

ALGUNAS CUESTIONES EN TORNO A LA IMPOSICIÓN INDIRECTA DE LA ACTIVIDAD TURÍSTICA EN ESPAÑA Y PORTUGAL

Marcos Iglesias Caridad

*Becario del Programa de Formación del Profesorado Universitario del MECD
Área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Salamanca*

SUMARIO

I. INTRODUCCIÓN: LA ACTIVIDAD FINANCIERA DE LA HACIENDA ESPAÑOLA Y PORTUGUESA Y SUS IMPLICACIONES SOBRE EL TURISMO.-
II. LA FISCALIDAD DE LOS SERVICIOS TURÍSTICOS EN ESPAÑA Y EN PORTUGAL: 1. Los principios de justicia en la imposición del turismo. Capacidad económica y extrafiscalidad. 2. La imposición indirecta que afecta al turismo hispano-luso: 2.1. *La imposición general del turismo: el IVA-E y el IVA-P: 2.1.1. A modo de planteamiento: el IVA como tributo armonizado. 2.1.2. La imposición de los servicios turísticos. 2.1.3. El régimen especial del IVA de las agencias de viajes: 2.1.3.1. Concepto y funciones de las agencias de viajes. Algunas exigencias tributarias previas para la implantación de una agencia de viajes. 2.1.3.2. El tratamiento especial –obligatorio– de las agencias de viajes en el IVA-E y en el IVA-P. 2.2. La imposición especial del turismo en España: el Impuesto Catalán sobre Estancias en Establecimientos Turísticos: 2.2.1. Los límites de la tributación propia de las Comunidades Autónomas ante la aprobación de impuestos que inciden en el turismo. 2.2.2. Análisis de los fines de ordenamiento en el Impuesto Catalán sobre Estancias en Establecimientos Turísticos. Su objetivo predominantemente fiscal. 2.2.3. Cotejo del Impuesto Catalán sobre las Estancias en Establecimientos Turísticos con el IVA.* - III. CONCLUSIONES: 1. Sobre el IVA de las prestaciones turísticas en España y Portugal. 2. Sobre el régimen especial de las agencias de viajes en España y Portugal. 3. Sobre el Impuesto Catalán que grava las Estancias en Establecimientos Turísticos.

PALABRAS CLAVES

Turismo; Imposición indirecta; Agencias de viajes; IVA; Impuesto sobre estancias en Establecimiento turístico.

RESUMEN

El turismo es signo de identidad tanto del Reino de España como de la República de Portugal, dos Estados con múltiples similitudes. El presente trabajo de investigación pretende analizar algunos aspectos que incumben a la fiscalidad indirecta de la actividad turística en ambos países ibéricos. Para ello, centra su estudio en las diferencias normativas en ambos Estados sobre la imposición de las prestaciones de servicios denominadas “turísticas” a efectos del IVA y sobre las peculiaridades impositivas del régimen especial de las agencias de viajes. Termina con una reflexión sobre una exacción tributaria recientemente implantada, el Impuesto Catalán sobre Estancias en Establecimientos Turísticos, analizando críticamente su objetivo extrafiscal y su posible solapamiento con el IVA.

I. INTRODUCCIÓN: LA ACTIVIDAD FINANCIERA DE LA HACIENDA ESPAÑOLA Y PORTUGUESA Y SUS IMPLICACIONES SOBRE EL TURISMO

La Historia del Reino de España y de la República de Portugal sólo se entienden desde la premisa de un evidente paralelismo que ha propiciado que la actividad turística en ambas sea su mejor signo identificativo de cara al exterior. Aquel condado originario, dotado de una amplia autonomía dentro del Reino de León —el Condado Portucalense— pronto adquiriría la independencia en 1139, hecho que no supuso un quebranto absoluto en el devenir social y económico entre España y Portugal, pudiendo afirmar, sin confundirnos, la existencia de múltiples similitudes que las caracterizan, la mayoría de ellas escasamente estudiadas¹. Estas concordancias no han sido menos en lo que respecta a la actividad financiera de la Hacienda Pública, objeto del análisis de la disciplina jurídica denominada Derecho Financiero y Tributario y del presente trabajo, con una estructura impositiva equivalente², e incluso con unos incentivos fiscales análogos al

¹ En este sentido, F. Almeida García, “La política turística en España y Portugal”, *Cuadernos de Turismo*, n° 3, 2012, al comenzar su prolijo estudio sobre el turismo en el Reino de España y la República de Portugal, parte poniendo de relieve la escasez de estudios comparados entre ambos países, siendo los menos en el campo del turismo (p. 10).

² Vid. al respecto C. Camarra Moreno, “Sistema Fiscal Portugués. Comparación con el

turismo en algunas épocas³.

Tales son las semejanzas, que la distribución geográfica del turismo en ambos países también es significativa, caracterizándose por un cierto desequilibrio, resultado de la concentración de buena parte de la actividad turística en las zonas del Mediterráneo (con Baleares a la cabeza), en el Algarve, Madeira y Lisboa. Las zonas rayanas no han adquirido la trascendencia turística que debieran tener (a pesar de su inmenso patrimonio histórico y natural), motivado, entre otras causas, por su lejanía con los grandes núcleos de población (esencialmente Madrid y Lisboa), por la inexistencia de infraestructuras de alta velocidad, así, y de manera principalísima, por los gustos del turista medio, fanático de sol y playa⁴.

El análisis de la fiscalidad española y portuguesa tiene una trascenden-

Sistema Fiscal Español”, *Cuadernos de Formación*. Colaboración 32/10. Volumen 11/2010, I.E.F., donde se evidencia la equivalencia existente en ambos países.

³ Así lo pone de manifiesto F. Almeida García, *La política turística... cit.*, quien trae a colación la Ley portuguesa 2073, del Estatuto de Utilidad Pública (1954), que implementaba exenciones fiscales para inversiones hoteleras, complementada con la posterior aprobación del Fondo de Turismo en 1956. En este mismo año se promulga la Ley portuguesa 2082 de Bases de Turismo “que contempla la creación de Regiones de Turismo que tienen cierta autonomía financiera a través de la gestión del impuesto turístico; éstas jugarán un papel importante en el desarrollo de espacios turísticos como el Algarve” (p. 18). Según este autor, la política turística se ha desarrollado en un escenario de planificación y modelo de desarrollo económico equivalente, consecuencia de “diversos planes de desarrollo entre los años 50 y 70, impulsados por el Banco Mundial [que] configuraron un modelo de crecimiento muy parecido, con unos incentivos fiscales análogos y con una atracción de capital foráneo que dio lugar a espacios turísticos intercambiables”. Sobre la fiscalidad del turismo de esa época, cfr. J. Lasarte Álvarez, “Turismo y política fiscal”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 63, 1968, al que posteriormente nos referiremos con más detalle.

⁴ J. Rivas García, *Estructura y economía del mercado turístico*, SEPTEM, Oviedo 2004, pp. 191 ss. aprecia que el turismo que se realiza en cada caso es diferente. Las motivaciones son diversas, negocios, cultura, convenciones y congresos, salud, religión, deporte, playa, mundo rural. Ya en 1991 S. Reyna, “El turismo rural como factor determinante en la conservación de los recursos naturales y socioculturales y en el desarrollo local”, AA.VV., *El turismo rural en el desarrollo local*, Ministerio de Educación, Pesca y Alimentación, p. 9, hizo un diagnóstico que, con matices, puede ser trasladado a nuestros días: “España ya cuenta con un turismo interior fuertemente implantado... Así, un millón de españoles pasan sus vacaciones estivales y períodos de descanso en sus regiones originarias (Extremadura, Andalucía interior y las dos Castillas). Sin embargo, el carácter positivo de esta movilidad turística es muy escaso. En términos económicos, los ingresos financieros para las poblaciones receptoras son reducidos, las vacaciones se realizan en casas familiares y las capacidades adquisitivas y de consumo son muy bajas en estos períodos. Las vacaciones en el pueblo a veces son un ahorro para la familia media en relación con la vida urbana”. Aunque es cierto que el turismo interior años después experimentó un repunte considerable, hoy, la crisis económica ha conseguido que buena parte de ese turismo sean los naturales del lugar que por cuestiones familiares y laborales viven en otros espacios geográficos. Interesante es el estudio económico de V. Enciso de Yzaguirre, “Barreras fiscales al turismo residencial”, *Crónica Tributaria*, n.º 118, 2006, quien pone de manifiesto que buena parte del auge del turismo de playa lleva aparejado un turismo residencial, menos presente en el espacio rural o de interior.

cia singular en los territorios de frontera, donde las consecuencias económicas provocadas por las disparidades en las legislaciones tributarias y presupuestarias se hacen más evidentes, incentivando o desmotivando el trasiego de sus ciudadanos en general, aunque de forma más destacada entre los residentes de los entornos próximos a la raya⁵. Lejos queda aquella barrera de un espacio militar de dos Naciones históricamente beligerantes por el que en la actualidad disfrutamos de una multitud de fortificaciones, murallas, castillos, iglesias y entornos naturales inconmensurables⁶. Ahora el reto es tender puentes entre ambos Estados ibéricos, donde en los últimos años adquirieron un protagonismo las iniciativas de la Unión Europea—véase la más conocida, INTERREG—favorecedoras de la cooperación transfronteriza y transnacional⁷. No obstante, hoy las difi-

⁵ Según el periódico El País, Aheta, la asociación mayoritaria de hoteles y empresas turísticas del Algarve, cifra la caída del turismo español en tal zona en un 25% (Vid. http://ccaa.elpais.com/ccaa/2012/09/22/andalucia/1348332230_594883.html, fecha de 22 de septiembre de 2012). Asimismo, es conocido el repostaje de los residentes del lado portugués en las estaciones de servicios del lado español, debido a que el precio de los hidrocarburos en Portugal es más alto que el español. En este sentido Iberdoex asegura que “si llenamos el depósito en España cuesta de media 59 euros, sin embargo si realizamos el mismo ejercicio en Francia rondaría los 67 euros y 69 en Portugal lo que supone una diferencia entre el 12% y el 15%”, situación que lo achaca a los impuestos que gravan los carburantes (véase, <http://www.mundopetroleo.com/web/guest/detalle-de-noticia/-/noticiashome/Zr9x/content/espana-cuenta-con-los-carburantes-mas-baratos-de-europa-con-impuestos-y-de-los-mas-caros-sin-ellos?redirect=%2Fweb%2Fguest>, fecha de 19 de noviembre de 2012). De interés es el estudio de V. Enciso de Yzaguirre, *Barreras fiscales...*, cit., p. 48, quien analizando el turismo residencial llega a la conclusión siguiente: “Después del recorrido efectuado por la legislación fiscal de los países de la Unión que resultan ser directamente competidores de España como potenciales receptores de las inversiones de turismo residencial por parte de los no residentes se puede concluir que la fiscalidad que afecta a las transmisiones onerosas de inmuebles que gravan la compra o la venta de los mismos, España mantiene una posición ventajosa ya que resulta tener los tipos impositivos más bajos, manteniendo importantes diferenciales con Portugal, resultando la carga fiscal la mitad que en Grecia y representando el tributo un tercio del impuesto italiano”.

⁶ Sobre la belleza arquitectónica de algunos sitios privilegiados de la raya hispano-lusa, como lo son Ciudad Rodrigo, San Felices de los Gallegos, Aldea del Obispo y Almeida, véase AA.VV., *Rutas de las Fortificaciones de Frontera*, ADECOCIR, 2001.

⁷ Cfr. al respecto el interesante trabajo de M. Heredero de Palos, B. Olmedillas Blanco, *La cooperación territorial europea como instrumento para el desarrollo equilibrado*, <http://www.usc.es/congresos/xiirem/pdf/79.pdf>, para quienes “En el caso de España, INTERREG, en sus diferentes fases, ha sido especialmente relevante porque las fronteras españolas son también fronteras de la Unión Europea y por aportar, junto con Portugal, una de las zonas fronterizas con menor desarrollo socioeconómico de Europa. Por ello, España ha sido uno de los países más beneficiados de la política regional europea y, en particular, de la cooperación transfronteriza y transnacional”. Las zonas de frontera se caracterizan por su ruralidad, y por ello también adquirió una gran importancia también la iniciativa LEADER. Cfr. J. Bardolet, “El programa Leader de desarrollo rural” y J.L. Gómez Gil, “Medidas comunitarias para el fomento del turismo rural”, en AA.VV., *El turismo rural en el desarrollo local*, cit., pp.

cultades de la raya hispano-lusa sufren las insuficiencias de recursos de ambos Estados⁸.

II. LA FISCALIDAD DE LOS SERVICIOS TURÍSTICOS EN ESPAÑA Y EN PORTUGAL

1. Los principios de justicia en la imposición del turismo. Capacidad económica y extrafiscalidad

Todo estudio jurídico-financiero, y en concreto el que nos aborda –la fiscalidad del turismo en los países ibéricos– debe partir, insoslayablemente, del análisis de los principios de justicia que incumben a la actividad financiera. El artículo 31.1 de la Constitución Española de 1978 (CE) determina el deber de todos en la contribución *“al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de progresividad que, en ningún caso tendrán alcance confiscatorio”*. Lo cual se complementa con lo dispuesto en el apartado 2 del mismo artículo, donde la asignación de los recursos públicos, programación y ejecución, deben responder al mandato de la equidad y a los criterios de eficiencia y economía. Obviamente la igualdad entre España y Portugal se topa con el concepto más asentado de soberanía, aunque pese a ello, en el ámbito fiscal se tiende a un espacio armonizado dentro de la Unión Europea, esencialmente en lo que atañe a la imposición indirecta.

La imposición indirecta en España encuentra su exponente en el Impuesto sobre el Valor Añadido (desde ahora, IVA-E)⁹, figura análoga en Portugal con el Impuesto sobre el Valor Acrecentado (desde ahora, IVA-P)¹⁰, exacciones generales sobre el volumen de negocios armonizadas en el marco del Mercado Interior, y donde la prestación de servicios turís-

33-38.

⁸ Portugal fue rescatada el 16 de mayo de 2011 con la significativa cifra de 78.000 euros, montante condicionado a un conjunto de reformas laborales y ajustes fiscales que deben provocar la reducción del déficit en 2011 del 9,1% sobre el P.I.B. portugués al 3% en 2013. Por su parte, justo en el momento en el que se escribe este trabajo (12 de diciembre de 2012), España recibe 39.468 euros de los 100.000 solicitados, para el saneamiento de su banca.

⁹ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, con sus adicionales reformas. (Desde ahora L.I.V.A.-E)

¹⁰ Decreto Ley Portugués, 102/2008. La última actualización ha tenido lugar por la Ley nº 14-A/2012, de 30 de marzo, que recoge el Código del I.V.A. (desde ahora, C.I.V.A.-P.).

ticos, como el transporte de viajeros, hostelería, campamento, balneario, restaurantes, suministro de bebidas, entrada a teatros, circos, espectáculos o festejos taurinos, quedan sujetos al mismo por ser reflejo indubitado de una capacidad económica real.

Pero más allá de la imposición general indirecta representada por el IVA en el marco armonizado del Mercado Interior Europeo, la pregunta que nos hacemos en este epígrafe es concreta: ¿el turismo es una actividad que puede ocasionar una fiscalización diferenciada —especial— a la general, representada en la imposición indirecta por el Impuesto sobre el Valor Añadido español y el Impuesto sobre el Valor Acrecentado portugués? Es decir, la incógnita es determinar si la capacidad económica manifestada en la actividad turística es de tal entidad que habilitaría una sobreimposición al turismo¹¹. Lo cierto es que la doctrina, desde los momentos iniciáticos de la eclosión del turismo, ya entendía que el impuesto puede ser “instrumento para la formulación de una política turística”¹².

Algunos autores de reconocido prestigio y expertos en la materia reconocen que el turismo es una fuente singular demostrativa de una capacidad económica diferenciada, lo que habilitaría al legislador tributario para el establecimiento de una imposición especial sobre el mismo. Es el caso del profesor Rubio de Urquía, para quién la actividad turística es una actividad económica más, en la que “basta con convenir que el turismo constituye una manifestación de capacidad económica, una fuente

¹¹ La STC de 20 de julio de 1981 determina que la “capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra”. El fenómeno de la imposición especial supone una doble imposición sobre ciertos consumos generalizados de los que se extraen grandes cifras pecuniarias. Como señala F. Pérez Royo, “Los impuestos especiales y otros impuestos menores”, AA.VV. (F. Pérez Royo –dir.–), *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*, Tecnos, Madrid, 2009, p. 848, “Históricamente, la tributación sobre consumo ha evolucionado a partir precisamente de las figuras de imposición sobre consumos específicos, es decir, del gravamen de determinados productos, seleccionados inicialmente con criterios puramente recaudatorios, por lo extendido de su consumo en el conjunto de la población (alcoholes, azúcar, achicoria, tabacos...), a los cuales se fueron añadiendo otros (petróleo, uso del teléfono), siguiendo siempre esta misma lógica recaudatoria”. A pesar de la armonización europea sobre la imposición indirecta, nada impide que los Estados Miembros aprueben nuevos impuestos especiales, “en tanto en cuanto respeten las exigencias de libre intercambio y de la sana concurrencia” (M.C. Bueno Maluenda, “Los Impuestos Especiales y otros Impuestos Indirectos”, AA.VV. (J. Martín Queralt, J. M. Tejerizo López, A. Cayón Galiardo –directores–), *Manual de Derecho Tributario, Parte Especial*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2007. Sobre los principios de justicia tributaria en el ordenamiento portugués, esencialmente referido al principio de capacidad contributiva, véase P. Soares Martínez, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, 1983; y G. Caldas Guimarães de Campos, “O Princípio da Capacidade Contributiva e as normas de Simplificação do Sistema Fiscal: conflitos e Convergências”, AA.VV., *Estudios de Direito Fiscal*, Coimbra, 2007.

¹² J. Lasarte, *Turismo...*, cit., p. 46.

de riqueza susceptible de integrar la materia imponible objeto de alguna forma de imposición”, que estando “sometida, como cualquier otro sector de actividad, a la imposición general sobre la renta, a la imposición general sobre el consumo, etc., parece bastante claro que la fiscalidad sobre el turismo debe configurarse como en el ámbito de la fiscalidad especial”¹³. Asimismo, Bokobo Moiche sostiene que “la pernoctación onerosa en un establecimiento fuera del lugar de residencia manifiesta una riqueza susceptible de ser gravada aunque (...) también es cierto que las condiciones en que se realiza no son iguales para todos los viajeros. De ahí la importancia de la gradación del impuesto en función de la categoría del alojamiento elegido para pernoctar”¹⁴.

La fiscalidad específica sobre el turismo en España se ha llevado a través de algunas figuras impositivas –que de inmediato trataremos– resolviendo la justificación de su implementación en la búsqueda de objetivos ambientalistas, que conforman el gran cajón de sastre de la extrafiscalidad ecológica, bajo el principio asentado de que quien contamina paga¹⁵. Se ha entendido por algunas regiones españolas que el turismo de masas ha provocado una eclosión de un urbanismo desenfrenado, que ocasiona gra-

¹³ J.I. Rubio de Urquía, “La reforma de los tributos locales: posibilidad de una fiscalidad sobre el turismo”, *Tributos Locales*, n° 17, abril 2002, pp. 91-92.

¹⁴ S. Bokobo Moiche, “La fiscalidad de las prestaciones turísticas. La posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan la <<tasa turística>>”, *Civitas-R.E.D.F.*, n° 102, abril-junio de 1999, p. 258. Esta misma autora en la p. 248, considera a los espectáculos como un consumo específico que puede ser considerado de lujo. De considerarse como tal, el legislador portugués no tendría ningún inconveniente en su sobreimposición, pues el art. 104.4 de la Constitución Portuguesa de 1976 consagra: “La tributación sobre el consumo tiene como objetivo adaptar la estructura del consumo a la evolución de las necesidades del desarrollo económico y de la justicia social, debiendo gravar los consumos de lujo”. A nuestro juicio, no todo espectáculo puede ser considerado de lujo, y nunca aquéllos indubitadamente culturales, pues la cultura no entiende, o al menos no debiera entender, de élites. 8, ElCano (Navarra), 2000, ades Autvalencia, de identidad entre ambos”s no fiscalu admisibilidad constitucional,

¹⁵ G. Casado Ollero, “Los fines no fiscales de los tributos”, en Libro Homenaje al Profesor Fernando Sainz de Bujanda, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Madrid, 1991, indica con acierto que la noción “extrafiscalidad es una noción vaga que apenas significa algo en sí misma y con la que –por contraposición– pretende designarse todo aquello que se aleja de la función financiera del fin recaudatorio (fiscal) propio de la imposición” (p. 103), no existiendo tributos puramente fiscales y puramente extrafiscales, postura compartida por C. Checa González, “Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional”, *Anuario de la Facultad de Derecho*, n° 2, 1983, p. 445. Para más abundamiento sobre la finalidad extrafiscal de ciertas exacciones tributarias, cfr. E. Lejeune Vlacárcel, “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, EDERSA., Madrid, 1980; J.M. Gallego Peragón, *Los principios materiales de justicia tributaria*, Comares, Granada, 2003, pp. 120 a 126; y J. M. Rodríguez Muñoz, “Los fines ultrafiscales de los tributos y su recepción en la nueva Ley General Tributaria”, *Nueva Fiscalidad*, n° 3, 2004.

ves daños de difícil o imposible reparación en el entorno natural y patrimonial. Esta es la *ratio legis* de la aprobación de los denominados “impuestos ecológicos” españoles, mal llamados “ecotasas”, gravando, entre otros campos, algunos ámbitos de parte de la actividad turística en algunas regiones de España. Fue el caso del Impuesto sobre Estancias en Empresas Turísticas y Alojamiento, de la Comunidad Autónoma de Baleares, implementado por la Ley 7/2001, de 23 de abril, derogado pronto por la Ley 7/2003¹⁶, de 22 de octubre; y es el caso del recién nacido Impuesto sobre Estancias en Establecimientos Turísticos de Cataluña, introducido por la Ley 5/2012, de 20 de marzo. En Portugal la cuestión es más simple, al no existir impuestos regionales¹⁷.

Lo cierto es que en la medida en que el turismo es el principal agente de erosión del patrimonio artístico y natural, ello puede justificar la imposición sobre el turismo con base en la implantación de tributos ecológicos, como corrector de prácticas desafortunadas y bajo la premisa de la solidaridad intergeneracional. No obstante, la praxis demuestra la errónea configuración de las figuras aprobadas, poniendo en entredicho la doctrina su cometido principalmente ecológico y conviniendo en su carácter recaudatorio más que disuasorio¹⁸. A tenor de ello, sostenemos nuestra postura de cautela ante el fenómeno de la imposición especial sobre el turismo, e incluso apostamos por un trato beneficiado en la imposición general, no

¹⁶ Vid. en torno al Impuesto Balear sobre Estancias en Empresas Turísticas de Alojamiento de la Comunidad Autónoma, los trabajos de M.A. Guervós Maíllo, “Aspectos y posibilidades de la fiscalidad del turismo”, *Derecho y opinión*, n° 9, 2001; y E. Prados Pérez, “Fiscalidad y turismo: el tributo turístico”, *Quincena Fiscal*, Febrero de 2001, n° 4, entre otros.

¹⁷ Acerca del diseño normativo del Sistema Tributario Portugués, véase N. T. Sousa Santos Aguiar, “El sistema tributario local”, *Tributos locales*, n° 60, marzo 2006.

¹⁸ Fue el caso del Impuesto Balear sobre las Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente, aprobado por Ley 12/1991, de 20 de diciembre, y anulado en parte por el Tribunal Constitucional por la Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, supuesto analizado con su cinto detalle por M.A. Guervós Maíllo, *El Impuesto Balear sobre Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000. Buena parte de los impuestos extrafiscales son de corte autonómico, los cuales para no conculcar la prohibición de identidad esencial (art. 6.2 LOFCA) sobre los hechos imponibles gravados por el Estado se amparan en la extrafiscalidad de los objetivos perseguidos, pues como sostiene J.M Lago Montero, *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, ElCano, Navarra, 2000, pp. 46-55, “tal disparidad funcional es suficiente, a juicio del Tribunal [Constitucional], para ratificar la no existencia de equivalencia, de identidad entre ambos”. Interesante es la opinión sobre la realidad impositiva medioambiental de A. Gago Rodríguez y X. Labandeira Villot, “Turismo y Fiscalidad Ambiental”, *Papeles de Economía Española*, n° 87, pp. 179-186 quienes afirman con acierto: “En conclusión, creemos que tiene sentido utilizar impuestos ambientales sobre la actividad turística. Sin embargo, no parece recomendable calificar como ambientales a impuestos sobre hechos imponibles que poco o nada tienen que ver con el deterioro ambiental. Esto sólo genera confusión social y además puede dificultar el necesario desarrollo de la tributación ambiental española”.

sea que, como sostuvo Oviver Oldman, diseñador del sistema tributario propio de la Islas Marianas, “incrementar los impuestos excesivamente sobre el turismo pueda matar a la gallina de los huevos de oro”¹⁹.

2. La imposición indirecta que afecta al turismo hispano-luso

2.1. La imposición general del turismo: el IVA-E y el IVA-P

2.1.1. A modo de planteamiento: el IVA como tributo armonizado

El Mercado interior europeo es aquél escenario económico caracterizado por la ausencia de fronteras fiscales y por normativas homogenizadas sobre los intercambios que afectan al comercio. Los Estados miembros ven reducido normativamente su capacidad de improvisación fiscal respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido, al ser este un posible elemento de distorsión de un auténtico espacio de movilidad personal y comercial²⁰. El IVA, como tributo indirecto que grava una manifestación implícita de riqueza, el consumo o el gasto, afecta a todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios, a las adquisiciones intracomunitarias y a la importación de bienes de todos los “Estados

¹⁹ Cfr. el Informe Oldman, p. 26, referencia tomada de S. Bokobo Moiche, *La fiscalidad de las prestaciones turísticas... cit.*, p. 260. El subrayado es mío. Según la OCDE con datos de 2010, el turismo en los países miembros supone el 4,2 % del PIB y el 5,4 % del empleo. España y Portugal se posicionan como las mayores dependientes de la actividad turística. El turismo en España representa el 10,2 % del P.I.B. y el 11,5% del empleo, mientras que en Portugal representa el 9,2% del P.I.B. y el 8,2% del empleo. Cfr. <http://www.hosteltur.com/199900-espana-portugal-dos-paises-ocde-dependen-turismo.html> (8 de agosto de 2012). Una de las características que desde el punto de vista económico conforman a la demanda turística, es su elevada elasticidad-precio. Así, J. Rivas García, *Estructura... cit.*, pp. 157-158, reflexiona que “ante elevaciones del precio de los servicios turísticos tienden a dejar de consumirlos en mayor proporción que la proporción asociada a dicha subida. (...) el turista no tiende, por regla general, a consolidar una fidelización con un destino y, si lo hace, no necesariamente tiene por qué repetir en el tipo de alojamiento, medio de transporte, etc.”.

²⁰ Así, L. Docavo Alberti, “El proceso de armonización fiscal en los impuestos indirectos. Evolución normativa”, en AA.VV.: *El IVA español: perspectivas y valoración del proceso de armonización fiscal*, Asociación Española de Asesores Fiscales, p. 92, indica: “La armonización fiscal, sin entrar ahora en disquisiciones, implica la aproximación de las legislaciones nacionales en la medida necesaria para el funcionamiento del mercado común”. Como bien indica el autor, la armonización común del I.V.A. afectó también a los impuestos especiales (p. 95). Cfr. asimismo, M. Pires, *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2008, pp. 593 ss.

miembros”, es decir, aquéllos que están dentro del ámbito del Tratado de la Unión Europea²¹. En lo que a la tributación indirecta que incide sobre la actividad turística, buena parte de nuestro interés se centra en las prestaciones de servicios, definidas de forma residual en el art. 11.1 LIVA-E, como aquéllas que no constituyen ni entrega, adquisición intracomunitaria e importación de bienes.

El apartado 2 del mismo artículo concreta alguna de las prestaciones de servicios, entre las que están el transporte y el hospedaje.

La Directiva 92/77/CEE, de 19 de octubre, estableció un listado de bienes y prestaciones de servicios que pueden ser gravados con tipos impositivos inferiores respecto al general, permitiendo (potestativo) a los Estados la aprobación de uno o dos tipos impositivos reducidos, iguales o superiores al 5%, y un tipo general que nunca puede rebasar a la baja el tope del 15% (actualmente en el Considerando 28 y art. 93 a 101 Directiva 2006/112/CE). Las prestaciones turísticas están armonizadas, como de inmediato veremos, pudiendo variar entre los países miembros el tipo impositivo que se les aplica.

En el contexto armonizado del IVA el escollo mayor para su aplicación intracomunitaria viene de la mano de la diversidad de tipos impositivos. Diversidad que afecta sobre todo a los países vecinos —entre los cuales habrá una actividad económica mayor—, y cómo no, entre España y Portugal, compartidoras de una larga raya común de 1292 kilómetros donde es cotidiano el intercambio comercial. La diversidad en los tipos ocasiona un funcionamiento anormal del Impuesto, lo que lleva a buena parte de la doctrina a exigir una armonización total que afecte, asimismo, a los tipos de gravamen y que reduzca las distorsiones económicas que conllevan una fiscalidad desigual del valor añadido²². Pese a ello, como señala el

²¹ Existen algunas exclusiones, como Ceuta, Melilla y las Islas Canarias, territorios sujetos a la soberanía española pero con sus lógicas peculiaridades a efectos de la imposición indirecta (art. 3 Dos LIVA-E) Sobre el régimen fiscal de Ceuta y Melilla, interesa conocer sus Estatutos de Autonomía y la Ley 8/1991, de 25 de marzo, con sus modificaciones posteriores, que regula para ambas ciudades autónomas el Impuesto sobre la producción, los servicios y la importación. Sobre Canarias, vid. La Ley 20/1991, de 7 de junio, con sus ulteriores reformas, que crea el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC).

²² El Libro Blanco de la Comisión del año 1984 apostaba por la armonización de los tipos impositivos, postura que hubo que descartarse, como recuerda J. Arias Velasco, “El proceso de armonización fiscal en los impuestos indirectos”, en AA.VV., *El I.V.A. español: perspectivas y valoración del proceso de armonización fiscal*, cit., p. 47. A. Cubero Truyo, *El Impuesto sobre el valor añadido (I)* AA.VV. (F. Pérez Royo —dir.—), *Curso...*, cit., p. 711, puntualiza “que si los tipos del I.V.A. fueran idénticos en todos los Estados miembros, podría seguirse a rajatabla el esquema de funcionamiento que caracteriza al tributo (esto es, el hecho imponible es la entrega de bienes o la prestación de servicios y el sujeto pasivo es el empresario o profesional que entrega el bien o presta el servicio). Pero como hay diferencias en los tipos, el esquema natural del I.V.A. resulta insostenible y ha habido que establecer reglas inver-

profesor Tejerizo López, el IVA “es un impuesto comunitario, posiblemente el único digno de tal nombre”²³.

Necesario es abordar, aunque sea de forma muy sucinta, la normativa armonizadora de facturación, recogida en la Directiva 2010/45/U.E. Por esta Directiva se establecen dos tipos de facturas a partir del 1 de enero de 2013: la factura completa y ordinaria y la factura simplificada, que sustituye a los tiques. La normativa posibilita a los empresarios a expedir facturas simplificadas, con carácter general, cuando el importe no exceda de 400 Euros (IVA incluido); y cuando deba expedirse factura rectificativa. De forma específica, si el importe no excede de 3.000 euros, los profesionales que hasta el 31 de diciembre de 2012 podían emitir tiques, también podrán expedir factura simplificada. Entre estos profesionales están los que realizan ventas al por menor, transportes de personas y sus equipajes, servicios de hostelería y restauración (restaurantes, bares, cafeterías, suministro de bebidas o comidas consumibles en el acto), servicios de baile y discotecas²⁴.

2.1.2. La imposición de los servicios turísticos

Los servicios calificables como turísticos²⁵ históricamente han tenido un tratamiento benevolente a efectos del IVA, sobre todo en los países ibéricos, donde la actividad turística es su signo de identidad. A nuestro juicio, desde el punto de vista económico, interesa tener en una consideración favorable a las prestaciones de servicios que le afectan, al ser el sector turístico el auténtico locomotor de las dos economías, la española

sas al modelo, como el gravamen de las adquisiciones intracomunitarias (donde el hecho imponible no es la venta sino, al revés, la compra, y el sujeto pasivo no es quien realiza la entrega sino, al revés, quien realiza la adquisición), al objeto de que los bienes y servicios que se adquieran en un país compitan a los mismos tipos (los del país de destino), para evitar distorsiones en los precios por razones fiscales, para evitar que se pretenda comprar en aquellos países donde los tipos sean inferiores)”. El intento de unificación de tipos es una cuestión reclamada siempre por la doctrina, y en este sentido, J. Lasarte, E. Eserverri, F. Adame y J. Martín, *Turismo y financiación autonómica y local. Comentarios sobre la llamada “ecotasa” y otras alternativas de financiación*, Comares, Granada, 2001, p. 86, recuerdan la decisión del Consejo de 29 de octubre de 1994 y el Informe de la comisión recogido en el Documento COM (97) 559 final.

²³ J. M. Tejerizo López, *Impuesto sobre el Valor Añadido*, AA.VV. (J. Martín Queralt, J. M. Tejerizo López y A. Caón Galiardo-dir.—), *Manual de Derecho Tributario*, cit., p. 573.

²⁴ No corresponde en un trabajo de estas características entrar en demasiados detalles en torno al régimen de facturación. Por eso, no entramos a valorar el contenido de las facturas simplificadas y de las completas y ordinarias, limitándonos a manifestar, como es trivial, que aquéllas exigen unos requisitos y un contenido inferior a éstas.

²⁵ Reconocemos la dificultad de calificar siempre y en todo caso a las prestaciones turísticas como tal, pudiendo ser utilizadas, por ejemplo, con fines comerciales o de negocios.

y portuguesa, actualmente en recesión²⁶. Asimismo, la actividad turística emplea a sectores con dificultades en la búsqueda y mantenimiento de trabajo, como son los jóvenes, las mujeres y personas sin cualificación profesional; hechos y circunstancias que deben tenerse en cuenta a la hora de definir el IVA²⁷. Esto nos habilita para manifestar una postura de cautela ante una cierta tendencia sobre-impositiva y sobre la elevación de los tipos a las prestaciones turísticas. Dicho tratamiento, en algunos casos con tipos inferiores al general, no puede sostenerse, pensamos, en una menor capacidad económica manifestada por el consumidor final; este tratamiento, en nuestra opinión, se sostiene en la consecución de objetivos de estricta política económica al ser la actividad turística un pilar basilar del modelo productivo de los dos países ibéricos, que merece ser objeto de consideración específica²⁸.

²⁶ La doctrina se ha planteado en algún momento el establecimiento de beneficios fiscales a determinado tipo de turismo. Es el caso de J. Lasarte, *Turismo...*, cit., p. 49, llegando a la lógica conclusión de que “cabría una política de incentivos fiscales al turismo de interior en determinadas épocas del año, o a la utilización de los servicios turísticos por otro tipo de demanda (congreso, conferencias, etc.). Pero los complejos factores económicos y extraeconómicos que influyen sobre el turismo interior y sobre cualquier otro tipo de demanda de los servicios turísticos relativizan los efectos de una política de incentivos fiscales”.

²⁷ Así se sostiene también en AA.VV., *La Fiscalidad del Turismo. Hacia un Justo Equilibrio*, Consejo Empresarial del Turismo, Consejo Empresarial (C.E.O.M.T.), Madrid, 1998, p. 21.

²⁸ Ya J. Lasarte: *Turismo...*, cit., p. 47, llevó a cabo un diagnóstico del turismo en España a finales de la década de los 60. Considera que el turismo es inestable por naturaleza, fuertemente estacionario (en época estival) y geográficamente condensado en algunas zonas, entre otras cuestiones que manifiesta. Sobre el principio de capacidad económica es interesante analizar el devenir del mismo dentro de la doctrina germana, italiana y española. C. Palao Taboada, “Apogeo y crisis del principio de capacidad económica” en *Estudios jurídicos en homenaje al Profesor Federico de Castro*, Tecnos, Madrid, y “Nueva visita al principio de capacidad contributiva”, *R.E.D.F.*, n° 124, 2005, recibe los planteamientos del alemán Leibholz quien extendió la imposibilidad de apreciar al principio de capacidad económica como un principio absoluto y único de la imposición, y la posibilidad de que éste pueda declinar a favor de otros fines legítimamente perseguibles. El planteamiento del profesor Palao fue recibido mayoritariamente por la mejor doctrina; así, Lejeune Valcárcel, *Aproximación...*, cit., p. 117, a semejanza de aquél considera que “desde luego, el principio de capacidad económica es hoy ya insuficiente para explicar todo el fenómeno tributario”. Otros autores, con influencia del pensamiento del profesor alemán Tipke, como P.M. Herrera Molina, *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho Alemán*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1998, son más proclives a una nueva revalorización del principio de capacidad económica. Para más precisión, cfr. J.L. Pérez de Ayala, “Las cargas públicas: principios para su distribución”, *H.P.E.*, NÚM. 59/1979, pp. 87 a 112; P. Yebra Martul-Ortega, *Constitución financiera Española. Veinticinco años*, Madrid, 2004, p. 179 a 186; Á. Rodríguez Bereijo, “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, *R.E.D.F.*, n° 100, 1998, pp. 613-618; J.M. Gallego Peragón, *Los principios materiales...*, cit., pp. 77-130. M. Pires, *Dereito...*, cit., p. 633 recoge: “A esta diversidade de taxas corresponde uma diversidade de tratamento dos bens e serviços e de acordó com a política económica (favorecer este ou aquele bem ou serviço, visando o aumento ou diminuição das

El art. 98 de la Directiva 2006/112/CE posibilita a los Estados la aprobación de uno o dos tipos impositivos reducidos dentro del listado del Anexo III. En dicha lista se incorporan algunas prestaciones, usualmente turísticas, como el transporte de personas y sus equipajes, el acceso a espectáculos, circos, ferias, parques de atracciones, conciertos, museos, parques zoológicos, cines, exposiciones “y otras manifestaciones y locales semejantes de carácter cultural”, alojamiento en hoteles o afines, como son los campings o espacios de estacionamiento de caravanas²⁹.

En España, las prestaciones de transporte de viajeros y de sus equipajes, los servicios de hostelería³⁰, campamento y balneario, restaurantes o sitios en los que se suministre comidas y bebidas para consumir en el acto —incluso previo encargo—, la entrada a bibliotecas, archivos y centros de documentación y museos, galerías de arte y pinacotecas, los espectáculos deportivos de carácter aficionado, las exposiciones y ferias de carácter comercial, siguen estando gravados, de momento³¹, al tipo reducido del 10 % (art. 91 Uno LIVA-E). Otras prestaciones, que anteriormente a la reforma del IVA de 2012 estaban también gravadas con el tipo reducido —en aquél momento el 8%— pasan a estar con el general del 21%. Son las llevadas a cabo por intérpretes, directores y técnicos personas físicas, los productores de películas cinematográficas susceptibles de ser exhibidas en salas de espectáculos y la organización de obras teatrales y musicales, la entrada a teatros, circos, espectáculos taurinos³², parques de atracciones y atracciones de feria, conciertos, parques zoológicos, cines y exposiciones, cuando no estuvieran exentas (antiguo art. 20 Uno 14°, aún vigente); exención subjetiva que opera cuando los prestadores de los servicios sean en-

operações relativas) e a política social 8ª tributação indirecta tras insita a injustica, porque não distingue a tributação das operações conforme a capacidade contributiva)”.

²⁹ Sobre el IVA a las prestaciones turísticas en el espacio europeo, cfr. AA.VV., *La fiscalidad del turismo. Hacia un Justo Equilibrio*, cit., pp. 60-61.

³⁰ Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior, los servicios mixtos de hostelería, espectáculos, discotecas, salas de fiesta, barbacoas u otros análogos. Esta excepción no estaba antes de la reforma de 2012 (R.D.-Ley 20/2012). Tributan al tipo general “los servicios accesorios prestados por los hoteles y facturados de forma independiente, como por ejemplo sauna, teléfono, garaje, lavandería, tumbonas o cajas de seguridad” (J. Lasarte, E. Eserverri, F. Adame y J. Martín, *Turismo y financiación...* cit., p. 112).

³¹ Según el informe de la OCDE, de 29 de noviembre de 2012, se recomienda a España que más servicios tributen al tipo general del 21%, citando expresamente a las prestaciones de transporte y a las prestaciones turísticas. A cambio, sugiere la reducción de las cotizaciones sociales. Estas sugerencias, nada nuevas, responden a la tendencia europea, dable en el derecho comparado de los países de nuestro entorno. Este planteamiento se ha venido denominando “IVA social”, “eufemismo con el que se procura contrarrestar el componente regresivo que siempre se ha achacado a la tendencia a recaudar con un mayor peso de los impuestos indirectos” (A. Pérez Truyo, *El Impuesto sobre el Valor Añadido (I)*, cit., p. 711).

³² La Ley IVA excepcionaba ya del tipo reducido a las corridas de toros.

tidades de derecho público o privadas de carácter social³³.

En Portugal, los servicios turísticos sujetos a tasa intermedia del 6% (art. 18.1.a y Lista I CIVA-P) son el transporte de viajeros, incluido el alquiler de vehículos a motor (algo que a nuestro juicio es contrario a la Directiva 2006/112/CE³⁴), el alojamiento en hotel o establecimientos análogos³⁵, los camping y áreas de estacionamiento de caravanas. Los servicios turísticos sujetos al tipo del 13% (art. 18.1.b y Lista II CIVA-P) son los espectáculos de canto, baile, danza, música, teatro cine, tauromaquia y circo, exceptuando los que presenten carácter pornográfico u obsceno. El resto de los servicios se gravarán al 23%, tipo normal en el país lusitano (art. 18.1.c) CIVA-P).

2.1.3. El régimen especial del IVA de las agencias de viaje

2.1.3.1. Concepto y funciones de las agencias de viajes. Algunas exigencias tributarias previas para la implantación de una agencia de viajes

La agilidad y la seguridad comercial del fenómeno turístico han propiciado en los últimos años la proliferación de múltiples entidades intermediadoras que conectan al cliente con el destino más remoto. Por proximidad, el art. 48 de la Ley de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, 14/2010, de 9 de diciembre, entiende por actividad de intermediación turística “*el desarrollo de actividades de mediación y organización de servicios turísticos de forma profesional a través de procedimientos de venta presencial o a distancia*”, clasificándose legalmente (art. 49) en agencias de viaje y central de reserva. La clave que distingue a ambas es que, en

³³ Sobra decir que el efecto de la exención exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal, y por ello no puede repercutirse el Impuesto al cliente. Como señala A. Cubero Truyo, *El Impuesto sobre el Valor Añadido (I)*, cit., p. 665, la justificación mayoritaria de las exenciones responde al interés público o general, aunque hay otras establecidas por factores puramente técnicos.

³⁴ El Anexo III de la Directiva 2006/112/CE, permite la imposición de ciertas actividades con tipos reducidos. Cita en el numeral 5 el “Transporte de personas y sus equipajes”, dición de la que no debe entenderse al alquiler a vehículos de motor, salvo que se contrate el servicio de conductor, como ocurre en España. Al hilo de estas reflexiones, véase M. Ruiz Garijo, *Fiscalidad de la Empresa Turística*, Editorial de Derecho Reunidas, Madrid, 2002, p. 200.

³⁵ Dice literalmente el número 2.14 de la Lista I., “*El tipo reducido se aplica sólo al precio del alojamiento, con desayuno incluido, a menos que sea objeto de separado facturación, equivalente a la mitad del precio de la pensión completa y a las tres cuartas partes del precio de media pensión*”.

las últimas, se prohíbe la remuneración del servicio de intermediación, impidiéndole asimismo la posibilidad de organizar viajes combinados, a diferencia de aquéllas.

A pesar de que la Ley castellano-leonesa vigente data de 2010, el reglamento que desarrolla las agencias de viajes es previo a la misma, de 2001 (Reglamento de las Agencias de viajes que ejerzan su actividad en la Comunidad de Castilla y León –RAVCyL-). En éste se detallan de forma pormenorizada las actividades que conforman el elenco de fines u objetivos de las mismas; actividades que, en definitiva, se resumen en la mediación y/u organización de los servicios turísticos (actividades que deben ejercerse en exclusiva), pudiendo utilizar sus medios propios o los de un tercero (arts. 1 y 2 del RAVCyL).

Las Agencias de Viajes en Castilla y León reglamentariamente se diferencian en tres tipos: Mayoristas, Minoristas y Mayoristas-minoristas. Las primeras tienen impedido ofrecer en venta sus productos directamente al consumidor, residiendo su actividad en la elaboración y organización de toda clase de servicios y viajes combinados, vendidos a través de las Agencias Minoristas o Mayoristas-minoristas. Las Minoristas, comercializan directamente el producto con el consumidor, no pudiendo vender sus servicios a través de otras agencias. Y por último, las Mayoristas-minoristas, albergan las posibilidades de las anteriores (art. 4 RAVCyL). En Portugal, la categorización difiere, y según el artículo 2 del Decreto-Ley nº 61/2011, de 6 de mayo, las agencias de viajes pueden ser agencias vendedoras u organizadoras. Son agencias vendedoras las que venden o proponen para la venta viajes organizados por las agencias organizadoras. Son agencias organizadoras, o designadas también operadores turísticos, las que elaboran los viajes y los organizan, y los venden o proponen para su venta a través de las agencias vendedoras. En definitiva, aquéllas son las agencias minoristas, y éstas las agencias mayoristas-minoristas.

En Castilla y León el trámite es el siguiente, el solicitante debe enviar solicitud dirigida al Director General de Turismo, adjuntándose como documentos, en lo que a efectos fiscales nos interesa, si se trata de un empresario individual, fotocopia compulsada del Documento Nacional de Identidad, y si es persona jurídica, el Código de Identificación Fiscal. La resolución deberá notificarse en el plazo de dos meses, siendo el efecto del silencio estimatorio (art. 6 RAVCyL). Concedido el título-licencia, de oficio se inscribirá a la Agencia en el Registro de Empresas, Actividades y Profesiones Turísticas, residiendo en el autorizado, en el plazo de un mes, la obligación de presentar copia del alta en el correspondiente epígrafe del Impuesto de Actividades Económicas, entre otros documentos de irrelevancia fiscal. Todos estos trámites son semejantes en las Comunidad Autónomas rayanas con Portugal: Extremadura (Decreto 119/1998, de 6 de octubre, por el que se regula el ejercicio de las Agencias de Viajes de

la Comunidad Autónoma de Extremadura), donde el plazo de resolución es de tres meses; Andalucía (Decreto 301/2002, de 17 de diciembre por el que se regulan las agencias de viajes y centrales de reservas), con la salvedad también de los tres meses; y Galicia (Decreto 42/2001, de 1 de febrero, de Refundición en materia de agencias de viajes, guías de turismo y turismo activo), donde el plazo de resolución administrativo es de seis meses.

En Portugal, el régimen jurídico de las agencias de viaje está caracterizado por una simplificación de los trámites iniciales, acorde con el sentir de la Directiva de Servicios (Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior). Recoge, con carácter general, el régimen de mera declaración previa, por nosotros más conocida como declaración responsable (art. 6 Decreto-Ley n° 61/2011, de 6 de mayo), lo que simplifica notoriamente los trámites administrativos y disminuye los costes de los emprendedores.

2.1.3.2. El tratamiento especial -obligatorio- de las agencias de viaje en el IVA-E. y en el IVA-P

El régimen especial del mal llamado “de las agencias de viaje”, más conocido en Portugal como “regime da Margem”, se regula en la Directiva 2006/112/CE (arts. 306 y 310), en la LIVA.-E. (arts. 141 a 147) y en el Decreto-Ley Portugués n° 221/85, de 3 de julio. Mal llamado porque, como de inmediato nos percataremos, no es para todas las agencias de viaje, e incluso no es sólo para las mismas, sino para cualquier operador que ofrece ciertos servicios indicados en la Directiva³⁶. E incluso, su nombre indu-

³⁶ Así lo advierten el art. 306. 2 Directiva 2006/112/CE y el art. 141. Uno. 2° L.I.V.A.-E. Éste último con base en aquél recoge que el régimen especial de las agencias de viajes también será también de aplicación “a las operaciones realizadas por los organizadores de circuitos turísticos” siempre que concurren los mismos requisitos que se exigen a la actividad de las agencias de viaje. Pero la cuestión ha ido más allá, y el TJCE (TJCE 1998/249) tuvo que resolver la controversia que se basaba en si estaban sujetos al régimen especial de agencias de viajes, los propietarios de un hotel que, como actividad comercial, ofrecían a un precio global único, estancia, transporte, autocar y visitas turísticas, adquiriendo el transporte a empresas ajenas y organizando ellos mismos las excursiones. Los señores Madgett y Baldwin, litigantes (apartado 16) consideran que “dichas expresiones [agencias de viajes u organizador de circuitos turísticos] no se refieren a sujetos pasivos que compran, como elementos accesorios de otra actividad, prestaciones de viaje que redundan en beneficio directo de viajeros”, suministrándose a los clientes del hotel el servicio de transporte accesoriamente para comodidad de ellos, “con el fin de inducirles a alojarse en el hotel. Así pues, debería considerarse que el transporte es meramente accesorio respecto a su actividad de hoteleros”. El Tribunal se pronuncia (apartado 20) en el sentido de que el régimen especial es igualmente válido cuando el operador no sea una agencia o un organizador de circuitos

ce a que todos los servicios prestados por tales agencias se fiscalizan por este régimen específico, no siendo así, pues una misma agencia tendrá que autoliquidar el Impuesto de forma diferenciada, acogiendo parte de su actividad al régimen general del I.V.A., mientras que otra parte de su actividad se tributará por este régimen especial y preceptivo. En definitiva, y para centrar la cuestión, no es un régimen especial de las agencias de viajes, sino un régimen especial para determinados servicios ofertados mayoritariamente por las agencias de viaje, pudiendo ofrecerse por otros operadores asimilados.

Varios son los objetivos que se persigue con este tratamiento especial y obligatorio³⁷, correctamente analizados por Sánchez Gallardo³⁸. La finalidad que persigue el régimen especial de las agencias de viaje, para el autor, es triple. Por un lado, se quiere evitar los cuantiosos costes que sufrirían tales operadores turísticos solicitantes de un reembolso internacional del IVA, incluso siéndole imposible obtenerlas en Estados extracomunitarios. Por otro, que las agencias de viaje u operadores asimilados no apliquen a sus servicios reglas de localización distintas, tratándose de un

turísticos, pero que efectúen idénticas operaciones a las de aquéllas, como pueden ser los servicios de los hoteles. Pero junto a ello, la clave, como indica el apartado 26, está en la habitualidad, que por noción es contrario a lo accesorio. Por ello, la doctrina, como J.M. Tejerizo López, *Impuesto sobre el valor añadido*, cit. p. 705, advierten que “El régimen de las agencias de viaje tiene una denominación equívoca porque, como vamos a ver, no se aplica sólo a las agencias de viajes, ni abarca a todas sus actividades. Esto significa que las normas en cuestión se aplican conjuntamente con el resto de las que disciplinan el I.V.A., y en su interpretación debe hacerse teniendo en cuenta este hecho”; F.J. Sánchez Gallardo, “El régimen especial de las agencias de viaje. Algunos comentarios a la jurisprudencia del TJCE”, *Carta Tributaria, Monografías*, nº 3, 2006, p. 8 aprecia: “Queda claro, pues, que no hay requisito subjetivo alguno en cuanto a la caracterización del régimen especial de las agencias de viajes, en contra de lo que cabría deducir de su denominación...”. Vid. asimismo en la doctrina Portuguesa, Uría Menéndez-Proença de Carvalho, *O regime especial do I.V.A. nas agências de viagens e a sua aplicação em Portugal*, [http://www.uria.com/documentos/publicaciones/2947/documento/port27411 .pdf?id=2702](http://www.uria.com/documentos/publicaciones/2947/documento/port27411.pdf?id=2702); M. Pires, *Dereito Fiscal*, cit., pp. 604-605.

³⁷ La regla general es la voluntariedad de los regímenes especiales excepto el del recargo de equivalencia, oro de inversión y el que contemplamos.

³⁸ F.J. Sánchez Gallardo, *El régimen especial...*, cit., p. 3. En el mismo sentido es puesto de manifiesto por Uría Menéndez-Proença de Carvalho, *O regime especial...*, cit., p. 3, para quienes el régimen responde a dos objetivos: “O primeiro, simplificar a aplicação das regras comunitárias em matéria de IVA, evitando, por exemplo, o registo para efeitos de IVA dos operadores em cada um dos Estados-Membros a partir dos quais os serviços são prestados. O segundo objetivo foi a adequada distribuição das receitas de IVA entre os Estados-Membros, atendendo ao facto de se tratar de um imposto sobre o consumo. Efectivamente, o Regime da Margem foi estabelecido com vista a assegurar que as receitas de IVA são atribuídas ao Estado-Membro do consumo final de cada serviço, sendo, neste sentido, o IVA sobre a margem de lucro das agências de viagens atribuído ao Estado-Membro do respectivo estabelecimento”.

único viaje, o como se denomina en portugués, un *pacote turístico*³⁹. Y por último, provocar un reparto de los ingresos tributarios entre el Estado donde efectivamente se prestan los servicios en cuestión y el Estado donde se ofrece el servicio de intermediación por la agencia.

Pese a ello, debemos advertir que el régimen especial para determinadas acciones de las agencias de viajes y asimilados no se ciñe al ámbito de las relaciones internacionales comunitarias (servicio de agencia en un Estado miembro distinto al del efectivo servicio prestado, también miembro), aplicándose también en relaciones internas de intermediación, dentro de un mismo espacio nacional, como tuvo ocasión de pronunciarse el TJCE, en Sentencia de 22 de octubre de 1998 (Aranzadi, TJCE, 1998/249), en su apartado 19. Quedan exentos los servicios prestados y las entregas de bienes en beneficio del viajero si se adquieren o utilizan fuera del espacio común europeo. Si hubiera servicios o entrega de bienes mixtos, se sujetarán al régimen especial los prestados efectivamente dentro del espacio europeo, quedando exento aquéllos que se han prestado o entregado en un Estado extracomunitario (art. 309 Directiva 2006/112/CE y art.

³⁹ La STJCE (TJCE 1998/249) en su apartado 18 justifica la especialidad de este régimen en que *“La aplicación de las normas del régimen común relativas al lugar de imposición, a la base imponible y a la deducción del impuesto soportado toparía, debido a la multiplicidad y ubicación de las prestaciones proporcionadas, con dificultades prácticas para esas empresas, que podrían obstaculizar el ejercicio de su actividad”*. Conviene sobre ello aclarar en este momento lo que se entiende por “viaje” a efectos del régimen especial sobre las agencias de viajes. El art. 141. 1º II. L.I.V.A.-E. especifica qué se entiende por viajes a efectos de la L.I.V.A.-E.: *“A efectos de este régimen especial, se considerarán viajes los servicios de hospedaje o transporte prestados conjuntamente o separados y, en su caso, con otros de carácter accesorio o complementario de los mismos”*. Esto es perfectamente congruente con la legislación general que incumbe a las agencias de viaje. Por ejemplo, la portuguesa (Decreto-Ley nº 61/2011 de 6 de mayo) exige como funciones a las agencias de viajes (artículo 15): *“1 — As viagens turísticas são aquelas em que sejam combinados pelo menos dois dos serviços seguintes: a) Transporte; b) Alojamento; c) Serviços turísticos não subsidiários do transporte e do alojamento”*. Esta cuestión no es baladí; la STJCE de 9 de diciembre de 2010 (Aranzadi, TJCE, 2010/375) resuelve la cuestión de si la prestación de servicios exclusiva por una agencia de viajes vendiendo entradas a la ópera, sin otras prestaciones adicionales, estaría sujeta al régimen especial de agencias de viajes, al poder considerarla como una “prestación de servicios de viaje”. La Sentencia que comentamos en los apartados 19 y 20 recoge el planteamiento de la Sentencia Van Ginkel (Aranzadi, TJCE, 1992/183) de donde *“no se desprende de cualquier servicio aislado prestado por una agencia de viajes o por un organizador de circuitos turísticos esté incluido en el régimen especial”*, y por ello, aunque la agencia sólo proporcione alojamiento y no transporte, no se estaría fuera del régimen especial. Pero concluye en los apartados 22, 23 y 24, que si un servicio no va acompañado por un servicio de alojamiento o transporte, no se incluye en dicho régimen, y por ello, en el supuesto planteado, no es de aplicación, e incluso, si así fuera, *“produciría una distorsión de la competencia teniendo en cuenta que una misma actividad estaría gravada de modo distinto en función de si el operador económico que vendiera tales entradas fuera o no una agencia de viajes”*, algo que de por sí sería, a nuestro juicio, absurdo. Vid. Uría Menéndez-Proença de Carvalho, *O regime especial...*, cit., p. 3.

143 LIVA-E., y art. 1.3 Decreto-ley nº 22/85, incorporado por el Decreto-ley 206/96)⁴⁰.

Necesario es prestar cierta atención al lugar de realización del hecho imponible, que no es el lugar donde se llevan a cabo la entrega o prestación de servicios efectivos en favor del cliente vinculados con su viaje, sino el lugar donde la agencia tenga “la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente desde donde efectúe la operación”, consecuencia de que todas las prestaciones organizadas en nombre propio por la agencia con medios ajenos se considera a estos efectos como una prestación única (art. 307 Directiva 2006/112/CE y art. 144 LIVA-E)⁴¹.

Los requisitos para la aplicación de este régimen especial radican en que la agencia debe actuar en nombre propio respecto de los viajeros, negando la posibilidad de aplicar dicho régimen especial a las agencias mayoristas, quienes tienen vedada por Ley –véase la castellano-leonesa- la posibilidad de comerciar con el cliente (art. 305.1 II Directiva 2006/112/CE y art. 141 DOS. 1º LIVA-E, artículo 1.1 Decreto-ley Portugués nº 221/85)⁴². Si la agencia minorista o mayorista-minorista que se relaciona con el cliente actúa en nombre y cuenta de otra, es decir, el servicio prestado es una simple mediación, no puede aplicar el régimen que comentamos, sujetándose al régimen general. Obviamente en ese supuesto la conexión con-

⁴⁰ Uría Menéndez-Proença de Carvalho, *O regime especial...*, cit., p. 4 consideran que las operaciones que las agencias de viaje entabladas con otros sujetos fuera de la Unión europea tiene su motivación en “tal isenção tem como principal objectivo evitar possíveis distorções da concorrência resultantes da não sujeição a IVA das agências de viagens estabelecidas fora da UE, contrariamente àquelas com sede ou estabelecimento estável na UE.”. De ahí que reflexionen J. Lasarte, E. Esevri, F. Adame y J. Martín, *Turismo y financiación...*, cit., p. 123, que “El servicio de agencia se considera como único, aunque sean varias las prestaciones recibidas por el viajero, tales como hotel, transporte, etc. (sin computar la parte de servicio prestada fuera de la Unión Europea)”.

⁴¹ Cfr. *ibid.*, pp. 114-115, que llegan a la lógica conclusión de que “como consecuencia de ello, parte importante del IVA (o de los tributos equivalentes) que pagan los turistas que visitan cada año nuestra Comunidad Autónoma [se refieren a Andalucía], no es recaudada en Andalucía sino fuera de nuestra Comunidad, de España o incluso de la Unión Europea, y ni siquiera podría entenderse técnicamente como devengo o rendimiento producido en Andalucía”.

⁴² Portugal era uno de los Estados Miembros que aplicaba el régimen especial de las agencias de viajes de forma extensa, abarcando las ventas entre agencias de viajes. Hecho que fue considerado por la Comisión Europea en 2002 como contrario a la Directiva. En 2008 la Comisión lleva a aprobar un proceso de infracción contra este Estado, junto a Polonia, Países Bajos, Francia, Italia, Grecia, República Checa. En 2009, España también fue objeto de un apercibimiento similar. Vid. para más abundamiento, Uría Menéndez-Proença de Carvalho, *O regime especial...*, cit., pp. 6 ss: “Na verdade, assiste-se há vários anos à aplicação do Regime da Margem nas vendas em nome próprio por parte das agências de viagens (ou operadores) a agências de viagens revendedoras e não apenas nas vendas de pacotes turísticos aos respectivos clientes finais.” (p. 8).

tractual es entre quién efectivamente presta el servicio en nombre propio y el cliente, debiendo facturar ésta el viaje y autoliquidando el correspondiente IVA. Como aprecia Cubero Truyo, “la agencia mediadora facturará sólo su servicio de mediación a la empresa realmente organizadora del viaje. Si la agencia actúa en nombre y por cuenta del cliente (por ejemplo, cuando la agencia simplemente le vende un billete de avión o le hace una reserva de habitación a nombre del cliente), la factura es directamente entre el viajero y la aerolínea o el hotel, mientras que la agencia sólo podría facturar por su comisión...”⁴³. Junto con el requisito de la actuación en nombre propio, se requiere cumulativamente que la prestación de servicios se lleve a cabo con elementos e instrumentos ajenos, es decir, de otros profesionales, residiendo lo elemental de la actuación de la agencia en la organización⁴⁴. Con base en lo indicado, obsérvese que la simple labor de mediación no se imbrica dentro de las actuaciones que se incardinan dentro del ámbito de aplicación del régimen especial que analizamos, sino que se requiere una actuación en nombre propio con el cliente, organizando la propia agencia o asimilado el viaje con medios ajenos. Si se utilizan medios propios y ajenos, “el régimen especial sólo se aplicará respecto de los servicios prestados mediante medios ajenos” (art. 141. DOS. 2º II LIVA-E).

Un régimen especial es aquél que se aparta del régimen general al

⁴³ Como advierte el artículo 8 del D.L.-P. 221/85, “Las normas de la presente Ley no se aplicarán a los servicios prestados por las agencias de viajes y tour de operadores en nombre y por cuenta del cliente, que será sometido a la disciplina general”. Vid. asimismo, A. Cubero Truyo, *El impuesto sobre el valor añadido (II)*, AA.VV. (F. Pérez Royo –dir.–): *Curso... cit.*, p. 791. Y en este sentido, también, J. Lasarte, E. Eserverri, F. Adame y J. Martín, *Turismo y financiación...*, cit. pp. 115-116, quienes aclaran que “En ocasiones resulta difícil concretar si una agencia actúa en nombre propio frente al viajero cuando media en la reserva de plazas hoteleras o de billetes de transporte o si lo hace en nombre propio y por cuenta de las empresas hoteleras, de las compañías dedicadas al transporte de pasajeros o del cliente. La determinación de si las agencias actúan frente al viajero o usuario en nombre propio, o no, resultará de los pactos existentes entre dicho establecimiento o compañía y la agencia de viajes que contrate con el usuario. Dicha circunstancia deberá probarse en cada caso por los medios admisibles en Derecho... Normalmente, la aplicación de este régimen se viene produciendo cuando el mayorista factura a la agencia de viajes sin comisión a favor de ésta (por el contrario, en caso de que se perciba dicha comisión, se estima que se trata de operación sujeta al régimen general)”. Si se trata de una mediación de la agencia de viajes en nombre y cuenta del cliente, la agencia facturará el servicio de mediación, sujeto al tipo general del 21% en España y 23% en Portugal, y se imbricará dentro del régimen general de liquidación del I.V.A.; es decir, no se tendrá en cuenta la especialidad en la determinación de la base imponible (como margen bruto) y tampoco la ficción de una prestación única, como ocurre en el régimen especial de las agencias de viaje. También reflexionan sobre el asunto la doctrina portuguesa, véase Uría Menéndez-Proença de Carvalho, *O regime especial...*, cit., p. 4.

⁴⁴ Si se utiliza medios propios, la operación se imbricará al régimen general, y se sujetará al tipo que corresponda, por ejemplo, el 10% si es un servicio de transporte, en España, y 6% si es en Portugal.

que se someten la mayoría de los casos. La particularidad de que las operaciones efectuadas por la agencia con el viajero se consideren como una prestación única (art. 307 Directiva 2006/112/CE), no es la única especialidad recogida en la regulación del régimen que tratamos. La clave de la singularidad, a nuestro juicio, radica en la determinación de la base imponible (art. 308 Directiva 2006/112/CE, art. 145 LIVA-E y art. 3.1 Decreto-Ley Portugués nº 221/85), que estará formada por el margen bruto, lo cual hace que el valor añadido se grave de distinta manera a como lo hace el régimen especial⁴⁵. La base imponible como margen bruto responde a la siguiente fórmula:

$$\text{BASE IMPONIBLE} = \text{MARGEN BRUTO} = \text{PRECIO CARGADO AL CLIENTE} - \text{COSTE DEL VIAJE}$$

El precio cargado al cliente es, en principio, según la opción de la determinación singular de la base imponible –salvo que se opte por la determinación global de la base imponible⁴⁶– una cantidad donde no se incluye el IVA que grava la operación. Por el contrario, el importe efectivo o coste de las prestaciones adquiridas para el disfrute directo⁴⁷ del be-

⁴⁵ E. Simón Acosta, “El Impuesto sobre el Valor añadido”, AA.VV., *Tributos estatales, autonómicos y locales*, CGPJ, Madrid, 2001, pp. 103-104, indica que el IVA no es un impuesto que grava el valor añadido, sino de forma proporcional el valor final de los bienes en fase de consumo, equivalente al valor añadido a lo largo de todo el proceso productivo; y A. Cubero Truyo, *El Impuesto sobre el Valor Añadido (I)*, cit., pp. 641-643. Uria Menéndez-Proença de Carvalho, *O regime especial...*, cit., p. 4, aseveran: “Em termos técnicos, o Regime da Margem traduz-se na substituição do método do “crédito de imposto” - assumido como o método geral do IVA - pelo denominado método da “base de base no cálculo do imposto, incidindo, assim, apenas sobre a margem bruta da agência de viagens na venda de pacotes turísticos”. Este planteamiento no es nuevo, ya el art. 23 del Texto Refundido aprobado por el Decreto de 29 de diciembre de 1966 incorporaba un sistema similar en la determinación de la base imponible. Véase al respecto, J. Lasarte, *Turismo...*, cit., p. 62.

⁴⁶ El legislador español, previsor de que la agencia de viajes con frecuencia liquidará hallando el margen bruto con I.V.A. otorga la posibilidad de liquidar por el método global, que más adelante se tratará. Vid. al respecto M. Ruiz Garijo, *La fiscalidad...*, cit., pp. 195-196.

⁴⁷ Clarifica el art. 145 Uno. II LIVA-E: “A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se considerarán adquiridos por la agencia para su utilización en la realización del viaje, entre otros, los servicios prestados por otras agencias de viajes con dicha finalidad, excepto los servicios de mediación prestados por las agencias minoristas, en nombre y por cuenta de las mayoristas, en la venta de viajes organizados por estas últimas. Para la determinación del margen bruto de la agencia no se computarán las cantidades o importes correspondientes a las operaciones de ventas del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 143 de esta Ley, ni los de los bienes o servicios utilizados para la realización de las mismas. Dos. No se considerarán prestados para la realización de un viaje, entre otros, los siguientes servicios: 1º. Las operaciones de compra-venta o cambio de moneda extranjera. 2º. Los gastos de teléfono, télex, correspondencia y otros análogos efectuados por la agencia”.

neficiario, sí incluye los respectivos impuestos que se hayan devengado, incluso el IVA⁴⁸. Determinada la base imponible con base en el margen bruto de ganancia, en España, se aplicará el tipo general del IVA-E a la misma, el 21%, no distinguiéndose entre prestación de viajes o prestación de hospedaje, que en la normativa del IVA-E disfrutaban de un tipo reducido -10%- , formando por ende una *fictio iuris* de prestación única⁴⁹.

El legislador español es consciente de que en un régimen de absoluta transparencia, el cliente, si conociera de forma real el dato del IVA que le repercuten, es capaz de hallar el margen bruto de negocio y con ello detectar posibles márgenes de abuso en lo cobrado. Habilidadoso él, recoge la ausencia de obligación de consignar en la factura separadamente la cuota repercutida, que se entenderá comprendida en el precio (art. 142. I. LIVA-E y art. 4.2 D.L.-P. 221/85). Con esto, ¿y si el cliente es un empresario? Obviamente en este caso, el cliente-empresario le interesa conocer la cifra de las cantidades soportadas, pues en su autoliquidación como sujeto pasivo del impuesto necesita ese dato (IVA repercutido - IVA soportado). Por ello, al cliente-empresario se le permite la posibilidad, cuando las en-

⁴⁸ El art. 3 del Decreto-Ley 221/85 (redacción del Decreto-Ley 206/96) indica una serie de reglas a mayores, que con el propósito de que no sea alterado su sentir reproducimos literalmente en portugués: “1 - O valor tributável das prestações de serviços efectuadas pelos sujeitos passivos referidos no artigo 1.º é constituído pela diferença entre a contraprestação devida pelo cliente, excluído o IVA que onera a operação, e o custo suportado nas transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas por terceiros para benefício directo do cliente, com inclusão do IVA. 2 - Se, mantendo-se o valor da contraprestação devida pelo cliente, a diferença referida no número anterior vier a alterar-se para mais ou para menos por efeito de variações no custo suportado nas transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas por terceiros para benefício directo do cliente, o excesso do imposto ficará a cargo do sujeito passivo, não tendo o cliente direito ao reembolso das diferenças para menos. 3 - A percentagem referida no número anterior resulta de uma fracção que comporta no numerador o custo suportado nas transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas por terceiros na Comunidade e para benefício directo do cliente, com inclusão do imposto sobre o valor acrescentado, e no denominador o custo de todas as operações efectuadas por terceiros na Comunidade e fora dela para benefício directo do cliente, imposto incluído. 4 - Se, mantendo-se o valor da contraprestação devida pelo cliente, a diferença ou percentagem referidas nos n.ºs 1 e 2 vierem a alterar-se para mais ou para menos por efeito de variações no custo suportado nas transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas por terceiros para benefício directo do cliente, o excesso do imposto ficará a cargo do sujeito passivo, não tendo o cliente direito ao reembolso das diferenças para menos”.

⁴⁹ Queda pendiente, en palabras del Ministro de Industria, Energía y Turismo, José Manuel Soria, una revisión del régimen fiscal especial de las agencias de viajes. En breve el TJUE se pronunciará sobre la sujeción del margen bruto de ganancia (base imponible) al tipo general del 21% en España. Se alega que los servicios de hostelería y hospedaje realizados de forma directa se gravan al 10%, mientras que si es por el servicio de agencia de viajes, es al 21%. Véase al respecto:

<http://www.finanzas.com/noticias/economia/20120925/gobierno-revisara-regimen-especial-1546525.html> (10 de diciembre 2012).

tregas de bienes y prestaciones de servicios se lleven a cabo todas ellas en el ámbito espacial del Impuesto, de solicitar que bajo la denominación de <<cuotas de IVA incluidas en el precio>> [no podrán adicionarse al precio], se indique una cantidad, objeto de estimación, que responde a la siguiente fórmula: Precio cargado al cliente $\times 6/100$. “Dichas cuotas tendrán la consideración de cuotas soportadas por repercusión directa para el empresario o profesional destinatario de la operación” (art. 142 II. LIVA-E), es decir, no para el que repercute, que deberá ingresar a la Hacienda la cantidad real⁵⁰.

La agencia de viajes no puede deducirse las cantidades soportadas en la adquisición de los bienes y servicios que destinados directamente al viaje redunden directamente en beneficio del viajero (art. 310 Directiva 2006/112/CE, art. 147 II LIVA-E y art. 4 Decreto-Ley Portugués 221/85)⁵¹, ni siquiera a través del régimen de devolución de sujetos no establecidos.

Todo lo anteriormente indicado, en buena medida, responde al esquema de liquidación simple de la base imponible, regla general según el art. 52. 2 del Reglamento del IVA-E. El legislador español –nada dice al respecto la Directiva 2006/112/CE- posibilita el derecho de opción –a tra-

⁵⁰ Ejemplo: Una agencia de viajes con establecimiento en Sevilla organiza (en nombre propio y con medios ajenos) un viaje que incluye transporte, alojamiento y entradas a diferentes actos, a un cliente-empresario para que uno de sus empleados acuda a una feria de turismo en Lisboa. El precio del viaje que la agencia carga al cliente es de 5000 euros. El cliente empresario se acoge a la posibilidad de que en la factura quede consignada una cifra de IVA. La cifra de IVA que aparecerá (estimada), denominada “cuotas de IVA incluidas en el precio” será $5000 \times 6/100 = 300$ euros. En la factura aparecerá desglosado: Total: 4.700 euros (5.000 – 200); Cuotas de IVA incluidas en el precio = 300 euros; Suma = 5000 euros. El IVA que aquí se indica, efectivamente, no es el exactamente devengado. Imaginemos que los costes han sido los siguientes: transporte 1000, alojamiento 1000, y entradas a la feria 1000; total de costes = 3000. El margen bruto (base imponible) estará formado por la diferencia entre el precio cargado al cliente $5000 - 3000 = 2000$, al que habrá que sujetarle el tipo del 21%. $2000 \times 21\% = 420$, cifra real de IVA repercutido, cifra importante, pues aquéllas de 300 euros sólo es de cara al cliente-empresario, mientras que la de los 420 es plenamente operativa para la agencia de viajes, procediendo a su ingreso. Una visión práctica del régimen especial de las agencias de viajes en España puede encontrarse en A. Gascón Orive, *Tributación. IVA práctico*, CEF, 2010, pp. 381-389.

⁵¹ A. Cubero Truyo, *El Impuesto sobre el valor añadido (II)*, cit., p. 794, “este dato está claramente conectado con la utilización del margen como base imponible... Podría pensarse que al calcular el IVA sobre una magnitud parcial o menor que la habitual base imponible, el IVA resultante será igualmente menor, por lo que a la Hacienda Pública le llega menos dinero del adecuado. Pero ello ha quedado compensado porque al sujeto pasivo no se le permite deducir el IVA soportado. En realidad, aunque habíamos insinuado que la agencia de viajes al no deducir el IVA soportado se habría convertido en su destino final (por eso sería injusto que repercutiera el IVA por el importe completo de la operación, puesto que estará duplicando el IVA), lo que ocurre es que por la parte de valor añadido por la agencia, sí se sitúa de nuevo en el proceso del IVA sin incurrir en duplicidad (se puede decir que inicia de nuevo el proceso por lo que respecta a su margen)”.

vés del modelo 036, de declaración censal- a las agencias de viaje de liquidar el Impuesto operación por operación o de forma global (art. 146 LIVA-E)⁵². Si se opta por esta última forma, surtirá los efectos para todas las operaciones del régimen especial de agencias de viaje durante cinco años, salvo renuncia expresa al mismo, prorrogándose por períodos sucesivos idénticos si no mediara indicación en contra. Este régimen piensa en que, con frecuencia, cuando los empresarios autoliquidarán por el régimen especial, incluirán en el precio cargado al cliente el IVA que éstos han soportado, siendo el margen bruto, un margen que incluirá el IVA repercutido al cliente. Por ello, el art. 146 Dos. 2º LIVA-E lleva a imponer una fórmula correctiva y lógica (una simple regla de tres) donde la base imponible global se hallará multiplicando por 100 y dividiéndolo por 100 más el tipo impositivo general, que en este momento es el 21%. Si la base imponible hallada fuera negativa, podrá trasladarse al siguiente período de liquidación.

El legislador portugués no disocia entre el método simple o global para hallar la base imponible, y aunque el artículo 3.1 D.L. 221/85 excluye el IVA del precio cargado al cliente en la fórmula de obtener el margen bruto, lo cierto es que el artículo 6 del mismo, que versa sobre la forma de calcular la exacción, sí incluye el impuesto cargado al cliente. Obviamente, obliga a multiplicar la cantidad por 100 y dividirlo por 108, y a partir de ella se obtiene el impuesto. La división por 108 se entiende que es 100 más el 8%. Sin embargo, esto, a diferencia de la regulación española, no se justifica en ningún tipo impositivo portugués, pues el general es el 23%, el reducido el 13% y el super-reducido el 6%, constituyendo un tercer tipo impositivo camuflado (un 8%) proscrito por la normativa comunitaria. Por último, si el importe de los gastos superara el de la contraprestación relativa a las operaciones gravadas (fuera negativa), el exceso sobre los costes se importará en el mes o trimestre siguiente.

2.2. La imposición especial del turismo en España: el Impuesto Catalán sobre Estancias en Establecimientos Turísticos

⁵² Como bien aclara A. Cubero Truyo, *El Impuesto sobre el valor añadido (II)*, cit., p. 795, “cuando nos referimos a la modalidad global, no significa que la agencia de viajes aplique este sistema a todas sus operaciones, sino sólo a todas las operaciones sometidas al régimen especial (a aquellas otras que no cumplen las condiciones de aplicabilidad, les corresponde el régimen general en todo caso); y en el mismo sentido, cuando nos referimos a la modalidad operación por operación, no significa que se aplique a cada prestación de manera independiente o individualizada, sino al paquete completo, porque lo que caracteriza a este régimen es que va a considerarse a efectos del IVA que hay una prestación única aunque englobe varias entregas de bienes o prestaciones de servicios”.

2.2.1. Los límites de la tributación propia de la Comunidades Autónomas ante la aprobación de impuestos que indiquen en el turismo

En España tenemos escasas figuras impositivas que hayan gravado o graven de manera específica el turismo. Sólo hay dos exponentes, el Impuesto sobre las Estancias en Empresas Turísticas de Alojamiento, de la Comunidad Autónoma Balear (a partir de hora, IEETA), creado por la Ley 7/2001, de 23 de abril, aunque prontamente derogado por la Ley 7/2003, de 22 de octubre; y el recién nacido Impuesto sobre Estancias en Establecimientos turísticos de Cataluña (a partir de este momento, IEETC), implantado por la Ley 5/2012, de 20 de marzo, de Medidas de Cataluña para 2012, en vigor desde el 1 de noviembre de 2012.

Obsérvese que la fiscalidad sobre el turismo se ha configurado dentro del marco de los tributos propios de las Comunidades Autónomas, amparadas en la autonomía financiera que el art. 156.1 CE les otorga “*para el desarrollo y ejecución de sus competencias*”, precepto que debe leerse de forma conjunta con la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (desde ahora LOFCA), con sus adicionales reformas. Las dos figuras tributarias enunciadas responden en la teoría legislativa a una justificación extrafiscal, partiendo, incluso, de competencias propias, a pesar de no ser requisito requerido en el campo de los impuestos⁵³. Las Comunidades Autónomas podrán asumir –y lo han hecho– las competencias sobre “*la gestión en materia de protección del medio ambiente*” (art. 149.1.9ª CE) y “*la promoción y ordenación del turismo en su ámbito territorial*”, título habilitante por el que se intenta jus-

⁵³ Dice literalmente el art. 156.1 CE: “*Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles*”. En este mismo sentido, el art. 157.1 b) indica que uno de los posibles recursos de las Comunidades Autónomas son “*Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales*”. Autores como J. Lasarte, E. Eserverri, F. Adame y J. Martín, *Turismo y financiación...*, cit., pp. 15-16, recuerdan que “*las Comunidades Autónomas tienen constitucionalmente reconocido el ejercicio de esa facultad, con independencia de que la realidad tributaria sujeta a imposición derive de su propio marco competencial*”. J. Calvo Vérguez, *Financiación autonómica: problemas constitucionales y legales*, Thomson-Civitas, Cizur Menor, Navarra, 2005, p. 36, dice al respecto: “*En efecto, el sistema tributario de las Comunidades Autónomas constituye un instrumento al servicio del desarrollo y realización de las competencias que éstas tengan asumidas, las cuales sirven a su vez de marco y límite de los recursos tributarios de aquel sistema*”, pero concluye con acierto en la p. 171 que, los hechos impositivos de las figuras tributarias estatales y autonómicas “*no tienen por qué derivarse del ámbito de competencias materiales del titular del poder tributario*”. Esto es predicable exclusivamente de la categoría del impuesto, pues en las tasas por la propia naturaleza de las mismas se precisa título competencial previo.

tificar la implantación de tales impuestos pretendidamente extrafiscales⁵⁴. No sobra decir que toda figura tributaria no puede obstaculizar la libertad de circulación y establecimiento de las personas y de los bienes por todo el territorio español (art. 139.2 CE), ni en el espacio libre de movilidad europeo (art. 3 del Tratado de la Unión Europea), ni la libertad de establecimiento.

Los límites de la tributación propia de las Comunidades Autónomas se determinan en la LOFCA y en la normativa comunitaria. El art. 6.2 LOFCA admite la posibilidad, aunque limitada, de que los entes autonómicos establezcan tributos propios, hecho congénito a un Estado descentralizado –como el español– donde se le otorga autonomía financiera a los diferentes estadios de organización política. El problema estriba, como puntualiza Lago Montero, en que “el Estado gravó, ya antes de la Constitución, prácticamente toda la riqueza gravable”⁵⁵ y por ello, cualquier figura impositiva adoptada por las Comunidades Autónomas en virtud de su autonomía financiera se solaparía sobre la materia imponible gravada, siendo en sentido amplio un supuesto de sobreimposición⁵⁶. El legislador or-

⁵⁴ Sobre la financiación de las Comunidades Autónomas, cfr. J.M. Lago Montero, I. Gil Rodríguez, M.A. Guervós Maíllo y R. Alfonso Galán, *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. Comentario a la ley 22/2009, de 28 de diciembre, tras la Sentencia del Estatuto catalán*, Dykinson, Madrid, 2010; Á. Rodríguez Bereijo, “Una reflexión sobre el sistema general de financiación de las Comunidades Autónomas”, *R.E.D.C.*, n° 15, 1985; y E. Simón Acosta, *La autonomía financiera de las regiones*, Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura, Cáceres, 1978.

⁵⁵ J.M. Lago Montero, *El Poder Tributario... cit.*, p. 47. Y en este sentido, cfr. asimismo, J. Calvo Vérguez, *Financiación autonómica... cit.*, p. 175.

⁵⁶ Novedoso es el planteamiento de C. García Novoa, “Reflexiones sobre los impuestos propios de carácter medioambiental en el ámbito de la tributación autonómica”, *Noticias de la Unión Europea*, 274, noviembre de 2007, pp. 51 ss., quien entiende que la prohibición de la doble imposición reside en el principio que proscribía la confiscatoriedad (art. 31.1 CE), postura comentada por F. Escribano, *La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española*, *R.E.D.F.*, n° 142, 2009, p. 414: “nótese que la redundancia de la prohibición del alcance confiscatorio aparece de nuevo en la medida en que una eventual posibilidad de doble imposición ya se vería impedida por el principio de capacidad económica, en la medida en que sería inconstitucional cualquier tributo que no se fundara en ella o que gravara la misma manifestación de riqueza con dos tributos solapados... En este orden de ideas, convendrá ya apuntar la siguiente, muy rica en matices, no será posible hablar de doble imposición, ni solapamiento y, por consiguiente, tampoco de vulneración del principio de capacidad económica, apreciando la existencia de doble imposición, cuando se trate de tributos con fines fiscales, unos; y otros, en los que la causa eficiente sea de índole extrafiscal, es decir, se trate de impuestos de ordenamiento”. A pesar de que hemos tildado este planteamiento como novedoso, tal afirmación debe ser matizada. Como bien recuerda P. Yerba Martul-Ortega, *Constitución... cit.*, pp. 156-157, en el Senado constituyente se presentó una enmienda (Boletín Oficial de las Cortes, n° 82, de 17-04-1978) donde a la prohibición del alcance confiscatorio “se añadía <<ni permitirá la doble imposición>>. El enmendante entendía que era un principio básico del derecho tributario y necesitaba un

gánico afronta tal escenario, y proscribe que los tributos propios de las Comunidades Autónomas no pueden recaer “sobre hechos impositivos ya gravados por el Estado” (art. 6.2 II LOFCA), precepto interpretado por el Tribunal Constitucional, que incorpora al efecto la denominada “doctrina de la prohibición de identidad esencial”⁵⁷, por la cual basta que el tributo autonómico persiga una finalidad extrafiscal y el tributo estatal sobre el que se compara tenga un cometido predominantemente fiscal, para salvar la prohibición y límite de mencionado artículo. “Hecho imponible” no puede identificarse con “materia imponible”, pues de facto se vedaría la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas para crear figuras tributarias nuevas, e iría en contra del sentir del art. 133.2 CE⁵⁸. La identidad sobre los hechos impositivos que prohíbe el art. 6.2 de la LOFCA tampoco puede entenderse como una identidad total y absoluta que tolere supuestos de ingeniería, incluso semántica. Aceptar esta postura conllevaría la admisibilidad de cualquier figura tributaria autonómica que presentara una mínima alteración en la configuración de su hecho imponible respecto a otra estatal, lo cual parece ilógico.

refrendo constitucional, y que estaba reconocido en el ámbito internacional”. Continúa el profesor de Santiago de Compostela y constituyente de la época: “En realidad no sé muy bien si lo que se pretendía es que una misma renta no estuviese doblemente gravada o sobre una misma materia imponible no recayesen varios impuestos. En todo caso no se aprobó, lo que es una lástima, porque hubiera abierto un campo insospechado de posibles violaciones inconstitucionales, que el Tribunal Constitucional no hubiese tenido más remedio que salvar entre doble imposición <<máxima o mínima>>, o <<relativa o absoluta>>, o cualquier otra argucia con tal de dejar las cosas como están. La doble imposición por parte del enmendante iba dirigida, también, a la nueva estructura territorial del Estado, donde era muy probable que surgieran estos casos”. Para más abundamiento, cfr. M.A. Guervós Maíllo, *El Impuesto Balear...*, cit.; pp. 42-82.

⁵⁷ Véase la STC 37/1987, de 26 de marzo, entre otras, y asimismo, G. Casado Ollero, *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas (Una aproximación a las funciones del tributo regional)*, Instituto de Desarrollo Regional, Granada, 1981, y *Los fines no fiscales...* cit., p. 141 que recoge: “parece obvio concluir que el ámbito material de competencias de las Comunidades Autónomas constituirá presupuesto de legitimidad de su actuación normativa extrafiscal”; J. Martín Queralt, C. Lozano Serrano, J. Tejerizo López, G. Casado Ollero, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2010, p. 203; y I. Gil Rodríguez, “La cesión del I.V.A. (II): alcance y contenido”, J. M. Lago Montero, I. Gil Rodríguez, M. A. Guervós Maíllo, R.M. Alfonso Galán, *El sistema de financiación...*, cit., p. 254; y J. Calvo Vérguez, *Financiación autonómica...* cit., pp. 183 ss.

⁵⁸ Es exigencia constitucional que las prestaciones tributarias, también las autonómicas se sometan a los límites formales o derivados de las reglas constitucionales sobre la normación; es decir, el principio de legalidad. Dice el art. 133.2 CE: “Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes”. J.M. Lago Montero, *El Poder Tributario...* cit., pp. 41-43, señala que la reserva de ley, que por mandato constitucional afecta a la materia tributaria, se erige como un límite derivado de los principios constitucionales sobre la normación, es decir, un límite formal o de producción normativa. Véase, asimismo, J. Calvo Vérguez, *Financiación autonómica...* cit., pp. 177-178.

La fundamentación sobre la que se asienta la implantación de las experiencias autonómicas que han gravado los establecimientos turísticos en España se ha llevado a cabo acudiendo a la noción de la extrafiscalidad, auténtica nebulosa conformada por cualquier fin constitucional ajeno a lo recaudatorio. La Exposición de Motivos de la derogada Ley balear 7/2001, señalaba los motivos esenciales que llevan a las Cortes de las Islas Baleares a la aprobación de un tributo propio: la búsqueda de recursos para paliar el deterioro medioambiental y propiciar el desarrollo sostenible de la principal región turística en España, la Comunidad de Baleares⁵⁹. Por su parte, la Exposición de Motivos de la Ley catalana es mucho más parca en su motivación extrafiscal, no profundizando tanto en la finalidad medioambiental, sino en objetivos de estricta política turística⁶⁰. Un tributo no es predominantemente extrafiscal sólo porque la ley que lo implanta así lo especifique; reside en la labor del intérprete jurídico el estudio de la noción extrafiscal en toda la estructura del tributo, desde el hecho imponible hasta la cuota⁶¹, cometido que abordamos en el siguiente epígrafe.

Junto al apartado 2º del artículo 6 LOFCA, el apartado 3º prohíbe que se establezcan por los entes autonómicos tributos que recaigan sobre los hechos imposables gravados ya por los tributos locales, pudiendo gravar y gestionar tributos sobre materias que la legislación estatal reserve a las corporaciones pero adoptando medidas de compensación o coordinación

⁵⁹ Dice la Exposición de Motivos de la Ley balear: “la introducción de esta figura impositiva se plantea, por tanto como un mecanismo fiscal corrector que fundamentalmente pretende afrontar la falta de recursos necesarios para paliar el deterioro medioambiental que supone la actividad turística a gran escala, y también aborda con urgencia el dimensionamiento de las infraestructuras básicas que exige un desarrollo sostenible”. Sobre los principales impactos negativos del turismo sobre el medio ambiente, cfr. F.J. Melgosa Arcos, “Turismo, medio ambiente y desarrollo sostenible”, AA.VV. (F.J. Melgosa Arcos –Coord.—), *Estudios de Derecho y Gestión Ambiental (I)*, Fundación Cultural Santa Teresa, Ávila, 1999, pp. 464-466. Para el autor, el impacto negativo depende de la modalidad de uso recreativo, de la intensidad o frecuencia en el uso del recurso, de la fragilidad del medio y, lógicamente, de la conducta del turista. Sobre una panorámica de la tributación medioambiental como sustento de buena parte de las medidas tributarias denominadas “extrafiscales”, véase M. Ruiz Garijo, *Fiscalidad... cit.*, pp. 229 ss.; y M.A. Guervós Maíllo, “La tributación medioambiental”, AA.VV. (F. J. Melgosa Arcos –Coord.—): *Estudios de Derecho y Gestión Ambiental (II)*, Fundación Cultural Santa Teresa, Ávila, 1999, pp. 651-680.

⁶⁰ Sobre la justificación, la Exposición de Motivos de la Ley catalana indica: “Este impuesto se afecta a un Fondo de turismo con finalidades de promoción, impulso, preservación, fomento y desarrollo de infraestructuras turísticas”. Su pretensión medioambiental puede deducirse de forma indirecta de la letra b) del apartado 1 del art. 116 de la Ley, cuando dispone que uno de los destinos de los recursos del Fondo para el fomento del turismo será “El impulso del turismo sostenible, responsable y de calidad, y la protección, preservación, recuperación y mejora de los recursos turísticos”.

⁶¹ Así lo sostienen J.M. Lago Montero, *El Poder Tributario... cit.*, p. 125, M.A. Guervós Maíllo, *El Impuesto Balear... cit.*, p. 103.

con el fin de que los ingresos de las Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos⁶². Basta, tanto a efectos del art. 6.2 como a efectos del 6.3, que se coteje un impuesto con un fin predominantemente fiscal y otro extrafiscal, para que la eventual y aparente coincidencia entre los hechos imponible (estatal vs. autonómico, autonómico vs. estatal) no incurra en identidad esencial.

Junto a la normativa estatal, no es nada desdeñable la comunitaria, donde en nuestro estudio nos interesa la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, marco en el que se establece la armonización de la imposición indirecta que grava el volumen de negocios. Los límites de la imposición indirecta se establecen en su art. 401 (antiguo art. 33 de la Sexta Directiva), que dice literalmente *“Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros y sobre los juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que la recaudación de impuestos, derechos o gravámenes, no dé lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera”*. El Poder Legislativo español, del que es titular el Estado y las Comunidades Autónomas en el marco de sus competencias no puede descuidar tales límites, impuestos por la Directiva que mencionamos.

2.2.2. Análisis de los fines de ordenamiento en el Impuesto catalán sobre estancias en establecimientos turísticos. Su objetivo predominantemente fiscal

La pretenciosa finalidad extrafiscal del derogado Impuesto Balear sobre las Estancias Turísticas en Empresas de Alojamiento y el Impuesto Catalán sobre las Estancias en Establecimiento Turísticos debe verse consagrada en toda la estructura del tributo. Carecería de sentido que el presente estudio se centrara en un tributo derogado –el balear-, y por ello dedicaremos nuestros esfuerzos al recién nacido Impuesto Catalán, que, en rigor, es un cierto calco de su predecesor balear –con sus matices-, sin perjuicio de que nos apoyemos en la doctrina más especializada, que con

⁶² Este apartado ha sido reformado por el artículo único de la LO 3/2009, de 18 de diciembre. Con anterioridad a la reforma, la prohibición afectaba a la materia imponible, no al hecho imponible, con lo cual las posibilidades de crear impuestos nuevos eran menores, si bien fueron eludidas las trabas en gran medida por la habilidad de los legisladores autonómicos y la vigilancia laxa del Tribunal Constitucional.

prolijo detalle analizó aquél.

La Ley Catalana 5/2012, que implanta el IEETC, es excesivamente parca en cuanto a la justificación extrafiscal del tributo. Apenas le dedica un penúltimo pequeño párrafo en su Exposición de Motivos, justificando la figura impositiva en la afectación de las cantidades recaudadas a un Fondo de turismo, cuyos fines son la “*promoción, impulso, preservación, fomento y desarrollo de infraestructuras turísticas*”, poco más desarrollado en el Capítulo III de la Ley (arts. 115 y 116), que aborda de forma principal el destino de las cantidades recaudadas. Sin embargo, la afectación a un fondo, excepcional en nuestro sistema⁶³, no es suficiente, a nuestro juicio, para determinar que el Impuesto tiene un fin predominantemente extrafiscal.

Guervós Maílló⁶⁴ analiza con detalle las dos tesis posibles en la labor de apreciación de si un tributo es predominantemente fiscal o extrafiscal. La primera de las tesis –de corte economicista- es aquélla que toma en consideración la finalidad perseguida por el tributo y no el hecho imponible y el resto de los elementos que conforman la estructura de la figura tributaria. Una segunda tesis –a la cual se adscribe y nos adscribimos- es la que considera que los objetivos perseguidos no son suficientes, debiéndose reflejar la extrafiscalidad a lo largo de toda estructura tributaria del tributo que apriorísticamente se define como de ordenamiento. Es decir, el hecho imponible de un impuesto finalista debiera reflejar el acto o negocio que se quiere desincentivar, la base imponible debe ser fiel espejo de la posible perturbación producida por ese acto lícito –pero lesivo con el entorno patrimonial, natural o artístico-, y en la cuota reflejarse una carga tributaria mayor de aquéllos que cualitativamente realizan los actos más graves, frente a aquéllos que lo son menos.

El análisis del Impuesto Catalán desde la primera de las tesis nos lleva a mostrar serias dudas sobre el carácter extrafiscal del tributo. El destino de los recursos del Fondo para el fomento del turismo (art. 116 LEETC) al cual se afecta lo recaudado son: “*a. La promoción turística de Cataluña; b. El impulso del turismo sostenible, responsable y de calidad, y la protección,*

⁶³ Así lo señala el art. 27.3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria que alberga: “*Los recursos del Estado, los de cada uno de sus organismos autónomos y los de entidades integrantes del sector público estatal con presupuesto limitativo se destinarán a satisfacer el conjunto de su respectivas obligaciones, salvo que por ley se establezca su afectación a fines determinados*”. El principio de no afectación o unidad de caja conlleva que los ingresos, sean de derecho público o de derecho privado, sean o no tributarios, están destinados a la satisfacción genérica del gasto público. Como sostiene L.M. Cazorla Prieto, *Derecho Financiero y Tributario*, Cizur Menor, Aranzadi Thomson Reuters, Navarra, pp. 212-213, el significado político de este principio presupuestario se explica “como componente esencial del principio de solidaridad interterritorial (arts. 2 y 138.1 de la Constitución)”.

⁶⁴ M.A. Guervós Maílló, *El Impuesto Balear...*, cit., pp. 154-163. Vid. Asimismo de la misma autora, *Aspectos y posibilidades...*, cit., p. 300.

*preservación, recuperación y mejora de los recursos turísticos; c. El fomento, creación y mejora de los productos turísticos; y d. El desarrollo de infraestructuras relacionadas con el turismo*⁶⁵. Parece que uno de los objetivos del Impuesto que analizamos es que los demandantes de turismo sufragan al menos una parte del coste del mantenimiento de todo el aparato que propicia el marco que les atrae, que podemos deducirlo cuando el artículo habla de “preservación, recuperación y mejora”. Pero también se refiere a un conjunto de términos generales y profundamente indeterminados como los de “promoción”, “fomento” o “desarrollo de infraestructuras”. Las expresiones utilizadas son tan genéricas y ambiguas que las cantidades acumuladas en el Fondo pueden ir destinadas tanto a corregir ciertos desmanes patrimoniales y ecológicos del uso y abuso del turismo, como también para sufragar una campaña publicitaria a todo coste incentivando la demanda masiva de turistas en Cataluña.

En definitiva, se puede sostener un cierto viraje extrafiscal con la afectación al Fondo; ahora bien, tal y como está programado en la Ley –a la espera de su posterior concreción reglamentaria⁶⁶– lo recaudado puede destinarse tanto para fomentar un turismo responsable y sostenible, como fomentar un turismo abusivo y desorbitado. Consideramos que con la idea de la afectación no basta para catalogar a un tributo como extrafiscal o de ordenamiento⁶⁷.

⁶⁵ Según lo dispuesto en el art. 116.2 de la LEETC, el 30 % de las cantidades recaudadas será destinado a las administraciones locales, con las condiciones que se establezcan por el reglamento. “La ciudad de Barcelona participa del porcentaje del 30% del fondo establecido y del 50% del importe resultante de aplicar el incremento de tarifa de los establecimientos de la ciudad de Barcelona en relación con la aplicada al resto de establecimientos del territorio de Cataluña”. Cfr. cita 81. Sobre cuál debe ser el ámbito donde se albergue de forma más justificada la imposición especial sobre los consumos turísticos, J.L. Rubio de Urquía, *La reforma... cit.*, pp. 92-93, manifiesta un conjunto de conclusiones, y en lo que respecta a la actividad de hospedaje “se identifica casi absolutamente con tal condición de turista, y se identifica casi absolutamente con tal condición cuando dicha actividad se concentra en determinados puntos geográficos... El consumo turístico concretado en la estancia en establecimientos de hospedaje resulta idóneo para configurar en torno al mismo un impuesto especial; y resulta idóneo para que este impuesto sea de carácter netamente local”. Obviamente la legislación tributaria estatal no contempla esta posibilidad, y de entenderse que debe ser una posibilidad por los municipios, ello no podría hacerse sin una reforma del Texto Refundido de la Ley reguladora de Haciendas Locales (RDL 2/2004, de 5 de marzo).

⁶⁶ El Reglamento del Impuesto sobre las Estancias en Establecimientos Turísticos de Cataluña, aprobado por Decreto 129/2012, de 9 de octubre, señala en su Exposición de Motivos que “este es un Reglamento de alcance estrictamente tributario, que desarrolla la Ley –como se ha dicho– con respecto a la creación del impuesto. En este sentido, no incorpora ninguna norma de regulación del fondo para el fomento del turismo...”. No se regula en el mismo por ello ningún aspecto regulatorio sobre el Fondo que establece la Ley.

⁶⁷ Al respecto la Exposición de Motivos de la Ley Balear del IEETA era mucho más hábil en la concreción del objeto extrafiscal, afectando las cantidades recaudadas “a la financiación

Siendo rigurosos, tampoco queda clara que sea la voluntad del legislador catalán la de crear un tributo extrafiscal –a diferencia del tributo balear -. De la lectura de la LEETC, podría incluso pensarse que, dada la parquedad de su justificación en la Exposición de Motivos, no se quiere ocultar que es un impuesto con un fin predominantemente fiscal y escuetamente extrafiscal, afirmación que se apoya en lo descrito en el art. 100 de la Ley (objeto del Impuesto) donde literalmente se dice que *“el impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos grava la singular capacidad económica de las personas físicas que se pone de manifiesto con la estancia en los establecimientos y equipamientos a los que se refiere el artículo 103.3”*. Sobre esto deducimos que el Impuesto, más que extrafiscal, tiene una pretensión fiscal indubitada, similar a los impuestos especiales. Todo tributo debe manifestar una capacidad económica real o potencial (STC 37/1987, de 26 de marzo), y la dicción empleada –*“singular capacidad económica”*– nos aproxima más al campo de los impuestos especiales, con un propósito marcadamente recaudatorio.

Pero con todo ello, el Reglamento que desarrolla la LEETC vuelve a traer a colación la expresión *“singular capacidad económica”*, sin embargo, éste la decora de forma explícita con la finalidad extrafiscal, manifestando que la implementación de la figura impositiva *“contribuirá a la preservación y mejora de los recursos turísticos de Cataluña... y a la compensación de los eventuales impactos negativos derivados de la llegada masiva y concentración de turistas en determinados lugares”*. Lo cierto es que el Reglamento no aborda la regulación del Fondo, de tal forma que esta buena expresión puede quedarse en agua de borrajas cuando el reglamento específico salga a la luz, y donde se concreten más los fines de ordenamiento que persigue.

La segunda de las tesis –que secundamos- es aquélla que sostiene que la afectación de las cantidades recaudadas no es suficiente para determinar la predominancia extrafiscal del tributo, sino que este carácter

de actuaciones que permitan garantizar la mejora de la actividad turística y la preservación del medio ambiente de las Illes Balears...”. El art. 19 de la Ley relata el destino de la recaudación, donde se observa la utilización de términos que indican que, desde la finalidad que persigue la norma, puede ser caracterizada como extrafiscal, a pesar de que no es una tesis que compartamos. Los objetivos del fondo se disponen en el art. 19 de la Ley balear derogada. Son: *“a. Remodelación y rehabilitación de zonas turísticas para potenciar su calidad, incluyendo la introducción en este sector de sistemas de ahorro y eficiencia del agua, así como de técnicas de ahorro y eficiencia y desarrollo de energías renovables. b. Adquisición, recuperación de los bienes integrantes del patrimonio histórico y cultural en zonas de influencia turística. c. Revitalización de la agricultura como actividad competitiva, potenciando especialmente la utilización del agua derivada de la depuración terciaria. d. Gestión sostenible de los espacios naturales que permita la conservación duradera de su biodiversidad. En especial, el desarrollo de las figuras de Reserva de la Biosfera, Parques Naturales y otras previstas en la legislación vigente”*. Nótese que emplea términos y expresiones distintas a la Ley Catalana.

debe reflejarse en toda la estructura del mismo⁶⁸. El hecho imponible es definido por el art. 20.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria –desde ahora LGT– como “*el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal*”. Constituye el hecho imponible del Impuesto, según el art. 103 de la Ley Catalana, “*la estancia que realiza el contribuyente en uno de los establecimientos y equipamientos a los que se refiere el artículo 103.3, situados en Cataluña*”, como son los hoteles, aparta-hoteles, campings, casas rurales, albergues de juventud, viviendas de uso turístico, áreas de pernoctación destinadas a albergues móviles, embarcaciones de cruceros turísticos, o cualquier otro establecimiento que se establezca por ley, es decir, el número indicado por la norma no es *clausus*, sino *apertus*.

El paso obligado es analizar la presencia de la capacidad económica en el mismo, y si dentro del hecho imponible se observan los fines de ordenamiento, deducidos escasamente de la Ley, pero sobre los que efectivamente se pronuncia el Reglamento. Con respecto a la primera de las cuestiones, es cierto que la estancia en alguno de los establecimientos o equipamientos de los anteriormente citados supone una manifestación implícita de riqueza⁶⁹. Nos movemos en el campo del gasto como elemento material del hecho imponible u objeto del tributo, del que es indubitada su justificación impositiva, y que aventuramos que no tiene la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria e importación de bienes. La duda que se nos presenta, esencialmente a efectos de un posible solapamiento con el IVA, que analizaremos en breve, es si el objeto que se grava es la prestación de un servicio. La estancia en un alojamiento turístico, efectivamente, pensamos, puede ser indicativa de una cierta riqueza implícita, aunque no tenemos tan claro que tales estancias sean reflejo de una “*singular capacidad económica*”, expresión empleada por la norma que lo establece y por la que lo desarrolla⁷⁰. Es del todo incongruente, a

⁶⁸ Aunque no sea suficiente, sí creemos que es necesaria, y en este sentido sostenemos la opinión de J. Lasarte, E. Eseverri, F. Adame y J. Martín, *Turismo y financiación...*, cit., pp. 74-76, cuando indican que “la afectación del Impuesto a la protección de espacios turísticos y zonas medioambientales parece un acierto y puede ser cauce de la menor resistencia social a su pago...”.

⁶⁹ Como señala M. A. Guervós Maíllo, *El Impuesto Balear...* cit., p. 102: “Los tributos extrafiscales no pueden ignorar los principios de igualdad y de capacidad económica, aunque no sean sus criterios principales”; o como dice J. Calvo Vérguez, *Financiación autonómica...* cit., p. 185, “el término <<hecho imponible>>, deberá interpretarse en conexión con los principios materiales de justicia tributaria a que se refiere el art. 31.1 CE”. En esta línea, vid. A. Godoy Sabán, “Las nuevas tasas medioambientales y su incidencia en el sector turístico”, pp. 1-3, AA.VV., *Seminario sobre Fiscalidad del Turismo*, Organización Mundial del Turismo, Madrid, 1997.

⁷⁰ El art. 2 de la Ley del Parlamento catalán n° 16/2000, de 29 de diciembre, que incorpora

nuestro juicio, que la legislación general del Impuesto del Valor Añadido (art. 91.2.2º) someta a las prestaciones de servicios de hotelería y acampamento a un tipo reducido del 10% (el general está al 21%)⁷¹, y un tributo autonómico se escude de manera primigenia en una “singular capacidad económica” que representa la estancia en un establecimiento hotelero o afín, como causa de su imposición⁷². Esta singular capacidad económica queda entredicha en las estancias en albergues de juventud, pues no es precisamente un recurso donde se manifieste una singular capacidad económica objeto de gravamen, siendo una alternativa barata, típica del sector “jóvenes”, con una economía subordinada y generalmente basada en

el Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, constitucional a juicio de la STC 122/2012, de 5 de junio, ya hacía alusión al concepto indeterminado de la “singular capacidad económica” *“que concurren en determinados establecimientos comerciales como consecuencia de estar implantados como grandes superficies, dado que esta circunstancia contribuye de una manera decisiva a tener una posición dominante en el sector y puede generar externalidades negativas en el territorio y en el medio ambiente, cuyo coste no asumen”*. Sobre el interrogante que supone la expresión “singular capacidad económica”, vid. E. de Miguel Canuto, “Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales: identidad y diferencia en la jurisprudencia”, *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, nº 6, 2012, p. 11, quien reflexiona de la forma siguiente: “La confusión acerca de la capacidad económica que es gravada aumenta por las menciones que la sentencia efectúa a los índices de riqueza implicados. Se dice que <<en el impuesto sobre actividades económicas la superficie constituye un elemento fijo que elige el legislador como índice de riqueza en relación con este concreto sector económico>> y que <<en el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales la superficie no es un mero índice de riqueza, utilizando para cuantificar el tributo (F.J. 7). Ahora bien, los índices de riqueza son manifestaciones de capacidad económica que son gravadas por el impuesto. Índices directos son la renta y el patrimonio e índices indirectos la transferencia de bienes y el gasto de renta. El uso de la expresión índice de riqueza fuera del campo semántico que le es propio, que es la teoría de la capacidad económica, supone un desperdicio de energías desde el punto de vista de la misión constitucional de esclarecer qué capacidad económica es la gravada”.

⁷¹ El Anexo III de la Directiva 2006/12/CEE [antiguo Anexo H de la Sexta Directiva del Consejo de 17 de mayo de 1977 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Sistema común del IVA: Base imponible uniforme (77/388/CEE—Sexta Directiva—)], indica que los Estados miembros, al trasponer al Derecho nacional las categorías que conforman la lista de entregas de bienes y prestación de servicios, podrán (potestativo) aplicar tipos reducidos en el I.V.A.; y entre el listado que presenta como campo de los posibles está: *“El alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines, incluido el alojamiento para vacaciones y el arrendamiento de emplazamientos en terrenos para campings y espacios de estacionamiento de caravanas”*.

⁷² S. Bokobo Moiche, *La fiscalidad... cit.*, pp. 257-258, considera que un impuesto sobre las estancias hoteleras está plenamente justificado en el principio de capacidad económica. “La realización de una pernoctación onerosa en un establecimiento fuera del lugar de residencia manifiesta una riqueza susceptible de ser gravada aunque, como hemos señalado anteriormente, también es cierto que las condiciones en que se realiza no son iguales para todos los viajeros. De ahí la importancia de la gradación del impuesto en función de la categoría del alojamiento elegido para pernoctar”.

la petición o rogación⁷³.

Como de inmediato diremos, adelantamos que, a pesar de que el IVA y el IEETC no presenten el mismo hecho imponible, sí comparten una misma materia gravada –el consumo y gasto–, siendo la capacidad económica de la persona física a la que efectivamente se carga el tributo –el cliente del alojamiento–, la misma en ambas figuras tributarias. Con ello, en definitiva, no apreciamos justificación alguna en que el tipo al que se somete la prestación de servicios de hostelería en el IVA sea reducido, y que exista un impuesto autonómico amparado en una “*singular capacidad económica*”, normativamente proclamada, aunque ni siquiera mínimamente explicada por la Ley ni por su Reglamento.

Yendo por partes, el punto de partida comienza en el análisis del hecho imponible del IEETC, y si en éste se observa la pretendida finalidad extrafiscal que vende, aunque nimiamente, el Reglamento. El hecho imponible del Impuesto grava la estancia en establecimientos turísticos sitios en Cataluña (art. 103.1 Ley catalana), presupuesto de hecho de la norma de dudoso carácter finalista. Un impuesto predominantemente extrafiscal debe articularse de tal forma que el efecto que persiga es el desincentivo de un comportamiento lesivo para el entorno natural y patrimonial. No vemos que la estancia en un alojamiento turístico sea un comportamiento moralmente reprochable que se quiera desincentivar y que induzca al cliente-turista a manifestar un comportamiento determinado por el simple hecho de pagar el tributo. Tampoco vemos claro que lo que quiera perseguir la norma sea una disminución de la demanda turística; efectivamente, repercutirá en un aumento del costo que supone para el cliente el hecho de alojarse fuera de casa, pero obviamente la cuota, tal y como está configurada, no será tan elevada como para aseverar, *a priori*, su efecto de desincentivo. E incluso si fuera demasiado elevada, tendría problemas con los principios comunitarios de libre establecimiento y libre prestación de servicios.

Asimismo, el hecho imponible no tiene ninguna conexión con el destino de los fondos. Aparentemente, la aprobación de la figura tributaria se justifica en el empleo de las cantidades a un fondo en el que se promocio- ne y preserve el turismo en Cataluña, pero la simple estancia en un establecimiento de hospedaje no es indiciario, con carácter general, de una alteración negativa del entorno natural y cultural. De entre todos los argu-

⁷³ *Ibidem*, p. 258, se preguntaba qué tipo de alojamientos se deben gravar en un impuesto sobre las pernoctaciones, abogando por que se incluyan “todo tipo de alojamientos para que no se produzcan discriminaciones injustificadas: hoteles, pensiones, albergues, campings, casas rurales o casas particulares. Ello no empece para que se establezcan exenciones dependiendo del tipo de establecimiento o más concretamente el precio de la pernoctación”.

mentos que pueden darse en contra de la pretenciosa finalidad extrafiscal, sin duda el argumento estrella es el que Ley Catalana y el Reglamento no identifican en ningún momento el concepto de contribuyente con el de turista, sino que es, en virtud de lo dispuesto en el art. 104, “*la persona física que realice la estancia*”, por tanto, todo cliente. Pudiera ocurrir que un foráneo de la ciudad donde está ubicado el alojamiento hostelero o asimilado demande el servicio de estancia (véase por motivos de obras en su hogar) que, como sujeto al tributo, no se le reconoce ningún tipo de exención subjetiva en el art. 108 de la Ley⁷⁴, y del que indubitadamente su estancia no se ampara en una actividad turística potencialmente lesiva con el entorno natural y patrimonial. Quizás la no distinción entre locales y visitantes responda al deseo de salvar una posible infracción del principio de generalidad del art. 31.1 CE, e incluso la ausencia de barreras que impidan la libre circulación de personas, principio constitucional y europeo, al tratar de forma igual a todas las personas, independientemente de su nacionalidad comunitaria y extracomunitaria, independientemente de si están empadronados o no. Por otra parte, diferenciar entre locales y visitantes o entre estancias turísticas, por negocios, por obras en casa, etc., podría afectar asimismo al principio de igualdad e incluso suponer un exceso de información sobre la causa del hospedaje⁷⁵.

⁷⁴ El art. 108 de la LEETC recoge como supuestos de exención: “*A. Las estancias subvencionadas por programas sociales de una administración pública de cualquier Estado miembro de la Unión Europea. La aplicación de esta exención debe acreditarse documentalmente. B. Las personas de edad igual o inferior a dieciséis años*”. Supuestos concretados en el art. 6 del Reglamento. La Ley del Impuesto balear también recogía supuestos de exención subjetiva para los menores, en este caso, de edad igual o inferior a doce años, alteración del principio de generalidad, consecuente “con la idea sustantiva de justicia... lo que supone una excepción al criterio de generalidad ajustada a Derecho, aunque se haya fijado una edad convencional” (J. Lasarte, E. Esevri, F. Sdame y J. Martín, *Turismo y financiación... cit.*, pp. 8-10).

⁷⁵ Pudiera pensarse que pudiera haber una desigualdad de facto en el sentido de que por lógica quienes son turistas sufrirán mayoritariamente la carga del tributo. Al respecto, aciertan con su análisis, J. Lasarte, E. Esevri, F. Sdame y J. Martín, *Turismo y financiación... cit.*, p. 11: “Aunque la Ley del Impuesto se esfuerza en materializar ese principio de igualdad, como hemos indicado más arriba, el trato de los contribuyentes será muy distinto porque la carga tributaria está proyectada para que la soporten en mayor medida quienes tienen la condición de no residentes en el territorio de las Islas Baleares. Pero ello no deriva de una desigualdad propiamente dicha establecida por la Ley o permitida a la hora de su aplicación, sino de la propia configuración del hecho imponible, es decir, del aspecto subjetivo del mismo. Lógicamente no todos los tributos inciden sobre todos los ciudadanos”. Más adelante (pp. 23-24) tratan la específica duda sobre si el impuesto pretende obstaculizar la entrada de ciudadanos al territorio balear, concluyendo: “En efecto, es posible aventurar que con su establecimiento se pretenda, de manera directa, limitar la presión turística que soportan las Islas, incrementando el coste de estancia en sus establecimientos hoteleros (...) Esta conclusión ha de ser desechada, porque la generalidad con la que queda redactado su hecho imponible, al no diferenciar entre personas físicas residentes y no residentes en las Islas, impide concluir que su finalidad exclusiva consista en impedir la libre circulación

Con todos estos planteamientos, el hecho imponible es de dudosa imbricación en la nebulosa de la “extrafiscalidad fiscal”, por lo que afirmamos que en atención a su hecho imponible el Impuesto Catalán es una exacción tributaria con un fin predominantemente fiscal o recaudatorio, que aun afecto a un fondo, no le convierte por ello en un “impuesto de ordenamiento”⁷⁶.

2.2.3. Cotejo del Impuesto catalán sobre las Estancias en Establecimientos Turísticos con el IVA

Apostado ya por la naturaleza primordialmente fiscal del tributo, el análisis de la adecuación del Impuesto catalán al art. 6.2 LOFCA se intensifica, esencialmente cuando se coteja con el IVA, del que no hay duda de su finalidad recaudatoria. Si hubiéramos calificado al Impuesto catalán como un impuesto finalista, con base en la doctrina del Tribunal Constitucional, se hubiera salvado la ya mencionada doctrina de los elementos esenciales del hecho imponible. Como no es así, corresponde entrar a valorar con plenitud el hecho imponible del Impuesto catalán, en comparación con el del IVA⁷⁷.

de personas por el territorio balear”.

⁷⁶ Sin embargo, el Tribunal Constitucional, en la Sentencia nº 122/2012, de 5 de junio, que declara constitucional el Impuesto catalán sobre grandes establecimientos comerciales, observa, en contra del criterio del Abogado del Estado, que el tributo autonómico es calificable como “extrafiscal” –aunque no se pronuncia si es en grado de preferencia–, pues lo que se intenta desincentivar es el impacto negativo de los establecimientos comerciales que producen en el medio ambiente, el territorio y el comercio. Acertada era la postura del Abogado del Estado para quien en el hecho imponible no se ve reflejada la extrafiscalidad aludida, pues la simple declaración de intenciones no es suficiente para admitirla sin más. Si leemos el art. 4 de la Ley 16/2000, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales dice: “1. Constituye el hecho imponible del impuesto la utilización de grandes superficies con finalidades comerciales por razón del impacto que puede ocasionar al territorio, al medio ambiente y a la trama del comercio urbano de Cataluña. 2. A efectos de lo que dispone el apartado 1, se entiende por utilización de grandes superficies con finalidades comerciales la que llevan a cabo los grandes establecimientos comerciales individuales dedicados a la venta al detalle”. A nuestro juicio, la declaración de intenciones de extrafiscalidad no es suficiente para determinar que el tributo tiene tal objetivo de forma primordial o preferente, y ello sólo puede realizarse mediante un análisis holístico del conjunto del tributo. Para más precisión sobre el Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales, impuesto con una cierta incidencia sobre el turismo, cfr. E. de Miguel Canuto, *Impuesto...* cit., pp. 3-12. Interesante es el análisis de M. Hercowitz, I. Puig Vontosa, “Fiscalidad ambiental y turismo-Tres casos de estudio”, *Impuestos. Revista de Orientación Tributaria*, mayo-junio 2003 (117), 10-15, Bogotá (Colombia) quienes analizan, entre otros, la “ecotasa” balear o la Tasa de Preservación Ambiental de Fernando de Noronha, tributos que en la mayoría de los casos son utilizados con una finalidad estrictamente recaudatoria.

⁷⁷ Acertadamente se pronuncia J. Calvo Vérguez, *Financiación autonómica...*, cit., p. 171: “Sin lugar a dudas el ejercicio de competencias normativas sobre impuestos de carácter fiscal

Siguiendo a Sainz de Bujanda, el elemento objetivo del hecho imponible se conforma por el aspecto material, espacial, temporal y cuantitativo del tributo. El aspecto material del impuesto que analizamos es el gasto o consumo, y por lo tanto podemos sujetarlo dentro del ámbito de la imposición indirecta⁷⁸. El aspecto espacial, siguiendo el principio de la ausencia de carga fiscal extra-jurisdiccional (art. 157.2 CE y 9 LOFCA), se ciñe a los establecimientos turísticos situados en Cataluña, como no podía ser de otra manera. Más complicado es la concreción del aspecto temporal. Entendemos que es un impuesto de tracto instantáneo, por día o fracción, formalizándose en el inicio en el que se realiza cada estancia/día o fracción, aunque sea exigible al final, cuando se expida la correspondiente factura o documento análogo y el titular de la explotación turística autoliquide el impuesto (art. 110 de la Ley). Consideramos que la Ley, cuando regula el devengo en el art. 109.1, no utiliza una expresión correcta, pudiendo llevar a equívoco cuando dice *“El impuesto se devenga al inicio de la estancia en los establecimientos y equipamientos a los que se refiere el art. 103.3”*. Tal y como está redactado puede dar lugar a una interpretación a nuestro juicio abusiva y contraria al principio de capacidad económica. Pudiera darse el caso de que una persona pacte un alojamiento por varios días y que luego cancele parte de su estancia, habiendo abonado el ínte-

constituye una cuestión de selección de hechos imponibles”.

⁷⁸ La Exposición de Motivos del derogado Impuesto Balear –del que en buena medida es calco el catalán– dice para nuestra sorpresa, que *“el uso correcto de la técnica jurídico-tributaria demanda que la configuración del contribuyente recaiga sobre quien manifieste la capacidad económica sometida a gravamen, esto es, sobre quien esté alojado en un establecimiento de los incluidos en el artículo 7 de la Ley, con lo cual queda configurado como un impuesto directo”*. No obstante, es un impuesto indirecto como manifiestan J. Lasarte, E. Esevri, F. Sdame y J. Martín, *Turismo y financiación... cit.*, p. 6. En este sentido también se decanta M.A. Guervós Maíllo, *Aspectos y posibilidades... cit.*, p. 299, para quien *“el hecho de que grave una manifestación de consumo individual, permite considerarlo como un impuesto de carácter indirecto sobre alojamientos en establecimientos turísticos...”*. Consideramos que el Legislador Balear quiso disfrazar el Impuesto balear como si fuera un impuesto “directo”, apresurándose a cualquier tipo de polémica ante una posible acusación de solapamiento con el IVA. Interesante, por sorprendente, es la exégesis que ofrece la STSJ de las Islas Baleares, n° 316/2009 de 27 de abril (Aranzadi, JT, 2009/986) cuando al reflexionar sobre la naturaleza jurídica del impuesto balear dice: *“En cuanto a su naturaleza, la Ley señala que estamos ante un tributo directo (art. 4), y aun cuando sea discutible, es dable calificarlo así, ya que grava de forma directa, sin posibilidad de traslación y repercusión, la capacidad económica manifestada por la persona física que realiza una estancia en empresas turísticas de alojamiento de las Islas Baleares...”*. Respecto a las posible doble imposición del Impuesto balear con respecto al I.V.A., previamente a la Sentencia indicada, el mismo Tribunal se pronunció en idéntico sentido en las Sentencias n° 317/2009, de 27 de abril (Aranzadi, JUR, 2009/366108); n° 318/2009, de 27 de abril (Aranzadi, JUR, 2009/366109); n° 29/2009, de 19 de enero (Aranzadi, JT, 2009/772). Vid. sobre la distinción entre imposición directa e indirecta, J. Martín Queralt, C. Lozano Serrano, J.M. Tejerizo López y G. Casado Ollero, *Curso... cit.*, pp. 74-76.

gro y habiendo advertido el hotel que en tal supuesto de desistimiento no se procederá a devolución de cantidad alguna. En este caso, si se sigue el criterio del devengo “al inicio de la estancia”, sin más, podría computarse por el titular de la explotación, autoliquidando el impuesto por todos los días, tanto por aquéllos que efectivamente han sido consumidos, como por los que no. Esta interpretación no puede sostenerse ya que supondría que entonces el devengo lo constituye el simple pacto o contrato cuyo objeto sea el alojamiento, sin necesidad de una mínima acción de incorporación del cliente al establecimiento o complejo. El devengo por ello debe entenderse al inicio de la estancia, en cada día o fracción, teniendo en cuenta los usos de los hoteles, que no siguen el criterio del día natural, sino de 12 a 12 de la mañana⁷⁹. Por último, su aspecto cuantitativo nos lleva a definirlo como un impuesto variable, pues su medición es en función del tipo de establecimiento y del número de días, como más adelante veremos.

Calificada la figura impositiva catalana con base en el compendio del conjunto de elementos que conforman el hecho imponible, corresponde cotejarla con el IVA, impuesto indirecto por excelencia. El hecho imponible del IVA, como bien señalan los profesores Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo Lopez y Casado Ollero, está formado por un “hecho múltiple, en modo tal que somete a gravamen un gran número de hechos, actos o negocios”⁸⁰, donde se distinguen operaciones de entrega de bienes y prestación de servicios interiores, adquisiciones intracomunitarias e importación de bienes (art. 3 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido –LIVA-E—). Obviamente la posible fricción se produce con las denominadas prestaciones de servicios relativas al hospedaje, sujetas al IVA, entendiendo como prestación de servicios todo aquello que no conforme las denominadas entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias o importación de bienes.

Pues bien, partiendo de que hay una misma materia gravable, el consumo, lo que nos lleva a aseverar que ambas figuras son impuestos de carácter indirecto, lo cierto es que cualitativamente, *a priori*, hay elementos que nos llevan a negar la existencia de sobreimposición con el IVA, al ser éste un impuesto sobre el volumen de negocios, a diferencia del impuesto catalán, donde lo que se grava, es la estancia en sí misma considerada. En el IVA se somete a gravamen (en hospedería es el tipo reducido del 10%) el precio que debe pagar el cliente, siendo la obligación tributaria mate-

⁷⁹ El artículo 3 del Reglamento sobre el Impuesto Catalán dice: “a los efectos de computar el número de días o fracciones de la estancia, serán de aplicación, en su caso, las normas o usos sobre horarios de entrada y salida fijados por los establecimientos y equipamientos de alojamiento turístico”.

⁸⁰ J. Martín Queralt, C. Lozano Serrano, J.M. Tejerizo López y G. Casado Ollero, *Curso... cit.*, p. 654.

rial un porcentaje de lo abonado por el cliente, contribuyente de hecho, mientras que en el impuesto turístico no se somete a gravamen el precio que debe abonar el mismo –si así fuera sería una especie de recargo–, sino que el importe depende, sin más, del tipo de establecimiento⁸¹.

Las dudas sobre un eventual solapamiento con el IVA a efectos del art. 6.2 LOFCA quedan resueltas, a nuestro juicio, de forma fundamental con la exégesis del elemento subjetivo del hecho imponible. Se grava la estancia del contribuyente, quien en virtud del art. 104 LIEETC, es la persona física que realiza la estancia o la persona jurídica a quien se expida la factura o documento análogo. Quien es titular del establecimiento, es sustituto del contribuyente (art. 105 LIEETC). En el IVA la cuestión es ligeramente distinta; en una prestación de servicio hotelera, el contribuyente de *iure* es

⁸¹ La tarifa del Impuesto Catalán es sencilla. La cuota se obtiene de multiplicar el número de estancias (días o fracciones) por el tipo que corresponda, estableciéndose un importe máximo de cuota, correspondiente a siete unidades de estancia por persona (art. 107 Ley):

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

La STJ de las Islas Baleares n° 316/2009, de 27 de abril (Aranzadi, JT, 2009/986) justifica la imposibilidad de plantear una cuestión de constitucionalidad en el F.J. 6° en las ideas que estamos exponiendo. Ya S. Bokobo Moiche, *La fiscalidad...*, cit., p. 259 reflexionó sobre si la cuantía debía ser fija o debiera ser una alícuota: “Sea una u otra la solución adoptada habrán de graduarse las cuantías a pagar precisamente porque los precios de la ocupación varían considerablemente dependiendo no sólo del tipo de establecimiento sino también de los servicios que se ofrecen en los mismos. Una variación del tipo de gravamen de acuerdo con las estrellas del hotel, por ejemplo, podría ayudar a evitar que el gravamen recayera desproporionalmente sobre los usuarios o empresarios de acomodaciones más baratas”. Lo cierto es que este planteamiento es perfectamente congruente con la teoría de la capacidad contributiva, que justifica que quién demuestre más riqueza –y la categoría del establecimiento es buen signo indicativo– debe soportar una mayor carga en la cuota tributaria. Sin embargo, desde el punto de vista extrafiscal, no está comprobado que cuanto más estrellas tenga el establecimiento más lesivo es con el entorno natural y patrimonial. J. Lasarte, E. Eserverri, F. Adame y J. Martín, *Turismo y financiación...* cit., pp. 13-14, recordando que aunque el principio de progresividad se predica del sistema tributario, el tributo balear –igual al actual catalán– “intenta graduar la presión fiscal del contribuyente atendiendo a la categoría del establecimiento turístico de alojamiento, de suerte que quienes se hospedan en establecimientos de superior categoría se verán incididos por una mayor carga fiscal que quienes lo sean en establecimientos de categoría inferior, como corresponde a las diferencias de precios de los mismos”.

el titular del establecimiento o complejo –siempre empresario–, en quien reside la obligación de repercutir el impuesto al cliente –y la correlativa obligación de éste de soportarla–, considerado contribuyente de *facto*⁸². La divergencia jurídico-conceptual se ve claramente en la siguiente tabla:

| | IVA | IEEETC | Efectos |
|---------------------------------|---|--|--|
| Contribuyente de Derecho | Empresario del establecimiento hotelero o asimilado | Persona física que disfruta de la estancia o persona jurídica a cuyo nombre se expide la factura o documento análogo | En él reside el deber del pago de la cuota tributaria, con sus recargos, sanciones e intereses y el conjunto de deberes formales |

⁸² El artículo 36.1II LGT recoge: “No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley de cada tributo disponga de otra cosa”. El art. 31.2 de la derogada L.G.T. indicaba: “nunca perderá la condición de contribuyente quien según la ley, deba soportar la carga tributaria aunque realice su traslación a otras personas”. En este sentido, J.M. Lago Montero, *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1998, pp. 70-71 indica: “A nuestro juicio, la contundente redacción del precepto deja poco espacio a la discusión en el terreno jurídico. Contribuyente es el realizador del hecho imponible. Que traslade o no la carga tributaria, es algo indiferente para su conceptualización como tal. Él es el sujeto pasivo de la prestación tributaria material o principal, y debe proceder a su satisfacción, mediante la entrega de dinero a título de tributo al ente público. Cuestión distinta es que, desde el punto de vista extrajurídico, fáctico o económico, sea contribuyente el que soporta la repercusión. Pero no conviene mezclar ambos planos, el jurídico y el económico-fáctico”. Estas cuestiones son trascendentales para analizar una eventual coincidencia de los hechos imponibles de un impuesto estatal y de un impuesto autonómico, pues “lo que no pueden establecer las CCAA son tributos cuyos elementos configuradores esenciales, elementos objetivos y subjetivos del hecho imponible resulten ser esencialmente iguales a los que de un tributo estatal” (J. Calvo Vérguez, *Financiación autonómica... cit.*, pp. 180-181).

| | | | |
|-------------------------------|--|--|---|
| Sustituto | | El empresario del establecimiento hotelero o asimilado | En él reside la labor de autoliquidación del tributo, consignando su importe en la correspondiente factura o documento análogo. Podrá reclamar al contribuyente sanciones, intereses o recargos, salvo que sea por su causa |
| Contribuyente de hecho | Persona física que disfruta de la estancia o persona jurídica a cuyo nombre se expide la factura o documento análogo | | En él reside la simple obligación de soportar el IVA repercutido. Jamás se hará cargo de intereses por demora, sanciones y eventuales recargos |

Como se indica en la tabla, a pesar de que quién sufre el coste efectivo es el cliente, la divergencia, de corte jurídica, no puede pasar desapercibida, pues evidentemente los efectos son importantes, y por ello, dignos de reseñar. En la comparación, el contribuyente de derecho en el IVA y el sustituto en el Impuesto catalán –que coinciden en el titular del establecimiento de hospedaje– quedan vinculados al pago de la prestación tributaria principal y al cumplimiento de las prestaciones formales inherentes a la misma –deber de autoliquidar e ingresar–. Sin embargo, los efectos se alteran, pues el contribuyente de hecho del IVA –el cliente– “queda ajeno a la obligación tributaria principal... Por eso, en ningún caso, el repercutido soportará intereses, sanciones, ni otras prestaciones distintas de la cuota tributaria y los recargos legalmente exigibles, pues todas aquéllas derivan de incidencias de la obligación principal, a la que el repercutido es totalmente ajeno”⁸³, escenario distinto en el Impuesto catalán, donde

⁸³ J. Martín Queralt, C. Lozano Serrano, J.M. Tejerizo López y G. Casado Ollero, *Curso... cit.*, p. 251.

contra el contribuyente –el cliente–, se podrá reclamar eventuales sanciones, recargos o intereses devengados, salvo que sean imputables al propio sustituto –el empresario, titular del establecimiento–⁸⁴. Como los efectos jurídicos son distintos, hemos de señalar que el elemento subjetivo del hecho imponible difiere en ambos tributos cotejados, y con ello, las dudas manifestadas con anterioridad de nuevo se disipan, pues el contraste de los elementos subjetivos de ambas figuras tributarias es suficiente para pronunciarnos a favor de la ausencia de solapamiento entre ambas, no constituyendo un supuesto de doble imposición de sus hechos imponibles, proscrito por el art. 6.2 LOFCA y por el art. 401 de la Directiva 2006/12/CEE, de 28 de noviembre [antiguo art. 33 de la Sexta Directiva], que pasamos a comentar.

Adentrándonos en la normativa comunitaria, que entendemos que al caso perfectamente puede analizarse conjuntamente con el art. 6.2 LOFCA, la STJCE 1999/119, caso *Erna Perlzl y otros contra Steiemärkische*, que resuelve varias cuestiones prejudiciales ante las dudas de si las exacciones a favor del turismo establecidas por varios Estados Federados de Austria alteraban lo indicado en la Sexta Directiva, indica en el apartado 19 que “el artículo 33 de la Sexta Directiva [refundido en el art. 401 de la Directiva 2006/12/CEE], sólo permite el mantenimiento o establecimiento por un Estado miembro de impuestos, derechos y tasas que graven las entregas de bienes, las prestaciones de servicios o las importaciones si no tienen carácter de impuesto sobre el volumen de negocios”, indicando más adelante (apartado 21) las características esenciales del IVA, que pasamos a resumir:

a) Se aplica con carácter general a las transacciones cuyo objeto es la entrega de bienes o la prestación de servicios. (Característica de la generalidad).

b) La determinación de la cuota es una proporción del precio a pagar por el sujeto pasivo en cada fase del proceso de producción y distribución, incluido el de la venta al por menor. (Plurifásico).

c) Es admisible la deducción del impuesto devengado por el sujeto pasivo de los importes abonados en las etapas anteriores, de manera que, en una fase determinada, el impuesto se aplica sólo al valor añadido en esa

⁸⁴ Recoge con contundencia el art. 36.3 II LGT: “El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa”. Loable, por didáctica, es la clasificación que realiza J.M. Lago Montero, *La sujeción... cit.*, sobre las prestaciones tributarias e inherentes a la aplicación de los tributos, muy útil en el asunto que analizamos. Distingue entre a) Prestación tributaria material o principal; b) Las prestaciones cautelares (anticipos de ingresos a cuenta, garantías personales y reales del crédito tributario); c) Prestaciones accesorias (intereses de demora, recargos); d) Prestaciones formales; y e) Prestaciones entre administrados.

fase y su carga final recae en definitiva en el consumidor⁸⁵. (Deducible).

Con estos elementos, obsérvese que no se cumplen los rasgos esenciales con el IVA, aventurándonos a afirmar que el IEETC con la doctrina del Tribunal Constitucional y del Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea en la mano, no supone un supuesto de doble imposición con aquél, salvando los límites de los arts. 6.2 LOFCA y 401 de la Directiva 2006/12/CEE. Estamos efectivamente hablando de dos tributos coincidentes en una misma materia gravada –el gasto o consumo–, pero con hechos imponible no coincidentes⁸⁶.

⁸⁵ Previamente la STJCE, 1998/34, en el numerando 23, ya estableció con rigor cuando puede calificarse a un Impuesto como una exacción sobre el volumen de negocios. El impuesto catalán en el fondo es un impuesto monofásico que grava la prestación de servicios de los establecimientos hoteleros y afines. J. Lasarte, E. Eserverri, F. Adame y J. Martín, *Turismo y financiación...* cit., pp. 36-46, cotejando el Impuesto balear con el IVA indican: “Teniendo en cuenta esas notas conceptuales del IVA, reiteradas por el Tribunal de Justicia, es fácil deducir su distanciamiento con el Impuesto sobre las Estancias en Empresas Turísticas de Alojamiento, porque éste no grava, en principio, el volumen de ventas de las empresas de hostelería, dado que la tarifa del tributo se estructura en atención a la categoría del establecimiento hotelero y considerando las pernoctaciones o días de permanencia en esas dependencias de las personas físicas que usan de ella, sin tener en cuenta directamente la actividad económica desarrollada por éstas, ni tampoco su facturación”. I. Gil Rodríguez, *La cesión del IVA...* cit., p. 252, trata sobre la posibilidad de crear nuevos impuestos autonómicos que graven las ventas o prestaciones de servicios adicionales al IVA, trayendo a colación los requisitos para que no se produzca un solapamiento con el IVA como impuesto que grava el volumen de negocios. Dice: “De numerosos pronunciamientos jurisprudenciales del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas la doctrina ha podido extraer las notas que simultáneamente ha de reunir un tributo para tener el carácter de <<impuesto sobre el volumen de negocios>>. En este sentido, se considera que un impuesto tiene tal consideración cuando es general, proporcional, plurifásico y deducible”. “El problema con el que nos encontramos en la práctica es que, como ha denunciado Álvarez Arroyo, ni siquiera se puede afirmar que todos estos criterios los cumpla en plenitud el I.V.A. y, sin embargo, no por ello deja de ser un impuesto sobre el volumen de negocios”. Por lo dispuesto, el Impuesto turístico catalán no es un impuesto general, proporcional, plurifásico y deducible. Sobre el análisis de los criterios para calificar un impuesto sobre el volumen de negocios, cfr. asimismo, M.A. Guervós Maíllo, *El Impuesto Balear...* cit., pp. 174-185.

⁸⁶ Como señalan J. Lasarte, E. Eserverri, F. Adame y J. Martín, *Turismo y financiación...* cit., p. 38, de esta sentencia y “conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo incluso es posible gravar al sector turístico a través de un tributo que incida sobre el volumen de negocio de alguna de las actividades empresariales de este sector y que por ello no se considere incompatible con el artículo 33 de la Sexta Directiva si tal tributo no reúne todas las características del IVA antes reseñadas”. La Sentencia que analizamos ya fue comentada en su momento por M.A. Guervós Maíllo, *Aspectos y posibilidades...* cit., p. 298, que dice: “En ella el Tribunal estableció que las exacciones a favor del turismo no constituyen un impuesto sobre el consumo cuya carga incumba al consumidor final del producto, sino gravámenes sobre la actividad de las empresas afectadas por el turismo. Sin embargo, hay que señalar que en las exacciones analizadas por el Tribunal los contribuyentes son los empresarios interesados directa o indirectamente en el turismo desde el punto de vista económico y en teoría esos gravámenes no se repercuten en el consumidor final como sucede en el IVA,

Más allá de que reconocemos que no existe colisión, y continuando con el análisis de la figura tributaria catalana, mostramos que el deslinde del campo sobre si lo que se grava en el Impuesto catalán es la prestación del servicio de hospedaje o la estancia en sí misma, es excesivamente difuso, y al respecto se nos plantea la duda de qué acontecería si el hospedaje no fuera oneroso, es decir, fuera gratuito. Los titulares de la explotación de los establecimientos o equipamientos, como sustitutos del contribuyente, tienen la obligación de autoliquidar el impuesto y de efectuar el correspondiente ingreso (art. 110 LEETC), debiendo indicar el montante de la obligación tributaria material o principal en la factura o documento análogo (art. 109.2 LEETC). ¿Y si el hospedaje es gratuito por la causa que fuere –amistad con el cliente, solidaridad o caridad cristiana–? Puede parecer un absurdo, pero a tenor del hecho imponible del impuesto se grava toda estancia –por sí misma indicativa de una singular capacidad económica–, sin delimitar si la misma es onerosa o gratuita. Si fuera gratuita, nacería la obligación tributaria material, pero habría un defecto técnico o formal que haría imposible que se diera por realizado el momento necesario de la exigibilidad –la ausencia de factura o documento análogo–.

Esto puede llevarnos a pensar que, de forma indirecta, aunque el impuesto no recae sobre el precio del servicio, parece que, tal y como está configurado, su efectiva exigibilidad pende ciertamente de que haya una prestación remunerada de un servicio, lo que hace tambalear los cimientos de la afirmación de que la simple estancia es manifiesto de una singular capacidad económica en abstracto y de que dicha estancia es perfectamente diferenciable de la prestación de servicios hoteleros o afines. La onerosidad late dentro del sistema circulatorio del impuesto catalán, y no es del todo claro desde el punto de vista económico que la prestación de un servicio hotelero –hecho imponible del I.V.A– sea diferente a la estancia en sí misma –hecho imponible del impuesto catalán–, pues ésta supone el objeto de tal prestación de servicios. En definitiva, sin estancia no podemos hablar de una efectiva prestación de servicios, pues constituye el objeto de ésta.

mientras en la ecotasa balear los contribuyentes son los turistas y no los empresarios, aunque estos figuran como sustitutos y responsables solidarios de esos turistas. El problema se plantea porque el empresario para salvar posibles supuestos en los que tuviera que pagar como sustituto repercutirá sobre el turista ese gravamen aumentando el precio de la estancia, para que fuera siempre el turista quien soportara la carga del gravamen". A pesar de la justa apreciación de la autora de que en el impuesto balear, igual que en el actual impuesto catalán, no se grava al empresario sino al consumidor, cliente, lo cierto es que la Sentencia no deja por ello de ser inválida a efectos de motivar la ausencia de doble imposición con el IVA.

III. CONCLUSIONES

1. Sobre el IVA de las prestaciones turísticas en España y Portugal

La actividad turística en España y Portugal es el mejor exponente de dos Estados europeos con dos economías actualmente en recesión. Comúnmente, las prestaciones de servicios denominadas turísticas y de transporte, en ambos países, han estado gravadas por tipos reducidos a efectos del IVA, escenario que tiende a cambiarse dado las indicaciones-recomendaciones de algunas organizaciones internacionales, como la OCDE, desde donde se reclama que buena parte de las mismas se sujeten al tipo general o normal.

El sometimiento de tales prestaciones a tipos reducidos, con carácter general, no puede justificarse desde la premisa de que en ellas se manifiesta una menor capacidad contributiva, respondiendo, por el contrario, a consideraciones de estricta política económica, favorecedoras de un sector basilar en los dos países ibéricos, el turismo. El principio de capacidad económica, con basamento en la doctrina del Tribunal Constitucional, no es un principio único y absoluto del sistema tributario, pudiendo declinar, como es el caso, en favor de otros objetivos, constitucionalmente legítimos. A pesar de que no vemos inconveniente desde el punto de vista jurídico ante los cambios normativos que procedan –en algunos casos ya se ha hecho- a una elevación de los tipos que atañen a la actividad turística y de transporte en España y Portugal, manifestamos nuestra cautela, dada la amplia competitividad del mercado turístico y de los posibles efectos económicos y hacendísticos adversos que pudieran conllevar tales propósitos.

Como se ha expuesto en el presente trabajo, de estricto corte jurídico, el art. 98 de la Directiva 2006/112/CE posibilita a los Estados la adopción de uno o dos tipos reducidos; posibilidad a la que se han acogido España con la aprobación del 4% y 10% -el tipo general es el 21%-, y Portugal, con el 6% y el 13% -el tipo general es el 23 %-. En España, las prestaciones turísticas y de transporte que conservan un tratamiento fiscal beneficiado se someten al 10%, mientras que en Portugal se reparten entre el tipo del 6 y 13%. Esta divergencia de tipos ocasiona grandes distorsiones, esencialmente entre Estados vecinos, como es el caso de España y Portugal, compartidores de una extensa raya común. La identidad de tipos en la Unión Europea, auténtico *desiderátum*, ocasionaría un escenario de mayor neutralidad a efectos de la imposición indirecta cuyo referente máximo es el IVA, y redundaría, sin lugar a dudas, en la supresión de posibles distorsiones en el mercado turístico, esencialmente entre entornos fronterizos

con economías equivalentes y con características intercambiables, como es el caso.

2. Sobre el régimen especial de las agencias de viajes en España y Portugal

Partiendo de la diversidad de las normativas nacionales, todas ellas autonómicas, que afectan a las agencias de viajes en España, su tratamiento es más simple en el país luso, pudiendo afirmar que éste ha traspuesto con mayor rigor la Directiva de Servicios (Directiva 2006/123/CE), al incorporar la declaración responsable, a diferencia de nuestro Estado, España, más reacia a abandonar el régimen de la autorización. Los costos empresariales que ello supone, dada la tradicional tardanza en el otorgamiento de las licencias, generan trabas ilógicas al emprendimiento empresarial, desde luego nada boyante y siempre necesario, máxime en un contexto de pérdida sangrante de empleo. Pese a la diversidad normativa a la que aludimos en España, el tratamiento de las agencias de viajes está armonizado, a efectos del IVA, sujetándose parte de su actividad a un régimen especial y obligatorio. Como se ha indicado en su momento, el régimen especial de las agencias de viajes, responde a una denominación equívoca, pues no es sólo para las mismas, es decir, cualquier operador económico que con carácter habitual organice viajes de los que se benefician de forma directa los clientes, utilizando medios ajenos, se incardinará dentro de su ámbito de aplicación. Junto a ello, no es para todas las actividades que conformen la actividad de las agencias u otros operadores, sino para aquéllas que reúnan las características anteriormente indicadas. Por tanto, está dentro de la práctica tributaria normal que un operador económico que ofrezca paquetes turísticos, autoliquide el IVA diferenciando entre aquellas actividades que se sujetan al régimen especial de las agencias de viajes y aquéllas que se sujetan al régimen general del Impuesto.

La principal peculiaridad del régimen especial de las agencias de viajes es la forma de determinación de la base imponible, resultado, no del precio cargado al cliente, como es la regla general, sino del margen bruto, es decir, la diferencia entre el precio que soporta y los costes directos que el operador ha soportado en la adquisición del paquete turístico que vende. Hallado el margen bruto, en España se somete la base imponible general al tipo general del 21%, escenario por algunos calificado como desigualitario, al estar las prestaciones aisladas de transporte y alojamiento sujetas al tipo reducido del 10%. Lo cierto es que, en este caso, esa diferencia puede justificarse en que efectivamente la base imponible es menor, al sustraerle los costes. En Portugal, a nuestro juicio con un cierto viraje de camuflaje, se somete la base imponible a un tipo del 8%, de facto

un tercer tipo reducido, prohibido por la normativa comunitaria. Algunos países, entre ellos España y Portugal, han sido en sucesivas ocasiones amonestados por la aplicación impropia del régimen especial de las agencias de viajes, esencialmente por emplearlo entre operadores turísticos, véase entre agencias de viajes.

3. Sobre el Impuesto Catalán que grava las Estancias en Establecimientos Turísticos

El Impuesto Catalán sobre Estancias en Establecimientos Turísticos es una exacción tributaria nueva, aunque no novedosa, al ser fiel reflejo en su esencia del derogado Impuesto Balear sobre las Estancias en Empresas Turísticas, más comúnmente denominada, aunque induzca a error, “ecota-sa”. Con él se grava el hospedaje en establecimientos hoteleros o afines, sitios en la Comunidad Autónoma de Cataluña, amparándose en una “singular capacidad económica”, no explicada por la Ley que lo implanta ni por el Reglamento que lo desarrolla. Sorprende que la imposición general representada en el IVA trate a las prestaciones turísticas de forma benevolente con una imposición reducida del 10%, y la Comunidad catalana se ampare para su implementación en una singular capacidad económica, indeterminada y no justificada.

Las cantidades recaudadas se destinarán a un fondo en el que los objetivos concretos del mismo quedan pendientes de la implementación de una normativa específica al respecto, que concrete el destino de las cantidades obtenidas, dado que, según como se presenta en la Ley, perfectamente pueden ser empleadas tanto en la consecución de un turismo sostenible como en la promoción desbocada de un turismo de masas. Aunque puede deducirse su pretensión extrafiscal (más del Reglamento que de la Ley), a nuestro juicio, no es suficiente para calificar como tal la simple afectación a un fondo, debiendo observarse la noción extrafiscal en toda la estructura del tributo, especialmente en el hecho imponible. Del análisis que hemos realizado, observamos escasamente la pretensión de ordenación o extrafiscal a lo largo de la figura, concluyendo que presenta más una finalidad fiscal o recaudatoria y escasamente de ordenamiento. Con ello, el examen se intensifica. La posible superposición con el IVA *ipso iure* hubiera quedado resuelta si lo hubiéramos catalogado como una exacción extrafiscal, pues basta, como ha recogido el Tribunal Constitucional en la doctrina denominada “prohibición de la identidad esencial”, que una figura persiga una finalidad extrafiscal y otra fiscal para que quede salvada la prohibición de duplicidad de los hechos imponibles, fijada en el art. 6.2 LOFCA. Aun determinado el carácter fiscal del tributo, varios son los elementos que nos hacen decantarnos por la ausencia de duplicidad, esencialmente

en lo que respecta al cotejo de los elementos subjetivos del hecho imponible. Manejando la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, tampoco puede sostenerse una infracción de lo preceptuado en el art. 401 de la Directiva 2206/12/CEE, al no ser el Impuesto catalán un impuesto general, proporcional, plurifásico y deducible, requisitos que ni siquiera en todos los casos los cumple el IVA, pero que la práctica del órgano viene exigiendo.

Aun con todo ello, a pesar de no observar especiales complicaciones jurídicas para su aprobación y su legitimidad constitucional y comunitaria, entendemos que la exacción catalana es incoherente con la normativa nacional, que aplica un tipo reducido a las prestaciones de alojamiento. Asimismo, su implantación puede ser discutida desde el punto de vista económico, campo que no abordamos.

TITLE

SOME ISSUES REGARDING THE INDIRECT TAXATION OF TOURISM IN SPAIN AND PORTUGAL

SUMMARY

I. INTRODUCTION: FINANCIAL ACTIVITY OF SPANISH AND PORTUGUESE TREASURY AND THEIR IMPLICATIONS FOR TOURISM.– II. TOURIST SERVICES TAXATION IN SPAIN AND PORTUGAL: 1. Principles of Justice on the tourism taxation. Economic capacity and non fiscal aim. 2. Indirect imposition affecting Spanish and Portuguese tourism: 2.1. *General imposition of the tourism: VAT-S and VAT-P: 2.1.1. As an approach mode: the VAT as harmonized tax. 2.1.2. Tourist services imposition. 2.1.3. Special VAT regime of travel agencies. 2.1.3.1. Concept and functions of travel agencies. Some previous tax requirements for the implementation of a travel agency. 2.1.3.2. VAT-S and VAT-P, The special and compulsory treatment of the travel agencies. 2.2. The special taxation on tourism in Spain: the Tax on Stays in Tourist Establishments of Catalonia. 2.2.1. Taxation limits of the Autonomous Communities in the adoption of taxes affecting tourism. 2.2.2. Analysis of the ordering purposes in the Tax on Stays in Tourist Establishments of Catalonia. Its predominant fiscal aim. 2.2.3. Comparison of the Tax on Stays in Tourist Establishments of Catalonia and the VAT.- III. CONCLUSIONS: 1. About VAT of tourism services in Spain and Portugal. 2. About the special regime of travel agencies in Spain and Portugal. 3. About the Tax on Stays in Tourist Establishments of Catalonia.*

KEYWORDS

Tourism; Indirect taxation; Travel agencies; VAT; Tax on stays in tourist establishments in Catalonia.

ABSTRACT

The Kingdom of Spain and the Republic of Portugal share multiples similarities. For both of them, tourism is a sign of identity. This research analyzes aspects concerning indirect taxation of tourist activities in the Iberian countries. The aim of this paper is to develop the regulatory differences about tourism taxation and the special regime involving travel agencies in both States. It ends with a brief reflection about the Tax on Stays in Tourist Establishments created in Catalonia analyzing its non fiscal aim and its possible overlap with the value added tax (VAT).

Fecha de recepción: 18/09/2013

Fecha de aceptación: 4/10/2013