

**T.S.J.ILLES BALEARS SALA CON/AD
PALMA DE MALLORCA**

SENTENCIA: 00024/2020

N.I.G: 07040 33 3 2016 0000353

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000317 /2016

Sobre HACIENDA AUTONOMICA

De. FEDERACION EMPRESARIAL HOTELERA DE MALLORCA

Abogado: NATALIA OLMOS CASTRO

Procurador: CELIA GARCIA SANCHEZ

Contra. CONSEJO DE GOBIERNO CAIB, FEDERACIÓN EMPRESARIAL HOTELERA DE IBIZA Y FORMENTERA

Abogado: LETRADO DE LA COMUNIDAD,

Procurador: JOSE LUIS NICOLAU RULLAN

SENTENCIA

Ilmos. Sres.

Palma, a 27 de enero de 2020

PRESIDENTE:

Gabriel Fiol Gomila.

MAGISTRADOS:

Pablo Delfont Maza.

Carmen Frigola Castellón. ----- VISTAS por la Sala de lo contencioso administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares las actuaciones número 317 de 2016, dimanantes del recurso contencioso-administrativo seguido entre partes, de una, como demandante, la Federación Hotelera de Mallorca, representada por la procuradora de los Tribunales Sra. García Sánchez y asistido por el abogado Sr. Rodríguez Carcamo, y, de otra, como Administración demandada, la de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares, representada y asistida por su abogado. En calidad de parte codemandada se personó en los autos la Federación Empresarial Hotelera de Ibiza y Formentera, representada por el procurador Sr. Nicolau Rullán y asistida del letrado Sr. Mariano Ramón.

El objeto del recurso es el Decreto 35/2016, de 23 de junio, por el que se desarrolla la Ley del Impuesto sobre estancias turísticas y de medidas de impulso del turismo sostenible, publicado que fue en el B.O.I.B. del 25 siguiente.

La cuantía se fijó en indeterminada.

El procedimiento seguido ha sido el del trámite previsto en la Ley Jurisdiccional 29/1998.

El Ilmo. Sr. Gabriel Fiol y Gomila, presidente de la Sala, en calidad de magistrado ponente, expresa el parecer del Tribunal.

= ANTECEDENTES DE HECHO =

1.º- Interpuesto el recurso en el plazo prefijado en la Ley Jurisdiccional se le dio el trámite procesal adecuado, ordenándose reclamar el expediente administrativo y anunciar su incoación.

2.º- Recibido el expediente administrativo se puso de manifiesto en Secretaría a la parte recurrente para que formalizara la demanda. La referida demanda fue deducida dentro del plazo legal alegándose en ella los hechos y fundamentos de derecho que se estimaron necesarios en orden a sus pretensiones e interesando de la Sala que se dictara sentencia estimatoria del recurso por ser contrario al ordenamiento jurídico el Decreto balear 35/2016.

3.º- Dado traslado del escrito de demanda a la representación de la Administración demandada para que la contestara, así lo hizo en tiempo y forma, oponiéndose a ella y suplicando que se dictara sentencia confirmatoria de aquel Decreto.

A la codemandada se le tuvo por precluido el trámite de contestación a la demanda.

4.º- A través del correspondiente Acto se recibió el pleito a prueba que debía versar sobre los puntos de hecho interesados por las partes actora y demandada. Propuesta y admitida que fue en forma, se practicó con el resultado que es de ver en las actuaciones.

5.º- Por providencia se declaró concluida la discusión escrita y el periodo probatorio, ordenándose llevar las actuaciones a la vista, con citación de las partes para sentencia, acordando que estas formularán las conclusiones por escrito; cosa que así hicieron, con la

excepción de la codemandada a la cual se le tuvo por precluida en dicho trámite, y se señaló a continuación, para la votación y decisión, el día 28 de noviembre de 2019.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Tal como hemos señalado en el encabezamiento de la presente, la revisión jurisdiccional lo es sobre el Decreto 35/2016, de 23 de junio, por el que se desarrolla la Ley del Impuesto sobre estancias turísticas y de medidas de impulso del turismo sostenible, publicado que fue en el B.O.I.B. del 25 siguiente, y siendo recurrente la Federación Hotelera de Mallorca – en adelante FEHM -.

En el suplico de la demanda se aspira a la declaración de nulidad, en su totalidad, del citado Decreto; subsidiariamente, a que se declaren nulas de pleno derecho, las siguientes disposiciones: artículos 2 apartado 2, letra b) y apartado 3, 11, 12, 13, 14, 15 apartado 3, 22, 30, 31, 32 y Anexo I. Interesa, además, que el Tribunal plantee ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea cuestión prejudicial y que se le impongan, expresamente, a la demandada las costas del presente procedimiento.

La larga y prolija demanda se asienta, básicamente, en tres motivos:

1º.- La vulneración del artículo 56 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea – en adelante, TFUE - por configurarse el tributo como una medida discriminatoria incompatible con la libre prestación de servicios; todo ello, sin la debida justificación.

2º.- La infracción del artículo 4.1 de la Ley del Impuesto, en relación con el artículo 50 de la Ley Balear 8/2012 y la realización del hecho imponible en viviendas turísticas, y

3º.- La vulneración del principio constitucional de reserva de ley - artículo 31 apartado 3 de la Constitución - y del artículo 50 de la Ley General Tributaria en relación con el régimen de estimación objetiva de la base imponible – artículos 11, 12, 13, 14, 15 apartado 3, 22, 30, 31, 32 y Anexo I del Decreto -. Supone, en palabras de la recurrente, la creación de un nuevo impuesto sin la debida cobertura legal.

Para acreditar dichas aseveraciones solicitó, por otrosí, la recepción del litigio a prueba que debía versar sobre dos extremos; uno primero, el del carácter discriminatorio del impuesto turístico por recaer, en la gran mayoría de los casos, sobre residentes de Estados miembros de la UE, gravando sólo en una mínima proporción a los residentes en Baleares y, otro segundo, el de la existencia de situaciones objetivamente comparables entre los residentes y no residentes en Baleares, desde el punto de la finalidad de dicho impuesto.

A su vez, la demandada, la solicitó sobre el hecho que la implantación del impuesto creado por la Ley Balear 2/2016 no había afectado en conjunto, y de modo significativo, a la demanda de alojamiento en establecimientos, viviendas y embarcaciones a las que se refiere dicho texto legal.

SEGUNDO.- A los efectos de una mejor comprensión del debate se impone señalar, con carácter previo, cuales son el objeto de la ley, la naturaleza y afectación del impuesto, la compatibilidad y el hecho imponible de, precisamente, la Ley balear 2/2016, de 30 de marzo, del impuesto sobre estancias turísticas en las Illes Balears y de medidas de impulso del turismo sostenible y de la cual el Decreto impugnado 35/2016, de 23 de junio, es su desarrollo reglamentario, tal como expresamente viene establecido en el artículo 1 de éste último.

Ley balear con la que se crea un nuevo tributo autonómico, el impuesto sobre las estancias turísticas en las Illes Balears, cuya recaudación tiene por finalidad declarada nutrir un fondo para favorecer el turismo sostenible y, con ello, poder financiar adecuadamente toda una serie de actuaciones delimitadas en la misma Ley a fin de conseguir, en última instancia, un turismo sostenible en las Illes Balears desde los puntos de vista ambiental, social y económico. Ello es así – su creación -, como manifestación del principio de autonomía financiera y derivada del contenido de los artículos 129.4 del Estatuto de Autonomía, 157 de la Constitución y 6 de la Ley Orgánica sobre financiación de las comunidades autónomas.

Todo aquello - la cita ut supra - recogido en los artículos 1, 2, 3 y 4 de la citada, veamos:

Art. 1: “La presente ley tiene por objeto crear y regular los elementos esenciales del impuesto sobre estancias turísticas en las Illes Balears, y también el fondo para favorecer el turismo sostenible y la Comisión de Impulso del Turismo Sostenible”.

Art. 2. “1. El impuesto sobre estancias turísticas en las Illes Balears es un tributo directo, instantáneo y propio de la comunidad autónoma de las Illes Balears.

2. La recaudación de este impuesto tiene carácter finalista y queda afecta íntegramente al fondo para favorecer el turismo sostenible a que se refiere el artículo 19 de la presente ley.

De acuerdo con ello, los recursos que genere no se computarán a los efectos de la dotación anual del fondo de convergencia al que se refiere el artículo 12 de la Ley 3/2014, de 17 de junio, del sistema de financiación definitivo de los consejos insulares”.

Cita del artículo 19 de la Ley que, en su punto 3, y en desarrollo de su carácter finalista, expresamente, dispone:

“3. Los recursos de dicho fondo se destinarán a financiar, total o parcialmente, inversiones y otros gastos que, en ejecución de los proyectos que se aprueben de conformidad con lo dispuesto en el siguiente artículo, se destinen a las siguientes actuaciones:

- a) Protección, preservación, modernización y recuperación del medio natural, rural, agrario y marino.
- b) Fomento de la desestacionalización, creación y activación de productos turísticos practicables en temporada baja, y promoción del turismo sostenible y de temporada baja.
- c) Recuperación y rehabilitación del patrimonio histórico y cultural.
- d) Impulso de proyectos de investigación científica, desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i) que contribuyan a la diversificación económica, la lucha contra el cambio climático o relacionados con el ámbito turístico.
- e) Mejora de la formación y la calidad del empleo. Fomento de la ocupación en temporada baja.
- f) Actuaciones en políticas de vivienda destinadas a fomentar el acceso a la vivienda, y especialmente el alquiler social, con criterios de sostenibilidad energética.

En el conjunto de estas actuaciones, se priorizarán los proyectos de carácter medioambiental que formen parte de las actuaciones a que se refiere la letra a) anterior.

En todo caso, los proyectos que se aprueben en el marco de cualquiera de las actuaciones a que se refieren las letras anteriores serán sostenibles desde el punto de vista ambiental, social y económico”.

Siguiendo con la cita de los artículos anteriormente expuestos, a continuación, el art. 3. dispone:

“Este impuesto es compatible con otras exacciones, específicamente con las tasas que se establezcan por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas que se refieran de manera particular a los sujetos pasivos, los afecten o los beneficien, y con cualquier exacción que se exija para financiar las actividades dirigidas a conservar y mejorar el medio ambiente”.

Art 4. “1. Constituyen el hecho imponible del impuesto las estancias, por días o fracciones, con o sin pernoctación, que los contribuyentes realicen en las Illes Balears en los siguientes establecimientos turísticos:

- a) Los establecimientos de alojamiento hotelero, eso es, los hoteles, los hoteles de ciudad, los hoteles apartamentos y los alojamientos de turismo de interior.
- b) Los apartamentos turísticos.
- c) Las diversas clases de alojamientos de turismo rural, eso es, los hoteles rurales y los agroturismos.
- d) Los albergues y los refugios.
- e) Las hospederías.
- f) Los establecimientos explotados por las empresas turístico-residenciales, excepto con respecto a las unidades de alojamiento residencial.
- g) Los hostales, los hostales-residencia, las pensiones, las posadas, las casas de huéspedes y los campamentos de turismo o campings.
- h) Las viviendas turísticas de vacaciones, las viviendas objeto de comercialización de estancias turísticas y las viviendas objeto de comercialización turística susceptibles de inscripción de acuerdo con las leyes que las regulan.
- i) El resto de establecimientos y viviendas a los que la normativa autonómica otorga la calificación de turísticos.

j) Las viviendas objeto de comercialización turística que no cumplan con los requisitos establecidos para ello en la normativa autonómica y que, por lo tanto, no sean susceptibles de inscripción de acuerdo con la legislación turística vigente.

k) Las embarcaciones de crucero turístico cuando realicen escala en un puerto de las Illes Balears. De acuerdo con ello, no se incluyen los inicios ni las llegadas de los cruceros con salida o destino final en las Illes Balears”.

Ha de destacarse que en el punto II de la Exposición de Motivos de la reiterada Ley Balear 2/2016, se señala:

“El artículo 148.1.18.^a de la Constitución Española establece, asimismo, que las comunidades autónomas podrán asumir las competencias en materia de promoción y ordenación del turismo en su ámbito territorial, y así se recoge también, por lo que a las Illes Balears respecta, en el artículo 30.11 del Estatuto de Autonomía. En este sentido, el artículo 24 del Estatuto de Autonomía de las Illes Balears determina que los poderes públicos de la comunidad autónoma tienen que reconocer la actividad turística como elemento económico estratégico de las Illes Balears, y establece que el fomento y la ordenación de la actividad turística se tienen que llevar a cabo con el objetivo de hacerla compatible con el respeto al medio ambiente, al patrimonio cultural y al territorio, así como con políticas generales y sectoriales de fomento y ordenación económica que tengan como finalidad favorecer el crecimiento económico a medio y largo plazo.

A su vez, los artículos 120 y 121 del Estatuto de Autonomía de las Illes Balears, que hay que poner en relación con el artículo 156.1 de la Constitución y los artículos 1 y 2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, sobre financiación de las comunidades autónomas, otorgan a la comunidad autónoma de las Illes Balears autonomía financiera, que la faculta, con respecto al ámbito de los ingresos públicos, a adoptar medidas financieras que le permitan obtener los recursos suficientes para atender de manera estable y permanente el desarrollo y la ejecución efectiva de sus competencias. Entre dichas competencias figuran la ordenación de la actividad turística, en los términos antes indicados, y la protección y defensa del medio ambiente, que es considerada actualmente un presupuesto necesario para garantizar la calidad de vida de los ciudadanos y también un reclamo turístico cada vez más valorado.

Pues bien, una manifestación del citado principio de autonomía financiera, en la vertiente de los ingresos, es, justamente, la capacidad de las comunidades autónomas de establecer sus

propios tributos, capacidad que, en el caso de la comunidad autónoma de las Illes Balears, está prevista expresamente en el artículo 129.4 del Estatuto de Autonomía de las Illes Balears, en el marco del artículo 157 de la Constitución y el artículo 6 de la Ley Orgánica sobre financiación de las comunidades autónomas, antes citada, aplicable a todas las comunidades autónomas de régimen común.

Dado el vigente sistema de financiación de las comunidades autónomas, claramente insuficiente para cubrir las necesidades actuales a las que hay que hacer frente, resulta imprescindible encontrar fuentes de financiación adicionales con cargo a las cuales sea posible implantar las políticas necesarias a fin de que la actividad turística se pueda seguir desarrollando armónicamente y que ello no implique a medio y largo plazo un riesgo de deterioro irreversible del equilibrio económico y medioambiental, al que la sociedad balear no puede renunciar.

Por lo tanto, en ejercicio de dicha autonomía financiera, mediante la presente ley se establece un nuevo tributo, el impuesto sobre estancias turísticas en las Illes Balears, que tiene un carácter básicamente finalista, mediante la afectación de los ingresos que se recauden a la realización de gastos e inversiones vinculadas, en esencia, con el desarrollo y la protección medioambiental, y con el turismo sostenible, y que ya tiene antecedentes en la comunidad autónoma de las Illes Balears, así como en otras comunidades españolas, como Cataluña, entre otras regiones y países del entorno”.

En el preámbulo del Decreto 35/2016, cuestionado en su totalidad por la FEHM, se puede leer:

“En todo caso, y teniendo en cuenta que el alcance propio de toda norma reglamentaria tiene que ser, únicamente, el desarrollo los aspectos legales que lo requieran, y por lo tanto no reiterar la regulación legal preexistente, el presente decreto se limita a regular aquello que se considera estrictamente necesario para el correcto desarrollo de la Ley 2/2016, de modo que todo lo que se regula suficientemente en dicha Ley no es objeto de mención alguna en el decreto.

Por otra parte, y en la medida que se pretende que el primer devengo del impuesto se produzca a partir del día 1 de julio de 2016, es necesario que el decreto regule toda la materia reglamentaria que sea imprescindible para una aplicación inmediata de la Ley -incluidos los

modelos de las correspondientes declaraciones-, sin necesidad, por lo tanto, y en principio, de ningún desarrollo reglamentario mediante orden, y todo ello, evidentemente, sin perjuicio de que, en el futuro, puedan aprobarse algunos otros desarrollos puntuales si la práctica en la aplicación del impuesto así lo aconseja, como, por ejemplo, en materia de devoluciones de ingresos indebidos, a las que se refiere el artículo 8.3 de la Ley”.

Como última referencia a la introducción en el debate, destacar que el Tribunal, en relación con el desarrollo reglamentario de la Ley 7/2001, de 22 de octubre, después derogada por la 7/2003, tuvo la ocasión de pronunciarse en sentencias de 21 de marzo y 19 de mayo de 2006, 9 de diciembre de 2008, 25 de febrero y 5 de mayo de 2009 y se concluyó que el impuesto regulado por aquella Ley no vulneraba ni la prohibición de doble imposición en relación con el impuesto sobre el valor añadido y, en relación con el impuesto sobre actividades económicas, ni la prohibición de discriminación de los artículos 14 y 31 de la Constitución por el posible trato desigual a las empresas de alojamiento turístico, frente a las empresas de otros sectores de la actividad económica.

TERCERO.- Efectuada la anterior introducción, y en respuesta a la petición de planteamiento de cuestión prejudicial en la medida que se considera que el impuesto turístico que se recurre es contrario al Derecho de la Unión, tal y como es interpretado en estos momentos por el TJUE, señalemos que el procedimiento prejudicial forma parte de los procedimientos que pueden ejercerse ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE); procedimiento que está abierto a los jueces nacionales de los Estados miembros. Estos últimos pueden consultar al Tribunal sobre la interpretación o la validez del Derecho europeo en un asunto en curso. A diferencia del resto de los procedimientos jurisdiccionales, el procedimiento prejudicial no es un recurso interpuesto contra un acto europeo o nacional, sino una consulta sobre la aplicación del Derecho europeo. Por lo tanto, el procedimiento prejudicial facilita la cooperación activa entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia y la aplicación uniforme del Derecho europeo en toda la UE.

El Tribunal de Justicia de la Comunidad europea dejó claro en 1978 (asunto Simmenthal) que el juez nacional estaba obligado a no aplicar normas por su propia autoridad en el supuesto de considerarlas incompatibles con el Derecho comunitario; todo ello, claro está, que este suscitara alguna duda interpretativa (o de validez), y en este caso el juez

nacional no tendría competencia para resolver por su propia autoridad tal duda (como paso previo indispensable a efectos de poder confrontar ulteriormente su compatibilidad con la norma interna) de llegarse a dar las condiciones para activar, con carácter obligatorio, la cuestión prejudicial europea, aclaradas por el propio Tribunal de Justicia en 1982 (en cuanto a la interpretación, asunto CILFIT) y 1987 (en cuanto a la validez, asunto Foto Frost).

Así, pues, es del todo evidente que la no aplicación de una ley nacional por contraria al Derecho de la Unión no pasa por el previo planteamiento por definición (esto es, incluso cuando no se dan las referidas condiciones para hacerlo en términos obligatorios, siempre determinadas por la naturaleza no de la norma interna, sino de la duda que en su caso suscite la norma europea) de una cuestión prejudicial. Es más, una imposición interna en este sentido sería manifiestamente incompatible con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

En la sentencia n.º 404 de 25 de abril de 2006 que dictamos en los autos 54/2002, dijimos, en tesis plenamente válida, que:

“El Derecho Comunitario se uno ordenamiento jurídico autónomo, dotado de fuerza específica de penetración en el sistema jurídico de los Estados miembros, esto es, se trata de un derecho nuevo con un efecto rompedor y de desplazamiento ya que sus normas prevalecen en todo caso sobre las normas internas, anteriores o posteriores, estatales o autonómicas.

El alcance mínimo de la primacía de las normas de Derecho Comunitario es la no aplicabilidad o esterilización de las normas internas que se le opongan; y ello sin necesidad de una previa declaración de inconstitucionalidad.

El planteamiento de la Cuestión Prejudicial es facultativa para todos los órganos jurisdiccionales en general y es obligatorio para los que deciden en última instancia”.

Y seguíamos diciendo:

“... la cuestión Prejudicial precisa que se dé duda objetiva, sea sobre la validez y vigencia de una norma de Derecho Comunitario, sea sobre el alcance que deba darse a una norma

comunitaria relacionada con el caso concreto litigioso. En efecto, la misión del Tribunal de Justicia de la Unión Europea es interpretar el derecho comunitario, pero no puede interpretar normas de derecho nacional”.

La pretensión aducida por la recurrente y a pesar que, según se afirma, en su opinión, es claro que el Decreto 35/2016 vulnera el artículo 56 del TFUE, lo es para el planteamiento de la cuestión prejudicial. La cual, en sus propias palabras, podría hacerse, del siguiente tenor:

“¿Debe interpretarse el artículo 56 TFUE en el sentido de que se opone a una norma nacional, como el Decreto 35/2016, de 23 de junio, por el que se desarrolla la Ley del impuesto sobre estancias turísticas y de medidas de impulso del turismo sostenible, por el que se grava en la gran mayoría de los casos a los no residentes en Baleares, sin que exista ninguna situación objetivamente distinta desde el punto de vista de la naturaleza y finalidad del impuesto, que justifique dicha discriminación entre residentes y no residentes?”

El citado artículo 56, antiguo artículo 49 de la CE, prevé:

“En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libre prestación de servicios dentro de la Unión para los nacionales de los Estados miembros establecidos en un Estado miembro que no sea el del destinatario de la prestación”.

Artículo a cohonestar con el 57 párrafo 3º, antiguo 50 p.3 de la CE, en cuanto en éste se dispone:

“Sin perjuicio de las disposiciones del capítulo relativo al derecho de establecimiento, el prestador de un servicio podrá, con objeto de realizar dicha prestación, ejercer temporalmente su actividad en el Estado miembro donde se lleve a cabo la prestación, en las mismas condiciones que imponga ese Estado a sus propios nacionales”.

El transcrito 56, según la sentencia del TJUE de 5 de octubre de 2010, Comisión/Francia, produce efecto directo, por lo que, como disposición directamente aplicable del Tratado, vincula a todas las autoridades de los Estados miembros, incluidas las

autoridades administrativas y jurisdiccionales, que están obligadas, por consiguiente, a observarlo, sin que sea necesario adoptar disposiciones nacionales de ejecución.

Dicho ello, no obstante, y aún desde la perspectiva clara que los jueces nacionales que conocen de un asunto en el marco de su competencia están obligados, en virtud del principio de cooperación establecido en el artículo 4.3 del Tratado de la Unión Europea, a aplicar íntegramente el derecho de la Unión directamente aplicable, dados los términos del debate, no nos conduce a la consideración de que se den las condiciones necesarias para el planteamiento de la cuestión de prejudicialidad.

La naturaleza y características del impuesto, según lo avanzado en el anterior fundamento de derecho y en lo que expondremos a continuación, en los siguientes, son, inicialmente, susceptibles de considerar que hay una nula incidencia del tributo controvertido en la libre prestación i la libre recepción de servicios turísticos, precisamente, en el ámbito de la Unión Europea.

El Tribunal no alberga dudas sobre la interpretación del aludido artículo 56 del TFUE en relación con el presente litigio. Por lo demás, no hay equivalencia o similitud y no procede - se hace del todo innecesario - el planteamiento de la cuestión prejudicial en los términos citados por las sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2018 y 11 de noviembre y 3 de diciembre de 2019.

CUARTO. – Nos encontramos en presencia de un tributo autonómico, en virtud de la competencia atribuidas por el Estatuto de Autonomía de las Islas Baleares, en el marco del principio de coordinación con las Haciendas del Estado y las Locales, la autonomía financiera.

Si se observa la naturaleza del impuesto tal y como la define el artículo 2 de la Ley y que ha merecido una transcripción literal en el 2º fundamento de derecho, éste es directo, dado que no puede, en modo alguno, repercutirse a terceros; instantáneo, pues el hecho imponible lo es siempre en un momento determinado y, finalista, la recaudación queda afectada a los objetivos del artículo 19, también transcrito en el anterior, y de los cuales

resulta que no pueda hablarse que lo son, sólo, medio ambientales sino en función del número de noches pasadas en un establecimiento de tipo hotelero-turístico. Sólo es ambiental, según los términos de la respuesta común a las cuestiones escritas E-1258/02, 1259/02, E-1260/02 y E-1261/02 dada por el Sr. Bohkestein, en nombre de la Comisión Europea, el 5 de agosto de 2002, cuando su base imponible tiene efectos negativos sobre el medio ambiente.

La nulidad de pleno derecho del Decreto 35/2016, de 23 de junio, se observa por la recurrente, desde la posible vulneración del artículo 56 del TFUE, el cual, y reiteramos su transcripción literal, dispone que:

“En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libre prestación de servicios dentro de la Unión para los nacionales de los Estados miembros establecidos en un Estado miembro que no sea el del destinatario de la prestación”.

Vulneración que supone entrar a analizar, según los términos que plantea la actora, el concepto de servicio, las estancias turísticas en Baleares, la restricción discriminatoria a la libre prestación del servicio y el carácter desproporcionado de la restricción.

En relación al primero, conviene destacar que según los términos de la sentencia del TJUE de 17 de noviembre de 2009, “presidente del Consiglio de Ministri”, la libre prestación de servicios incluye la libertad de los destinatarios de los servicios, y en particular la de los turistas, de desplazarse a otros Estados miembros, en el que se encuentra el prestador. Ahora bien, ello es perfectamente compatible con el hecho que, en desarrollo de la Ley, tal como ésta específicamente lo prevé, se grave este tipo de prestación de servicio turístico, ya que, si bien es cierto que esta prestación en concreto viene garantizada por el derecho de la Unión Europea, no lo es más que nada empece – ni tan siquiera es un estorbo – que en el marco de su política tributaria, la Comunidad Autónoma de las Illes Balears – Texto Constitucional, Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y Estatuto de Autonomía de las Illes Balears - pueda gravar la actividad turística. No se olvide que los Estados miembros de la Unión, fuera del ámbito de los impuestos indirectos armonizados, pueden definir su política tributaria libremente. Según los términos de la sentencia del TJUE de 13 de diciembre

de 2005, asunto Marks & Spencer, la fiscalidad directa es competencia de los Estados si bien éstos deban respetar el derecho comunitario.

Es evidente, en cualquier caso, que quedan proscritas las medidas que afecten a la libre circulación de bienes, personas, servicios y capitales o al derecho al establecimiento, sin motivo que lo justifique debidamente.

Las libertades comunitarias y el art. 157.2 CE, por lo que se refiere a la prohibición de medidas tributarias obstaculizadoras de la libre circulación, así como los arts. 9.c) y 19.2 de la LOFCA que desarrollan esta previsión constitucional, comparten el fundamento que no es otro que la interdicción de adoptar medidas discriminatorias, situación cuyo efecto principal sería atentar contra la unidad de mercado.

Ahora bien, tal como ya señaló la sentencia 37/1981 del Tribunal Constitucional en su 2º fundamento de derecho:

“no toda incidencia en la libre circulación constituye un obstáculo a la misma, sino que sólo podrán calificarse como tales aquellas medidas que intencionadamente busquen este objetivo o bien aquellas otras cuyas consecuencias objetivas «impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación con el fin constitucionalmente lícito» que persiguen, o que «constituyan obstáculos graves o desproporcionados respecto de tal finalidad legítima».

El segundo pilar en el cual sostiene la parte actora su línea argumental, en el aspecto relacionado con la posible vulneración del artículo 56 del TFUE, es el relativo a las estancias turísticas en Baleares. Idea que parte de la realidad sobre la cual se aplica o actúa el impuesto turístico y que lo es, en su gran mayoría, sobre los viajeros que proceden de Estados miembros de la Unión Europea, incluyendo a visitantes no residentes en Baleares que proceden del resto del territorio español. Presupuesto de hecho que supone, en palabras de la citada parte actora, la existencia de restricciones discriminatorias.

Argumento que es rechazable si observamos cual es el hecho imponible derivado del artículo 4.1 de la Ley 2/2016 que hemos transcrito en el 2º fundamento de derecho; a saber: “las estancias, por días o fracciones, con o sin pernoctación, que los contribuyentes realicen

en las Illes Balears”. Por tanto, conforme a ello y al contenido del artículo 6.1, son sujetos pasivos contribuyentes todas las personas físicas que llevan a cabo una estancia en alguno de los establecimientos, viviendas o embarcaciones a los que se refiere el aludido artículo 4.1.

Quepa recordar aquí también, como ya se hacía en el 2º fundamento de derecho, la transcripción, ahora en otro punto, de la Exposición de Motivos de la Ley 2/2016:

“el impuesto somete a tributación la capacidad económica del contribuyente, persona física, por razón de las estancias que realice en los establecimientos, las viviendas y las embarcaciones de crucero que, bajo la denominación común de establecimientos turísticos, explotan los empresarios turísticos, otras personas o entidades y los armadores o navieros”

Como que también es rechazable el argumento sostenido – con mucho énfasis y desarrollo en el escrito de demanda y posterior prueba documental a instancias de la actora - en los datos estadísticos derivados de las pernoctaciones de los viajeros procedentes de fuera de Baleares y los aquí residentes para mantener la existencia de una discriminación. Es innegable y evidente la desproporción, pero ello no supone que estén, éstos últimos, exentos del abono del impuesto turístico cuando utilizan un establecimiento turístico. No se asume, tampoco, el punto relacionado con las viviendas existentes en las Islas Baleares, propias, alquiladas o cedidas, lo que vendría a suponer otro tipo de discriminación. Ni el hecho, claramente acreditado, que la mayor parte de los visitantes lo son de Alemania y el Reino Unido, lo que podría suponer una obstaculización en cuanto son los más afectados. En definitiva, las circunstancias fácticas que se exponen en la demanda, son irrelevantes para la consideración que la propia configuración del impuesto turístico sea, por lo expuesto hasta ahora, disconforme con el ordenamiento turístico.

Al inicio de la Exposición de Motivos de la Ley del impuesto, en sus dos primeros párrafos, se puede leer:

“El turismo se configura como la actividad económica que más repercusión genera en las Illes Balears en términos de renta, empleo y actividad, y constituye, sin duda, el principal recurso del archipiélago; por ello, tiene que estar en constante transformación, innovación y desarrollo, el cual, por definición, tiene que ser sostenible en el tiempo. Esta actividad turística, que

ciertamente se ha constituido en el núcleo de la economía balear y que ha generado progreso económico y social en las Illes Balears, ha supuesto, al mismo tiempo, una explotación excesiva de los recursos territoriales y medioambientales y una excesiva precariedad laboral y ha exigido la dotación y el mantenimiento, por parte de las instituciones públicas, de las infraestructuras necesarias para soportar el impacto del incremento continuo de visitantes, y para contribuir también de este modo a estancias de calidad.

Asimismo, en estos últimos años, el contexto geopolítico internacional ha favorecido la llegada de turistas a las Illes Balears, en detrimento de otros países del entorno mediterráneo. En estos países los costes son menores y los recursos están menos explotados, de modo que en situaciones de estabilidad política pueden suponer para el archipiélago una competencia importante que tampoco hay que perder de vista, lo cual exige ofrecer un producto diferenciado con un especial énfasis en la calidad del servicio turístico y del entorno medioambiental”.

Por otro lado, ha que aseverar que no existe restricción a la prestación de servicios en Baleares. El incremento en el precio de la estancia turística ya está contemplado a partir del hecho ya expuesto que es una medida dirigida a personas que ponen de manifiesto una cierta capacidad económica que les permite llevar a cabo estancias fuera de su propio domicilio, bien por motivos vacacionales o bien por motivos laborales. Tiene una finalidad claramente fiscal - no de tipo medioambiental como sostiene la parte actora - es decir, se persigue la obtención de ingresos a partir de una fuente de riqueza con tal de favorecer el turismo sostenible. A los efectos, es elocuente el contenido del artículo 19 de la Ley del impuesto:

- “1. Se crea el fondo para favorecer el turismo sostenible como instrumento de financiación de los proyectos a los que se refiere el apartado 3 del presente artículo, y a fin de impulsar un turismo sostenible, responsable y de calidad en el archipiélago de las Illes Balears.
2. Este fondo se nutrirá de la recaudación total del impuesto sobre estancias turísticas en las Illes Balears.
3. Los recursos de dicho fondo se destinarán a financiar, total o parcialmente, inversiones y otros gastos que, en ejecución de los proyectos que se aprueben de conformidad con lo dispuesto en el siguiente artículo, se destinen a las siguientes actuaciones:
 - a) Protección, preservación, modernización y recuperación del medio natural, rural, agrario y marino.

- b) Fomento de la desestacionalización, creación y activación de productos turísticos practicables en temporada baja, y promoción del turismo sostenible y de temporada baja.
- c) Recuperación y rehabilitación del patrimonio histórico y cultural.
- d) Impulso de proyectos de investigación científica, desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i) que contribuyan a la diversificación económica, la lucha contra el cambio climático o relacionados con el ámbito turístico.
- e) Mejora de la formación y la calidad del empleo. Fomento de la ocupación en temporada baja.
- f) Actuaciones en políticas de vivienda destinadas a fomentar el acceso a la vivienda, y especialmente el alquiler social, con criterios de sostenibilidad energética.

En el conjunto de estas actuaciones, se priorizarán los proyectos de carácter medioambiental que formen parte de las actuaciones a que se refiere la letra a) anterior.

En todo caso, los proyectos que se aprueben en el marco de cualquiera de las actuaciones a que se refieren las letras anteriores serán sostenibles desde el punto de vista ambiental, social y económico.”

No puede hablarse en puridad de derecho y en la medida que este aserto no ha sido acreditado que, con la publicación y entrada en vigor del Decreto 35/2016, se haya producido una medida discriminatoria incompatible con la libre prestación de servicios dada la falta de debida justificación. Todo lo contrario, ya que no toda medida fiscal encaja en el concepto de restricción; es más, el impuesto cuestionado constituye una medida fiscal neutra e inocua para las libertades de circulación de los ciudadanos y, además, no encarece el servicio de forma relevante ni para los usuarios ni para las empresas, dados los términos en que viene fijado el precio, similar, por otro lado, al de la llegada al aeropuerto de Lisboa (Portugal) y que supuso el visto bueno por parte de la Comisión Europea, en respuesta de 4 de agosto de 2015 dada a una pregunta parlamentaria sobre el impuesto creado por la Cámara municipal de Lisboa, gravando la entrada de viajeros.

En cualquier caso, y para redondear la respuesta sobre la posible restricción de servicio, considerada discriminatoria por parte de la actora, hay que destacar que ella misma reconoce en su escrito de demanda que el impuesto no supone una discriminación directa, dado que no establece ninguna diferencia de trato por razón de nacionalidad, domicilio fiscal o residencia. Tampoco hay diferencia en cuanto a la cuota a ingresar, que es proporcional en

función de criterios igualitarios y objetivos (como el número de días de estancia o el tipo y categoría del establecimiento), sin tener en cuenta circunstancias subjetivas que tengan que ver con la nacionalidad o la residencia, en línea, todo ello, con los artículos, ya citados y transcritos, 4.1 y 6.1 de la Ley 2/2016.

Es claro, que no es posible, atendido el contenido del artículo 56 del TFUE, ya no tan solo la discriminación directa, sino tampoco cualquier forma de discriminación encubierta. En este sentido y entre otras, las sentencias del TJUE de 14 de febrero de 1995 y de 5 de febrero de 2014, asuntos C-279/93, Schumacker y C-385/12 Hervis Sport.

Ésta última sentencia no es suficiente soporte de las tesis de la actora, en lo que es la estricta lectura de su apartado 30, pues no se observa, en modo alguno, que en el impuesto balear turístico exista un uso de criterios de diferenciación entre grupos de contribuyentes. No lo es, en tanto que el supuesto de hecho de la última de las citadas, la C-385/12 Hervis Sport, no es asimilable ya que, allí, se daba una mayor carga impositiva a las personas jurídicas que se vinculaban a otras en grupos de sociedades, y ello podía constituir una discriminación encubierta al introducirse un criterio injustificado de progresividad que, sobre todo, afectaba a las sociedades con domicilio fiscal fuera de Hungría.

La realización del hecho imponible, la tarifa del impuesto, el cálculo de la base imponible, etc. no se ven alterados en modo en alguno, ni de “iure ni de facto”, en función de criterios de nacionalidad, domicilio fiscal o residencia.

La jurisprudencia antecitada vincula esta forma de discriminación a la existencia de situaciones objetivamente comparables que no son tratadas de igual manera y que, en esa medida, atentan contra la libre prestación de servicios. Según la misma jurisprudencia, y si se parte de los principios subyacentes en ella, relativa a las formas encubiertas de discriminación, se considera que existe una discriminación (encubierta) prohibida cuando una normativa tiene como resultado que no afecta o sólo afecta en rarísimas ocasiones a los nacionales del Estado miembro de que se trate.

Es más, jurisprudencia reiterada, señala que los Estados miembros deben ejercer su competencia en materia de fiscalidad directa respetando el Derecho de la Unión y abstenerse no sólo de toda discriminación manifiesta basada en la nacionalidad, sino también de cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzca de hecho al mismo resultado.

Aquí no se da el caso en la medida que la recurrente vincula una posible desigualdad en datos estadísticos, supuesto que no es posible si se toma en cuenta, además y como corolario, que la Comisión Europea no observó discriminación en la Ley balear anterior que aplicaba el impuesto turístico, antecedente actual del impuesto turístico sobre estancias turísticas.

No se observa, tampoco, que la aplicación del impuesto sea una medida desproporcionada al fin constitucionalmente permitido dado que la posición de los residentes y no residentes es comparable. Es más, desde la perspectiva del artículo 56 TFUE, éste no impide gravar la capacidad económica puesta de manifiesto por quienes se alojan en un establecimiento turístico cuando ello no se lleva a cabo en función de criterios de nacionalidad o residencia.

Lo expuesto supone y conlleva la desestimación de éste concreto punto.

QUINTO. – Otro punto, que lo es, también de controversia se suscita, con la finalidad de obtener la declaración de nulidad de pleno derecho del Decreto recurrido, a partir de la posible infracción del artículo 4.1 de la Ley del Impuesto, en relación con el artículo 50 de la Ley Balear 8/2012 y la realización del hecho imponible en viviendas turísticas.

Excluye, según la parte actora, del hecho imponible todas las estancias en alojamientos que no se comercializan por medio de un canal de comercialización turística y todos los arrendamientos por plazo superior a dos meses, aunque si se comercialicen por medio del citado canal. Por lo tanto, afirma, el Reglamento no puede limitar el hecho imponible en contra de los deseos del legislador. Es claro, sigue señalando, que el legislador, al redactar la Ley 2/2016, quiso que el mayor número de establecimientos quedarán incluidos en la base

imponible por considerar que todos ellos suponían. una manifestación de la capacidad económica del contribuyente. No se entiende, sigue diciendo, la exclusión de los arrendamientos de temporada, ni tampoco, la ampliación de los supuestos contenida en los puntos 2º y 3º del artículo 2 del Decreto.

El artículo 4.1 de la Ley 2/2016 ya ha sido transcrito, en su integridad, en el 2º fundamento de derecho de la presente y no cabe reiterarlo. A su vez, el 50 de la Ley 8/2012, del Turismo de las Illes Balears, enumera cuáles son los requisitos para su comercialización. Destaquemos, los dos primeros puntos:

“1. Se pueden comercializar estancias turísticas de corta duración en viviendas de uso residencial siempre que lleve a cabo esta comercialización la persona propietaria o se haga por medio de operadores o cualquiera de los canales de comercialización turística, en los términos de esta ley y en los del desarrollo reglamentario.

2. Solo se puede llevar a cabo la actividad de comercialización de estancias turísticas en viviendas si se hace en viviendas residenciales que tengan la cédula de habitabilidad en vigor o el título de habitabilidad análogo expedido a este efecto por la administración insular competente. Están excluidas de esta exigencia las viviendas respecto de las cuales la normativa misma excepcionó de esta necesidad”.

Veamos, pues, como lo regula – delimita - el artículo 2 del Decreto 35/2016:

“1. A efectos del artículo 4.1 j de la Ley 2/2016 tendrán la consideración de establecimientos turísticos las viviendas amuebladas y equipadas en condiciones de uso inmediato, comercializadas turísticamente, con finalidad lucrativa, que no cumplan con los requisitos exigidos por la normativa turística para su comercialización turística.

2. En todo caso, los establecimientos a los que se refiere el apartado anterior se entenderán comercializados turísticamente cuando se verifique cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Cuando en el establecimiento se presten servicios propios de una empresa turística de alojamiento.

b) Cuando la oferta del alojamiento se promocioe mediante canales de comercialización turística por periodos de tiempo inferiores a dos meses, salvo que se acredite que las contrataciones de los alojamientos constituyen simples arrendamientos de temporada de acuerdo con la legislación aplicable a estos tipos de arrendamientos.

3. A efectos de lo establecido en la letra b del apartado anterior se entenderá por canal de comercialización turística todo sistema que ponga las viviendas objeto de comercialización turística a disposición de los potenciales clientes, tanto si este sistema actúa como simple intermediario para facilitar que se pongan en contacto ambas partes como si participa en la concreción de la venta o en el pago del precio de las correspondientes estancias turísticas.

De acuerdo con ello, se considerarán canales de comercialización turística las agencias de viajes, en sus diferentes modalidades; las webs de promoción, reserva o alquiler turístico; las plataformas P2P, así como las agencias inmobiliarias y el resto de agentes que intervengan en la promoción o comercialización de estancias turísticas del modo previsto en el párrafo anterior”.

Si comparamos el texto normativo con el reglamento de desarrollo del mismo, especialmente, en relación con el hecho imponible y el cálculo de la base imponible no puede objetarse, con visos de prosperabilidad, que haya habido un desajuste que permita abrazar la tesis patrocinada por la FEHM – texto, por cierto, del Decreto que fue aprobado una vez se adecuó a los requerimientos del Dictamen nº. 83/2016, de 16 de junio, del Consell Consultiu de les Illes Balears, según se aparece del contenido del expediente anexo a los presentes autos -.

Nos encontramos en presencia de un reglamento ejecutivo, en la medida que es desarrollo de la ley y, por ende, complementario de la misma. Está directa y concretamente ligado a ella. Su finalidad es desarrollar el precepto legal. No hay infracción en tanto que no se transgrede la finalidad declarada del tributo; a saber, que queden gravados los supuestos que pongan de manifiesto la capacidad económica del contribuyente. Como tampoco lo transgrede la duración del contrato de arrendamiento en un plazo superior de dos meses, dada la finalidad perseguida, independientemente que este tipo de contrato lo utilice un residente y con ello se dé una posible discriminación, en palabras de la recurrente, pero que no asume este Tribunal, por cuanto, entre otras consideraciones, el precepto delimita supuestos no

incardinables y que vienen expresamente regulados en la legislación sectorial de aplicación al caso, v.g. artículos 1, 3.2 y 5.e) de la Ley de Arrendamientos Urbanos y, que, en consecuencia, no pueden ser sometidos a la Ley del Impuesto. Pero, es más, el plazo de los dos meses se nos aparece, sin duda alguna, como objetivo, razonable y coherente con la características del impuesto. Por otro lado, y como colofón a éste punto, digamos que el hecho imponible se aparece diseñado de un modo neutral sin diferenciación alguna de trato en razón a la nacionalidad, domicilio fiscal o residencia.

A destacar, en lo que aquí nos importa, parte del contenido del fundamento de derecho 3º de la sentencia del Tribunal Constitucional 102/2005, en cuanto referida al hecho de una reserva de ley relativa en materia tributaria, que:

“... se trata de una reserva relativa en la que, aunque los criterios o principios que han de regir la materia deben contenerse en una ley, resulta admisible la colaboración del reglamento, siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia ley, y siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad”.

Línea argumental que hay que concluir con las afirmaciones siguientes: primera, el Decreto 35/2016, de 23 de junio, ha sido dictado en cumplimiento del mandato de desarrollo normativo contenido en la Ley balear 2/2016 de 30 de marzo, del impuesto sobre estancias turísticas en las Illes Balears y de medidas de impulso del turismo sostenible; segunda, no hay ningún tipo de obstáculos para que ambas normas, en la medida que lo son para dar cobertura a estancias turísticas que constituyen servicios, puedan ser examinadas a la luz del artículo 56 del TFUE tal como se ha hecho en el anterior fundamento de derecho – precepto que prohíbe la libre prestación de servicios y que aquí no tiene la incidencia pretendida por la parte recurrente – y, tercera, la implantación del tributo lo es en ejercicio de las competencias fiscales de la Comunidad Autónoma de les Illes Balears y sin contravención alguna de las limitaciones derivadas de la normativa europea.

El eje de la imposición, según palabras textuales de la Exposición de Motivos del Decreto, gira alrededor de la estancia turística en las Illes Balears, sin perjuicio que la delimitación de este carácter no pueda recaer, en buena lógica, en la voluntad subjetiva del

contribuyente, sino que tenga que vincularse al elemento objetivo que supone la utilización de establecimientos turísticos por parte del contribuyente, que explotan empresarios que actúan en el ámbito del alojamiento y del transporte turístico, de acuerdo con la legislación vigente en materia de turismo y en materia de viajes combinados.

En el artículo 4 de la Ley 2/2016 se fija el hecho imponible. A partir de esta fijación, el Decreto, en consonancia con la anterior, somete a a gravamen no sólo las estancias en viviendas turísticas que se ajustan a su legislación reguladora, sino también aquellas que se llevan a cabo en viviendas que, al ser materialmente objeto de comercialización turística, deben integrarse en el hecho imponible, aunque se trate de viviendas irregulares en las que no se cumplen todos los requisitos de la legislación turística balear. Viviendas regulares o irregulares que tienen un denominador común; a saber: hay prestación de servicios y hay una oferta difundida a través de canales de comercialización turística.

Concepto, éste último, de canal de comercialización turística, que lo es desde un punto de vista técnico según la tipología recogida por el Decreto impugnado.

En cualquier caso, y una vez más, hemos de acudir a la Exposición de Motivos de la Ley del Impuesto, donde se encuentra, expresamente, más desarrollada, la cita efectuada, dos párrafos anteriores:

“El título II, relativo a los elementos del impuesto, consta de cuatro capítulos. El capítulo I delimita el hecho imponible y establece determinadas exenciones puntuales de carácter subjetivo y objetivo. En cuanto al hecho imponible, lo constituye la estancia que realice el contribuyente en los denominados establecimientos turísticos, esto es, los establecimientos hoteleros y otros establecimientos típicos de alojamiento, las viviendas turísticas y las embarcaciones de crucero turístico. En este sentido, se prevé un amplio abanico de sujeción al impuesto, que, por lo tanto, no afecta únicamente a los establecimientos hoteleros más habituales, sino que incluye también los cruceros turísticos que hacen escala en los puertos de las Illes Balears y las viviendas turísticas reguladas en la normativa autonómica –e, incluso, las que se comercializan al margen de esta normativa, en muchos casos por razón de las restricciones legales relacionadas con la tipología del inmueble–, viviendas todas ellas que han incrementado materialmente la oferta turística en los últimos ejercicios. En este último sentido

cabe decir que la legislación tributaria no puede ignorar la realidad, a saber, el hecho de que las estancias en las viviendas que materialmente son objeto de comercialización turística sin cumplir todos los requisitos que para ello impone la legislación turística verifican la capacidad económica del contribuyente objeto de gravamen por este impuesto y, por lo tanto, constituyen auténticos supuestos de sujeción al tributo. Así pues, en estos casos proceden el devengo, la liquidación y el cobro del impuesto, por un lado, a raíz de la verificación del hecho imponible, y, además, por otro lado, la imposición de una sanción administrativa por no cumplir plenamente los requisitos establecidos en la legislación turística para el ejercicio de la actividad –además de la eventual sanción tributaria como consecuencia de la falta de autoliquidación voluntaria del impuesto por el sustituto del contribuyente.

Asimismo, y de acuerdo con el artículo 8 de la Ley general tributaria, se establece una presunción iuris et de iure según la cual se entiende que las estancias en los establecimientos turísticos a que se refiere el hecho imponible constituyen, en todo caso, estancias turísticas, tanto si hay pernoctación como si no la hay. De este modo, pues, el eje de la imposición gira alrededor de la estancia turística en las Illes Balears, sin perjuicio que la delimitación de este carácter no pueda recaer, en buena lógica, en la voluntad subjetiva del contribuyente, sino que tenga que vincularse al elemento objetivo que supone la utilización de establecimientos turísticos por parte del contribuyente, que explotan empresarios que actúan en el ámbito del alojamiento y del transporte turístico, de acuerdo con la legislación vigente en materia de turismo y en materia de viajes combinados. Por esta misma razón, el impuesto no es aplicable a otras relaciones jurídicas que implican el uso residencial de un inmueble por parte de personas físicas, pero en las que la actividad empresarial de la persona o entidad que explota el inmueble no tiene carácter turístico según la citada legislación, como los simples arrendamientos de temporada –sin comercialización turística–, sometidos a la legislación de arrendamientos urbanos, y los alojamientos inherentes a las residencias de militares, de estudiantes universitarios y de personas mayores, y a las instalaciones juveniles con alojamiento reguladas en la normativa autonómica en materia de juventud.

El Decreto se justifica en la medida que desarrolla las previsiones de la Ley. Constituye, además, una delimitación o precisión del concepto legal de estancia en vivienda turística sin merma de lo que se prevé en la Ley de Arrendamientos Urbanos de 1994 y la modificación de la misma operada por la Ley 4/2013, de 4 de junio, según la cual, artículo 5.e)

“Quedan excluidos del ámbito de aplicación de esta Ley ...

e) La cesión temporal de uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada o promocionada en canales de oferta turística y realizada con finalidad lucrativa, cuando esté sometida a un régimen específico, derivado de su normativa sectorial.”

En relación con ello, el artículo 2.2.b) del Decreto incluye la presunción de comercialización turística de los establecimientos (y viviendas):

“cuando la oferta del alojamiento se promocióne mediante canales de comercialización turística por periodos de tiempo inferiores a dos meses, salvo que se acredite que las contrataciones de los alojamientos constituyan simples arrendamientos de temporada de acuerdo con la legislación aplicable a estos tipos de arrendamientos”.

Es, pues, requisito imprescindible para que entre en juego este precepto que la promoción lo sea a través de un canal de comercialización turística, y que también concurra el factor temporal, período de tiempo inferior a los dos meses, lo que no puede suceder con un arrendamiento sometido a su ley específica y reguladora – véanse Ley de Arrendamientos Urbanos y Código Civil -. En estos casos, los de un período superior, no entra a efectos del impuesto la presunción de comercialización turística, salvo, claro está, y ello entronca con el hecho que se realice en un establecimiento en el que se presten servicios propios de una empresa turística de alojamiento. Afirmación que nos determina a considerar que el Decreto cuestionado es desarrollo adecuado de la Ley 2/2016.

Por otro lado, se ha de considerar que según el artículo 8.f) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados el arrendatario es sujeto pasivo contribuyente del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Es decir que, si el Decreto 35/2016 no hubiera precisado la referencia a los arrendamientos no asimilables a las estancias en establecimientos comercializados turísticamente, habría un riesgo serio de vulneración del artículo 6.2 LOFCA, en tanto, en él se especifica: “Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por el Estado”; entrarían, pues, en conflicto dos impuestos, el turístico balear y el de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, lo que no es posible.

SEXTO.- Como tercer motivo de nulidad de pleno derecho, la dirección letrada de la parte actora, aduce la vulneración del principio constitucional de reserva de ley - artículo 31 apartado 3 de la Constitución - y del artículo 50 de la Ley General Tributaria en relación con el régimen de estimación objetiva de la base imponible – artículos 11, 12, 13, 14, 15 apartado 3, 22, 30, 31, 32 y Anexo I del Decreto -, lo que supone, en palabras de la recurrente, la creación de un nuevo impuesto sin la debida cobertura legal, en tesis cuestionada por la defensa de la Administración demandada, que entiende que el Decreto desarrolla correctamente el régimen de estimación objetiva.

A partir del hecho que el artículo 31.3 de la Constitución dispone que “sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley” hay que citar, además, el contenido del artículo 133.1 y 2 del mismo Texto constitucional, en cuanto que “La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley” y que: “2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes”.

A su vez, el artículo 50 de la Ley General Tributaria, en relación a la base imponible, su concepto y métodos de determinación, señala lo siguiente:

- “1. La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible.
2. La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos:
 - a) Estimación directa, b) Estimación objetiva y c) Estimación indirecta.
3. Las bases imponibles se determinarán con carácter general a través del método de estimación directa. No obstante, la ley podrá establecer los supuestos en que sea de aplicación el método de estimación objetiva, que tendrá, en todo caso, carácter voluntario para los obligados tributarios.
4. La estimación indirecta tendrá carácter subsidiario respecto de los demás métodos de determinación y se aplicará cuando se produzca alguna de las circunstancias previstas en el artículo 53 de esta ley”.

Sentado lo anterior, la recurrente profundiza en el hecho que la Ley 2/2016 si bien considera el impuesto como un tributo directo, lo cierto es, según sus propias palabras, que puede calificarse como indirecto, en la medida que grava una manifestación indirecta de capacidad económica. La vulneración del citado artículo 50 LGT la considera palpable a partir del momento en que, según los términos del artículo 11 del Decreto 35/2016, la mayor parte de los empresarios del sector podrán acogerse al régimen de estimación objetiva, régimen que la antecitada Ley lo prevé como excepcional o residual. Entiende, además, que existe una duplicidad o dualidad de obligaciones.

El artículo 11.1 del Decreto en lo que es su ámbito de aplicación, dispone:

“El régimen de estimación objetiva se aplicará a los sustitutos del contribuyente que sean titulares de las empresas que explotan los establecimientos turísticos incluidos en las letras a a j del artículo 4.1 de la Ley 2/2016, salvo que renuncien o sean excluidos, en los términos establecidos en el presente decreto”.

El régimen de estimación objetiva se caracteriza porque en él se realiza una ponderación de los rendimientos que no necesariamente coincidirán con el rendimiento real de la actividad llevada a cabo por el sujeto pasivo. Por tanto, en la estimación objetiva se renuncia, en mayor o menor grado, al conocimiento cierto de la base. La ley permite que dicha magnitud pueda estimarse en función de signos, índices, módulos o datos que nos alejan, hasta cierto punto, de la percepción cierta e inmediata de la realidad que se trata de medir – un ejemplo de aplicación de este régimen se da, en algunos supuestos, en el IRPF -.

El sustituto percibe el importe del tributo que satisface la persona que realizó la estancia turística. El Decreto establece las reglas de un método alternativo y voluntario de determinación de la base imponible. Lo hace de acuerdo con la Ley. Ley 2/2016 que, en su artículo 12.3, se limita a prever la posibilidad de cálculo de la base por el reiterado medio de estimación objetiva y a establecer varias reglas generales:

“3.^a Para la determinación de la base imponible en este régimen podrán utilizarse, entre otros, los siguientes signos, índices o módulos: el tipo y la categoría de establecimiento, el periodo de apertura, el número de plazas, la temporada o estación en que el establecimiento

permanezca abierto, el grado de ocupación, el valor catastral del inmueble y la localización geográfica del establecimiento en el territorio de las Illes Balears.

Reglamentariamente, se desarrollarán las normas aplicables a dicho régimen, en el marco de lo establecido en la Ley general tributaria y en los puntos anteriores de la presente letra b)”.

En el Cap. II del Título II, artículos 11, 12, 13 y 14 del Decreto 35/2016, se regula el citado régimen de estimación objetiva; artículos que no contravienen el art. 50 de la LGT y que, además, de su lectura, tal como ha quedada expuesta su literalidad en líneas anteriores, no se desprende que se restrinja a supuestos excepcionales o residuales.

Por otro lado, si relacionamos el aludido 50 con el 8 del mismo Texto legal, nada impide que un reglamento que desarrolla la Ley del impuesto pueda delimitar los supuestos en los que los sustitutos del contribuyente deban acogerse a la estimación objetiva, siempre, claro está, de acuerdo con las leyes. En definitiva, el Decreto cuestionado lleva a cabo un desarrollo de la Ley que es jurídicamente correcto.

No hay, y así damos respuesta al argumento de la parte actora, dualidad de obligaciones, dado que uno de los elementos de la obligación principal tributaria – pago de la cuota a Hacienda – puede ser diferente para unos u otros a partir del régimen de estimación objetiva.

SÉPTIMO. – Finalizado el debate desde lo que son los tres motivos principales y en donde se aspiraba a la declaración de nulidad de pleno derecho del íntegro Decreto, la parte actora, de forma sintética y concatenada con el argumento anterior – el analizado en el fundamento sexto – en un *totum revolutum* y sin más hilo argumental – tan solo con una simple cita y sin su transcripción detallada - , apela a la declaración de nulidad de los artículos, 11, 12, 13, 14, 15 apartado 3, 22, 30, 31, 32 y Anexo I; es decir, aquellos referidos, de una forma u otra, al régimen de estimación objetiva, base imponible, elementos de cuantificación del impuesto y normas de gestión del susodicho régimen; el del relativo a la cuota tributaria; el relativo a las obligaciones documentales y registrales en el citado régimen, etc.

Artículos que deberían desaparecer cual castillo de naipes con la declaración de nulidad pretendida y rechazada en el fundamento de derecho anterior. En cualquier caso, y reiterándonos en lo avanzado en el párrafo anterior, no hay consideraciones concretas sobre su contenido y consecuente ilicitud – carga que afectaba directamente a la parte actora -. El planteamiento, como se ha dicho, lo es de carácter general.

En consecuencia, desestimamos el contencioso.

OCTAVO. - Se hace imposición de costas procesales a la parte actora en conformidad con el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional y con el límite de los 2.000 € por todos los conceptos

VISTOS los artículos citados y otras disposiciones de carácter general

FALLAMOS

PRIMERO. - DESESTIMAR el presente recurso contencioso-administrativo.

SEGUNDO. - Se hace una expresa imposición de costas procesales a la parte actora con el límite de los 2.000 € por todos los conceptos.

Contra la presente cabe recurso de casación para ante el Tribunal Supremo en el plazo de 30 días contado desde el siguiente a la notificación de la sentencia y conforme a los requisitos de forma contemplados en los artículos 86 y siguientes de la Ley jurisdiccional, según la modificación operada por la reforma de la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio y con más el acuerdo de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo de 26 de abril de 2016, publicado que fue en el BOE n.º 162 de 6 de julio de 2016.

Si el recurso tuviera que fundarse exclusivamente en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares, será competente este Tribunal.



Así por esta nuestra sentencia lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada que ha sido la anterior sentencia por el Presidente de esta Sala Ilmo. Sr. Gabriel Fiol y Gomila poniente a este trámite de Audiencia Pública, doy fe. El Secretario, rubricado.