

Unha taxa para un turismo máis sostible

CONCELLO DE SANTIAGO DE COMPOSTELA



Unha taxa para un turismo máis sostible

Informe sobre a creación
dunha taxa turística para un turismo máis
sostible en Santiago de Compostela

César García Novoa

**Catedrático de Dereito Financeiro e Tributario
Universidade de Santiago de Compostela**

Índice

I. Introducción.....	3
I.2. Principios que fundamentan os ingresos tributarios locais. Capacidade económica, beneficio, provocación de custos e fins extrafiscais. Especial referencia á imposición local sobre o turismo	8
II. Que tipo de exacción é o máis axeitado para gravar o turismo en Santiago de Compostela?	13
III. Que ente territorial podería crear un <i>occupancy tax</i> para que se aplique na cidade de Santiago de Compostela?	20
IV. Que tipo de imposto debería adoptar Galicia para permitir que en Santiago de Compostela se grave o turismo?	28
V. Que fundamento debe ter o tributo sobre o turismo que cree o Parlamento de Galicia?.....	35
VI. Que natureza debe ter o imposto sobre estancias turísticas que se vaia aplicar na cidade de Santiago de Compostela?	38
VII. Cal debe ser o feito imponible dun imposto sobre estancias turísticas para aplicar na cidade de Santiago de Compostela?	43
VIII. A posibilidade de que os municipios de Galicia poidan decidir a esixencia efectiva do imposto no seu ámbito territorial	47
VIII.1. PRIMEIRA ALTERNATIVA. Configuración do imposto sobre estancias turísticas como imposto cedido aos municipios e que estes poidan decidir se se esixe ou non no seu ámbito municipal.....	49
VIII.2. SEGUNDA ALTERNATIVA. Que o imposto sexa de esixencia xeral pero os municipios poidan decidir bonificalo, incluso ao 100 %.....	50
VIII.3. TERCEIRA ALTERNATIVA. Que o feito imponible inclúa a necesidade de que o municipio no que se esixe o imposto sexa declarado como municipio de impacto turístico .	52
IX. Que outros supostos de non-suxeición e de exención poden preverse na regulación do imposto galego sobre estancias turísticas?	54
X. Quen serían os suxeitos pasivos do imposto galego sobre estancias turísticas? .	58
XI. Cales serían os elementos que se deberían ter en conta para cuantificar o imposto galego sobre estancias turísticas?	67
XII. Como se xestionaría e recadaría o imposto galego sobre estancias turísticas?...	73
XIII. Conclusións. A modo de resumo executivo	78

Introducción



I. Introducción

O turismo é un fenómeno económico, social e cultural de enorme relevancia, en especial na cidade de Santiago de Compostela. A significación histórica do Camiño de Santiago e do fenómeno Xacobeo, e as propias características históricas e culturais da cidade e do seu contorno explican a enorme eclosión do fenómeno turístico en Compostela. Isto tradúcese nunha enorme afluencia turística, que medrou exponencialmente nos anos 2021 e 2022, inmediatamente despois das restricións da pandemia. Se atendemos aos datos do Instituto Nacional de Estatística (INE) sobre as noites pasadas en aloxamentos en Santiago de Compostela (<https://www.ine.es/jaxiT3/Tabla.htm?t=2078>), no ano 2021 estas superaron as 700 000, cifra que se incrementou en 2022, xa que no mes de novembro dese ano as noites en establecementos hoteleiros medraran un 72 %, e en 2022 sumaron máis de 1 500 000, con tres millóns de viaxeiros que empregaron o aeroporto Rosalía de Castro de Lavacolla.

Pero, xunto co dato do número total de visitantes, resultan moi ilustrativas outras cifras derivadas das enquisas de ocupación hoteleira do propio INE. Unha das magnitudes máis interesantes é a relativa ao número de visitantes (incluíndo os que pasan a noite e os que non) por habitante da cidade visitada, que reflicte a presión turística. En datos relativos a temporada alta (agosto de 2022), Santiago de

Compostela rexistrou 1,15 visitantes por habitante, cifra sorprendentemente alta e máis elevada que a doutros destinos turísticos como Barcelona (0,44 visitantes por habitante), Palma de Mallorca (0,77) ou Granada (0,64). Trátase dunha contía moi significativa, porque revela o impacto turístico da masificación en cidades non moi poboadas, como é o caso de Santiago de Compostela.

Isto provoca efectos e externalidades negativas, moitos deles detectados no Plan estratéxico de turismo de Santiago de Compostela 2017-2022¹. Na páxina 5 do documento que expón o devandito plan, dise o seguinte: “percíbese unha acusada masificación nas principais zonas turísticas, como a rúa do Franco, praza do Obradoiro, rúa do Vilar, rúa Nova e rúa da Raíña, o que provoca, entre outros aspectos, que a poboación local evite o seu uso. Maniféstase unha alta concentración de persoas visitantes en lugares reducidos e con alta fragilidade patrimonial, como a catedral e a súa contorna, sendo necesario establecer medidas de control e de reordenación de fluxos”.

O crecemento turístico de Santiago de Compostela, expresión da democratización que nos últimos anos experimentou o turismo, propiciado ademais por fenómenos como as compañías *low cost*, trouxo da man externalidades negativas que, como no seu momento sinalou o catedrático de Facenda Pública da Universidade de Santiago de Compostela Caramés Vieitez, poden resumirse en custos medioambientais, incluída a conxestión, así como o consumo dalgúns ben colectivos (rede de estradas, redes urbanas, saneamento...) ante os que os turistas se comportan como *free riders*²... Estes suxeitos consomen uns servizos colectivos sen tomar conciencia do seu custo, pois non teñen a sensación de contribuír ao seu mantemento.

Se cadra, non resulta moi axeitado cualificar como *free rider* ou *polisón* a un visitante ocasional en relación con determinados servizos municipais, pero si é certo que o turismo, sobre todo o masificado, incrementa o custo da prestación de determinados servizos públicos indivisibles, obrigatorios para os municipios, como a limpeza das vías públicas. A isto habería que unir fenómenos de sentimentos de

¹ - chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgltclefindmkaj/https://www.santiagoturismo.com/files/2018/12/20181218140633_PETCompostela.pdf

² CARAMÉS VIETEZ, L., “La tasa turística. Un tributo en expansión”, Jornadas Iberoamericanas de Financiación Local, 5 e 6 de setembro de 2018, Universidade de Santiago de Compostela, páxina 9.

apropiación que o turismo masivo provoca (e que ten na xentrificación, propia do chamado *efecto Venecia*, unha das súas expresións máis patolóxicas) que poden provocar episodios de *turismofobia*. Que os visitantes deban pagar un tributo vinculado á súa presenza temporal nas cidades pode supoñer un bo instrumento para a integración do turismo masivo na cidade, aproveitando a función de sentimento de pertenza que favorece o feito de contribuír.

O turismo masivo promove, por tanto, necesidades financeiras nos municipios que experimentan unha maior presión turística e as corporacións locais deben facer fronte a esas esixencias coas súas fontes de financiamento habituais. As devanditas fontes de financiamento, no noso ordenamento xurídico, veñen inspiradas nos principios constitucionais de autonomía e suficiencia. O principio de autonomía dos entes locais recoñécese no artigo 140 da Norma Fundamental, segundo o cal “a Constitución garante a autonomía dos municipios”. E o de suficiencia aparece mencionado no seu artigo 142, cando di que “as facendas locais deberán dispor dos medios suficientes para o desempeño das funcións que a lei lles atribúe ás corporacións respectivas e se nutrirán fundamentalmente de tributos propios e de participación nos do Estado e das comunidades autónomas”.

Segundo este último precepto da Constitución, as corporacións locais non só teñen que poder establecer o seu propio sistema de recursos, senón que, ademais, estes recursos deben ser de contía suficiente para afrontar as políticas públicas en materias da súa competencia. A suficiencia de recursos está en relación directa coas necesidades que cómpre satisfacer e é evidente que as devanditas necesidades se incrementan en cidades afectadas por unha gran presión turística. O turismo de masas aumenta as necesidades financeiras dos concellos que o soportan e, por tanto, afecta directamente á súa suficiencia financeira.

E no noso sistema constitucional, as persoas responsables de darlle cumprimento ao principio de suficiencia financeira local son tanto o Estado como as comunidades autónomas, dado o carácter bifronte da Administración local, de acordo co cal o nivel local de goberno se vincula e relaciona tanto co Estado como

coas comunidades autónomas³.

O Estado é o principal responsable de definir o sistema de financiamento dos entes locais, a partir da súa competencia exclusiva sobre a Facenda Xeral, asignada no artigo 149.1,14º da Constitución (así, en sentenza como a 179/1985 FJ 1; 13/1992, FJ 6 e 233/1999, FJ 4 B). E, sobre todo, o Estado exerce esta competencia definindo o cadro de impostos locais. Non admite dúbida que lle corresponde exclusivamente ao Estado, mediante lei, a competencia para o establecemento *ex novo* de tributos locais e a configuración dos seus elementos esenciais en virtude do art. 149.1.14 da Constitución⁴. Así o sinalou Tribunal Constitucional na sentenza 31/2010, de 28 de xuño, sobre a reforma do Estatuto de Cataluña, declarando inconstitucional o artigo 218, 2 da proposición de reforma do Estatut, ao sinalar no seu fundamento 140 que “segundo resulta dos arts. 31.3 e 133.1 e 2 CE, a creación dos tributos locais debe operarse a través do lexislador estatal... cuxa intervención reclaman os apartados 1 e 2 do artigo 133 da Constitución...”. A potestade normativa exclusiva do Estado para crear impostos locais ten a súa xustificación constitucional “na competencia exclusiva sobre Facenda Xeral (art. 149.1.14 CE), e debe entenderse vedada, por iso, a intervención das comunidades autónomas neste concreto ámbito normativo” (sentenza do Tribunal Constitucional 233/1999, de 16 de decembro, FJ 22)⁵.

En resumo, a determinación dos tributos que constitúen recursos propios das corporacións locais constitúe unha concreta potestade normativa do Estado que

³ MEDINA GUERRERO, M., “La articulación de la suficiencia financiera de los entes locales”, *Revista de Estudios Locales*, n.º 1, 2005, páx. 68.

⁴ Por todas, sentenzas do Tribunal Constitucional 31/2010, de 28 de xuño, FJ 140, con cita na 233/1999, FJ 22, segundo o cal “resulta dos arts. 31.3 e 133.1 e 2 CE, a creación de tributos locais debe operarse a través do lexislador estatal”.

⁵ Sinala este Fundamento 22 da sentenza 233/1999 que... pois ben, á vista das alegacións formuladas polas representacións do Consello Executivo da Generalitat e do Parlamento de Cataluña a pretendida inconstitucionalidade do art. 60 L.H.L. debe desestimarse. En efecto, como é reiterada doutrina deste Tribunal, a reserva de lei en materia tributaria, imposta polo art. 31.3 C.E., esténdese á creación *ex novo* dos tributos e á configuración dos elementos esenciais destes (SSTC 37/1981, fundamento xurídico 4º; 6/1983, fundamento xurídico 4º; 179/1985, fundamento xurídico 3º; 19/1987, fundamento xurídico 4º.; 221/1992, fundamento xurídico 7º, 14/1998, fundamento xurídico 11; entre outras). No caso de que se trate de tributos que constitúan recursos propios das corporacións locais (carentes de potestade lexislativa, aínda que habilitadas polo art. 133.2 C.E. para establecelos e esixilos), aquela reserva haberá de operarse necesariamente a través do lexislador estatal, “cuxa intervención reclaman os apartados 1 e 2 del artigo 133 da Constitución”, en tanto en canto esta “existe tamén ao servizo doutros principios (a preservación da unidade do ordenamento e dunha básica igualdade de posición dos contribuíntes) ...” (STC 19/1987, fundamento xurídico 4º), principios que só pode satisfacer a lei do Estado. Ademais, e desde o momento en que esta concreta potestade normativa do Estado ten como inmediata finalidade garantir a suficiencia financeira de tales corporacións (suficiencia financeira que, segundo indicamos xa no fundamento xurídico 2º é, en última instancia responsabilidade daquel), o seu exercicio encontra encaixe constitucional na competencia exclusiva sobre Facenda Xeral (art. 149.1.14 C.E.). Debe entenderse vedada, por iso, a intervención das comunidades autónomas neste concreto ámbito normativo...

conta como inmediata finalidade garantir a suficiencia financeira de tales corporacións (sentenza do Tribunal Constitucional 233/1999, FJ 22^o)⁶. Trátase dunha potestade exclusiva e excluín-te que non permite intervención autonómica na creación e na regulación dos tributos propios das entidades locais⁷. Así o sinalou o Tribunal Constitucional no fundamento 140 da sentenza 31/2010, de 28 de xuño, ao dicir "...segundo resulta dos arts. 31.3 e 133.1 e 2 CE, a creación dos tributos locais debe operarse a través do lexislador estatal, cuxa intervención reclaman os apartados 1 e 2 do artigo 133 da Constitución, potestade normativa que ten o seu axuste constitucional na competencia exclusiva sobre Facenda Xeral (art. 149.1.14 CE). Debe entenderse vedada, por iso, a intervención das comunidades autónomas neste concreto ámbito normativo (STC 233/1999, de 16 de decembro, FJ 22). Trátase, en suma, dunha potestade exclusiva e excluín-te do Estado que non permite intervención autonómica na creación e na regulación dos tributos propios das entidades locais".

Pero tamén as comunidades autónomas comparten certa responsabilidade na consecución da suficiencia financeira. Ademais, no caso de Galicia, o seu Estatuto de Autonomía atribúelle á Xunta de Galicia a tutela financeira das corporacións locais. Como sinalou a sentenza do Tribunal Supremo de 30 de outubro de 1999, número de recurso 1344/1995, no seu fundamento segundo, E, tanto o lexislador estatal como o autonómico "figuran directa e constitucionalmente concernidos en darlle efectividade ao principio de suficiencia das facendas locais...", entre outras cousas polo carácter imperativo do artigo 142 da Constitución, segundo o cal, como sinalamos "as facendas locais... nutriranse fundamentalmente de tributos propios e de participación nos do Estado e das comunidades autónomas".

Como resumo, podemos dicir que a suficiencia financeira dos municipios se articula a través de figuras tributarias propias e de transferencias provenientes tanto do Estado como das comunidades autónomas. E o Tribunal Constitucional, na

⁶ Como di o *Informe da Comisión para o estudo e proposta de medidas para o financiamento das facendas locais*, de 3 de xullo de 2002, isto obriga, polo menos, a diferenciar dúas cuestións: as relativas ás facendas locais e as correspondentes á Administración local.

⁷ Continúa este fundamento 140 sinalando que os apartados 1 e 2 do artigo 133 da Constitución reclaman a intervención do Estado, potestade normativa que ten o seu encaixe constitucional «na competencia exclusiva sobre Facenda Xeral (art. 149.1.14 CE). Debe entenderse vedada, por iso, a intervención das comunidades autónomas neste concreto ámbito normativo» (STC 233/1999, de 16 de decembro, FJ 22). Trátase, en suma, dunha potestade exclusiva e excluín-te do Estado que non permite intervención autonómica na creación e a regulación dos tributos propios das entidades locais. Cuestión distinta, allea ademais á norma cuestionada, é que a comunidade autónoma poida ceder os seus tributos propios ás corporacións locais do seu territorio, como ten recoñecido a nosa doutrina (STC 233/1999, FJ 22). En conclusión, o segundo inciso do art. 218.2 EAC («Esta competencia pode incluír a capacidade lexislativa para establecer e regular os tributos propios dos gobernos locais») resulta inconstitucional.

clásica sentenza 233/1999, en concreto, no seu fundamento 22, refírese aos tributos como principal instrumento para o logro desa suficiencia financeira. E fai especial mención aos impostos a prol dos municipios, cando sinala que son estes “...os tributos locais de maior transcendencia desde o punto de vista do financiamento dos entes locais...”.

I.2. Principios que fundamentan os ingresos tributarios locais. Capacidade económica, beneficio, provocación de custos e fins extrafiscais. Especial referencia á imposición local sobre o turismo

Os tributos locais e, en concreto, os impostos, son esenciais para facer efectivo o principio de suficiencia financeira municipal. Eses impostos débense rexer por unha serie de principios constitucionais, dos cales o máis relevante é o de capacidade económica, incluído no artigo 31 da Constitución. Cando esta, no seu artigo 31,1 se refire a este principio, ao sinalar que todos contribuirán ao sostemento dos gastos públicos de acordo coa súa económica, estase a referir ao que podemos denominar unha facenda contributiva. Pero as facendas locais son tamén retributivas. Os municipios son corporacións locais de base territorial orientadas a prestarlles servizos aos cidadáns, o que xustifica unha forte presenza do principio do beneficio no réxime dos seus ingresos.

O principio do beneficio presupón, por unha banda, que existe unha relación de equivalencia entre o tributo que paga o particular e o beneficio que obtén das prestacións que realiza o Estado. Por outra, que a contía que hai que pagar debe fixarse de acordo co beneficio obtido das actividades e servizos, subministrados⁸. Iso xustifica a importancia das taxas no panorama dos tributos locais, pero tamén dun certo tipo de impostos, os que gravan feitos ou situacións relacionados co principio de equivalencia. Ou, o que é o mesmo, situacións que denotan un vínculo do suxeito obrigado a contribuír co territorio do municipio no cal se prestan os servizos públicos financiados cos impostos municipais.

En efecto, no ámbito local a presenza do principio do beneficio é moi importante, ata o punto de que esta se pode detectar mesmo na definición de feitos

⁸ GARCÍA VILLAREJO, A.-SALINAS SÁNCHEZ, J.; *Manual de Hacienda Pública, General y de España*, Tecnos, Madrid, 1994, páx. 395.

impoñibles propios dos impostos locais. O principio do beneficio serve para seleccionar feitos imoñibles do sistema tributario local, que é unha facenda orientada a sufragar servizos. Por iso, os impostos locais adoitan gravar feitos ou situacións que denotan a potencialidade para aproveitar os bens públicos locais e teñen en conta a relevancia do elemento territorial do feito imoñible. Deste xeito asúmese que deben contribuír ás arcas municipais todos os que se benefician dos servizos prestados polo municipio. E iso a través de figuras tributarias, especialmente as taxas, nas que este principio do beneficio resulta relevante⁹.

O principio do beneficio non só se pon de manifesto a través de tributos cuxo feito imoñible inclúa unha actividade por parte da Administración, senón que tamén se expresa por medio de determinados obxectos de imposición, os que reflicten un vínculo entre o cidadán e o municipio ou a localización dunha actividade no termo municipal. E que, ao mesmo tempo poñen de manifesto a provocación de custos dese cidadán ao municipio e a obriga de sufragar eses custos, posto que a idea de provocación de custos remite a que os servizos e as actividades administrativas os deben financiar, nunha parte importante, quen provoca eses especiais gastos da Administración.

O principio do beneficio e o da provocación de custos serían así as dúas caras do fundamento de boa parte dos impostos municipais. Isto explica que sexa habitual encontrarse no sistema tributario local con impostos cuxa materia imoñible é a titularidade dunha vivenda ou o simple exercicio dunha actividade económica, que expresan o vínculo do contribuínte co municipio (o chamado criterio da localización) e denotan un hipotético aproveitamento dos bens públicos municipais.

Así pois, con estas premisas, existe a posibilidade teórica dun tributo local sobre as estancias turísticas e que ese tributo teña a natureza dun imposto. As estancias turísticas supoñen un aproveitamento de infraestruturas e servizos municipais que xustifican tal figura tributaria, malia que se trate dun aproveitamento dunha intensidade mucho menor que a que se dá en relación cos residentes. Esa distinta intensidade tería reflexo nos elementos cuantitativos do

⁹ A aplicación da regra de localización levou a que, nalgúns casos, se eludise o principio de equivalencia e do servizo efectivo, isto é, cóbrase en función do custo do servizo prestado efectivamente e non en potencia, a favor da idea de esixir a taxa a todos o que estivese censado no municipio. Así o entendeu a xurisprudencia respecto ás taxas de recollida de lixo e residuos sólidos. Por exemplo, a sentenza do TSX de Castela e León, de 5 de abril de 1995, establece que se debe pagar a taxa mentres que o suxeito estea dado de alta no padrón municipal, e a sentenza do TSX de Canarias de 30 de xuño de 1995, vincula a contía que hai que pagar pola taxa de recollida de lixo á superficie do local.

tributo, que requirirían que o seu importe sexa reducido, pois o beneficio que obtén o turista dos servizos locais dos municipios que visitan é tamén reducido, aínda que non nulo. E sendo os tributos locais o principal instrumento da suficiencia financeira, xustifícase plenamente unha figura tributaria deste tipo ante as necesidades de recursos que os municipios de maior impacto turístico teñen como consecuencia da afluencia de visitantes. No reverso desta afirmación poderíamos situar o principio de provocación de custos, que aconsella que quen provoca certos gastos, malia que sexa por unha estadía limitada temporalmente, contribúan dalgún xeito a sufragar estes.

Agora ben, malia que a presenza do principio do beneficio e da provocación de custos sexa relevante no financiamento local, cómpre non esquecer o rol prioritario do principio de capacidade económica. Desde a perspectiva da capacidade económica, débese buscar unha manifestación de riqueza que poida ser gravada e iso lévano, necesariamente, a localizar as estancias nun establecemento hostaleiro ou de aloxamento como tal índice de riqueza que se pode gravar.

Pero é evidente que tamén existen razóns extrafiscais, incluídas externalidades ambientais, para aceptar este tributo. Cómpre que quen, como visitante, provoca custos e aproveita servizos, sexa partícipe contribuindo. A isto referiuse o Libro Blanco *Tourism Taxes by Design* (Impostos turísticos segundo o seu enfoque) de 2020, promovido polo Grupo NAO e o Global Destination Sustainability Movement (Movemento Mundial de Sostibilidade dos Destinos)¹⁰, baixo os auspicios da Asociación Europea de Turismo (ETOA), que contou co apoio de nove destinos de turismo urbano. Neste Libro Blanco sinalase, como dato a prol dun imposto sobre estancias turísticas, “que os impostos ao turismo adoitan ser ben recibidos polos consumidores se se comunican como unha contribución modesta que se utilizará para proxectos e actividades útiles e rexenerativas”. E en relación cos habitantes dos núcleos de poboación que experimentan presión turística, estes impostos favorecen a cohesión e a aceptación social do turismo, en especial nos municipios onde o fenómeno turístico se manifesta con maior intensidade.

O Tribunal Constitucional admitiu, desde hai tempo e sen demasiados problemas, a existencia de tributos extrafiscais. Así o recoñeceu na súa sentenza

¹⁰ 2020 do Grupo NAO e o Global Destination Sustainability Movement (<https://groupnao.com/tourism-taxes-by-design/>)

37/1987, de 26 de marzo, na que di que "...é certo que a función extrafiscal do sistema tributario estatal non aparece explicitamente recoñecida na Constitución, pero a devandita función pode derivarse directamente dos preceptos constitucionais nos que se establecen principios reitores de política social e económica (senaladamente, arts. 40, 1 e 130, 1)". Na mesma liña pronunciouse a sentenza 186/1993, de 7 de xuño.

Entre os tributos con fins extrafiscais destacan os que teñen unha finalidade ou incidencia ambiental. Pero para falar dun tributo extrafiscal sobre o turismo cómpre precisar que se entende por tal e que é o que define un tributo deste tipo. Así, o Tribunal Constitucional español entende que para que nos encontremos ante un tributo medioambiental debe existir unha conexión entre a finalidade que se di perseguir (a protección medioambiental) e o medio que se adopta para a súa consecución, que normalmente será o gravame da realización de certas actividades ou a titularidade de certos elementos patrimoniais que, real ou potencialmente, inciden negativamente no medio natural. A valoración sobre se esta circunstancia se produce dependerá do exame da totalidade de circunstancias concorrentes no réxime xurídico do imposto en cuestión e, sobre todo, de que o devandito réxime xurídico permita avaliar o xeito en que a materia imponible gravada incide no medio, incentivando a realización de condutas respectuosas con el e desincentivando outras que sexan nocivas (sentenzas 179/2006, de 13 de xuño, relativa ao imposto extremeño sobre instalacións, no seu FX 9º e sentenza 289/2000, de 30 de novembro, relativa ao imposto balear sobre instalacións que incidan no medio natural). Pero, ademais, admítese, para caracterizar un imposto ambiental, unha finalidade reparadora do dano ambiental producido, o que se produce cando o recadado por un tributo deste tipo se destina a paliar o devandito dano.

E é posible concibir, en relación co turismo, unha figura tributaria que, ademais de fins recadatorios, teña unha finalidade ambiental. Partindo de que o turismo masivo produce impactos ambientais, a configuración dese tributo como un verdadeiro tributo ambiental requiriría respectar, ademais, o que xa mencionamos como finalidade reparadora. Aceptouse como un signo distintivo deste tipo de impostos que a totalidade ou unha parte significativa dorecadado se destine a un fin ambiental e non ao conxunto de gastos previstos nos presupostos. Como nos encontramos no ámbito do turismo, ese fin pode ser o financiamento de políticas

públicas e programas de turismo sostenible¹¹.

Por tanto, un tributo sobre o turismo e, en concreto, sobre as estancias turísticas encaixa no noso ordenamento xurídico. Respondería as esixencias de capacidade económica e atendería outros fins de ordenación propios dos tributos extrafiscais. Recollería entre os seus fins elementos de política ambiental, tendo en conta a función reparadora que impón destinar o recadado a fins específicos.

A continuación, cómpre dilucidar dúas cuestións. A primeira é que tipo de ingreso sería o máis conveniente e a segunda, que ente territorial, Estado, comunidade autónoma ou municipio (Santiago de Compostela), debería aplicar este ingreso.

¹¹ O turismo sostenible, segundo a Organización Mundial del Turismo (World Tourism Organization a UN Specialized Agency), é o “que ten plenamente en conta as repercusións actuais e futuras, económicas, sociais e medioambientais para satisfacer as necesidades dos visitantes, da industria, do contorno e das comunidades anfitrías”.

QUE TIPO DE EXACCIÓN PÚBLICA É O MÁIS AXEITADO PARA GRAVAR O TURISMO EN SANTIAGO DE COMPOSTELA?



II. Que tipo de exacción é o máis axeitado para gravar o turismo en Santiago de Compostela?

En canto ao tipo de ingreso público, habería que pensar nun tributo ou, mesmo, nunha figura limítrofe como unha prestación patrimonial pública.

Os tributos clasifícanse, seguindo o criterio do artigo 2,2 da Lei 58/2003, de 17 de decembro, xeral tributaria (en diante, LXT) en taxas, contribucións especiais e impostos. Esta clasificación aplícase tanto á Facenda do Estado, como á autonómica ou local, xa que, segundo o artigo 1,1, da devandita LXT “esta lei establece os principios e as normas xurídicas xerais do sistema tributario español e será de aplicación a todas as Administracións tributarias en virtude e co alcance que se deriva do artigo 1.^a, 8.^a, 14.^a e 18.^a da Constitución”.

Ademais, xunto a esta clasificación tripartita dos tributos en impostos, taxas e contribucións, hai que referirse tamén á categoría das prestacións patrimoniais públicas non tributarias (en diante, PPPNT). Estas foron incorporadas ao ordenamento positivo pola Lei 9/2017, de 8 de novembro, de contratos do sector público, pola que se traspoñen ao ordenamento xurídico español as directivas do Parlamento Europeo e do Consello 2014/23/UE e 2014/24/UE, de 26 de febreiro de 2014. Esta norma deulles nova redacción á disposición adicional primeira da LXT e aos art. 20 do Real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, polo que se

aproba o texto refundido da Lei reguladora das facendas locais (en diante, TRLRFL) e 2 da Lei 8/1989, de 13 de abril, de taxas e prezos públicos (en diante, LTPP), malia que esta última norma exclúe as PPPNT do seu ámbito de aplicación. En palabras da sentenza do Tribunal Constitucional 63/2019, de 9 de maio, no seu fundamento xurídico 5, estes preceptos introducen no ordenamento a expresión “prestación patrimonial de carácter público non tributario”, que ata ese momento non fora obxecto de regulación específica ningunha, senón que este Tribunal Constitucional deducira das diferentes prestacións.

Consecuencia destas reformas fiscais, a citada disposición adicional primeira da LXT queda redactada da seguinte forma:

1. Son prestacións patrimoniais de carácter público as referidas no artigo 31.3 da Constitución que se esixen con carácter coactivo.
2. As prestacións patrimoniais de carácter público citadas no apartado anterior poderán ter carácter tributario ou non tributario.

Terán a consideración de tributarias as prestacións mencionadas no apartado 1 que teñan a consideración de taxas, contribucións especiais e impostos ás que se refire o artigo 2 desta Lei.

Serán prestacións patrimoniais de carácter público non tributario as demais prestacións que exixidas coactivamente respondan a fines de interese xeral.

En particular, consideraranse prestacións patrimoniais de carácter público non tributarias as que tendo tal consideración se esixan por prestación dun servizo xestionado de forma directa mediante personificación privada ou mediante xestión indirecta.

En concreto, contarán con tal consideración as esixidas pola explotación de obras ou a prestación de servizos, en réxime de concesión ou sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariais, sociedades de capital integramente público de demais fórmulas de dereito privado. Desta maneira, habería dúas categorías de PPPNT. Por unha banda, as que se cobren por servizos prestados pola Administración en réxime de xestión directa mediante personificación privada ou mediante xestión indirecta. Trátase das tradicionalmente denominadas “tarifas”. E, por outra banda, as que non están vinculadas á prestación de servizos,

nas que, como sinalou o Tribunal Constitucional na sentenza 83/2014, de 29 de maio (FX 3º) os obrigados a pagar a PPPNT “non son chamados ao seu cumprimento como contribuíntes, no ámbito dunha nova relación tributaria, senón que o son no seo da relación económica que os une ao Estado, da que xorden tanto dereitos para os titulares das oficinas de farmacia como cargas que asumir”.

A prestación para o turismo que imos propoñer non se pagaría por recibir un servizo público singular. Por este motivo, non é necesario formular a hipótese de que adoptase a forma de PPPNT en caso de que tal servizo se prestase en réxime de xestión directa mediante personificación privada ou mediante xestión indirecta. Tampouco o turista, eventualmente obrigado ao pagamento, estaría vinculado coa Administración mediante unha relación económica da que xurda o deber de asumir unha carga. Por iso cómpre descartar a posibilidade de que o ingreso que se lles esixa aos visitantes poida adoptar a forma de PPPNT.

Ademais, configurar un ingreso como PPPNT sempre implica un risco. Trátase dunha figura que non conta cunha regulación clara máis alá dos preceptos mencionados. De feito, foron cualificadas como PPPNT conceptos tandisímiles como os descontos nos carburantes, as contribucións ao fondo nacional para a sostibilidade do sistema eléctrico ou os gravames temporais enerxético e bancario. Trátase dunha figura con demasiadas limitacións positivas e negativas para o seu acomodo no sistema constitucional¹². Por iso, non resultaría conveniente acudir a esta figura. Empregala nun suposto que non se basea, con claridade, nalgún dos presupostos que poden dar lugar á súa aplicación implica incorrer en risco de que unha PPPNT, para articular a contribución do turismo, puidese ser inconstitucional.

Abandonada a opción das PPPNT, o ingreso debería ser un tributo e, por tanto, ben un imposto, ben unha taxa, ben unha contribución especial, aínda que esta última categoría debe ser descartada *ad limine*, xa que, segundo o artigo 2,2, b) da LXT, as contribucións especiais son tributos cuxo feito imponible consiste na “obtención polo obrigado tributario dun beneficio ou dun aumento de valor dos seus bens como consecuencia da realización de obras públicas ou do establecemento ou ampliación de servizos públicos”. Está claro que ningunha das dúas circunstancias concorre no suposto que nos ocupa, de maneira que a opción para gravar o turismo

¹² Véxase CRUZ AMORÓS, M., “Apuntes sobre las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias”, *Actum Fiscal*, n.º 189, novembro, 2022, páx. 41.

en Santiago de Compostela pasaría por unha taxa ou por un imposto.

As taxas son os tributos cuxo “feito imponible consiste na utilización privativa ou o aproveitamento especial do dominio público, a prestación de servizos ou a realización de actividades en réxime de dereito público que se refiran, afecten ou beneficien de modo particular ao obrigado tributario, cando os servizos ou actividades non sexan de solicitude ou recepción voluntaria para os obrigados tributarios ou non se presten ou realicen polo sector privado” (artigo 2,2, a) da LXT).

A favor de usar taxas para gravar o turismo militaría un primeiro argumento, puramente nominalista, como é o uso habitual da expresión “taxa turística”. Trátase dunha denominación de creación mediática e admite unha pluralidade de significados, pois incluíría situacións tan diversas como as cantidades cobradas polo uso intensivo de espazos naturais, artísticos ou patrimoniais (incluíndo figuras retributivas con función de ticket disuasorio, como taxas ou prezos públicos por accesos e usos en espazos protexidos) ou figuras tributarias que indirectamente inciden nestes espazos naturais (impostos sobre estancias que presumen o impacto ambiental en todos os visitantes). Sabido é que o termo “taxa”, probablemente por asimilación do anglosaxón *tax*, que significa imposto, se utiliza na lingua coloquial para referirse a diversas figuras que non son tecnicamente unha taxa.

É certo que existe a posibilidade de que o Concello de Santiago cree e esixa unha taxa, que dalgún xeito lle afecte ao turismo. O TRLFL prevé que os municipios creen este tipo de tributos e sinala no artigo 20,1 que “as entidades locais, nos termos previstos nesta lei, poderán establecer taxas pola utilización privativa ou o aproveitamento especial do dominio público local, así como pola prestación de servizos públicos ou a realización de actividades administrativas de competencia local que se refiran, afecten ou beneficien de modo particular aos suxeitos pasivos”.

Pero se o Concello pretende gravar o turismo masivo na cidade de Santiago de Compostela mediante unha taxa, as súas limitacións son moitas. A figura tributaria que vaia aplicar debería estar prevista na lei e reunir as notas distintivas das taxas mencionadas nos devanditos artigos 20 do TRLFL e do artigo 2 da LXT, isto é, optar por unha taxa para gravar o turismo require tomar como presuposto un servizo de prestación ou recepción singular, que beneficie ou afecte dun modo singular a un suxeito e que se preste efectivamente. O servizo non debe poder subministrarse polo

sector privado ou ser obrigatorio. E pode tratarse dun ben ou servizo dos previstos no artigo 20,3 del TRLFL. No caso de que a taxa incida sobre o uso individualizado de bens públicos, debe tratarse de utilizacións privativas ou aproveitamentos especiais do dominio público. A contía non debe superar o custo do servizo e requírese a aprobación dunha memoria económico-financeira.

En suma, os municipios só poden crear taxas cumprindo estas esixencias. Para respectar estes requirimentos, nalgunhas ocasións realizáronse verdadeiros exercicios de inventiva para que certas taxas, con impacto mediático (por exemplo, taxas do lixo con fins ambientais ou taxas de caixeiros automáticos) encaixaran nos moldes legais desta figura tributaria. Todo isto pon de manifesto a insuficiencia da taxa para articular o gravame do turismo.

Neste sentido, si cómpre facer referencia á experiencia do municipio de Santiago de Compostela, relativa á introdución dunha taxa prevista para todo tipo de visitantes, “mesmo os que non pasan a noite na cidade”. Esta chamada “taxa de excursionistas” esixiríaselles aos viaxeiros que chegan en autobuses que, á súa vez, se instalan na explanada de Xoán XXIII, próxima á catedral. A aplicación da taxa encargáraselle á sociedade municipal que xestiona o citado aparcadoiro e parece que se percibiría a través das empresas de autobuses que transportan os visitantes da cidade.

En relación con esta taxa, precísase, como xa se apuntou, un servizo, actividade ou ben unha ocupación ou aproveitamento especial obxecto de gravame. Este feito gravado non podería ser a estancia nun hotel, porque isto fundamentaría a esixencia dun imposto, non dunha taxa.

De tratarse dun aproveitamento, este non podería ser o da vía pública polos propios viaxeiros, xa que non habería ningún tipo de ocupación privativa ou aproveitamento especial por iso. O Tribunal Supremo (sentenza de 11 de febreiro de 2009, número de recurso 6385/2006) levou a cabo un labor de enxeñería argumental nas taxas de caixeiros automáticos, para xustificar un aproveitamento especial da vía pública. Malia que se argumenta que o caixeiro non está localizado no dominio público, senón na fachada dun edificio que é de propiedade particular, para o Tribunal Supremo existe un aproveitamento especial pola existencia dunha “parada física ante o caixeiro” para realizar unha operación, de maneira que este

caixeiro “non só se usa desde o dominio público, senón tamén no dominio público, aínda que se encontre materialmente encaixado na parede do establecemento bancario” (fundamento quinto). Pero no caso da utilización ordinaria da vía pública non hai nin sequera un aproveitamento especial do dominio público. E se non existe, polo menos, ese aproveitamento especial, non habería fundamento para esixir unha taxa.

Poderíase pensar que se mencionan os autobuses porque se ten en conta que son estes os que levarían a cabo a ocupación ou aproveitamento gravado. De feito, o artigo 20, 3, h) do TRLFL permite cobrar taxas polas entradas de vehículos a través das beirarrúas e reservas de vía pública para aparcadoiro exclusivo e para paradas e carga e descarga de mercadorías. A devandita taxa debería fixarse atendendo os criterios do TRLFL baseados no valor do aproveitamento. Por iso, sería necesario xustificar na memoria o importe da taxa e que ese importe pode modularse a través dun aproveitamento polos autobuses que estivese en relación directa co número de viaxeiros que cada autobús trae.

Pero unha taxa de parada ou aparcadoiro exclusivo non é unha taxa turística, aínda que se cuantifique polo número de viaxeiros do autobús, entre outros aspectos porque xeraría diferenzas de trato atendendo á forma de desprazamento dos viaxeiros á cidade, xa que a taxa non se esixiría a quen se desprace noutros medios públicos de transporte, como o tren ou o avión. Por tanto, malia que se estude a viabilidade dunha taxa deste tipo, esta non se pode identificar cun verdadeiro tributo sobre o turismo.

Así pois, e utilizando unha metodoloxía de exclusión, a taxa turística de Santiago de Compostela só poderá ser un imposto. Pero habería que ver que grava este imposto. Non pode ser o acceso físico á cidade e, por suposto, non podería gravarse o acceso de peregrinos que chegan camiñando. E iso, malia que existen experiencias de impostos sobre o acceso a zonas das cidades, pero sempre que o acceso teña lugar a través de vehículos de motor que non sexan de baixas emisións. O propio *Libro blanco sobre la reforma tributaria* presentado en febreiro de 2022¹³ propoñía a introdución dun tributo sobre os vehículos que varíe, segundo o volume de tráfico, en función da localización e a hora do día. Póñense como exemplos a

¹³ *Libro blanco sobre la reforma Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2022, pág. 277.

taxa que se aplica en Londres desde 2003 para o acceso ao centro urbano ou a de Milán de acceso ao centro histórico, en vigor desde 2008. Pero isto ten pouco ou nada que ver cun imposto cos viaxeiros por acceder á cidade que sería, en si mesma, unha medida pouco compatible coa liberdade de circulación inherente ao espazo Schengen e recoñecida no artigo 45 da Carta Europea de Dereitos Fundamentais, ademais de supoñer friccións coas liberdades comunitarias, como tamén o supoñen o *exit tax* ou impostos de saída, nun ámbito tributario similar¹⁴.

Por este motivo, a única maneira de gravar o turismo de maneira razoable e sen causar problemas irresolubles de dogmática fiscal, é vinculalo á presenza do turista nun espazo físico da cidade distinto da vía pública. Ese espazo ten que ser un lugar de aloxamento e onde pasar a noite. Estamos ante o modelo tan utilizado do *imposing an occupancy tax on hotel/motel rooms*, ao que nos referiremos máis adiante.

¹⁴ MARTÍN JIMÉNEZ. A.-CALDERÓN CARRERO, J.M., “Los impuestos de salida y el derecho comunitario europeo a la luz de la legislación española”. *Crónica Tributaria*, n.º 125, 2007, páx. 53.

QUE ENTE TERRITORIAL PODERÍA CREAR UN *OCCUPANCY TAX* PARA QUE SE APLIQUE NA CIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA?



III. Que ente territorial podería crear un *occupancy tax* para que se aplique na cidade de Santiago de Compostela?

No ordenamento tributario español (como así se desprende da Constitución) poden cobrar tributos, na medida en que dispoñen de poder tributario, o Estado, as comunidades autónomas e as corporacións locais.

Recordemos que a Constitución española sinala que “a potestade orixinaria para establecer os tributos correspóndelle exclusivamente ao Estado mediante lei” – artigo 133, 1º, mentres que as comunidades autónomas e as corporacións locais poderán establecer e esixir tributos de acordo coa Constitución e as leis (artigo 133, 2º). Á marxe do significado que debe dárselle á cualificación como “orixinario” do poder tributario do Estado, o certo é que as comunidades autónomas teñen a posibilidade de ditar leis para crear novos tributos¹⁵, no que é unha competencia propia sobre a tributación autonómica en sentido estrito, aínda que limitada polo poder tributario do Estado.

O poder fiscal do Estado delimítase pola Constitución e polo bloque de constitucionalidade, en especial pola Lei 8/1980 de 22 de setembro, orgánica de

¹⁵ Véxase ao respecto, CASADO OLLERO, G., *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas (Una aproximación a las funciones del tributo regional)*, Instituto de Desarrollo Regional, Granada 1981, páx. 21.; JIMÉNEZ COMPAIRED, I., *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1994, páx. 132.

financiamento das comunidades autónomas (LOFCA). O poder normativo destas, ademais de compartir estes mesmos condicionamentos co Estado, atópase limitado, segundo o art. 133, 2º da Constitución, polas leis, que obviamente só poderán ser leis do Estado. Ambas poden crear tributos e, singularmente, impostos, situación que non é aplicable ás corporacións locais, as cales carecen de potestade lexislativa para crear *ex novo* figuras tributarias.

E se ben o Estado dispón dunha facultade de configuración inicial do sistema tributario, que deriva da competencia sobre Facenda Xeral do artigo 149, 1, 14 da Constitución, o cal lle permite crear calquera figura tributaria respectando os límites do artigo 31 da Constitución, as comunidades autónomas, pola súa banda, exercerán o seu poder normativo en materia impositiva creando os seus propios impostos, para o que deberán respectar os principios de territorialidade, non interferencia e separación¹⁶.

Segundo o principio de territorialidade, ao que se refire o art. 9 a) da LOFCA, as comunidades autónomas “non poderán suxeitar elementos patrimoniais situados, rendementos xerados nin gastos realizados fóra do territorio da respectiva comunidade autónoma”.

A regra de non interferencia económica, á que se refire o artigo 9, c) da LOFCA, consiste no conxunto de regras que prohiben que os impostos propios das comunidades autónomas supoñan “obstáculo á libre circulación de persoas, mercadorías, servizos e capitais”, ou que estes lles afecten de maneira efectiva á libre elección de residencia das persoas ou á localización de empresas e capitais dentro do territorio español, de acordo co establecido no artigo 2,1, a) da propia LOFCA. Trátase dunha regra que ten as súas raíces no texto do artigo 139,2 da Constitución, segundo o cal “ningunha autoridade poderá adoptar medidas que directa ou indirectamente obstaculicen a liberdade de circulación e establecemento das persoas e a libre circulación de bens en todo o territorio español” e no 157.2, segundo o cal “as comunidades autónomas non poderán en ningún caso adoptar medidas tributarias... que supoñan obstáculo para a libre circulación de mercadorías ou servizos”.

¹⁶ CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero*, I, Derecho Tributario, Parte General, Civitas, sexta edición, Madrid, 2002, páx. 506 a 509.

Finalmente, de acordo co principio de separación, o art. 6, 2 da LOFCA dispón que “os tributos que establezan as comunidades autónomas non poderán recaer sobre feitos impositivos gravados polo Estado”, ao tempo que o art. 6, 3 establece que “as comunidades autónomas poderán establecer e xestionar tributos sobre as materias que a lexislación de réxime local lles reserve ás corporacións locais nos supostos en que a devandita lexislación o prevé e nos termos que esta recolla”, engadindo que “en todo caso, deberán establecerse as medidas de compensación ou coordinación axeitadas a prol das corporacións, de modo que os ingresos destas non se vexan prexudicados nin reducidos tampouco nas súas posibilidades de crecemento”. O art. 6,2 da LOFCA foi interpretado pola sentenza do Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo, no sentido de que “parece incuestionable, segundo resulta mesmo dos propios termos literais do precepto, que o artigo 6,2 da LOFCA non ten por obxecto impedirles ás comunidades autónomas que establezan tributos propios sobre obxectos materiais ou fontes impositivas xa gravadas polo Estado, porque, tendo en conta que a realidade económica nas súas distintas manifestacións está toda ela virtualmente cuberta por tributos estatais, isto conduciría, como destacan os representantes do Parlamento e o Consello de Goberno da Junta de Andalucía, a negar na práctica a posibilidade de que se cren, cando menos polo momento, novos impostos autonómicos”, engadindo que “o que o art. 6, 2 prohíbe nos seus propios termos, é a duplicidade de feitos impositivos” (FX 14^o).

Do anteriormente exposto parece claro que unha figura tributaria para gravar o turismo en Santiago de Compostela non pode ser creada polo propio Concello, a través do Pleno. E, aínda que iso fose o idea, xa que o impacto inmediato do turismo masivo ten lugar a nivel municipal e son os entes locais os que deben sufragar os custos derivados das externalidades que produce esta modalidade turística. Ademais, como sinalou a Comisión Europea no informe *Tourism-related taxes across the EU*, respecto aos *occupancy tax*, os 18 Estados da Unión que aplican estas medidas tributarias fano a nivel local¹⁷.

Pero o certo é que as corporacións locais carecen de capacidade lexislativa

¹⁷ ... apart from Malta, all 18 member states applying this tax levy it at local government level (i.e. city, municipality or province). There can be significant municipal discretion over the rates applied; Report *Tourism-related taxes across the EU*; https://single-market-economy.ec.europa.eu/sectors/tourism/business-portal/financing-your-business/tourism-related-taxes-across-eu_en#directtaxes

na nosa orde constitucional para crear tributos. Por tanto, a conclusión é clara: a *occupancy tax* debe creala ben o Estado, ben a Comunidade Autónoma de Galicia.

Ao noso entender, e dado que existen tres experiencias de impostos autonómicos sobre estancias hoteleiras (Cataluña, Baleares e Comunidade Valenciana) e que a regulación do imposto catalán sobre estancias en establecementos turísticos foi avalada polo Tribunal Constitucional mediante sentenza 125/2021, de 3 de xuño de 2021, unido ao feito de que o Estado non manifestou a súa intención de crear un imposto destas características, parece que o máis axeitado é que o imposto que se propón o estableza mediante lei o Parlamento de Galicia.

A creación dun imposto autonómico sobre o turismo, baseado nas estancias en establecementos de aloxamento, estaría plenamente xustificada. A comunidade autónoma dispón dunha xenérica competencia para establecer impostos propios, baseada nos artigos da Constitución 133,2 (as comunidades autónomas... poderán establecer e exixir tributos, de acordo coa Constitución e as leis) e 157.1 b) (os recursos das comunidades autónomas estarán constituídos polos seus propios impostos...), ademais de polo artigo 6 da LOFCA. A iso cómpre unir que o Tribunal Constitucional recoñeceu que se lles poidan ceder impostos autonómicos ás corporacións locais, polo menos no que respecta á recadación e á xestión. Por tanto, poderíase postular que a Comunidade Autónoma de Galicia crease este imposto con fins fiscais ou recadatorios, para que o Concello de Santiago dispuxese de fondos adicionais para destinalos a sufragar gastos públicos. E iso tomando en consideración a regra da provocación de custos mencionada, tendo en conta o incremento do custo de certos servizos que provoca o turismo masivo.

Pero tamén o imposto sobre estancias turísticas pode concibirse como unha figura tributaria con perfís extrafiscais, con fins, entre outros, de promoción do turismo sostenible. Así mesmo, desde ese punto de vista, a Comunidade Autónoma de Galicia disporía de competencias, xa que, segundo o artigo 27, vinte e un, do Estatuto de Autonomía de Galicia, aprobado por Lei orgánica 1/1981, de 6 de abril, correspóndelle á Comunidade Autónoma galega a competencia exclusiva sobre “a promoción e a ordenación do turismo dentro da Comunidade”. Ao conta Galicia con competencia exclusiva sobre a ordenación do turismo, podería usarse un tributo como instrumento para as políticas públicas amparadas por esta competencia. E iso

tendo en conta o recoñecemento constitucional implícito da instrumentalidade fiscal na esfera da imposición autonómica, algo que quedou claro desde a sentenza do Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo (FX 13).

Un imposto sobre o turismo non vulneraría o principio de separación, recollido no artigo 6,2 da LOFCA, que lles prohibe ás comunidades autónomas crear tributos sobre feitos impositivos xa gravados polo Estado, xa que este non dispón de ningún tributo destas características ou que grave unha materia impositiva similar.

Aínda no caso de que se defendese que un imposto sobre estancias recae sobre un consumo específico, non estaríamos ante un feito impositivo similar ao do imposto sobre o valor engadido. Un imposto turístico que gravase estancias en establecemento hostaleiros non sería un imposto sobre o volume de negocios, excluídos no artigo 401 da Directiva 2006/112/CE do IVE, e segundo o cal “sen prexuízo do establecido noutras disposicións comunitarias, as disposicións da presente directiva non se opoñen ao mantemento ou o establecemento por parte dun Estado membro de impostos sobre os contratos de seguros e sobre os xogos e apostas, impostos especiais, dereitos de rexistro e, en xeral, de calquera imposto, dereito ou gravame que non teña carácter de imposto sobre o volume de negocios, sempre que a recadación de impostos, dereitos ou gravames non dea lugar, nos intercambios entre Estados membro, a formalidades relacionadas co paso dunha fronteira”. O imposto sobre estancias turísticas non se adaptaría ás características dun imposto sobre o volume de negocios, tal e como o vén interpretando o Tribunal de Xustiza da Unión Europea en sentenzas clásicas como a de 31 de marzo de 1992, Danks Denkavit, (As. c-200/90); 7 de maio de 1992, Aldo Bozzi; (As. c-347/90); 16 de decembro de 1992, Raymond Beaulaunde, (As. c-208/91), 1 de decembro de 1993, Comisión/Dinamarca, (As.c-234/91), entre outras...¹⁸.

Máis recentemente a sentenza do Tribunal de Luxemburgo de 25 de febreiro de 2021, asunto C-712/19, sinala nos seus apartados 44 a 47 que “de acordo co artigo 401 da Directiva do IVE, as disposicións desta non se opoñen ao mantemento ou o establecemento por parte dun Estado membro de... calquera imposto, dereito ou gravame que non teña carácter de imposto sobre o volume de negocios...”, engadindo que “...segundo reiterada xurisprudencia do Tribunal de

¹⁸ Véxase sobre o tema, RAMÍREZ GÓMEZ, S., *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en materia de IVA*, Aranzadi, Pamplona, 1997, páx. 220.

Xustiza, o mantemento ou o establecemento por un Estado membro de impostos, dereitos e gravames só está autorizado se estes non poden asimilarse a un imposto sobre o volume de negocios (sentenzas de 20 de marzo de 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, apartado 28, e de 12 de xuño de 2019, *Oro Efectivo*, C-185/18, EU:C:2019:485, apartado 21 e xurisprudencia citada)". E que "para apreciar se un imposto, un dereito ou un gravame ten carácter de imposto sobre o volume de negocios no sentido do artigo 401 da Directiva do IVE, cómpre, en particular, asegurarse de se produce o efecto de comprometer o funcionamento do sistema común do IVE ao gravar a circulación de bens e servizos e incidir nas transaccións comerciais de maneira comparable á que caracteriza o IVE. A este respecto, o Tribunal de Xustiza precisou que, en todo caso, debe considerarse que gravan a circulación de bens e servizos dunha maneira comparable ao IVE os impostos, dereitos ou gravames que presentan as características esenciais do IVE, malia que non sexan idénticos a esteen todos os aspectos (sentenzas de 7 de agosto de 2018, *Viking Motors e outros*, C-475/17, EU:C:2018:636, apartados 36 e 37, e de 3 de marzo de 2020, *Vodafone Magyarország*, C-75/18, EU:C:2020:139, apartados 59 e 60)". Conclúese que "...en cambio, o artigo 401 da Directiva do IVE non se opón ao mantemento ou ao establecemento dun imposto que non teña unha das características esenciais do IVE (sentenza de 3 de marzo de 2020, *Vodafone Magyarország*, C-75/18, EU:C:2020:139, apartado 61 e xurisprudencia citada)".

Un imposto que se aplique só aos servizos de aloxamento cunha finalidade extrafiscal non ten unha estrutura semellante ao IVE, xa que este é un imposto sobre o consumo xeral. Ademais, tampouco é un imposto sobre volume de negocios¹⁹, xa que de modo ningún comprometería o funcionamento do sistema común do IVE, en tanto non grava a circulación de bens e servizos e non incide nas transaccións comerciais de maneira comparable ao IVE. Aínda que se implante un imposto turístico en Galicia como existe noutras comunidades autónomas, o IVE seguiría esixíndose sobre todos os servizo de aloxamento e outros relacionados co turismo, pois forma parte dos servizos vinculados ao sector turístico aos que actualmente lles resulta de aplicación o tipo reducido de IVE do 10 % conforme á nosa norma interna, artigo 91. Un.2. 2º da Lei 37/1992 do IVE. E mesmo recolléndose na Directiva 2006/112/CE do IVE dun "tipo superreducido" de IVE

¹⁹ Vid., sobre o tema, ZORNOZA PÉREZ, J., "Notas sobre el concepto de impuestos sobre el volumen de ventas en la Sexta Directriz", *Noticias C.E.E.*, n.º 19, 1986, páx. 31 e ss. MARTÍNEZ GARCÍA-MONCO, A., "El concepto de impuesto sobre el volumen de ventas en el art. 33 de la Sexta Directiva", *Noticias C.E.E.*, n.º 83, 1991, páx. 118.

turístico para a listaxe de entregas de bens e prestacións de servizos das categorías que figuran no anexo III da Directiva, entre os que se encontran o “aloxamento facilitado por hoteis e establecementos afíns, incluído o aloxamento para vacacións e o arrendamento de emprazamentos en terreos para cámpings e espazos de estacionamento de caravanas”, ademais dos “servizos de restauración e *catering*, con posibilidade de excluír a entrega de bebidas (alcohólicas ou non)”.

Ao carecer das características esenciais do IVE, a Directiva do IVE non se oporía ao establecemento dun imposto deste tipo, como sinalou a sentenza do Tribunal de Xustiza, Vodafone Magyarország, de 3 de marzo de 2020.

E tampouco se vería afectado negativamente o principio de territorialidade, pois se gravarían exclusivamente as estancias en establecementos sitos no territorio da Comunidade Autónoma de Galicia.

Por último, habería que insistir en que non lle afectaría tampouco ao que denominamos como principio de non interferencia. A medida non suporía un obstáculo á libre circulación de persoas, mercadorías, servizos e capitais, nin lle afectaría á libre circulación, entre outras cousas porque as contías que normalmente se recollen nestas medidas tributarias adoitan ser moi reducidas, polo que non posúen a suficiente entidade para provocar unha distorsión indebida na liberdade de circulación no territorio nacional. En tal sentido, o Tribunal Constitucional, na sentenza 125/2021, de 3 de xuño de 2021, sinalou respecto ao imposto catalán sobre estancias hoteleiras que “...non toda medida que na práctica produza efectos restritivos máis onerosos, de feito ou de dereito, sobre as persoas ou bens provenientes de fóra contradí necesariamente o art. 139.2 CE... Unicamente o fará cando persiga de forma intencionada a finalidade de obstaculizar a libre circulación ou xere consecuencias obxectivas que impliquen o xurdimento de obstáculos que non garden relación e sexan desproporcionados respecto do fin constitucionalmente lícito que pretenda a medida adoptada (STC 66/1991, de 22 de marzo, FJ 2, que cita a STC 37/1981, de 16 de novembro, FX 2) e [neste sentido, por todas, SSTC 111/2017, de 5 de outubro, FX 4 a); 7/2018, de 25 de xaneiro, FX 8, e 68/2021, de 18 de marzo, FX 6 G)]” (fundamento xurídico 5, A, a). Engade, ademais, que o feito de que se prohiban medidas restritivas non supón “un tratamento xurídico uniforme dos dereito e dos deberes dos cidadáns en todo tipo de materias e en todo o territorio do Estado, o que sería totalmente incompatible coa autonomía”. De aí que,

no que aquí importa, a diversidade nas condicións de exercicio da actividade económica nas diferentes partes do territorio nacional, derivada do exercicio polas comunidades autónomas das súas propias competencias, non constitúe en si mesma unha vulneración constitucional...” (fundamento xurídico 5, A, a).

En relación cos custos de xestión del imposto, tampouco provocarían unha restrición na libre prestación de servizos no territorio nacional. O Tribunal Constitucional sinala, na mencionada sentenza 125/2021, que nos “custos de xestión do imposto sobre estancias en establecementos turísticos o son para os explotadores dos devanditos establecementos turísticos (como substitutos dos contribuíntes) respecto da prestación destes mesmos servizos turísticos de estancia en establecementos turísticos noutras comunidades autónomas. Non obstante, estes custos derivados do imposto non teñen o resultado específico adicional de ter un efecto restritivo máis oneroso, de feito ou de dereito, (i) sobre o acceso a eses servizos turísticos de estancia en establecementos turísticos sitos en Cataluña para os usuarios provenientes de fóra da comunidade autónoma que para os residentes en nela, (ii) nin sobre o acceso ou o exercicio desa actividade económica para os operadores económicos procedentes de fóra da comunidade autónoma que para os residentes en Cataluña, que é o prohibido polo art. 139.2 CE [e máis especificamente polos art. 157.2 CE e 9 c) LOFCA] sempre que a medida tributaria que provoque tal efecto restritivo fose inxustificada edesproporcionada” (fundamento xurídico 5, B).

Por tanto, unha medida tributaria deste tipo, adoptada pola Comunidade Autónoma de Galicia será admisible e plenamente aconsellable.

QUE TIPO DE IMPOSTO DEBERÍA ADOPTAR GALICIA PARA PERMITIR QUE EN SANTIAGO DE COMPOSTELA SE GRAVE O TURISMO?



IV. Que tipo de imposto debería adoptar Galicia para permitir que en Santiago de Compostela se grave o turismo?

Xa sinalamos que a figura máis adecuada para incidir na actividade turística sería un imposto e ademais un imposto adoptado pola Comunidade Autónoma, mediante lei do Parlamento de Galicia.

Cómpre lembrar que, na cuestión del turismo, a fiscalidade pode desempeñar varios roles. O primeiro é o máis elemental de asegurar que todo o sector turístico pague o que lle corresponde. Estamos a falar dunha actividade que supón o 11,1 % do PIB español, polo que se trataría de maximizar a potencialidade recadadora do sector e combater así a economía informal e as bolsas de fraude. Ademais de recadar, esixindo que o sector turístico contribúa adecuadamente e de maneira xusta aos recursos públicos, débese tamén concibir o turismo como fonte de impactos ambientais negativos e valorar a posibilidade dun imposto ambiental dirixido a paliar a deterioración do medio natural. Non é a primeira vez que se intenta facer, xa que, en 2013, Baleares tentou crear un imposto sobre vehículos de alugueiro sen condutor, que se recollía no denominado proxecto de lei de sostibilidade da Facenda Pública e que non pasou de ser unha simple ilusión fiscal, xa que se retirou prematuramente.

Se o que pretendemos é que Comunidade Autónoma de Galicia cree unha taxa turística, o que se está a postular é o establecemento dun imposto que incida sobre os fluxos turísticos que provocan maiores *deseconomías* negativas, de xeito que o imposto persiga, así mesmo, internalizar as posibles externalidades que o turismo poida causar. Iso non se logra, simplemente, coa afectación do recadado por esta figura a fins de apoio ou promoción do turismo sostenible (que tamén), senón cun bo deseño da figura.

A diferenza do que acontece con outros tipos de medidas extrafiscais, como os impostos medioambientais, cun imposto sobre estancias turísticas non se pretende implantar unha figura impositiva de ordenación que teña unha faceta ou vertente disuasoria. Como se adoita afirmar, o imposto ambiental responde a dúas finalidades esenciais: disuadir unha actividade que é real ou potencialmente contaminante (función disuasoria), modificando condutas; e asegurar que o contaminador repare o dano producido (función reparadora), pois niso consiste a internalización de custos.

En relación coa primeira das funcións dun imposto ambiental, a disuasoria, esíxese que un imposto desta categoría teña como feito impoñible unha actuación con impacto negativo sobre o medio natural, tanto real como potencial. Isto é importante porque só podemos falar de imposto ambiental se o seu feito impoñible inclúe esta circunstancia. Non se trata dun trazo definitivo, pois o esencial é que, pola materia gravada ou polo seu feito impoñible, o tributo se dirixa, en sentido negativo, a disuadir certas actividades contaminantes, e, en sentido positivo, a estimular actuacións protectoras do medio. Un tributo que non grava unha actividade contaminante, por moito que o seu produto se axuste a políticas de protección ambiental, non será un imposto ambiental. É dicir, non por estar destinada a recadación dun tributo a un fin supostamente ambiental, o tributo ten a condición de ambiental. Nos impostos ambientais desincentívanse determinadas actividades, pero non se suxire excluílas ou expulsalas do mercado, polo que se fala de manter tales actividades nun denominado limiar ou nivel de tolerancia, mediante técnicas como mínimos exentos, tipos cero ou bonificacións na cota tributaria²⁰. No presente caso non se pretende desincentivar o turismo, o que se pon de manifesto,

²⁰ Por exemplo, unha cifra de toneladas métricas de gas emitido ou de centímetros cúbicos de vertedura, que se considera aceptable e ás que non lles aplica o imposto.

especialmente, coas contías ou os importes da medida fiscal que se propón. Igual que acontece nos impostos aprobados en Cataluña ou Baleares, ou noutros países que puxeron en marcha medidas deste tipo, as cantidades que se pagan son reducidas. Por exemplo, en Cataluña prevense 3,50 euros para hoteis de 5 estrelas, gran luxo, cámping de luxo e establecementos ou equipamentos de categoría equivalente; 1,70 euros para hoteis de 4 estrelas e establecementos ou equipamentos de categoría equivalente; 2,25 euros para vivendas de uso turístico e 1 euro para o resto de establecementos e equipamentos. Os importes non difiren moito do que é normal en Europa, en países como Malta (0,5 euros para todos), Suíza (2,35 euros) ou Eslovenia (1,25 euros). E iso con algunhas excepcións de contías máis elevadas como os case 9 euros que se pagan en Bruxelas como máximo e 2,15 euros como mínimo, e os 4,4, de París nos hoteis de luxo, cun mínimo de 0,22 euros para establecementos máis modestos.

Trátase de contías asumibles que poden equipararse á idea de imposto razoable (*reasonable tax per person (pP), per day (pD)*) que manexan algúns textos²¹. Nestes textos reflíctese a opinión dos propios turistas que aceptan e consideran razoables tipos de 0,4 euros por día mínimo e cun máximo de 21 euros, cunha media de 4,8 euros. Por tanto, a partir destas contribucións, podemos dicir que o limiar do que resulta razoable se sitúa en 5 euros por persoa e día.

Nestes casos movémonos en parámetros de cifras asumibles, que de ningún xeito poden provocar un efecto desincentivador, polo que, neste tipo de ingresos extrafiscais sobre o turismo, resultarán relevantes tres cuestións.

A primeira é que, en zonas de turismo masificado, o pagamento dunha cifra asumible ten unha potencialidade recadatorio.

En segundo lugar, que é importante o efecto pedagóxico que ten o pagamento do imposto, en termos de facer que o visitante se sinta partícipe, mediante a contribución ocasional, da comunidade que visita. Para isto, como veremos, parece conveniente configurar a empresa ou particular que presta o servizo de aloxamento como substituto do contribuínte e obrigar á repercusión

²¹ 21.-CETIN, C.,-ALRAWADIEH, Z.-DINCER, M.Z., IONNIDES, D., "Willingness to Pay for Tourist Tax in Destinations: Empirical Evidence from Istanbul", *Economies* 2017, 5(2),21; <https://doi.org/10.3390/economies5020021>

separada do imposto no momento de emitir a correspondente factura, o que favorece, como propón o mencionado Libro branco *Tourism Taxes by Design* (Impostos turísticos segundo o seu enfoque), a visibilidade e a transparencia do tributo.

E, en terceiro lugar, requírese que se preserve a función reparadora de todo tributo extrafiscal, a través da que se pretende asegurar que se mitigue o dano producido, pois niso consiste a internalización de custos. Para iso é fundamental (así o suxeriremos en relación coa figura que propomos) que o recadado, nunha parte considerable ou na súa totalidade, se destine a sufragar políticas de promoción do turismo sostenible.

Así acontece cos tributos existentes na actualidade en varias comunidades autónomas. A Lei 5/2017 de 28 de marzo, do Parlamento de Cataluña, dispón, no seu artigo 24, que os ingresos derivados do imposto sobre as estancias en establecementos turísticos estarán dirixidos á dotación do fondo para a promoción do turismo, que se destinará -artigo 49,1, b)- ao “impulso do turismo sostenible, responsable e de calidade, e a protección, preservación, recuperación e mellora dos recursos turísticos”.

Similares disposicións contén o artigo 2.1 da Lei 2/2016, de 30 de marzo, do imposto sobre estancias turísticas nas Illas Baleares e de medidas de impulso do turismo sostenible, que di que “a recadación deste imposto ten carácter finalista e queda afecta integramente ao fondo para favorecer o turismo sostenible a que se refire o artigo 19 da presente lei”, sinalando este precepto que o recadado polo imposto se orientará a) á protección, preservación, modernización e recuperación do medio natural, rural, agrario e mariño; b) ao fomento da desestacionalización, creación e activación de produtos turísticos practicables en tempada baixa, e promoción do turismo sostenible e de tempada baixa; c) á recuperación e rehabilitación do patrimonio histórico e cultural. d) ao impulso de proxectos de investigación científica, desenvolvemento e innovación tecnolóxica (I +D+i) que contribúan á diversificación económica, a loita contra o cambio climático ou relacionados co ámbito turístico; e) á mellora da formación e a calidade do emprego e promoción da ocupación en tempada baixa e f) a actuacións en políticas de vivenda destinadas a fomentar o acceso á vivenda, e especialmente o alugueiro social, con criterios de sustentabilidade enerxética, malia que parece evidente que algúns deste fins exceden os que son

propios dunha política de promoción do turismo sostenible.

Finalmente, o artigo 1,3 da Lei 7/2022, de 16 de decembro, de medidas fiscais para impulsar o turismo sostenible na Comunidade Valenciana, sinala que o recadado polo imposto valenciano sobre estancias turísticas se destinará, entre outras cousas, a promover, por parte do concello ou do organismo xestor do destino, o destino turístico da Comunidade Valenciana ao abeiro da política de desestacionalización e diversificación do turismo; impulsar unha mobilidade máis sostenible, especialmente nas zonas de maior afluencia turística ou protexer e rexenerar o medio e os recursos naturais, e promocionalos como patrimonio cun interese diferenciador. Esta Lei 7/2022 das Cortes Valencianas entrará en vigor, segundo a súa disposición final terceira, no prazo dun ano desde a súa publicación no Diario Oficial da Generalitat Valenciana (o que tivo lugar o 19 de decembro de 2022).

Pero, aínda que se propoña que o recadado se destine a sufragar as mencionadas políticas de promoción del turismo sostenible, o tributo debe, ademais, ter unha estrutura coherente con esa finalidade extrafiscal. Non deben considerarse desigualdades de trato fiscal en canto ás externalidades producidas, polo que non serían aceptables, por exemplo, discriminacións referidas ao medio de transporte utilizado para chegar a Santiago de Compostela. Cómpre pensar entón se resulta admisible outro tipo de discriminación: a que teña en conta se o turista utiliza un establecemento de aloxamento, xeralmente para pasar a noite, ou non o utiliza.

É certo que só se pode falar de discriminación cando existe unha desigualdade de trato carente de xustificación obxectiva e razoable, que debe apreciarse con relación á finalidade e efectos da norma supostamente discriminatoria. Así se desprende da interpretación dos artigos 14 da Constitución e 14 do Convenio para a Protección dos Dereitos Humanos e das Liberdades Fundamentais, ademais do seu Protocolo Adicional n.º 12. Se a finalidade dunha norma que pretende establecer un imposto sobre o turismo é definir obrigas tributarias a través das cales os visitantes contribúan nos municipios que visitan, cómpre definir un feito imponible de amplo espectro que abranga todos os supostos de visitas turísticas pero que, ao mesmo tempo, sexa practicable, isto é, que permita a súa implementación e control pola Administración.

O turismo, segundo o Dicionario da Real Academia, consiste en "viaxar ou percorrer un país por pracer" e maniféstase a través de desprazamentos físicos que poden ser verificados cando inclúen movementos transfronteirizos que incorporan controis migratorios, pero non no caso da entrada física nun municipio. Por iso, a única maneira de gravar a entrada e a permanencia é a través da asistencia que pode dispensar o sistema de aloxamentos públicos ou privados de uso público, o que supón incluír as vivendas de particulares dedicadas ao alugueiro turístico. A xestión do tributo pode, desta maneira, contar coa asistencia dos establecementos de aloxamento titulares das correspondentes licenzas e dos titulares da explotación destes establecementos, os cales pode operar como substitutos do contribuínte, que sempre debe ser o turista ou viaxeiro.

Pero gravar só os que se aloxan non constitúe unha discriminación, porque non resulta comparable a situación do viaxeiro que accede a un termo municipal sen aloxarse nalgún dos seus establecementos da do que si se aloxa. O aloxamento é un indicio obxectivo dunha presenza máis intensa no municipio visitado. Mesmo o países que, como Francia, chaman os seus tributos taxas de estadía (*taxe de séjour*, traducible como *de estancia*²²) a vinculan, non á permanencia ou estadía, senón ao aloxamento en establecementos ou dependencias do municipio.

Porén, iso non debe ligarse a durmir nun aloxamento. O paso dunha noite é unha forma definida de prestar os servizos hoteleiros ou de aloxamento e que en Galicia se recolle no Decreto de Vicepresidencia e Consellería de Presidencia, Administracións Públicas e Xustiza 57/2016, de 12 de maio, polo que se establece a ordenación dos establecementos hoteleiros e que desenvolve a Lei 7/2011, de 27 de outubro, do turismo de Galicia. No artigo 20,2 deste Decreto establécese que "agás pacto en contrario reflectido no documento de admisión, o dereito á ocupación da unidade de aloxamento por la persoa usuaria comezará ás 15.00 horas do primeiro día do período contratado e terminará ás 12.00 horas do día sinalado como data de saída". Esta ocupación ligada ao transcurso total ou parcial dunha noite é a forma común de contratación de establecementos hoteleiros, aínda que é posible a contratación de servizos de hoteis por horas nos que non se toma como referencia do prezo a noite de aloxamento. O que si suporía introducir un tratamento diferenciado non xustificable sería gravar só os visitantes que se aloxan con

²² <https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F2048>

durmida, pero non os que se aloxan sen pasar a noite, malia que esta última non sexa a situación máis habitual na práctica.

Por tanto, a nosa proposta, como se verá, parte de gravar a estancia de turistas en todo tipo de establecementos de aloxamento e hospedaxe, que serían os definidos en Galicia pola Lei 7/2011, de 27 de outubro, do turismo de Galicia e especificados no Decreto 57/2016, de 12 de maio. E, nunha das opcións que propoñemos, o gravame limitaríase a municipios que denominamos de alta presión turística o alta presión turística estacional, seguindo o modelo d *occupancy tax*, ao que fai mención a OCDE²³.

²³ Así o fai no Informe *OECD Tourism Trends and Policies 2014* e, posteriormente, o Libro branco *Tourism Taxes by Design* (Impostos turísticos segundo o seu enfoque), do 2020 do Grupo NAO e o *Global Destination Sustainability Movement* (<https://groupnao.com/tourism-taxes-by-design/>).

QUE FUNDAMENTO DEBE TER O TRIBUTO SOBRE O TURISMO QUE CREE O PARLAMENTO DE GALICIA?



V. Que fundamento debe ter o tributo sobre o turismo que cree o Parlamento de Galicia?

Recompilando algunha das conclusións que fomos extraendo neste informe, a figura tributaria para establecer un gravame sobre as estancias turísticas na cidade de Santiago de Compostela debe ser un imposto que podería denominarse “imposto sobre estancias turísticas”. Será competente para establecelo o Parlamento de Galicia. Tería a condición de imposto propio da Comunidade Autónoma de Galicia, xa que as comunidades autónomas, na nosa orde constitucional, exercen o seu poder normativo en materia impositiva no ámbito dos impostos cedidos e no seu propio, integrado polos seus propios impostos, cos límites establecidos polo 31, 3 da Constitución e polos principios de territorialidade, non interferencia e separación. Como xa vimos, a figura impositiva que propoñemos non atentaría contra ningún destes tres principios.

Cremos que, con algunhas matizacións que veremos, podería equipararse e compartir puntos en común cos impostos sobre estancias en establecementos turísticos de Cataluña (Lei catalá 5/2017 de 28 de marzo), sobre estancias turísticas nas Illas Baleares (Lei balear 2/2016, de 30 de marzo) ou sobre estancias turísticas (Lei valenciana 7/2022, de 16 de decembro).

Como imposto que é, tería a función de recadar, esencial para que unha

figura se poida catalogar como un verdadeiro tributo. Os fins recadatorios que lexitimarían implantar este novo imposto serían os maiores custos de prestación de certos servizos, que son responsabilidade dos concellos. O exemplo máis claro é o da limpeza dos espazos urbanos.

O tributo tería tamén unha función de ordenación ou extrafiscal, non só porque, como sinalou o Tribunal Constitucional no fundamento 6 c) da sentenza 53/2014, de 10 de abril e no 4 da sentenza 26/2015 26/2015, de 19 de febreiro, “todos os impostos sen excepción producen outros efectos, ademais da recadación de ingresos...”, senón porque este imposto pode producir tamén efectos extrafiscais específicos.

Os fins extrafiscais do imposto centraríanse máis na función reparadora que na disuasoria e serían directamente turísticos e indirectamente medioambientais. É dicir, o imposto de estancias turísticas definiríase como tributo extrafiscal a partir da súa función reparadora e o destino do recadado a determinadas políticas. A isto refírese a axencia de Nacións Unidas Organización Mundial del Turismo (The World Tourism Organization, UNWTO) no seu informe *Financiación para un futuro regenerativo. Podrían los impuestos turísticos ser parte de la respuesta?* de 16 de decembro de 2020, cando fai referencia ás regras de “reserva e afectación” sinalando que “existe un consenso entre as principais asociacións, organizacións intergubernamentais e partes interesadas locais en que o imposto turístico é un imposto especializado e os seus ingresos deben asignarse e investirse como tal, en particular aos fins da promoción do turismo ou con propósitos rexenerativos”²⁴.

Poderíase optar na lei galega por unha referencia xeral como fai a Lei catalá 5/2017 de 28 de marzo, que, no seu artigo 23, sinala que “o imposto tamén pretende internalizar as posibles externalidades que o turismo pode causar nas zonas de alta concentración turística”. Unha referencia así pódese completar cunha mención aos fins aos que se destinan os fondos do imposto, como fai o artigo 1,3 da Lei valenciana 7/2022, de 16 de decembro, segundo o cal os ingresos obtidos polo imposto de estancias están afectados integramente a investimentos e gastos vinculados á promoción, impulso, protección, incentivo e desenvolvemento do turismo sostible. Algúns dos fins aos que se pode destinar o recadado son especialmente

²⁴ <https://www.unwto.org/es/covid-19-oneplanet-iniciativas-recuperacion-responsable/financiacion-para-un-futuro-regenerativo-podrian-los-impuestos-turisticos-ser- parte-de-la-respuesta>

interesantes e poderíanse incluír entre os obxectivo que persiga e ao que se destine o imposto que se recade en Galicia. En especial, poderíamos incluír os fines referidos á promoción dos municipios que apliquen o imposto como destinos turísticos sostibles, ao abeiro da política de desestacionalización diversificación do turismo, a protección e rexeneración do medio e os recursos naturais, a conservación e a reparación do patrimonio cultural, as políticas de acceso á vivenda nas zonas afectadas por un incremento de prezos consecuencia da afluencia turística ou a mellora das zonas ou barrios con maior fluxo turístico.

Para asegurar o destino do recadado a estes fins e articular orzamentariamente a devandita afectación, sería conveniente facelo a través dun fondo para a promoción do turismo, como o que prevé no seu artigo 24 a Lei 5/2017 de 28 de marzo, do Parlamento de Cataluña, na liña do que acontece en Galicia con outras figuras extrafiscais, como o canon eólico, previsto na Lei 8/2009, de 22 de decembro, de Administración eólica, que prevé que o que se destine vaia a un fondo de compensación ambiental (artigo 25,1) e que foi avalada polo Tribunal Supremo en sentenza de 1 de decembro de 2015.

QUE NATUREZA DEBE TER O IMPOSTO SOBRE ESTANCIAS TURÍSTICAS QUE SE VAI APLICAR NA CIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA?



VI. Que natureza debe ter o imposto sobre estancias turísticas que se vaia aplicar na cidade de Santiago de Compostela?

Se ben a Lei 5/2017 de 28 de marzo, do Parlamento de Cataluña non fai mención á natureza do imposto catalán de estancias hoteleiras, a Lei valenciana 7/2022, de 16 de decembro, no seu artigo 1, si o define como “tributo indirecto, instantáneo e propio da Comunidade Valenciana”, mentres o artigo 2,1 da Lei balear 2/2016, de 30 de marzo, di que “o imposto sobre estancias turísticas nas Illas Baleares é un tributo directo, instantáneo e propio da Comunidade Autónoma das Illas Baleares”.

Quedando fóra de toda dúbida que estes impostos son propios das comunidades autónomas, e con esta condición débese crear o que se estableza en Galicia, a caracterización destes como impostos instantáneos si sería máis discutible. Cando se fala de impostos instantáneos adóitase facer referencia aos que se devindiquen de modo instantáneo, por contraste cos de devindicación periódica. E segundo o artigo 21 da Lei xeral tributaria, a devindicación sitúase no momento no que se entende realizado o feito imponible e no que se produce o nacemento da obriga tributaria principal. Se o feito imponible se realiza nun momento determinado e se esgota, falamos de impostos de devindicación instantánea. Cada realización e

esgotamento do feito xerador configura unha obriga tributaria diferente.

No caso das estancias hoteleiras, habería que entender que o imposto se devindique e nace a obriga de pagalo por cada estancia. Así o dan a entender as leis autonómicas que regulan impostos de estas características. Así, a Lei 5/2017 de Cataluña establece no seu artigo 25 que “constitúe o feito imponible do imposto a estancia, por días ou fraccións, con noite ou sen ela, que realizan os contribuíntes nos establecementos e equipamentos turísticos a que se refire o apartado 3, situados en Cataluña”. Engádesse no artigo 25,2 que “para os efectos do establecido por este capítulo, enténdese por estancia a utilización do servizo de aloxamento, por día ou fracción, con noite ou sen ela”. De igual maneira, a Lei 2/2016 de Baleares sinala que se gravan as estancias “por días ou fracción, con ou en noite” (artigo 4,1). E a Lei reguladora do novo imposto valenciano (7/2022, de 16 de decembro) no seu artigo 3,4 sinala que “para os efectos desta lei, considérase estancia en establecementos de aloxamento turístico a utilización do servizo de aloxamento por día ou fracción, con ou sen noite”.

Pero a estancia, que constitúe o elemento configurador da devindicación de cada obriga tributaria, non é un instante senón un lapso temporal que pode durar un ou varios días ou mesmo fraccións de días. Pero como o tributo se vai esixir por cada estadía e como se vai cuantificar a partir dunha base imponible non monetaria, cómpre fixar unhas unidades de estancia que operen como unidades da base imponible. Así, a cota tributaria consistirá nunha cantidade fixa para pagar por cada unidade ou conxunto de unidades da base. E é así a Lei 5/2017 de Cataluña, no seu artigo 33,1, di que “a base imponible do imposto establécese no número de unidades de estancia no mesmo establecemento ou equipamento turístico durante un período continuado”, computándose cada unidade de estancia “en días ou fraccións”, cun máximo de sete. A devindicación será instantánea a partir de cada estancia, pero non porque tal estancia se identifique cun momento determinado.

Xorde entón a dúbida de se estamos ante un imposto directo ou indirecto, diferenciación que ten, como veremos, máis transcendencia práctica da que, en principio, puidese parecer.

Existen dous criterios para discernir a natureza directa ou indirecta dun imposto, no sendo coincidentes na forma de afrontar a devandita dicotomía e

podendo, mesmo, diferir na caracterización de casos concretos. A diferenza entre tales criterios deriva da óptica coa que se afronta a clasificación: un enfoque puramente económico ou un baseado no funcionamento xurídico do tributo. O criterio económico atende á natureza da manifestación económica que constitúe o obxecto do imposto, se se trata dunha expresión inmediata realizada polo obrigado tributario ou se a capacidade económica se produce de maneira mediata. En función deste parámetro, considéranse impostos directos os que gravan manifestacións inmediatas de capacidade económica: a renda e o patrimonio. Pola súa banda, consideraríanse indirectos os que gravan a circulación ou tráfico da riqueza e as diversas expresións de consumo ou renda gastada, que constituirían modalidades mediatas da devandita capacidade económica. Se nos centramos na forma que se configura xuridicamente o imposto, a clasificación non dependería do tipo de capacidade económica, senón da forma de exacción. A esixencia do pagamento do imposto á persoa á que a Lei quere someter a gravame resultaría nunha exacción directa do tributo. Pola contra, cando a obriga tributaria principal suxeite unha persoa distinta daquela sobre a que se pretende que recaia o peso económico do imposto, articulando unha obriga de repercusión deste, estaremos ante unha forma de imposición indirecta.

A maiores podemos localizar un criterio complementario que é o da denominada corrente económica, segundo o cal é directo o imposto que grava o que recibe o fluxo económico e indirecto o que recae sobre o que emite o fluxo ou paga a renda. Este é un criterio moi utilizado pola OCDE para os efectos de entender se un tributo queda comprendido dentro do ámbito obxectivo dun convenio de dobre imposición e así o consagrou no seu *Interim Report* de 2018²⁵. Neste informe defende a OCDE que cómpre facer unha análise individualizada do réxime de cada tributo, atendendo a se o imposto recae sobre o perceptor ou sobre o pagador do fluxo de renda. Se recae sobre o pagador será un imposto indirecto e non se verá afectado polas limitacións dos convenios de dobre imposición.

O modelo de imposto de estancias turísticas para Galicia que impos propor ten, en principio, as características propias dun imposto indirecto. Segundo o criterio económico grava unha modalidade de consumo como é a permanencia nun establecemento de aloxamento, o que supón consumir un servizo hoteleiro. Así o

²⁵ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Tax Challenges Arising from Digitalisations- Interim Report 2018*, OCDE Publishing, París, 2018, páx. 24.

manifestou o fundamento 4, C) b) da sentenza do Tribunal Constitucional 125/2021, de 3 de xuño de 2021, cando sinala que “...no imposto sobre estancias en establecementos turísticos o contribuínte é o propio consumidor do servizo turístico gravado”.

Tamén desde o punto de vista da forma en que se configura xuridicamente o imposto estaríamos ante un imposto indirecto, xa que se vai propoñer que o seu pagamento se esixa pola Administración, non á persoa á que a lei quere someter a gravame (o turista que se aloxa nun establecemento do municipio) senón unha persoa distinta en concepto de substituta, obrigada a repercutir. Nesta liña está o imposto de Cataluña, que no artigo 30 da súa Lei reguladora dispón que serán substitutos do contribuínte a persoa física ou xurídica titular da explotación de calquera dos establecementos ou equipamentos onde se produce o aloxamento. Na mesma liña, o artigo 6,2 da Lei 2/2016, de 30 de marzo, do imposto sobre estancias turísticas nas Illas Baleares, proclama que son substitutas as persoas que exploten os establecementos turísticos. Tamén os titulares da explotación son substitutos no artigo 6 da Lei 7/2022, de 16 de decembro, de medidas fiscais para impulsar o turismo sostible, na Comunidade Valenciana.

Por tanto, pode aceptarse como asumido que esta modalidade de imposto inclúa un substituto obrigado a cubrir as obrigas materiais e formais do imposto. Porén, non resulta habitual neste tipo de impostos que se estableza a repercusión deste por parte do substituto (o establecemento hoteleiro) ao contribuínte (o turista). É, precisamente, esta imprevisión da repercusión obrigatoria o que lle permite á exposición de motivos da Lei 2/2016, de 30 de marzo, do imposto sobre estancias turísticas nas Illas Baleares cualificar o imposto balear de directo, ao non fixarse legalmente a repercusión obrigatoria por parte do contribuínte a unha terceira persoa. O cal, ao noso xuízo, non resulta correcto, porque a simple existencia dun substituto obrigado a pagar o tributo en lugar do contribuínte xustificaría a cualificación do imposto como indirecto. Tamén o artigo 14,2 da Lei 7/2022 da Comunidade Valenciana exclúe a repercusión.

A non repercusión do imposto quizás proveña da actual disociación das figuras do substituto, os obrigados a repercutir e os obrigados a soportar repercusión, que na actualidade aparecen definidos no artigo 35 da Lei 58/2003, xeral tributaria, epígrafes b), f) e g), como obrigados tributarios diferentes, pois o substituto ten a

condición de suxeito pasivo da obriga tributaria, circunstancia que non acontece no obrigado a repercutir. Pero isto non exclúe a posibilidade de que o substituto repercuta, xa que o artigo 36,3 da propia Lei xeral tributaria establece que “o substituto poderá esixir do contribuínte o importe das obrigas tributarias satisfeitas, agás que a lei sinala outra cousa”, esixencia que pode materializarse a través dunha translación económica ou, mesmo, duna repercusión. Trátase da categoría histórica do substituto con repercusión, tradicionalmente diferenciada do retedor a conta, e que sigue existindo, porque, de feito, hai substitutos aos que a lei lles impón o deber de repercutir os clientes. É o caso, por exemplo, do imposto sobre o depósito de residuos en vertedoiros, a incineración e a coincineración de residuos (IDIRES), previsto na Lei 7/2022 de 8 de abril, de residuos e solos contaminados para unha economía circular que, no seu artigo 94, di que “os substitutos do contribuínte deberán repercutir o importe das cotas devindicadas sobre os contribuíntes do imposto, quedando estes obrigados a soportalas”, e engade que “a repercusión das cotas devindicadas se efectuará na factura separadamente do resto de conceptos comprendidos en nela”. Como se verá, esa será a fórmula que defendamos para o imposto galego.

O imposto gravará unha modalidade de consumo, será exixible ao substituto e será repercutible, o que desemboca na súa catalogación como indirecto. Tamén terá esta condición a partir do criterio do *Interim Report* da OCDE de 2018, en tanto sería un imposto que, utilizando o criterio do fluxo económico, recaería sobre o pagador do fluxo de renda, o turista, o cal retribúe o servizo de aloxamento, polo que sería un imposto indirecto. Ao ser un imposto indirecto queda fóra do ámbito de incidencia dos convenios de dobre imposición que pode ter asinado España cos países de procedencia dos turistas, o cal é importante, dado o alto número de convenios deste tipo que ten subscritos España.

Ademais, o tributo debe ter carácter persoal e non real. Por iso debe esixirse por persoa, malia que algunhas delas, como veremos, resulten declaradas pola lei exentas do deber de pagar.

CAL DEBE SER O FEITO IMPOÑIBLE DUN IMPOSTO SOBRE ESTANCIAS TURÍSTICAS PARA APLICAR NA CIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA?



VII. Cal debe ser o feito impoñible dun imposto sobre estancias turísticas para aplicar na cidade de Santiago de Compostela?

Este hipotético imposto que crearía o Parlamento de Galicia como tributo propio debe definir na súa lei reguladora un feito impoñible o suficientemente preciso.

En función do que vimos sinalando, o presuposto deste tributo sobre o turismo que visita a cidade de Santiago deben ser as estadias máis ou menos transitorias vinculadas a aloxamentos pagados en establecementos oficiais. Xorde aquí a cuestión, sinalada con asiduidade, de que esixindo o tributo só a quen se aloxa en establecemento oficiais, se favorece os aloxamentos clandestinos e irregulares, que non tributarían. A afirmación carecede toda base argumental.

En especial, esta afirmación resulta discutible porque se trata do mesmo argumento que se pode empregar respecto a calquera tributo: se unha actividade se encontra na economía somerxada non tributa. Nunha redución ao absurdo podería afirmarse que calquera tributo prexudica os que se encontran no sector formal da economía. Pero é que, ademais, o feito de que unha actividade resulte irregular ou, mesmo, ilícita, non a exclúe da súa suxeición aos tributos correspondentes. Hai moito tempo que está claro que as actividades ilícitas (e prestar servizos de

alojamento turístico de maneira extraoficial é) están tamén suxeitas a imposición se existe unha actividade lícita paralela. E sempre que estas sexan descubertas pola Administración. Así o confirma a xurisprudencia do Tribunal de Xustiza da Unión Europea en sentenzas como *Happy Family*, de 5 de xullo de 1988, e *Coffeeshop Siberie*, C-158/1998, de 29 de xuño de 1999. Vese nalgúns impostos, como o de Construcións, Instalacións e Obras, respecto ao cal o artigo 100,1 do texto refundido da Lei de facendas locais dispón que é “...un tributo indirecto cuxo feito imponible está constituído pola realización, dentro do termo municipal, de calquera construción, instalación ou obra para a que se esixa obtención da correspondente licenza de obras ou urbanística, con ou sen a devandita licenza...”, polo que a construción ilegal e sen licenza tamén está gravada.

Dito isto, e tendo en conta a experiencia dos impostos catalán, balear e valenciano, debería definirse o feito imponible como a estancia turística, por días ou fraccións, con noite ou sen ela, que realizan os contribuíntes nos establecementos e equipamentos turísticos.

A referencia a que a estancia sexa turística permitiría deixar fóra as que non os son, como estancias cualificables por razóns laborais ou académicas.

Así mesmo, e dado que o imposto se establecería a nivel de Galicia e existen nesta comunidade municipios a cuxos portos chegan cruceiros, que son unha das expresións máis importantes de externalidades negativas ligadas ao turismo de masas, poderían pensar en configurar tamén como feito imponible complementario do imposto o fondeo ou amarre de embarcacións de cruceiro turístico cando realicen escala nun porto da Comunidade Autónoma de Galicia, non nas que tivesen saída ou destino final nesta.

A norma reguladora do feito imponible debe establecer con precisión todos os establecementos nos cales o alojamento do visitante daría lugar á esixencia do imposto. E isto en tanto habería que entender que non estarían suxeitos ao imposto os aloxamentos en dependencias non mencionadas na disposición legal que fixa o feito imponible. Cómpre lembrar que o artigo 14 da Lei xeral tributaria dispón que “non se admitirá a analoxía para estender máis alá dos seus termos estritos o ámbito do feito imponible, das exencións e demais beneficios ou incentivos fiscais”.

Entendemos que, coas adaptacións pertinentes ao ámbito galego e as singularidades contidas na normativa turística autonómica, sería bo tomar en consideración os establecementos incluídos nas leis de impostos similares doutras comunidades autónomas.

Así, os establecementos respecto aos que se someterían a imposición os aloxamentos serían os de aloxamento turístico, recollidos na Lei 7/2011, de 27 de outubro, do turismo de Galicia. Especialmente os establecementos hoteleiros, divididos segundo o Decreto de Vicepresidencia e Consellería de Presidencia, Administracións Públicas e Xustiza 57/2016, de 12 de maio, en hoteis e pensións. Os primeiros comprenden os hoteis-apartamento, hoteis-balneario, hoteis-talaso e moteis. Así mesmo, os apartamentos e as vivendas turísticas, campamentos de turismo, establecementos de turismo rural, albergues turísticos, ademais de “calquera outra que se fixe regulamentariamente”.

Estes serían os que estarían suxeitos segundo a normativa hoteleira de Galicia, á marxe dalgunhas categorías de aloxamentos presentes en leis doutras comunidades autónomas que contan con impostos sobre estancias hoteleiras. Existen establecementos noutra comunidades autónomas respecto aos cales as estadías neles dan lugar á esixencia do imposto, pero que non contan con tradición nin recoñecemento no ordenamento turístico galego, polo que non parece razoable que se inclúan na regulación do imposto. Sería o caso das hospederías na lei de Baleares. Porén, si habería que incluír os hostais, que son, segundo Decreto de Vicepresidencia e Consellería de Presidencia, Administracións Públicas e Xustiza 57/2016, de 12 de maio, pensións de tres e dúas estrelas que ocupen a totalidade dun edificio ou unha parte independizada del, de maneira que o conxunto de instalacións forme un todo homoxéneo con entradas, escaleiras e ascensores de uso exclusivo²⁶. Tamén se deben incluír os cámpings e áreas para pasar a noite en tránsito para autocaravanas, como acontece nalgúns dos impostos autonómicos vixentes, como o valenciano que prevé o gravame das áreas para pasar a noite en tráfico para autocaravanas.

²⁶ Segundo o artigo 8,3 do Decreto de Vicepresidencia e Consellería de Presidencia, Administracións Públicas e Xustiza 57/2016, de 12 de maio, “poderán utilizar a denominación de hostel, para os efectos de comercialización, os establecementos clasificados como pensións de tres e dúas estrelas que ocupen a totalidade dun edificio ou unha parte independizada del, de maneira que o conxunto de instalacións forme un todo homoxéneo con entradas, escaleiras e ascensores de uso exclusivo”.

Unha cuestión que simplemente exporemos, por non afectarlle ao municipio de Santiago de Compostela, é a relativa aos amarres en portos deportivos. Diremos, sen estendernos no texto deste informe (aínda que si nas notas que figuran ao pé) que deben incluírse as estancias en portos deportivos mediante o uso de amarres en tránsito²⁷ no ámbito de aplicación do imposto. Ao noso xuízo, existen motivos para esixir o imposto tamén neste caso²⁸, entre outras cousas, porque os portos deportivos son tamén parte do municipio nos que están situados. enclavados²⁹.

²⁷ Só se gravaría aos que acceden a estes portos mediante amarres en tránsito, nos termos da Resolución de Portos de Galicia de 14 de outubro de 2020 pola que se aproba o procedemento de autorización temporal de uso de postos de atraque en portos dependentes da Comunidade Autónoma de Galicia, outorgada para barcos con base en porto (código de procedemento IF501A) de Portos de Galicia. Os distintos usos derivados das autorizacións implican o deber de pagar as taxas previstas no artigo 25 da Lei 6/2017, de 2 de decembro, de Portos de Galicia, que serían as tarifas ou prezos privados correspondentes aos usos dos amarres. Pero estes ingresos responden a motivacións diferentes ás dos impostos de estancias turísticas e non existe razón para entender que resulten incompatibles.

²⁸ Se ben se podería dicir que o tipo de turismo que accede aos municipios a través de embarcacións de recreo non xera as externalidades propias do turismo masivo, existen motivacións de capacidade económica, que deben inspirar de modo preferente os impostos de estancias turísticas. Estas razóns de capacidade contributiva avalan que se graven tamén estas estadias, como se deberían gravar as estancias en hoteis de luxo ou de cinco estrelas. Malia que, por razóns obvias, o turismo que accede a este tipo de establecementos non é un turismo de masas, existen razóns de xustiza tributaria que aconsellan gravalo e facelo en maior medida que os aloxamentos en dependencias máis modestas.

²⁹ Argumentos a favor de gravar estancias en portos deportivos en réxime de tránsito serían, en primeiro lugar, que se se propón someter a tributación as embarcacións de cruceiro turístico, non existe motivo para deixar fóra as de recreo que se utilicen como aloxamento turístico. Poderíanse prever exencións cando, por exemplo, o amarre temporal se deba a circunstancias no estritamente turísticas ou de recreo, como competicións deportivas oficiais. E a contía para pagar podería modularse en función do número de horas de atraque. Outro dato que podería suscitar dúbidas sobre a conveniencia de incluír as estadias en portos deportivos mediante amarres en tránsito de embarcacións de recreo sería o especial réxime dos portos deportivos, integrados no dominio público portuario competencia da Comunidade Autónoma de Galicia, ao que fai referencia o artigo 50,1 da Lei 6/2017, de 2 de decembro, de Portos de Galicia. Unha situación semellante darase con relación ao pretendido gravame das embarcacións de cruceiro turístico que, na maioría dos casos, amarrarán en portos de interese xeral, que forman parte do dominio público marítimo-terrestre e integran o dominio público portuario estatal, como dispón o artigo 67,1 do Real decreto legislativo 2/2011, de 5 de setembro, polo que se aproba o texto refundido da Lei de Portos del Estado e da Marina Mercante. Pero, aínda que a presenza destes buques con turistas teña lugar en dependencias de dominio público estatal ou autonómico, os portos forman parte dos municipios correspondentes, como se encargou de sinalar o Tribunal Constitucional. Así, no fundamento 3 da clásica sentenza 77/84, de 3 de xullo, o Tribunal sinala "...á parte de que a condición de dominio público non é un criterio utilizado na nosa Constitución nin no EAPV (por citar o único que aquí interesa), para delimitar competencias, é certo que o concepto de dominio público serve para cualificar unha categoría de bens, pero non para anular unha porción do territorio do seu contorno, e consideralo como unha zona exenta das competencias dos diversos entes públicos que as ostenten. Tanto a xurisprudencia do Tribunal Supremo como a doutrina do Consello de Estado sostiveron, de forma inequívoca, e, concretamente, respecto aos portos e á zona marítimo-terrestre, que unha e outra forman parte do termo municipal en que están localizados. Para iso baséanse en que, legalmente, todo o territorio nacional está dividido en termos municipais, de forma que non poden quedar espazos territoriais excluídos da incidencia territorial dalgún municipio. Por tanto, quen se aloxa nun barco de recreo nun amarre temporal nun porto deportivo de Galicia se aloxa no municipio onde se atopa o devandito porto.

A POSIBILIDADE DE QUE OS MUNICIPIOS DE GALICIA POIDAN DECIDIR A ESIXENCIA EFECTIVA DO IMPOSTO NO SEU ÁMBITO TERRITORIAL



VIII. A posibilidade de que os municipios de Galicia poidan decidir a esixencia efectiva do imposto no seu ámbito territorial

O imposto sobre estancias turísticas, como dixemos, debe ser un imposto de carácter autonómico. Non pode considerarse como un imposto local do municipio de Santiago de Compostela, posto que este, como todas as corporacións locais no ordenamento español, carece de poder legislativo para crear figuras tributarias. Tampouco pode tratarse dun imposto local creado pola Comunidade Autónoma de Galicia. Xa mencionamos que, no noso sistema constitucional, malia que os responsables de dar cumprimento ao principio de suficiencia financeira local son tanto o Estado como as comunidades autónomas, só o Estado pode, mediante lei, crear tributos locais novos (sentenza do Tribunal Constitucional 31/2010, de 28 de xuño, FX 140, con cita na 233/1999, FX 22). Esta última sentenza dicía no Fundamento 22 que “desde o momento no que esta concreta potestade normativa do Estado ten como inmediata finalidade garantir a suficiencia financeira de tales corporacións (...), o seu exercicio encontra ancoraxe constitucional na competencia exclusiva sobre a Facenda xeral (art. 149.1.14 CE), debendo entenderse vedada, por iso, a intervención das comunidades autónomas neste concreto ámbito normativo”. É dicir, a regulación dos tributos locais é competencia exclusiva do Estado dentro da súa competencia sobre a Facenda xeral.

Agora ben, se é o Parlamento de Galicia o que crea o imposto sobre estancias turísticas, este tería necesariamente o ámbito de aplicación da comunidade autónoma. Isto significa que se esixiría en todos os seus municipios, o cal sería contraditorio coa conveniencia de que o imposto sobre estancias turísticas se aplique a nivel local. A propia autonomía municipal, que se estende ao financeiro e ao tributario, requiriría que os municipios tivesen capacidade para decidir se aplican o imposto ou non.

Para que as entidades locais puidesen exercer a súa autonomía financeira e decidir se, no seu termo municipal, se vai esixir ou non o imposto sobre estancias turísticas, podería acudirse a tres alternativas. Dúas delas requirirían que a lei de creación do imposto cedese o tributo aos municipios e que a cesión non só abarcase a xestión e recadación do imposto, senón tamén certas competencias normativas.

VIII.1. PRIMEIRA ALTERNATIVA. Configuración do imposto sobre estancias turísticas como imposto cedido aos municipios e que estes poidan decidir se se esixe ou non no seu ámbito municipal

Indiquemos en primeiro lugar que o Tribunal Constitucional aceptou que as comunidades autónomas poidan ceder os seus impostos ás corporacións locais. Foi o que recoñeceu o Tribunal Constitucional no Fundamento Xurídico 22 da súa sentenza 233/1999, de 16 de decembro, cando dixo que “(...) todo isto non é óbice, no entanto, para que estas, ao igual que o Estado, poidan ceder tamén os seus propios impostos ou tributos en beneficio das corporacións locais, xa que, ao contrario do afirmado polos recorrentes, nada hai que o impida na LRFL nin na CE ou na Lei orgánica de financiación das comunidades autónomas (en diante, LOFCA), sempre e cando, claro está, as comunidades autónomas respecten os límites da súa capacidade impositiva que se establecen nestas dúas últimas”. Esta doutrina reiterouse no Fundamento 140 da sentenza 31/2010, de 28 de xuño, onde se di que “(...) cuestión distinta, allea ademais á norma cuestionada, é que a comunidade autónoma poida ceder os seus tributos propios ás corporacións locais do seu territorio, como ten recoñecido a nosa doutrina (STC 233/1999, FX 22)”.

Por tanto, unha primeira opción, que non parece que contradiga a doutrina constitucional, pasaría pola cesión do imposto sobre estancias hoteleiras na propia lei autonómica, para que cada municipio, por medio das súas ordenanzas, decida se o aplica ou non o aplica. Os entes locais poderían tamén fixar aspectos relativos ao réxime do tributo, dentro dos límites establecidos pola lei, como as contías que se deben cobrar por cada estancia. Esta opción parece que se acomodaría á posibilidade de cesión dos impostos autonómicos aos entes locais, recoñecida polas mencionadas sentenzas 233/1999 e 31/2010.

VIII.2. SEGUNDA ALTERNATIVA. Que o imposto sexa de esixencia xeral pero os municipios poidan decidir bonificalo, incluso ao 100 %

Unha segunda alternativa sería que o imposto se esixise en todo o territorio da comunidade autónoma, pero que se dotase legalmente os municipios dunha marxe de decisión en canto á contía do imposto, e que a contía puidese ser cero porque o municipio puidese establecer unha bonificación do 100 % na cota do imposto.

É o que prevé a Lei valenciana 7/2022, de 16 de decembro, que crea o imposto sobre estancias turísticas, cuxo artigo 10 dispón que o municipio pode aprobar unha bonificación na cota do 100 %, a fin de facilitar a adaptación territorial desta medida tributaria. Pero unha bonificación é un elemento de cuantificación que permite ao ente territorial que acode á mesma exercer a súa autonomía financeira no lado tributario. Non debe definirse como un instrumento de adaptación territorial do imposto ou de supresión. No sentido oposto, tampouco nos parece adecuado prever na lei galega unha recarga municipal voluntaria sobre o imposto, como se prevé no imposto valenciano sobre estancias turísticas en relación cos feitos impositivos producidos en establecementos turísticos situados dentro do seu ámbito territorial. En calquera caso, de preverse tal recarga, a lei autonómica debería fixar o máximo e o mínimo.

Pero a opción de que os municipios que non queiran aplicar o imposto puidesen bonificalo ao 100 % tampouco parece a máis adecuada. E o mesmo podería dicirse da posibilidade de que a lei autonómica atribúa ás corporacións municipais capacidade para decidir o tipo de gravame do imposto sobre estancias turísticas, incluíndo un tipo do 0 %.

En principio, que as corporacións locais poidan exercer a súa autonomía a través da fixación de bonificacións na cota de impostos creados por outros entes públicos non crea obxeccións. A autonomía municipal pode estenderse á determinación de aspectos cuantitativos dos tributos dentro das marxes máximas ou mínimas establecidas pola lei, e así o entendeu o Tribunal Constitucional na súa

clásica sentenza 19/1987, Fundamento Xurídico 4.^o³⁰, e o reitera a sentenza 233/1999, no seu Fundamento 12, cando avala que a lei lles permita ás corporacións locais establecer a porcentaxe das contribucións especiais por debaixo do 90 % do custo do servizo³¹. Pero a lei que estableza esas marxes ha de ser unha lei estatal, como recorda recentemente a sentenza do Tribunal Constitucional 133/2022, de 25 de outubro de 2022, no seu Fundamento de Dereito 4, b), segundo a cal “(...) no caso de que se trate de tributos que constitúan recursos propios das corporacións locais — carentes de potestade lexislativa, aínda que habilitadas polo art. 133.2 CE para establecelos e esixilos—, aquela reserva haberá de operarse necesariamente a través do lexislador estatal, cuxa intervención reclaman os apartados 1 e 2 do artigo 133 da Constitución, en tanto en canto a mesma existe tamén ao servizo doutros principios —a preservación da unidade do ordenamento e deunha básica igualdade de posición dos contribuíntes— (STC 19/1987, de 17 de febreiro, FX 4), principios que só pode satisfacer a lei do Estado (...)”. Engádesse que se trata de “(...) unha potestade exclusiva e excluínste do Estado que non permite intervención autonómica (...)”. Doutrina reiterada en sentenzas do Tribunal Constitucional 31/2010, FX 140, 65/2020, de 18 de xuño, FX 7 B), e 125/2021, de 3 de xuño, FX 7 b). Por tanto, non parece moi conveniente que a lei autonómica atribúa ás corporacións municipais capacidade para decidir o tipo de gravame do imposto sobre estancias turísticas, incluíndo un tipo do 0 %, ou que permita implantar unha bonificación ao 100 % por parte das corporacións locais. Isto porque a habilitación dos municipios para que exerzan a súa autonomía sobre aspectos cuantitativos de tributos creados por outros entes está reservada á lei do Estado. Ademais, suporía que os municipios tivesen que despregar unha actuación pública para decidir en pleno non esixir o imposto, fixando un tipo cero ou unha bonificación do 100 %, en lugar de ter que optar por esixilo.

30 Segundo o Tribunal Constitucional: “(...) os Concellos, como corporacións representativas que son artigo 140 da Constitución, poden, certamente, facer realidade, mediante os seus acordos, a autodisposición no establecemento dos deberes tributarios, que é un dos principios da formación histórica e, no recoñecemento actual, no noso ordenamento, da regra segundo a cal deben ser os representantes que establezan os elementos esenciais para a determinación da obrigaón tributaria. Pero é claro que a reserva legal nesta materia existe tamén ao servizo de outros principios -a preservación da unidade do ordenamento e de unha básica igualdade de posición dos contribuíntes- que, garantidos pola Constitución do modo que di o seu artigo 133.2, non permiten, manifestamente, presentar o Acordo municipal como substitutivo da Lei...”.

31 Segundo o Tribunal Constitucional: “efectivamente, a LRFL, integrando perfectamente as esixencias da reserva de Lei tributaria e da autonomía local (STC 19/1987, fundamento xurídico 4.o), fixa un límite máximo da base imponible do tributo —o 90 por cento do custo soportado pola Entidade pola realización das obras ou o establecemento ou ampliación dos servizos— por debaixo do cal cada corporación local, despois de ponderar en cada caso concreto os intereses públicos e privados concorrentes, haberá de decidir cal é a porcentaxe do custo total que se vai repartir entre os especialmente beneficiados...”.

VIII.3. TERCEIRA ALTERNATIVA. Que o feito impositivo inclúa a necesidade de que o municipio no que se esixe o imposto sexa declarado como municipio de impacto turístico

Ao noso xuízo, cabería suxerir unha terceira opción, que entendemos que resulta viable.

Así, podería entenderse que unha eventual atribución por parte da Comunidade Autónoma de Galicia aos Concellos de capacidade para decidir se aplican ou non o imposto galego de estancias hoteleiras non encaixaría na facultade das comunidades autónomas para ceder, a favor de entes locais, os seus impostos. E isto por entender que tal cesión resultaría do recadado ou de facultades de xestión, non de capacidade normativa. Ademais, cabería afirmar tamén que as corporacións locais dispón dunha potestade regulamentaria que exercen aprobando ordenanzas, pero que esa cesión non debería incluír a facultade de decidir se aplican ou non un imposto da comunidade autónoma. Tampouco cabería que os municipios puidesen decidir a non-aplicación dun imposto autonómico mediante a técnica da exención, dado que os municipios non poden declarar supostos de exención nun imposto autonómico cedido, igual que as comunidades autónomas non poden establecer exencións nun imposto cedido polo Estado.

Polo contrario, e como o tributo ha de esixirse exclusivamente nos enclaves municipais de grande afluencia turística, consideramos que o feito impositivo deben ser as estancias turísticas naqueles municipios que sexan catalogados, mediante resolución administrativa da Xunta de Galicia, como municipios de grande impacto turístico ou de grande impacto turístico estacional. Neste segundo suposto, a declaración administrativa debe establecer o período temporal no que tal declaración ten eficacia, de maneira que o imposto só se podería esixir no período ao que fai referencia a declaración administrativa.

A iniciativa para que o municipio sexa declarado como municipio de grande impacto turístico corresponderalle exclusivamente ao pleno municipal do Concello respectivo e a catalogación administrativa terá o fin único e exclusivo de que se poida esixir o imposto sobre estancias turísticas nos termos municipais que teñan esta cualificación. Desta maneira, o imperativo de que haxa un recoñecemento administrativo do municipio de grande impacto turístico salvagardaría a finalidade

extrafiscal do tributo, como medida para loitar contra as externalidades negativas do turismo masivo. Isto conseguiría a non-suxeición das estancias naqueles municipios que non experimenten esa situación de grande impacto do turismo, sen afectar negativamente os principios de xeneralidade e igualdade, pois habería unha motivación obxectiva que xustificaría o tratamento fiscal diferenciado. Ao mesmo tempo, permitiría reforzar a función fiscal do tributo sobre a base da provocación de custos, xa que só os municipios de impacto turístico serían destinatarios do recadado polo imposto.

QUE OUTROS SUPOSTOS DE NON-SUXEICIÓN E DE EXENCIÓN PODEN PREVERSE NA REGULACIÓN DO IMPOSTO GALEGO SOBRE ESTANCIAS TURÍSTICAS?



IX. Que outros supostos de non-suxeición e de exención poden preverse na regulación do imposto galego sobre estancias turísticas?

Obviamente, haberá supostos de non-suxeición, nos que o feito imponible do imposto sobre estancias turísticas non se realice. Por exemplo, se se opta pola proposta de que a esixencia do imposto dependa de considerar un municipio como municipio de grande impacto turístico, se a estancia ten lugar nun establecemento dun municipio que careza de tal condición, non haberá feito imponible e, polo tanto, non se recadará o imposto. Pero tamén conviría sinalar outros supostos de non-suxeición e casos de exención, é dicir, situacións nas que se verifica o feito imponible do imposto, pero, por diversas razóns, parece conveniente non esixir o seu importe. Así, parece aceptable incorporar á lei galega algunhas exencións que figuran na normativa das comunidades autónomas que contan con impostos semellantes ao que se propón para Galicia.

Entre os supostos de non-suxeición estarían aqueles nos que a estancia non pode ser cualificada de turística. Podería considerarse a non-esixencia do imposto por non tratarse de estancias turísticas nos seguintes casos:

- Nas estancias que se efectúen por causas de forza maior,

determinadas por regulamento.

- Nas estancias que efectúe calquera persoa por motivos de saúde, así como as das persoas que a acompañen, sempre que poida xustificarse documentalmentemente que as estancias responden á necesidade de recibir prestacións de atención sanitaria que formen parte da carteira de servizos do sistema sanitario público de Galicia ou financiados por este.
- Nas estancias que se leven a cabo por motivos académicos, no ámbito de actividades desenvolvidas por universidades públicas e privadas, como impartición de conferencias ou participación en tribunais. A non-suxeición ao imposto limitarase aos días nos que se celebre a actividade e ao inmediato anterior e posterior a esta. O número máximo de unidades de estancia gravadas no terá en conta os días nos que opere a non-suxeición.
- Nas estancias que se realicen para participar en competicións deportivas oficiais.
- Nas estancias por motivos laborais, nos termos que regulamentariamente se establezan.

En calquera caso, o regulamento pode establecer a fórmula a través da cal unha persoa física, con domicilio en Santiago de Compostela e empadroada no municipio, poida acreditar que leva a cabo unha estadia nun establecemento hoteleiro por motivos que non son turísticos, para que non se lle esixa o imposto.

- As estancias efectuadas por persoas de idade igual ou inferior a dezoito anos.
- As estancias de acompañantes de menores con ocasión de estadias ocasionadas por viaxes ou excursións escolares en niveles de estudo inferior aos universitarios.
- As estancias subvencionadas por programas sociais dunha administración pública de calquera Estado membro da Unión Europea.
- As estancias organizadas por asociacións declaradas de utilidade

pública que teñan unha relación directa con actividades educativas, sanitarias, de asistencia social, de fomento da igualdade de oportunidades e da tolerancia, de defensa do medio ambiente, de atención ás persoas en risco de exclusión por razóns físicas, sociais, económicas ou culturais ou de atención a mulleres vítimas de violencia de xénero.

- As estancias de persoas con discapacidade que acrediten un grao de discapacidade igual ou superior ao 66 %.

Mediante un decreto poderán establecerse os requisitos formais que sexan necesarios para xustificar a concorrencia destas exencións. En calquera caso, será de aplicación as regras sobre proba contidas nos artigos 105 e 106 da Lei 58/2003, xeral tributaria.

No caso das estancias de menores de dezaioito anos, convén xustificar que, aínda que noutras comunidades autónomas se declaran exentas as estadias de menores de dezaioito anos, non parece conveniente configurar os menores de idade, carentes de capacidade de obrar, como suxeitos pasivos da obrigaón tributaria.

Todas estas situacións nas que, mediante a técnica da exención, a lei alivia o pagamento do tributo non xeran situacións que puidesen catalogarse, desde a perspectiva do Dereito da Unión Europea e do artigo 107 do Tratado de Funcionamento da Unión Europea, como contrarias á libre competencia, nin constituirían axudas de Estado prohibidas. Recordemos que o concepto de axudas de Estado abarca, segundo o citado artigo 107 do Tratado de Funcionamento da Unión Europea, as “axudas concedidas polo Estado ou mediante fondos estatais, baixo calquera forma que, favorecendo algunhas empresas ou producións, falseen ou ameacen con falsear a competencia”.

Como indica a clásica sentenza do Tribunal de Xustiza da Unión Europea, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/ Haute Autorité da CECA, de 23 de febreiro de 1961, (As. 30/59³²), é axuda de Estado “toda intervención que, baixo as máis diversas formas, trata de aliviar as cargas que normalmente gravan o balance dunha empresa”. E na sentenza Italia/Comisión, de 2 de xullo de 1974, (As. C-

32 POCAR, F., Comentario Breve ai Trattati dell Comunita e dell'Unione Europea, Cedam, Padova, 2001, páx. 457.

173/73), catalogou as axudas de Estado como “calquera vantaxe concedida pola autoridade pública que, baixo diversas formas, altere ou poña en risco de alterar a libre competencia”. Por tanto, o concepto de axudas de Estado pode comprender os beneficios fiscais para as empresas. As exencións que postulamos van dirixidas aos contribuíntes que serán consumidores de servizos de aloxamento turístico, pero, indirectamente, afectarán empresas turísticas que, como substitutos do contribuínte, serán as inicialmente obrigadas a ingresar o imposto. Non obstante, no presente caso, aínda que os beneficios afecten as empresas, faltaría o requisito esencial da selectividade. Estes beneficios fiscais non teñen a condición de axudas selectivas, mesmo que se dirixan a suxeitos determinados. Non se trataría de axudas selectivas, aínda que son beneficios pensados para certos contribuíntes e os establecementos que estes elixan para aloxarse serán indirectamente beneficiados. Pero as exencións propostas non favorecen un determinado grupo de empresas hoteleiras ou de aloxamento en detrimento doutras. Así, o Tribunal de Xustiza da Unión Europea, nos asuntos Autogrill España (T-219/10) e Banco Santander e Santusa Holding (T-399/11), 7 de novembro de 2014, defende que “a selectividade non pode derivarse unicamente da constatación de que se estableceu unha excepción a un réxime xeral ou ‘normal’ de tributación” (apartados 45 e 49), engadindo que “a selectividade ha de apreciarse con categorías de empresas suxeitas á lexislación dun mesmo Estado membro e non na diferenza de trato entre as empresas dun Estado membro e as de outros Estados membros”. As exencións propostas non van legalmente dirixidas a un grupo de empresas e, por tanto, non teñen a condición de axudas selectivas, o cal nos exime de considerar que se trata de axudas cun carácter ambiental e que poidan estar comprendidas entre as autorizadas polo Regulamento (UE) n.º 651/2014 polo que se declaran determinadas categorías de axudas compatibles co mercado interior, coñecido como regulamento de excepción por categorías.

QUEN SERÍAN OS SUXEITOS PASIVOS DO IMPOSTO GALEGO SOBRE ESTANCIAS TURÍSTICAS?



X. Quen serían os suxeitos pasivos do imposto galego sobre estancias turísticas?

O idóneo é definir como contribuínte á persoa que leva a cabo a estadia no establecemento de aloxamento. Esa é a persoa que se pode identificar como visitante e, polo tanto, o axente da actuación turística cuxas externalidades se pretenden minimizar. Ese é o suxeito que deberá contribuír, aínda que sexa nunha contía ínfima. Tamén é quen manifesta a capacidade económica derivada do aloxamento nun establecemento público ou privado de uso público. E é por ese motivo que cremos que os menores de idade, que por definición no dispón de capacidade de obrar para ser suxeitos pasivos dunha obrigaón tributaria, non deben ser contribuíntes polo imposto de estancias.

Cando un imposto grava o consumidor final dun servizo, no marco do que se coñece como unha operación *Business to Consumer* (B2C), a practibilidade do tributo (é dicir, a garantía dunha aplicación práctica razoable do mesmo) require a colaboración da empresa prestadora ou subministradora do servizo gravado, posto que non é imaxinable que se poidan esixir a un consumidor final as obrigaóns formais propias do cumprimento tributario.

Por iso, parece conveniente, e incluso necesario, definir a empresa ou

particular que presta o servizo de aloxamento como substituto do contribuínte e obrigar a repercusión separada do imposto no momento de emitir a correspondente factura. Isto favorece a visibilidade e transparencia do tributo. A persoa física ou xurídica que facilita o servizo de aloxamento debe ser considerada legalmente como substituto que debe cumprir as obrigacións materiais e formais do imposto. Deberá, incluso, conservar durante o prazo de prescrición unha copia do documento empregado en cada caso para xustificar as exencións anteriores.

Na nosa opinión, o substituto debería levar a cabo unha repercusión. Neste punto algúns impostos autonómicos, como xa indicamos, exclúen ou non prevén a repercusión do imposto sobre estancias. Isto podería deberse a que a vixente LXT parece concibir como suxeitos diferenciados o substituto (artigo 35, 2, d da LXT) e o obrigado a soportar a repercusión (artigo 35.2 g da mesma norma). Pero, aínda que o que soporta a repercusión apareza conceptualmente diferenciado do substituto, o certo é que o propio artigo 36.3 da LXT dispón que “o substituto poderá esixir do contribuínte o importe das obrigacións tributarias satisfeitas” e a repercusión é unha das modalidades de resarcimento do substituto.

Así se recoñece nalgúns impostos de recente creación, como o imposto sobre o depósito de residuos en vertedoiros, a incineración e a co-incineración de residuos, previsto na Lei 7/2022 de 8 de abril, de residuos e solos contaminados para unha economía circular, que, no seu artigo 94 di que “os substitutos do contribuínte deberán repercutir o importe das cotas devindicadas sobre os contribuíntes do imposto, quedando estes obrigados a soportalas”, engadindo que “a repercusión das cotas devindicadas se efectuará na factura separadamente do resto de conceptos comprendidos nela”.

Como dixemos, cremos que esta é unha fórmula óptima, pois, coa repercusión separada, visibilízase a carga fiscal do imposto e autorízase que o turista tome conciencia de que participa na sostibilidade financeira do municipio que visita.

Este substituto con repercusión non debería considerarse incompatible co concepto do obrigado a soportar a repercusión a que fai referencia a LXT, pero a súa definición debería servir para facer recaer nel, por ser o suxeito máis facilmente localizable e o que dispón dunha maior organización no marco dunha operación *Business to Consumer* (B2C), as principais obrigacións tributarias. E, como sinalou o

Tribunal Supremo, en sentenza 204/2023 de 17 de febreiro de 2023, en relación co imposto estremeño sobre a eliminación de residuos en vertedoiros, en casos de repercusión no cabería xirar liquidación ao contribuínte, en tanto que é o substituto o que está suxeito á obrigaón tributaria principal. Por tanto, debe definirse o establecemento de aloxamento nestes termos, esixíndolle o ingreso e excluindo a posibilidade de que a Administración autonómica poida reclamar o tributo ao contribuínte ou turista.

Isto débese completar coa asignación dunha serie de obrigaóns formais que deben recaer no substituto, xa que ao tratarse de alguén que opera no mercado como empresario ou realiza unha actividade, como o aluguer de aloxamento turístico, próxima a unha actividade empresarial, disporá dunha mínima organización e de medios persoais e materiais que lle permiten cumprir certos deberes tributarios. Estes deberes no terían que recaer no contribuínte que actúa como consumidor dun servizo.

Tales obrigaóns poden ser similares ás que describe o artigo 15 da Lei valenciana 7/2022, que disciplina o imposto sobre estancias turísticas. Esas serían a presentación das declaracións censuais referidas ao inicio da actividade de explotación de establecementos de aloxamento turístico, a presentación das autoliquidacións, a expedición e entrega ao contribuínte dos xustificantes de esixencia e cobro do imposto, a levanza dos libros e rexistros necesarios, o rexistro de todas as operacións anteriores dentro do prazo fixado para liquidación e pagamento do imposto e o nomeamento dun representante con domicilio na Comunidade de Galicia, para o suposto de substitutos do contribuínte con domicilio fiscal fóra do territorio da comunidade, cuxa comunicación á administración tributaria será efectuada mediante unha declaración censual.

A lei galega que se cree no seu momento para regular un imposto de estancias turísticas debería tamén adoptar unha fórmula similar á establecida no artigo 7 da lei valenciana, que define como responsables solidarios do ingreso das débedas tributarias correspondentes ás cotas devindicadas dos contribuíntes as persoas físicas ou xurídicas que contraten directamente en nome do contribuínte e fagan de intermediarias entre este e os establecementos de aloxamento turístico, o que permitiría configurar como responsables, no caso de que o substituto non pague, os *tour operadores* e empresarios con actividades similares.

No caso de cruzeiros turísticos, serán responsables solidarios os consignatarios que actúen por conta dos suxeitos pasivos substitutos por medio dun contrato de axencia ou comisión. Igual que no suposto dos amarres nos portos deportivos, ao ser unha situación que non se dá na cidade de Santiago de Compostela, consideramos que non procede efectuar, en texto, máis consideracións ao respecto³³.

Singular é a situación que se produce en relación cos pisos de aloxamento turístico, ofrecidos directamente no mercado polos seus propietarios a través de plataformas como Airbnb.

Obviamente, os aloxamentos en vivendas de uso turístico, contempladas no artigo 65 bis da Lei 7/2011, de 27 de outubro, do turismo de Galicia, deben ser incluídos entre os supostos nos que cabe esixir o imposto, posto que non habería ningunha razón obxectiva para deixalos fóra. Téñase en conta que segundo este precepto, e a diferenza do que ocorre noutras latitudes, só é posible ceder a totalidade da vivenda, sen que se permita a cesión por estancias.

O mecanismo da declaración responsable, previsto no artigo 65 bis, 4 da Lei 7/2011, permite a localización e o control destas vivendas. O Decreto 57/2016, de 12 de maio, regula a autorización turística deste tipo de vivendas e desde 2017 funciona o rexistro autonómico, onde se reflectirán as altas que se tramiten pola mencionada declaración responsable. Ademais de tal autorización, precisárase o preceptivo título habilitante municipal de natureza urbanística (comunicación previa ou declaración responsable), como ratificou o Tribunal Superior de Xustiza de Galicia nas súas sentenzas de 7 e 8 de abril de 2022 (recs. 4285/2021 e 4022/2022). As sentenzas en cuestión confirman que, no caso de vivendas orientadas ao uso turístico, “a asimilación ao uso hoteleiro, entendida como uso terciario de hospedaxe, ante a falta de actualización das normas urbanísticas á normativa autonómica canto á regulación dos usos turísticos debe ser a máis coherente coa actividade que se desenvolverá e, por iso, igualmente non permitida sen habilitación previa por parte do Concello”. A

33 Para determinar quen ten a condición de consignatario, hai que estar ao réxime legal desta figura, que deriva do Real Decreto Legislativo 2/2011, de 5 de setembro, polo que se aproba o Texto Refundido da Lei de Portos do Estado e da Mariña Mercante, da Lei 14/2014, de 24 de xullo, de Navegación Marítima e do Regulamento aprobado polo Real Decreto 131/2019, de 8 de marzo, polo que se desenvolve a obrigaçión de consignación de buques. Segundo o artigo 2 deste último precepto legal, é consignatario a persoa natural ou xurídica que se ocupa, por conta do armador ou do navieiro, en cuxo nome e representación actúa, “das xestións materiais e xurídicas necesarias para o despacho e demais atencións ao buque no porto”, ademais de resultar obrigado ao abono das taxas liquidadas aos seus representados pola estancia do buque no porto. Por isto, non lle resultará allea a condición de debedor dun tributo.

través desta segunda autorización, a local de carácter urbanístico, municipios como o de Santiago de Compostela dispón de mecanismos de coñecemento e control das vivendas que funcionan con esteréxime.

Por iso, aos propietarios de vivendas turísticas suxeitos a diversas obrigacións formais pódeseles esixir tamén as propias dun substituto do imposto sobre estancias hoteleiras. No entanto, no caso de que o aluguer se leve a cabo a través de plataformas como Airbnb, a tendencia no dereito comparado dos nosos días é configurar a plataforma como colaboradora e, incluso, como suxeito pasivo de diversas figuras tributarias. No caso das *app* que intermedian entre os potenciais consumidores e os propietarios de vivendas que queren destinalas ao uso turístico, está claro que as mesmas non realizan unha actividade de simple intermediación por conta e en nome alleo, senón que desenvolven unha xenuína actividade económica. Isto é algo que quedou claro desde a sentenza do Tribunal de Xustiza da Unión Europea de 22 de decembro de 2022 -asunto C-38/21-, que declara compatible co Dereito da Unión as obrigacións de información esixidas en Italia ás plataformas de aloxamento turístico. Na liña do que, con toda rotundidade, afirmou o Tribunal de Xustiza da Unión Europea (Gran Sala) de 20 de decembro de 2017, no asunto Asociación Profesional Élite Taxi contra Uber Systems Spain (asunto C-434/15), defendendo que Uber "non se limita a intermediar entre un condutor non profesional que usa o seu propio vehículo con outras persoas que desexan un desprazamento", senón que "crea e organiza" unha oferta de servizos de transporte urbano mediante ferramentas informáticas.

Esta sentenza supón unha radical superación da teoría que no seu momento defendeu o propio Tribunal de Xustiza da Unión Europea na sentenza de 19 de decembro de 2019 (asunto C-390/18), no caso Airbnb Ireland, que deixaba sen efecto a obrigación establecida en Francia de que Airbnb se dese de alta e cumprise os requisitos administrativos esixibles aos axentes inmobiliarios. A sentenza consideraba que a imposición de tal requisito a Airbnb constituía unha regulamentación técnica e non fora notificada á Comisión, como era preceptivo de acordo co artigo 3.4 b) da Directiva 1535/2015, que regula o procedemento de información en materia de regulamentacións técnicas e de regras relativas aos servizos da sociedade da información. Criterio non moi afastado do que defendeu o Tribunal Supremo en sentenza de 23 de xullo de 2020 (n.º 1106/2020), ao anular o artigo 54 do Real

Decreto 1065/2007, sobre o deber das plataformas de aluguer turístico de informar á Administración Tributaria.

Ademais, existe unha tendencia na Unión Europea a considerar estas plataformas en relación con outros impostos, como o IVE, que recaen sobre o consumo, como verdadeiros suxeitos obrigados ao ingreso do imposto. Concretamente, o artigo 9 bis do Regulamento de Execución (UE) 282/11 establece a ficción de que a plataforma é a que compra e vende os servizos en cuestión. Invócase o artigo 28 da Directiva do IVE 2006/112/CEE presumíndose que a plataforma actúa en nome propio e por conta doutros na prestación de servizos. Segundo este precepto “cando un suxeito pasivo que actúe en nome propio, pero por conta allea, medie nunha prestación de servizos, considerárase que recibiu e realizou persoalmente os servizos de que se trate”³⁴.

Por iso, cando estas plataformas en liña alugan pisos turísticos en Santiago de Compostela e noutros municipios, deberían ser estas as que teñen que operar como substitutos dos contribuíntes e non os propietarios dos inmobles. Esta sería a solución máis razoable, porque sería coherente coa tendencia na fiscalidade actual de controlar e gravar plataformas que intermedian no que se coñece como economía colaborativa.

Canto ao control, non hai dúbida de que se vai cara a un reforzo das obrigacións de colaboración das plataformas. É de destacar o que supón a DAC7, contemplada na Directiva (UE) 2021/514 do Consello de 22 de marzo de 2021, que, entre outras cousas, incorpora unha nova obrigación de información para os operadores europeos con arraigamento e non europeos de plataformas dixitais, moi similar á prevista pola OCDE en *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, presentado o 19 de febreiro de 2020. Tales obrigacións inclúen a obtención de información dos vendedores respecto ás actividades pertinentes (arrendamento e cesión temporal de bens inmobles e medios de transporte, servizos persoais e venda de bens), verificando a información subministrada coa aplicación dunha serie de normas e procedementos de dilixencia debida. Esa información será obxecto de intercambio, xa que o Estado de localización da plataforma a cederá de maneira periódica ao Estado membro de

³⁴ Sobre este tema véxase a recente sentenza do Tribunal de Xustiza da Unión Europea de 28 de febreiro de 2023, asunto C-695/20, Fenix International.

residencia do vendedor e, no caso do arrendamento de bens inmobles, á Administración Tributaria do país onde se encontre localizado o inmovible.

En canto á tributación destas plataformas, na imposición directa, as mesmas están gravadas polos seus beneficios en concepto de servizos de intermediación en liña con operación subxacente (como di o artigo 4.7 da Lei 4/2020, de 5 de outubro do Imposto sobre Servizos Dixitais). E na imposición indirecta, e, en concreto, en relación co IVE, preténdese afondar na tese de que as plataformas desenvolven unha verdadeira actividade económica, aínda que aparentemente subministren un instrumento técnico para que empresarios ou particulares poidan facer negocio. En coherencia con este criterio, do que se trata é de asumir a ficción de que a operación é feita no propio nome da plataforma, sendo esta a obrigada a ingresar o IVE. Quen se acolla a este sistema declarará e ingresará de forma simplificada, con carácter mensual, o IVE de importación que deberán recadar dos compradores³⁵.

É evidente, por tanto, que hai nos impostos ao consumo unha tendencia a considerar as plataformas de servizos dixitais como verdadeiros suxeitos de tales tributos. E que existen instrumentos de control de plataformas como Airbnb que aconsellarían que, cando o inmovible se ofrezca no mercado a través das súas *apps*, sexan as plataformas e non os titulares dos pisos turísticos os que actúen como substitutos no imposto de estancias hoteleiras, o cal non será fácil, pois as obrigacións de información destas plataformas son impostas polo Estado e este debería compartir a información coas comunidades autónomas. Debería ser a lei do Estado a que fixe as obrigacións de colaboración, como se fixo noutros países. En concreto, en Italia, estableceuse a obrigación para as plataformas intermediarias de reter e ingresar a denominada *tassa Airbnb*. E, en Francia, impúxose ás plataformas dixitais o deber de informar aos seus usuarios, en cada transacción que realicen, sobre as súas obrigacións fiscais e sociais, así como de facilitarlles ao longo do mes de xaneiro de cada ano un documento recapitulativo dos importes brutos percibidos por

³⁵ É de destacar, en relación con isto, a previsión, desde abril de 2021, dun réxime opcional para vendas a distancia de bens importados desde terceiros países, denominado sistema IOSS (Import One-Stop-Shop). A través do mesmo, preténdese facilitar o cumprimento de obrigacións de declaración e ingreso por parte de importadores, empresarios vendedores en liña, tanto intracomunitarios como de fóra da Unión Europea, plataformas dixitais ou marketplaces. Isto en relación con vendas a distancia de bens importados desde terceiros países con destino a particulares da Unión Europea, que non superen os 150 euros. Recoñécese unha exención técnica na importación e a obrigación de repercusión e ingreso do IVE ao transmitir os bens aos destinatarios ou compradores do ben importado. E aplicando o tipo de IVE do Estado membro de destino das mercadorías.

todas as transaccións realizadas³⁶.

En calquera caso, o rol destas plataformas debe ser o de colaboradores ou asistentes na aplicación do imposto de estancias hoteleiras, como colaboradores sociais na aplicación dos tributos, no sentido ao que se refire a este concepto o artigo 92 da LXT ou en termos similares á figura do “asistente na recadación do imposto”, prevista no artigo 32 da Lei 5/2017, de 28 de marzo, do Parlamento de Cataluña, pola que se aproba o imposto sobre estancias en establecementos turísticos. Este precepto sinala que se poderán incluír como asistentes na recadación do imposto os operadores de plataformas tecnolóxicas que comercialicen servizos turísticos de aloxamento ou faciliten a relación entre o titular da explotación e as persoas que efectúen as estancias.

Figuras como esta demostran que, a nivel de comunidade autónoma e dado que a lei autonómica non pode impor obrigacións específicas de comunicación ou subministro de información ás plataformas dixitais, a mellor solución pasa pola implementación de instrumentos cooperativos. Isto suporía seguir modelos como o de Estonia, onde as autoridades fiscais asinaron convenios de colaboración coas plataformas para simplificar o proceso de declaración fiscal para os propietarios de vivendas de uso turístico. Creouse unha plataforma colaborativa na que se rexistran os datos fiscais do cliente. Posteriormente, a plataforma envía os datos pertinentes a efectos fiscais á Administración Tributaria, a cal elaborará o borrador de declaración tributaria do contribuínte, coa finalidade de axudarlle a cumprir as súas obrigacións tributarias de maneira sinxela e eficaz. Noutros Estados (Portugal, Francia, Holanda), alcanzáronse acordos entre as autoridades e as plataformas dixitais tendentes a garantir a recadación e o ingreso dos impostos debidos polos usuarios. A nivel local, distintas cidades (Ámsterdam, París...) acordaron coas plataformas de aloxamento a recadación e transferencia da débeda tributaria correspondente ás taxas turísticas. E Airbnb chegou a acordos coas autoridades tributarias dalgúns países para colaborar na xestión dos tributos sobre estancias turísticas.

Por todo isto, sería conveniente que a lei galega que regule o imposto de

36 Así aconteceu coa aprobación e publicación do Decreto n.º 2017-126, de 2 de febreiro de 2017, Francia. Unha autoridade independente certifica o cumprimento destas obrigacións de información por parte das plataformas (https://www.legifrance.gouv.fr/eli/decret/2017/2/2/ECFE162_9990D/jo/texte). Con posterioridade, estableceuse a obrigación para as plataformas dixitais, a partir de 2019, de comunicar a información relativa aos ingresos obtidos polos seus usuarios, tanto á Administración Tributaria como á Seguridade Social.

estancias hoteleiras dispoña a posibilidade de que as plataformas asinen un convenio coa Administración. Para iso, requirirase unha auditoría periódica dos seus sistemas informáticos. Deste modo, a plataforma poderá recibir o importe do imposto do contribuínte (o turista) e ingresalo na Facenda Pública. Aínda que non se prevé que as plataformas tecnolóxicas intermediarias sexan substitutos do contribuínte (condición que debe reservarse para os titulares da explotación dos establecementos turísticos) nin responsables solidarios (status que se atribúe aos intermediarios que contratan directamente cos establecementos), si sería bo que a lei galega as catalogase directamente como substitutos no caso (e só no caso) de que exista a posibilidade de recibir información das transaccións operadas no municipio a través de tales plataformas³⁷.

37 O Libro Branco para a Reforma do Sistema Tributario de febreiro de 2022, do Comité de Persoas Expertas, di na súa páxina 533 que “o Comité considera que, aínda que a comunicación de información é unha ferramenta que facilita o control tributario deste tipo de operacións, podería valorarse, ademais, introducir, respecto a determinados tributos, medidas máis eficaces para asegurar o cumprimento das obrigacións tributarias, como a figura do substituto ou do retedor, posto que simplificarían as obrigacións formais dos contribuíntes e facilitarían a recadación. En particular, en relación cos alugueres de vivendas de uso turístico exentas de IVE (art. 20. Un. 23.ª LIVE) e coas vendas de bens usados ou de segunda man entre particulares a través de plataformas dixitais, ambas as operacións suxeitas ao ITPAXD, modalidade TPO (art. 7.1.B e art. 7.1.A TRLITPAXD)”.

CALES SERÍAN OS ELEMENTOS QUE SE DEBERÍAN TER EN CONTA PARA CUANTIFICAR O IMPOSTO GALEGO SOBRE ESTANCIAS TURÍSTICAS?



XI. Cales serían os elementos que se deberían ter en conta para cuantificar o imposto galego sobre estancias turísticas?

No imposto sobre estancias hoteleiras, débense prever, como elementos cuantificadores da obrigaón tributaria, os clásicos conceptos de base imponible e tipo de gravame.

No dereito comparado existen dúas tendencias fundamentais ao respecto. Unha na cal o imposto funciona como un típico imposto con base monetaria. Existe algún suposto no que, ao expresar a base monetaria no prezo en diñeiro do servizo de aloxamento prestado, a contía que se debe pagar é un importe fixo por cada tramo da base. É o caso singular de Hamburgo (Alemaña), onde, por exemplo, para aloxamentos cuxo custo neto por noite se sitúa entre os 10 e os 50 euros, a taxa é de 0,50 euros. O tipo máximo é de 4 euros para aloxamentos cuxo custo por noite supere os 200 euros.

Non obstante, como adoita acontecer na maioría dos casos, cando nos encontramos ante unha base monetaria, o tipo de gravame consiste nunha alícuota ou porcentaxe de tal base. A base será o prezo ou contraprestación pagada polo turista polo aloxamento. É o caso do imposto que se aplica en Ámsterdam, onde o tipo é un

7 % do importe facturado do aloxamento. En Colonia ou Berlín, o tipo de gravame é unha alícuota do 5 %, en Budapest, un 4 %, en Viena, un 3,02 % e, en Praga, un 0,5 %.

O recurso ás alícuotas, é dicir, a tipos de gravame consistentes en porcentaxes de bases estimadas en diñeiro, ten a vantaxe da facilidade de xestión e da asimilación a outros impostos indirectos que gravan bens ou servizos como o IVE. Ademais, non resulta imprescindible unha permanente actualización do tributo, xa que a cota incrementa a medida que o fai o prezo ao público dos servizos ofertados. Pero, como contrapartida, o importe do tributo pode resultar excesivo en escenarios de inflación, ao trasladarse facilmente á cota os incrementos de prezo dos servizos de aloxamento gravados. E, ademais, é máis difícil que o contribuínte aprecie a finalidade extrafiscal do imposto se este dilúe na factura como unha porcentaxe tributaria máis, similar ao IVE.

Por iso, e igual que ocorre nas Comunidades Autónomas de Cataluña, Baleares ou Comunidade Valenciana, optamos por unha fórmula que defina o que se coñece como unha base non monetaria, que no veña expresada en diñeiro, senón unha unidade diferente, como son os días de estancia. É o que se coñece como un parámetro, isto é, unha magnitude non considerada en diñeiro ou en bens valorables en diñeiro. Como se vai esixir o tributo por cada estadía e vai ser cuantificado a partir dunha base imponible non monetaria, é necesario establecer unhas *unidades de estancia* que operen como unidades da base imponible. Estas unidades de estadía serán uns rangos temporais de permanencia no aloxamento.

Como xa dixemos, non cremos que ese lapso temporal teña que ir vinculado á estadía de noite, que é unha forma definida de prestar os servizos hoteleiros ou de aloxamento e que, en Galicia, se contempla no Decreto de Vicepresidencia e Consellería de Presidencia, Administracións Públicas e Xustiza 57/2016, de 12 de maio, polo que se establece a ordenación dos establecementos hoteleiros e que desenvolve a Lei 7/2011, de 27 de outubro, do turismo de Galicia. No artigo 20.2 deste Decreto, establécese que “salvo pacto en contrario reflectido no documento de admisión, o dereito á ocupación da unidade de aloxamento pola persoa usuaria comezará ás 15.00 horas do primeiro día do período contratado e terminará ás 12.00 horas do día marcado como data de saída”. Esta ocupación, ligada ao transcurso total ou parcial dunha noite, é a forma común de contratación de

establecementos hoteleiros, aínda que é posible a contratación de servizos de hoteis por horas nos que non se toma como referencia para o prezo a noite de aloxamento.

Por tanto, ao existir a necesidade de establecer unhas unidades de estancia, esas unidades coincidirán coas noites de aloxamento cando o servizo se contrate tomando en consideración as noites pasadas no establecemento. Cando o aloxamento se contrate por horas, as unidades de estancia non poden ser as horas de permanencia, dado que complicaría enormemente a aplicación do imposto. Propomos que a unidade de estanciacoincida, nestes casos, co número de días nos que se contratou aloxamento por horas, é dicir, computarase cada unidade de estancia en fraccións de días. Un *late check-out* ou unha *early check-in*, se se facturan como tales, equivalen a un aloxamento por horas. Malia que, neste caso, debe definirse unha cantidade fixa para pagar por cada unidade de estancia inferior á que grava a estancia equivalente á noite de aloxamento.

Ademais, debe establecerse un número máximo de unidades de estancia polas que se tribute. Propomos que ese número sexa o de seis unidades.

Nestes casos, non haberá tipo de gravame no sentido dunha parte ou porcentaxe da base. Polo contrario, ao encontrarnos ante unha base non monetaria, a lei fixará unha cantidade que hai que pagar por cada unidade ou conxunto de unidades. Esa base virá determinada polo número de unidades de estancia no mesmo establecemento ou equipamento turístico durante un período continuado. Computarase cada unidade de estadía en días ou fraccións, cun máximo de seis.

A decisión fundamental consistirá en fixar o importe para pagar por día de estadía. A pesar de que se trata dunha decisión eminentemente política, podemos aproximar unha contía a partir das numerosas experiencias existentes no dereito comparado.

En Europa, e en palabras da Comisión Europea, os importes que se pagan polos impostos de aloxamento irían entre un mínimo de 0,10 euros (Bulgaria) ata un máximo de 7,50 euros (Bélxica) por persoa e noite. A media oscilaría entre 0,40 e 2,50 euros.

Se observarmos os países europeos da nosa contorna, Italia está notablemente por riba da media, se ben en cidades como Arezzo, Catania, Siracusa

o Sorrento se pagan cantidades que oscilan entre 1 e 3 euros. E se nos acercamos a cidades cun perfil turístico similar ao de Santiago de Compostela, temos importes superiores. En Roma, estase a esixir entre os 4 e os 7 euros; en Florencia, entre os 4 e os 5,5 euros e, en Milán, entre os 3 e os 5 euros. En Francia, o importe varía entre os 0,75 e os 2,20 euros de París, entre os 1,65 e os 3,20 euros en Lyon e entre os 0,60 e os 4 euros en Niza³⁸.

No caso dos impostos sobre estancias hoteleiras existentes en España, e na experiencia con maior percorrido temporal, a de Cataluña, existen contías diferenciadas para Barcelona e para o resto da comunidade autónoma. Os importes son de 3,50, 3 ou 5 euros para hoteis de 5 estrelas, gran luxo, cámpings de luxo e establecementos ou equipamentos de categoría equivalentes. Para hoteis de 4 estrelas e 4 estrelas superior e establecementos ou equipamentos de categorías equivalentes, 1,70, 1,20 ou 3,50 euros. Para vivendas de uso turístico, entre 2,25 e 1 euro. Finalmente, para o resto de cámpings e de establecementos e equipamentos, entre 0,6 euros e 2,5. Os pasaxeiros de cruceiros, atracados no porto de Barcelona por máis de 12 horas, pagan entre 0,6, 1 e 2,5 euros, e os que permanezan menos tempo, 1 euro.

En Baleares, hai contías similares: 4 euros por día de estada ou fracción en aloxamentos en hoteis, hoteis de cidade e hoteis apartamentos de cinco estrelas, cinco estrelas gran luxo e catro estrelas superior. O mesmo importe esíxese en apartamentos turísticos de catro chaves e catro chaves superior e en establecementos de aloxamento non residenciais de empresas turístico-residenciais. 3 euros por día ou fracción en hoteis, hoteis de cidade e hoteis apartamentos de catro estrelas e tres estrelas superior e apartamentos turísticos de tres chaves superior. Páganse 2 euros en hoteis, hoteis de cidade e hoteis apartamentos dunha, dúas e tres estrelas, apartamentos turísticos dunha, dúas e tres chaves, en vivendas turísticas de vacacións, vivendas obxecto de comercialización de estancias turísticas e de comercialización turística e en hoteis rurais, agroturismos, hospedaría e aloxamentos de turismo de interior e noutros establecementos ou vivendas de carácter turístico. Finalmente, o importe é de 1 euro por día ou fracción en hostais, hostais residencia, pensións, pousadas e casas de hóspedes, campamentos de

38 https://single-market-economy.ec.europa.eu/sectors/tourism/eu-funding-and-businesses/business-portal/financing-your-business/tourism-related-taxes-across-eu_en

turismo ou cámpings, albergues e refuxios.

Máis reducidos son os importes en Valencia, onde se van impor 2 euros en hoteis de cinco estrelas, cinco estrelas gran luxo e catro superior. Prevese esixir 1,5 euros en hoteis de catro e tres estrelas superior, ademais de en bloques e conxuntos de apartamentos turísticos superior. Tamén 1,5 euros por día ou fracción en aloxamentos turísticos de carácter rural e casas rurais de cinco estrelas, cinco gran luxo e catro estrelas superior. E cobrarase 1 euro en hoteis dunha, dúas e tres estrelas, ademais de bloques, conxuntos de apartamentos turísticos de primeira e vivendas de uso turístico superior e casas e hoteis rurais de tres e catro estrelas. E 0,5 euros en hostais e pensións, bloques e conxuntos de apartamentos turísticos estándar e vivendas de uso turístico estándar e en casas e hoteis rurais dunha, dúas e tres estrelas. Tamén se cobrarán 0,5 euros en cámpings e en áreas para pasar a noite en tráfico para autocaravanas e acampadas en terreo particular con vivenda habilitada e albergues turísticos. As embarcacións de cruceiro turístico pagarán 1,5 euros por día ou fracción.

Vistos os importes que se piden noutras comunidades autónomas e noutros países europeos, consideramos que a contía do imposto non debe superar os máximos das distintas comunidades autónomas que teñen un imposto desta categoría, por razóns de racionalidade e competitividade.

A continuación, facemos unha proposta guiada pola idea de que a esixencia do imposto de estancias hoteleiras non supoña un menoscabo da competitividade da cidade de Santiago de Compostela como destino turístico e tendo en conta que a fixación dos importes é, en última instancia, unha decisión política. En función disto, suxerimos o seguinte:

- Esixiríanse 2,5 euros por día ou fracción para estancias en hoteis, hoteis apartamentos, hoteis balnearios e hoteis talaso de 5 estrelas, gran luxo, cámpings de luxo e hoteis apartamentos de cinco estrelas, cinco estrelas gran luxo e catro estrelas superior.
- Esixiríanse 2 euros por día ou fracción en hoteis, hoteis apartamentos, hoteis balnearios e hoteis talaso de catro estrelas e tres estrelas superior e establecementos ou equipamentos de categorías

equivalentes.

- Esixiríanse 1,5 euros por día ou fracción en bloques e conxuntos de apartamentos turísticos superior.
- Esixiríase 1 euro en hoteis dunha, dúas e tres estrelas e en bloques, conxuntos de apartamentos turísticos de primeira e vivendas de uso turístico superior e casas e hoteis rurais de tres e catro estrelas.
- Por último, esixiríase 0,5 euros en hostais e pensións, pousadas, bloques e conxuntos de apartamentos turísticos estándar, vivendas de uso turístico estándar e no resto de hoteis rurais. Tamén en cámpings e áreas para pasar a noite en tráfico para autocaravanas e acampadas en terreo particular con vivenda habilitada e albergues turísticos.
- As embarcacións de cruceiro turístico pagarían 1,5 euros por día ou fracción.

É necesario unir a todo isto o que xa se sinalou sobre a posibilidade de debater se o imposto de estancias turísticas se estende aos aloxamentos en embarcacións privadas de recreo mediante amarres en tránsito en portos deportivos da comunidade autónoma. Como apuntamos, a contía podería variar en función do número de horas de atraque. E non se gravarían as estadias cando o amarre temporal se deba a circunstancias non estritamente turísticas ou de recreo, como competicións deportivas oficiais, pero xa avanzamos que se trata dunha circunstancia allea ao municipio de Santiago de Compostela.

En calquera caso, a lei da comunidade autónoma que cree o imposto debería autorizar que a lei de orzamentos actualice estas contías.

COMO SE XESTIONARÍA E RECADARÍA O IMPOSTO GALEGO SOBRE ESTANCIAS TURÍSTICAS?



XII. Como se xestionaría e recadaría o imposto galego sobre estancias turísticas?

A lei reguladora do novo imposto debe incluír algunhas medidas sobre a súa aplicación efectiva.

Os municipios poden levar a cabo esta aplicación se así se prevé na lei autonómica creadora do imposto. Como xa mencionamos, o Fundamento Xurídico 22 da sentenza do Tribunal Constitucional 233/1999, de 16 de decembro, recoñece que as comunidades autónomas poden ceder os seus impostos propios ás corporacións locais, posto que non hai ningunha disposición que o impida no texto refundido da Lei das facendas locais, na Constitución ou na LOFCA. Esa cesión poderá ter como obxecto, en primeiro lugar, a totalidade ou parte do recadado e, en segundo lugar, poderá recaer sobre a xestión do tributo.

Así, a xestión do imposto debe corresponderlle á comunidade autónoma a través da ATRIGA por tratarse dun imposto propio, aínda que debe preverse que a ATRIGA concerte convenios de colaboración, no marco do previsto no artigo 47, 2, a) da 40/2015, de 1 de outubro, de Réxime Xurídico do Sector Público, cos municipios que establezan o imposto ou soliciten (como propomos) a declaración de impacto turístico. Mediante tales convenios, os municipios colaborarán de maneira efectiva na

xestión do imposto de estancias hoteleiras. Para isto, disporán da información que se desprenda do convenio de colaboración entre a Federación Española de Municipios e Provincias e a Axencia Estatal de Administración Tributaria en materia de subministro de información de carácter tributario.

Canto ao destino do recadado, xa falamos sobre a conveniencia de que se trate dun imposto afectado. Por isto, sería razoable que a lei de creación do imposto prevea un fondo, que podería denominarse Fondo para a Promoción do Turismo, como ocorre coa figura similar en Cataluña, prevista no artigo 48 da lei creadora do imposto de estancias desa comunidade autónoma. Dotaríase este fondo coa recadación do imposto, deducidos os custos de xestión do mesmo. No fondo, só participarían como destinatarios dunha porcentaxe elevada (non menor ao 90 %) os municipios que decidan aplicar o tributo a través da técnica que a lei prevea, pero suxerimos que sexa por medio da declaración de municipio como municipio de impacto turístico.

Tamén se debe configurar como un mecanismo destinado a financiar políticas turísticas para a mellora da competitividade de Galicia como destino turístico e garantir a súa sostibilidade.

A afectación do recadado por un imposto propio a través dun fondo específico non sería unha experiencia nova en Galicia, pois é unha fórmula que xa existe relacionada con varios impostos propios. Xa se previu un imposto afectado cando se creou, en 1995, o Imposto sobre a Contaminación Atmosférica (artigo 4.1 da Lei 12/1995, de 29 de decembro). Dunha maneira máis clara, a Lei 8/2009, de 22 de decembro, pola que se regula o aproveitamento eólico en Galicia e se crean o canon eólico e o Fondo de Compensación Ambiental, dispón no seu artigo que o recadado polo canon eólico financiará tal fondo (artigo 24)³⁹. Tamén a Lei 12/2014, de 22 de decembro, de medidas fiscais e administrativas, que crea o Imposto Compensatorio Ambiental Mineiro, prevé que o recadado por este imposto dotará o Fondo Mineiro Ambiental e Paisaxístico, definido nos artigos 23 a 25 da Lei.

Agora ben, a distribución do Fondo para a Promoción do Turismo debería ser distinta da experiencia dos impostos propios de Galicia, mencionados con

³⁹ Sen prexuízo dos demais recursos que se poidan integrar no mesmo, o Fondo de Compensación Ambiental financiarase cos ingresos obtidos do canon eólico deducidos os gastos de xestión.

anterioridade, porque o imposto de estancias hoteleiras non sería un imposto ambiental usual. Trataríase dun tributo guiado pola razón xa exposta da provocación de custos que xera o turismo masivo. É un imposto que ten, prioritariamente, a función fiscal de obter recadación extra para financiar sobrecostos ligados a esa presión turística.

Por esta razón, non se poden seguir criterios como o do artigo 25.2 da Lei do Parlamento de Galicia 8/2009, de 22 de decembro, en relación co Fondo de Compensación Ambiental e o canon eólico, segundo o cal “unha vez aplicado o disposto no apartado anterior, destinarase como mínimo o 50 % da contía dispoñible do fondo ás entidades cuxo termo municipal se encontre dentro da poligonal de delimitación dun parque eólico ou resulten afectadas polas correspondentes instalacións de conexión (...)”.

No caso do imposto de estancias, propomos que se destine ás administracións locais declaradas como administracións de grande impacto turístico un mínimo do 95 % da recadación do fondo. Recordemos que o fondo se nutrirá do que se recade polo imposto e que este será aplicado por aloxamentos en establecementos e equipamentos de municipios que así o decidiron, preferentemente por ser declarados como municipios de grande impacto turístico ou grande impacto turístico estacional. Por este motivo, a parte fundamental do fondo debe reverter a eses municipios en forma de financiación incondicionada.

En canto á xestión, os establecementos configurados como substitutos do contribuínte serán obrigados a presentar a correspondente autoliquidación do imposto nos termos que regulamentariamente se establezan. Nos demais aspectos, aplicaranse as disposicións en materia de xestión dos tributos da Lei 58/2003, de 17 de decembro, xeral tributaria.

Como indicamos, os substitutos estarían obrigados a repercutir na factura o importe do imposto aos contribuíntes. Estes deberán soportar a repercusión. As controversias entre contribuíntes e substitutos serán recorribles ante a Xunta Superior de Facenda de Galicia.

O imposto só se aplicará nos municipios que tomen a decisión de esixilo,

mediante o mecanismo que estableza a lei. Afirmamos que non nos parece a mellor opción que o imposto sexa de esixencia xeral e que os municipios que non queiran que se aplique teñan que bonificalo ao 100 %. E que, malia que unha cesión do imposto aos entes locais, para que decidan aplicalo, non sería frontalmente inconstitucional, o mellor é que o imposto só se recade naqueles municipios declarados como municipios de grande impacto turístico ou de grande impacto turístico estacional. A iniciativa para tal declaración corresponderalle, en exclusiva, ao municipio afectado e implicará a obrigaición de asinar un convenio de colaboración coa ATRIGA, mediante o cal os municipios de grande impacto turístico colaborarán de maneira efectiva na xestión do imposto de estancias hoteleiras. Ademais, só os municipios que teñan esta declaración serán destinatarios dos mencionados ingresos procedentes do Fondo para a Promoción do Turismo. Agás estas circunstancias, a declaración dun municipio como municipio de grande impacto turístico ou de grande impacto turístico estacional non terá outras consecuencias xurídicas.

RESUMO EXECUTIVO



XIII. Conclusións. A modo de resumo executivo

O turismo é un fenómeno económico, social e cultural de enorme relevancia, en especial na cidade de Santiago de Compostela. O incremento do turismo en Santiago provoca problemas de masificación que crean custos maiores na prestación de certos servizos e externalidades negativas.

Resulta especialmente útil o instrumento fiscal. Os tributos sobredeterminadas manifestacións de turismo masivo supón ingresos adicionais aos municipios, imprescindibles para afrontar o incremento dos custos de determinados servizos e para garantir a súa suficiencia financeira. Deste modo, eses tributos terían preferentemente un propósito fiscal, xa que a función recadatoria é esencial para que unha figura se poida catalogar como un verdadeiro tributo. Os fins recadatorios que lexitimarían implantar un tributo sobre as estancias serían os maiores custos de prestación de certos servizos, que son responsabilidade dos Concellos. O exemplo máis claro é o da limpeza dos espazos urbanos.

Porén, un tributo destas características tería tamén unha función de ordenación ou extrafiscal. Tales metas extrafiscais poden ser de promoción da sostibilidade turística e, incluso, cabe un tributo con finalidade ambiental sobre a incidencia do turismo.

A implementación dunha medida fiscal en relación co turismo de masas en Santiago corresponderalle ao Parlamento de Galicia, dado que as corporacións locais carecen de capacidade normativa para crear *ex novo* figuras tributarias. Os responsables de dar cumprimento ao principio de suficiencia financeira local son tanto o Estado como as comunidades autónomas.

A creación dun imposto autonómico sobre o turismo, baseado nas estancias en establecementos de aloxamento, estaría plenamente xustificada. A comunidade autónoma dispón dunha xenérica competencia para establecer impostos propios, fundamentada nos artigos 133.2 e 157.1 b) da Constitución e no artigo 6 da LOFCA. Trataríase dun imposto fiscal, coa finalidade de que o municipio de Santiago teña ingresos extra para encarar o incremento do custo de certos servizos que provoca o turismo masivo, xa que podería ser cedido pola comunidade autónoma aos municipios. Con todo, o imposto sobre estancias turísticas pode ser concibido como

unha figura tributaria con perfís extrafiscais, con propósitos, entre outros, de promoción do turismo sostenible. Desde ese punto de vista, a Comunidade Autónoma de Galicia tamén disporía de competencias, porque, de acordo co artigo 27, vinte e un, do Estatuto de Autonomía de Galicia, aprobado por Lei Orgánica 1/1981, de 6 de abril, correspóndelle á Comunidade Autónoma galega a competencia exclusiva sobre a promoción e a ordenación do turismo dentro da comunidade. Ao ter competencia exclusiva sobre a ordenación do turismo, podería usarse un tributo como instrumento para as políticas públicas amparadas por esta competencia.

Esta medida fiscal debe ser un imposto, o cal podería denominarse imposto sobre estancias turísticas. Habería que descartar a alternativa dunha PPPNT, que ademais de inapropiada, podería bordear a inconstitucionalidade. Tamén habería que descartar unha taxa. As taxas son os tributos cuxo “feito imponible consiste na utilización privativa ou no aproveitamento especial do dominio público, na prestación de servizos ou na realización de actividades en réxime de dereito público que se refiran, afecten ou beneficien de modo particular ao obrigado tributario, cando os servizos ou actividades non sexan de solicitude ou recepción voluntaria para os obrigados tributarios ou non se presten ou realicen polo sector privado” (artigo 2.2 a) da Lei xeral tributaria). O municipio de Santiago podería crear unha taxa relacionada co turismo sobre determinadas ocupacións privativas. Neste sentido, si cabe facer referencia á mencionada experiencia do municipio de Santiago de Compostela relativa á introdución dunha taxa prevista para todo tipo de visitantes, “incluso os que non se aloxan de noite”. Esta denominada taxa de excursionistas esixírase ás persoas que viaxan e chegan en autobuses que, pola súa vez, se instalan en Xoán XXIII, preto da catedral. A aplicación da taxa encargaríase á sociedade municipal que xestiona o citado aparcamento e percibiríase a través das empresas de autobuses que transportan as persoas visitantes da cidade. Non obstante, unha taxa de parada ou aparcamento exclusivo non é unha taxa turística, pese a que se cuantifique polo número de viaxeiros e viaxeiras do autobús. Entre outras cousas, porque xeraría diferenzas de trato consoante a forma de desprazamento ata a cidade.

Por tanto, mesmo que se contemple a viabilidade dunha taxa deste tipo, non pode ser identificada como un verdadeiro tributo sobre o turismo.

Así pois, e utilizando unha metodoloxía de exclusión, a taxa turística de

Santiago sería un imposto. Este imposto non podería gravar o acceso de peregrinos e peregrinas que chegan camiñando. A única maneira de gravar o turismo de forma razoable, e sen causar problemas irresolubles de dogmática fiscal, é vinculalo á presenza do ou da turista nun espazo físico da cidade distinto da vía pública. Ese espazo ten que ser un lugar de aloxamento e estancia de noite. Estamos perante o modelo tan utilizado do *imposing an occupancy tax on hotel/motel rooms*.

Gravar só a persoa turista que se aloxa nun establecemento público non constitúe ningunha discriminación inadmisíble, xa que non resulta comparable a situación da persoa viaxeira que accede a un termo municipal sen aloxarse nalgún establecemento á da persoa que si se aloxa. O aloxamento é un indicio obxectivo dunha presenza máis intensa no municipio visitado. Porén, isto non debe ligarse ao aloxamento de noite, que é unha forma de prestar os servizos hoteleiros ou de aloxamento e que en Galicia se contempla no Decreto de Vicepresidencia e Consellería de Presidencia, Administracións Públicas e Xustiza 57/2016, de 12 de maio, polo que se establece a ordenación dos establecementos hoteleiros e que desenvolve a Lei 7/2011, de 27 de outubro, do turismo de Galicia. No artigo 20.2 deste Decreto, establécese que “salvo pacto en contrario reflectido no documento de admisión, o dereito á ocupación da unidade de aloxamento pola persoa usuaria comezará ás 15.00 horas do primeiro día do período contratado e terminará ás 12.00 horas do día marcado como data de saída”. Esta ocupación conectada ao transcurso total ou parcial dunha noite é a forma común de contratación de establecementos hoteleiros, pero é posible a contratación de servizos de hoteis por horas, sen tomar como referencia para o prezo a noite de aloxamento. O que si suporía introducir un tratamento diferenciado non xustificable sería o feito de gravar só as persoas visitantes que se aloxan de noite e non as que non o fan, aínda que esta non sexa a situación máis habitual na práctica.

Por tanto, a nosa proposta postula o gravame da estancia de turistas en todo tipo de establecementos de aloxamento e hospedaxe, que serían os definidos en Galicia, na Lei 7/2011, de 27 de outubro, do turismo de Galicia, e especificados no Decreto 57/2016, de 12 de maio. Esta vocación omnicompreensiva comprende tamén, pois non habería razón para non facelo, os aloxamentos en pisos turísticos, como veremos.

E este imposto, como se adiantou, tería que crealo a Comunidade Autónoma

de Galicia, como imposto propio. Así o fixeron, en relación cos impostos sobre estancias turísticas, comunidades autónomas como Cataluña, Baleares ou a Comunidade Valenciana. En concreto, a regulación do imposto catalán sobre estancias en establecementos turísticos foi avalada polo Tribunal Constitucional mediante sentenza 125/2021, de 3 de xuño de 2021.

Un imposto destas características cumpriría as esixencias do artigo 6.2 da LOFCA, segundo o cal “os tributos que establezan as comunidades autónomas non poderán recaer sobre feitos impositivos gravados polo Estado”, e estaría xustificada atendendo ao exercicio lexítimo do poder tributario da Comunidade Autónoma de Galicia, sobre a base dos artigos 133.2 e 157.1 b) da Constitución e do artigo 27, vinte e un, do Estatuto de Autonomía de Galicia, aprobado pola Lei Orgánica 1/1981, de 6 de abril, e segundo o cal “corresponde á Comunidade Autónoma galega a competencia exclusiva sobre (...) a promoción e a ordenación do turismo dentro da comunidade”. Ao ter competencia exclusiva sobre a ordenación do turismo, podería recorrer aos impostos propios para implementar políticas públicas amparadas por esta competencia, a partir do recoñecemento constitucional implícito, desde a sentenza do Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo (FX 13), da instrumentalidade fiscal na esfera da imposición autonómica.

Un imposto sobre o turismo, mesmo que recaese sobre o consumo de servizos hoteleiros, sería compatible co imposto xeral ao consumo, é dicir, co IVE. A Directiva 2006/112/CE do IVE só se oporía á implantación de impostos sobre o consumo que teñan as características xerais deste (sentenza do Tribunal de Xustiza, Vodafone Magyarország, de 3 de marzo de 2020). E non sería o caso dun imposto sobre estancias hoteleiras.

O imposto recaería sobre os fluxos turísticos que provocan maiores deseconomías negativas, de modo que o imposto perseguiría tamén internalizar as posibles externalidades que o turismo pode causar, mediante a afectación do recadado. Propónse que o recadado por este imposto de estancias hoteleiras se destine a sufragar políticas de promoción do turismo sostenible. Para asegurar o destino do recadado e articular orzamentariamente dita afectación, sería conveniente facelo a través dun *fondo para a promoción do turismo*, como o que prevé no seu artigo 24 a Lei 5/2017, de 28 de marzo, do Parlamento de Cataluña, en liña co que acontece en Galicia con outras figuras extrafiscais.

Trataríase dun imposto indirecto que se devindicaría por cada estancia nun establecemento hoteleiro. Sería indirecto porque gravaría unha modalidade de consumo, sería esixible ao substituto e repercutible, o que conduce a catalogalo como indirecto. Ademais, o tributo debe ter carácter persoal e non real. Por iso, debe esixirse *por persoa*, aínda que moitas delas resulten, declaradas pola lei, exentas do deber de pagar.

No que concirne á devindicación, a estancia non é un instante senón un lapso temporal que pode durar un ou varios días ou, incluso, fraccións de días, pero como o tributo se vai esixir por cada estadía e cuantificar a partir dunha base imponible non monetaria, é necesario determinar unhas *unidades de estancia* que operen como unidades da base imponible. Isto fai que a cota tributaria sexa unha cantidade fixa que hai que pagar por cada unidade ou conxunto de unidades da base. A devindicación será instantánea a partir de cada estancia, pero non porque esta se identifique cun momento determinado.

O feito imponible deben ser as estadías máis ou menos transitorias vinculadas a aloxamentos en establecementos oficiais. Así, a lei debe definir como feito imponible a estancia turística, por días ou fraccións, de noite ou non, que realizan os contribuíntes nos establecementos e equipamentos turísticos. A referencia a que a estancia sexa turística permitiría deixar fóra aquelas que non o fosen, como estancias cualificables por razóns laborais ou académicas.

A norma reguladora do feito imponible debe establecer con precisión todos os establecementos nos cales o aloxamento da persoa visitante daría lugar á esixencia do imposto. Estes serían os tipos de establecemento definidos na Lei 7/2011, de 27 de outubro, do turismo de Galicia. Son os establecementos hoteleiros, divididos segundo o Decreto de Vicepresidencia e Consellería de Presidencia, Administracións Públicas e Xustiza 57/2016, de 12 de maio, en hoteis e pensións. Os primeiros comprenden os hoteis apartamento, hoteis balneario, hoteis talaso e moteis. Alén destes, os apartamentos e as vivendas turísticas, os campamentos de turismo, establecementos de turismo rural, albergues turísticos e “calquera outro que se fixe regulamentariamente” e que se encontre suxeito á normativa hoteleira de Galicia. Tamén se deben incluír os cámpings e as áreas para pasar a noite en tránsito para autocaravanas, como ocorre nalgúns dos impostos autonómicos vixentes. Máis discutible é a inclusión dos amarres nos portos deportivos. Para nós,

tamén se debería gravar, xa que quen se aloxa nun barco de recreo nun amarre temporal nun porto deportivo de Galicia alóxase no municipio no que se encontra ese porto. No entanto, é un problema alleo ao municipio de Santiago.

E, como tamén veremos, o gravame debe limitarse ás estancias que teñan lugar en establecementos situados en municipios de *alta presión turística* ou *alta presión turística estacional*, segundo o modelo do *occupancy tax*, ao que fai mención a OCDE no informe *OECD Tourism Trends and Policies 2014* e, posteriormente, o Libro Branco *Tourism Taxes by Design* (impostos turísticos) do 2020 do Grupo NAO e o *Global Destination Sustainability Movement*.

Se é o Parlamento de Galicia o que pode e debe crear o imposto sobre estancias turísticas, este tería como ámbito de aplicación o propio da comunidade autónoma e esixiríase en todos os seus municipios. Para que os municipios poidan exercer a súa autonomía, decidindo se no seu termo territorial se esixe ou non o imposto, caberían tres alternativas.

A primeira consiste en que a lei autonómica defina o imposto como cedido aos municipios e que estes poidan decidir se o esixen ou non. Trátase dunha opción que non parece contradicir a doutrina constitucional, aínda que pode entenderse que, cando o Tribunal Constitucional lexitima as comunidades autónomas a ceder os seus impostos aos entes locais, só o fai a efectos de cesión de recadación ou competencias de xestión, non de capacidade normativa. Esas posibles dúbidas aconsellan escoller outra alternativa.

Unha segunda alternativa, aceptada na lei valenciana, pero que cremos que debe ser descartada, é a de que o imposto sexa de esixencia xeral, pero que os municipios poidan decidir bonificalo, incluso ao 100 %. Esta opción tería o problema de que os Concellos terían que tomar unha decisión para non cobrar o imposto e non para cobralo. En calquera caso, non parece moi conveniente que a lei autonómica atribúa ás corporacións municipais capacidade para decidir o tipo de gravame do imposto sobre estancias turísticas, incluíndo un tipo do 0 %, ou que permita implantar unha bonificación ao 100 % por parte das corporacións locais, porque a habilitación dos municipios para que exerzan a súa autonomía sobre aspectos cuantitativos de tributos creados por outros entes está reservada á lei do Estado.

Por isto, cabería suxerir unha terceira opción, que expomos como a máis viable. Como o tributo debe ser esixido exclusivamente nos enclaves municipais de grande afluencia turística, consideramos que o feito impositivo deben ser as estancias turísticas naqueles municipios que sexan catalogados, mediante resolución administrativa da Xunta de Galicia, como municipios de grande impacto turístico. A iniciativa para que sexa declarado como tal corresponderalle exclusivamente ao pleno municipal do respectivo Concello e esta catalogación administrativa terá o fin único e exclusivo de que o imposto sobre estancias turísticas se poida esixir nos termos municipais que teñan esta cualificación. Desta forma, o imperativo de que haxa un recoñecemento administrativo do municipio salvagardaría a finalidade extrafiscal do tributo, como medida para loitar contra as externalidades negativas do turismo masivo, garantindo a non-suxeición das estancias naqueles municipios que non experimenten esa situación de grande impacto. Ao mesmo tempo, permitiría reforzar a función fiscal do tributo sobre a base da provocación de custos, xa que só os municipios de impacto turístico serían destinatarios do recadado polo imposto.

A declaración dun municipio de grande impacto turístico, que, lembremos, só se podería facer baixo a iniciativa do pleno municipal correspondente, tería varios efectos. En primeiro lugar, o de propiciar que, respecto aos aloxamentos nese termo municipal, se poida esixir o imposto de estancias hoteleiras. En segundo lugar, implicaría a obrigação do municipio en cuestión de asinar un convenio de colaboración, dos previstos no artigo 47, 2, a) da 40/2015, de 1 de outubro, de Réxime Xurídico do Sector Público, coa Axencia Tributaria Galega. Mediante tales convenios, os municipios colaborarán de maneira efectiva na xestión do imposto de estancias hoteleiras. E, en terceiro lugar, os Concellos que soliciten esta declaración serán destinatarios parciais do Fondo para a Promoción do Turismo, ao que nos referimos despois. Fóra destas circunstancias, a declaración dun municipio de grande impacto turístico ou de grande impacto turístico estacional non terá outras consecuencias xurídicas.

Sería contribuínte do imposto a persoa que leva a cabo a estadía no establecemento de aloxamento. Esa é a persoa que se pode identificar como *visitante* e, por tanto, o axente da actuación turística cuxas externalidades se pretenden minimizar. Tamén é a persoa que debe contribuír, mesmo que sexa nunha contía ínfima, a sufragar o gasto polos servizos locais do municipio que visita e que

manifesta a capacidade económica derivada do aloxamento nun establecemento público ou privado de uso público. Agora ben, nun imposto destas características, a aplicación razoable do mesmo require a colaboración de quen presta o servizo *Business to Consumer*. Por este motivo, parece conveniente, e incluso necesario, definir a empresa ou particular que presta o servizo de aloxamento como substituto do contribuínte e obrigar á repercusión separada do imposto no momento de emitir a correspondente factura. Isto favorece a visibilidade e transparencia do tributo. Proponse, por tanto, que a persoa física ou xurídica que facilita o servizo de aloxamento sexa considerada legalmente como substituto que debe cumprir as obrigacións materiais e formais do imposto. Deberá incluso conservar, durante o prazo de prescrición, unha copia do documento empregado en cada caso para xustificar as exencións anteriores.

Na nosa opinión, o substituto debería levar a cabo unha repercusión, o cal cremos que resulta posible e así ocorre noutras figuras impositivas recentemente creadas. Ademais, o substituto deberá presentar ante a ATRIGA as declaracións censuais referidas ao inicio da actividade de explotación de establecementos de aloxamento turístico, a presentación das autoliquidacións, a expedición e entrega ao contribuínte dos xustificantes de esixencia e cobramento do imposto, a levanza dos libros e rexistros necesarios, o rexistro de todas as operacións anteriores dentro do prazo establecido para liquidación e pagamento do imposto e o nomeamento dun representante con domicilio na comunidade, para o suposto de substitutos do contribuínte con domicilio fiscal fóra do territorio español.

Tamén deberían considerarse responsables solidarios do ingreso das débedas tributarias correspondentes as persoas físicas ou xurídicas que contraten directamente en nome do contribuínte e fagan de intermediarias entre este e os establecementos de aloxamento turístico, o que permitiría configurar como responsables, no caso de que o substituto non pague, os *tour operadores* e empresarios con actividades similares.

Singular é a situación que se produce en relación cos pisos de aloxamento turístico, ofrecidos directamente no mercado polos seus propietarios ou a través de plataformas como Airbnb.

Obviamente, os aloxamentos en vivendas de uso turístico, contempladas no

artigo 65 bis da Lei 7/2011, de 27 de outubro, do turismo de Galicia, deben ser incluídos entre os supostos nos que cabe esixir o imposto, posto que non habería ningunha razón obxectiva para excluílas. Aos propietarios de vivendas turísticas que deben cumprir diversas obrigacións formais pódeseles esixir tamén as dun substituto do imposto sobre estancias hoteleiras, aínda que, no caso de que o aluguer se leve a cabo a través de plataformas como Airbnb, a tendencia no dereito comparado dos nosos días é configurar a plataforma como colaboradora e, incluso, como suxeito pasivo, xa que estas plataformas non realizan un labor de simple intermediación, senón unha auténtica actividade económica.

Por esta razón, cando as plataformas en liña alugan pisos turísticos en Santiago de Compostela e noutros municipios, deberían ser tales plataformas as que operen como substitutos dos contribuíntes e non os propietarios dos inmobles. Esta sería a solución máis sensata, porque sería coherente coa tendencia na fiscalidade actual de controlar e gravar plataformas que intermedian no que se coñece como *economía colaborativa*. Isto non será fácil, pois as obrigacións de información destas plataformas son impostas polo Estado e este debería compartir información coas comunidades autónomas. Debería ser a lei do Estado a que fixe as operacións sobre as que as plataformas deberían informar ou as obrigacións tributarias que deberían cumprir, como se fixo noutros países. En concreto, en Italia estableceuse a obrigación das plataformas intermediarias de reter e ingresar a denominada *tassa Airbnb* e, en Francia, impúxoselles ás plataformas dixitais a obrigación de informar os seus usuarios, en cada transacción que realicen, sobre as súas obrigacións fiscais e sociais. En calquera caso, o rol destas plataformas debe ser o de colaboradoras ou asistentes na aplicación do imposto de estancias hoteleiras, como colaboradoras sociais na aplicación dos tributos. Así, sería conveniente que a lei galega que regule o imposto de estancias hoteleiras dispoña a posibilidade de que as plataformas asinen un convenio coa Administración, para que colaboren na aplicación do imposto.

A lei que cree o imposto sobre estancias hoteleiras debería especificar casos de non-suxeición por non tratarse de estadias turísticas. Propomos os seguintes supostos:

- As estancias que se efectúen por causas de forza maior, determinadas por regulamento.

- As estancias que efectúe calquera persoa por motivos de saúde, así como as das persoas que a acompañen, sempre que se poida xustificar documentalmente que tales estancias responden á necesidade de recibir prestacións de atención sanitaria que formen parte da carteira de servizos do sistema sanitario público de Galicia.
- As estancias que se leven a cabo por motivos académicos, no ámbito de actividades desenvolvidas por universidades públicas e privadas, como impartición de conferencias ou participación en tribunais de avaliación. A non-suxeición estenderíase exclusivamente aos días nos que se celebre a actividade e ao inmediato anterior e posterior.
- As estancias que se realicen para participar en competicións deportivas oficiais.
- As estancias por motivos laborais, nos termos que regulamentariamente se establezan.

Tamén se deberían establecer os seguintes supostos de exención:

- As estancias efectuadas por persoas de idade igual ou inferior a dezoito anos.
- As estancias de acompañantes de menores con ocasión da estada destes producidas por viaxes ou excursións escolares en niveis de estudo inferior aos universitarios.
- As estancias subvencionadas por programas sociais dunha administración pública de calquera Estado membro da Unión Europea.
- As estancias organizadas por asociacións declaradas de utilidade pública que teñan unha relación directa con actividades educativas, sanitarias, de asistencia social, de fomento da igualdade de oportunidades e da tolerancia, de defensa do medio ambiente, de atención ás persoas en risco de exclusión por razóns físicas, sociais, económicas ou culturais ou de atención a mulleres vítimas de violencia de xénero.
- As estancias de persoas con discapacidade que acrediten un grao de discapacidade igual ou superior ao 66 %.

Por medio dun decreto poderán fixarse os requisitos formais que sexan necesarios para xustificar a concorrencia destas exencións. En todo caso, serán de aplicación as regras sobre proba contidas nos artigos 105 e 106 da Lei xeral tributaria.

No caso das estancias de menores de dezoito anos, convén xustificar que, a pesar de que noutras comunidades autónomas se declaran exentas as estadias de menores de dezaseis anos, non parece conveniente configurar menores de idade, carentes de capacidade de obrar, como suxeitos pasivos da obrigaón tributaria.

Todas estas situacións nas que, mediante a técnica da exención, a lei alivia o pagamento do tributo, non crean situacións que puidesen catalogarse, desde a perspectiva do Dereito da Unión Europea e do artigo 107 do Tratado de Funcionamento da Unión Europea, como situacións contrarias á libre competencia, nin constituirían axudas de Estado prohibidas.

No imposto sobre estancias hoteleiras débense prever, como elementos cuantificadores da obrigaón tributaria, os clásicos conceptos de base imponible e tipo de gravame.

Propomos que a lei contemple o que se coñece como unha *base non monetaria*, que non veña expresada en diñeiro, senón nunha unidade diferente como son os días de estancia. Dado que o tributo se vai esixir por cada estadía e cuantificar a partir dunha base imponible non monetaria, é necesario establecer unhas unidades de estancia que operen como unidades da base imponible. As unidades de estadía serán uns rangos temporais de permanencia no aloxamento. Insistimos en que ese lapso temporal non ten que ir vinculado ao aloxamento de noite, que é unha forma definida de prestar os servizos hoteleiros ou de aloxamento. Deste modo, ao existir a necesidade de determinar unhas unidades de estancia, esas unidades coincidirán coas noites de aloxamento cando o servizo se contrate tomando en consideración as noites pasadas no establecemento. Cando o aloxamento se contrate por horas, as unidades de estancia non poden ser as horas de permanencia, pois complicaría enormemente a aplicación do imposto. Suxerimos que a unidade de estancia coincida, nestes casos, co número de días nos que se contratou aloxamento por horas, é dicir, cada unidade de estancia computarase en fraccións de días. Un *late check-out* ou unha *early check-in*, se se facturan como

tales, equivalen a un aloxamento por horas. Porén, neste caso, a lei debería definir unha cantidade fixa para pagar por cada unidade de estancia, que debería ser inferior á que grava a estancia equivalente á noite de aloxamento.

Debe establecerse un número máximo de unidades de estancia polas que se tribute. Propomos que ese número sexa o de seis unidades.

O importe para pagar por cada unidade de estancia sería:

- 2,5 euros para estancias en hoteis, hoteis apartamentos, hoteis balnearios e hoteis talasos de 5 estrelas, gran luxo, cámpings de luxo, hoteis apartamentos de 5 estrelas, 5 estrelas gran luxo e 4 estrelas superior.
- 2 euros por día ou fracción en hoteis, hoteis apartamentos, hoteis balnearios e hoteis talasos de 4 estrelas e 4 estrelas superior e establecementos ou equipamentos de categorías equivalentes.
- 1,5 euros por día ou fracción en bloques e conxuntos de apartamentos turísticos superior.
- 1 euro en hoteis de 1, 2 e 3 estrelas, ademais de bloques, conxuntos de apartamentos turísticos de primeira e vivendas de uso turístico superior e casas e hoteis rurais de 3 e 4 estrelas.
- E esixíriase 0,5 euros en hostais e pensións, pousadas, bloques e conxuntos de apartamentos turísticos estándar, vivendas de uso turístico estándar e no resto de hoteis rurais. Tamén en cámpings e áreas de aloxamento de noite en tráfico para autocaravanas e acampadas en terreo particular con vivenda habilitada e albergues turísticos.
- As embarcacións de cruceiro turístico pagarían 1,5 euros por día ou fracción.

A xestión do imposto de estancias hoteleiras en Galicia debe corresponderlle á ATRIGA, que concertará, como se dixo, convenios cos Concellos que soliciten a declaración do municipio como municipio de grande impacto turístico, se esta é a

fórmula pola que se opta para que sexan os Concellos os que dispoñan a aplicación do imposto.

Os establecementos configurados como substitutos do contribuínte virán obrigados a presentar a correspondente autoliquidación do imposto nos termos que regulamentariamente se establezan. Estarán obrigados a repercutir en factura o importe do imposto aos contribuíntes. Estes deberán soportar a repercusión. Para os demais aspectos, aplicaranse as disposicións en materia de xestión dos tributos da Lei 58/2003, de 17 de decembro, xeral tributaria. As controversias entre contribuíntes e substitutos serán recorribles ante a Xunta Superior de Facenda de Galicia.

O imposto só se aplicará nos municipios declarados como municipios de grande impacto turístico ou de grande impacto turístico estacional. A iniciativa para tal declaración corresponderalle en exclusiva ao municipio afectado.

Crearase por lei, ademais, un fondo, que podería denominarse Fondo para a Promoción do Turismo, destinado a financiar políticas turísticas para a mellora da competitividade de Galicia como destino turístico e para promover a sostibilidade turística. O fondo dotaríase coa recadación do imposto, deducidos os seus custos de xestión.

Canto ao destino do fondo, suxerimos que se dedique ás administracións locais que apliquen o imposto (as declaradas de grande impacto turístico) un mínimo do 95 % da recadación do mesmo. Recordemos que o fondo se nutrirá do que se recade polo imposto e que este se aplicará por aloxamentos en establecementos e equipamentos de municipios que así o decidan, preferentemente por ser declarados municipios de grande impacto turístico ou grande impacto turístico estacional. Por iso, a parte fundamental do fondo debe reverter a eses municipios en forma de financiación incondicionada. Só os municipios que teñan esta declaración serán destinatarios dos mencionados ingresos procedentes do Fondo para a Promoción do Turismo.

Non resulta fácil determinar unha cifra total que puidese obter Santiago pola aplicación deste novo imposto. A recadación que lle corresponda dependerá do que se destine ao Fondo para a Promoción do Turismo e esta, pola súa vez, do número

total de municipios que soliciten ser considerados de impacto turístico. Dependerá tamén da porcentaxe do fondo que se dedique á financiación incondicionada dos municipios de grande impacto turístico. Tampouco é fácil coñecer a recadación total xerada en relación co turismo en Santiago de Compostela, pois, ao tratarse de importes diferentes en función da categoría do establecemento, sería necesario coñecer cifras desagregadas de aloxamento por categorías de establecemento turístico. En calquera caso, se atendemos á cantidade de 1 500 000 noites de aloxamento de 2022 e atendemos ao importe medio por noite da nosa proposta, que é de 1,75, suporía un ingreso xerado en Santiago de 2 625 000 euros.

En resumo, o imposto de estancias turísticas da Comunidade Autónoma de Galicia pode reportarlle uns ingresos a Santiago de Compostela, a partir do momento no que o municipio decida implantar o trámite para a súa condición de municipio de grande impacto turístico.

O imposto non supón un custo inasumible para o consumidor do servizo turístico na cidade de Santiago. Non influiría na elasticidade da demanda do turismo en Compostela. Sería altamente improbable un escenario no que o único factor de aumento do prezo fose a esixencia do imposto *ceteris paribus*. Influiría menos que outros elementos que sempre fixeron do turismo unha actividade cunha demanda moi elástica, como, por exemplo, o contexto inflacionista, a situación internacional ou a oferta de voos comerciais.

En contraste, o imposto ten unha gran potencialidade recadatoria. Quizais, para visualizalo, resulte ilustrativo consultar os datos de recadación doutras comunidades autónomas que veñen aplicando unha figura tributaria similar á proposta. Así, en Cataluña, estes datos foron moi significativos, malia que varían segundo a estacionalidade do turismo. Nos anos previos á pandemia e en temporada alta recadáronse 39 970 000 euros en 2017, 38 540 000 euros en 2018 e 42 580 000 euros en 2019, cantidade que baixou a 19 190 000 euros en 2021. En cifras de recadación prepandemia, o imposto xerou 58 760 000 en 2017, 59 430 000 euros en 2018 e 55 750 000 euros en 2019, o que dá unha media de 57 980 000 euros antes da covid-19.

Os datos confirman, pois, a idoneidade da implantación dun imposto con estas características aprobado por lei do Parlamento de Galicia.

Agás mellor criterio en Dereito

César García Novoa

Catedrático de Dereito Financeiro e Tributario da Universidade de Santiago de Compostela

Unha taxa para un turismo máis sostible CONCELLO DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

