

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por el magistrado don Juan José González Rivas, presidente; la magistrada doña Encarnación Roca Trías; los magistrados don Andrés Ollero Tassara, don Santiago Martínez-Vares García, don Juan Antonio Xiol Ríos, don Pedro José González-Trevijano Sánchez, don Antonio Narváez Rodríguez, don Alfredo Montoya Melgar, don Ricardo Enríquez Sancho, don Cándido Conde-Pumpido Tourón y la magistrada doña María Luisa Balaguer Callejón, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En el recurso de inconstitucionalidad núm. 4192-2020, promovido por más de cincuenta diputados del Grupo Parlamentario Popular contra el art. 5 de la Ley del Parlamento de Cataluña 5/2020, de 29 de abril, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público y de creación del impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, publicada en el “Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya” núm. 8124, de 30 de abril de 2020. Han comparecido y formulado alegaciones la Generalitat y el Parlamento de Cataluña. Ha sido ponente la magistrada doña Encarnación Roca Trías.

I. Antecedentes

1. Mediante escrito registrado en este Tribunal el 4 de septiembre de 2020, don Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, procurador de los Tribunales, en nombre y representación de más de cincuenta diputados del Grupo Parlamentario Popular, interpuso recurso de inconstitucionalidad contra el art. 5 de la Ley del Parlamento de Cataluña 5/2020, de 29 de abril, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público y de creación del impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente (en adelante, Ley 5/2020). Este precepto modifica la regulación del impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos (en adelante,

IEET) contenida en la Ley del Parlamento de Cataluña 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono (en adelante, Ley 5/2017). Por un lado, da nueva redacción al apartado 1 del art. 26 de la Ley 5/2017 ampliando el hecho imponible del IEET a las estancias en embarcaciones de crucero turístico en puertos del territorio de la Comunidad Autónoma de Cataluña (art. 5.2 de la Ley 5/2020); y, por otro, introduce un nuevo art. 34 *bis* en la Ley 5/2017 habilitando al Ayuntamiento de Barcelona a establecer mediante ordenanza municipal un recargo sobre las tarifas del referido IEET con arreglo a determinados límites y condiciones (art. 5.4 de la Ley 5/2020).

A) La demanda comienza afirmando, en un fundamento denominado “preliminar”, que la pretensión de este recurso es la declaración de inconstitucionalidad de la regulación del IEET establecida por el art. 5 de la Ley 5/2020 en su aplicación a las embarcaciones de crucero turístico. De una parte, la inconstitucionalidad del art. 34 *bis* de la Ley 5/2017 (introducido por el art. 5.4 de la Ley 5/2020) por vulneración de los arts. 2, 31.3 y 133.1 CE, dada la incompetencia de la Comunidad Autónoma de Cataluña para crear nuevos tributos municipales; y, de otra parte, la inconstitucionalidad del nuevo art. 26.1 de la Ley 5/2017 (introducido por el art. 5.2 de la Ley 5/2020), primero, por conculcar el principio de igualdad tributaria del art. 31.1 CE, en relación con el art. 14 CE y, segundo, por contravenir el sistema de distribución de competencias tributarias al gravar las estancias en embarcaciones de crucero turístico en contra del art. 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA) y de los arts. 157.2 CE y 9.c) LOFCA. Asimismo, se solicita que la anulación de todos los artículos de la Ley 5/2017 aprobados por el art. 5 de la Ley 5/2020 conlleve también la anulación de los demás preceptos de la Ley 5/2017 relativos a la aplicación del IEET a las estancias en embarcaciones de crucero turístico, exigiendo así la nulidad de las siguientes disposiciones de la misma: en su integridad, de los arts. 24.2, 28.2, 34 *bis*, 46 y 50 *bis*; y, únicamente en lo regulado expresamente para estancias en embarcaciones de crucero turístico, de los arts. 26.1, 3 y 4; 34.1 y 35.

B) El primer motivo de impugnación contra el nuevo art. 26.1 de la Ley 5/2017, introducido por el art. 5.2 de la Ley 5/2020, es la falta de habilitación competencial autonómica

para someter a gravamen las estancias en embarcaciones de crucero turístico en el IEET. Y ello porque con dicha sujeción al impuesto propio autonómico se incurre en un supuesto de doble imposición prohibida en el art. 6.2 LOFCA con la tasa (estatal) portuaria del buque (T-1) prevista en el Real Decreto Legislativo 2/2011, de 5 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante (en adelante, RDLeg 2/2011). Tras una exposición de los límites del poder tributario autonómico y, dentro de ellos, de la prohibición de equivalencia con tributos estatales del art. 6.2 LOFCA, los recurrentes parten de la doctrina que sobre este precepto ha elaborado este Tribunal (tomando como referencia la STC 94/2017, de 6 de julio, FFJJ 4 y 5) para afirmar que la violación del art. 6.2 LOFCA concurre al coincidir ambos tributos en el hecho imponible, en los sujetos pasivos y en el devengo.

(i) Por lo que se refiere a la coincidencia material en el hecho imponible, y una vez definido este elemento esencial [art. 20 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT)], la presente demanda deduce esta identidad del tenor literal de los preceptos reguladores de los concretos hechos imposables de los tributos en liza (el art. 26.1 de la Ley 5/2017, introducido por el art. 5.2 de la Ley 5/2020, en caso del IEET, y el art. 194 del RD 2/2011, para la tasa de buque): los dos tributos gravan (materialmente) la estancia del buque (amarre o fondeo) en la zona del puerto. La razón esgrimida es que el impuesto catalán grava a la totalidad de los pasajeros de los buques que fondeen o amarren en un puerto dentro del territorio de la comunidad autónoma catalana, sin distinguir entre aquellos que desembarcan y visitan la ciudad, y los que permanecen en la embarcación. Al no discriminar entre pasajeros y sujetar a todos ellos al impuesto, el IEET no está sometiendo a gravamen la estancia de los pasajeros en las embarcaciones de cruceros turísticos ni en una ciudad catalana sino la estancia de la propia embarcación en el puerto (esto es, el amarre o fondeo del buque en sí mismo en el puerto), al igual que la tasa portuaria de buque.

(ii) En cuanto al análisis de los sujetos pasivos, tras reproducir el art. 36 LGT sobre el concepto de sujeto pasivo y sus clases (contribuyente y sustituto) y los preceptos concernientes a la configuración del elemento subjetivo de ambos tributos (art. 195 del RDLeg 2/2011, sobre los contribuyentes solidarios de la tasa de buque, y los arts. 29 y 30 sobre el contribuyente y el sustituto del IEET, respectivamente), el escrito de interposición asevera, de una parte, que el explotador del crucero es tanto el contribuyente de la tasa del buque como el sustituto del contribuyente en el IEET y, de otra, que ambos tributos son soportados en último término por los

pasajeros de la embarcación de crucero turístico. Para llegar a esa conclusión, se extrapola la doctrina sentada en la STC 94/2017, FJ 8b), en la que se examina la doble imposición con el IVA del “impuesto catalán sobre la provisión de contenidos por parte de los prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas y de fomento del sector y la difusión de la cultura digital” (art. 6.2 LOFCA). En ella se declara que lo relevante es que ambos impuestos someten a tributación la manifestación de capacidad económica que supone el consumo y lo hacen en la persona del consumidor, si bien en el primero (IVA) se produce una traslación directa (jurídica) del importe del tributo del prestador del servicio al consumidor, mientras que en el segundo (impuesto catalán), esa traslación se efectúa de una manera indirecta (económica).

(iii) Por lo que concierne al devengo, esta demanda alega que en ambos tributos nace la obligación tributaria al inicio de la estancia en la zona portuaria [“en el momento en el que el buque hace escala en algún puerto de Cataluña” (art. 28 de la Ley 5/2017) o “cuando el buque entre en las aguas de la zona del servicio del puerto” (art. 196 del RDLeg 2/2011)] y se mide el tiempo de estancia desde el momento en el que lanza el primer cabo a punto de amarre o se fondee el ancla hasta el momento de soltar el buque la última amarra o de levar el ancla del fondo (nuevo art. 26.1 de la Ley 5/2017 y art. 200 RDLeg 2/2011).

C) El segundo motivo de impugnación contra el nuevo art. 26.1 de la Ley 5/2017 es que, al sujetar al IEET las estancias en embarcaciones de crucero turístico, crea una restricción injustificada a la libre circulación de personas y servicios dentro del territorio nacional [arts. 157.2 CE y 9.c) LOFCA]. Tras recordar la doctrina constitucional sobre la unidad de mercado, las garantías del art. 139 CE y su proyección en materia tributaria en los arts. 157.2 CE y 9.c) LOFCA, se ofrecen dos argumentos que, según los recurrentes, permiten constatar esta restricción: Primero, que el IEET genera un condicionante económico para el potencial consumidor al encarecer la estancia en embarcaciones de crucero turístico en los puertos de Cataluña, incluso aquella sin pernoctación (ya que el impuesto se exige aun cuando la embarcación esté amarrada o fondeada menos de 12 horas en el puerto). Y, segundo, que el IEET presenta complejidades para los operadores turísticos nacionales e internacionales dedicados al sector de los cruceros, que son los sustitutos del contribuyente en este impuesto; complejidades, no solo de índole económica sino de asunción de las obligaciones formales de gestión del mismo, que pueden causar que estos desvíen parte de su demanda a otros destinos similares y con precios más competitivos, con un consiguiente impacto negativo en el balance del sector turístico. En

suma, que el IEET provoca una distorsión en la libre circulación de las empresas titulares de embarcaciones de cruceros turísticos.

D) El tercer motivo de impugnación contra el nuevo art. 26.1 de la Ley 5/2017 consiste en la vulneración del principio de igualdad tributaria del art. 31.1 CE, como manifestación del derecho de igualdad del art. 14 CE en materia tributaria. Tras sintetizar la doctrina constitucional sobre este principio material de justicia (con cita de las SSTC 76/1990, de 26 de abril; 46/2000, de 17 de febrero; y 295/2006, de 11 de octubre), se exponen las desigualdades tributarias que, a juicio de los recurrentes, provoca el sometimiento a gravamen de las estancias en embarcaciones de crucero turístico en el IEET.

a) En primer lugar, se aprecia una desigualdad en el tratamiento tributario de los pasajeros de las embarcaciones de crucero turístico que no pernoctan (contribuyentes del IEET) frente al resto de visitantes que no pernoctan y llegan a una ciudad catalana mediante otro medio de transporte (tren, autobús, vehículo particular...), no sujetos al IEET; desigualdad de trato que es contraria al art. 31.1 CE. Según los recurrentes, la ley discrimina en función del medio de transporte utilizado para visitar una ciudad catalana sin una justificación objetiva y razonable, ya que las externalidades que causa el turismo, cuya corrección fundamenta la exacción del IEET (art. 23 de la Ley 5/2017), también se provocan por los visitantes que llegan a Cataluña con cualquier otro medio de transporte.

b) En segundo lugar, se aduce que la regulación del IEET (art. 26.1 Ley 5/2017) es contraria al principio de igualdad tributaria, en su vertiente negativa, al someter a gravamen a dos tipos diferentes de pasajeros de embarcaciones de crucero turístico: los que pernoctan y que por tanto podrían generar externalidades desembarcando, y los que no pernoctan y consecuentemente no las generan al no desembarcar; atribuyendo así una misma consecuencia jurídica a dos situaciones no comparables.

c) Finalmente, se denuncia una discriminación en función del tipo de embarcación que permanece en un puerto del territorio catalán. Comienza la argumentación con el art. 26.4 de la Ley 5/2017, donde se establece qué debe entenderse por “embarcación de crucero turístico” a efectos del IEET “según lo definido por la normativa de la Unión Europea”. Los recurrentes, tras recoger tres definiciones de “crucero” diferentes [art. 2.17 del Reglamento 2016/399/UE, de 9 de

marzo, por el que se establece un código de normas de la Unión para el cruce de personas por las fronteras; art. 2.i) de la Directiva 2009/42/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 6 de mayo, sobre la relación estadística del transporte marítimo de mercancías y pasajeros; y el art. 6.i) de la Ley catalana 10/2019, de 23 de diciembre, de puertos y transporte en aguas marítimas y continentales], concluyen que en la definición legal del art. 26.4 de la Ley 5/2017 no tienen cabida y, por tanto, no quedan sujetas al IEET, las siguientes embarcaciones: (i) las dedicadas a la náutica de recreo (art. 2.1 del Real Decreto 1434/1999, de 10 de septiembre, “por el que se establecen los reconocimientos e inspecciones de las embarcaciones de recreo para garantizar la seguridad de la vida humana y se determinan las condiciones que deben reunir las entidades colaboradoras de la inspección”); (ii) las que son objeto de la actividad de “charter náutico”; (iii) los denominados “buques turísticos locales” [art. 6.m’) de la Ley 10/2019]; y (iv) las de uso particular. Y no existe, a juicio de los diputados demandantes, ninguna justificación objetiva para gravar únicamente las estancias en las embarcaciones de crucero y no las realizadas en otro tipo de embarcaciones de recreo, puesto que todas permanecen en un puerto del territorio catalán y provocan externalidades al ser turismo.

E) Por su parte, el art. 34 *bis* de la Ley 5/2017, introducido por el art. 5.4 de la Ley 5/2020, se impugna en tanto permite al Ayuntamiento de Barcelona establecer mediante ordenanza municipal un recargo sobre las tarifas del IEET previstas en el art. 34 de la Ley 5/2017 (modificado por el art. 5.3 de la Ley 5/2020) a las estancias en embarcaciones de cruceros turísticos, contraviniendo los arts. 2, 31.3 y 133.1 CE.

a) Según esta demanda, si bien el art. 38.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLHL), permite a las entidades locales el establecimiento de recargos sobre los impuestos propios autonómicos “en los casos expresamente previstos en las leyes de la comunidad autónoma”, la figura tributaria introducida por el art. 5.4 de la Ley 5/2020 en el art. 34 *bis* de la Ley 5/2017 no es materialmente un recargo sino un tributo. Y ello por dos razones. En primer lugar, debido a que, como dispone el art. 24 de la Ley 5/2017 (en su redacción dada por el art. 5.1 de la Ley 5/2020), mientras los ingresos derivados del IEET quedan afectados a la dotación de un Fondo para el fomento del turismo, los ingresos derivados del recargo no se integran en ese Fondo ni se afectan a los fines determinados por este. En segundo lugar, porque el carácter accesorio inherente a los recargos [art. 25.1 LGT y la STC 4/2019, de 17 de enero, FJ

6c)] se desnaturaliza debido a la elevada cuantía del importe máximo legalmente establecido. Así, se habilita al Ayuntamiento de Barcelona a instaurar un recargo de hasta 4€, cifra muy superior a las propias tarifas generales del IEET para cualquier tipo de establecimiento y, en concreto, en el caso de embarcaciones de crucero turístico con una estancia igual o inferior a 12 horas, un 400% mayor que la tarifa general del IEET para la ciudad de Barcelona (1€).

b) De ahí que, a juicio de los recurrentes, la comunidad autónoma no establece un recargo local sobre un impuesto autonómico, sino que crea *ex novo* un nuevo tributo municipal, invadiendo la competencia estatal en virtud de los arts. 2, 31.3 y 133.1 CE. En este sentido, arguyen que la reserva de ley en materia tributaria del art. 31.3 CE, que consiste en la creación *ex novo* de tributos y en la regulación de sus elementos esenciales, se plasma, en cuanto a impuestos locales se refiere, en el art. 59 TRLHL. Para corroborar esta afirmación, se reproduce el FJ 140 de la STC 31/2010, de 28 de junio, en el que, con cita en la STC 233/1999, de 16 de diciembre (“según resulta de los arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE, la creación de tributos locales ha de operarse a través del legislador estatal...”, FJ 22), se declaró inconstitucional el inciso del art. 218.2 de la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña (en adelante, EAC), que consideraba el posible establecimiento de tributos municipales dentro de la competencia de la Generalitat en materia de financiación local.

F) El escrito de interposición concluye solicitando la inconstitucionalidad y nulidad del art. 5 de la Ley 5/2020 con el alcance expresado en sus fundamentos; esto es, en su aplicación a las embarcaciones de crucero turístico.

2. El Pleno del Tribunal Constitucional, a propuesta de la Sección Tercera, y mediante providencia de 22 de septiembre de 2020, acordó admitir a trámite el presente recurso de inconstitucionalidad, dando traslado de la demanda y documentos presentados, conforme establece el art. 34 LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus presidentas, y al Gobierno, a través del Ministro de Justicia, así como al Gobierno de la Generalitat y al Parlamento de Cataluña, por conducto de sus presidentes, al objeto de que, en el plazo de quince días, pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimaren pertinentes. Asimismo, se acordó publicar la incoación del recurso en el “Boletín Oficial del Estado” y en el “Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya”.

3. Mediante escrito registrado en fecha 7 de octubre de 2020, la presidenta del Senado comunicó el acuerdo de la mesa de la cámara en el sentido de darse por personada en el proceso y por ofrecida su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC. Lo mismo hizo la presidenta del Congreso de los Diputados en escrito registrado en este Tribunal ese mismo día, en el que también acordó la remisión a la Dirección de estudios, análisis y publicaciones y a la asesoría jurídica de la Secretaría General.

4. El abogado del Estado, en escrito registrado el 14 de octubre de 2020, se personó en nombre del Gobierno, manifestando su intención de no formular alegaciones y solicitando que en su día se le notifiquen las resoluciones que en él se dicten. Adicionalmente declaró que la Subcomisión de seguimiento normativo, prevención y solución de conflictos de la Comisión Bilateral Generalitat de Cataluña-Estado había adoptado el acuerdo, notificado a este Tribunal al amparo del art. 33 LOTC, de iniciar negociaciones para resolver las discrepancias competenciales suscitadas, entre otros, por el art. 5 de la Ley 5/2020 aquí impugnado.

5. El letrado del Parlamento de Cataluña, en su representación, mediante escrito registrado el 22 de octubre de 2020 en este Tribunal, comunicó el acuerdo de la mesa de la cámara de personarse en el procedimiento, solicitando una prórroga del plazo concedido para formular alegaciones. Por providencia de 23 de octubre de 2020, se acordó tenerle por personado y prorrogarle en ocho días más el plazo inicialmente concedido.

6. La abogada de la Generalitat de Cataluña, en la representación que legalmente ostenta, por escrito registrado en este Tribunal el 22 de octubre de 2020, se personó en nombre de la misma y presentó el escrito de alegaciones, instando la inadmisibilidad por extemporaneidad respecto de la inclusión de las embarcaciones de crucero turístico en el hecho imponible del IEET y la desestimación del resto de impugnaciones o, subsidiariamente, la íntegra desestimación del recurso.

Una vez realizada la síntesis del objeto de la demanda y los motivos de impugnación, y expuesta la evolución normativa del IEET hasta su modificación por el art. 5 de la Ley 5/2020, se formulan las siguientes alegaciones en defensa de constitucionalidad del precepto impugnado.

A) Con carácter previo, se solicita la inadmisibilidad del recurso por extemporaneidad respecto de la sujeción al IEET de las embarcaciones de crucero turístico. Se argumenta que el art. 5 de la Ley 5/2020 no ha incluido *ex novo*, como alegan los recurrentes, las estancias en embarcaciones de crucero turístico en el hecho imponible del IEET [pues formaban parte del mismo desde la creación del impuesto por la Ley 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas (en adelante, Ley 5/2012)], ni tampoco tal precepto ha modificado otros elementos esenciales del tributo respecto de dichas estancias, ya configurados en la Ley 5/2012 y modificados (algunos) por la Ley 5/2017. Las novedades introducidas por la Ley 5/2020 en el IEET se reducen, primero, a la ampliación del hecho imponible a las estancias en embarcaciones de crucero turístico que estén fondeadas (no solo amarradas) en un puerto en territorio de Cataluña (nuevo art. 26.1 de la Ley 5/2017) y, segundo, al incremento de las tarifas del IEET aplicables a todo tipo de establecimientos turísticos (entre ellos, las embarcaciones de crucero turístico), regulado en el nuevo art. 34.1 de la Ley 5/2017.

Al no alegarse ningún motivo de impugnación específico contra la ampliación a las embarcaciones que fondeen en los puertos de Cataluña, el recurso de inconstitucionalidad contra el art. 5 de la Ley 5/2020 constituye una desviación procesal y un fraude de ley (art. 6.4. C.c.), puesto que se utiliza para anular un elemento esencial del impuesto (gravamen de las estancias en embarcaciones de crucero turístico) que ya no puede ser enjuiciado ante este Tribunal vía recurso de inconstitucionalidad, al haber transcurrido el plazo de los tres meses posteriores a la publicación de las leyes que lo establecieron (art. 33.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional; en adelante, LOTC). De ahí que se arguya la extemporaneidad no solo de las impugnaciones de los nuevos arts. 26.1 y 34 de la Ley 5/2017 porque el art 5 de la Ley 5/2020 únicamente extiende el gravamen a las embarcaciones de crucero que fondeen en el puerto y modifica la cuantía de las tarifas ya existentes para las embarcaciones, respectivamente; sino también de las impugnaciones del resto de preceptos y/o regulación de la Ley 5/2017, en lo que afecta a las embarcaciones de crucero turístico, que no han sido modificados por el art. 5 de la Ley 5/2020 [en concreto, de los arts. 26.3.c), 26.4, 28.2 y del 46].

B) Sobre la vulneración del art. 6.2 LOFCA, tras un estudio comparativo, no solo de los hechos imponibles, sino de todos los elementos esenciales que integran la estructura de ambos tributos, la abogada de la Generalitat dice que el IEET y la tasa del buque no son figuras tributarias equivalentes o coincidentes por las siguientes razones:

a) Sus hechos imponibles difieren porque se trata de categorías tributarias diferentes (impuesto y tasa, respectivamente), como establece el art. 2.2 LGT, el art. 6 de la Ley 8/1989, de 13 de abril de tasas y precios públicos, y como reconoce el propio TC (SSTC 296/1994, de 10 de noviembre, FJ 4; y 16/2003, de 30 de enero, FJ 3). En este sentido, de una comparación del tenor literal de los arts. 26.1 de la Ley 5/2017 y 194 RDLeg 2/2011 se aprecia que el hecho imponible del IEET se basa en un hecho demostrativo de capacidad económica del contribuyente, cual es la estancia de una persona física en un establecimiento turístico (entre ellos, la embarcación de crucero), y el hecho imponible de la tasa del buque es la utilización privativa del dominio público portuario por parte de la embarcación de crucero. Así pues, el hecho de que el IEET sujete a gravamen a todos los pasajeros, desembarquen o no en el puerto, no lleva a concluir, como aducen los recurrentes, que el IEET grave realmente la estancia del buque en el puerto, sino que grava efectivamente la estancia (alojamiento) de los pasajeros en embarcaciones de crucero con independencia de la conducta turística que desarrollen. Además, se recuerda que el IEET solo grava a los pasajeros en tránsito y no a los que embarcan e inician su viaje en un puerto de Cataluña ni a los que desembarcan en dichos puertos como destino final (art. 28.2 de la Ley 5/2017).

b) No solo las figuras del contribuyente y del sustituto del IEET (arts. 29 y 30 de la Ley 5/2017) recaen sobre personas distintas, al igual que sucede con el contribuyente y el sustituto de la tasa del buque (art. 195.1 y 2 del RDLeg 2/2011), sino que no existe coincidencia alguna: (i) entre los contribuyentes de ambos impuestos (en el IEET, la persona física que realiza la estancia en la embarcación de crucero turístico o la persona jurídica a cuyo nombre se entrega la factura por dicha estancia; y en la tasa del buque, solidariamente, el propietario, el naviero y el capitán del mismo); y (ii) entre los sustitutos del contribuyente de ambos tributos [en el IEET, el titular de la explotación de embarcación de crucero turístico; y en la tasa del buque, solidariamente, el consignatario (si este se encuentra consignado) y el concesionario o autorizado, en los muelles, pantalanes e instalaciones portuarias de atraque otorgadas en concesión o autorización]. No puede mezclarse, como hace la parte recurrente, el sustituto del contribuyente con el mismo contribuyente, ya que su cometido es facilitar la gestión del impuesto y el presupuesto legal que llama al sustituto a ocupar esa situación debe ser, necesariamente, un presupuesto jurídico distinto del hecho imponible (STC 94/2017, FJ 7).

c) El hecho de que estos tributos se devenguen en el mismo momento (art. 28 de la Ley 5/2017 y art. 196 RDLeg 2/2011) no evidencia que sean tributos equivalentes. Prueba de ello es que tampoco lo son el IBI, el IAE y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, devengándose todos el 1 de enero de cada año; ni el IRPF y el impuesto de patrimonio, haciéndolo ambos el 31 de diciembre de cada año.

d) Otros elementos diferenciadores entre ambos tributos son: (i) en primer lugar, su objeto. Según el art. 23 de la Ley 5/2017, en el IEET conviven las dos finalidades que *ex art. 2 LGT* puede tener un tributo: la recaudatoria, contribuyendo al sostenimiento de las cargas públicas al gravar la capacidad económica manifestada por la persona física al realizar estancias en establecimientos y equipamientos turísticos, y la extrafiscal, al pretender internalizar las posibles externalidades que el turismo puede causar en las zonas de alta concentración turística. En cambio, la tasa tiene finalidad retributiva por la utilización privativa del dominio público portuario. (ii) En segundo lugar, por el principio de capacidad económica, inherente al concepto de impuesto (art. 2.2.c LGT) y solo de aplicación a las tasas “cuando lo permitan las características del tributo” (art. 8 de la Ley 8/1989). (iii) En tercer lugar, el régimen de exenciones establecido para el IEET en el art. 27 de la Ley 5/2017 (estancias por causas de salud o por fuerza mayor, las subvencionadas por programas sociales de una administración pública o la de los menores de dieciséis años), del que carece la tasa del buque. (iv) En cuarto lugar, los elementos cuantificadores. Por un lado, en cuanto a la base imponible, en el IEET es el número de unidades de estancia del contribuyente en el mismo establecimiento durante un tiempo continuado, computadas por días o fracciones, con un máximo de siete (art. 33 de la Ley 5/2017); mientras que en la tasa del buque se constituye multiplicando el arqueo bruto del buque por el tiempo de estancia en el puerto, computado por horas o fracciones, con un mínimo de 3 horas por estancia y un máximo de quince horas por escala de veinticuatro horas (art. 197-199 RDLeg 2/2011). Por otro lado, en cuanto al tipo de gravamen y la cuota, en el IEET esta se obtiene multiplicando el número de estancias por el tipo de gravamen en función del tipo de establecimiento y localización, de acuerdo con las tarifas establecidas en el art. 34.1 de la Ley 5/2017 (una general en función del tipo de establecimiento y de su localización en Barcelona ciudad o en el resto de Cataluña, y una especial para establecimientos ubicados en centros recreativos turísticos). En cambio, en la tasa del buque (T-1), la cuota se halla teniendo en cuenta el arqueo bruto del buque, la zona del puerto en la que se atraca o fondea y la aplicación de unos coeficientes que atienden a diferentes circunstancias que se integran dentro de los supuestos de atraque (o fondeo en aguas) otorgado o

no en régimen de concesión o autorización (art. 197-199 RDLeg 2/2011). (v) En último lugar, el carácter finalista del IEET, cuya recaudación se afecta a la dotación del Fondo de Fomento del Turismo, para financiar políticas turísticas para la mejora de la competitividad de Cataluña como destino turístico y garantizar su sostenibilidad, mientras que la finalidad de la tasa del buque es exclusivamente recaudatoria.

C) Para la representación de la Generalitat, la sujeción al IEET de las estancias en embarcaciones de crucero turístico (nuevo art. 26.1 de la Ley 5/2017) no supone una restricción injustificada a la libre circulación de personas y servicios dentro del territorio nacional prohibida por los arts. 157.2 CE y 9.c) LOFCA.

a) La citada sujeción al IEET se justifica no solo en la competencia autonómica para crear tributos propios (arts. 133.2 y 157.1.b CE y arts. 202.3. a y 203.5 EAC), sino en la competencia en materia de tributos con finalidad extrafiscal, siempre que dicha finalidad sea de competencia autonómica (STC 37/2017, de 26 de marzo, FJ 13), como lo es mejorar la competitividad de Cataluña como destino turístico y garantizar su sostenibilidad (art. 171 EAC).

b) Se alega que es mínimo el encarecimiento de las estancias, argüida por los recurrentes, frente a las realizadas en otros puertos españoles, ya que la mayor parte de los cruceros realizan estancias de menos de un día (computada como una estancia) y el importe del IEET por persona (exceptuando las exentas) es, a partir del 1 de enero de 2021, de 3€ , si el crucero amarra o fondea más de 12 horas o de 1€ si lo hace durante 12 horas o menos. Y por lo que respecta a las empresas turísticas, sustitutos del contribuyente en el IEET, se asevera que al elaborar el proyecto de reglamento del IEET (Decreto 141/2017, de 18 de diciembre) se estimó el coste de presentar dos autoliquidaciones al año en 20 € anuales por crucero, teniendo en cuenta que esta tarea se efectúa por personal administrativo y generalmente son por los consignatarios en nombre y por cuenta de aquellas quienes la realizan. De ahí que se afirme que ese incremento no tiene la entidad suficiente para comportar una alteración en el comportamiento de los agentes del mercado del sector de los cruceros turísticos.

c) Se aporta documentación oficial sobre el número de viajeros que visitaron Cataluña en 2019 (39,3 millones, con un total de 89 millones de pernoctaciones) y sobre la evolución al alza del volumen de cruceristas en el puerto de Barcelona desde el 2012 (fecha de creación del IEET,

2.408.618) hasta el ejercicio 2019 (3.137.918), según los informes estadísticos del tráfico de pasajeros del Puerto de Barcelona. Asimismo, se analiza que la aplicación del IEET a las embarcaciones de crucero turístico no afecta a la libre circulación de servicios *ex art. 56* del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (al contener una regulación que no distingue en función de la nacionalidad de las empresas que explotan este servicio y que grava de la misma forma a los contribuyentes del IEET independientemente de su nacionalidad), ni contraviene las prohibiciones de los arts. 96.1 y 110 TFUE por la misma razón.

D) Sobre las diversas vulneraciones del principio de igualdad tributaria del art. 31.1 CE en relación con el art. 14 CE, la abogada de la Generalitat alega que no existe discriminación en el IEET en función del medio de transporte utilizado por el visitante para llegar a Cataluña, al someter a gravamen únicamente a quienes llegan en embarcaciones de crucero turístico, puesto que la manifestación de riqueza gravada por el IEET es el consumo de servicios de estancia o alojamiento, con o sin pernoctación, en establecimientos o equipamientos turísticos, aunque sea por unas horas. Con lo cual, la embarcación de crucero turístico no se considera en el impuesto como un medio de transporte sino como alojamiento, que es lo gravado en el IEET.

a) Asimismo se argumenta, de un lado, que la exclusión de las embarcaciones de crucero turístico del ámbito del IEET produciría una quiebra del principio de generalidad (art. 31.1 CE) al exceptuar de gravamen la estancia o alojamiento en un concreto establecimiento turístico; y, de otro, que el número de horas de duración de la estancia en cruceros turísticos no es significativo para la configuración del hecho imponible sino para calcular la cuota, porque tienen una tarifa superior en dos euros las que sobrepasan de doce horas.

b) Por último, se afirma que el hecho de que el IEET pretenda internalizar las posibles externalidades que provoca el turismo en las zonas de alta concentración turística no significa, como entienden los recurrentes, que se deba gravar a todos los visitantes que permanezcan en un puerto de Cataluña independientemente del tipo de embarcación. Y ello porque toda embarcación de recreo en la que los pasajeros puedan realizar estancias o alojarse a bordo son cruceros turísticos, de acuerdo con la normativa europea y la Ley catalana 10/2009 y, por tanto, objeto de gravamen. La abogada de la Generalitat se apoya en la consulta tributaria nº 343E/12, de 5 de noviembre, de la Dirección General de Tributos de la Generalitat de Cataluña, donde se entiende que aquellas embarcaciones de crucero turístico que realizan excursiones en línea regular de 1'30

horas y hasta 4 horas de duración (o incluso hasta 12 horas) en las que no se ofrecen servicios de alojamiento, no se gravan por el IEET.

E) En cuanto al art. 34 *bis* de la Ley 5/2017, la representación autonómica se basa en el Dictamen 4/2020, de 17 de abril, del Consell de Garanties Estatutàries de Catalunya para defender su constitucionalidad.

a) Comienza justificando en los arts. 2.1.b) y 38.2 TRLHL la posibilidad de que la comunidad autónoma autorice a los entes locales a establecer un recargo sobre un impuesto autonómico propio. De igual forma, justifica el hecho de que se habilite únicamente al Ayuntamiento de Barcelona, de un lado, en el régimen jurídico especial del municipio de Barcelona reconocido en el art. 89 EAC y en la Carta Municipal de Barcelona (Ley catalana 22/1998, de 30 de diciembre, art. 5.1) y, de otro, en el régimen financiero especial que le reconoce en el art. 161 TRLHL y que se plasmó en la Ley 1/2006, de 13 de marzo, reguladora del régimen especial del municipio de Barcelona, concretamente en el art. 39f), que incluye como recursos de la hacienda municipal los recargos legalmente establecidos sobre tributos autonómicos. Además, es fácilmente constatable, asegura la abogada de la Generalitat, que la concentración turística que se produce en la ciudad de Barcelona durante todo el año no es equiparable a ningún otro municipio de Cataluña y que el recargo pretende compensar los efectos de esa superior densidad turística. También argumenta brevemente que la creación de este recargo no conculca: (i) el principio de reserva de ley (art. 31.3 CE); (ii) el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE); (iii) el principio de igualdad tributaria (ni por razones subjetivas del art. 14 CE ni por razones objetivas del art. 31.1 CE); (iv) ni la prohibición de equivalencia de los arts. 6.2 y 6.3 LOFCA.

b) Acto seguido afirma que el carácter accesorio de este recargo impide que se le pueda considerar un nuevo impuesto, como asevera el escrito de interposición. En efecto, según la doctrina constitucional, la accesoriedad exige que el recargo no se configure de forma autónoma al impuesto sobre el que recae, ya que la habilitación legal es para incrementar su tarifa y no para alterar sus elementos esenciales; dicha accesoriedad se mantiene en el art. 34 *bis* de la Ley 5/2017, donde se prevé: (i) que el importe máximo sea de 4€; (ii) que sea único para todas las categorías incluidas en cada tipo de establecimiento en el art. 34 de la Ley 5/2017, y (iii) que, respetando los límites anteriores, se puedan establecer diferentes importes en función del código postal de ubicación de los establecimientos. Con ello, se confirma, primero, la no existencia en el precepto

autonómico impugnado de una habilitación, en blanco para el Ayuntamiento de Barcelona, puesto que el único requisito impuesto por el Tribunal Constitucional es que el importe máximo del recargo se imponga por ley; y, segundo, el carácter accesorio del recargo, que se predica de la dependencia del impuesto sobre el que recae y no de la cuantía del mismo; cuantía que, de ser desorbitada, podría cuestionarse únicamente su proporcionalidad y no su accesoriedad. Asimismo, aduce que el hecho de que se imponga un límite máximo, no significa que el recargo que cree el Ayuntamiento de Barcelona vaya a ser de 4 €. De hecho, la ordenanza municipal, que a fecha de interposición de este recurso está en fase de información pública, establece un periodo transitorio de aplicación entre los años 2021 y 2023, durante los cuales se irá aplicando un incremento progresivo hasta alcanzar los 4€ en el ejercicio 2024, de acuerdo con la siguiente escala: año 2021 – 0’75€; año 2022 – 1’75€; y año 2023 – 2’75€.

c) Tampoco comparte la alegación de los recurrentes de que el recargo sea materialmente un nuevo tributo local porque carezca de la finalidad extrafiscal que tiene el IEET (art. 24 de la Ley 5/2014). Y ello porque los tributos no responden exclusivamente a una sola finalidad, sin que la introducción de otras finalidades (fiscales o extrafiscales) en sus elementos accesorios le hagan cambiar de naturaleza; doctrina que se extiende también a los recargos (STC 4/2019, FJ 6).

d) Por todo lo anterior queda acreditado, a juicio de la abogada de la Generalitat, que el recargo sobre el IEET creado por la Ley 5/2020 al amparo del art. 203.5 EAC solo es un elemento más de cuantificación del IEET, inserto en su regulación, en concreto en la parte destinada al tipo de gravamen y la cuota (art. 34), que es respetuoso con la competencia del Estado en materia de Hacienda general (art. 149.1.14 CE) y con la prohibición de doble tributación del art. 6.2 LOFCA, y que no crea un nuevo tributo municipal, siendo conforme por tanto a los arts. 2, 9.3, 14, 31.1 y 3 y 133.2 CE.

7. Mediante escrito registrado en este Tribunal el 17 de noviembre de 2020, el letrado del Parlamento de Cataluña, en la representación que ostenta, presenta sus alegaciones, solicitando que se declare la plena constitucionalidad del art. 5 de la Ley 5/2020 y haciendo suyas en lo esencial las alegaciones de la abogada de la Generalitat resumidas anteriormente.

8. Por providencia de 1 de junio de 2021, se señaló para deliberación y votación de la presente sentencia el 3 del mismo mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

1. *Objeto del recurso de inconstitucionalidad y posiciones de las partes.*

El presente recurso de inconstitucionalidad ha sido promovido por más de cincuenta diputados del Grupo Parlamentario Popular contra el art. 5 de la Ley del Parlamento de Cataluña 5/2020, de 29 de abril, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público y de creación del impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente (en adelante, Ley 5/2020).

A) El precepto autonómico impugnado, que consta de seis apartados, modifica la regulación del impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos (en adelante, IEET) contenida en la Ley del Parlamento de Cataluña 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono (en adelante, Ley 5/2017).

Por un lado, en lo que concierne al IEET *stricto sensu*, dos de los apartados del art. 5 de la Ley 5/2020 dan nueva redacción a dos artículos de la Ley 5/2017: al art. 26.1, ampliando el hecho imponible a las estancias en embarcaciones de crucero turístico fondeadas en los puertos del territorio de la Comunidad Autónoma de Cataluña (apartado 2 del art. 5 de la Ley 5/2020), y al art. 34.1, incrementando tanto las tarifas generales establecidas en función del tipo de establecimiento y su ubicación en Barcelona ciudad o en el resto de Cataluña, como las tarifas especiales para los establecimientos situados en las áreas en que se admiten actividades de juego y apuestas dentro los centros recreativos turísticos (apartado 3 del art. 5 de la Ley 5/2020).

Se introducen *ex novo* dos preceptos en la Ley 5/2017 (arts. 34 *bis* y 50 *bis*) mediante los apartados 4 y 6 del art. 5 de la Ley 5/2020, habilitando al Ayuntamiento de Barcelona a establecer un recargo sobre el IEET y estableciendo un régimen transitorio para su aplicación, respectivamente. Asimismo, se incluyen referencias expresas sobre el citado recargo municipal

en tres preceptos de la Ley 5/2017: (i) En el art. 24 (“afectación de ingresos”) se añade que los ingresos derivados del recargo no se afectarán, a diferencia de los recaudados del IEET, a la dotación del Fondo para el fomento del turismo ni a las finalidades que para él se determinan en el art. 49 de la Ley 5/2017 (apartado 1 del art. 5 de la Ley 5/2020); (ii) en el art. 34.3 (“tipos de gravamen y cuota”) se explicita que, en caso de reserva anticipada del alojamiento, la tarifa aplicable será la vigente en el momento en que se realiza dicha reserva “siempre que se satisfaga en ese momento el importe de la reserva y del impuesto incluido, en su caso, el recargo al que se refiere el artículo 34 *bis*” (apartado 3 del art. 5 de la Ley 5/2020); y (iii) en el art. 35 (“facturación”) se precisa que, en el caso de establecimientos situados en la ciudad de Barcelona, la cuota del IEET que debe reflejarse en la factura “se determinará por la aplicación, al número de unidades de estancia, del importe resultante de sumar el tipo de gravamen del apartado 1 del artículo 34 y el recargo que haya aprobado el Ayuntamiento de acuerdo con el artículo 34 *bis*” (apartado 5 del art. 5 de la Ley 5/2020).

Resta resaltar que la entrada en vigor del referido incremento de tarifas del IEET del art. 34.1 de la Ley 5/2017 y la aplicación del recargo sobre el IEET, aprobado por el Ayuntamiento de Barcelona y prevista en el art. 50 *bis* de la Ley 5/2017, fijadas ambas inicialmente el 1 de julio de 2020 por los arts. 5.3 y 5.6 de la Ley 5/2020, se han aplazado en dos ocasiones: (i) al 1 de enero de 2021, en virtud del art. 1 del Decreto-ley 23/2020, de 9 de junio, de medidas urgentes en materia tributaria; y (ii) al 1 de junio de 2021, mediante el art. 1 del Decreto-ley 36/2020, de 3 de noviembre, de medidas urgentes en el ámbito del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos y del impuesto sobre la renta de las personas físicas. En lo que afecta al aumento de las tarifas del IEET, el artículo único del Decreto-ley 12/2021, de 18 de mayo, relativo al impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos, ha pospuesto de nuevo su entrada en vigor al 1 de octubre de 2021.

B) Los diputados recurrentes solicitan la inconstitucionalidad y nulidad del art. 5 de la Ley 5/2020 en su aplicación a las embarcaciones de crucero turístico, así como del resto de la regulación del IEET contenida en la Ley 5/2017 que se refiera a las estancias en dichas embarcaciones. En este sentido, denuncian que la inclusión en el hecho imponible del IEET de las estancias en embarcaciones de crucero turístico (art. 26.1 de la Ley 5/2017 en su redacción por el art. 5.2 de la Ley 5/2020) comporta tres vicios de inconstitucionalidad, basados en los argumentos ya recogidos en los antecedentes. Primero, una doble imposición prohibida por el art.

6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA). Segundo, una restricción injustificada a la libre circulación de personas y servicios, contraria a los arts. 157.2 CE y 9.c) LOFCA. Y, tercero, una contravención del principio de igualdad tributaria del art. 31.1 CE en relación con el art. 14 CE. Adicionalmente, imputan al art. 34 *bis* de la Ley 5/2017, introducido por el art. 5.4 de la Ley 5/2020, una vulneración de los arts. 2, 31.3 y 133.1 CE, dada la incompetencia de la Comunidad Autónoma de Cataluña para crear nuevos tributos municipales.

Por su parte, tanto la abogada de la Generalitat como el letrado del Parlament de Catalunya formulan alegaciones en defensa de la constitucionalidad del art. 5 de la Ley 5/2020, en los términos que se sintetizan en los antecedentes.

2. Delimitación del objeto del recurso y resolución de óbices procesales.

Es preciso realizar algunas consideraciones previas para el más adecuado análisis del óbice procesal opuesto por las representaciones autonómicas.

A) Sobre la correcta delimitación del objeto del recurso de inconstitucionalidad, este Tribunal ha reiterado [por todas, STC 83/2020, de 15 de julio, FJ 2.b, con cita en la STC 19/2020, de 31 de enero, FJ 2b): (i) que el suplico es la parte decisiva del mismo para reconocer y concretar su objeto, de manera que, en principio, el examen debe contraerse exclusivamente a las disposiciones que en él se contienen; y (ii) que, una interpretación del art. 33 LOTC alejada de rigorismos formales, permite asimismo sostener que “la no reproducción de un precepto en el suplico no debe constituir obstáculo alguno para entender que ha sido recurrido si dicha omisión puede achacarse a un simple error (SSTC 178/1989, FJ 9; 214/1994, FJ 3), lo que sucederá cuando de las alegaciones expuestas en el cuerpo del recurso se desprenda con toda claridad la voluntad de su impugnación (SSTC 214/1994, FJ 3; 68/1996, FJ 1; 118/1996, FJ 23)” (STC 236/2007, de 7 de noviembre, FJ 10).

Teniendo en cuenta que, en este caso, en el suplico consta que el recurso se interpone “contra el art. 5 de la Ley del Parlamento de Cataluña 5/2020” y se solicita que se “dicte sentencia declarando la inconstitucionalidad y nulidad con el alcance que se expresa en los fundamentos de este escrito”, pueden extraerse las siguientes consecuencias:

a) A pesar de que en el suplico se impugne el art. 5 de la Ley 5/2020 en su integridad, quedan al margen del objeto del proceso los apartados 1, 3, 5 y 6 del mismo, ya que en el cuerpo de la demanda únicamente se realizan impugnaciones concretas contra los apartados 2 y 4 (arts. 26.1 y 34 *bis* de la Ley 5/2017, respectivamente), siendo el resto impugnados por conexión o consecuencia. Ciertamente, como destaca este Tribunal, no cabe acoger una pretensión de inconstitucionalidad por conexión o consecuencia, pues dicha extensión es, cuando proceda, prerrogativa de este Tribunal sin que pueda ser objeto de pretensión de parte (por todas, SSTC 81/2003, de 30 de abril, FJ 7; 126/2008, de 27 de octubre, FJ 1; 49/2018, de 10 de mayo, FJ 2; 68/2018, de 21 de junio, FJ 2; 89/2019, de 10 de julio, FJ 2; STC 83/2020, de 15 de julio, FJ 2; 134/2020, de 23 de septiembre, FJ 2). Y, según la STC 11/1981, de 8 de abril, FJ 27, la aplicación por el Tribunal Constitucional de la facultad prevista en el art. 39.1 LOTC “requiere la concurrencia de tres requisitos, que son: 1º) que la sentencia sea declaratoria de la inconstitucionalidad de los preceptos impugnados o de alguno de ellos; 2º) que exista una relación de conexión o de consecuencia entre los preceptos declarados inconstitucionales y aquellos otros a los que la inconstitucionalidad se extiende o se propaga, y 3º) que estos últimos pertenezcan o queden comprendidos en la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley”.

Así, solo si se declara inconstitucional la sujeción al IEET de las embarcaciones de crucero turístico del art. 26.1 de la Ley 5/2017 (art. 5.2 de la Ley 5/2020), podrá este Tribunal extender dicha declaración, *ex art.* 39 LOTC, a las tarifas que para las estancias en dichas embarcaciones prevé el art. 34.1 de la Ley 5/2017 (art. 5.3 de la Ley 5/2020); al igual que, en principio, solo en el supuesto de declaración de inconstitucionalidad del recargo municipal sobre el IEET (art. 34 *bis* de la Ley 5/2017 introducido por el art. 5.4 de la Ley 5/2020), podría extenderla, por conexión o consecuencia, a las referencias a dicho recargo previstas en los arts. 24.2, 34.3, 35 y 50 *bis* de la Ley 5/2017, aprobados por los apartados 1, 3, 5 y 6 del art. 5 de la Ley 5/2020.

b) Consecuentemente, el presente recurso se ciñe a los arts. 26.1 y 34 *bis* de la Ley 5/2017, en la redacción dada por el art. 5.2 y 4 de la Ley 5/2020, si bien, como se concluye de la remisión del suplico al cuerpo de la demanda, la pretensión de inconstitucionalidad queda circunscrita a la aplicación del IEET y del recargo municipal sobre el IEET a las embarcaciones de crucero turístico; articulándose, pues, de forma subsidiaria las quejas contra los arts. 26.1 y 34 *bis* de la Ley 5/2017. Al no pretender los recurrentes la inconstitucionalidad total del recargo sobre el IEET

(al que el art. 34 *bis* habilita a establecer al Ayuntamiento de Barcelona dentro de unos límites), sino en tanto recaiga sobre las estancias en embarcaciones de crucero turístico, una eventual expulsión de las mismas del hecho imponible del IEET establecido por el nuevo art. 26.1 de la Ley 5/2017 por parte de este Tribunal conllevaría, previa constatación de que la figura tributaria establecida en el art. 34 *bis* es un verdadero recargo sobre el IEET, el decaimiento de la única queja (competencial) argüida contra este último.

B) Siguiendo con la delimitación del objeto del recurso, y dejando de lado la regulación del nuevo recargo barcelonés sobre el IEET, procede ahora examinar la tacha de inadmisibilidad parcial por extemporaneidad que las representaciones autonómicas imputan exclusivamente a la sujeción al IEET de las embarcaciones de crucero turístico. Se alega que (i) las estancias en las embarcaciones de crucero turístico “amarradas” en un puerto del territorio de Cataluña forman parte del hecho imponible del IEET desde su creación por la Ley 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas, pasando asimismo a la regulación del IEET contenida en la Ley 5/2017 originaria, y (ii) que, por tanto, los recurrentes han aprovechado la modificación parcial del IEET de la Ley 5/2017, operada por el art. 5 de la Ley 5/2020, para exigir la anulación de todos los preceptos de la Ley 5/2017 sobre la aplicación del IEET a embarcaciones de crucero turístico, independientemente de su efectiva modificación por la ley posterior aquí impugnada y del alcance material de la modificación efectuada, eludiendo con ello el plazo de interposición del recurso de inconstitucionalidad del art. 33 LOTC.

a) Es doctrina constitucional consolidada que los requisitos procesales son de orden público y no se hallan a disposición de las partes. En concreto, el art. 33.1 LOTC dispone, con carácter general, que el recurso de inconstitucionalidad “se formulará dentro del plazo de tres meses a partir de la publicación de la Ley, disposición o acto con fuerza de Ley impugnado”; plazo que debe entenderse de caducidad y que empieza a contar desde el día siguiente al de la publicación de la ley impugnada, teniendo en cuenta que, por tratarse de una norma legal emanada de un parlamento autonómico, será el diario oficial de la comunidad autónoma el que determine el inicio de dicho plazo [por todas, STC 83/2020, FJ 2.b)].

b) De un lado, por lo que concierne al precepto sobre el IEET de la Ley 5/2017 (art. 26.1) que ha sido modificado por el art. 5 de la Ley 5/2020 (recuérdese que el art. 34.1 ya ha sido excluido del objeto del recurso), cabe señalar que, aunque materialmente la ley posterior (5/2020)

solo extiende el hecho imponible a las estancias en embarcaciones de crucero turístico que “fondeen” (ya no solo que “amarren”) en un puerto del territorio de Cataluña, lo cierto es que al transcribirse en la Ley 5/2020 el texto íntegro del art. 26.1, el precepto impugnado queda formalmente modificado, abriéndose el plazo del art. 33 LOTC para que el artículo así reformado pueda ser recurrido en la redacción que le ha dado la ley modificadora. Y ello con independencia del grado de coincidencia material con el contenido originario (en este mismo sentido, SSTC 8/2013, de 17 de enero, FJ 2; 103/2013, de 25 de abril, FJ 5). Comoquiera que formalmente se trata de una nueva ley, no procede, pues, apreciar la extemporaneidad de la impugnación contra el nuevo art. 26.1 de la Ley 5/2017, dada la naturaleza abstracta del recurso de inconstitucionalidad, orientado a la depuración objetiva del ordenamiento jurídico (por todas, STC 1/2012, de 13 de enero, FJ 3).

c) De otro lado, en cambio, quedan excluidos del objeto de esta *litis*, por la extemporaneidad de su impugnación, el resto de regulación del IEET de la Ley 5/2017 que no haya sido modificada por el art. 5 de la Ley 5/2020, cuya consiguiente inconstitucionalidad se exige, en lo que se refiere a las embarcaciones de crucero turístico, no ya en el suplico sino en los fundamentos del escrito de interposición: En concreto, el art. 26.3.c) que incluye a las embarcaciones de crucero turístico en la enumeración de establecimientos turísticos sujetos al impuesto; el art. 26.4 sobre el concepto embarcaciones de crucero turístico a efectos del IEET; el art. 28.2, sobre el devengo en caso de estancias en embarcaciones de crucero turístico; y el art. 46 sobre la obligación de suministro de información de las autoridades portuarias. La razón es que, aunque la Ley 5/2017 haya sido parcialmente modificada, en la parte que permanece con la redacción inicialmente aprobada, resulta inatacable directamente por la vía del recurso de inconstitucionalidad, cuando, como es el caso, ya han transcurrido más que sobradamente los plazos en los que el art. 33 LOTC permite su interposición.

De igual forma, conviene resaltar que, en tanto dichas impugnaciones pudieran entenderse pretendidas “por conexión o consecuencia”, quedarían fuera no solo del objeto de este recurso (al no ser pretensión de parte), sino también de la propia prerrogativa del art. 39.1 LOTC, puesto que, de acuerdo con los requisitos que exige la STC 11/1981 (anteriormente expuestos), la extensión de la inconstitucionalidad por conexión o consecuencia solo puede ejercerse por este Tribunal sobre disposiciones o normas “de la misma ley”, a salvo de excepciones, como el caso de los textos refundidos, que son ahora irrelevantes (STC 102/2017, de 20 de julio, FJ 3, y

doctrina allí citada). Y el art. 5 de la Ley 5/2020, aunque tenga como objeto modificar una ley anterior, es formalmente un texto legal diferente de la Ley 5/2017 [en este mismo sentido, SSTC 131/2020, FJ 3, con cita en la STC 83/2020, FJ 2.b)].

3. *Primera impugnación contra el nuevo art. 26.1 de la Ley 5/2017: Vulneración del art. 6.2 LOFCA. Doctrina constitucional aplicable.*

Entrando ya en el fondo del asunto, procede examinar la alegada infracción de la prohibición de equivalencia del art. 6.2 de la LOFCA para determinar si el IEET, al sujetar las estancias en las embarcaciones de crucero turístico, recae sobre el mismo hecho imponible gravado ya con la tasa (estatal) portuaria del buque (T-1) prevista en el Real Decreto Legislativo 2/2011, de 5 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante (en adelante, RDLeg 2/2011).

A) La doctrina constitucional sobre el art. 6.2 LOFCA ha permanecido invariable desde su formulación en la STC 37/1987, de 27 de marzo, y ha sido aplicada por este Tribunal en numerosas ocasiones (en las SSTC 186/1993, 14/1998, 122/2012, 210/2012, 60/2013, 196/2013, 110/2014, 30/2015, 107/2015, 108/2015, 111/2015, 202/2015, 74/2016, 94/2017, 28/2019, 43/2019, 87/2019 y 84/2020). Se extiende como doctrina aplicable a la nueva redacción del art. 6.3 LOFCA tras la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la LOFCA (en las SSTC 122/2012, 197/2012, 210/2012, 85/2013, 96/2013, 98/2018, 120/2018, 4/2019, 22/2019, 28/2019 y 43/2019). Con estas prohibiciones de equivalencia de los tributos autonómicos con los estatales y locales (art. 6 LOFCA), no se pretende impedir sin más la doble imposición, sino “que se produzcan dobles imposiciones no coordinadas, garantizando de esta manera que el ejercicio de poder tributario por los distintos niveles territoriales sea compatible con la existencia de ‘un sistema’ tributario en los términos exigidos por el art. 31.1 CE [entre otras, SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4; 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 b); 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4; 53/2014, de 10 de abril, FJ 3 a); 4/2019, de 17 de enero, FJ 3.c); y 84/2020, de 15 de julio, FJ 2].

B) Cabe subrayar que, por una parte, este Tribunal dejó sentado desde sus inicios que la prohibición del art. 6.2 LOFCA (“Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por el Estado”) no debía ser entendida como prohibición de “materia imponible” u “objeto del tributo”, “habida cuenta que la realidad

económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales, ello conduciría ... a negar la posibilidad de que se creen, al menos por el momento, nuevos tributos autonómicos (STC 37/1987, de 27 de marzo, FJ 14)” (por todas, SSTC 110/2014, de 26 de junio, FJ 5; 74/2016, de 14 de abril, FJ 2; y 43/2019, de 27 de marzo, FJ 3).

Por otra parte, este límite al poder tributario autonómico (art. 6.2 LOFCA) nunca se ha interpretado literalmente, puesto que bastaría la introducción de una leve modificación en el hecho imponible del tributo autonómico para eludir tal restricción legal. De ahí que, para apreciar la coincidencia o no entre hechos imponibles, que es lo prohibido en el artículo 6 LOFCA, se exija atender a todos los elementos esenciales de los tributos que se comparan (hecho imponible, sujetos pasivos, exenciones y supuestos de no sujeción, devengo, eventual periodo impositivo, base imponible, tipo de gravamen, cuota tributaria, y finalidad fiscal o extrafiscal), “con el objeto de determinar no sólo la riqueza gravada o materia imponible... sino la manera en que dicha riqueza o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen en la estructura del tributo” [por todas, SSTC 122/2012, de 5 de junio, FJ 3; 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4; 96/2013, de 23 de abril, FJ 11; 74/2016, de 14 de abril, FJ 2; 120/2018, de 31 de octubre, FJ 3.d); 4/2019, de 17 de enero, FJ 2.d); y 87/2019, de 20 de junio, FJ 3].

C) Finalmente, debe precisarse que se recurre al método tradicional de examen de las prohibiciones de equivalencia del art. 6 LOFCA, consistente en un análisis comparativo en paralelo de todos los elementos esenciales de los tributos contrastados, en los supuestos en los que la doble imposición se predica de dos tributos pertenecientes a la misma categoría tributaria y, en concreto, de dos impuestos. En cambio, cuando los tributos objeto de comparación son dos tasas, de acuerdo con la reiterada doctrina acerca de su vinculación a la competencia material [“la coexistencia de tasas autonómicas y estatales debe interpretarse de acuerdo con “el principio de que la competencia para crear tasas por servicios deriva necesariamente de la que se ostenta para crear las instituciones y organizar los servicios públicos correspondientes (STC 37/1981, FJ 3) y el mandato expreso de la LOFCA”, y en concreto, el contenido en los arts. 7.1 y 17 LOFCA, doctrina ésta que recoge el principio de que la tasa sigue al servicio (SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 4; 149/1991, de 4 de julio, FJ 5; y 204/2002, de 31 de octubre, FJ 3)”]; SSTC 71/2014, de 6 de mayo, FJ 3; 85/2014, de 29 de mayo, FJ 3.a) y 27/2017, de 16 de febrero, FJ 3d)], el análisis comienza verificando esa efectiva competencia autonómica material a la que se supedita la competencia tributaria en materia de tasas. “Cumplida esta condición esencial,

resultará entonces respetado también el límite contenido en el art. 6 LOFCA, pues el hecho imponible de las tasas se refiere precisamente a dicha competencia material, siendo así que los límites contenidos en los arts. 6.2 y 7 LOFCA son dos caras de la misma moneda” (STC 71/2014, de 6 de marzo, FJ 3).

4. Enjuiciamiento de la alegada duplicidad entre el IEET (autonómico) y la tasa estatal del buque (T-1).

Dado que el tributo sometido a contraste con el impuesto autonómico impugnado resulta ser una tasa estatal, este Tribunal debe determinar *ab initio* si efectivamente estos poseen la naturaleza propia y específica de la categoría tributaria que le atribuyen sus denominaciones legales respectivas. De ser así, y precisamente por pertenecer a categorías tributarias distintas, no podría apreciarse la pretendida identidad entre el IEET y la tasa del buque y, por tanto, la vulneración del art. 6.2 LOFCA.

A) Como se ha recordado en la STC 63/2019, de 9 de mayo (con cita en la STC 71/2014) “[p]artiendo de la idea de que el sistema tributario, en su conjunto, tiene como finalidad el sostenimiento del gasto público (art. 31.1 CE), de acuerdo con los principios que deben informar el conjunto del sistema tributario (art. 31.1 y 3 CE), las distintas categorías tributarias representan también formas distintas de allegar dichos recursos, en la medida en que implican opciones distintas de reparto de la carga tributaria. Así, por lo que se refiere a los impuestos y las tasas, dicho reparto de la carga o del gasto público a financiar se realizará, bien entre todos los ciudadanos y en función de su capacidad económica (en el caso de los impuestos), bien entre quienes de forma inmediata se vean beneficiados por la acción de la Administración pública (en el caso de las tasas). Así, los impuestos se basan fundamentalmente en la capacidad económica, que encuentra reflejo en su hecho imponible, sin que su pago implique una contraprestación o beneficio concreto o inmediato para el contribuyente. Frente a ello, las tasas se basan en el principio de equivalencia, sin perjuicio de que no puedan desconocer la capacidad económica, de manera que su hecho imponible encierra un sinalagma (SSTC 296/1994, de 10 de noviembre, FJ 4; 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 9, y 106/2000, de 4 de mayo, FJ 2), que consiste ‘en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario’” [art. 2.2.a) de la Ley 58/2003, de 27 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT)].

B) Siendo la tasa del buque T-1 una de las seis “tasas de utilización” aplicables en los puertos de interés general por la utilización/uso especial de las instalaciones portuarias [art. 161.2.c)], de un análisis de su régimen jurídico (arts. 194-204 del RDLeg 2/2011), se extrae la conclusión de que este tributo estatal posee el carácter sinalagmático inherente a las tasas, como ya confirmó la STC 102/2005, de 20 de abril (FFJJ 6 y 7).

a) En primer lugar, su hecho imponible se vincula, como todas las tasas, por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, a la autorización administrativa requerida y, en este caso, viene constituido, primero, por “la utilización por los buques de las aguas de la zona de servicio del puerto y de las obras e instalaciones portuarias que permiten el acceso marítimo al puesto de atraque o de fondeo que les haya sido asignado y la estancia en el mismo”; y, segundo, por la “prestación de los servicios comunes de titularidad de la respectiva autoridad portuaria de los que se benefician los usuarios sin necesidad de solicitud, relacionados con los anteriores elementos del dominio público” (art. 194).

b) En segundo lugar, el sujeto pasivo se determina por referencia a la actuación administrativa que implica el hecho imponible; esto es, el beneficiario de la utilización especial del dominio público portuario y prestatario de los servicios comunes de titularidad de la autoridad portuaria inherentes a esos elementos del dominio público que se utilizan. En este sentido, según el art. 195 del RDLeg 2/2011, son contribuyentes de la tasa del buque, de forma solidaria, el propietario, el naviero y el capitán del mismo. Y son sustitutos del contribuyente, el consignatario del buque, si éste se encuentra consignado, o el concesionario o autorizado, en los muelles, pantalanes e instalaciones portuarias de atraque otorgadas en concesión o autorización.

c) Finalmente, el importe de la cuota se fija, esencialmente, tomando en consideración la utilidad derivada de la utilización de las infraestructuras portuarias [art. 164.2.c)], con la que tiene una relación, más o menos intensa, de contraprestación. Aquí, atendiendo a la intensidad del uso del dominio público portuario en cada caso teniendo en cuenta parámetros de espacio y tiempo. Se establecen legalmente tres cuotas tributarias: Atraque o fondeo en Zona I o aguas interiores; atraque en Zona II o aguas exteriores (cuya cuantía es el 30% de la cuota anterior); y fondeo en Zona II (arts. 197 a 199)]. Para hallarlas, se parte de una cuota fija a la que se le multiplica el tiempo de estancia (por horas o días dependiendo de la Zona I o II) y una parte del arqueo bruto

del buque, y se le aplica un coeficiente corrector establecido por la autoridad portuaria y unos coeficientes reductores que varían en función: (i) de que el atraque se haya otorgado o no en régimen de concesión o autorización (o del fondeo en la Zona II en aguas otorgadas o no en concesión); (ii) de que el amarre se realice de costado, de punta, en muelles o pantalanes, en boyas...; (iii) de que el atraque o fondeo se realice solamente para avituallamiento, aprovisionamiento o reparación; y (iv) de la utilización prolongada de las instalaciones de atraque o fondeo. Adicionalmente, si se trata de buques de crucero turístico, debe aplicarse otro coeficiente reductor que varía en función de si se trata o no del puerto base, y del número de escalas anuales o de tráfico estacional como puerto base realizadas por la compañía de cruceros a la que pertenece.

d) Constatada ya su naturaleza tributaria de tasa por su evidente carácter sinalagmático, cabría realizar una precisión. Aunque pudiera aceptarse, como afirma un sector doctrinal, que las tasas por utilización privativa o especial del dominio público portuario, como la tasa del buque, además de la naturaleza retributiva propia de las tasas participan también de la naturaleza contributiva propia de los impuestos (ya que dicha utilización es expresión de la capacidad económica del sujeto pasivo al incorporarse a su patrimonio un derecho de uso y disfrute de contenido económico), cabría convenir que la expresión de capacidad económica gravada en esta tasa no es, en ningún caso, como se verá, la establecida en el hecho imponible del IEET.

C) En cuanto al IEET, regulado actualmente en los arts. 26 a 50 *bis* de la Ley 5/2017, y partiendo de la definición de impuesto del art. 2.2c) LGT (“...son tributos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”), puede afirmarse que el tributo autonómico tiene naturaleza impositiva y, además, finalidad predominantemente fiscal o recaudatoria.

a) En primer lugar, su hecho imponible es la estancia del contribuyente (persona física) en los establecimientos y equipamientos turísticos situados en Cataluña (art. 26.1), entre los que se encuentran las embarcaciones de crucero turístico [art. 26.3.c)] que estén amarradas o fondeadas en un puerto del territorio de Cataluña. Se determina que el buque: (i) queda amarrado a un puerto “desde el momento en que se lanza el primer cabo durante el atraque hasta el momento en el que aquel suelta la última amarra”, o (ii) está fondeado en un puerto “desde el momento en que se fondea el ancla hasta el momento en que se quita el ancla del fondo” (art. 26.1 *in fine*). No

hay, pues, en el hecho imponible intervención administrativa alguna que beneficie de forma particular al contribuyente, como ocurre en las tasas. Al tener por objeto “la singular capacidad económica de las personas físicas que se pone de manifiesto en la estancia en los establecimientos y equipamientos turísticos” (art. 23), se configura como un impuesto indirecto que grava un consumo específico, cual es el consumo de servicios turísticos y, dentro de ellos, el consumo de servicios de estancia en establecimientos turísticos, entendiendo por estancia “el disfrute del servicio de alojamiento, por día o fracción, con pernoctación o sin ella” (art. 26.2). Y siendo precisamente ese el elemento objetivo del hecho imponible (disfrute del servicio de alojamiento), solo devengarán el IEET los pasajeros en tránsito en el momento que la embarcación de crucero turístico haga escala en un puerto del territorio catalán, y no los que se hallen en régimen de embarque o desembarque en dichos puertos (art. 28.2).

b) En segundo lugar, el contribuyente se determina por referencia a la manifestación de capacidad económica contenida en el hecho imponible, siendo la persona física que realiza la estancia en un establecimiento turístico (art. 29), en este caso, en una embarcación de crucero turístico amarrada o fondeada en un puerto del territorio catalán. Ahora bien, aunque el legislador autonómico no prevé formalmente la repercusión del tributo por parte del contribuyente al consumidor final, como en otros impuestos sobre consumos específicos (ya que en el IEET el contribuyente es el propio consumidor del servicio turístico gravado), lo cierto es que se introduce en la Ley 5/2017 un mecanismo de sustitución con repercusión, por lo que sí hay traslación jurídica de la carga tributaria hacia la persona que realiza el acto o hecho indicativo de capacidad económica descrito en el hecho imponible:

(i) De una parte, con el fin de facilitar la gestión del impuesto (ATC 456/2007, de 12 de diciembre, FJ 7, o STC 94/2017, FJ 7), el art. 30 establece un sustituto del contribuyente, que ocupa su lugar por mandato legal y queda obligado a cumplir con la obligación tributaria principal y con las obligaciones formales inherentes al tributo (art. 36.1 LGT): el titular de la explotación de la embarcación de crucero turístico, presumiéndose *iuris tantum* que lo es el titular de la licencia de turismo.

(ii) Por otro lado, el art. 35 contempla la repercusión al contribuyente al disponer que “el sustituto del contribuyente debe consignar en la factura que emita a sus clientes, de forma diferenciada de la contraprestación por sus servicios, el importe de la cuota del impuesto con

indicación del número de unidades de estancia y del tipo de gravamen aplicado”. En este sentido, de no haberse previsto legalmente la repercusión al contribuyente, este Impuesto no gravaría el consumo por parte del usuario del servicio turístico de alojamiento (en nuestro caso, por parte del pasajero en tránsito de una embarcación de crucero turístico), sino la prestación misma de este servicio y, por ende, la renta obtenida del ejercicio de esa actividad económica por parte de la empresa prestadora del servicio (en nuestro caso, por parte del titular de la explotación de la embarcación de crucero).

c) Finalmente, los elementos cuantificadores del IEET calculan la cuota en función de la capacidad económica expresada en el hecho imponible, y no como contraprestación de una autorización administrativa. Así, la base imponible es el número de unidades de estancia en el mismo establecimiento turístico durante un período continuado, computados en días o fracciones, con un máximo de siete (art. 33). El tipo de gravamen o tarifa, expresado en euros, varía en función de la categoría o tipo de establecimiento, formando cinco grupos, y de su ubicación en Barcelona ciudad o en cualquier otro municipio de Cataluña; oscila entre 2’25€ y 0’45€ hasta el 1 de octubre de 2021 y entre 3€ y 0’60€ a partir de esa fecha (art. 34.1). En concreto, para las embarcaciones de crucero turístico (grupo 5), existen, además, diferentes tarifas dependiendo del tiempo de duración de la escala: (i) si es de más de doce horas, es de 2’25€ (o de 3€ a partir del 1 de octubre de 2021) para todos los puertos del territorio de Cataluña, y (ii) si es de doce horas o inferior, solo existe una tarifa de 0’65€ aplicable exclusivamente a Barcelona ciudad, que a partir del 1 de octubre de 2021 se incrementa a 1 € y será exigible en todos los puertos de Cataluña. Asimismo, se establecen unas tarifas especiales para estancias en los establecimientos que, dentro de un centro recreativo turístico, estén situados en las áreas en las que se admiten actividades de juego y apuestas, entre los que no se encuentran las embarcaciones de crucero turístico. En suma, se trata de un tributo de cuota variable, dado que cuantas más unidades temporales de estancia, más base imponible, y cuanta más categoría tenga el establecimiento turístico donde se realiza la estancia, mayor cuantía de la tarifa y, por tanto, más impuesto a pagar.

d) También debe señalarse que, del estudio de la estructura de este impuesto autonómico, se extrae que el art. 23, al determinar que el IEET “pretende internalizar las posibles externalidades que el turismo puede causar en las zonas de alta concentración turística” no hace sino confirmar su finalidad primordialmente recaudatoria.

Y ello porque la citada pretensión de internalización solo se consigue, en este IEET, afectando los ingresos derivados de su recaudación a la dotación al Fondo de fomento del Turismo (art. 24), destinado a financiar “políticas turísticas para la mejora de la competitividad de Cataluña como destino turístico y garantizar su sostenibilidad” (art. 48), como lo son los proyectos o actuaciones que persigan alguno de los siguientes objetivos: i) la promoción turística de Cataluña; ii) el impulso del turismo sostenible, responsable y de calidad, y la protección, preservación, recuperación y mejora de los recursos turísticos; iii) el fomento, la creación y la mejora de los productos turísticos; iv) la mejora de los servicios de control e inspección sobre los establecimientos y equipamientos turísticos; y v) el desarrollo de infraestructuras y servicios relacionados con el turismo (art. 49). Así, a mayor consumo de servicios de alojamiento en establecimientos turísticos, mayor recaudación por IEET, mayor dotación del Fondo para el fomento del turismo y, a la vista de los fines públicos por él financiados, una mejora cualitativa en la oferta turística catalana.

En este sentido, es doctrina constitucional reiterada que el hecho de que el tributo sea finalista o afectado a un determinado fin extrafiscal (en este caso, mejora de la competitividad de Cataluña como destino turístico y garantizar su sostenibilidad) no significa que el tributo tenga finalidad primordialmente extrafiscal. Ni siquiera es prueba de ello su afirmación expresa en la propia exposición de motivos de su ley creadora, que no fue el caso de la Ley 5/2012, que reconoce precisamente que la creación del IEET es una medida dirigida a incrementar los ingresos dado el contexto de crisis económica y financiera internacional en el que Cataluña se encuentra. Debe atenderse, pues, al reflejo que dicha finalidad extrafiscal encuentre en los elementos centrales de la estructura del tributo [por todas, STC 87/2019, de 20 de junio, FJ 19, con cita de las SSTC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 5; y 53/2014, de 10 de abril, FJ a)].

Y, en este caso, esa finalidad extrafiscal de mejora de la competitividad de Cataluña como destino turístico (y de garantía de su sostenibilidad) no se aprecia en el hecho imponible (que grava sin más el consumo de servicios de alojamiento en establecimientos turísticos) ni en sus elementos cuantificadores, ya que la cuantía del IEET aumenta en función no solo del tiempo de estancia sino de la categoría del establecimiento turístico utilizado por los contribuyentes. Es precisamente porque es la capacidad económica gravada en el hecho imponible (y no la finalidad extrafiscal) la que funciona como criterio de imposición, la razón por la que este Impuesto posee una finalidad primordialmente recaudatoria. Todo ello sin perjuicio de que existan previsiones en

el IEET que quizá pudieran considerarse promotoras de un determinado turismo, como son las exenciones de las estancias subvencionadas por programas sociales de una administración pública de cualquier Estado miembro de la Unión Europea o las efectuadas por personas de edad igual o inferior a dieciséis años (art. 27) para la promoción del turismo social o familiar, respectivamente; o el hecho de no computar más de siete unidades de estancia por persona como base imponible, para la promoción del turismo de larga duración (art. 33.1), ya que, como se ha reiterado, “la naturaleza extrafiscal o recaudatoria de un tributo es una cuestión de grado, por lo que difícilmente existirán casos ‘puros’”[por todas, SSTC 120/2018, de 31 de octubre, FJ 3d); 4/2019, de 17 de enero, FJ 3.d) y 22/2019, de 14 de febrero, FJ 3.d)].

D) Llegados a este punto, dado que la diferente naturaleza tributaria entre impuesto y tasa radica en el contenido de su hecho imponible (art. 2 LGT), procede desestimar la impugnación del nuevo art. 26.1 de la Ley 5/2017 por vulneración del art. 6.2 LOFCA (por la coincidencia material de hechos imposables, sujetos pasivos y devengo afirmada por los recurrentes), de la misma forma que se hizo con el nuevo art. 6.3 LOFCA en las SSTC 85/2013, de 11 de abril (FJ 4) y 98/2018, de 19 de septiembre (FJ 4) [sobre el impuesto vasco sobre el agua y la tasa municipal por distribución de agua, y el impuesto aragonés sobre contaminación de aguas y la tasa municipal de depuración, respectivamente].

a) En primer lugar, como ya se ha anticipado, en relación con las embarcaciones de crucero turístico, el hecho imponible del IEET grava la manifestación indirecta de capacidad económica (consumo) que se manifiesta con la estancia en dichas embarcaciones cuando estén amarradas o fondeadas en un puerto del territorio de Cataluña (art. 26.1 de la Ley 5/2017), mientras que el de la tasa del buque es la utilización especial del dominio público portuario durante la estancia del buque (de crucero turístico) en un puerto de interés general (art. 194 RDLeg 2/2011). No puede admitirse, como argumentan los recurrentes, que el IEET grave en realidad la estancia del buque en el puerto, como la tasa estatal, porque someta a tributación a todos los pasajeros del buque con independencia de que desembarquen o no en el puerto para visitar el municipio: Primero, porque el IEET no grava a todos los pasajeros del crucero turístico, sino solo a los que se hallan en tránsito en un puerto de Cataluña (art. 28.2); y, segundo, porque la irrelevancia a efectos del IEET de la conducta turística que lleve a cabo el pasajero en tránsito durante su escala en un puerto del territorio de Cataluña es signo inequívoco de que este impuesto

autonómico grava, formal y materialmente, la estancia o disfrute del servicio de alojamiento de estos pasajeros en dicha embarcación.

b) En segundo lugar, tampoco puede aceptarse que haya identidad de sujetos pasivos porque el titular de la explotación del buque sea el sustituto del IEET y el contribuyente de la tasa del buque. Primero, porque el art. 6.2 LOFCA exige coincidencia en la misma clase de sujetos pasivos, dado que cada uno cumple una función en la relación jurídico-tributaria. Segundo, porque, como ya se ha expuesto, en el IEET el titular de la explotación del buque (sustituto del contribuyente *ex art.* 30 de la Ley 5/2017) debe repercutir la cuota devengada al usuario del servicio de alojamiento en la embarcación de crucero turístico, como se deduce de la regulación de la facturación de tal servicio turístico establecida en el art. 35 de la Ley 5/2017, siendo, por tanto, el pasajero contribuyente quien soporta la carga tributaria. En cambio, en la tasa del buque, aun habiéndose previsto como sustitutos al consignatario o al concesionario o autorizado, en caso de existir (art. 195.2 del RDLeg 2/2011), estos podrán solicitar el reembolso al contribuyente *ex art.* 36.3 *in fine* LGT (“El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa”), siendo el beneficiario de la utilización especial de las instalaciones portuarias durante la estancia del buque en el puerto de interés general (que el art. 195.1 del RDLeg 2/2011 identifica, solidariamente, en el propietario, el naviero y el capitán del buque) el que acabe, como contribuyente, soportando la carga tributaria. En suma, ni los sustitutos son los mismos en cada tributo, ni tampoco lo son los contribuyentes.

Procede, asimismo, rechazar la alegación de los recurrentes, basada en la STC 94/2017 [FJ 8.b], de que ambos tributos acaban siendo soportados en último término por los pasajeros de la embarcación de crucero turístico: en uno, mediante una traslación directa (jurídica) y en otro a través de una traslación indirecta (económica). Y ello porque la traslación económica de la tasa del buque vía precios no es debida al régimen jurídico de la citada tasa y, por tanto, debe quedar extramuros del análisis comparativo, exclusivamente jurídico, que compete a este Tribunal en virtud del art. 6.2 LOFCA.

c) Finalmente, es cierto que, en caso de embarcaciones de crucero turístico, hay similitud: (i) en los devengos de ambos tributos [en la tasa, cuando el buque entre en las aguas de la zona de servicio del puerto (art. 196 del RDLeg 2/2011) y, en el IEET, al inicio de la estancia cuando el buque haga escala (amarre o fondee) en algún puerto de Cataluña (arts. 26.1 y 28.2 de la Ley

5/2017)], y (ii) en el cómputo del tiempo de estancia en el puerto para hallar las cuotas tributarias: desde el momento en que se dé el primer cabo a punto de amarre, o se fondee el ancla, hasta el momento de largar el buque la última amarra o levar el ancla del fondo (art. 200.1 del RDLeg 2/2011 y art. 26.1 de la Ley 5/2017). Ello no obstante, no habiendo coincidencia formal ni material en los hechos imposables (en este caso al tratarse de distinta clase de tributos), resulta indiferente que los elementos temporales sean semejantes o incluso, aunque no sea el caso, se devenguen por el mismo sujeto. Piénsese que una misma persona es susceptible de realizar diversos hechos imposables devengando tributos diferentes incluso el mismo día (el IRPF y el IP a 31 de diciembre, o el IBI, el IAE y el IVTM a 1 de enero).

5. Segunda impugnación contra el nuevo art. 26.1 de la Ley 5/2017: Vulneración de los arts. 157.2 y 9.c) LOFCA.

Los recurrentes denuncian que la sujeción al IEET de las estancias en embarcaciones de crucero turístico en el nuevo art. 26.1 de la Ley 5/2017 supone una restricción injustificada de la libre circulación de personas y servicios en el territorio nacional proscrita en los arts. 157.2 CE y 9.c) LOFCA, como expresión ambos del art. 139.2 CE en materia tributaria. Por un lado, en relación con los potenciales consumidores, porque encarece dichas estancias, incluso aunque su duración sea inferior a 12 horas, frente a las que puedan realizar en otros puertos españoles; y, por otro, en relación con los operadores de cruceros turísticos, nacionales e internacionales, porque el coste económico y de gestión del impuesto puede causar que desvíen parte de su demanda a destinos similares y con precios más competitivos, provocando así una distorsión en la libre circulación de empresas titulares de embarcaciones de crucero turístico.

Los representantes autonómicos aseveran que el IEET se justifica en el ejercicio legítimo del poder tributario de la comunidad autónoma [arts. 133.2 y 157.1.b) CE, y 202.3.a) y 203.5 EAC] y en el reconocimiento constitucional implícito de la instrumentalidad fiscal en la esfera de la imposición autonómica desde la STC 37/1987, de 26 de marzo (FJ 13), al tener la competencia exclusiva sobre turismo (art. 171 EAC). Asimismo, entienden que las cuantías (1€ en el caso de los pasajeros contribuyentes, dado que las escalas suelen ser de menos de un día; y alrededor de 20€ anuales por crucero por gastos de gestión del IEET en el caso de los explotadores de las embarcaciones, no poseen la suficiente entidad para provocar una distorsión indebida en la libertad de circulación en el territorio nacional. También aportan datos oficiales del puerto de

Barcelona sobre el incremento de cruceristas desde el 2012 (año de creación del IEET) hasta 2019.

A) En cuanto a la doctrina constitucional aplicable, es conveniente recordar que este Tribunal ha señalado que la unidad de mercado tiene como rasgos fundamentales: (i) ser un espacio donde se encuentren garantizadas la libre circulación de personas y bienes, y (ii) ser un espacio donde las condiciones esenciales de ejercicio de la actividad económica sean iguales. Para su consecución, la Constitución ha establecido unas garantías, denominadas estructurales, que suponen un límite en sí a la diversidad regulatoria de las Comunidades Autónomas en el ejercicio de sus competencias, como son, entre otras, la reserva competencial al Estado de ámbitos materiales concretos de manera exclusiva y excluyente (por ejemplo, en el art. 149.1.6, 7, 8 y 9 CE) o los principios del art. 139 CE. Adicionalmente, cuando las referidas garantías estructurales se demuestren insuficientes para imponer los rasgos del mercado único, el Estado podrá, si así lo decide, intervenir normativamente ejerciendo sus competencias transversales (art. 149.1.1 y 13 CE) con el objetivo de promover dichos rasgos [por todas, SSTC 79/2017, de 22 de junio, FJ 2.a) o 152/2020, de 22 de octubre, FJ 4.B].

a) Sobre el diferente propósito de los arts. 38 y 139.2 CE y el diferente escrutinio al que someten a las actuaciones de los poderes públicos, tuvo ocasión de pronunciarse este Tribunal en la STC 111/2017, de 5 de octubre, cuyo FJ 4.a) debe darse por reproducido. Teniendo en cuenta que la medida tributaria enjuiciada en este recurso es un impuesto sobre un consumo específico que grava a los usuarios y que afecta únicamente a los operadores económicos *strictu sensu* en cuanto a los costes de su gestión, interesa resaltar aquí solo dos premisas fundamentales: (i) “el art. 139.2 CE asegura la libre circulación de mercancías y personas en todo el territorio español. Proscribe con ello las regulaciones o medidas de signo proteccionista; esto es, las que dificulten injustificadamente en un territorio la comercialización de productos de otras zonas o el ejercicio de actividades empresariales por parte de personas procedentes de otros lugares”, y (ii) no toda medida que en la práctica produzca efectos restrictivos más onerosos, de hecho o de derecho, sobre las personas o bienes provenientes de fuera contradice necesariamente el art. 139.2 CE: “únicamente lo hará cuando persiga de forma intencionada la finalidad de obstaculizar la libre circulación o genere consecuencias objetivas que impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación y sean desproporcionados respecto del fin constitucionalmente lícito que pretenda la medida adoptada” (STC 66/1991, de 22 de marzo, FJ 2, que cita la STC 37/1981, de

16 de noviembre, FJ 2) [en este sentido, por todas, SSTC 111/2017, de 5 de octubre, FJ 4.a); 7/2018, de 25 de enero, FJ 8; y 68/2021, de 18 de marzo, FJ 6G)].

b) Siendo los arts. 157.2 CE [“(l)as Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias ... que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios”] y 9.c) LOFCA [“(l)as Comunidades Autónomas podrán establecer sus propios impuestos, respetando, además de lo establecido en el artículo sexto de esta Ley, los siguientes principios: ... c) No podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales ...”] una especificación del art. 139.2 CE en el ámbito tributario, les es extrapolable la doctrina constitucional anteriormente expuesta, por lo que en virtud de los referidos preceptos quedaría prohibido el establecimiento autonómico de medidas tributarias proteccionistas. En este sentido, producirán un obstáculo a la libre circulación de personas y bienes contrario a los arts. 157.2 CE y 9.c) LOFCA aquellas diferencias tributarias de trato, de hecho o de derecho, que establezcan las comunidades autónomas entre residentes y no residentes sin justificación suficiente (STC 96/2013, FJ 9, con cita en la STC 210/2012, FJ 9) y sean desproporcionadas respecto del fin constitucionalmente lícito que persiguen (SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 2; 233/1999, de 13 de diciembre, FJ 26; 168/2004, de 6 de octubre, FJ 5; 100/2012, de 8 de mayo, FJ 4 y 210/2012, FJ 9).

c) Sentado lo anterior, debe tenerse también presente, como ha recordado recientemente este Tribunal [por todas, STC 135/2019 de 13 de noviembre, FJ 6, con cita en la STC 79/2017, FJ 2.a)] (i) que “nuestro texto constitucional garantiza tanto la unidad de España como la autonomía de sus nacionalidades y regiones, lo que necesariamente obliga a buscar un adecuado equilibrio entre ambos principios”, y (ii) que los preceptos constitucionales que garantizan la unidad de mercado, entre los que se encuentra el art. 139.2 CE [y, por ende, los arts. 157.2 CE y 9.c) LOFCA], “no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía”. De ahí que, en lo que aquí importa, la diversidad en las condiciones de ejercicio de la actividad económica en las diferentes partes del territorio nacional derivada del ejercicio por las Comunidades Autónomas de sus propias competencias no constituye en sí misma una vulneración constitucional, dado que “la potestad legislativa de que las Comunidades Autónomas gozan potencialmente da a nuestro ordenamiento una estructura compuesta, por obra de la cual puede ser distinta la posición jurídica de los ciudadanos en las

distintas partes del territorio nacional” (STC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 2). Así, si bien el derecho a desarrollar una actividad económica en condiciones de igualdad es, indudablemente, una manifestación de la libertad de empresa, este se impone, como ha declarado este Tribunal, en cada ordenamiento, estatal o autonómico, individualmente considerado (SSTC 53/2014, FJ 7; 30/2016, FJ 6; y 89/2017, FJ 15). No es posible considerar, por tanto, que ni del referido derecho ni del art. 139.2 CE se derive la exigencia de que las concretas condiciones de ejercicio de la actividad económica tengan que ser las mismas en todo el territorio nacional.

B) Aplicando esta doctrina constitucional al caso que nos ocupa, debe rechazarse que la sujeción de las estancias en embarcaciones de crucero turístico al IEET constituya una restricción a la libre circulación en el territorio nacional proscrita por los arts. 157.2 CE y 9.c) LOFCA, en relación con el art. 139.2 CE. Aunque no puede desconocerse que, en un marco de libre competencia, las medidas tributarias afectan al libre ejercicio de las actividades económicas, tanto a la oferta como a la demanda, el legislador tributario autonómico no establece en este IEET, y en relación con las embarcaciones de crucero turístico, una diferencia de trato de corte proteccionista entre los residentes y los no residentes en su territorio.

Es cierto que el establecimiento de un impuesto a los usuarios de los servicios de alojamiento en un establecimiento turístico sito en Cataluña, y más concretamente en una embarcación de crucero turístico amarrada o fondeada en un puerto del territorio catalán, supone un coste suplementario respecto de otros destinos dentro del territorio nacional; al igual que los costes de gestión del IEET lo son para los explotadores de dichos establecimientos turísticos (como sustitutos de los contribuyentes) respecto de la prestación de estos mismos servicios turísticos de estancia en establecimientos turísticos en otras comunidades autónomas. Ello no obstante, estos costes derivados del IEET no tienen el resultado específico adicional de tener un efecto restrictivo más oneroso, de hecho o de derecho, (i) sobre el acceso a esos servicios turísticos de estancia en establecimientos turísticos sitios en Cataluña para los usuarios provenientes de fuera de la comunidad autónoma que para los residentes en ella, (ii) ni sobre el acceso o el ejercicio de esa actividad económica para los operadores económicos procedentes de fuera de la comunidad autónoma que para los residentes en Cataluña, que es lo prohibido por el art. 139.2 CE [y más específicamente por los arts. 157.2 CE y 9.c) LOFCA] siempre que la medida tributaria que provocara tal efecto restrictivo fuera injustificada y desproporcionada.

Así, como ya se ha expuesto en el FJ 4.C).b), tanto los usuarios como los prestadores de estos servicios turísticos de alojamiento disfrutan y prestan, respectivamente, dichos servicios en las mismas condiciones que los residentes en esta comunidad autónoma. En efecto, en caso de estancias en embarcaciones de crucero turístico amarradas o fondeadas en un puerto del territorio de Cataluña, tanto los contribuyentes (pasajeros en tránsito), como los sustitutos del contribuyente (titulares de la explotación de la embarcación) se determinan legalmente con independencia de su residencia o no en Cataluña. En este sentido, es preciso señalar, primero, que son los propios recurrentes los que alegan que serán los explotadores de cruceros turísticos nacionales e internacionales (indistintamente) los que, como sustitutos del contribuyente, soporten la carga de gestión del IEET. Y, segundo, en relación con los usuarios contribuyentes, si bien es cierto que no será usual que sean pasajeros en tránsito los residentes de la ciudad catalana donde se encuentra el puerto en el que haga escala una embarcación de crucero turístico, no tiene por qué no serlo en relación al resto de residentes de la comunidad autónoma catalana, pues nada impide a los residentes en territorio catalán visitar otras ciudades de su comunidad autónoma en una embarcación de crucero y ser, por tanto, gravados por el IEET *ex arts. 28.2 y 29 de la Ley 5/2017*.

En suma, al no tener la regulación tributaria autonómica efectos diferenciados más onerosos sobre los usuarios y operadores foráneos que sobre los usuarios y operadores residentes en la Comunidad Autónoma de Cataluña, no se da el presupuesto para someter el nuevo art. 26.1 de la Ley 5/2017 al control de su justificación y proporcionalidad bajo el parámetro de los arts. 139.2 y 157.2 CE y 9.c) LOFCA, por lo que el recurso debe ser desestimado en este punto.

6. Tercera impugnación contra el nuevo art. 26.1 de la Ley 5/2017: Vulneración del principio de igualdad tributaria (art. 31.1 CE en relación con el art. 14 CE).

Asimismo, se argumenta que con la sujeción al IEET de las embarcaciones de crucero turístico, el nuevo art. 26.1 de la Ley 5/2017 contraviene el principio de igualdad tributaria del art. 31.1 CE, como manifestación del derecho a la igualdad establecido en el art. 14 CE.

A) Por un lado, es doctrina constitucional reiterada que la igualdad "en la Ley" impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada

en relación con dicha justificación. Lo que prohíbe el principio de igualdad son, en suma, las desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y razonables, según criterios o juicios de valor generalmente aceptados, por lo que para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción deben ser proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos [entre otras, en materia tributaria, las SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 9; 214/1994, de 14 de julio, FJ 8; 200/2001, de 4 de octubre, FJ 4 a); 39/2002, de 14 de febrero, FJ 4; 96/2002, de 25 de abril, FJ 7; 152/2003, de 17 de julio, FJ 5 c); 255/2004, de 22 de diciembre, FJ 4; 10/2005, de 20 de enero, FJ 5; 195/2006, de 11 de octubre, FJ 5; 83/2014, de 29 de mayo, FJ 7; 60/2015, de 18 de marzo, FJ 4; y 77/2015, de 27 de abril, FJ 3.a)].

Por otro lado, este Tribunal ha precisado que “la igualdad ha de valorarse, en cada caso, teniendo en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte, y en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance de su art. 14 en un precepto, el art. 31.1 [...], pues la igualdad ante la ley tributaria resulta indisociable de los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad” (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3; 209/1988, de 10 de noviembre, FJ 6; 45/1989, de 20 de febrero, FJ 4; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; 54/1993, de 15 de febrero, FJ 1; 214/1994, de 14 de julio, FJ 5; 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; 46/2000, de 17 de febrero, FJ 4; 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 3; 255/2004, de 22 de diciembre, FJ 4; y 10/2005, de 20 de enero, FJ 5). Esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula, no sólo a los ciudadanos, sino también a los poderes públicos (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3) ya que, si los unos están obligados a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, los poderes públicos están obligados, en principio, a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7). Y en cuanto mandato para los poderes públicos, “lo que el art. 31.1 CE prohíbe es que, salvo que exista una justificación razonable, el legislador grave de manera diferente “idénticas manifestaciones de riqueza” (SSTC 57/2005, de 14 de marzo, FJ 3; 33/2006, de 13 de febrero, FJ 3; 295/2006, de 11 de octubre, FJ 5; y 19/2012, de 15 de febrero, FJ 7).

B) Tres son las tachas de inconstitucionalidad que, sobre principio de igualdad en la ley tributaria, se imputan al nuevo art. 26.1 de la Ley 5/2017. En relación con dos de ellas, el juicio de comparabilidad debe partir de dos premisas fundamentales: (i) El IEET grava la manifestación de capacidad económica que supone la estancia en establecimientos y equipamientos turísticos situados en Cataluña, entre los que se encuentran las embarcaciones de crucero turístico amarradas o fondeadas en un puerto del territorio catalán, y no “las posibles externalidades que el turismo puede causar en las zonas de alta concentración turística “ (art. 23 *in fine* de la Ley 5/2017), y (ii) el IEET no grava el consumo de servicios turísticos en general, sino únicamente la estancia en establecimientos turísticos, entendiendo por estancia “el disfrute del servicio de alojamiento, por día o fracción, con pernoctación o sin ella” (art. 26.2 de la Ley 5/2017).

a) Se denuncia, en primer lugar, un trato discriminatorio en la ley tributaria autonómica contrario al art. 31.1 CE, en relación con el art. 14 CE, por someter a gravamen únicamente a los visitantes que no pernoctan en una ciudad de Cataluña y llegan a ella en una embarcación de crucero turístico, quedando fuera del ámbito del IEET aquellos visitantes que, también sin pernoctar, llegan a territorio catalán en otros medios de transporte (tren, autobús, vehículo particular...); desigualdad tributaria que no puede fundamentarse, según los recurrentes, en las externalidades que provoca el turismo cuya reparación pretende el IEET (art. 23 de la Ley 5/2017) puesto que todos los visitantes las generan.

A la luz de las dos premisas arriba expuestas puede afirmarse que no existe en la ley tributaria autonómica, discriminación entre visitantes de Cataluña sin pernoctación en función del medio de transporte por el que se llegue a una ciudad de esta comunidad, porque este impuesto no somete a gravamen las visitas turísticas a ciudades catalanas sino las estancias en establecimientos turísticos situados en Cataluña, por ello debe concluirse que no se someten a comparación situaciones iguales de capacidad económica. Como afirman las representaciones autonómicas, a efectos del IEET, la embarcación de crucero turístico no es considerada medio de transporte, sino establecimiento turístico susceptible de prestar los servicios de alojamiento, que es lo gravado por el impuesto autonómico. Falla, por tanto, la identidad sustancial del *tertium comparationis* alegado.

b) Se imputa, en segundo lugar, una desigualdad inconstitucional en la ley tributaria autonómica, por sujetar a gravamen únicamente a las embarcaciones de crucero turístico sin pernoctación y no a otro tipo de embarcaciones (como las embarcaciones de recreo, las que son objeto de chárter náutico, las de uso particular o los denominados buques turísticos locales) que también permanecen sin pernoctación en los puertos del territorio de Cataluña generando las externalidades que el IEET pretende reparar.

A los efectos del IEET, se considera embarcación de crucero turístico, *ex art.* 26.4 de la Ley 5/2017, “la que realiza transporte por mar o por vías navegables con la única finalidad de placer o recreo, complementado con otros servicios y con estancia a bordo superior a dos noches, según lo definido por la normativa de la Unión Europea”, habiéndose extrapolado esta definición legal del art. 3.t) del Reglamento (UE) nº 1177/2010, del Parlamento Europeo y del Consejo de 24 de noviembre de 2010 sobre los derechos de los pasajeros que viajan por mar y por vías navegables. En este sentido, aunque los recurrentes aseveren que las embarcaciones antes aludidas están excluidas del concepto legal de crucero turístico, generándose así un tratamiento legal discriminatorio para los cruceros sin justificación objetiva y razonable, debe convenirse con las representaciones autonómicas que no existe discriminación alguna en el IEET: Toda embarcación de recreo en la que los pasajeros disfruten de los servicios turísticos de alojamiento o estancia (pernocten o no), al manifestar la capacidad económica tipificada en el hecho imponible, quedará sujeta al IEET, ya sea porque cumpla los requisitos del art. 26.4 de la Ley 5/2017 y sea considerada crucero turístico a efectos del IEET, ya sea porque no los cumpla y sea considerada “(c)ualquier establecimiento o equipamiento en el que se presten servicios turísticos de alojamiento”, en virtud de la cláusula de cierre [apartado d)] de la lista de establecimientos y equipamientos turísticos sujetos al IEET del art. 26.3 de la Ley 5/2017.

Adicionalmente, como lo gravado en el IEET no es el consumo de cualquier servicio turístico en todo tipo de embarcaciones sitas en un puerto del territorio catalán (ni las externalidades generadas), sino el consumo de los servicios turísticos de estancia u hospedaje en las embarcaciones en las que se presten dichos servicios turísticos, las meras permanencias (que no estancias o alojamientos) en las embarcaciones en las que no se preste tal servicio turístico no quedarán sujetas al IEET al no evidenciar la misma situación de capacidad económica gravada, quebrando aquí también la idoneidad del término de comparación. En consecuencia, debe, pues, desestimarse la pretensión de inconstitucionalidad dirimida.

C) Tampoco puede acogerse la tercera vulneración del principio de igualdad promovida por los recurrentes (art. 31.1 CE), consistente en el tratamiento igualitario que el legislador tributario autonómico dispensa a todos los pasajeros de la embarcación de crucero turístico, que resultan igualmente gravados con independencia de la generación de externalidades debido a la pernoctación en el puerto y consiguiente desembarco para visitar la ciudad o de su no generación por la no pernoctación en el puerto y su consiguiente permanencia en el buque.

Abstracción hecha de que la no pernoctación también puede generar externalidades, puesto que una escala en un puerto del territorio catalán de una duración igual o inferior a doce horas no impide el desembarco y de que las externalidades son solo compensadas por los ingresos recaudados por este impuesto (pero no gravadas por él), ha de concluirse que no existe un tratamiento igual en la ley tributaria autonómica para todos los pasajeros de una embarcación de crucero turístico por dos razones.

En primer lugar, como el hecho imponible es la estancia u hospedaje en dicha embarcación (art. 26.1 de la Ley 5/2017), solo los pasajeros que hacen escala en un puerto de Cataluña son contribuyentes del IEET, no quedando sujetos aquellos pasajeros del crucero en régimen de embarque o desembarque en uno de estos puertos (art. 28.2 de la Ley 5/2017). Y, en segundo lugar, si bien el legislador autonómico somete a gravamen a todos los pasajeros de la embarcación de crucero turístico en tránsito (puesto que todos ellos realizan el hecho imponible), lo cierto es que sí tiene en cuenta la duración de la escala de estos pasajeros en un puerto del territorio catalán en cuanto a la tarifa general aplicable (art. 34.1 de la Ley 5/2017, en redacción del art. 5.3 de la Ley 5/2020 y aplicable a partir del 1 de octubre de 2021): (i) si es de doce horas o menos la tarifa será de un euro, coincidiendo con la cuota a pagar y (ii) si dura más de doce horas, la tarifa será de tres euros por día o fracción, con un máximo de cuota de 21 euros por siete días o más de escala (art. 33.1 de la Ley 5/2017). Debe desecharse, pues, que este impuesto autonómico trate igual supuestos disímiles, dado que el tratamiento tributario dispensado en el IEET a los pasajeros en tránsito varía en función de la intensidad con la que se realiza el hecho imponible.

7. Impugnación subsidiaria contra el nuevo art. 34 bis de la Ley 5/2017: Vulneración de los arts. 2, 31.3 y 133.1 CE.

Una vez confirmada la constitucionalidad de la sujeción al IEET de las estancias en embarcaciones de crucero turístico, corresponde enjuiciar la impugnación del nuevo art. 34 *bis* de la Ley 5/2017, introducido por el art. 5.4 de la Ley 5/2020, en cuanto aplicable a las estancias en dichas embarcaciones, por violar los arts. 2, 31.3 y 133.1 CE.

A) El precepto autonómico impugnado (“recargo para la ciudad de Barcelona”) dispone que el Ayuntamiento de Barcelona puede establecer por ordenanza municipal un recargo sobre las tarifas del IEET previstas para Barcelona ciudad en el art. 34.1 de la Ley 5/2017, siempre que su aprobación se ajuste a los siguientes requisitos, límites y condiciones: (i) que el importe máximo para cada categoría de establecimiento no supere los cuatro euros; (ii) que sea único para todas las categorías incluidas en cada tipo de establecimiento en que se divide la tarifa del art. 34.1 de la Ley 5/2017; y (iii) que, respetando los límites anteriores, se puedan establecer diferentes importes en función del código postal de ubicación de los establecimientos. Adicionalmente, se prevé en el segundo párrafo que en los términos, plazos y condiciones que se acuerden por convenio, la Generalidad de Cataluña transferirá al Ayuntamiento de Barcelona las cantidades recaudadas por este concepto, minoradas en el importe que resulte del cálculo de los costes soportados por la Agencia Tributaria derivados de la gestión y recaudación del recargo.

Los diputados recurrentes alegan que la figura tributaria creada por el art. 34 *bis* de la Ley 5/2017 no es un recargo sobre un impuesto autonómico a favor del municipio de Barcelona, sino un nuevo tributo local, para cuyo establecimiento la comunidad autónoma carece de competencia *ex* arts. 2, 31.3 y 133.1 CE. Dos son los argumentos esgrimidos para sustentar esta afirmación: (i) que su elevada cuantía (hasta cuatro euros por unidad de estancia) desnaturaliza el carácter accesorio inherente a todo recargo [art. 25.2 LGT y STC 4/2019, FJ 6.c)]; y (ii) que, como dispone el nuevo art. 24 de la Ley 5/2017 (modificado por el art. 5.1 de la Ley 5/2020), los ingresos derivados de este recargo no quedan afectados, como sí lo hacen los del IEET, al Fondo de fomento del turismo. De contrario, las representaciones autonómicas defienden la naturaleza jurídica de recargo del instituto en liza rebatiendo los argumentos como se expone en los antecedentes.

B) Sobre la impugnación de los recurrentes deben realizarse tres precisiones: En primer lugar, como consta en el fundamento jurídico 2.A).b), se denuncia el art. 34 *bis* de la Ley 5/2017 únicamente en tanto que habilita al Ayuntamiento de Barcelona a establecer un recargo sobre las tarifas de IEET aplicables a las estancias en embarcaciones de crucero turístico amarradas o fondeadas en el puerto de Barcelona. En segundo lugar, no se entienden vulnerados los arts. 2, 31.3 y 133.1 CE porque el legislador autonómico, al prever este recargo como recurso tributario potestativo del municipio de Barcelona, haya dejado de configurar los elementos esenciales del mismo, habilitando en blanco al Ayuntamiento de Barcelona. Bajo la invocación formal de los arts. 2, 31.3 y 133.1 CE, se deduce una queja de fondo de carácter exclusivamente competencial, consistente en la creación autonómica *ex novo* de un impuesto local que invade la competencia exclusiva del Estado sobre Hacienda General (art. 149.1.14 CE). Por último, resulta incontrovertido para las partes en conflicto, que corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley, la competencia para el establecimiento *ex novo* de tributos locales y la configuración de sus elementos esenciales en virtud del art. 149.1.14 CE (por todas, STC 31/2010, de 28 de junio, FJ 140, con cita en la STC 233/1999, FJ 22) y que el art. 38.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLHL) prevé que las comunidades autónomas autoricen, por ley, a los entes locales a establecer recargos sobre los impuestos propios autonómicos (“...las entidades locales podrán establecer recargos sobre los impuestos propios de la respectiva comunidad autónoma y de otras entidades locales en los casos previstos en las leyes de la comunidad autónoma”).

C) Esta pretensión de inconstitucionalidad no puede prosperar. Un recargo no cambia su naturaleza jurídica, como alegan los recurrentes, en función de la entidad de su cuantía ni de la carencia de la naturaleza extrafiscal del tributo sobre el que recae. En primer lugar, porque el IEET no es un tributo primordialmente extrafiscal, sino afectado al cumplimiento de unos fines de su competencia (mejorar la competitividad de Cataluña como destino turístico y garantizar su sostenibilidad *ex art.* 177 EAC). En este sentido, la desafectación del recargo del Fondo autonómico de fomento del turismo al que se afecta el IEET (art. 24 de la Ley 5/2017 redactado por el art. 5.1 de la Ley 5/2020) no es más que una más firme expresión del principio de autonomía local en la vertiente del gasto (arts. 140 y 142 CE), que implica no solo la plena disponibilidad de las corporaciones locales sobre sus ingresos, sino también la libre decisión sobre el destino de sus fondos siempre que sea, eso sí, para el desempeño de los fines públicos que tengan legalmente atribuidos [por todas, STC 83/2020, de 15 de julio, FJ 7.b), con cita en la STC 109/1998, de 21

de mayo, FJ 10]. Y, en segundo lugar, porque lo determinante de un recargo no es su cuantía, sino su particular estructura: se trata de una prestación patrimonial coactiva de naturaleza tributaria que se adhiere a un tributo, con elementos comunes de éste y al tiempo propio. En este caso, comparte con el IEET el hecho imponible, exenciones, sujetos pasivos y demás obligados tributarios, devengo y base imponible, siendo sus elementos básicos el propio tributo base (IEET), el parámetro de aplicación del recargo (la base imponible del IEET), el tipo del recargo, a determinar mediante Ordenanza municipal por la corporación local barcelonesa con los límites y condiciones establecidos por la ley autonómica, y la cuota del recargo. Se trata, pues, de prestación patrimonial coactiva de naturaleza tributaria que persigue finalidades principalmente recaudatorias en favor de un beneficiario, generalmente distinto del ente público titular del tributo sobre el que recae.

Por tanto, el art. 34 *bis* de la Ley 5/2017 no invade competencia exclusiva estatal al crear *ex novo* un recargo municipal sobre un impuesto autonómico y configurar sus elementos esenciales. Primero, porque solo la comunidad autónoma, en virtud de su competencia exclusiva para crear tributos propios *ex art.* 203.5 EAC, tiene competencia para crear, a su favor o a favor de otro ente público, un recargo sobre sus propios impuestos. Y, segundo, porque es precisamente el legislador estatal (art. 38.2 TRLHL) en el ejercicio legítimo de su competencia exclusiva sobre Hacienda General (art. 149.1.14 CE), el que expresamente prevé la posibilidad de que la comunidad autónoma habilite a los ayuntamientos a establecer recargos sobre los impuestos autonómicos, con la sola exigencia de que así se prevea explícitamente en una ley autonómica. De esta forma, el precepto legal autonómico recurrido se inserta en el marco previamente definido por el Estado, según el art. 149.1.14 CE, para que las entidades locales puedan establecer recargos sobre impuestos autonómicos; esto es, que sea una ley autonómica la que cree *ex novo* dicho recargo (en este caso, potestativo) y fije condiciones y un tope máximo a las tarifas del mismo, como preceptúa el principio de reserva de ley en materia tributaria, para que la Corporación Local pueda ejercer su potestad tributaria normativa, mediante ordenanza municipal, poniendo en vigor el referido recargo y determinando sus tarifas con arreglo a los límites legalmente impuestos por la comunidad autónoma, salvaguardando con ello asimismo el principio de autonomía local (en sentido similar, la STC 179/1985, de 19 de diciembre, FJ 3, sobre un recargo municipal sobre el IRPF creado *ex novo* por ley estatal). Procede, así, desestimar también el recurso en este extremo.

Fallo

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, por la autoridad que le confiere la Constitución de la Nación española, ha decidido desestimar el presente recurso de inconstitucionalidad contra el art. 5 de la Ley del Parlamento de Cataluña 5/2020, de 29 de abril, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público y de creación del impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente.

Publíquese esta sentencia en el “Boletín Oficial del Estado”

Dada en Madrid, a tres de junio de dos mil veintiuno.