

INFORMES

■ Desarrollo sostenible y fiscalidad del turismo (las llamadas "ecotasas")

Dra. María Ángeles Guervós Maíllo

Facultad de Derecho de Salamanca, Área de Derecho Financiero y Tributario

Conferencia celebrada durante
5º CONGRESO DE TURISMO UNIVERSIDAD Y EMPRESA.
"La calidad integral del turismo"
Benicasim, abril 2002

Sumario:

- 1- Introducción: Desarrollo sostenible y fiscalidad
- 2- Turismo, medio ambiente y fiscalidad
- 3- Estructura de los tributos ambientales
- 4- Propuestas sobre financiación de los municipios turísticos.

1- Introducción: Desarrollo sostenible y fiscalidad(1)

El término "turismo sostenible" no debe entenderse como un concepto aislado, sino integrado en un concepto mucho más amplio, que es el desarrollo sostenible(2) . Así la **Carta Europea de Turismo Sostenible en Espacios Protegidos(3)** fue redactada en un afán de recoger la voluntad de las instituciones encargadas de la gestión y de los profesionales del turismo, de favorecer un turismo que cumpla los principios de desarrollo sostenible, y se inscribe en las prioridades mundiales y europeas expresadas por las recomendaciones de la Agenda 21, adoptadas en la Cumbre de Río y en el Quinto Programa de Acciones Comunitarias para el Desarrollo Sostenible(4) .

Asimismo, la fiscalidad ecológica o ambiental no puede estudiarse sin delimitar los aspectos ambientales que pueden tratarse así como su relación con el crecimiento económico de las regiones. Y como consecuencia es también ineludible estudiar otra variable: el desarrollo sostenible(5) .

Los problemas medioambientales han existido siempre pero cuando éstos han adquirido dimensiones realmente alarmantes y, en consecuencia, se ha manifestado la conciencia social sobre su magnitud y sus consecuencias ha sido a partir de la década de los sesenta. Durante este período la mayoría de los países occidentales experimentaron un fuerte crecimiento económico, prácticamente sin precedentes en la historia, pero apoyado en buena parte en un uso irresponsable de los recursos naturales, con el consiguiente deterioro del medio ambiente.

La actividad económica es, por consiguiente, la principal responsable de este deterioro

ambiental. La deforestación, el agotamiento de yacimientos de recursos naturales, la contaminación de mares, ríos, aire, etc., son el resultado de un uso socialmente irracional de los recursos que aporta el medio natural(6).

La expresión "desarrollo sostenible" nace en la obra **Nuestro futuro común, de 1987**, conocida como **Informe Brundtland(7)**. Según este informe, el desarrollo sostenible pretende satisfacer las necesidades del presente sin comprometer los recursos equivalentes que precisarán en el futuro otras generaciones.

En realidad, debería bastar con emplear el sustantivo desarrollo(8), porque éste o significa verdadero progreso humano o pone de manifiesto que nos estamos ante arenas movedizas. El desarrollo de la actividad económica tiene que significar que ésta está sirviendo de forma satisfactoria para atender las necesidades presentes de los ciudadanos, pero, sin comprometer o poner en peligro las de las generaciones futuras. Por lo tanto, en la práctica del concepto de desarrollo sostenible dependen las expectativas de desarrollo y éxito de una sociedad o región y las ganancias y pérdidas económicas de una empresa.

El desarrollo sólo puede llamarse así si realmente sirve para aumentar la calidad de vida y, en este sentido, si se parte de la consideración de que las "cosas comunes" son los recursos vitales para cada persona y que, por tanto, deben estar a disposición de todos, la calidad de usuario de las cosas comunes abarca al agua, aire, suelo, ecosistemas, especies, paisajes. El artículo 714 del CC reconoce así "a todo el mundo y a cada uno, hoy y mañana, la calidad de usuario de las cosas comunes"(9).

Asumida esta reponsabilidad con las generaciones presentes y futuras, la Unión Europea denominó al Quinto Programa de acción comunitaria en materia ambiental, aprobado por Resolución del Consejo de 1 de febrero de 1993(10), Programa de **"Política y de Acción para el Medio Ambiente y el Desarrollo Sostenible y respetuoso con el Medio Ambiente"**. Es este programa el que presta una mayor atención a la utilización de medidas fiscales para llevar a cabo la protección ambiental(11). Su vigencia terminó en el año 2000 y, debido a su larga duración y a las vertiginosas circunstancias evolutivas en materia ecológica, ha sido necesario revisarlo.

Este Quinto Programa implica una reformulación de la política ambiental, adoptándola a las nuevas exigencias del mercado, a los trabajos de Río y a la creciente internacionalización de los problemas ambientales. En él se enumeran básicamente un total de siete problemas o temas ecológicos (cambio climático, acidificación, protección de la naturaleza y biodiversidad, recursos hídricos, medio ambiente urbano y zonas costeras). Lo más interesante es que se sistematizan y clasifican orientativamente las medidas e instrumentos administrativos de la política ambiental; medidas normativas, instrumentos de mercado y fiscales, instrumentos de apoyo e instrumentos de asistencia financiera. Se hace también hincapié en los instrumentos informativos, educacionales y de investigación científica. Asimismo prevé algunas medidas novedosas como la **etiqueta ecológica o etiqueta verde y la llamada auditoría ecológica(12)**.

En el Consejo de Europeo de Helsinki (diciembre de 1999) se invita a la Comisión a presentar una propuesta del Sexto Programa. El resultado ha sido la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones sobre el Sexto Programa de Acción de la Comunidad Europea en materia de **Medio Ambiente: Medio Ambiente 2010: el futuro está en nuestras manos [COM (2001), 31 final]**. Entre los objetivos que se proponen se recoge el de "profundizar en la integración de las preocupaciones medioambientales en las demás políticas" (13).

Para alcanzar el equilibrio deseado entre la actividad y el desarrollo de los seres humanos, por un lado, y la protección del medio ambiente, por otro, debe compartirse la responsabilidad con equidad en relación con el consumo de los recursos naturales y el comportamiento ante el medio ambiente, lo cual implica que deben tenerse en cuenta las consideraciones ecológicas a la hora de formular y aplicar políticas económicas y sectoriales(14), en las decisiones de los poderes públicos, en la dirección y el desarrollo de los procesos de producción y en el comportamiento y elecciones personales(15).

La actualidad pone de manifiesto una **"no responsabilidad"** en la colaboración a este desarrollo por parte de los **Estados Unidos**, ante el anuncio del presidente, George Bush, de no ratificar el acuerdo de Kioto al señalar, que "no cumplirá sus obligaciones sobre reducción de emisiones, amparándose en la ausencia de obligaciones de los países en desarrollo"(16). Este compromiso de los 38 países más industrializados(17), que aún no está en vigor por no estar ratificado, les obliga a reducir antes de 2012 en un 5,2% las emisiones de los gases más contaminantes, los que causan el cambio climático en la

Tierra(18) .

La Unión Europea ha manifestado que está dispuesta a ratificar y aplicar el acuerdo de Kioto de lucha contra el cambio climático a pesar de la postura mantenida por Estados Unidos. Sin embargo, las consecuencias económicas de ratificar y poner en vigor el protocolo sin Estados Unidos, son difícilmente sostenibles para la Unión Europea, que tendría que reducir sus emisiones y aumentar los precios energéticos frente a una potencia, Estados Unidos, libre de compromisos medioambientales y por tanto más competitiva.

En cualquier caso, y a pesar de los obstáculos que puedan poner las grandes potencias económicas, para hacer posible hoy día el mito del desarrollo sostenible, se necesita compatibilizar las tecnologías limpias, las técnicas aplicables al reciclaje de residuos, la industria ecológica, con el crecimiento económico responsable. Y para conseguir la estabilidad, recuperación y mejora de la calidad ambiental es necesario acudir a las distintas ramas del ordenamiento jurídico, y dentro de éstas, como veremos a lo largo de este trabajo, emplear los instrumentos financiero-tributarios. El **Derecho Financiero**, es la rama que contiene las normas que regulan la actividad financiera del sector público; con dichas normas podrá, como primera función, aplicar la política de ingresos y de gastos en relación con el medio ambiente en la medida que estime oportuno, acudiendo a sus institutos jurídicos propios a través del **Derecho Presupuestario**(19) . Por lo que respecta a los ingresos públicos, en especial los de carácter tributario, que serán de los que nos ocupemos en este trabajo, constituyen medios no sólo de obtener los recursos dinerarios para hacer frente a la citada programación de gasto, sino también y esa es la segunda función que puede cumplir el **Derecho Tributario** en relación a la protección ambiental, como mecanismos para incentivar la realización de conductas más respetuosas con el entorno natural.

2- Turismo, medio ambiente y fiscalidad.

El turismo está jugando un papel cada vez más importante en la economía mundial; es una actividad que tiene un gran impacto también en nuestra vida social y cultural incidiendo en sectores tan importantes como son el empleo, el desarrollo regional, la educación, la protección al consumidor, la salud, la cultura, las nuevas tecnologías, la fiscalidad y el medio ambiente(20) .

Respecto a la **incidencia del turismo en el empleo en España** debemos señalar que según estimaciones basadas en la última Tabla Input-Output de la Economía Turística, la importancia del empleo se refleja en las siguientes macromagnitudes: cerca de un millón doscientos mil puestos de trabajo directos e indirectos que dan lugar a unos dos billones de salarios brutos(21) .

Además el Instituto de Estudios Turísticos señala que en el año 2000 se produjeron en España un total de 74,4 millones de entradas de visitantes extranjeros, que supone un incremento del 3,3% respecto al año anterior. La Organización Mundial del Turismo prevé un crecimiento medio anual en torno al 4% lo que significaría que en el año 2020 pueden producirse cerca de mil seiscientos millones de llegadas.

El problema es que la concentración de la actividad turística en unos períodos vacacionales relativamente breves (**estacionalidad**) y en unas zonas concretas ha ocasionado impactos negativos en el entorno (**deterioro de los recursos naturales** mediante la destrucción de los bosques y la erosión del suelo, excesiva ocupación y urbanización del litoral, contaminación de playas, ruido, eliminación del legado cultural y de las costumbres sociales, etc); el turismo ha transformado la geografía y las costumbres (22) .

La necesaria armonía entre el hombre y la naturaleza en el campo del turismo es difícil de conseguir (a pesar del auge y la mayor sensibilización que existe hoy sobre la protección del medio ambiente) debido a la influencia de este sector en el desarrollo de los Estados y regiones(23) .

El turismo como actividad económica importante que es no puede escapar a la fiscalidad. Si la **fiscalidad y el sector turístico** mantienen una estrecha relación, será fácil creer que existe una verdadera fiscalidad del turismo entendida como un conjunto organizado de impuestos que tienden a establecer un régimen fiscal especial para el turismo(24) .

En este sentido, la **Carta de Turismo Sostenible** adoptada en la Conferencia de Turismo Sostenible, celebrada en Lanzarote los días 27 y 28 de abril de 1995, formula 15 principios que nos permiten aproximarnos al concepto de turismo sostenible(25) , y entre los mismos figuran los siguientes:

"9) Es necesario investigar en profundidad sobre la aplicación de instrumentos económicos, jurídicos y fiscales que aseguren el uso sostenible de los recursos en materia turística; 11) Las zonas más vulnerables ambiental y culturalmente y las hoy más degradadas recibirán ayuda financiera y técnica"

En el terreno de la fiscalidad y el turismo podemos distinguir **tres esferas fundamentales de acción(26)** :

- 1- La fiscalidad de los intermediarios turísticos
- 2- La fiscalidad de los servicios turísticos
 - 2.1. Fiscalidad del alojamiento y restauración
 - IVA de los servicios turísticos
 - El Impuesto sobre Estancias Hoteleras o Ecotasa turística
 - 2.2. Fiscalidad del transporte
 - IVA del transporte
 - Tasa de seguridad aeroportuaria
- 3- La fiscalidad las inversiones.

Por ser la medida más innovadora y diferente del resto del sistema tributario(27) , y la que hace referencia al problema del medio ambiente, nos detendremos brevemente en la llamada "tasa turística", "ecotasa turística" o Impuesto sobre las Estancias Hoteleras. Es además la última novedad en lo que a tributos ambientales o supuestamente ambientales se refiere que se ha aprobado en España.

Así el 10 de abril de 2001 se aprobó la Ley del Impuesto sobre Estancias en empresas turísticas de alojamiento destinado a la dotación del fondo para la mejora de la actividad turística y la preservación del medio ambiente, que comenzará a aplicarse el 1 de enero de 2002.

Existen **varias alternativas** de este tipo de impuesto, según **BOKOBO MOICHE(28)** :

- a) Una exacción sobre gastos de entretenimiento que proporciona el establecimiento como admisión a películas, visitas organizadas, nightclubs, etc.
- b) Un impuesto sobre los consumos de comidas y bebidas realizadas en el restaurante
- c) Un impuesto exclusivamente sobre la ocupación hotelera(29)
- d) Un impuesto sobre todo tipo de consumos realizados por el cliente que incluye, en consecuencia, los tres anteriores.

En nuestro país se ha seguido la tercera de las posibilidades, es decir un **impuesto sobre la ocupación hotelera**, ya que tanto el primer proyecto sobre la utilización de una figura de este tipo, el Borrador de anteproyecto de Impuesto Turístico de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares, llamada **ecotasa balear**, presentado por el Gobierno de la autonomía el 24 de junio de 2000(30) , como la Ley de 10 de abril de 2001, que aprueba el mismo, regulan gravámenes que recaen sobre las estancias en empresas turísticas de alojamiento.

Los objetivos de esta figura según el Gobierno balear son:

- 1- Remodelación y rehabilitación de zonas turísticas, modificación de accesos a primera línea de mar y centros urbanos, equipamientos deportivos, demolición de hoteles y edificios para mejorar los espacios visuales, adquisición de suelo urbano, etc.

2- Recuperación de recursos y de espacios naturales, abastecimiento y depuración de aguas, compra de suelo, mantenimiento de parques naturales y paisaje agrario, restauración del patrimonio natural, tratamiento de caminos rurales, e infraestructuras de educación medioambiental.

3- Recuperación del patrimonio histórico de relevancia turística, rehabilitación de monumentos, conservación y señalización de yacimientos arqueológicos, y creación de centros para la difusión de valores etnológicos autóctonos.

El hecho imponible del impuesto, según el art. 6 de la Ley citada, está constituido por las estancias realizadas por el contribuyente, contadas por días, en los establecimientos de las empresas turísticas de alojamiento situados en el territorio de las Islas Baleares. Y, según la Ley, tienen la consideración de **empresas turísticas de alojamiento**:

- a. Los hoteles de 1,2,3,4 y 5 estrellas.
- b. Los hoteles apartamentos de 1,2,3,4 y 5 estrellas
- c. Los apartamentos turísticos de 1,2,3,4 llaves
- d. Las viviendas turísticas de vacaciones.
- e. Los campings o campamentos de turismo.
- f. Los hoteles rurales.
- g. Los establecimientos de turismo de interior y los de agroturismo.
- h. Los demás establecimientos que conforme Ley 2/1999 de 24 de marzo, General Turística de las Illes Balears, tuviese la consideración de empresa turística de alojamiento.
- i. Aquellos que por ley les sea atribuida esta condición.

Tienen también, la consideración de empresas turísticas de alojamiento, aquellas personas físicas o jurídicas que realizan la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles, prestando adicionalmente los servicios complementarios propios de establecimiento hotelero, tal y como se determinará reglamentariamente.

Será contribuyente, toda persona física que realice la estancia en las empresas de alojamiento citadas(31) . Y tendrán la consideración de sustituto del contribuyente, las personas físicas y jurídicas, así como las entidades carentes de personalidad jurídica a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria, que sean titulares de las empresas que explotan los establecimientos.

Los establecimientos hoteleros y las agencias de viajes serán responsables subsidiarios de recaudar la ecotasa (32). Para ello, el Gobierno redactará un reglamento que fijará los detalles. El Ejecutivo balear, que espera recaudar unos 12.000 millones anuales con la ecotasa, prevé suspender su aplicación cuando las temporadas turísticas registren un bajo nivel de ocupación.

El **devengo del impuesto será diario**. La base imponible está constituida por el número de días de que conste la estancia. La cuota tributaria se calculará por aplicación de una cuota fija en función del tipo de alojamiento(33).

Los hoteleros mallorquines se han opuesto a esta medida a través de la Federación hotelera de Mallorca temiendo una huida de turistas como consecuencia de la imposición de este gravamen. No obstante este tipo de instrumentos fiscales no suponen un aumento sensible de los precios que afecten a la competitividad de las empresas del sector(34) . El Gobierno balear argumenta que cobrar la "ecotasa" no puede restar competitividad a la oferta turística balear sino al contrario, ya que la experiencia demuestra que las empresas situadas en zonas que han mejorado su entorno ganan competitividad y negocian sus contratos por encima de otras zonas. Asimismo afirma, que no se castiga a las empresas de alojamiento que lo recauden porque el impuesto lo pagan los visitantes, no los empresarios. Los empresarios de alojamiento turístico ya recaudan impuestos para el Estado, como es el caso del IVA. Además, podrán acogerse a un sistema de estimación objetiva que facilitará la recaudación del tributo ecoturístico.

En respuesta a otras quejas por parte de los hoteleros mallorquines, el gobierno balear señala que la cifra de turistas que no pagarán la ecotasa por no alojarse en establecimientos hoteleros, no será significativa, ya que el tributo ecoturístico afectará a

todos los turistas de alojamientos turísticos: hoteles, apartamentos turísticos, agroturismo, turismo de interior, turismo rural, viviendas de vacaciones, campings y hasta apartamentos que ofrecen servicios a sus clientes. De los 110,5 millones de pernoctaciones que se registraron en Baleares en 1999, el 85 por ciento se hicieron en alojamientos turísticos y el 15 por ciento restante se repartió entre apartamentos y casas de familiares o amigos.

La Consejería de Turismo ha encargado actualmente un estudio exhaustivo sobre los tipos de alojamiento de los turistas que llegan a Baleares y con la fotografía real de la situación hará, conjuntamente con Hacienda, una amplia campaña de inspección.

El Gobierno recurrió ante el Tribunal Constitucional el nuevo tributo, mediante recurso de inconstitucionalidad núm. 4407/2001, admitido por providencia de 18 de septiembre de 2001, por gravar hechos impositivos que ya sufren cargas fiscales por otras figuras tributarias(35) . La vigencia y aplicación de la Ley del Parlamento de las Islas Baleares 7/2001, de 23 de abril, reguladora de este impuesto ha quedado suspendida desde la fecha de la interposición del recurso -30 de julio de 2001- para las partes del proceso, y desde la publicación del correspondiente edicto en el Boletín Oficial del Estado -2 de octubre de 2001- para los terceros(36) . Dicha suspensión ha sido levantada en enero de 2002, estando de nuevo vigente la aplicación del impuesto.

Existen partidarios y detractores de la figura y tendrán que ser los tribunales quienes establezcan su legitimidad o ilegitimidad de acuerdo a la Constitución y al Ordenamiento comunitario. No obstante mencionaremos brevemente alguno de los problemas con los que se puede encontrar esta figura:

1. En primer lugar habrá que estudiar su compatibilidad con el Impuesto sobre el volumen de negocios comunitario(37) . El primer pronunciamiento sobre un impuesto turístico del Tribunal de Justicia de la Unión Europea fue la Sentencia de 8 de junio de 1999. En ella el Tribunal analiza si las exacciones sobre el turismo, en concreto las establecidas en Austria, tienen el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios, en cuyo caso no podrían mantenerse ni establecerse con arreglo al Derecho Comunitario (en concreto, teniendo en cuenta el artículo 33 de la Sexta Directiva). En ella el Tribunal estableció que las exacciones a favor del turismo no constituyen un impuesto sobre el consumo cuya carga incumba al consumidor final del producto, sino gravámenes sobre la actividad de las empresas afectadas por el turismo. Sin embargo, hay que señalar que en las exacciones analizadas por el Tribunal los contribuyentes son los empresarios interesados directa o indirectamente en el turismo desde el punto de vista económico y en teoría esos gravámenes no se repercuten en el consumidor final como sucede en el IVA(38) , mientras que en la ecotasa balear los contribuyentes son los turistas y no los empresarios, aunque estos figuran como sustitutos y responsables solidarios de esos turistas. El problema se plantea porque el empresario para salvar posibles supuestos en los que tuviera que pagar como sustituto repercutirá sobre el turista ese gravamen aumentando el precio de la estancia, para que fuera siempre el turista quien soportara la carga del gravamen.

2. En segundo lugar, y dado que el contribuyente es el turista y no el residente, habrá que estudiar una posible limitación de la libre circulación de personas y mercancías en el interior del territorio comunitario(39) . Sólo podrá existir un mercado único si los gravámenes se exigen de manera unitaria en cualquier Estado miembro aunque los turistas residan en un Estado miembro distinto. Igualmente podría surgir un conflicto con el principio de igualdad, ya que no ha de existir discriminación entre nacionales residentes españoles y nacionales residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea. Este punto es muy importante ya que los principales turistas de Baleares son europeos y fundamentalmente alemanes(40) . Igualmente podrían presentarse problemas respecto al principio de libertad de prestación de servicios, (garantizado en los arts. 49 a 55 del Tratado) en cuanto puede significar una limitación a la libertad de un residente en un Estado miembro de la Unión para desplazarse a otro Estado y beneficiarse de los servicios que en este último se prestan(41) .

3. En cuanto al Ordenamiento interno habrá que analizar las posibles superposiciones con otros impuestos estatales, ya que

está prohibido por el art. 6.2. de la LOFCA, en concreto con el IVA. En principio, la ecotasa no presenta este problema ya que el impuesto sobre estancias hoteleras recae sobre los turistas y no sobre los empresarios, pero habrá que analizar el objeto fin del impuesto, ya que figuran como sustitutos y como responsables solidarios los citados empresarios.

Según los autores que han analizado esta figura(42) , aunque por sus características y estructura el Impuesto sobre las Estancias en Establecimientos Turísticos de Alojamiento no responde a los caracteres de un tributo sobre el volumen de ventas susceptible de armonización conforme al Tratado de la Unión Europea, el hecho de que grave una manifestación de consumo individual, permite considerarlo como un impuesto de carácter indirecto sobre alojamientos en establecimientos turísticos y por ello, relacionado con figuras o materias susceptibles de ser armonizadas en el ámbito de la Unión Europea como sucede, en la actualidad, con cualquier tributo que recaiga sobre una manifestación específica de consumo de bienes y servicios.

No obstante señalan que, a la vista de la normativa europea y de su interpretación por parte del Tribunal de Justicia, el Impuesto analizado no presenta especiales problemas de compatibilidad con la normativa armonizadora del IVA, puesto que no tiene sus características(43) , y que su creación, en cuanto que su materia imponible es ajena al ámbito de las accisas armonizadas, puede ampararse en la previsión del artículo 3.3. de la Directiva 92/12/CEE, aunque debe reconocerse que distintos tributos creados por los Estados miembros al amparo de este precepto han dado lugar a pleitos planteados ante dicho Tribunal y al consiguiente pronunciamiento del mismo sobre el caso concreto.

3- Estructura de los tributos ambientales (44)

En este apartado señalaremos cómo debería ser la estructura de un tributo ambiental para resultar constitucional y acorde con los objetivos que se buscan con él para la protección del medio ambiente y no dar lugar así a problemas como los que estamos analizando. Hemos de perfilar en primer lugar una posible definición de "tributo medioambiental o ecológico". El término "impuesto ecológico" (como sinónimo de impuesto medioambiental) se utiliza a menudo de forma poco técnica para todo el conjunto de tributos medioambientales debido al desarrollo primario en el que se encuentra la fiscalidad ambiental(45) .

Podemos decir que son tributos medioambientales en sentido amplio "todas las prestaciones pecuniarias de Derecho Público (impuestos, tasas, contribuciones especiales y los tributos especiales) que sirven directa o indirectamente para realizar objetivos de política ambiental. En este ámbito hay que incluir también los beneficios fiscales y otras medidas desgravatorias de carácter fiscal"(46) .

En este mismo sentido PÉREZ ARRAIZ define los impuestos ecológicos como "aquellas figuras tributarias cuya finalidad más que recaudar es influir en la actuación del sujeto pasivo para dirigir su conducta hacia comportamientos deseados por el legislador y que son beneficiosos para el medio ambiente. Se encuadran dentro de lo que se conoce con el nombre de extrafiscalidad"(47) .

Al hablar de tributación ambiental tenemos que referirnos a lo que se conoce como "extrafiscalidad", o "fines de ordenamiento". La utilización del impuesto con fines de ordenamiento y, en general, con objetivos distintos a los estrictamente recaudatorios, es tan antigua como el impuesto mismo(48) .

Como señala CASADO OLLERO, la extrafiscalidad es un término vago que nada significa en sí mismo, pero con el que por contraposición, pretende designarse todo aquello que se aleja del fin financiero o recaudatorio propio de la imposición. Cuando en el ámbito jurídico este tipo de términos se aparejan a otros de contenido más firme, acaban contagiándose su propia indeterminación y vaguedad(49) . Esto es lo que ha ocurrido con los conceptos de medidas tributarias extrafiscales o de tributos extrafiscales.

Es cuestión clásicamente controvertida en la doctrina la de si los tributos pueden clasificarse en fiscales y no fiscales en función de los objetivos perseguidos por los mismos. Serían así tributos no fiscales o de ordenamiento, los que pretenden conseguir objetivos de política económica(50) , los que sin perder su condición de tributos, añaden a su función fiscal o recaudatoria una función extrafiscal, como puede ser la medioambiental

(51) . Es importante recordar que siempre es una función añadida a la recaudatoria, porque sin esta última no puede haber tributo(52).

Sin embargo, creemos que se puede aludir a tributos primordialmente extrafiscales o primordialmente no fiscales atendiendo a cual sea la función predominante en los mismos, pero sin perder nunca de vista que fiscalidad y extrafiscalidad son, como se ha apuntado en la doctrina, las dos caras del fenómeno tributario(53).

También hemos de recordar que estos tributos extrafiscales no pueden ignorar los principios de igualdad y de capacidad económica(54) , aunque no sean sus criterios principales(55) .

Por último señalaremos que, a nuestro juicio, para calificar a un tributo de preponderantemente extrafiscal hay que analizar su entera estructura, y no conformarse, como a menudo se hace, con las declaraciones de intenciones que el legislador plasma en su exposición de motivos, ya que uno de los problemas de los tributos extrafiscales es lo que MATEO RODRÍGUEZ llamó "la sinceridad de sus propósitos"(56) . El tributo extrafiscal, para merecer tal calificativo debe "asumir en sus elementos estructurales tales objetivos extrafiscales. Así, el hecho imponible, el sujeto pasivo, la base imponible, el tipo de gravamen, las exenciones totales o parciales, deben presentar una estructura lógica que atienda al propósito extrafiscal de que se trate"(57) . Es preciso, por tanto, que el tributo entero, y no sólo el elemento objetivo del hecho imponible en su aspecto material, esté estructurado coherentemente atendiendo al objetivo extrafiscal(58).

Compartimos el razonamiento del profesor LAGO MONTERO, al señalar que "el hecho imponible debe ser un hecho de la realidad social demostrativo de una conducta o situación merecedora de corrección o desincentivo, al amparo de los valores constitucionalmente protegidos, amén de demostrativa, siquiera sea indirectamente, de riqueza gravable"(59) .

El sujeto pasivo principal debe ser el realizador del hecho imponible y no cualquier otra persona relacionada con el mismo, sin perjuicio de la utilización por el legislador, si lo estima oportuno, de figuras de sustitución o responsabilidad por razones de conveniencia en la gestión o de aseguramiento del cobro, respectivamente(60) .

La base imponible debe ser "la expresión cifrada del hecho imponible"(61) , al cual está lógica e irremisiblemente encadenada(62) , y no cualquier magnitud arbitrariamente escogida por el legislador(63) .

El tipo de gravamen, por último, debe responder a la orientación extrafiscal del tributo, de tal manera que refleje claramente el propósito no recaudatorio de éste(64) , y se articule de forma que grave menos onerosamente a quienes corrigen la conducta o situación que se pretende desincentivar o eliminar (65). A tal efecto son de utilidad técnicas de minoración o incremento de la deuda -recargos o exenciones totales o parciales-, que gradúen ésta en función del comportamiento del sujeto pasivo y de su acomodo al fin pretendido por el tributo(66) .

En este sentido, la Agencia Europea de Medio Ambiente (A.E.M.A.) señala que el uso de los impuestos ambientales puede ampliarse de tres maneras principales y una de ellas es "creando nuevas bases fiscales, cada vez más basadas tanto en los materiales de producción como en las emisiones, y ampliadas a bases fiscales nuevas o aumentadas, como los recursos hídricos, minerales, sustancias químicas peligrosas, transporte (por aire y marítimo), el uso de la tierra y el turismo"(67) .

4- Propuestas sobre financiación de los municipios turísticos

Finalizaremos nuestro trabajo planteando brevemente algunas de las posibilidades que tienen los municipios turísticos de utilizar correctamente los instrumentos fiscales para proteger el turismo.

El esfuerzo debe dirigirse a paliar el deterioro medioambiental que provoca la presión de la población ejercida en su territorio.

Es un hecho que los municipios turísticos necesitan una financiación complementaria como consecuencia del mayor número de habitantes de hecho a que deben atender, por

lo tanto, para ello podrán recurrir al establecimiento de nuevos tributos, similares a la ecotasa balear analizada o bien sobre hechos imponderables relacionados con la actividad turística(68).

Para construir un tributo sobre este sector que realmente responda a criterios medioambientales habrá que diseñar esta figura de modo que sea un instrumento útil destinado a:

- a) Modificar progresivamente comportamientos antiecológicos.
- b) Obtener una serie de recursos financieros destinados a corregir impactos ambientales.
- c) Contribuir en el futuro a evitar, actuando de manera complementaria a medidas normativas, educativas, etc., desarrollos turísticos inaceptables desde el punto de vista del desarrollo sostenible.

Todo esto sería necesario para evitar que este tributo turístico se constituya meramente en un impuesto indirecto más, con carácter finalista y recaudatorio, sin contemplar ese objetivo básico que debe impregnar cualquier impuesto que se precie de ecológico y sobre el que es preciso insistir continuamente: la modificación de los comportamientos antiecológicos. Y, por otra parte, para evitar que se oculten las posibles externalidades del sector turístico mediante su orientación a una economía de corte desregulado (o economía sumergida).

Por tanto, habría que determinar qué comportamientos sería preciso desincentivar o modificar, y que alternativas (que evidentemente deberían estar exentas del pago de ese tributo), de comportamiento existen o se podrían desarrollar. En este sentido cabría preguntarse si debería gravarse a un turista cuya motivación es la práctica del golf (actividad que supone, entre otros aspectos negativos, una importante ocupación de suelo y un elevado consumo de agua) de manera idéntica a aquel otro que está movido por el senderismo o la observación de la naturaleza.

La respuesta no deja lugar a dudas. No obstante, también es evidente que tratar de evaluar de manera exacta la magnitud del impacto ambiental de cada una de las situaciones, actividades o comportamientos existentes en torno al sector turístico y a sus usuarios, sería una labor prácticamente imposible en función de los costes intrínsecos a esta determinación y de costes externos como los necesarios para, por ejemplo, desarrollar un sistema de control eficaz. Por tanto, esta pregunta y la dificultad de la respuesta no deben llevar ni, en aras de una equidad absoluta en la aplicación del tributo, a una determinación exhaustiva de cada comportamiento y su impacto, ni, en aras de un menor coste en su aplicación, a una simplificación excesiva. Por tanto la respuesta deberá buscar el punto óptimo en que deberán converger equidad y simplificación tributaria para obtener los mejores resultados en cuanto a los objetivos que se pretende cubrir con la imposición de un tributo sobre el turismo.

En cualquier caso, si el tributo turístico se establece como un precio único a pagar en establecimientos hoteleros o a la llegada a los aeropuertos estaríamos penalizando conductas ecológicas y antiecológicas por igual y de manera injusta. De este modo no estaríamos impulsando la modificación de conductas indeseables, sino desincentivando la demanda turística orientada a actividades ecológicas y dificultando de manera injusta el acceso al producto turístico de los sectores de la sociedad con menos capacidad adquisitiva. En aras de un turismo de alta capacidad de gasto (mal llamado de calidad puesto que la calidad del turista debería medirse, más que en función de su capacidad de gasto, por su mayor o menor conducta socio-ecológica) estaríamos postergando el derecho al ocio y al disfrute del medio ambiente de otros sectores muy amplios de la sociedad.

Un buen tributo ecológico para el sector turístico deberá, por lo tanto, tener como uno de sus objetivos que tanto los empresarios como los usuarios turísticos no obtengan beneficios de la explotación y degradación de los recursos naturales, al no asumir el coste de esta degradación, pero evitando, en la medida de lo posible, que estos costes sean transferidos de los empresarios a los usuarios. Hipotéticamente, en este último supuesto, la situación sería más ventajosa respecto a los casos habituales en el que los costes son transferidos al conjunto de la sociedad, ya que se transferirían exclusivamente de los empresarios a los usuarios turísticos. No obstante, esta hipótesis es falsa, o al menos a ello debiéramos aspirar, en el sentido de la necesidad de avanzar hacia la democratización e igualdad de oportunidades de acceso al ocio y al disfrute de los recursos naturales. Democratización e igualdad que para ser reales no pueden obviar el establecimiento de las limitaciones necesarias para que ese ocio y disfrute de los recursos naturales sean sostenibles tanto contemporánea como extemporáneamente.

Por lo tanto un modelo de impuesto turístico, o sobre otra actividad cualquiera, para ser eficaz, deberá evitar enfocarse a la mera recaudación de un tributo más. Por el contrario, el modelo que se necesita deberá estar basado en la combinación de la regulación normativa y de medidas fiscales directas sobre las actividades turísticas con mayor impacto ecológico. Un modelo dirigido a orientar y financiar la reconversión del sector turístico hacia una mayor calidad y sostenibilidad, así como a potenciar la restauración de los impactos sufridos hasta ahora, pero tratando de evitar nuevos impactos bajo una filosofía centrada en que es preferible prevenir ahora para no tener que lamentarnos en el futuro.

El tributo turístico no tiene sentido si sólo actúa sobre lo ya ejecutado en el sector. Por el contrario, debe, junto a otras medidas de carácter normativo, educacional, etc. prevenir nuevas actuaciones impactantes sobre el medio ambiente y el territorio. No tendría sentido implantar un tributo turístico y a la vez estar permitiendo el desarrollo de proyectos turístico-inmobiliarios antiecológicos en el litoral o en otras áreas del territorio.

Pero además, el grueso de la financiación de la corrección ambiental de los impactos producidos por el turismo, así como la mejora de sus instalaciones y sus infraestructuras, no deberá recaer prioritariamente sobre los usuarios de los servicios turísticos, debiendo procurar no gravar a estos últimos más allá de la medida de los impactos que ocasionan. Es evidente que estos usuarios generan diferentes problemas medioambientales y requieren una serie de servicios como recogida de basuras, abastecimiento y saneamiento de aguas, etc. para cuya financiación habrá que arbitrar los mecanismos necesarios. No obstante, en la financiación de la reconversión ecológica del sector y en la mejora de sus instalaciones e infraestructuras, el protagonismo habrá de ser asumido de manera fundamental por las empresas que obtienen beneficios del mismo, independientemente de la necesidad de apoyar iniciativas de desarrollo local endógeno promovidas por cooperativas y Pymes turísticas. Así los impuestos turísticos deberían recaer fundamentalmente sobre las empresas que explotan y obtienen beneficios del sector en los casos en los que el objetivo sea su reconversión ecológica y la mejora de sus instalaciones e infraestructuras, y sobre los ciudadanos, ya sean residentes o no residentes, en la medida de los impactos que éstos provocan.

Por otra parte, el impulso que la puesta en marcha de medidas fiscales y normativas debe suponer para la reconversión del sector turístico hacia su sostenibilidad, para ser real y efectivo, no puede circunscribirse únicamente al campo de lo ecológico. Por el contrario la reconversión del sector deberá ocuparse también de manera prioritaria de la formación y profesionalización de los trabajadores del sector y de establecer mecanismos que progresivamente reduzcan la estacionalidad de la demanda con el objetivo de generar puestos de trabajo dignos, estables y de calidad. En este sentido, junto al establecimiento de cualquier tributo de carácter ecológico, deberán arbitrase otro tipo de medidas con el objetivo de que no se vean afectadas negativamente la calidad y cantidad global de empleo en el sector. En cualquier caso, es posible que un tributo turístico bien diseñado y aplicado pueda constituir intrínsecamente un factor para la generación de empleos estables en el sector.

Por lo tanto la ecotasa o cualquier otra figura tributaria de carácter ecológico que se pretenda poner en marcha deberá cumplir la doble función de corregir impactos ya producidos y de evitar la generación de nuevos impactos. Por lo tanto, en el ámbito turístico parece que una de las primeras tareas a acometer es el establecimiento de estos tributos sobre la implantación de nuevas actividades con elevado impacto ambiental (por ejemplo campos de golf, puertos deportivos y segundas residencias).

Hemos señalado ya que la actividad turística no sólo comporta un incremento general en el coste de la totalidad de los servicios de competencia municipal, en la medida en que implica un aumento de población y del nivel de dichos servicios, sino que también exige la prestación de unos servicios y la realización de unas inversiones adicionales. Por estos motivos nos parece adecuado propugnar una financiación adicional de estas entidades locales, en la medida en que deben hacer frente a un mayor nivel de gasto que el resto de los municipios.

Así, resulta necesario idear, como propuesta vías de financiación que provengan de ingresos propios del municipio turístico. Dado que el diseño de los recursos que hace la LRHL, estos ingresos no pueden provenir sino de los tributos propios. Ahora bien, se trata no de crear tributos nuevos, sino de aprovechar las posibilidades que ofrecen los tributos ya existentes (por ejemplo, impuesto sobre bienes inmuebles e impuesto sobre actividades económicas⁶⁹), propugnando una elevación de los tipos de gravamen para los municipios calificados como turísticos, que también reciben el beneficio económico del sector.

BIBLIOGRAFÍA BÁSICA

AGENCIA EUROPEA DE MEDIO AMBIENTE: El tributo ambiental. Aplicación y efectividad sobre el medio ambiente. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 1997.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., y VILLAR EZCURRA, M.: "Los impuestos ecológicos ante el ordenamiento constitucional español", RCT, núm. 197-198, 1999.

ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: "La conformación de los tributos medioambientales acorde con el principio de capacidad económica: análisis de dos supuestos de Derecho positivo", RCT, 212, 2000. BAENA AGUILAR, A.: "Eco-taxes in Spain", trabajo presentado en el Séminaire de l'Académie de Droit Européen de Trèves (ERA): "Les Écotaxes dans le Marché Unique (II)", celebrado en Trèves, 1-2 de febrero de 1999.

BOKOBO MOICHE, S.:

- "La fiscalidad de las prestaciones turísticas. La posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan la "tasa turística"", Civitas, REDF, núm. 102, 1999.
- Gravámenes e incentivos fiscales ambientales, Monografías Civitas, Madrid, 2000.
- "Tributación ambiental. Una respuesta a las necesidades económicas de los municipios turísticos", en III Congreso Universidad y Empresa, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.
- "Fiscalidad del turismo y Ordenamiento Comunitario", en NUE, núm. 193, 2001.

CARBAJO VASCO, D.: "Reflexiones sobre la imposición medioambiental", en La protección jurídica del medio ambiente (coord. VALLE MUÑIZ, J.M), Aranzadi, Pamplona, 1997.

CAREAGA, A.M^a: "Compatibilidad de los impuestos medioambientales en el Mercado Único (Comentarios a la Comunicación de la Comisión "Impuestos y gravámenes medioambientales en el Mercado único" COM (97) 9", Impuestos, núm. 1, 1999.

CASTILLO LÓPEZ, J.M.: La reforma fiscal ecológica, Ecorama, Comares, Granada, 1999.

CUERDO MIR, M.: "Un intento de modificación de la demanda y de la oferta turística: la ecotasa turística", en III Congreso Universidad y Empresa, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.

DÍEZ VÁZQUEZ, J.: "La financiación comunitaria de la política ambiental ante el próximo siglo", NUE, núm. 190, 2000.

FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, D.:

- "La política turística de la Unión Europea", en III Jornadas sobre Derecho y Turismo, Fundación cultural Santa Teresa, Ávila, 1999.
- "La política medioambiental de la Unión Europea en el Tratado de Amsterdam y en la Revisión del Quinto Programa de Medio Ambiente: La futura política ambiental", NUE, núm. 190, 2000.

GARCÍA FRÍAS, M.A.: "Los fines extrafiscales en las tasas", en Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español, I.E.F.-Marcial Pons, Madrid, 1.991.

GONZÁLEZ GARCÍA, E.: Concepto Actual de Tributo: Análisis de Jurisprudencia, Aranzadi, Pamplona, 1996.

GONZÁLEZ MÉNDEZ, A.: "La configuración y determinación de la base imponible de los impuestos sobre las emisiones atmosféricas contaminantes y la medida del daño ambiental", Impuestos, núm. 21, 2000.

GUERVÓS MAÍLLO, M.A.:

- "Los recargos tributarios autonómicos como instrumento de protección ambiental", en Impuestos, núm. 9, 1.996.
- "Medidas fiscales de protección ambiental", en Revista Latinoamericana de Derecho Tributario, núm. 1, 1997.
- "La tributación ambiental", en AA.VV.: Gestión y Prevención del Medio Ambiente, Junta de Castilla y León, Diputación de Ávila, Fundación Cultural Santa Teresa, Ávila, 1999.

- El Impuesto Balear sobre Instalaciones que incidan en el medio ambiente, Marcial Pons, Madrid, 2000.
- "Perspectivas de futuro de los impuestos ambientales en la Unión Europea", NUE, núm. 190, 2000.
- La integración del medio ambiente en el sistema financiero: la fiscalidad ecológica", en AA.VV.: Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible, Coed.: Consejería de Medio Ambiente/Revista de Estudios Locales (CUNAL), 2001.

HERRERA MOLINA, P.M. y SERRANO ANTÓN, F.: "La deducción por inversión en instalaciones ambientales", en Quincena Fiscal, núm. 11, 1997.

HERRERA MOLINA, P.M.:

- "Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente. Análisis a la luz de los principios constitucionales y del Derecho europeo", en Impuestos, núm. 15/16, 1996.
- "Los tributos con fines ambientales: Impuestos autonómicos sobre instalaciones contaminantes", en AA.VV.: Derecho del Medio Ambiente y Administración Local, Diputación de Barcelona-Civitas, Madrid, 1996.
- Derecho Tributario Ambiental (Environmental tax law). La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario, Marcial Pons-Ministerio de Medio Ambiente, Madrid-Barcelona, 2000.
- "Competencias comunitarias sobre fiscalidad ambiental", NUE, núm. 193, 2001.

LAGO MONTERO, J.M.: El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas, Aranzadi, Pamplona, 2000.

LASARTE ÁLVAREZ, J.: "Turismo y política fiscal" en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 63, 1968, págs. 59

LASARTE, J.; ESEVERRI, E.; ADAME, F.; MARTÍN, J.: Turismo y financiación autonómica y local. Comentarios sobre la llamada "ecotasa" y otras alternativas de financiación. Ed. Comares, Granada, 2001.

MARGALLO GONZÁLEZ, E.: "Fiscalidad ecológica versus liberalización del comercio", RDFHP, núm. 245, 1997.

MELGOSA ARCOS, F.J.:

- "Medio ambiente y sostenibilidad en la política turística de la Unión Europea. Situación y perspectivas", NUE, núm. 190, 2000.
- "Integración del Medio Ambiente en el sector turístico" en AA.VV.: Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible, Coed.: Consejería de Medio Ambiente/Revista de Estudios Locales (CUNAL), 2001.

ROZAS VALDÉS, J.A.: "Iniciativas financieras y protección del medio ambiente en los EE.UU.", en Revista Latinoamericana de Derecho Tributario, núm. 5, 1998.

SIERRA LUDWIG, V.: "Fiscalidad medioambiental y competitividad: incompatibilidades y perspectivas", Boletín ICE Económico, número 2570, del 27 de abril al 3 de mayo de 1998.

VAQUERA GARCÍA, A.: Fiscalidad y Medio Ambiente, Lex Nova, Valladolid, 1999.

VILLAR EZCURRA, M.: "La fiscalidad al servicio de la eliminación de los residuos urbanos", en NUE, núm. 193, 2001

Notas

1. Tema analizado de forma más extensa en GUERVÓS MAÍLLO, M.A.: La integración del medio ambiente en el sistema financiero: la fiscalidad ecológica", en AA.VV.: Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible, Coed.: Consejería de Medio Ambiente/Revista de Estudios Locales (CUNAL), 2001, págs. 162-184.

2. Cfr. MELGOSA ARCOS, F.J.: "Integración del Medio Ambiente en el sector turístico" en AA.VV.: Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible, Coed.: Consejería de Medio Ambiente/Revista de Estudios Locales (CUNAL), 2001, págs. 140-141; VALDÉS PELÁEZ, L.: "Estrategias de desarrollo turístico sostenible", en Actas del I Congreso Universitario de Turismo, Ed. Tirant lo Blanch, 1999.

3. Vid. el texto oficial en español en: www.europarc-es.org
4. Como señala, MELGOSA ARCOS, F.J.: Integración del Medio Ambiente en el sector turístico..., ob.cit., pág. 157, adherirse a la carta puede suponer una serie de ventajas para el espacio protegido: 1) Ser distinguido en Europa como territorio de excelencia en materia de turismo sostenible; 2) Implicar más a los profesionales del turismo sostenible en su política; 3) Reforzar su acción de sensibilización de los visitantes; 4) Favorecer un desarrollo socioeconómico respetuoso con el medio ambiente; 5) Desarrollar productos turísticos de calidad y respetuosos con el medio; 6) Reforzar su credibilidad ante la opinión pública y ante los que les financian.
5. " Vid. BOKOBO MOICHE, S.: Gravámenes e incentivos fiscales ambientales, Monografías Civitas, Madrid, 2000, páginas 62-71.
6. Vid. CASTILLO LÓPEZ, J.M.: La reforma fiscal ecológica, Ecorama, Comares, Granada, 1998, págs. 2-9, quien señala que "en el caso de los recursos renovables se ha sobrepasado de capacidad de autoregeneración y, en el de los no renovables, no se han valorado adecuadamente".
7. Vid. Cfr. BRUNTLAND, G.H.(ed.): Nuestro futuro común, Alianza, Madrid, 1988.
8. Vid. CASTILLO LÓPEZ, J.M.: La reforma fiscal..., ob.cit., pág. 4.
9. Vid. ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.: "La convergencia entre el Derecho ambiental y el Derecho tributario", QF, núm. 13, 1997, pág. 10.
10. DOCE núm. C 318, de 17 de mayo de 1993.
11. Vid. infra. punto 4.
12. Vid. SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: "La tributación medioambiental. ¿Sólo un tema de moda?", R.D.F.H.P., núm. 242, 1996, páginas 813-815; BELTRÁN DE FELIPE, M.: "Aproximación a los instrumentos de intervención administrativa sobre el medio ambiente en el Derecho comunitario", NUE, núm. 122, 1995, páginas 35-36.
13. Así, las instituciones y órganos comunitarios continúan su trabajo a favor de la política turística. El Comité Económico y social, en su sesión de los días 24 y 25 de marzo de 1999 (DOCE C 138, 18.5.1999), aprobó un dictamen sobre "La Política Europea de Turismo", Vid. FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, D.: "La política turística de la Unión Europea", en III Jornadas sobre Derecho y Turismo, Fundación cultural Santa Teresa, Ávila, 1999, págs. 15-50.
14. La Comisión presentó también la Propuesta sobre el Programa Plurianual a favor del Turismo Europeo "Philoxenia" (1997-2000) [COM (96), 168 final, Bruselas, 30.4.1996; DOCE C 222, 31.7.1996], sobre la base del artículo 235 TCE e incluyendo la propuesta de Decisión del Consejo. El objetivo del Plan era estimular la calidad y la competitividad del turismo europeo, con el fin de contribuir al crecimiento económico y del empleo, mediante la coordinación y la cooperación. Pero tal propuesta fue rechazada.
15. Vid. BOKOBO MOICHE, S.: Gravámenes e incentivos..., ob.cit., pág.67, quien matiza que para conseguir tales objetivos "entre las distintas partes, cuyas prioridades a corto plazo pueden no coincidir, debe instaurarse un diálogo eficaz y una actuación concertada. Tal diálogo sólo va a poder ser posible si está sustentado por una información objetiva y fiable".
16. Vid. CASTILLO LÓPEZ, J.M.: La reforma fiscal..., ob.cit., pág. 3, quien realiza unos comentarios muy oportunos para estas declaraciones de los EEUU, señalando que "por un lado, el patrimonio medioambiental de los países pobres está cada día más esquilado por causa de su sobrepoblación relativa, que no puede permitirse el lujo de pensar en el futuro. Por otro, se observa una tendencia por parte de los países desarrollados a instalar sus industrias más sucias en aquellos lugares donde se les facilite suelo y mano de obra baratos, posibilidades legales de contaminar, etc., es decir, en países menos desarrollados. Este proceso se desenvuelve con el beneplácito, incluso incentivo, de estos últimos gobiernos, que, en consecuencia, se muestran dispuestos a tolerar altos niveles de polución, a cambio de provocar la entrada de capitales extranjeros que posibiliten la disminución del desempleo local y/o la superación del atraso económico. Son las cuentas ocultas del subdesarrollado". Además y según manifiesta el Secretario de Estado de Medio Ambiente británico, JOHN PRESCOTT: "Los niños son los que pagan por los errores políticos", El Mundo, día 3 de abril de 2001, pág. 27, "no es cierto que los países en desarrollo estén exentos del Protocolo. En él se les insta a desarrollar planes para abordar el cambio climático. En las próximas décadas, todos los países han de contribuir con mayores esfuerzos. Por otra parte, muchos países en desarrollo están dando ya una serie de pasos en orden a la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero, como yo mismo he podido comprobar personalmente en India, China y América del Sur".
17. Proceso que comenzó en 1997 con la firma del protocolo del Convenio Marco de la ONU sobre Cambio Climático. Vid. sobre este tema YÁBAR STERLING, A.: "La aplicación de los mecanismos derivados del Protocolo de Kyoto para mitigar los efectos del cambio climático. Balance de situación en el mundo, en la Unión Europea y en España", en NUE, núm. 193, 2001, págs.125-141.
18. Vid. El País, día 1 de abril de 2001, pág. 31; El Mundo, día 3 de abril de 2001, págs. 26-27.
19. Vid. abundante bibliografía al respecto en VAQUERA GARCÍA, A.: Fiscalidad y Medio ambiente, Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 44, nota 64.
20. Vid. BOKOBO MOICHE, S.: "Fiscalidad del turismo y Ordenamiento Comunitario", en

NUE, núm. 193, 2001, pág. 9, quien señala que "en efecto, el turismo es un ejemplo claro de la estrecha relación existente entre el desarrollo económico y el medio ambiente, con toda su secuela de beneficios, tensiones y posibles conflictos".

21. Vid. LASARTE, J.; ESEVERRI, E.; ADAME, F.; MARTÍN, J.: Turismo y financiación autonómica y local. Comentarios sobre la llamada "ecotasa" y otras alternativas de financiación. Ed. Comares, Granada, 2001, págs. XVIII-XIX, quienes señalan que "los datos anteriores muestran, con toda claridad, la importancia de este sector económico en nuestro país".

22. Según señala MELGOSA ARCOS, F.J.: "Integración del Medio Ambiente en el sector turístico" en AA.VV.: Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible, Coed.: Consejería de Medio Ambiente/Revista de Estudios Locales (CUNAL), 2001, págs. 139-140.

23. Vid. Conferencia Internacional "Ambiente y desarrollo sostenible en el umbral del tercer milenio. Aplicación y perspectivas del 5º Programa de la Unión Europea", celebrada en Castelo Branco (Portugal) los días 25 a 27 de noviembre de 1999. Cfr. su página web.

24. Vid. BELTRAME, P.: "La fiscalité du tourisme", Revue Française de Finances Publiques, núm. 48, 1994, pág. 59.

25. Vid. MELGOSA ARCOS, F.J.: Integración del Medio Ambiente en el sector turístico..., ob.cit., pág. 141, nota núm. 7.

26. Vid. BOKOBO MOICHE, S.: "Fiscalidad del turismo y Ordenamiento Comunitario", en NUE, núm. 193, 2001, págs. 10-14.

27. Para una mayor información sobre el resto de medidas fiscales en el sector del turismo, vid. SOLER ROCH, M.T.: "Aspectos fiscales del turismo", en AA.VV.: III Congreso Universidad y Empresa: Municipios turísticos. Tributación y contratación empresarial. Formación y gestión del capital humano. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, págs. 475-485.

28. Vid. BOKOBO MOICHE, S.: Fiscalidad del turismo..., ob.cit., pág. 12; Id.: "La fiscalidad de las prestaciones turísticas. La posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan la "tasa turística", en Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 102, 1999, pág. 252.

29. De este tipo de figuras existen antecedentes en nuestro país, así la póliza de turismo de 1946; el arbitrio sobre estancias de 1961, en el cual los sujetos pasivos eran los nacionales o extranjeros que se hospedaban en determinados establecimientos, si bien se instituyó como sustituto del impuesto a la empresa que prestase los servicios; o la tasa por acampamento turístico de 1959, para un análisis más detallado vid. LASARTE ÁLVAREZ, J.: "Turismo y política fiscal" en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 63, 1968, págs. 59 y ss.

30. A esta Comunidad Autónoma le han seguido las Comunidades de Murcia y Andalucía que están proyectando una figura similar que grave las pernoctaciones en hoteles.

31. Vid. BOKOBO MOICHE, S.: La fiscalidad de las prestaciones turísticas..., ob.cit., págs. 258-259, quien ya señalaba que un impuesto de estas características "los obligados tributarios deberían ser los turistas mejor que los establecimientos hoteleros, primando cualquier solución que implique que los gravados sean los no residentes en el municipio correspondiente que realicen pernoctaciones en alojamientos de la localidad. Los titulares de los establecimientos actuarían como sustitutos".

32. Vid. art. 10 de la Ley que regula el Impuesto sobre estancias en empresas turísticas de alojamiento, 10 de abril de 2001, que establece que "responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a las cuotas devengadas por los contribuyentes, las personas o entidades que contraten directamente, intermediando con las empresas y establecimientos a los que se refiere el art. 6 y que satisfagan por cuenta de los contribuyentes las estancias por estos contratados. En estos supuestos, se presume que la persona o entidad intermediaria actúa como representante del contribuyente, asumiendo sus obligaciones tributarias, pudiendo dirigirse en las condiciones que reglamentariamente se determinen, el sustituto contra este, con el fin de exigir el pago del tributo".

33. Vid. art. 14 de la Ley reguladora.

34. Para un análisis detenido de este tipo de figuras así como de los problemas que pueden suscitar, vid. CUERDO MIR, M.: "Un intento de modificación de la demanda y de la oferta turística: la ecotasa turística, en AA.VV.: III Congreso Universidad..., ob.cit., págs.321-329; BOKOBO MOICHE, S.: Fiscalidad del turismo..., ob.cit., págs. 9-17; Id.: La fiscalidad de las prestaciones..., ob.cit., págs. 243-259.

35. Vid. MESTRE, J.: "Modificaciones en el mapa fiscal español", en El periódico, del día 11 de abril de 2001, quien señala que "recientemente, el Govern balear tuvo que solicitar un crédito extraordinario para devolver 13.000 millones a empresas que pagaban un impuesto verde, anulado por el Constitucional. El tributo, creado en 1990 por el Gobierno balear --presidido por el popular Gabriel Cañellas--, fue recurrido por el Gobierno central, del PSOE. Gravaba actividades contaminantes, afectaba a Telefónica, CLH y GESA, entre otras". Sobre este impuesto vid. GUERVÓS MÁLLO, M.A.: El Impuesto Balear sobre Instalaciones que Inciden en el Medio ambiente, Marcial Pons, Madrid, 2000.

36. Vid. BOE, núm. 236, de 2 de octubre de 2001, pág. 36463.

37. Vid. un análisis de este problema en BOKOBO MOICHE, S.: Fiscalidad del turismo..., ob.cit., págs. 14-17.

38. Ibidem, pág. 17, donde afirma que "en efecto, aunque puede suponerse que una empresa que efectúa la venta al consumidor final tendrá en cuenta, para fijar su precio, el

importe de la exacción incorporado a sus gastos generales, todas las empresas no tienen la posibilidad de repercutir así, o de repercutir totalmente, la carga del impuesto".

39. Sobre este tema vid. LASARTE, J.; ESEVERRI, E.; ADAME, F.; MARTÍN, J.: Turismo y financiación autonómica y local. Comentarios sobre la llamada "ecotasa"..., ob.cit., págs. 28-35, quienes señalan que "el Impuesto sobre las Estancias en Establecimientos Turísticos de Alojamiento, en principio, no supone un obstáculo para la libre circulación de personas en el territorio de la Unión Europea, al menos desde un punto de vista formal. Tampoco es discriminatorio por razón de la nacionalidad en la medida en que quedan sujetos al mismo nacionales y extranjeros, residentes y no residentes en la Comunidad Autónoma. Su creación no resulta una medida desproporcionada en relación con el referido principio constitucional y comunitario aunque, lógicamente, hubieran podido adoptarse otras medidas fiscales (impuesto sobre los beneficios de las empresas que desarrollan su actividad en el sector turístico, o recargo sobre dichos impuestos), que permitieran evitar especulaciones a propósito de su congruencia con los principios de la Unión Europea y de nuestra Constitución. Lo cual no indica que la creación del tributo pueda considerarse contraria a tales principios".

40. En este sentido, vid. BOKOBO MOICHE, S.: La fiscalidad de las prestaciones..., ob.cit., págs. 253-254.

41. Vid. LASARTE, J.; ESEVERRI, E.; ADAME, F.; MARTÍN, J.: Turismo y financiación autonómica y local. Comentarios sobre la llamada "ecotasa"..., ob.cit., pág. 35, quienes opinan que "en el caso estudiado, el no residente en España recibirá los servicios turísticos en las mismas condiciones que el residente en nuestro país, habida cuenta de que, como se ha indicado, el impuesto se aplica con carácter general, tanto a nacionales como extranjeros y tanto a residentes como a no residentes en la Comunidad Autónoma".

42. Vid. el completo informe que sobre la figura estudiada han realizado LASARTE, J.; ESEVERRI, E.; ADAME, F.; MARTÍN, J.: Turismo y financiación autonómica y local. Comentarios sobre la llamada "ecotasa"..., ob.cit., págs. 3-76.

43. Las características esenciales del modelo IVA son las siguientes: 1) se trata de un impuesto que se aplica con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios; 2) la determinación de su cuota debe realizarse en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entrega o de los servicios que haya prestado; 3) el impuesto ha de percibirse en cada fase del proceso de producción o distribución; 4) será posible la deducción del impuesto devengado por el sujeto pasivo de los soportados en las etapas anteriores del proceso, vid. LASARTE, J.; ESEVERRI, E.; ADAME, F.; MARTÍN, J.: Turismo y financiación autonómica y local. Comentarios sobre la llamada "ecotasa"..., ob.cit., págs. 37-38.

44. Para un completo y exhaustivo repaso por la evolución de los estudios de la fiscalidad ambiental, vid. la excelente monografía de HERRERA MOLINA, P.M.: Derecho Tributario Ambiental (Environmental tax law). La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario. Marcial Pons-Ministerio de Medio Ambiente, Madrid, 2000, págs. 1-5.

45. Así lo ponen de relieve, PÉREZ ARRAIZ, J.: "La extrafiscalidad y el medio ambiente", Revista de Hacienda Local, núm. 78, 1996, página 677; CAREAGA, A.M^a: "Compatibilidad de los impuestos medioambientales en el Mercado Único", Impuestos, núm. 1, 1999, página 99.

46. Así lo entiende, KLUTH, W.: "Protección del medio ambiente mediante tributos ecológicos en la República Federal Alemana", Revista Española de Derecho Financiero, núm. 93, 1997. Igualmente analiza este tipo de medidas HERRERA MOLINA, P.M.: "Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente. Análisis a la luz de los principios constitucionales y del Derecho europeo", en Impuestos, núm. 15/16, 1996, páginas 108-127.

47. Vid. PÉREZ ARRAIZ, J.: La extrafiscalidad y el medio ambiente..., ob.cit., página 679.

48. Así lo pone de manifiesto GERLOFF, W.: "Los impuestos. Doctrina general de los impuestos", en GERLOFF, W., y NEUMARK, F.: Tratado de finanzas, Biblioteca de Ciencias Económicas, Buenos Aires, 1967, página 220, quien se hace eco de remotos testimonios que evidencian cómo los impuestos con fines de ordenamiento están ya presentes en las primeras manifestaciones del fenómeno tributario.

49. Así, CASADO OLLERO, G.: "Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la C.E.E.", en HPE, núm. 96, 1985, página 334, señala que "se echa en falta un estudio general en el que se perfile el fundamento, los requisitos, las consecuencias y los límites de la extrafiscalidad y, al mismo tiempo, se logre ofrecer una construcción unitaria a la que puedan sistemáticamente reconducirse las diferentes manifestaciones de aquella función de los tributos".

50. Vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "Los impuestos de ordenamiento económico", H.P.E. núm. 71, 1981, páginas 17-29; CASADO OLLERO, G.: "Los fines no fiscales de los tributos en el ordenamiento español", Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (homenaje a Don Fernando Sáinz de Bujanda), I, IEF, Madrid, 1991, páginas 103 y siguientes; FICHERA, F.: Imposizione ed Extrafiscalità nel sistema costituzionale, Ed. Scientifche Italiane, Napoli, 1.973, páginas 61-88. LEJEUNE VARCÁRCEL, E.: "Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria", en Seis estudios sobre Derecho Constitucional e internacional tributario, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1980, página 171, pone de relieve "la dificultad de pronunciarse sobre

la naturaleza de un tributo por razón de los fines que persigue".

51. Sobre este tema opina FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: "¿Un impuesto municipal sobre empresas contaminantes?" en AA.VV.: Organización territorial del Estado (Administración Local), vol. II, I.E.F., 1985, página 1255, señalando que "no se trata ya de estos impuestos se impongan exclusivamente para perseguir una determinada conducta del sujeto pasivo, tanto negativa, -no contaminar-, como positiva -poner los medios que eviten esos efectos nocivos-, sino que hay que considerar que existe efectivamente un gasto, y esta situación no se da con otros impuestos no fiscales. Estaríamos entonces frente a unos impuestos de naturaleza mixta".

52. Vid. CASADO OLLERO, G.: Los fines no fiscales de los tributos..., ob.cit., página 455, quien señala que "la extrafiscalidad es una expresión vaga que apenas significa algo en sí misma, y con la que -por contraposición- pretende designarse todo aquello que se aleja de la función financiera, del fin recaudatorio (fiscal) propio de la imposición"; SIMÓN ACOSTA, E.: El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985, página 151, recuerda que "en todos estos casos no se excluye el carácter principal de la finalidad recaudatoria del tributo, sino que esos otros fines, que son admisibles en el tributo, son siempre complementarios o secundarios en relación con la finalidad justificadora de la imposición".

53. Vid. GRIZIOTTI, B.: "Il principio della capacità contributiva e le sue applicazioni", Saggi sul rinnovamento degli studi di Scienza delle finanze e di Diritto finanziario, Giuffrè, Milano 1.953; Id.: "In torno al concetto di causa nel diritto finanziario", en R.D.F.S.F., 1939, I, páginas 380 y siguientes, quien ponía de manifiesto la importancia del aspecto extrafiscal de la imposición como una faceta inescindible del fenómeno tributario; LASARTE ÁLVAREZ, J.: El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: discurso leído el día 18 de abril de 1993, Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia, Sevilla, 1993, páginas 21-30; CASADO OLLERO, G.: Los fines no fiscales de los tributos..., ob.cit., página 456; PÉREZ ARRAIZ, J.: "La extrafiscalidad y el medio ambiente", en R.H.L., núm. 78, 1996, página 681.

54. Vid. PALAO TABOADA, C.: "En torno a la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria", en C.R.E.D.F., núm. 59, 1988, páginas 445-447, donde incluye una síntesis de los amplios debates doctrinales a que ha dado lugar la relación entre los tributos extrafiscales y el principio de capacidad económica o contributiva.

55. En este sentido, ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal, Marcial Pons, Madrid, 1.995, páginas 33-43; GARCÍA MARTÍN, J.A.: "La Constitución y los criterios rectores de la distribución de los tributos", Hacienda y Derecho, I.E.F., Madrid, 1.979, páginas 361-406.

56. Cfr. MATEO RODRÍGUEZ, L.: "Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral", en C.R.E.D.F., núm. 39, 1983, páginas 344-364.

57. Vid. LAGO MONTERO, J.M.: El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas, Aranzadi, Pamplona, páginas 118-119.

58. Vid. CHECA GONZÁLEZ, C.: "Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional", en C.R.E.D.F., núm. 40, 1983, páginas 509 y siguientes.

59. Vid. LAGO MONTERO, J.M.: El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas..., ob.cit., página 121. En este sentido señalaba PALAO TABOADA, C.: En torno a la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria..., ob.cit., página 450, que, respecto de los impuestos con finalidad extrafiscal, "dicha finalidad obliga a una especial configuración del hecho imponible que normalmente lo distinguirá con claridad de los correspondientes a los impuestos con fin fiscal que recaigan sobre el mismo objeto".

60. De la función de las diversas figuras subjetivas tributarias, consultar, LAGO MONTERO, J.M.: "Los sujetos pasivos de las prestaciones tributarias e inherentes a la aplicación de los tributos", en la obra colectiva: Sujetos pasivos y responsables, I.E.F.- Marcial Pons, Madrid, 1.997, páginas 55-122.

61. GIANNINI, A.D.: I concetti fondamentali del diritto tributario, Editrice Torinese, Torino, 1956, páginas 153 y 158; Id.: Instituciones de Derecho Tributario (trad. SAINZ DE BUJANDA, F.), Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1957, páginas 153-156.

62. RAMALLO MASSANET, J.: "Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria", C.R.E.D.F. núm. 20, 1978, página 622-638.

63. Vid. JARACH, D.: El hecho imponible, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971, para quien debe estar vinculada "directamente"; CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: Ordenamiento Tributario Español, I, 4ª edición, Civitas, 1985, páginas 449-450, quien considera que "aunque el Derecho positivo conozca varios supuestos en que la base es una magnitud distinta del elemento material del hecho imponible, el concepto de base no puede construirse aceptando ese hecho y construyendo sobre el mismo, porque eso supondría la creación de una dogmática jurídica contraria a la lógica jurídica y a los principios que informan este sector del ordenamiento". En el mismo sentido, LAGO MONTERO, J.M.: El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas..., ob.cit., página 121.

64. Vid. LAGO MONTERO, J.M.: El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas..., ob.cit., página 121-122.

65. Como enseñara ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: Los impuestos de

ordenamiento..., ob.cit., páginas 17-18; La doctrina del Tribunal Constitucional..., ob.cit., y Los tributos con fines no financieros..., ob.cit., es de la esencia de los tributos no fiscales la disminución del gravamen a medida que se consigue el fin perseguido por el tributo de forma que éste llegue a recaudar cero pesetas en el momento en que se logra plenamente el objetivo extrafiscal anhelado. En el mismo sentido y concretando en los denominados impuestos ecológicos, PÉREZ ARRAIZ, J.: La extrafiscalidad y el medio ambiente..., página 692, al señalar sobre los mismos que "en sentido estricto, en lo relativo a su finalidad, apuntan a su propia desaparición".

66. Para un mayor detalle, CASADO OLLERO, G.: Los fines no fiscales de los tributos..., ob.cit., página 463; HERRERA MOLINA, P.M.: La exención tributaria, Ed. Colex, Madrid, 1990; GARCÍA FRÍAS, M.A.: La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico, Ediciones Universidad, Salamanca, 1994, y "Los fines extrafiscales en las tasas", en Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español, I.E.F.-Marcial Pons, Madrid, 1.991, páginas 171-183; LAGO MONTERO, J.M.: El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas..., ob.cit., página 122; y GUERVÓS MAÍLLO, M.A.: "Los recargos tributarios autonómicos como instrumento de protección ambiental", en Impuestos, núm. 9, 1.996, páginas 119-134; Id.: El Impuesto Balear sobre Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente, Marcial Pons, Madrid, 2000.

67. Cfr. AGENCIA EUROPEA DE MEDIO AMBIENTE: El tributo ambiental: aplicación y efectividad sobre el medio ambiente, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 1997, página 9.

68. Para una mayor información, vid. LASARTE, J.; ESEVERRI, E.; ADAME, F.; MARTÍN, J.: Turismo y financiación autonómica y local. Comentarios sobre la llamada "ecotasa"..., ob.cit., págs. 201-230.

69. Para un desarrollo de estos planteamientos, vid. LASARTE, J.; ESEVERRI, E.; ADAME, F.; MARTÍN, J.: Turismo y financiación autonómica y local. Comentarios sobre la llamada "ecotasa"..., ob.cit., págs. 229-230.