

La fiscalidad como instrumento de desarrollo y conservación de los espacios naturales. Parte II⁴

Germán Orón Moratal
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universitat Jaume I

Índice⁵

1. El tributo como instrumento extrafiscal: los casos de la agricultura y del medio ambiente (BlnUEFF nº 5)
 2. Necesidad de un régimen fiscal específico para los espacios naturales y zonas protegidas: paralelismos.
 - 2.1. Ley de Modernización de explotaciones agrarias: beneficios fiscales (BlnUEFF nº 5)
 - 2.2. Patrimonio histórico y beneficios fiscales (BlnUEFF nº 5)
 - 2.3. Otros beneficios fiscales (BlnUEFF nº 6)
 - 2.4. Potestades normativas de las Comunidades Autónomas de régimen común sobre determinados impuestos cedidos (BlnUEFF nº 6)
 3. Propuesta de instrumentos fiscales para la conservación y el desarrollo de espacios naturales y zonas protegidas (BlnUEFF nº 6)
- Bibliografía (BlnUEFF nº 6)

2. Necesidad de un régimen fiscal específico para los espacios naturales y zonas protegidas: paralelismos

2.3. Otros beneficios fiscales

En este punto se realizará una enumeración de beneficios fiscales y otro tipo de medidas

⁴ Este trabajo tiene su origen en un estudio más amplio realizado a instancia de la Consejería de Turismo, Medio Ambiente y Política Territorial del Gobierno de La Rioja, en octubre de 2004, habiéndose presentado una síntesis del mismo al 11º Congreso ESPARC 2005. Cangas del Narcea, Junio 2005.

⁵ Debido a la extensión original de este artículo que excede los límites de nuestro formato, se ha publicado la extensión total del mismo repartido en dos números consecutivos del BlnUEFF. En el índice se indican los contenidos que aparecieron en el anterior BlnUEFF nº5 y los que aparecen en el actual BlnUEFF nº6.

que de modo directo o indirecto inciden, aunque sea parcialmente, en el desarrollo de actividades agrarias y conservación de espacios naturales.

En la Ley del régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y mecenazgo, se regulan una serie de exenciones para determinadas explotaciones económicas, y entre ellas el art. 7 incluye la exención en el Impuesto sobre Sociedades de las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos que procedan de las siguientes explotaciones económicas, siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica:

...

6º Las explotaciones económicas de parques y otros espacios naturales protegidos de características similares.

Por otro lado, para las rentas forestales, la Disp. Ad. 4ª del TRIRPF, establece la exclusión de la base imponible del impuesto de determinadas subvenciones, disponiendo: «No se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las subvenciones concedidas a quienes exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobadas por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, determinado en cada caso por la Administración forestal competente, sea igual o superior a veinte años.

El Gobierno desarrollará un régimen de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para la determinación del rendimiento neto derivado de las explotaciones forestales que cumplan los requisitos señalados en el párrafo anterior».

A este desarrollo nos referiremos después.

En la misma línea de exclusión de las bases imponibles del IRPF (Disp. Ad. 5ª TRLIRPF) y del IS (Disp. Ad. 3ª TRLIS), no se integrarán en la base las rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de ciertas subvenciones de la política agraria comunitaria y ayudas públicas por:

- 1.º Abandono definitivo del cultivo del viñedo.
- 2.º Prima al arranque de plantaciones de manzanos.
- 3.º Prima al arranque de plataneras.
- 4.º Abandono definitivo de la producción lechera.
- 5.º Abandono definitivo del cultivo de peras, melocotones y nectarinas.
- 6.º Arranque de plantaciones de peras, melocotones y nectarinas.
- 7.º Abandono definitivo de la actividad pesquera.
- 8.º La percepción de indemnizaciones públicas, a causa del sacrificio obligatorio de la cabaña ganadera, en el marco de actuaciones destinadas a la erradicación de epidemias o enfermedades. Esta disposición sólo afectará a los animales destinados a la reproducción.

Por otra parte, en la determinación por estimación objetiva de los rendimientos de actividades agrarias en el IRPF, entre los elementos a tener en cuenta para llegar a calcular el rendimiento hay determinadas circunstancias que permiten la aplicación de índices correctores y que en definitiva suponen, sin ser un beneficio fiscal, que el rendimiento a gravar se reduzca. Entre esos índices encontramos el índice para **agricultura ecológica**, que es el 0,95 y se aplicará cuando la producción cumpla los requisitos establecidos en la normativa legal vigente de las correspondientes Comunidades Autónomas, por la que asumen el control de este tipo de producción de acuerdo con el RD 1852/1993, de 22 de octubre, sobre producción agrícola ecológica y su indicación en los productos agrarios y alimenticios y el Reglamento (CEE) 2092/91, del Consejo de 24 de junio de 1991.

Otro de los índices correctores, consecuencia del desarrollo reglamentario al que se hacía referencia más arriba, es para las **actividades forestales** cuando se exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobadas por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, determinado en cada caso por la Administración forestal competente, sea igual o superior a veinte años. El índice aplicable es el 0,80.

Debe tenerse en cuenta que dentro de las actividades agrarias se admiten otras complementarias cuyo rendimiento se determinará a través del régimen de EOS, en concreto, la OM de 28 de noviembre de 2005 (Anexo I), lo regula así: «Actividad... actividades accesorias realizadas por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales y servicios de cría, guarda y engorde de aves.

...

Nota: A título indicativo en las actividades accesorias se incluyen: Agroturismo, artesanía, caza, pesca y actividades recreativas y de ocio, en las que el agricultor o ganadero participe como monitor, guía o experto, tales como excursionismo, senderismo, rutas ecológicas, etc»

Estas mismas actividades son tenidas en cuenta en la regulación del régimen simplificado del IVA, al aplicarse también según la misma Orden a las Actividades accesorias realizadas por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales no incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En relación con los montes, también puede traerse a colación las exenciones en el IBI para la superficie de los montes poblados con especies de crecimiento lento reglamentariamente determinadas, cuyo principal aprovechamiento sea la madera o el corcho, siempre que la densidad del arbolado sea la propia o normal de la especie de que se trate, y previa solicitud para la superficie de los montes en que se realicen repoblaciones forestales o regeneración de masas arboladas sujetas a proyectos de ordenación o planes técnicos aprobados por la Administración forestal. Esta exención tendrá una duración de quince años, contados a partir del período impositivo siguiente a aquél en que se realice su solicitud.

2.4. Potestades normativas de las Comunidades Autónomas de régimen común sobre determinados impuestos cedidos

Las Comunidades Autónomas de régimen común, de acuerdo con la LOFCA y la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, de sistema de financiación, tienen competencias normativas sobre distintos tributos cedidos, siendo estos mucho más relevantes que los tributos propios que en su caso han podido establecer hasta la fecha. Por ello conviene hacer una breve reflexión sobre el alcance de dichas competencias normativas en cuatro de los impuestos cedidos que pueden tener incidencia en relación con la fiscalidad de espacios naturales y zonas protegidas, como son el Impuesto sobre la renta de personas físicas, impuesto sobre el patrimonio, impuesto sobre sucesiones y donaciones, e impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Sobre el **IRPF**, las Comunidades Autónomas pueden asumir competencias normativas sobre los siguientes aspectos o elementos del mismo (art. 38 Ley 21/2001):

a) La escala autonómica aplicable a la base liquidable general.

La estructura de esta escala deberá ser progresiva con idéntico número de tramos que la del Estado.

Si una Comunidad Autónoma no aprobara para un período impositivo la escala autonómica, se aplicará la escala complementaria prevista en el artículo 61 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) Deducciones por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, siempre que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta. En relación a estas deducciones, las competencias normativas de las Comunidades Autónomas abarcarán también la determinación de:

- La justificación exigible para poder practicarlas.
- Los límites de deducción.
- Su sometimiento o no al requisito de comprobación de la situación patrimonial.
- Las reglas especiales que, en su caso, deban tenerse en cuenta en los supuestos de tributación conjunta, período impositivo inferior al año natural y determinación de la situación familiar. Si la Comunidad Autónoma no regulara alguna de estas materias se aplicarán las normas previstas a estos efectos en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

c) Aumentos o disminuciones en los porcentajes de deducción por inversión en vivienda habitual, a que se refiere el apartado 2 del artículo 64 bis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con el límite máximo de hasta un 50 por 100.

Y en ningún caso podrán regular, según el art. 38.2:

- a) Los tipos de gravamen autonómicos de la base liquidable especial y los aplicables a determinadas categorías de renta, que serán los que a estos efectos se determinen por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- b) Las deducciones de la cuota establecidas y reguladas por la normativa del Estado.
- c) Los límites previstos en el artículo 56 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- d) Los pagos a cuenta del Impuesto.
- e) En general, todas las materias no contempladas en el punto 1 anterior.

A pesar de ser el IRPF un tributo cedido, la gestión, liquidación, recaudación e inspección, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión se llevará a cabo por órganos estatales.

A la vista de estas competencias normativas, las Comunidades Autónomas de régimen común apenas pueden incidir en la configuración del IRPF, pero sí pueden adoptar medidas que favorezcan los espacios naturales y zonas protegidas, como podría ser el establecimiento de deducciones por inversiones no empresariales y por aplicación de renta en esos territorios, pudiendo establecerse de forma clara y sin ninguna duda una deducción por inversiones y gastos en edificios e infraestructuras situados en el entorno de espacios protegidos, que no sería necesaria si se entiende que ya es de aplicación la del art. 69.5 TRIRPF.

En cuanto al **Impuesto sobre el Patrimonio**, conforme al art. 19 de la LOFCA y art. 39 de la Ley de Financiación, podrán regular el mínimo exento, el tipo de gravamen y deducciones y bonificaciones de la cuota. En este impuesto, no se pueden establecer exenciones, pero sí establecer deducciones o bonificaciones, por ejemplo, sobre el valor de los bienes situados en espacios naturales o protegidos.

En cuanto al alcance de las competencias normativas en el **Impuesto sobre sucesiones y donaciones**, conforme al art. 19 LOFCA las CCAA podrán regular reducciones de la base imponible, tarifa, fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones, bonificaciones, así como la regulación de la gestión y liquidación⁶.

⁶ En concreto, el art. 40 de la Ley 21/2001 concreta las posibilidades de actuación en los siguientes términos: «1. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

- a) Reducciones de la base imponible. Las Comunidades Autónomas podrán crear, tanto para las transmisiones «inter vivos», como para las «mortis causa», las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate. Asimismo, las Comunidades Autónomas podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla.

Las reducciones de la base imponible pueden establecerse tanto para las adquisiciones mortis causa, como inter vivos, aunque ambas al ser de nueva creación sólo pueden responder a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad. Pero junto a las nuevas que puedan crearse, se permite que se puedan regular las establecidas por el Estado, manteniéndolas en condiciones análogas o «mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla».

En la regulación de estas posibilidades normativas no parece haberse tenido en cuenta el límite constitucional (art. 157.2) de la imposibilidad de adopción de medidas tributarias que puedan afectar a bienes que estuviesen situados fuera del territorio de la Comunidad, pues entre las reducciones reguladas por el Estado las hay (vivienda habitual, activos empresariales, bienes del patrimonio histórico) que atienden al destino de los bienes, y fácilmente pudiera pensarse, salvo para la vivienda habitual, que se incurre en extraterritorialidad cuando estos bienes estén situados fuera de la Comunidad. Obviamente, si se trata de regular nuevas reducciones también deberá atenderse a esta prohibición de extraterritorialidad.

Sobre el resto de aspectos materiales en los que pueden incidir las Comunidades Autónomas están el de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, que ya podían regularlo; la tarifa, sobre la que ya no se exige que su progresividad sea similar a la del Estado, ni que el primer tramo y tipo marginal mínimo sean idénticos; y también como novedad se ha previsto la regulación de deducciones y bonificaciones de la cuota. En cuanto a las competencias normativas en el **Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados**, frente al anterior régimen que permitía la posibilidad de regular por las Comunidades Autónomas determinados tipos de gravamen en la modalidad de Transmisiones patrimoniales onerosas (concesiones administrativas, transmisiones de inmuebles, constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los de garantía) y Actos Jurídicos Documentados (documentos notariales), el nuevo régimen ha ampliado sensiblemente las competencias normativas, tanto por lo que se refiere a los tipos de grava-

Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, las Comunidades Autónomas, al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado.

- b) Tarifa del impuesto.
- c) Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.
- d) Deducciones y bonificaciones de la cuota.

Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas.

Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

2. Las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación. No obstante, el Estado retendrá la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes Comunidades Autónomas, implantando éste conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto.»

men, y a la posibilidad de establecer deducciones y bonificaciones de la cuota, razón por la que se podrían establecer por la Comunidad Autónoma tipos de gravamen más reducidos en aquellos casos en los que se graven bienes situados en entornos protegidos⁷.

Al amparo de este régimen ha habido Comunidades que han incrementado con carácter general el tipo de gravamen para las transmisiones patrimoniales, y en ocasiones se han establecido tipos más reducidos para adquisiciones de viviendas en determinados casos (familias numerosas, jóvenes, minusválidos, protección oficial).

Atendido cuanto hasta aquí se ha expuesto, podemos ya pasar a realizar una propuesta de instrumentos fiscales para el desarrollo de espacios naturales o zonas protegidas, y que no impedirían la aplicación de aquellos incentivos existentes en el sistema tributario que puedan serles ya de aplicación en los términos actualmente previstos en las distintas leyes reguladoras.

3. Propuesta de instrumentos fiscales para la conservación y el desarrollo de espacios naturales y zonas protegidas

Para la obtención de los beneficios fiscales que se proponen se deberá delimitar el ámbito subjetivo de los beneficiarios, según afecten a impuestos personales o reales, y así para los primeros en algún caso podría pensarse en que debiera ser necesario ser residente en el territorio del espacio natural protegido, o incluso se podría extender a quien tuviese la residencia en un municipio limítrofe; para los reales, sería indispensable que el bien o derecho afectado estuviese situado o sólo pudiera ejercerse en el territorio protegido. Obviamente es necesario que hubiese una claridad absoluta en la norma que identificara y delimitara esos territorios, y sólo tras esa delimitación se podrá realizar una estimación económica por cada

7 En concreto, el art. 41 de la Ley 21/2001, dispone: «1. En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

- a) Tipos de gravamen:
En relación con la modalidad «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», las Comunidades Autónomas podrán regular el tipo de gravamen en:
-Concesiones administrativas.
-Transmisión de bienes muebles e inmuebles.
-Constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre muebles e inmuebles, excepto los derechos reales de garantía.
-Arrendamiento de bienes muebles e inmuebles. Los modelos de contrato para el arrendamiento de inmuebles podrán ser elaborados por la propia Comunidad Autónoma.
En relación con la modalidad «Actos Jurídicos Documentados», las Comunidades Autónomas podrán regular el tipo de gravamen de los documentos notariales.
- b) Deducciones y bonificaciones de la cuota.
Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas sólo podrán afectar a los actos y documentos sobre los que las Comunidades Autónomas pueden ejercer capacidad normativa en materia de tipos de gravamen con arreglo a lo dispuesto en la letra anterior.
En todo caso, resultarán compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto sin que puedan suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.
2. Las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación.»

Administración Pública del coste que puede suponer el establecimiento de los incentivos de que se trate.

Atendida la estructura de nuestro sistema tributario, y la posibilidad de adoptar medidas legislativas en muchos tributos por el Estado y por la Comunidad Autónoma, se diferenciará qué ente público puede adoptar la medida y con qué tipo de norma.

Comenzando por un tributo en el que únicamente el Estado tiene competencias, nos ocuparemos del **Impuesto sobre Sociedades**, en que como ya se ha dicho existe una exención para las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos, que procedan de explotaciones económicas de parques y otros espacios naturales protegidos de características similares. En este impuesto son ya diversas las medidas existentes que incentivan o bonifican fiscalmente el desarrollo de actividades económicas, sobre todo si se tiene en cuenta que la mayoría de hipotéticas sociedades que pueden llevar a cabo actividades en territorios protegidos o en zonas desfavorecidas serán empresas de reducida dimensión, para las que ya existen además unos beneficios fiscales específicos, entre los que está la libertad de amortización aunque vinculada a incrementos de plantilla. No obstante, en empresas ubicadas en espacios naturales protegidos o zonas desfavorecidas, la exigencia del incremento de plantilla debería modificarse por la de que se mantenga la misma plantilla media existente en el momento de realizar la inversión que goce del incentivo de libertad de amortización.

En este impuesto también sería conveniente aclarar que la deducción por rehabilitación de edificios, mantenimiento y reparación de sus tejados y fachadas, así como la mejora de infraestructuras de su propiedad situados en el entorno que sea objeto de protección de conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos es aplicable en todo caso, sin que sea necesario que hayan sido declarados Patrimonio Mundial por la UNESCO.

Por tanto en el IS únicamente cabría añadir un supuesto en el art. 109 del TRLIS por el que se admitiese también la libertad de amortización a las empresas ubicadas exclusivamente en espacios naturales o zonas desprotegidas para los elementos del inmovilizado adquiridos, exigiéndose que no se reduzca la plantilla media durante al menos 48 meses desde el inicio del periodo impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento. Este régimen, no obstante, sería más restrictivo que el actualmente existente para los bienes afectos a actividades de investigación y desarrollo, pues gozan de libertad de amortización sin límite alguno.

En el **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, en el que tienen competencia normativa compartida el Estado y las Comunidades Autónomas son de diverso tipo las medidas a proponer. En primer lugar, y sin tener la consideración de un auténtico beneficio ni incentivo fiscal, para los rendimientos de actividades económicas que pueden determinar sus rentas por el método de estimación objetiva según la correspondiente Orden Ministerial, y por tanto sin necesidad de adoptar modificación legislativa alguna, únicamente reglamentaria, y del mismo modo que hay índices correctores del rendimiento por diversas circunstancias, sería perfectamente legal y justo introducir un índice corrector para reducir el rendimiento neto de módulos por desarrollar cualquier actividad en un espacio natural, atendidas las limitaciones que sobre los titulares de dichas actividades recaen en esos territorios y que no

existen en los restantes. Esta medida correspondería aplicarla al Estado, que es quien tiene competencia normativa en éste ámbito, aunque sus efectos económicos serán compartidos por el Estado y la Comunidad Autónoma donde se encuentren esos espacios y estén ubicadas las actividades económicas que determinen sus rendimientos por estimación objetiva, por ser un impuesto compartido. Ahora bien, esos efectos no sólo deben ser la reducción de recaudación por lo que cada sujeto pasivo que ya lo sea pueda pasar a contribuir, sino que puede comportar también un aumento de recaudación por el eventual incremento de sujetos pasivos que desarrollen nuevas actividades económicas.

Uno de los mayores problemas que puede darse en estas zonas viene dado por el abandono de la población. Una medida que pudiera incidir en que dicho abandono no sea constante, o incluso en el retorno, podría consistir en el incremento del porcentaje de deducción por inversión en vivienda habitual cuando ésta estuviese situada en las zonas predeterminadas. Aunque la adquisición de vivienda habitual ya está incentivada por el Estado, decididos a impulsar las zonas objeto de protección se deben incrementar las ventajas con respecto a las zonas urbanas y más desarrolladas, y en este caso la competencia la tiene la Comunidad Autónoma.

También aquí sería conveniente la misma aclaración que la indicada para la deducción en la cuota del IS por inversiones o gastos en entornos protegidos, pero con la diferencia de que al no tratarse de inversiones empresariales también las Comunidades Autónomas pueden adoptar deducciones propias, en virtud de las cuales se puede disponer el mismo tratamiento para las aplicaciones de renta en espacios naturales, que el que pueda estar previsto para bienes de interés cultural. Con lo cual, podría darse una deducción al amparo de lo establecido en el art. 69.5 TRLIRPF, y en su caso otra conforme a la delimitación que le pueda dar cada Comunidad para aquellos supuestos que se consideren dignos de incentivación y no queden cubiertos por la normativa estatal, sobre cuyo alcance ya hemos indicado las dudas que puede suscitar en relación con la exigencia de que sean o no bienes declarados Patrimonio Mundial por la UNESCO.

En el **Impuesto sobre el Patrimonio** puede ser suficiente el régimen establecido para las explotaciones económicas, pero para aquellos bienes que no estén afectos a actividades económicas o, que estándolo su titular no tenga derecho a la exención, podría establecerse un sistema de bonificaciones sobre el valor de los bienes inmuebles situados o derechos reales a ejercer en espacios naturales. Como este es un impuesto cedido totalmente a las Comunidades Autónomas, y éstas tienen competencia para regular deducciones y bonificaciones, lo razonable es que sean ellas mismas quienes asuman la configuración de esa bonificación, que podría tener el siguiente tenor:

«Si entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible figurase algún inmueble situado o derecho real que debiera ejercerse en espacios naturales protegidos, se bonificará en el 75% la parte de cuota que proporcionalmente corresponda a dichos bienes o derechos.»

Esta bonificación sólo será aplicable a los residentes en municipios que formen parte o sean limítrofes de los espacios protegidos».

Con este beneficio fiscal se pretendería sobre todo mantener la población en el territorio que puede verse afectado por la despoblación. No obstante, nada impide que fuese el Estado quien adoptase la medida de establecer una exención, pues al igual que están exentos dentro de los del patrimonio histórico los que sean objeto de especial protección, podrían estar exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio los inmuebles incluidos en las zonas núcleo y en las zonas tampón de espacios naturales, aunque razones de oportunidad como la delimitación de esas zonas, la residencia en los territorios a los que se pretende favorecer, hacen preferible la opción de la bonificación, incluso si fuese aprobada por el Estado, pues así no habría problema para aplicarla cuando el sujeto pasivo residiera en un municipio limítrofe al espacio protegido, pero perteneciente a otra Comunidad Autónoma.

Respecto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones también pueden considerarse suficientes los beneficios que existen para las adquisiciones a título gratuito de explotaciones económicas en el régimen general de este impuesto, o en el régimen especial de la ley de modernización de explotaciones agrarias.

Pero si no se trata de explotaciones económicas, al menos los bienes inmuebles integrados en espacios naturales protegidos deberían tener algún beneficio, pudiendo equipararse la transmisión gratuita de bienes incluidos en un espacio natural protegido al tratamiento establecido en el ISD para los bienes del patrimonio histórico, esto es, la reducción en el 95 por 100 del valor de los bienes en las mismas condiciones para ellos establecidas. Esta reducción puede ser establecida por las Comunidades Autónomas, pues respondería a circunstancias de carácter económico o social de las que pudiesen establecerla por contar en su territorio con espacios naturales protegidos, y como quiera que no está prevista por el Estado, será una reducción propia y no una mejora de otra estatal.

Para cerrar los impuestos estatales cedidos, me referiré al Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. En este impuesto también son diversas las posibilidades existentes por lo que se refiere a que pueda ser el Estado quien establezca los beneficios fiscales, o sean las Comunidades Autónomas quienes adopten las medidas. Así, el Estado podría establecer exenciones en la misma línea que la establecidas para las explotaciones agrarias prioritarias o una reducción de base imponible cuando se adquirieran la vivienda habitual o inmuebles para iniciar el desarrollo de una actividad económica en los territorios protegidos, y no sea aplicable el IVA, dada la imposibilidad de recuperar el importe del impuesto sobre transmisiones patrimoniales, a diferencia de lo que ocurriría si la transmisión hubiese estado sujeta al IVA, que podría deducirlo de los que repercuta. Ahora bien, la Comunidad Autónoma también podría establecer unos tipos de gravamen más reducidos para transmisiones, constitución de derechos reales limitativos del dominio o arrendamientos de bienes situados en los espacios protegidos, o con los mismos efectos mantener los tipos de gravamen existentes, pero estableciendo para esos mismos supuestos deducciones o bonificaciones sobre la cuota expresadas en porcentajes.

En la modalidad del impuesto sobre actos jurídicos documentados, documentos notariales, fundamentalmente la Comunidad Autónoma podría establecer un tipo de gravamen infe-

rior para los casos de préstamos hipotecarios concedidos para la instalación o ampliación de actividades económicas en estos territorios o la adquisición de vivienda habitual.

Por lo que se refiere a los Impuestos locales, cabe indicar en primer lugar que debe ser el Estado quien mediante ley puede regular los beneficios fiscales, como podría ser en el impuesto sobre bienes inmuebles el de establecer la misma exención que para los bienes urbanos de patrimonio histórico, esto es, establecer la misma exención para bienes ubicados en la zona núcleo y en la tampón en los términos planteados para el Impuesto sobre el Patrimonio, con la salvedad de que si se estableciese en una ley específica distinta de la Ley de Haciendas locales, o incluso así, debiera indicarse expresamente la improcedencia de compensar por el beneficio fiscal a la Entidad local. Asimismo, y en la línea de equiparación entre el tratamiento fiscal dado a los bienes del patrimonio histórico y el de los espacios protegidos, debiera establecerse la exención en el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos, así como la posibilidad de que las Entidades locales puedan establecer bonificaciones como la prevista en el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

Esta es una propuesta razonada de instrumentos fiscales que parcialmente se aproxima al régimen establecido ya para bienes del patrimonio histórico, pero que va más allá al pretender también incidir en el desarrollo económico de los espacios naturales, propuesta por otro lado que, sin duda, puede ser objeto de matizaciones a la luz de las razones que en un debate abierto puedan suscitarse.

La propuesta, referida a bienes situados o rentas procedentes de espacios naturales protegidos, puede esquematizarse así:

Impuesto	Exenciones	Incentivo base imponible	Incentivo cuota	Competencia	Tipo de norma
IS		Libertad de amortización con id. plantilla		Estado	Ley
			Deduc. por aplicación de renta	Estado	Ley o circular interpretativa art. 38 TRIS
IRPF		Índice corrector para rendimientos en EO		Estado	Orden Ministerial
			Deduc. por aplicación de renta e incremento en vivienda hab.	Estado/CCAA	Circular interpretativa art. 69.5 TRIRPF y Ley
IP	Inmuebles en núcleo y tampón			Estado	Ley

Impuesto	Exenciones	Incentivo base imponible	Incentivo cuota	Competencia	Tipo de norma
			Bonificación sobre valor bienes del núcleo y tampón para residentes	CCAA	Ley
ISD		Reducción 95% valor bienes	Estado/ CCAA	Ley	
ITPAJD	Vivienda habitual e inmuebles para act. económica	Si no exención, reducción base sobre valor bien		Estado	Ley
				Tipos más reducidos o bonificación	CCAA
Impuestos locales	IBI e IIVTNU (no compensables)		Bonificación en ICIO	Estado	Ley y Ordenanza

Bibliografía

– Aparicio Grau, Jaime, «Breve estudio de la agricultura de montaña y de zonas desfavorecidas», en *Revista General de Derecho*, 2001, (682-683): 7217-7228

– Buñuel, Miguel, «El uso de instrumentos fiscales en la política de medio ambiente: teoría, práctica y propuesta preliminar para España», *Papeles de trabajo sobre medio ambiente y economía*, Fundación Biodiversidad, – ISSN 1578-8407. – N.º 1 (2002), p. 1-47.

– Gómez Mendoza, Josefina, «Desarrollo rural y espacios naturales protegidos», en *Hacia un nuevo sistema rural*, Eduardo Ramos, Josefina Cruz (coordinadores). – Madrid: Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, Centro de Publicaciones, [1995]; pp. 381-410

– Jiménez Herrero, Luis, «Tendencias en el uso de instrumentos económicos y fiscales en la gestión ambiental. Reflexiones sobre la Unión Europea y el caso español», en *Fiscalidad ambiental*, edición a cargo de Ana Yábar Sterling. – 1ª ed. – Barcelona: Cedecs, 1998; pp. 163– 189.

– López Ramón, Fernando, «Régimen jurídico de los espacios naturales protegidos», (Dir.), *Kronos*, Zaragoza, 1995; pp. 11-41.

– Madaleno, Isabel María, «Los espacios naturales protegidos, ¿un lujo reservado a los países ricos?», en *Geografía y espacios protegidos*, Madrid, Asociación de Geógrafos Españoles: Federación de Espacios Naturales Protegidos de Andalucía, [1984]; pp. 195-212

– Magadán Díaz, M. y Rivas García, J.I., «Los instrumentos fiscales en el control de los problemas medioambientales en Europa», *Noticias de la Unión Europea*, 1999; N.º 179; pp. 97-104.

– Mairal Lacoma, J. A., «La política de desarrollo de las zonas desfavorecidas y de montaña en la Comunidad Europea».

– Martínez Vega, Javier y Romero Calcerrada, Raúl, «Repercusión de los espacios naturales protegidos en la economía rural española», en *Serie geográfica*. N.º 11 (2003), p. 41-60

– Múgica, Marta, «Espacios protegidos y desarrollo económico», en *El Ecologista*. N.º 37 (2003), p. 39-41

– Muñoz del Castillo, Vega Herrero, Vaquera García, «Beneficios fiscales al patrimonio histórico español», Universidad de León, 2004.

– Orón Moratal, G., «Beneficios fiscales en favor de las explotaciones agrarias», en *Anuario Jurídico de La Rioja*, n.º 3, 1997.

– Orón Moratal, G., «Fiscalidad ambiental: la ecotasa», en *Medio ambiente y empresa*, CES de la Comunidad Valenciana, 2003.

– Rodríguez Gutiérrez, Fermín, «El balance de un decenio de política de montaña en España (1982-1992)», en *Ería*, 1993, (30): 61-72.

– Sartorio Albalat, Susana, «Sistema fiscal y espacios naturales protegidos», en *Derecho del medio ambiente y administración local*, coordinado por José Esteve Pardo. – Madrid, Cívitas; Barcelona, Diputació de Barcelona, 1995; pp. 757-792

– Troitiño Pulido, Susana, «Buenas prácticas en actuaciones territoriales basadas en la participación ciudadana y su aplicación a la gestión de los espacios naturales protegidos», en: *Ordenación del territorio, política regional, medio ambiente y urbanismo*: Gijón (Asturias), 3 a 6 de julio de 2001. – 2002. – p. 939-962.

– Troitiño Vinuesa, Miguel A., «Espacios protegidos y desarrollo rural, Medio ambiente y desarrollo rural sostenible, Lecciones de desarrollo rural: una aproximación formativa desde y para Castilla-La Mancha» / Félix Pillet Capdepón, Julio Plaza Tabasco (coordinadores). – Ciudad Real: Universidad de Castilla-La Mancha: Asociación para el Desarrollo Rural de Castilla-La Mancha (CEDERCAM), [2001]; pp. 229-246

– Vega Herrero, M., «Guía Fiscal de la actividad forestal», Asociación Forestal de Valladolid, 2001.