



LA FISCALIDAD DE LOS ESPACIOS NATURALES PROTEGIDOS

Ángel Moreno Inocencio

Doctor en Derecho por la Universidad Complutense de Madrid

Prólogo de

Belén García Carretero

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
de la Universidad Complutense de Madrid*

REUS
EDITORIAL

DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO
TÍTULOS PUBLICADOS

Igualdad y perspectiva de género en el Derecho de la Hacienda pública, *Marcos Iglesias Caridad* (2017).

La fiscalidad de los espacios naturales protegidos, *Ángel Moreno Inocencio* (2018).

DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

Director: JOAQUÍN ÁLVAREZ MARTÍNEZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Zaragoza

**LA FISCALIDAD DE LOS
ESPACIOS NATURALES
PROTEGIDOS**

Ángel Moreno Inocencio

Doctor en Derecho por la Universidad Complutense de Madrid

Prólogo

Belén García Carretero

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
de la Universidad Complutense de Madrid*

REUS
EDITORIAL

Madrid, 2018

© Editorial Reus, S. A.
C/ Rafael Calvo, 18, 2º C – 28010 Madrid
Teléfonos (34) 91 521 36 19 – (34) 91 522 30 54
Fax: (34) 91 445 11 26
reus@editorialreus.es
www.editorialreus.es

1.ª edición REUS, S.A. (2018)
ISBN: 978-84-290-2065-6
Depósito Legal: M 20051-2018
Diseño de portada: María Lapor
Impreso en España
Printed in Spain

Imprime: Talleres Editoriales Cometa, S. A.
Ctra. Castellón, km 3,400 – 50013 Zaragoza

Ni Editorial Reus, ni los Directores de Colección de ésta, responden del contenido de los textos impresos, cuya originalidad garantizan los autores de los mismos. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra sólo puede ser realizada con la autorización expresa de Editorial Reus, salvo excepción prevista por la ley. Fotocopiar o reproducir ilegalmente la presente obra es un delito castigado con cárcel en el vigente Código penal español.

AGRADECIMIENTOS

Deseo agradecer a Dña. Belén García Carretero, Profesora Titular del Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid, el tiempo y la atención dedicados a la redacción del presente libro. Sus aportaciones y sugerencias, han sido del todo imprescindibles para la realización del mismo.

Del mismo modo, quiero agradecer a D. Pedro Herrera Molina, Catedrático del Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Nacional de Educación a Distancia, su valiosísimo acompañamiento en los primeros pasos de mi actividad investigadora, orientándome en todos los temas relacionados con el Derecho ambiental.

A Marga

«Si la tierra nos es donada, ya no podemos pensar sólo desde un criterio utilitarista de eficiencia y productividad para el beneficio individual. La tierra que recibimos pertenece también a los que vendrán».

Papa Francisco I

ABREVIATURAS

AGE	Administración General del Estado
AJD	Impuesto de Actos Jurídicos Documentados
ART	Artículo
BOA	Boletín Oficial de Aragón
BOC	Boletín Oficial de Canarias
BOCG	Boletín Oficial del Cortes Generales
BOCM	Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid
BOCYL	Boletín Oficial de Castilla y León
BOE	Boletín Oficial del Estado
BOIB	Boletín Oficial de las Islas Baleares
BOJA	Boletín Oficial de la Junta de Andalucía
BOPA	Boletín Oficial del Principado de Asturias
BORM	Boletín Oficial de la Región de Murcia
DOGV	Diario Oficial de la Generalitat Valenciana
CA	Comunidad Autónoma
CC	Código Civil
CC.AA.	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española
CEE	Comunidad Económica Europea
CIT	Obra Citada.
CLTC	Commonwealth Conservation Land Tax Credit
CONAMA	Congreso Nacional de Medio Ambiente
CRS	Código del Estado de Colorado
DGT	Dirección General de Tributos

DLC	Código del Estado de Delaware
BOCAIB	Boletín Oficial del Cabildo Islas Baleares
DOCV	Diario Oficial de la Comunidad Valenciana
ERC	Esquerra Republicana de Catalunya
FJ	Fundamento jurídico
GSD	General Services Department
IAE	Impuesto de Actividades Económicas
IBI	impuesto de bienes inmuebles
IBID	Igual /referencia anterior
ICIO	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
ICV	Iniciativa per Catalunya-Verds
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos Naturaleza Urbana
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRC	Código de Rentas EEUU
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto de Sociedades
ISD	Impuesto de Sucesiones y Donaciones
ITPAJD	Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IU	Izquierda Unida
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
IVTM	Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil
LGT	Ley General Tributaria
LHL	Ley Haciendas Locales
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
LTA	Land Trust Alliance
LTPP	Ley de Tasas y Precios Públicos
MAGRAMA	Ministerio de Medio Ambiente
NUM	Número
PAG	Página
PAGS	Páginas
PORN	Plan de Ordenación de los Recursos Naturales
PRUG	Plan Rector de Uso y Gestión
PSA	Pago por Servicios Ambientales
REAGP	Régimen Especial de Agricultura Ganadería y Pesca

RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto Legislativo
RJ	Sistema de Identificación de Sentencias
SCC	Código de Carolina del Sur
SS	Siguientes
STJUE	Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea
STC	Sentencia Tribunal Constitucional
SSTC	Sentencias Tribunal Constitucional
STS	Sentencia Tribunal Supremo
SSTC	Sentencias Tribunal Constitucional
TC	Tribunal Constitucional
TCE	Tratado Constitutivo de la Unión Europea
TFUE	Tratado Fundacional de la Unión Europea
TPO	Transmisiones Patrimoniales Onerosas
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea
VOL	Volumen
ZEC	Zona de Especial protección
ZEPA	Zona de Espacial Protección para las Aves

PRÓLOGO

En la actualidad hay declarados en España 1958 espacios naturales protegidos, los mismos cumplen una indudable función medioambiental pero también funciones de carácter científico, investigador, educativo, recreativo y socioeconómico. Todo ello conduce a la necesidad de su protección y un instrumento adecuado al respecto pueden ser las medidas tributarias así, en la Ley 42/2007 del Patrimonio Natural y de la Biodiversidad se recogen diversas alusiones a la normativa tributaria, la cual se califica como imprescindible a la hora de incentivar determinadas actividades protectoras de la naturaleza en estos espacios.

El libro de Ángel MORENO INOCENCIO que tengo el placer el prologar, bajo el título *Fiscalidad de los Espacios Naturales Protegidos*, aborda el estudio de esta interesante figura desde una perspectiva prácticamente huérfana de análisis hasta el momento en España, su fiscalidad. En concreto el autor desarrolla este trabajo con dos objetivos: analizar de forma exhaustiva la tributación correspondiente a las explotaciones económicas enclavadas en los espacios naturales protegidos, incidiendo especialmente en los incentivos fiscales de los que pueden beneficiarse los propietarios de dichos negocios, y servir de apoyo para demostrar que la declaración de un espacio natural protegido supone —fácticamente— la constitución de una servidumbre de conservación a perpetuidad para el propietario del terreno afectado por la declaración, creándose un ineludible «lucro cesante» por la limitación de las explotaciones económicas como consecuencia de la necesidad conservadora fruto de la declaración, para lo cual el autor propone un sistema de compensación.

La obra se divide en varios capítulos perfectamente estructurados. En el primero de ellos se recogen los aspectos generales de obligada mención para adentrarse con seguridad en el estudio de la materia. En este sentido, para proceder al análisis de los tributos que someten a gravamen a los espacios naturales protegidos, será necesario el resolver, con carácter previo, el problema competencial conociendo así, entre otras cuestiones, qué ente —estatal, autonómico o local— deberá proponer y asumir el coste de compensar al propietario de una explotación radicada en un espacio protegido, por los perjuicios derivados de la declaración del mismo. También, en este capítulo, se realiza un interesante estudio que permitirá despejar la incógnita de si los tributos que se aplican en un espacio protegido son tributos medioambientales.

El segundo capítulo se dedica a la tributación de las actividades que se realizan en los espacios naturales tanto a nivel estatal, autonómico como local.

En el tercer capítulo se realiza un interesante y siempre enriquecedor análisis comparado entre el Derecho español y otros ordenamientos como el estadounidense, canadiense o argentino, en relación con los incentivos a la custodia del territorio, como herramienta de protección ambiental. En dicho capítulo, podrá comprobarse cómo la profusa legislación estadounidense, supone —sin duda—, un ejemplo a seguir en España, dada la utilización tanto a nivel estatal como federal, de la figura del «tax credit» en el Impuesto sobre la Renta, con el objetivo de promover la transferencia de terrenos a entidades de custodia del territorio, por parte de los propietarios de los mismos. La posibilidad de transmisión de dicho «tax credit», que —por ejemplo— podrá venderse, aportará al poseedor de dicho derecho, amplias posibilidades desgravatorias. El Derecho argentino es ejemplar, por su parte, en el tratamiento de los incentivos fiscales a la conservación de terrenos en áreas protegidas.

El cuarto capítulo se dedica al estudio de supuestos concretos en los que se produce un «lucro cesante» como consecuencia de la declaración de un espacio como protegido. En el análisis realizado, se diferencia —por un lado— entre la declaración de un espacio, que origina una ablación completa del Derecho de propiedad, lo que, siendo así, derivará en la consecuente obligación de compensación a través del justiprecio establecido en la Ley de Expropiación Forzosa por parte de la Administración, y la simple limitación del uso, que podrá entenderse incluida en el propio Derecho de propiedad y, por tanto, sin efectos compensatorios.

Para aquellos casos en los que la declaración de un espacio origine pérdidas de carácter no indemnizable para los titulares de las explotaciones afectadas por la declaración, se propone una compensación de carácter tributario para minimizar y resarcir dichas pérdidas. El autor opta por utilizar desgravaciones tributarias para dicha compensación, dado que las mismas —entre otros motivos— son ajenas a la disponibilidad presupuestaria de cada ejercicio, y a la decisión «ad casum» del ente otorgante de las mismas, elementos y situaciones éstas características de las subvenciones administrativas.

Nos parece acertada la compensación propuesta en la presente monografía ya que, como señala su autor, se sustenta en la aplicación de los principios constitucionales establecidos fundamentalmente en el art. 45.2 CE donde se indica que «los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva». Es precisamente esta «solidaridad colectiva», la que legitima la compensación a los propietarios de terrenos por la acción de protección medioambiental que realizan, coadyuvando así, a la mejora ambiental que a todos beneficia.

Finalmente, el capítulo quinto supone un complemento perfecto del anterior ya que en el mismo se abordan las propuestas específicas de compensación tributaria del lucro cesante, en los diferentes tributos estatales, autonómicos y locales. En concreto, en el IRPF se defiende medidas como la inclusión de un índice corrector en los sistemas de cálculo de la base imponible por estimación objetiva, muy similar y complementario al actualmente establecido para la agricultura ecológica o una deducción similar a la establecida actualmente para la maternidad. Por su parte, en el Impuesto de Sociedades, se apuesta por una tributación «cero» de los beneficios patrimoniales que pudieran generarse para el transmitente en las transmisiones de fincas forestales ubicadas en espacios naturales protegidos a favor de una Administración Pública. Para el Impuesto sobre el Patrimonio, se propone la igualación de beneficios fiscales para el patrimonio natural, con los establecidos para el patrimonio histórico. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se plantea la posibilidad de extinción de la deuda tributaria, con bienes de carácter ambiental, como ocurre con los bienes del patrimonio histórico. En el caso del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el autor defiende el incentivo de la transmisión de terrenos a administraciones públicas o entidades de custodia del territorio, cuando dichos

terrenos se encuentren en espacios protegidos. En la monografía también se recogen propuestas de exenciones para las explotaciones enclavadas en espacios protegidos, en impuestos locales como el IBI, IVTM o el ICIO.

Por último, el autor es consciente de que cualquier argumentación basada en la propuesta de desgravaciones tributarias, para los propietarios de explotaciones en espacios naturales protegidos, debe ser respetuosa con la normativa comunitaria en materia de ayudas de Estado por lo que dedica un completo análisis a esta cuestión estudiando, al mismo tiempo, diferentes ayudas otorgadas en el ámbito comunitario en el entorno de espacios naturales protegidos, con objeto de demostrar la legitimación de su aplicación como compensación del lucro cesante.

En definitiva, el Doctor en Derecho Financiero y Tributario por la Universidad Complutense de Madrid Ángel Moreno Inocencio, quien ya lleva varios años dedicado a la docencia e investigación con diversas publicaciones en revistas de reconocido prestigio, nos presenta, precisamente coincidiendo con la celebración del centenario de los parques nacionales, una obra sólida y necesaria que resultará de gran interés para cuantos estudiosos y profesionales se interesen en el tema.

BELÉN GARCÍA CARRETERO

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la UCM

CAPÍTULO I
LOS ESPACIOS NATURALES
PROTEGIDOS: ASPECTOS GENERALES

PRIMERA PARTE

INTRODUCCIÓN A LOS ESPACIOS NATURALES PROTEGIDOS

I. EL CONCEPTO DE ESPACIO NATURAL PROTEGIDO Y SU INFLUENCIA EN LA FISCALIDAD

El concepto de espacio natural protegido (ENP), ha sufrido importantes cambios desde la constitución de las primeras reservas a nivel internacional, especialmente en Estados Unidos. Dichos cambios inciden directamente en la fiscalidad de los espacios, ya que no es lo mismo, definir un espacio protegido como una porción de terreno que se mantendrá inalterable en el tiempo, que concebir el mismo como un territorio en el que habrán de convivir la mencionada actividad protectora junto a otras; por ejemplo, el aprovechamiento de los recursos naturales a través del ejercicio de actividades agrícolas, ganaderas y forestales, que servirán para configurar el propio paisaje o las actividades turísticas y de ocio.

La concepción proteccionista a ultranza de ENP se sustanció en nuestro derecho en el Dictamen de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, de 6 de octubre de 1980 que señalaba que: «la declaración de un parque pretende aislar una determinada porción de territorio, congelándolo en su estado al tiempo de la declaración, de manera que acotar estas zonas supone algo así como conservarlas en una «campana de cristal» ajena y distinta del territorio que le circunda y sometida a un régimen particularísimo»¹.

¹ Dictamen de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, publicado en documentación Administrativa, núm. 190, Régimen de actividades autorizadas y prohibidas en Parques Nacionales, pág. 600.

Como veremos más adelante, esta concepción inalterable del ENP se contrapone con otra visión más moderna que permite las explotaciones económicas y que —incluso— las incentiva, siempre que sean consecuentes con los valores de protección. Fruto de esta nueva visión, surge la necesidad de establecer sistemas de gestión del espacio protegido que recojan los usos que podrán desarrollarse en el mismo. Esta cuestión es decisiva, ya que dependiendo de los usos (agrícolas, ganaderos, forestales, etc.), que se permitan en un determinado espacio, surgirán las consecuentes restricciones o limitaciones que será necesario compensar fiscalmente.

Por otro lado, la consideración del espacio protegido como oportunidad no sólo recreativa sino científica, etc., ha supuesto la aparición de diversas tasas precisamente para financiar dichas actividades. Aparece, por tanto, una nueva dimensión tributaria en espacios que han dejado de ser santuarios naturales inalterables por el hombre, para convertirse en ámbitos donde se combinan las actividades recreativas, con las económicas y culturales. En los últimos años, especialmente a partir de la Cumbre de Río de Janeiro en 1992, la concepción de los espacios naturales experimenta un giro radical, al entender que en los espacios protegidos deben integrarse en la política global de conservación y desarrollo sostenible, siendo imprescindible impulsar procesos de desarrollo en los ENP y sus zonas adyacentes².

II. DEFINICIÓN DE ESPACIO NATURAL PROTEGIDO

Como señala SOLER, un ENP podría definirse como «un conjunto de ecosistemas naturales», aunque lo cierto es que la acción antrópica en la naturaleza ha sido tan significativa que es difícil encontrar algún lugar en el mundo donde la presencia del hombre no se haya hecho notar³.

² El IV Congreso Mundial de Parques y Espacios Protegidos (Caracas, Venezuela, 1992) eliminó la perspectiva de los espacios naturales protegidos como elementos independientes del desarrollo humano. Más tarde, la Unión Europea con la Directiva 92/43/CEE del Consejo, relativa a la conservación de los hábitats naturales y de la Flora y Fauna Silvestres y en el Plan de Acción para las Áreas Protegidas que no tardaron en ponerse en práctica en España. Algunos espacios prestan un interés especial al mantenimiento de paisajes singulares y de las culturas que los han hecho posibles. La Reserva de la Biosfera de Urdaibai y el Parque Natural de la Zona Volcánica de la Garrotxa junto con los Parques Nacionales de Exmoor y Dartmoor mantienen el programa conjunto «*Conservando Paisajes y Formas de vida*» donde se comparten experiencias de trabajo con las poblaciones locales de estos parques.

³ SOLER, J., «Los espacios naturales», Manual de ciencia del paisaje, Masson, Barcelona 1992.

Por su parte la Ley 42/2007, de 13 de diciembre, del Patrimonio Natural y de la Biodiversidad⁴, indica en su artículo 27 lo siguiente:

«1. Tendrán la consideración de espacios naturales protegidos aquellos espacios del territorio nacional, incluidas las aguas continentales, y las aguas marítimas bajo soberanía o jurisdicción nacional, incluidas la zona económica exclusiva y la plataforma continental, que cumplan al menos uno de los requisitos siguientes y sean declarados como tales:

- a) Contener sistemas o elementos naturales representativos, singulares, frágiles, amenazados o de especial interés ecológico, científico, paisajístico, geológico o educativo.
- b) Estar dedicados especialmente a la protección y el mantenimiento de la diversidad biológica, de la geodiversidad y de los recursos naturales y culturales asociados.

2. Los espacios naturales protegidos podrán abarcar en su perímetro ámbitos terrestres exclusivamente, simultáneamente terrestres y marinos, o exclusivamente marinos».

Como se observa, dicho artículo trata de manera concreta el tema de los espacios marinos, algo que —según se verá— ha sido fuente continua de tensiones en España entre el Estado y las CC.AA. a nivel competencial.

En otro orden de cosas, es importante señalar que la porción de terreno que forma parte del espacio natural, debe contar con características lo suficientemente destacadas como para ser considerado como tal. A este respecto, RUIZ DE LA TORRE entiende que dichos espacios deberán estar caracterizados por «la rareza, singularidad y endemidad, diversidad o riqueza de especies, peligro y fragilidad, insustituibilidad, madurez, representatividad, importancia ecológica y científica, interés para los visitantes, potencialidad de los valores escénicos, recreativos y educativos, tamaño del espacio, o elevada valoración de otro orden como paisaje y efectos estéticos especiales, ligazón con hechos históricos, inclusión de monumentos o árboles singulares, valor afectivo y estimación social, valor cultural, y valor didáctico»⁵.

Desde el punto de vista jurídico, ha de destacarse que en un primer momento la única regulación que se aplicaba en los espacios protegidos

⁴ BOE núm. 299 de 14 de diciembre de 2007.

⁵ RUIZ DE LA TORRE, J., *Criterios de prioridad para la selección de Espacios Naturales Protegidos. Planificación y gestión de Espacios Naturales Protegidos*, Fundación Conde del Valle de Salazar, 1996, Madrid.

era la Administrativa. De hecho, como señala LÓPEZ, la utilización de potestades administrativas que se utilizaron inicialmente para defender las finalidades perseguidas por la institución de espacio natural protegido, fueron las únicas aplicables al principio, distinguiéndose entre la regulatoria, autorizatoria, sancionatoria y expropiatoria⁶.

Actualmente, la Ley 42/2007, incluye dentro de su articulado diversas alusiones a la normativa tributaria, que es considerada como imprescindible a la hora de incentivar determinadas actividades protectoras de la naturaleza en estos espacios. Sirva por ahora un ejemplo, constituido por el art. 5 de la mencionada Ley, que señala que «las Administraciones públicas promoverán la utilización de medidas fiscales y otros incentivos económicos para la realización de iniciativas privadas de conservación de la naturaleza, y para la desincentivación de aquéllas con incidencia negativa sobre la conservación de la biodiversidad y el uso sostenible del patrimonio natural».

III. FINALIDADES DE LOS ESPACIOS NATURALES PROTEGIDOS

Como habíamos apuntado con anterioridad, la finalidad de conservación se mantiene como la principal dentro del actual sistema de ENP, pero comparte protagonismo con otras. Es indudable que la conservación del medio natural es imprescindible, pero a ello se suman en la actualidad finalidades como la científica e investigadora, educativa, recreativa y socioeconómica⁷. Como consecuencia de esta nueva visión de los ENP, se han suscitado las consecuentes tensiones originadas por la dinámica protección-explotación en los ENP, cuestión esta que se encontrará siempre presente a la hora de abordar la presente obra⁸.

⁶ LÓPEZ, F., *Fuentes del régimen jurídico de los Espacios Naturales Protegidos. Gestión de Espacios Naturales. La demanda de servicios recreativo*», Mc. Graw Hill, Madrid, 1996.

⁷ TOLÓN, A.; RAMÍREZ, M^a D., *El Parque Natural de Sierra María Los Vélez, bases para un Desarrollo Sostenible*, Instituto de Estudios Almerienses, Almería, 2002.

⁸ A este respecto, señala TROITIÑO PULIDO, S., «Buenas prácticas en actuaciones territoriales basadas en la participación ciudadana y su aplicación en la gestión de los espacios naturales protegidos». Ponencia realizada para la Asociación Interprofesional de Ordenación del Territorio, grupo 7 «Desarrollo y Cohesión social, territorial urbana en la ordenación del territorio. En dicha ponencia se señala que «la declaración de un espacio natural protegido genera en la población dos tipos de posturas encontradas. Los cazadores, pescadores, agricultores, ganaderos, propietarios de parcelas y, en general,

ÍNDICE

AGRADECIMIENTOS	5
ABREVIATURAS	11
PRÓLOGO	15
CAPÍTULO I. LOS ESPACIOS NATURALES PROTEGIDOS: ASPECTOS GENERALES	19
PRIMERA PARTE. INTRODUCCIÓN A LOS ESPACIOS NATURALES PROTEGIDOS	21
I. El concepto de espacio natural protegido y su influencia en la fiscalidad	21
II. Definición de espacio natural protegido	22
III. Finalidades de los espacios naturales protegidos.....	24
IV. Clases de espacios naturales protegidos y su incidencia tributaria.....	27
V. Cuantificación de los espacios naturales protegidos: Aspectos determinantes para el ámbito tributario	30
VI. Evolución legislativa de los espacios naturales protegidos: La evolución de los incentivos fiscales	31
SEGUNDA PARTE. ELEMENTOS COMPETENCIALES DE LOS ESPACIOS NATURALES PROTEGIDOS Y SU INCIDENCIA TRIBUTARIA	39
I. Introducción.....	39
II. Competencias estatales	40

III. Las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas ..	41
A. Aspectos previos: un acercamiento a la teoría de la doble competencia en la fiscalidad ecológica.....	41
B. Las competencias materiales de las CC.AA.....	42
a) Cuestiones introductorias	42
b) Competencias de declaración de los espacios naturales protegidos	46
c) Competencias de gestión	51
d) Competencias de planificación: La ordenación de los recursos y el establecimiento de las limitaciones de uso	54
C. Análisis específico de las competencias tributarias	58
IV. Competencias de las Haciendas Locales.....	63
IV. Las competencias ambientales de la Unión Europea y la armonización de Tributos Ambientales: Valoración crítica y adaptación a los ENP	65
CAPÍTULO II. LA TRIBUTACIÓN DE LAS ACTIVIDADES DESARROLLADAS EN LOS ESPACIOS NATURALES PROTEGIDOS.....	69
PRIMERA PARTE. TRIBUTOS QUE COADYUVAN A LA PROTECCIÓN AMBIENTAL DE LOS ENP Y SU CARÁCTER AMBIENTAL	71
I. Introducción.....	71
II. Los fines extrafiscales de los tributos y sus consecuencias en la «ambientalización» fiscal de los ENP	72
III. El carácter ambiental de los tributos establecidos en los espacios naturales protegidos	75
IV. El análisis de la estructura del tributo.....	81
V. Las tasas y precios públicos aplicados en los ENP: Análisis de su carácter ambiental.....	84
VI. Contribuciones especiales ecológicas: la declaración de un ENP aumenta el valor de los terrenos circundantes	89
SEGUNDA PARTE. LA TRIBUTACIÓN DE LAS EXPLOTACIONES ECONÓMICAS EN LOS ENP	93
I. El Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas: Tributación específica de determinadas actividades y deducciones autonómicas relacionadas con los ENP	93
II. Impuesto de Sociedades: Estudio de las cooperativas, los montes vecinales y la tributación de las subvenciones comunitarias	105
III. El Impuesto sobre el Valor Añadido: Supuestos de no sujeción y exención. Peculiaridades del régimen especial de agricultura, ganadería y pesca y tributación de subvenciones	109

IV. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Los supuestos de desmembración y consolidación del dominio en los espacios naturales protegidos y la tributación de las servidumbres.....	115
V. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Supuestos de reducción de la base imponible aplicables a los ENP y supuestos de hecho incluidos en la normativa autonómica	122
VI. El Impuesto sobre el Patrimonio	128
VII. El impuesto sobre Bienes Inmuebles: El caso de los montes vecinales en mano común	128
VIII. Impuesto de Actividades Económicas: Análisis de las actividades agrícolas y ganaderas	132
IX. Impuesto sobre vehículos de Tracción Mecánica: Supuestos de no sujeción aplicables.....	135
X. El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: Supuestos de exención y bonificaciones aplicables a los ENP	137
CAPÍTULO III. LOS INCENTIVOS FISCALES A LA PROTECCIÓN Y CONSERVACIÓN DE LA NATURALEZA: UNA PERSPECTIVA COMPARADA	141
I. Introducción.....	143
II. Concepto de custodia del territorio en la legislación española....	144
III. Análisis de la «custodia del territorio» en el legislación estadounidense.....	146
IV. Análisis de los incentivos a la protección de espacios ecológicamente sostenibles en Estados Unidos.....	151
A. La aplicación del crédito fiscal en los Estados de la federación de EE.UU.....	151
B. Sistemas de cálculo de la cuantía del crédito fiscal para la protección de espacios naturales en la legislación estatal americana	153
C. Aspectos relacionados con la posibilidad de enajenación del «Tax credit».....	158
D. La comprobación del crédito y sanciones.....	159
V. Breve análisis de los incentivos fiscales a la custodia del territorio en Canadá.....	160
VI. Incentivos fiscales a la protección de espacios naturales en Latinoamérica	162
A. La experiencia argentina: Deducciones y exenciones para la protección de espacios en la tributación local	162
B. Otras experiencias de incentivos a la conservación en el área latinoamericana.....	166

CAPÍTULO IV. PROPUESTAS PARA LA COMPENSACION TRIBUTARIA DEL «LUCRO CESANTE» EN LOS ENP.....	169
PRIMERA PARTE. LA APARICIÓN DEL «LUCRO CESANTE» COMO CONSECUENCIA DE LA DECLARACIÓN DE UN ESPACIO NATURAL PROTEGIDO.....	171
I. «Restricciones singulares» y «limitaciones de uso» en los ENP y sus consecuencias jurídico-tributarias	171
II. Análisis específico del lucro cesante o coste de oportunidad derivado de la declaración del espacio protegido.....	181
III. Las limitaciones a la producción en los instrumentos de planeamiento	187
IV. Los sistemas «discrecionales» de compensación del lucro cesante de las explotaciones económicas de los espacios naturales protegidos: una valoración crítica	193
SEGUNDA PARTE. FUNDAMENTOS TRIBUTARIOS PARA LA COMPENSACIÓN DEL LUCRO CESANTE	201
I. Introducción.....	201
II. El concepto de «beneficios» e «incentivos fiscales» y su aplicación a los ENP	201
III. Tributación y desgravaciones fiscales en los ENP a la luz de los arts. 31 y 45 de la Constitución Española	206
IV. Estudio de algunas Iniciativas legislativas españolas de compensación tributaria del lucro cesante en los espacios protegidos que no han visto la luz	210
V. Los incentivos fiscales al patrimonio histórico, como legitimación del sistema de incentivos en los espacios naturales protegidos...	212
CAPÍTULO V. PROPUESTAS TRIBUTARIAS PARA LA COMPENSACIÓN DEL LUCRO CESANTE EN LOS ENP Y SU VALORACIÓN CRÍTICA A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA COMUNITARIA ..	217
PRIMERA PARTE. PROPUESTAS ESPECÍFICAS DE COMPENSACIÓN TRIBUTARIA DEL LUCRO CESANTE EN LOS IMPUESTOS ESPAÑOLES	219
I. Propuestas de compensación del lucro cesante en el IRPF.....	219
II. Propuestas de compensación en el IS.....	227
III. Propuestas de compensación en el IP.....	227
IV. Propuestas de protección de la biodiversidad en el ISD.....	229
V. Propuestas de protección de la biodiversidad en el ITP	230
VI. Propuestas de compensación en el IVA.....	232
VII. Propuestas de compensación en el IBI	232

VIII. Propuestas de compensación en el ICIO.....	233
IX. Propuestas de compensación en el IVTM.....	234
X. Propuestas para los impuestos especiales.....	235
XI. Breves notas sobre la articulación legislativa de los incentivos fiscales en los espacios naturales protegidos.....	235
SEGUNDA PARTE. LA DOCTRINA COMUNITARIA SOBRE AYUDAS DE ESTADO COMO ELEMENTO LEGITIMADOR DE LA COM- PENSACIÓN TRIBUTARIA DEL «LUCRO CESANTE» EN LOS ENP.....	237
I. Aspectos previos: La normativa comunitaria incluye sistemas de compensación del lucro cesante en los ENP	237
II. La compatibilidad de la compensación tributaria del lucro cesante con la normativa comunitaria de ayudas de Estado.....	240
III. La compensación tributaria del lucro cesante en los ENP no es considerada por la Comisión como ayuda de Estado. Aspectos demostrativos	252
CAPÍTULO VI. BIBLIOGRAFÍA.....	255

