

CUSTODIA DEL TERRITORIO: ANÁLISIS DE INCENTIVOS FISCALES Y PROPUESTAS PARA QUE SEA UNA REALIDAD EN ANDALUCÍA.



Fundación Biodiversidad



Este documento se ha enriquecido de las aportaciones, comentarios, ideas y críticas de los miembros del Grupo de trabajo- Custodia del territorio: Análisis de incentivos fiscales y propuestas para que sea una realidad en Andalucía, organizado por Andanatura.

A todos ellos muchas gracias.

NOMBRE	APELLIDOS	ORGANIZACIÓN
Germán	Orón	Universitat Jaume I.
Miguel Angel	Ávila	Analiter
Teresa	Salido	Fundación Gypaetus
Manuel Joaquín	Fuentes	Autónomo
Nuria	Soriano	Autónomo
Javier	Camacho	Tratamientos y Proyectos Medioambientales
Thais	Valero	Red Andaluza de Semillas
María Bernabea	Jimena	Fundación Doñana 21.
Julio	Campos	Fundación Andanatura
Rosa	Blanco	Fundación Andanatura
Francisco	López	Fundación Andanatura
Marta	Orihuela	Fundación Andanatura
Clifford	Wait	Fundación Andanatura

Estudio realizado para la Fundación Andanatura

Autor : Germán Orón Moratal

Agosto 2008

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universitat Jaume I de Castellón.

I. Estado de la cuestión.-

II. Presupuestos de hecho de los incentivos fiscales.

II.1 Estrategias o técnicas jurídicas para la custodia del territorio.-

II.2. Compromiso del propietario de cumplir objetivos de conservación del territorio.-

III. Sistematización de posibles beneficios fiscales.-

III.1 Equiparación del patrimonio natural protegido al patrimonio histórico: beneficios fiscales del patrimonio histórico.-

III.1.1 Beneficios en tributos estatales.-

III.1.1.1 Impuesto sobre el Patrimonio.

III.1.1.2 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

III.1.1.3. Impuesto sobre sociedades.

III.1.1.4. Impuesto sobre sucesiones y donaciones.

III.1.2. Impuestos locales.

III.2. Beneficios fiscales para las entidades sin ánimo de lucro.-

III.3 Incentivos fiscales al mecenazgo

III.4 Ley de modernización de explotaciones agrarias: beneficios fiscales.

III.4.1. Beneficios fiscales en Impuestos directos.

III.4.2. Beneficios fiscales en impuestos indirectos.

III.5 Otros beneficios fiscales.-

III.5.1. Delimitación IVA-ITP.-

III.5.2. IRPF: empresarios en régimen de estimación objetiva.-

III.5.3. Impuesto sobre bienes inmuebles.-

III.5.4. Medidas adoptadas por Comunidades Autónomas.-

IV. Propuestas de medidas e incentivos fiscales.-

CUSTODIA DEL TERRITORIO: ANÁLISIS DE INCENTIVOS FISCALES Y PROPUESTAS PARA QUE SEA UNA REALIDAD EN ANDALUCÍA.

I. Estado de la cuestión.-

La Custodia del Territorio (Land Stewardship), como ha señalado GÓMEZ GONZÁLEZ¹, es un fenómeno social de conservación privada del patrimonio natural y cultural surgido en el siglo XIX en los Estados Unidos de América, cuya proyección en el mundo anglosajón ha sido enorme. La necesidad de ampliar cuantitativa y cualitativamente el horizonte de conservación del patrimonio natural en nuestro país, requiere abordar seriamente la implicación activa de la sociedad y de la propiedad privada en este objetivo que, tradicionalmente, se ha configurado como una mera función pública ambiental, y en esa línea se elabora el presente trabajo, para analizar y proponer medidas de carácter fiscal que permitan la imbricación entre poderes públicos y particulares, pues la conservación del patrimonio natural no puede quedar exclusivamente en manos de una de las partes, en tanto que el mismo texto constitucional impone a los poderes públicos velar 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, y a todos nos impone el deber de conservación.**

Entre las distintas disposiciones normativas que conforman el Ordenamiento jurídico, ha sido recientemente cuando se ha incorporado como realidad jurídica la denominada “custodia del territorio”. Hasta ese momento el contenido y significado de la custodia del territorio tenía una vertiente académica y social, con los significados que los distintos estudiosos que se han ido ocupando de estos temas le han dado. Sin embargo, ahora, debemos partir de la definición o concepto legal existente.

Con anterioridad a la legislación estatal, y aunque se pueden encontrar referencias al equilibrio sostenible del territorio en diversas leyes autonómicas, fue en la legislación de la Comunidad Autónoma de Cantabria donde se pudo encontrar la primera referencia a la custodia del territorio, en concreto en la Ley 2/2004, de 27 septiembre de Ordenación del territorio, cuyo art. 74 encomienda a la propia Comunidad Autónoma la elaboración de un proyecto de Custodia del Territorio, partiendo de un estudio y diagnóstico de la situación de los ecosistemas a conservar y del estado de la propiedad de los mismos, proyecto que servirá de base para que la Administración autonómica fomente la suscripción de convenios entre los propietarios de los terrenos y las entidades de custodia con el fin de articular mecanismos de gestión medioambiental y conservación activa de dichos ámbitos, así como el uso adecuado de los recursos naturales, culturales y paisajísticos de los mismos.

¹ «La Custodia del Territorio como instrumento de implicación social en la conservación del patrimonio natural», por José Manuel Gómez González. Revista Ecosostenible, n.º 16, Junio de 2006.

Ha sido con posterioridad cuando la legislación estatal ha asumido la custodia del territorio como hecho jurídico, concretamente con la Ley de Patrimonio Natural y Biodiversidad, ley 42/2007, de 13 diciembre. El art. 3 de esta Ley define la custodia del territorio como “conjunto de estrategias o técnicas jurídicas a través de las cuales se implican a los propietarios y usuarios del territorio en la conservación y uso de los valores y los recursos naturales, culturales y paisajísticos. Asimismo, se define a la Entidad de custodia del territorio, como “organización pública o privada, sin ánimo de lucro, que lleva a cabo iniciativas que incluyan la realización de acuerdos de custodia del territorio para la conservación del patrimonio natural y la biodiversidad”.

Entorno a la custodia del territorio, esa ley prevé distintas medidas de promoción, en unos casos de forma directa con la actuación de los propios poderes públicos (ej., art. 72. Promoción de la custodia del territorio), estatales o no, y así a cargo del Estado se crea el Fondo para el Patrimonio Natural y la Biodiversidad, que entre otros objetivos tiene el de financiar acciones específicas relacionadas con la custodia del territorio (art. 74).

Ahora bien es el art. 73 de la citada Ley 42/2007, el que establece un mandato, dirigido a las Comunidades Autónomas, y con una doble perspectiva incentivadora:

- 1.- Incentivar las externalidades positivas de terrenos que se hallen ubicados en espacios declarados protegidos (la misma Ley define la externalidad como: todo efecto producido por una acción, que no era buscado en los objetivos de la misma); o
- 2.- De los casos en que existan acuerdos de custodia del territorio debidamente formalizados por sus propietarios ante entidades de custodia.

Los incentivos de cualquier naturaleza, pueden tener en cuenta la existencia de alguno de los servicios que pueda prestar el ecosistema y que el propio art. 73 enumera, pero también otros que la propia Comunidad Autónoma considere relevantes. De esta manera puede decirse que hay un margen suficientemente amplio para que las Comunidades Autónomas puedan diseñar un régimen de incentivos, bien de ayudas directas, de acciones de colaboración o de incentivos fiscales sobre “la custodia del territorio” que son sobre los que aquí se tratará.

Complementarias a estas disposiciones pueden resultar las contenidas en la Ley 45/2007, de 13 diciembre, de desarrollo sostenible del medio rural, para la materialización del Programa de desarrollo rural sostenible, puesto que aunque prioritariamente incluirá medidas destinadas a satisfacer necesidades y demandas sociales de grupos de población que requieran una atención prioritaria, en particular, las mujeres, los jóvenes, los mayores y las personas con discapacidad, también se pueden integrar en él medidas para preservar y mejorar la calidad del medio ambiente rural y, en especial, de la Red Natura 2000, de los espacios naturales protegidos, los hábitat y las especies amenazadas (cfr. Art. 21).

II. Presupuestos de hecho de los incentivos fiscales.

Dada la reciente incorporación del instrumento “custodia del territorio” en nuestro ordenamiento no puede pensarse que exista ya de forma expresa ningún beneficio fiscal que pueda haber sido pensado para ello, pero no excluye que se puedan aplicar algunos que, dada su formulación general, permitan que tengan cabida dentro actuaciones dirigidas a la custodia del territorio, y entre los que podemos encontrar en los tributos sobre la propiedad inmobiliaria que prevén beneficios para determinados bienes rústicos y montes.

Teniendo en cuenta el carácter raíz de los bienes objeto de custodia, difícilmente puede pensarse en la existencia de tributos internacionales que afecten a los mismos, incluso de carácter exclusivamente europeo, por lo que tampoco puede hablarse de eventuales beneficios fiscales. Otra cosa sería la experiencia de otros países o de derecho comparado. En esta línea COLLADO I URIETA², hace referencia a diversas modalidades de incentivos que existen en diversos Estados para favorecer la protección del territorio, y que pueden ser de exención en impuestos sobre la propiedad (citando como ejemplo Irlanda, Portugal, Suecia); exenciones en determinadas transmisiones (cita el Reino Unido en donaciones), y por último, deducciones en Impuestos sobre la Renta (Alemania e Italia).

En efecto, la realidad de los países de nuestro entorno y de EEUU, y también el Ordenamiento español, son una muestra de la conveniencia del mantenimiento del uso extrafiscal del tributo, concediendo beneficios fiscales a quienes por diversas causas participan en la consecución de objetivos de interés general, y en este ámbito contamos con la Ley 49/2002, de 23 diciembre, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aunque no agota las posibilidades de incentivos que puede ofrecer el sistema tributario.

En relación con la custodia del territorio y los objetivos que persigue, normalmente podemos diferenciar los siguientes ámbitos:

Adoptar medidas que favorezcan las estrategias o técnicas jurídicas a través de las cuales se implica a los propietarios y usuarios del territorio en la conservación y uso de los valores y los recursos naturales, culturales y paisajísticos, pues en aquellos casos que esas técnicas o formas jurídicas sean objeto de gravamen, podría minorarse o eximirse del gravamen en función del tributo de que se trate, decisión normativa que deberá en su caso adoptar quién sea titular de las competencias normativas para regularlo.

Asimismo, teniendo en cuenta que el propietario del terreno puede adoptar estrategias para la conservación sin que haya cesión de uso a una entidad de custodia, cabe plantear la posibilidad de reconocer su actitud. En estos casos no se pueden incentivar

² En “La custòdia del territori - Opcions de Dret Civil per a la conservació del nostre entorn”, Revista *La Notarà*, núm. 35-36, 2006.

la celebración de acuerdos de custodia, pero si se consigue el efecto que se persigue con los acuerdos de custodia, también el propietario debiera verse reconocido.

Además de lo anterior, debe tenerse en cuenta que la titularidad de un terreno sobre el que pesan limitaciones consecuencia de la función social de la propiedad, en determinadas condiciones también puede ser objeto de beneficios fiscales.

La implicación de la Comunidad Autónoma de Andalucía en la medida de sus posibilidades debe ser más que una opción, puesto que resulta para ella un mandato derivado de su propio Estatuto de Autonomía. En efecto, el Título dedicado al Medio ambiente (arts. 195-206) contempla un abanico de actuaciones medioambientales (conservación de la biodiversidad, uso sostenible de los recursos naturales, producción y desarrollo sostenible, residuos urbanos e industriales, desarrollo tecnológico y biotecnológico en materia agroalimentaria, prevención de incendios forestales y lucha contra la desertificación, protección ante la contaminación, desarrollo rural, uso eficiente del suelo y sistemas integrales de transportes, utilización racional de los recursos energéticos, protección de los animales) a llevar a cabo por los poderes públicos, que incluso se prevé la adopción de medidas fiscales, disponiendo el art. 206:

Artículo 206. Incentivos y medidas fiscales

- 1. Para la consecución de los objetivos establecidos en este Título, la Junta de Andalucía desarrollará políticas propias e incentivos a particulares adecuados a dicha finalidad.*
- 2. Una ley del Parlamento de Andalucía regulará medidas de fiscalidad ecológica, preventivas, correctoras y compensatorias del daño ambiental en el marco de la Ley Orgánica a que se refiere el artículo 157.3 de la Constitución Española.*

II.1 Estrategias o técnicas jurídicas para la custodia del territorio.-

En Estados Unidos, la custodia del territorio se lleva a cabo mediante los llamados *Conservation Easements*, equivalente a lo que en nuestro derecho constituye una especie de derecho real de servidumbre, por ser limitaciones de la propiedad impuestas para proteger los recursos naturales. Son constituidos a título oneroso o gratuito por el propietario, y tienen por objeto limitar ciertos usos o aprovechamientos a perpetuidad. En el Reino Unido tiene mayor predicamento el denominado negocio fiduciario, basado en la confianza del propietario en la persona a la que se le entrega el bien.

En el Derecho español, ante la ausencia de experiencias consolidadas en estos ámbitos, son diversas las posibilidades a través de las cuales se puede instrumentar jurídicamente la custodia del territorio, pasando de utilizar contratos típicos nominados previstos en nuestro ordenamiento, o por el contrario acudir a contratos atípicos, y así va adquiriendo carta de naturaleza por su uso en determinados territorios (ej., Cataluña) el contrato de custodia del territorio, o el derecho real de aprovechamiento parcial, modalidad de derecho real de servidumbre personal.

Excepcionalmente se dan supuestos en los que se produce la transmisión de la propiedad, bien a través de negocios onerosos (compraventa, permuta), o gratuitos (donación), siendo más común la existencia de contratos de carácter personal (mandato, ex arts. 1709 ss CC; comodato, ex. Art. 1741 ss CC; contrato de arrendamiento, que en función de las circunstancias se regirá por la legislación de arrendamientos rústicos, o por el CC, arts. 1542 ss), o la constitución de servidumbres reales.

Por otro lado, no en todos los contratos habrá un contenido patrimonial (como por ejemplo no lo hay en el voluntariado), y en la medida que no subyace un contenido económico, difícilmente puede haber algún tributo que incida sobre ellos, razón por la que si no existe tributo que grave no puede hablarse de propuestas de posibles beneficios fiscales. Para esos casos, lo más adecuado será utilizar otro tipo de incentivos o ayudas, pero no fiscales.

La celebración de los contratos de custodia del territorio con contenido patrimonial puede tener relevancia a los efectos de diversos tributos que los graven, en unos casos de forma cumulativa, y en otros de forma alternativa. Así, la transmisión o permuta será trascendente a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, si el transmitente tiene esa personalidad, o el Impuesto sobre Sociedades si fuese una persona jurídica, pues estos impuestos gravarán la ganancia patrimonial que pueda obtener. Pero además esas transmisiones se gravarán por el Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales onerosas (ITP), dado el carácter normalmente rústico del suelo, o excepcionalmente, por el Impuesto sobre el valor añadido (IVA). Si se trata de negocios gratuitos será posible aplicar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, salvo que el adquirente de los derechos sea una entidad, en cuyo caso procederá aplicar el Impuesto sobre Sociedades.

La celebración de contratos de carácter personal de contenido patrimonial se verá afectada normalmente sólo por el Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales, pero cuando haya previsiones que afecten a la gestión o por ejemplo al aprovechamiento cinegético, podría quedar gravado por el IVA.

La celebración de estos contratos, en la mayoría de los casos, va a tener como partes al propietario y a la entidad de custodia, bien sea entidad pública, o privada carente de ánimo de lucro, y estas entidades podrán disfrutar de los beneficios fiscales establecidos en la Ley 49/2002, y a los que después se hará referencia.

II.2. Compromiso del propietario de cumplir objetivos de conservación del territorio.-

En estos casos, las externalidades positivas y el objetivo de conservación que puedan derivar de compromisos del propietario, incluso formalizados ante entidades de custodia, pero sin contenido patrimonial alguno, no cabe pensar en otros posibles incentivos fiscales que los relacionados con los tributos que incidan sobre la propiedad del mismo terreno, y en caso de que sobre el mismo se desarrolle una actividad susceptible de generar rendimientos, principalmente agraria, establecer medidas para discriminar, reduciendo el gravamen sobre los mismos.

Junto a ello, en aquellos casos en que el propietario realice gastos o inversiones con finalidad medioambiental, que no sean relevantes para la cuantificación de deudas tributarias por impuestos sobre la renta de actividades económicas, se debería establecer alguna deducción en el IRPF en compensación a su colaboración en la conservación del medio que favorece a la sociedad en su conjunto

III. Sistematización de posibles beneficios fiscales.-

La hipótesis de regular beneficios fiscales específicos para los espacios protegidos no es algo absolutamente novedoso, pues la Ley de Espacios Naturales de 1975, derogada por la ley 4/1989, en su disposición final dispuso: “En el plazo de seis meses, a propuesta del Ministerio de Hacienda y oído por éste el de Agricultura, el Gobierno remitirá a las Cortes el oportuno proyecto de Ley sobre Exenciones tributarias y desgravaciones fiscales que deban gozar los terrenos de propiedad privada integrantes de las diferentes categorías de espacios naturales protegidos”, mandato que sin embargo nunca llegó a cumplirse.

Asimismo, el Parlamento Europeo en una resolución de 13 de octubre de 1987 (DOCE 305, de 16 de noviembre de 1987) sobre regiones de montaña, entre otras recomendaciones hizo la de la puesta en práctica de la “exención fiscal de las explotaciones agrícolas de montaña en el marco de una reglamentación definitiva a nivel comunitario”, y también la de “exención –por lo menos para las pequeñas explotaciones— de toda medida que limite la producción, tal como las exacciones reguladoras de corresponsabilidad y las cuotas de producción”.

La conservación de la naturaleza en sus diversas vertientes es una preocupación que paulatinamente va penetrando con mayor intensidad en la sociedad actual. Tradicionalmente el ser humano se ha conmovido y ha valorado más contemplar unas ruinas históricas (ejemplo de algo que fue y que en su caso llegó a tener su esplendor y que lo perdió con el paso de los años; como dice el Conde de Volney en *Las ruinas de Palmira*: compensan las privaciones del pobre, y llenan de zozobra el esplendor del rico), y ese sentimiento se trasladó a la legislación, en la medida que ha establecido límites al derecho de propiedad y al uso de bienes del patrimonio histórico, estableciendo a su vez beneficios fiscales de diversa naturaleza en tributos distintos.

Ahora que la conservación de la naturaleza es también algo más que un sentimiento, que es una necesidad pues se van descubriendo los peligros de las conductas nocivas e irrespetuosas con la misma **hay que ir reivindicando la conveniencia de que el patrimonio natural encuentre también entre las medidas de protección del mismo incentivos fiscales, pues quien contribuye a dicha conservación está también satisfaciendo intereses generales, como ocurre con el pago de tributos.** El propio art. 45 de la Constitución es una manifestación de esa necesidad y no un mero sentimiento.

En efecto, los bienes del patrimonio histórico español, al amparo del art. 46 de la misma Constitución, gozan de determinados beneficios fiscales dirigidos fundamentalmente a su conservación y mantenimiento, objetivo que parcialmente coincide con las finalidades que persigan los que puedan pensarse para los espacios naturales, zonas protegidas o conservación del territorio.

La aproximación en la existencia de medidas o de reacción del Ordenamiento ante conductas irrespetuosas con el patrimonio histórico y con el patrimonio natural ya se encuentra en el ámbito penal, pues la reforma del CP en 1995 ha incorporado delitos como los tipificados en los arts. 319, 330, 332 y ss, relacionados con la ordenación del territorio y la protección del medio ambiente, junto a la protección que desde antiguo ya existía para el patrimonio histórico.

Para los parámetros del legislador fiscal estatal, puede ya encontrarse un paralelismo entre ambos tipos de patrimonio en la regulación del Impuesto sobre la renta de las personas físicas, pues el art. 68.5,c) de su Ley reguladora (35/2006), incluye una deducción del 15% de las inversiones o gastos que se realicen para la rehabilitación de edificios, el 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 las ciudades españolas o de los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, **naturales** o paisajísticos y de los bienes declarados Patrimonio Mundial por la UNESCO situados en España.

Por ello, entiendo que un primer e importante logro sería que las declaraciones de espacios naturales protegidos llevasen aparejada la consecuencia de disfrutar de los beneficios fiscales establecidos en relación con los bienes del patrimonio histórico, algo absolutamente razonable y fácil de delimitar, dado que la experiencia en este tipo de beneficios fiscales es ya dilatada en el tiempo para las distintas administraciones tributarias, tanto del Estado, como de las Comunidades Autónomas y de las Entidades locales. Una vez delimitado este ámbito, cabría ampliarlo a supuestos de custodia del territorio que no tuviesen cabida en ese régimen ya existente, sin perjuicio de que ya puedan ser de aplicación otros beneficios (ej. En IBI) y muchos de los que derivan de la ley 49/2002, de entidades sin ánimo de lucro. Todos estos beneficios fiscales se analizan por separado a continuación.

III.1 Equiparación del patrimonio natural protegido al patrimonio histórico: beneficios fiscales del patrimonio histórico.-

Expuestas las razones de la equiparación debe indicarse que la adopción de esta medida sería tan sencilla como que en una disposición adicional de una ley, preferentemente que regule aspectos relacionados con los espacios protegidos, o en una ley de contenido tributario, se estableciera que: “Los beneficios fiscales actualmente establecidos para el patrimonio histórico español o autonómico, así como para los bienes declarados de interés cultural, serán de aplicación a aquellos bienes inmuebles que se encuentren en zonas o conjuntos naturales o paisajísticos protegidos conforme a la legislación estatal o autonómica aplicable”.

Esos beneficios fiscales han ido alterándose con el paso del tiempo, y así la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio histórico español, se dictó con el fin de dar satisfacción a la previsión constitucional del art. 46, y entre su contenido se establecieron unos beneficios fiscales, que en la actualidad ya no se encuentran en el texto de la ley citada, pues las sucesivas reformas de las leyes tributarias a las que afectaban esos beneficios fiscales ha conllevado que los hayan ido incorporando en su propio texto normativo, reemplazando así las previsiones legales iniciales de la ley de patrimonio histórico. Además, las Comunidades Autónomas, en el ejercicio de su poder tributario también han podido adoptar medidas para favorecer la conservación y difusión del patrimonio histórico o cultural autonómico.

Los incentivos fiscales existentes se encuentran en tributos estatales, cedidos y no cedidos a las Comunidades Autónomas, así como en impuestos locales. En algunos casos las Comunidades Autónomas de régimen común pueden ejercer competencias normativas sobre los tributos cedidos.

Por tanto una primera propuesta de modificación con el objetivo de incentivar la protección y conservación de los espacios naturales sería incluir, por ejemplo en la ley de patrimonio natural una disposición del siguiente tenor:

“Los beneficios fiscales actualmente establecidos para el patrimonio histórico español o autonómico, así como para los bienes declarados de interés cultural, serán de aplicación a aquellos bienes inmuebles que se encuentren en zonas o conjuntos naturales o paisajísticos protegidos conforme a la legislación estatal o autonómica aplicable”.



III.1.1 Beneficios en tributos estatales.-

Los impuestos establecidos por el Estado en los que hay beneficios fiscales son los impuestos sobre el patrimonio, sobre la renta de las personas físicas, sobre sociedades y sobre sucesiones y donaciones, si bien para el Impuesto sobre el Patrimonio ya se ha iniciado la tramitación de un proyecto de ley para la desaparición de la tributación efectiva, pues se prevé una bonificación en la cuota del 100%, lo que comportará que el impuesto siga formando parte del sistema tributario estatal, que las Comunidades Autónomas no puedan establecer un nuevo impuesto en su lugar, y que por los próximos devengos ya no se deba satisfacer este impuesto. No obstante ello, también nos ocuparemos del mismo para dar noticia de en qué consistía el beneficio, que se verá superado por la nueva bonificación.

III.1.1.1 Impuesto sobre el Patrimonio.

La Ley reguladora de este impuesto establece en su art. 4 diversos supuestos de **exención para determinados bienes de patrimonio histórico**, en concreto los siguientes:

“1. Los bienes integrantes del patrimonio histórico español, inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o en el Inventario General de Bienes Muebles, a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, así como los comprendidos en la disposición adicional segunda de dicha ley, siempre que en este último caso hayan sido calificados como Bienes de Interés Cultural por el Ministerio de Cultura e inscritos en el Registro correspondiente.

No obstante, en el supuesto de Zonas Arqueológicas y Sitios o Conjuntos Históricos, la exención no alcanzará a cualesquiera clase de bienes inmuebles ubicados dentro del perímetro de delimitación, sino, exclusivamente, a los que reúnan las siguientes condiciones:

En Zonas Arqueológicas, los incluidos como objeto de especial protección en el instrumento de planeamiento urbanístico a que se refiere el artículo 20 de la Ley 16/1985, de 25 de junio.

En Sitios o Conjuntos Históricos los que cuenten con una antigüedad igual o superior a cincuenta años y estén incluidos en el Catálogo previsto en el artículo 86 del Reglamento de Planeamiento Urbanístico como objeto de protección integral en los términos previstos en el artículo 21 de la Ley 16/1985, de 25 de junio.

2. Los bienes integrantes del patrimonio histórico de las Comunidades Autónomas que hayan sido calificados e inscritos de acuerdo con lo establecido en sus normas reguladoras.

3. *Los objetos de arte y antigüedades cuyo valor sea inferior a las cantidades que se establezcan a efectos de lo previsto en el artículo 26.4 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español”.*

Sobre esta exención debe señalarse la necesidad, en la mayoría de los casos, de que los bienes muebles figurasen en el Inventario General o inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural para poder gozar de la exención.

Ante la nueva bonificación en este impuesto no es necesario realizar propuesta singular alguna de beneficio fiscal, aunque en su caso sobre él proyectaría efectos la introducción de la medida genérica de equiparación entre el patrimonio histórico y el patrimonio natural planteada al inicio del apartado III.

III.1.1.2 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En este impuesto, los beneficios fiscales han ido unidos a las inversiones o gastos en bienes de interés cultural o de bienes del patrimonio histórico artístico, y en la actualidad el régimen aplicable viene dado por lo dispuesto en la Ley del 35/2006, de 28 de noviembre, de IRPF, y por la ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, a la que se remite la propia ley. Junto a ellos también hay un régimen que incentiva determinadas donaciones. Estos beneficios, previstos en el art. 68 LIRPF, consisten en deducciones sobre la cuota por donaciones y por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial.

El régimen de las **deducciones por donaciones** no está en la actualidad pensado sólo para bienes del patrimonio histórico, pues también se admite para “donativos y donaciones dinerarios, de bienes o de derechos” o por la constitución de un derecho real de usufructo realizado sin contraprestación, y así puede pensarse en la posible donación de inmuebles objeto de custodia a favor del Estado, Comunidades Autónomas o Entidades locales, o la constitución de un usufructo a favor de entidades beneficiarias del mecenazgo que vayan a realizar las actividades de custodia.

La base de deducción será para el usufructo el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 2 por 100 del valor catastral; y si se trata de la donación de bienes o derechos el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión, y en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio, y si son de bienes del patrimonio histórico será el valor que le asigne la Junta de Calificación, Valoración y Exportación, que en ningún caso podrá exceder el valor normal en el mercado. De la cuota del impuesto **se deducirá el 25 por ciento** de la correspondiente base de



deducción, base que tiene como límite no poder exceder del 10 por 100 de la base liquidable del contribuyente.

Las **ganancias patrimoniales** que estas donaciones puedan generar estarán **exentas** (art. 33.4 LIRPF), mientras que si el resultado fuese el de generar una disminución patrimonial ésta sí sería computable.

La otra deducción existente lo es por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico, disponiendo el número 5 del art. 68 una **deducción del 15 por 100** del importe de las inversiones o gastos que se realicen, entre otros fines, para conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes propiedad del contribuyente que estén declarados de interés cultural conforme a la normativa del patrimonio histórico del Estado y de las CCAA, siempre que se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa (apartado b); y también cabe la misma deducción por la rehabilitación de edificios, el 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 las ciudades españolas o de los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, **naturales** o paisajísticos y de los bienes declarados Patrimonio Mundial por la UNESCO situados en España (apartado c). En este caso, conjuntamente con el anterior, la base de deducción no puede exceder del 10 por 100 de la base liquidable.

No obstante, la redacción de este precepto y sus antecedentes que se encontraban en la Ley 49/2002 puede plantear la duda de si la deducción sólo será aplicable en aquellos casos en que las inversiones o gastos se realicen sobre ciudades, conjuntos protegidos y bienes declarados todos ellos Patrimonio Mundial por la UNESCO. Sin embargo, entiendo que la redacción del art. 68.5, que ya no trae causa formal de la ley 49/2002, permite realizar otra interpretación, pues en ella cabe distinguir la referencia a dos grupos o ámbitos distintos, por un lado los edificios e infraestructuras situados *en el entorno que sea objeto de protección* de las ciudades españolas o de los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos; y por otro lado, de los bienes declarados Patrimonio Mundial por la UNESCO situados en España. Esto es, estarían los bienes enclavados en un espacio protegido, de ciudades “o” de conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos, empleándose la conjunción disyuntiva, y también como grupo diferenciado de éstos, los bienes situados en España que hayan sido declarados Patrimonio Mundial, que van precedidos en la redacción del precepto legal de la conjunción copulativa “y”, además de que en ambos grupos se requiere la situación en España, y que si fuese un único grupo no sería necesario reiterar. Por ello, si se quisiera que sólo gozasen del beneficio fiscal los que constituyen Patrimonio Mundial situado en España, la redacción del precepto que establece la causa de la deducción debiera haber sido la siguiente: “por la rehabilitación de edificios, el 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 las ciudades, de los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos, o de los bienes, declarados Patrimonio Mundial por la UNESCO situados en España”.

En consecuencia, entiendo que el ámbito del beneficio fiscal también debe incluir los entornos protegidos, por lo que aquí interesa los naturales o paisajísticos, conforme a la legislación estatal, autonómica e incluso europea.

A este respecto es significativo que autores que se han dedicado al estudio de estos beneficios (MUÑOZ DEL CASTILLO, VEGA HERRERO y VAQUERA GARCÍA, pág. 53-54), subrayando la referencia que el precepto hace a entornos protegidos, hayan señalado que este supuesto no está pensado, en principio, para bienes integrantes del patrimonio histórico español, pero su mención no sobra porque en los entornos objeto de protección puede haber inmuebles del citado patrimonio; en la hipótesis de que sean bienes de interés cultural, el propietario puede acogerse a la deducción del apartado b) y, si no pertenecen a dicha categoría, el contribuyente podrá practicar la deducción por los gastos que realice en los edificios para los fines indicados en el apartado c).

Por último, debe señalarse que la actual ley del IRPF no se remite en la regulación de este beneficio fiscal al anexo de la Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

En consecuencia, la realización de gastos o inversiones en la mejora de infraestructuras de su propiedad situados en el entorno protegido de un conjunto natural o paisajístico dará lugar a una deducción del 15% sobre la cantidad destinada a ello, tanto si es gasto como inversión.

III.1.1.3. Impuesto sobre sociedades.

En este impuesto también nos encontramos con la deducción por donaciones, compartiendo el mismo régimen que se ha señalado en el IRPF, con las siguientes diferencias. En cuanto al porcentaje de deducción no es el 25, sino el 35 por 100 de la base de deducción, teniendo ésta como límite el 10 por ciento de la base imponible, con la salvedad de que las cantidades que excedan dicho límite podrán aplicarse en los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

Por otro lado, también en el IS está prevista (art. 38 TRLIS) la deducción en la cuota íntegra del 15 por ciento del importe de las mismas inversiones y gastos que los indicados en el IRPF, y que presentan la misma problemática interpretativa. Esta deducción también se ve afectada por la supresión progresiva de beneficios fiscales para el IS (Disp. Ad. 10ª.4 LIS), siendo aplicable en 2008 el resultado de multiplicar 15 por 0,750 (11,25), redondeando por exceso, por tanto 12%. En 2009 el coeficiente es 0,625 y el último previsto es 0,125 para 2013.



III.1.1.4. Impuesto sobre sucesiones y donaciones.

En este Impuesto se introdujo, en primer lugar, una reducción de la base imponible en aquellos casos de adquisiciones mortis causa por el cónyuge, descendientes o adoptados del causante, de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español o del de las Comunidades Autónomas, exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio, siendo su cuantía del 95 por 100 del valor de dichos bienes, y estando condicionada al mantenimiento de la adquisición durante diez años, salvo que en ese plazo fallezca el adquirente.

Del mismo importe que la anterior está prevista otra reducción para donaciones inter vivos de los mismos bienes y en favor de las mismas personas, cuando el donante tenga más de 65 años o esté en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez y el donatario mantenga lo adquirido y también la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio. Este último requisito, a la vista de cómo se ha interpretado en el caso de la reducción por la donación de empresas, puede permitir la alteración de los bienes, manteniendo el valor, por otros que también estén exentos.

Estos beneficios fiscales no son aplicables, porque el impuesto no las grava, cuando el destinatario de la donación o sucesión es una entidad, pues en ese caso la adquisición patrimonial gratuita queda sujeta al Impuesto sobre sociedades.

En el impuesto sobre sucesiones y donaciones, y sobre este tipo de bienes debe señalarse que las CCAA también pueden legislar creando nuevas reducciones o modificando las del Estado, así como otros aspectos, circunstancia que ha permitido que en el régimen de este impuesto se produzcan diferencias sustanciales entre unas Comunidades y otras. En Andalucía, para adquisiciones de parientes del grupo I y II, si el patrimonio del causante es inferior a 500.000 €, con determinados requisitos, hay una reducción del 100%. En el apartado III.5 se exponen las medidas relevantes adoptadas por las CCAA.

Si se introdujese la medida de carácter general enunciada en el punto III, sería también aplicable la reducción establecida tanto para transmisiones mortis causa, como inter vivos de donaciones de inmuebles integrantes del patrimonio natural protegido.

III.1.2. Impuestos locales.

En relación con los bienes del patrimonio histórico encontramos algunos beneficios fiscales entre los impuestos locales, en concreto en uno obligatorio, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), y en los dos potestativos regulados en el TRLRHL, que son el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), y el Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU).

Para el IBI se establece una exención rogada en el art. 62.2, b), TRLRHL³, en virtud del cual las exenciones, que coinciden con las señaladas para el Impuesto sobre el Patrimonio, se proyectan, en primer lugar, sobre monumentos y jardines históricos que tengan una declaración individual y estén inscritos; en segundo lugar sobre inmuebles enclavados en sitios o conjuntos históricos, que estén catalogados y tengan una antigüedad igual o superior a 50 años, y por último, los ubicados en zonas arqueológicas, siempre que esté incluido como objeto de especial protección en el instrumento de planeamiento urbanístico. Ahora bien, la redacción del precepto (“Esta exención no alcanzará a cualesquiera clases de bienes urbanos ubicados dentro del perímetro ...”), permite entender que los condicionantes sólo son exigibles para bienes urbanos, mientras que si se encontrasen en suelo rústico, dichos condicionantes no debiera considerarse que sea necesario que concurren.

En el ICIO, el art. 103.2 enumera una serie de bonificaciones que pueden establecerse por las Entidades locales, y entre ellas se encuentra la que permite una bonificación de hasta el 95 por 100 de la cuota del impuesto a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias... histórico-artísticas... que justifiquen tal declaración. La declaración corresponderá al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros. A diferencia de la exención anterior, en este caso no solo es que la bonificación también debe solicitarse en cada caso, sino que previamente debe estar prevista en la Ordenanza, pues si no lo está no se podrá solicitar.

Por último, en el IIVTNU, el art. 105.1,b) establece una exención para los casos de transmisiones de bienes que se encuentren dentro del perímetro delimitado como Conjunto Histórico-Artístico, o hayan sido declarados individualmente de interés cultural, según lo establecido en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, cuando sus propietarios o titulares de derechos reales acrediten que han realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles. No se trata, por tanto, de una exención automática, sino que se deberá acreditar la realización de gastos no subvencionados a que se refiere la ley, pudiendo la Ordenanza fiscal regular los aspectos sustantivos y formales de la exención.

³ El apartado letra b) dispone: “b) Los declarados expresa e individualizadamente monumento o jardín histórico de interés cultural, mediante Real Decreto en la forma establecida por el artículo 9 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, e inscritos en el Registro General a que se refiere su artículo 12 como integrantes del Patrimonio Histórico Español, así como los comprendidos en las disposiciones adicionales primera, segunda y quinta de dicha Ley.

Esta exención no alcanzará a cualesquiera clases de bienes urbanos ubicados dentro del perímetro delimitativo de las zonas arqueológicas y sitios y conjuntos históricos, globalmente integrados en ellos, sino, exclusivamente, a los que reúnan las siguientes condiciones:

- En zonas arqueológicas, los incluidos como objeto de especial protección en el instrumento de planeamiento urbanístico a que se refiere el artículo 20 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

- En sitios o conjuntos históricos, los que cuenten con una antigüedad igual o superior a cincuenta años y estén incluidos en el catálogo previsto en el Real Decreto 2159/1978, de 23 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de Planeamiento para el Desarrollo y aplicación de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, como objeto de protección integral en los términos previstos en el artículo 21 de la Ley 16/1985, de 25 de junio”.



Obviamente esta exención sólo tiene proyección sobre bienes urbanos, pues en caso de los rústicos no están sujetos al impuesto.

Como puede apreciarse, aunque no son de gran entidad, la inclusión del patrimonio natural dentro del régimen de beneficios fiscales aplicable a los bienes del patrimonio histórico comportaría al menos hacer desaparecer una diferencia cada vez menos justificada en la actualidad, pues la conservación de la naturaleza no debe verse tratada en peores condiciones, especialmente porque también afecta al contenido del derecho de propiedad y esas limitaciones en cierto modo pueden compensarse con las exenciones en el IBI, al margen de otros beneficios que puedan ser aplicables cuando se produzcan los correspondientes presupuestos de hecho, y que como se ha visto puede proyectar efectos reales en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas, impuesto sobre sociedades, impuesto sobre sucesiones y donaciones, impuesto sobre bienes inmuebles e impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

III.2. Beneficios fiscales para las entidades sin ánimo de lucro.-

Desde el punto de vista de la custodia del territorio ya se ha indicado que los objetivos que se persiguen con ella se prevé que se consigan a través de la celebración de compromisos ante entidades de custodia, que cuando sean entidades privadas deben ser entidades sin ánimo de lucro. Ley 49/2002, de 22 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, establece un régimen especial para las entidades sin fines lucrativos que persigan fines de interés general, **como la defensa del medio ambiente** y que dediquen a los mismos el 70% de las rentas sujetas, gravándose al 10% en el impuesto sobre sociedades. Asimismo, de acuerdo con la Disp. Ad. 9ª de Ley 43/2003, de 21 de noviembre, de Montes, y a efectos de la citada Ley 49/2002, se considerarán incluidos entre los fines de interés general los orientados a la gestión forestal sostenible.

En líneas generales, el régimen fiscal de estas entidades proyecta consecuencias en los impuestos siguientes:

- ~ Impuestos sobre Sociedades. Con un régimen opcional o la aplicación del régimen de entidad exenta previsto en la LIS.
- ~ Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Si ha optado por régimen especial.
- ~ Impuesto sobre Actividades Económicas. Si ha optado por régimen especial.
- ~ Impuesto sobre el Incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. Si ha optado por régimen especial.
- ~ Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos documentados. Si ha optado por régimen especial.



~ Para entidades de carácter social en el IVA hay previsiones específicas.

La Ley 49/2002 regula un régimen fiscal especial aplicable a las entidades que cumplan los requisitos exigidos en la misma (más favorable pero exigente en cuanto a sus requisitos), mientras que el TRLIS (capítulo XV del título VII) regula un régimen aplicable a las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que no se aplica el régimen anterior.

Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos, entre otras: las fundaciones, las asociaciones declaradas de utilidad pública y las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, si son fundaciones o asociaciones

La ausencia de ánimo de lucro no significa la imposibilidad de obtener beneficios, y así el propio artículo 24 de la Ley 50/2002 de Fundaciones permite que desarrollen actividades económicas cuyo objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sean complementarias a las mismas, con respeto a las normas de la competencia.

La ausencia de ánimo de lucro hace referencia a la necesidad de que los beneficios se destinen a sus fines, o, dicho de otro modo, los beneficios no pueden ser repartidos entre los órganos directivos o personas vinculadas a los mismos.

Entre las condiciones que se establecen para las entidades sin ánimo de lucro que puedan disfrutar del régimen especial, se establece que **los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos no pueden ser los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni beneficiarse de condiciones especiales para utilizar sus servicios.**

No obstante hay unas excepciones, para diversas actividades, entre las que se encuentran las de Fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español, o de la Ley de la respectiva Comunidad Autónoma que le sea de aplicación, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes. Aquí deberían tener también cabida las entidades de custodia del territorio.

La aplicación del régimen especial no está sujeto a concesión por la Administración, pero sí a la comunicación de la opción por el régimen mediante una declaración censal, régimen fiscal que se aplica al período impositivo que finalice con posterioridad a la fecha de presentación de la declaración censal y a los sucesivos, en tanto que la entidad no renuncie al régimen.

La aplicación del régimen especial queda condicionada, para cada período impositivo, al cumplimiento, durante cada uno de ellos, de las condiciones y requisitos previstos en el artículo 3 de la Ley.

Entre las rentas que están exentas debe citarse aquí las derivadas de los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial, en el momento de su constitución o en un momento posterior, y las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial y en virtud de los contratos de patrocinio publicitario; las derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad y las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas, entre las que se encuentran las explotaciones económicas de parques y otros espacios naturales protegidos de características similares y las consideradas de escasa relevancia, que lo serán aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros.

Un cuadro comparativo entre el tratamiento que recibirían las rentas según se aplique el régimen de la ley 49/2002, o el de entidades exentas del TRLIS, muestra lo siguiente:

1. **Cuotas de los socios, donativos, donaciones y subvenciones:** Ley 49/2002: Exentas/TRLIS: Exentas.
2. **II) Rentas de actividades de interés general consideradas explotaciones económicas:** Ley 49/2002: Exentas/ TRLIS: No exentas
3. **III) Rentas de otras actividades económicas:** Ley 49/2002: No exentas/ TRLIS: No exentas
4. **IV) Rentas procedentes del patrimonio:** Ley 49/2002: Exentas/ TRLIS: No exentas
5. **V) Ganancias patrimoniales procedentes de la venta del patrimonio afecto al objeto social:** Ley 49/2002: Exentas /TRLIS: Exentas sólo si se reinvierten.
6. **Ganancias patrimoniales procedentes de la venta del patrimonio no afecto al objeto social:** Ley 49/2002: Exentas/ TRLIS: No exentas

En el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que como ya se ha indicado es un impuesto local, conforme al art. 15.1 de ley 49/2002, están exentos los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades. La exención se aplicará si son concesionarios, superficiarios, usufructuarios o propietarios.

En el Impuesto sobre Actividades económicas, estarán exentas por las explotaciones económicas a que se refiere el artículo 7 de la Ley. No obstante, dichas entidades deberán presentar declaración de alta en la matrícula de este impuesto y declaración de baja en caso de cese en la actividad. Ahora bien, la exención puede tenerse también por no alcanzar al millón de euros de cifra de negocio.

Estarán exentos en el Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos, los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos. Esto es, cuando transmitan onerosamente los terrenos o los reciban gratuitamente. En el supuesto de transmisiones de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, efectuadas a título oneroso por una entidad sin fines lucrativos, la exención en el referido impuesto estará condicionada a que no estén afectos a una actividad no exenta en el IS.

Las exenciones de los tres impuestos locales citados se condicionan en cuanto a su aplicación a que se comunique al Ayuntamiento correspondiente el ejercicio de la opción por el régimen especial en el Impuesto sobre Sociedades.

En relación con el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITPAJD), el art. 45, I,A) de su Texto refundido dispone una exención objetiva para las entidades sin fines lucrativos a que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que se acojan al régimen fiscal especial en la forma prevista en el artículo 14 de dicha Ley. A la autoliquidación en que se aplique la exención se acompañará la documentación que acredite el derecho a la exención.

Este impuesto presenta una triple manifestación, las Transmisiones onerosas, las operaciones societarias y los actos jurídicos documentados. La modalidad de operaciones societarias no será de aplicación en ningún caso, pues estas entidades no persiguen fines lucrativos, pues las operaciones que en ese impuesto se gravan son de entidades que sí buscan lucro. Por tanto la exención alcanzará a la modalidad de ITP, y de ser aplicable a la cuota variable de AJD, nunca a su cuota fija.

Esta es una de las **exenciones** que debe destacarse especialmente, pues como ya se indicó más arriba, varios de los instrumentos jurídicos que se utilizan para **la custodia del territorio** pueden quedar gravados por este impuesto, dado que conforme al art. 7.1 de su texto refundido, son transmisiones patrimoniales sujetas:

- a. Las **transmisiones onerosas** por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.
- b. La **constitución de derechos reales**, préstamos, fianzas, **arrendamientos**, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos.

Se liquidará como constitución de derechos la ampliación posterior de su contenido que implique para su titular un incremento patrimonial, el cual servirá de base para la exigencia del tributo.

Los contratos de aparcería y los de subarriendo se equiparán a los de arrendamiento.

El sujeto pasivo de este impuesto es quien adquiere o favor de quien se constituye el derecho, y el arrendatario. Por tanto, siendo una entidad de custodia quien adquiera

los derechos y reúna los requisitos pasa que se le aplique la ley 49/2002, esos contratos estarán exentos.

En relación con el otro impuesto indirecto que presenta relaciones con el ITP, que es el IVA, en la Ley 49/2002 no hay una previsión específica, pero conforme a la Ley del IVA determinadas entregas o prestaciones de servicios pueden estar exentas de este impuesto (para el destinatario), cuando se presten por entidades de carácter social. La propia LIVA establece qué se debe considerar como entidad de carácter social (art. 20. Tres), debiendo solicitar el reconocimiento de su condición en la forma que reglamentariamente se determine, quedando subordinada la eficacia de dicho reconocimiento, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que fundamentan la exención.

Las prestaciones de servicios efectuadas por Entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social que están exentas contemplan, entre otras, las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y **parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares**.

Muchas de las actividades exentas en IVA coinciden con las que la Ley 49/2002 establece a efectos del IS, aunque efectuada la opción por el régimen especial en el IS, el régimen para obtener la exención en el IVA no es coincidente. Todas las entidades a las que les resulte de aplicación la ley 49/2002 normalmente podrán disfrutar de la exención en el IVA, pero no todas las de carácter social que estén exentas en el IVA podrán estar acogidas a la ley 49/2002.

La única previsión de la Ley 49/2002 sobre el IVA es a los efectos de los convenios de colaboración (mecenazgo).

Las entidades de custodia a las que les sea aplicable la ley 49/2002, como se ha visto, pueden gozar de importantes beneficios fiscales en impuestos directos e indirectos, con repercusión en las haciendas estatal, autonómica y local, siendo difícilmente justificable una ampliación de los mismos, aunque sí convendría realizar alguna matización y modificación normativa. La matización, si se considera necesario y para evitar problemas interpretativos es la conveniencia de citar expresamente a las entidades de custodia del territorio, si no se entendiera, que creemos que sí, que tienen cabida dentro de las entidades de defensa del medio ambiente, pero quizá sea conveniente tanto para dar más trascendencia a esta actividad de custodia, como porque en la Ley de Montes y a los efectos de la ley 49/2002, se dispuso que se considerarán incluidos entre los fines de interés general los orientados a la gestión forestal sostenible.

III.3 Incentivos fiscales al mecenazgo



El mecenazgo supone la participación privada en la realización de actividades de interés general que lleven a cabo las siguientes entidades:

- a. Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en ley 49/2002.
- b. Estado y entidades públicas (CCAA, EELL, OOAA, Universidades, colegios mayores)

El mecenas podrá beneficiarse en su respectivo impuesto sobre la renta por las siguientes actuaciones:

- a) Donativos y donaciones dinerarios, de bienes o de derechos y demás negocios gratuitos previstos en el art. 17 de la ley 49/2002.
- b) Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general.
- c) Gastos en actividades de interés general. ...

Estos beneficios, de los que ya se ha hecho alguna referencia al tratar los relacionados con el patrimonio histórico en el IRPF y en el IS, se aplicarán sobre el importe o valor de lo entregado y son los siguientes:

- En IRPF deducción en la cuota del 25%. Con el límite del 10% de la base liquidable.
- En el IS deducción en la cuota del 35%. Con el límite del 10% de la base imponible. Pero si hay excesos puede deducirse en los 10 años siguientes.
- En el IRNR, si se actúa sin establecimiento permanente, como en IRPF. Si con establecimiento permanente, como IS.

Asimismo, estarán exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que grave la renta del donante o aportante, las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de la Ley.

En cuanto a los convenios de colaboración, por los que las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades, se dispone por un lado que la difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración no constituye una prestación de servicios, lo que es relevante a efectos del IVA, así como que la ayuda será gasto deducible en IS, IRPF e IRNR, si bien esto no es de aplicación a empresarios personas físicas en estimación objetiva.

Además de la deducción que corresponda en la cuota, también los gastos en fines de interés general serán gasto deducibles para el mecenas en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o del rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta

de las Personas Físicas, siempre que se trate de los fines de interés general a que se refiere el número 1º del artículo 3 de la Ley 49/2002, entre los que se encuentra la defensa del medio ambiente.

El tratamiento fiscal establecido para las acciones de mecenazgo también cabe considerarlo suficiente en nuestro ordenamiento, no encontrando razones para ampliar la excepción que suponen a la contribución al sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de constituir los fondos que se destinan a esos fines un modalidad de satisfacción de los intereses generales.

III.4 LEY DE MODERNIZACIÓN DE EXPLOTACIONES AGRARIAS: BENEFICIOS FISCALES.

La Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de explotaciones agrarias también establece una serie de beneficios fiscales, en algunos casos pueden incidir en acciones de custodia. Para la obtención de la mayoría de beneficios fiscales que se establecen en esta Ley se deberá acreditar la condición de explotación prioritaria, bien mediante el Certificado de la Comunidad Autónoma respectiva o bien por la inclusión de la misma en el Catálogo General de Explotaciones Prioritarias del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.

III.4.1. Beneficios fiscales en Impuestos directos.

Los distintos impuestos directos que se ven afectados por la Ley 19/95 son el Impuesto sobre Sociedades (IS), el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)

En el Impuesto sobre Sociedades se estableció para determinados bienes de explotaciones asociativas prioritarias un régimen de libertad de amortización, que se incorporó y amplió en la posterior Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del IS, hoy TRLIS (RDleg. 4/2004, de 5 de marzo), estableciéndose así en el art. 11,2, e). Se trata de elementos del inmovilizado material o **inmaterial**, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de reconocimiento como explotación prioritaria.

Cuando esas explotaciones asociativas tengan la condición de cooperativas agrarias especialmente protegidas, gozarán de una bonificación en la cuota íntegra del IS del 80% (con anterioridad era del 50%).

Por lo que al IRPF se refiere, encontramos dos medidas incentivadoras, una que se proyecta sobre la determinación de incrementos y disminuciones patrimoniales, que fue de carácter temporal, y otra sobre la determinación del rendimiento neto de las actividades agrícolas y ganaderas desarrolladas por agricultores jóvenes o asalariados



agrarios⁴, establecida en la Disposición Adicional sexta LIRPF, que también tiene carácter temporal, requiriendo su disfrute la realización de un plan de mejora de la explotación. El beneficio consiste en reducir en un 25% el rendimiento neto de la actividad, en los siguientes términos:

- La reducción se podrá practicar durante los períodos impositivos cerrados en los cinco años siguientes a la primera instalación como titulares de una explotación prioritaria.

- El rendimiento a reducir será el resultante exclusivamente de la aplicación de las normas que regulan el método de estimación objetiva, lo que significa que sólo cuando los rendimientos se determinen por este método será aplicable la reducción.

- Esta reducción será también tenida en cuenta a efectos de determinar la cuantía de los pagos fraccionados.

En el ISD, como impuesto directo que grava la adquisición de bienes a título gratuito, son aplicables beneficios semejantes a los establecidos para los Impuestos indirectos que recaen sobre el tráfico patrimonial, de los que nos ocupamos posteriormente. Pero también prevé la Ley (Disp. Ad. 4ª) unas bonificaciones en la base imponible aplicables a la transmisión de superficies rústicas de dedicación forestal, siempre que tal dedicación sea superior al 80% de la superficie total de la explotación, que sólo están previstas para las transmisiones susceptibles de caer bajo el ámbito de aplicación del ISD, esto es, para transmisiones *mortis causa* y donaciones *inter vivos*. La bonificación o reducción de la base será del 90, 75 ó 50 %, en función de la relevancia de la explotación⁵.

III.4.2. Beneficios fiscales en impuestos indirectos.

Uno de los mayores inconvenientes que presenta la redacción de la ley 19/95, por lo que a estos beneficios se refiere, es la falta de concreción en distintos supuestos del

⁴ Aun cuando la ley dedica su art. 2 a dar definiciones de lo que debe entenderse en distintas expresiones que utiliza, no dice sin embargo qué debe entenderse por asalariado agrario, pero puede inducirse a partir de los preceptos del capítulo IV (art. 17 a 20), que será el trabajador por cuenta ajena de régimen agrario que cumpliendo los requisitos de edad del agricultor joven, vaya a instalarse en una explotación prioritaria o se comprometa a alcanzar el volumen requerido o la capacitación profesional en un plazo de dos años desde su instalación.

⁵ La escala de la reducción, conforme establece la Disposición Adicional 4ª, es la siguiente:

Del 90 por 100 para superficies incluidas en Planes de protección por razones de interés natural aprobados por el órgano competente de la Comunidad Autónoma, o, en su caso, por el correspondiente del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.

Del 75 por 100 para superficies con un Plan de Ordenación forestal o un Plan Técnico de Gestión y Mejora Forestal, o figuras equivalentes de planificación forestal, aprobado por la Administración competente.

Del 50 por 100 para las demás superficies rústicas de dedicación forestal, siempre que, como consecuencia de dicha transmisión, no se altere el carácter forestal del predio y no sea transferido por razón de *inter vivos*, arrendada o cedida su explotación por el adquirente, durante los cinco años siguientes al de la adquisición.

De la misma reducción gozará la extinción del usufructo que se hubiera reservado el transmitente.



impuesto en el que se tendrá derecho al beneficio fiscal, lo que puede comportar importantes problemas en la aplicación concreta de los mismos.

Como ya se ha señalado, por la coincidencia de beneficios fiscales, los que aquí trataremos también son procedentes en el ISD, cuando sea susceptible de aplicación este impuesto. Dada la diversidad de supuestos que reciben un tratamiento tributario ventajoso, enumeraremos cada uno de ellos, especificando el beneficio fiscal y los impuestos en que pueda ser de aplicación.

1º.- Préstamos.

En torno a los préstamos hipotecarios gravados por el IVA - por ej. los concedidos por una entidad financiera-, el art. 8 para las explotaciones prioritarias, y el art. 20.4 para los agricultores jóvenes y asalariados agrarios⁶, establecen una exención en la modalidad de cuota variable del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados que grava los documentos notariales, en concreto cuando documenten su constitución, modificación o cancelación y estén vinculados a los fines legalmente establecidos (plan de mejora, primera instalación de explotación prioritaria...).

2º.- Transmisión de la explotación. En este caso encontramos tanto exenciones como reducciones de la base imponible.

- Para los agricultores jóvenes o asalariados agrarios que adquieran por cualquier título, para su primera instalación en una explotación prioritaria, el pleno dominio o el usufructo vitalicio de una explotación agraria o de parte de la misma o de una finca rústica, se establece la "exención que grave la transmisión o adquisición de que se trate".

Esta exención surtirá efectos en el ISD, en la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, e incluso podría proyectarse sobre el IVA, a pesar de ya estar establecida la exención para las entregas de terrenos rústicos (art. 20.20 LIVA), para aquellos hipotéticos casos en que se tratase de una transmisión *inter vivos* de parte de una explotación que sí quedase sujeta al IVA, al no estar excluido este supuesto en el art. 7 LIVA.

El impuesto que no se verá afectado por esta exención, puesto que no es necesaria, será el municipal sobre plusvalías en el caso de estar establecido en el

⁶ Dichos preceptos disponen: "Artículo 8. Préstamos. Quedarán exentas del gravamen gradual de Actos Jurídicos Documentados, las primeras copias de escrituras públicas que documenten la constitución, modificación o cancelación de préstamos hipotecarios sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando los mismos se concedan a los titulares de explotaciones prioritarias para la realización de planes de mejora y a los titulares de explotaciones que no siendo prioritarias alcancen dicha consideración mediante adquisiciones financiadas con el préstamo".

"Artículo 20.4. Quedarán exentas del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, las primeras copias de escrituras públicas que documenten la constitución, modificación o cancelación de préstamos hipotecarios sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando los mismos se concedan a agricultores jóvenes o asalariados agrarios para facilitar su primera instalación de una explotación prioritaria".



correspondiente municipio, dado que dicho impuesto no grava la transmisión ni la adquisición, y sólo recae sobre terrenos urbanos, no rústicos.

Es una exención que requiere que el correspondiente acto se documente en escritura pública, así como que en ella y en su caso en el Registro de la Propiedad, se haga constar el carácter condicional de la exención, puesto que si se enajenan, arriendan o ceden las fincas dentro de los cinco años siguientes, deberá justificarse el pago del impuesto correspondiente (art. 20.3).

La circunstancia de exigir la documentación en escritura pública para disfrutar de la exención prevista, podría plantear la exigibilidad de la modalidad Actos jurídicos documentados del ITPAJD que grava con cuota variable las primeras copias de escrituras cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles y no sujetos al ISD o a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias, pero como en este caso no estamos ante una **no sujeción** a TPO, sino ante una exención, ésta también se proyectará sobre la modalidad de AJD.

- Otra exención se prevé para la transmisión o adquisición de terrenos para completar bajo una sola linde la superficie suficiente para constituir una explotación agraria prioritaria. También debe documentarse en escritura pública, debiendo hacerse constar la indivisibilidad de la finca resultante durante cinco años (art. 10.1). La exención será de aplicación, pues, en el ISD e ITPAJD.

- Una última exención se prevé para los casos de permutas de fincas rústicas, concretándose en el art. 12 con efectos únicamente en la modalidad de transmisiones patrimoniales del ITPAJD o en el IVA, afectando a las permutas que sean autorizadas por el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, o la Comunidad Autónoma competente, en las que uno de los permutantes sea titular de una explotación agraria prioritaria, se documente en escritura pública y atienda a alguna de las finalidades legalmente previstas⁷.

- La transmisión o adquisición del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria en su integridad -considerándose tal aunque se excluya la vivienda-, en favor o por el titular de otra explotación que sea prioritaria o que alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición, gozará de una reducción del 90% de la base imponible del impuesto que grave dicha transmisión o adquisición, esto es, el ISD o ITPAJD. No obstante, en caso de transmisión gratuita pudiera ser, en función de las circunstancias concurrentes, que sea más beneficioso el régimen general del ISD para transmisiones de empresas familiares.

⁷ A saber: "a) Eliminar parcelas enclavadas, entendiéndose por tales las así consideradas en la legislación general de reforma y desarrollo agrario.

b) Suprimir servidumbres de paso.

c) Reestructurar las explotaciones agrarias, incluyendo en este supuesto las permutas múltiples que se produzcan para realizar una concentración parcelaria de carácter privado".

Esta reducción se equipara a la exención, por elevarse la reducción al 100% en el caso de continuación de la explotación por el cónyuge superviviente, y en el caso de ser adquirida por un agricultor joven o un asalariado agrario durante los cinco años siguientes a su primera instalación, por incrementarse la reducción en ese caso en diez puntos porcentuales (art. 9 y 20. 2 y 3).

Por lo demás se exigen idénticos requisitos a los indicados para la exención en favor de los agricultores jóvenes para su primera instalación.

- La transmisión parcial de explotaciones y de fincas rústicas por cualquier título, también comporta una reducción del 75% cuando sea adquirida por un titular de explotación prioritaria que no pierda o que alcance esta condición como consecuencia de la adquisición. Si el adquirente es, además, agricultor joven o asalariado agrario, se incrementa al 85%. Los requisitos son los mismos que en el caso anterior (art. 11 y 20.2 y 3).

- La transmisión o adquisición de terrenos por titulares de explotaciones agrarias que pretendan completar bajo una sola linde el 50%, al menos, de la superficie de una explotación cuya renta unitaria de trabajo⁸ esté dentro de los límites establecidos a efectos de concesión de beneficios fiscales para las explotaciones prioritarias, tendrá una reducción del 50% en la base imponible, bien del ISD, o del ITP. Debe destacarse que en este caso el beneficiario de la reducción no es necesario que sea titular de una explotación agraria prioritaria.

Aquí son exigibles los mismos requisitos que los señalados para la exención en la transmisión o adquisición de terrenos para completar bajo una sola linde la superficie suficiente para constituir una explotación agraria prioritaria (art. 10).

3º. Inscripciones registrales.

Para aquellos casos en que las fincas integradas en una explotación prioritaria o de las que con su integración permitan constituir la, no estén inscritas en el Registro de la Propiedad o se hubiese interrumpido el tracto registral, los expedientes de dominio, actas de notoriedad y cualquier otro procedimiento para inmatricular o reanudar el tracto sucesivo, disfrutarán de una reducción del 90% en la base imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, del ITPAJD (art. 13).

Resumiendo, la mayoría de los beneficios que se establecen en la Ley 19/95 tienen una clara vocación incentivadora, aunque normalmente sólo se podrán disfrutar una

⁸ Conforme al art. 2.11 de la Ley 19/95, se entiende por Renta unitaria de trabajo, el rendimiento económico generado en la explotación agraria que se atribuye a la unidad de trabajo y que se obtiene dividiendo entre el número de unidades de trabajo agrario dedicadas a la explotación, la cifra resultante de sumar el margen neto o excedente neto de explotación y el importe de los salarios pagados.



vez, o durante un período limitado de tiempo, y que en supuestos muy excepcionales podrán tener proyección sobre actuaciones o estrategias propias de custodia del territorio, por lo que sería conveniente que los beneficios aquí indicados fuesen de aplicación también para los terrenos objeto de custodia, estableciéndose de forma expresa su aplicación mediante equiparación. Esta medida puede ser adoptada por el Estado y las CCAA, proyectando sus efectos sobre los tributos en los que a su vez tengan potestad normativa. Y con una redacción similar a la propuesta para la equiparación con el patrimonio histórico.

III.5 Otros beneficios fiscales.-

Hasta aquí se ha hecho referencia a diversos beneficios fiscales que pueden ser relevantes para colaborar en la custodia del territorio que se pueden agrupar dentro del régimen fiscal del patrimonio histórico, así como de las entidades sin ánimo de lucro y de incentivos al mecenazgo. Pero no son esos los únicos beneficios fiscales que pueden ser trascendentes. De esos otros se da cuenta seguidamente.

III.5.1. Delimitación IVA-ITP.-

Las operaciones sujetas a IVA no lo están al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del ITP y AJD. Ambos impuestos se excluyen entre sí: el IVA grava las operaciones empresariales y el ITPAJD las no empresariales. No obstante, quedan sujetas a ITP las entregas y arrendamiento de bienes inmuebles y la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre los mismos, cuando estén exentos del IVA, salvo en caso de renuncia a la exención.

En el IVA están exentas las entregas de terrenos rústicos y demás no edificables (no urbanizables), incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, indispensables para el desarrollo de una explotación agraria. Respecto a los terrenos, el principio general es que sólo se gravan los edificables. Se excluyen los destinados a explotaciones agrarias, así como los demás no edificables que no son objeto de actividad empresarial, pues no se les puede incorporar valor añadido. Y respecto a las edificaciones, el criterio general es que se grava todo el proceso de construcción, hasta su terminación, incluida la primera entrega de la edificación terminada. Las segundas y ulteriores entregas están exentas. También está exento el arrendamiento de viviendas.

Por tanto, están exentos los arrendamientos de terrenos rústicos y, entre estos, los arrendamientos de pastos, pero no los arrendamientos o cesiones de terrenos para la caza ya que en estos el objeto del contrato no es el terreno, sino su aprovechamiento. No obstante, estos últimos no están sujetos cuando tales arrendamientos o cesiones tengan la consideración de autorizaciones o concesiones administrativas. La condición de entidad deportiva, social y sin ánimo de lucro de la entidad arrendataria o



cesionaria de los citados terrenos, carece de relevancia a efectos de determinar la no sujeción, o sujeción y no exención de las citadas operaciones. En el mismo sentido, están sujetas y no exentas del IVA las prestaciones de servicios consistentes en la cesión o arrendamiento de terrenos para la caza efectuados por los titulares de los mismos, bien sean personas físicas, asociaciones de propietarios, ayuntamientos, juntas vecinales o sociedades mercantiles.

El titular de una explotación cinegética que arrienda los terrenos de la misma a diversos agricultores y cede el derecho de caza a cambio de contraprestación dineraria, no realiza ninguna actividad agrícola. No puede incluirse dentro de la actividad «otros trabajos accesorios» prestados por agricultores y ganaderos, excluidos del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, puesto que esta disposición exige que los trabajos y servicios se presten de forma directa por los titulares de la explotación agrícola, aunque tengan carácter accesorio (DGT 30-12-98), quedando excluida del régimen simplificado, y siendo aplicable el régimen general.

En todos los supuestos anteriores en que resulte de aplicación la exención en el IVA, como ocurre con el arrendamiento de terrenos rústicos, por tratarse de operaciones inmobiliarias procederá la sujeción a la modalidad de Transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, y en la medida que el adquirente o el arrendatario sea una entidad a la que resulte de aplicación la ley 49/2002, estarán exentas del impuesto.

III.5.2. IRPF: empresarios en régimen de estimación objetiva.-

En el impuesto sobre la renta de las personas físicas, en la determinación por estimación objetiva de los rendimientos de actividades agrarias, 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, 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 estimación objetiva, en concreto, que las anuales Órdenes ministeriales lo regulan así: "Actividad:... actividades accesorias⁹ realizadas por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales y servicios de cría, guarda y engorde de aves.

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.

Por otro lado, hay ocasiones en que los acuerdos de custodia llevan al establecimiento de servidumbres, que como ya se ha dicho en la medida que se constituyan a favor de entidades de custodia a las que sea de aplicación la Ley 49/2002 estarán exentas por su constitución, pero si se satisface una indemnización al titular de la finca sobre la que se establece la servidumbre, ésta indemnización estará sujeta y gravada por el IRPF o IS, según la condición del titular. Del mismo modo, la percepción de ayudas públicas con ocasión de la suscripción de acuerdos de custodia (ej., para la conservación y limpieza del monte), también quedarían sujetas y gravadas, salvo algunos supuestos de rentas forestales (D. Ad. 4ª LIRPF). Por lo que supone para la sociedad evitar que se degrade el patrimonio natural por la acción del propietario, estas ayudas públicas y las indemnizaciones que pudiera percibir por la constitución de servidumbres, debiera establecerse que quedaran exentas en estos impuestos.

En la línea de lo anterior, y para aquellos casos en que pueda darse la concurrencia de terrenos susceptibles de generar rendimientos susceptibles de determinarse por Estimación objetiva, y para facilitar los objetivos de la custodia, sería conveniente la adición de un nuevo índice corrector para aquellos casos en que el titular haya asumido compromisos de custodia del territorio, aquilatando de ese modo las restricciones que comporta la custodia, índice que podría situarse entre el 0,80 y el 0,95, siendo compatible con otros que pudieran ser de aplicación. Esta modificación debería llevarse a cabo por el Estado por Orden Ministerial. En cambio, la exención de las ayudas públicas e indemnizaciones en caso de constitución de servidumbres, consecuencia de acuerdos de custodia deberá establecerse por ley.

III.5.3. Impuesto sobre bienes inmuebles.-

⁹ 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"



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.

Para incentivar la custodia del territorio podría establecerse una exención en el IBI, aunque fuese temporal, y no compensable, por lo que podría establecerse en la ley para que decida cada Ayuntamiento si la establece, exención que podría alcanzar a los terrenos afectados por estrategias y técnicas de custodia, y que permitiría una mayor implicación por parte de los propietarios.

III.5.4. Medidas adoptadas por Comunidades Autónomas.-

En el vigente régimen de financiación de las Comunidades Autónomas, además de su poder tributario sobre los tributos propios, gozan de potestad normativa para modificar dentro de su ámbito territorial determinados aspectos de algunos tributos cedidos por el Estado.

Sobre los espacios naturales son pocas las medidas singulares de carácter tributario que las Comunidades Autónomas han adoptado, si bien sí hay más en relación con explotaciones agrarias, terrenos rústicos y fines ecológicos, y todas ellas en tributos cedidos, pues en relación con tributos propios, sólo Aragón al regular la tasa por ocupación temporal de vías pecuarias y montes de titularidad de la Comunidad Autónoma, discrimina en función de si la vía o el monte forma parte de un espacio natural o están integrados en la Red Natura 2000, siendo mayor el gravamen cuando sí están protegidos.

En relación con tributos cedidos, se han adoptado medidas por algunas Comunidades, entre las que no está la de Andalucía, y con efectos en el IRPF, ISD e ITPAJD. A continuación relacionaremos las distintas medidas adoptadas en cada uno de estos impuestos.

Por lo que al **Impuesto sobre la renta de las personas físicas** se refiere son deducciones sobre la cuota autonómica lo que han venido a establecer, siendo por CCAA las siguientes:

1. Aragón.- Deducción del 15%, hasta el límite del 10% de la cuota íntegra autonómica, de las **donaciones dinerarias puras y simples** a favor de la CA, los



organismos y entidades públicas dependientes de la misma, cuya **finalidad sea la defensa y conservación del medio ambiente** y a favor de las entidades sin fines lucrativos que persigan los mismos fines y se hallen inscritas en los correspondientes registros de la CA.

2. La CA de Baleares por conservación y mejora de áreas de suelo rústico protegido se establece una deducción del **50% de los gastos de conservación y mejora realizados en fincas o terrenos incluidos en las áreas de suelo rústico protegido y de fincas incluidas en espacios naturales protegidos** (parques, reservas y monumentos naturales). Esta deducción sólo puede ser aplicada por los propietarios de tales terrenos y está sometida a las siguientes condiciones y límites:

- No se aplica cuando suponga una minoración del gravamen de alguna categoría de renta, por generar los citados terrenos rendimientos o incrementos de patrimonio sujetos durante el ejercicio de aplicación de la deducción.
- Tampoco se aplica si el contribuyente ha considerado tales gastos como deducibles de los ingresos brutos a los efectos de determinar la base imponible.
- Para tener derecho a esta deducción, al menos un 33% de la extensión de la finca debe quedar incluida en una de las áreas de suelo rústico protegido mencionadas.
- El importe de la deducción no puede superar la mayor de las siguientes cantidades:
 - La satisfecha en concepto de IBI de naturaleza **rústica**, excepto en el caso de fincas ubicadas en parques, reservas y monumentos naturales, en las que el límite será el triple de lo satisfecho por dicho impuesto.
 - La cantidad de 25,00 euros por hectárea de extensión de la finca, en los casos en que ésta se ubique dentro de parques, reservas y monumentos naturales; y la cantidad de 12,00 euros por hectárea de extensión de la finca para el resto de supuestos.
- El importe de esta deducción, junto con las restantes aplicables por el contribuyente, puede llegar hasta el 100% de la cuota íntegra autonómica del ejercicio en que se hayan producido los gastos de conservación y mejora. Es esta una deducción muy limitada pues sólo se aplicará si los terrenos no están afectos a una actividad económica, y si no lo están siempre que no hayan producido rendimiento sujeto al impuesto, esto es, no será aplicable si estuviesen arrendados.

3. Canarias.- Por donaciones con finalidad ecológica, se deducirá el 10% de las donaciones dinerarias efectuadas, hasta el límite del 10% de la cuota íntegra autonómica, a entidades públicas, cabildos o corporaciones municipales canarias, cuya finalidad sea la defensa y conservación del medio ambiente, o a entidades sin fines lucrativos, cuyo fin exclusivo sea la defensa del medio ambiente, inscritas en los registros de la Comunidad Autónoma de Canarias.

4. Castilla-León.- En esta Comunidad cabe distinguir dos deducciones, una por donativos, del 15% de las cantidades donadas para:

- La recuperación, conservación o mejora de espacios naturales y lugares integrados en la Red Natura 2000 en Castilla y León.
- Cantidades donadas a fundaciones culturales, asistenciales o ecológicas inscritas en el Registro de Fundaciones de Castilla y León.

Y por otro lado una deducción del 15% por la recuperación del patrimonio histórico-artístico y natural de las cantidades destinadas a:

- Actuaciones en bienes naturales ubicados en espacios naturales y lugares integrados en la Red Natura 2000, situados en Castilla y León, autorizadas o informadas favorablemente por la Comunidad. La suma de las bases de las deducciones no puede exceder del 10% de la base liquidable total del contribuyente.

5. En la misma línea han actuado los territorios forales de Vizcaya y Álava, si bien en este caso el IRPF no es un impuesto cedido, sino concertado.

6. Comunidad Valenciana.- Donaciones con finalidad ecológica: Deducción del 20% de las donaciones en el período impositivo efectuadas a La Generalitat y Corporaciones Locales, a entidades públicas dependientes de las anteriores cuyo objeto social sea la defensa y conservación del medio ambiente o a las entidades sin fines lucrativos previstas, siempre que su fin exclusivo sea la defensa del medio ambiente y se hallen inscritas en los correspondientes registros de la Comunidad Valenciana.

En cuanto al **Impuesto sobre sucesiones y donaciones**, las Comunidades Autónomas y las medidas adoptadas con carácter singular relevantes por su relación con la custodia, son las siguientes:

1. Baleares, para los terrenos **rústicos** protegidos, establece una reducción del 95% del valor del terreno, con independencia de las ya existentes a nivel estatal o autonómico, para las adquisiciones mortis causa, por cónyuges, ascendientes o descendientes del causante, cuando se trate de terrenos ubicados en un área de suelo **rústico** protegido o espacio de relevancia ambiental. La reducción sólo se aplicará a fincas enclavadas al menos en un 33% de su extensión en dichas áreas, y en proporción a tal porcentaje, siendo incompatible con cualquier otra reducción estatal o autonómica. Esta reducción también se aplica a las adquisiciones por causa de muerte de participaciones en sociedades cuyo activo esté constituido por terrenos situados en las áreas de suelo **rústico** protegido, espacio de relevancia ambiental o de interés agrario, con los límites legales establecidos.
2. Castilla y León, para las explotaciones agrarias situadas en el territorio de Castilla y León, o de derechos de usufructo sobre las mismas, se aplica una reducción propia de la Comunidad del 99% de su valor, siempre que:
 - el causante, en la fecha de fallecimiento, tenga la condición de agricultor profesional;
 - la adquisición corresponda al cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad, hasta el tercer grado de la persona fallecida;
 - el adquirente mantenga en su patrimonio la explotación durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente dentro de este plazo. En caso de incumplimiento se debe pagar la parte del impuesto dejada de ingresar y los intereses de demora.
3. En Cataluña, se aplica una reducción del 95% de su valor por la adquisición que corresponda al cónyuge, ascendientes o descendientes, adoptante o adoptados, y a colaterales del fallecido hasta el tercer grado, de fincas rústicas de dedicación forestal que dispongan de un plan de gestión y mejora aprobado por el Departamento de

agricultura, ganadería y pesca, o de medio ambiente, incluso en el plazo de presentación voluntaria del impuesto. A partir de 1-1-2008, la reducción se hace extensiva a las fincas rústicas de dedicación forestal situadas en terrenos incluidos en un espacio de interés natural del Plan de espacios de interés natural aprobado por D Cataluña 328/1992 o en un espacio de la Red Natura 2000. La reducción está condicionada al mantenimiento de la titularidad de la finca rústica en el patrimonio del adquirente durante los diez años siguientes a la muerte del causante, salvo fallecimiento dentro de ese plazo

Asimismo, a partir de 1-1-2008, el cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales hasta el tercer grado del causante pueden aplicar en la base imponible una reducción del 95% del valor neto de los elementos patrimoniales adjudicados en la partición hereditaria o atribuidos por el causante, que se utilicen en el desarrollo de una explotación agraria de la que sea titular. Esta reducción también se aplica en el caso de que la explotación agraria se gestione por determinadas personas jurídicas, cuando sea partícipe el causahabiente adjudicatario de los referidos bienes.

La aplicación de esta reducción está condicionada al cumplimiento de los requisitos establecidos por la Ley y su disfrute definitivo al mantenimiento de los referidos bienes, o sus subrogados con un valor equivalente, en el patrimonio del adquirente durante los cinco años siguientes a la muerte del causante, salvo fallecimiento del adquirente dentro de este plazo, así como su utilización exclusiva en la explotación agraria. Además, el causahabiente debe mantener en este plazo la condición de agricultor profesional.

4. En Galicia y La Rioja, cuando en la base imponible de una adquisición mortis causa se incluya el valor de una explotación agraria o de derechos de usufructo sobre la misma, se ha de practicar una reducción del 99% del mencionado valor cuando concurren circunstancias similares a las de las CCAA anteriores.

Por último, **para el ITPAJD**, en Asturias el tipo de gravamen para la modalidad de TPO es del 3% para la transmisión de explotaciones agrarias prioritarias situadas en esta CA, y se aplicará sobre la parte de la base imponible no sujeta a reducción según la Ley de Modernización.

En este mismo Impuesto, en Castilla-La Mancha se establece una elevación al 100%, de la deducción de la cuota del ITP y AJD prevista en la Ley de Modernización, para las transmisiones, expedientes de dominio, actas de notoriedad y demás actos sujetos, en relación con las explotaciones agrarias, fincas **rústicas** y otros terrenos. La deducción será del 50% de la cuota del ITP (modalidad TPO) para hechos imposables relacionados con las explotaciones agrarias de carácter singular definidas en la Ley 4/2004, art.4 y, del 10% respecto a las definidas en el art.5 de la misma norma.

IV. Propuestas de medidas e incentivos fiscales.-

Como se deduce de lo anteriormente expuesto, aparte de la exención en el IBI para determinadas superficies de montes, y las consecuencias que pueden derivar de la interpretación que realizamos del art. 68.5 LIRPF para el caso de aplicación de renta en infraestructuras situadas en espacios naturales protegidos, el resto de beneficios fiscales que podemos encontrar están vinculados a diversas circunstancias para su aplicación, como son la concurrencia de las circunstancias para aplicar la ley 49/2002, o la ley de modernización de explotaciones agrarias, o que la respectiva Comunidad Autónoma haya adoptado alguna medida dentro del marco de sus competencias, que no es hasta ahora el caso de Andalucía.

Como se ha indicado, las entidades de custodia a las que les sea aplicable la ley 49/2002 pueden gozar de importantes beneficios fiscales en impuestos directos e indirectos, siendo difícilmente justificable una ampliación de los mismos, salvo dos casos. Uno, si se considera necesario y para evitar problemas interpretativos la conveniencia de citar expresamente a las entidades de custodia del territorio, si no se entendiera, que creemos que sí, que tienen cabida dentro de las entidades de defensa del medio ambiente. La otra propuesta iría en la línea prever también que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos **puedan ser los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades de defensa del medio ambiente, y beneficiarse de condiciones especiales para utilizar sus servicios, tal y como ocurre con las Fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español.**

Asimismo se debe reivindicar, pues hay razones constitucionales, sociales y económicas, la equiparación a efectos fiscales del patrimonio natural protegido al patrimonio histórico artístico y cultural español y autonómico, lo cual tiene repercusión en tributos estatales, autonómicos y locales, para lo cual sería suficiente una disposición legal del siguiente tenor:

“Los beneficios fiscales actualmente establecidos para el patrimonio histórico español o autonómico, así como para los bienes declarados de interés cultural, serán de aplicación a aquellos bienes inmuebles que se encuentren en zonas o conjuntos naturales o paisajísticos protegidos conforme a la legislación estatal o autonómica aplicable”.

Pero como también se ha indicado, aun no estando el terreno en espacios protegidos, el propietario también puede implicarse en estrategias de custodia del territorio, y se le debería reconocer fiscalmente.

En consecuencia con todo ello, se proponen como medidas concretas que pueden adoptar el Estado y en su caso la Comunidad Autónoma de Andalucía las siguientes:

- a) En el **Impuesto sobre Sociedades**, 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 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 integrados en el patrimonio natural 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, para las entidades implicadas en la custodia del territorio, 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. 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 de reducida dimensión implicadas en acuerdos de custodia para los elementos del inmovilizado adquiridos para fines de conservación medioambiental, régimen que sería similar al actualmente existente para los bienes afectos a actividades de investigación y desarrollo, pues gozan de libertad de amortización sin límite alguno. De este modo, por ejemplo se podría recuperar casi inmediatamente el coste de la inversión en máquinas que puedan haber adquirido para medir la humedad que sea necesaria para favorecer el crecimiento de ciertas especies vegetales, o el mantenimiento de especies animales.

- b) Cuando una entidad de custodia adquiera un terreno mediante contraprestación, para establecer sobre él determinadas servidumbres para la custodia (como por ejemplo mantener cierto cultivo o construir una infraestructura para que puedan anidar determinadas aves, o también pasos abiertos para que puedan transitar animales) y en su caso volver a venderlo, que no se considerara que hay ganancias patrimoniales para el vendedor inicial, lo que tiene repercusión en el **IRPF**, y en su caso en el impuesto sobre sociedades.
- c) También en el **IRPF**, contemplar índices correctores del rendimiento en la estimación objetiva cuando se puedan obtener rentas susceptibles de cuantificarse de ese modo. Así, por ejemplo, un agricultor o ganadero que haya suscrito acuerdos de custodia puede ver reducido el rendimiento estimado de su actividad, soportando un impuesto menor.
- d) En tanto no se produzca la equiparación entre patrimonio natural protegido y el histórico artístico, o además de ello, para el **IRPF** la Comunidad Autónoma de Andalucía podría adoptar deducciones propias, por la aplicación de renta a través de gastos, inversiones en espacios naturales o donaciones con finalidad medioambiental. Sería un claro ejemplo de cumplimiento de previsiones establecidas en el Estatuto de Autonomía.
- e) En el **Impuesto sobre sucesiones y donaciones**, los bienes inmuebles integrados en espacios naturales protegidos debieran tener algún beneficio, y mientras no exista la equiparación ya señalada, establecer una reducción entre el 95 y el 99 por 100 del valor de los bienes en las mismas condiciones para el patrimonio histórico, reducción que puede ser establecida por la Comunidad Autónoma de Andalucía. Este régimen,

obviamente no es aplicable a las entidades de custodia, que si se les aplica la ley 49/2002 estarían exentas en el impuesto sobre sociedades.

- f) El Estado podría establecer en el ITPAJD exenciones en la misma línea que las establecidas para las explotaciones agrarias prioritarias o una reducción de base imponible cuando se adquieran la inmuebles en los territorios protegidos, y no sea aplicable el IVA.
- g) Las CCAA también podrían establecer en el ITPAJD unos tipos de gravamen más reducidos o bonificaciones para las transmisiones de bienes situados en los espacios protegidos y de aquellos otros con acuerdos de custodia que el adquirente mantenga o vaya a celebrar tras la adquisición. Así en la modalidad del impuesto sobre actos jurídicos documentados, documentos notariales, fundamentalmente la Comunidad Autónoma podría establecer un tipo de gravamen inferior para los casos de préstamos hipotecarios concedidos para la financiación de actividades vinculadas a la custodia del territorio.
- h) Exención temporal en el IBI, a reconocer en la Ordenanza fiscal y por tanto no compensable, para los terrenos afectados por estrategias y técnicas de custodia, y que permitiría una mayor implicación por parte de los propietarios.

Junto a la petición a las autoridades competentes para que adopten las medidas oportunas, no debe olvidarse lo que puede significar una buena difusión de los beneficios existentes. Probablemente, los poderes públicos estén mejor preparados para adoptar medidas incentivadoras singulares y no de carácter fiscal, dentro del marco que permiten los artículos 72 y siguientes de la Ley de Patrimonio natural y biodiversidad.

Las anteriores medidas fiscales propuestas se pueden esquematizar del siguiente modo:

Impuesto	Exenciones/ No sujeción	Incentivo base imponible.	Incentivo cuota	Competencia	Tipo de norma
IS*		Libertad amortización en inversiones fin ambiental		Estado	Ley
			Deducción. por aplicación de renta	Estado	Circular interpretativa art. 38 TRIS.
IRPF*^	Plusvalías por venta a entidad de custodia	Índice corrector para rendimientos en EO		Estado	Orden Ministerial
	Ayudas e indemnización por constitución de servidumbres.		Deducción por inversiones, gastos o donativos con fines ambientales	Estado ya tiene. Andalucía .10 a 20% s/ cuota autonómica	Circular interpretativa art.68.5LIRPF Ley autónoma.
ISD*^		Reducción 95% -99% del valor de bienes en espacios protegidos		Estado/Andalucía	Ley
ITPAJD^	Como las de explotaciones agrarias prioritarias	Si no exención, reducción base sobre valor bien		Estado	Ley
			Tipos más reducidos o bonificación.	Andalucía	Ley
Impuestos locales*	En IBI (no compensable)			Estado	Ley y Ordenanza.

*En estos impuestos se proyectaría la equiparación con el patrimonio histórico a efectos de beneficios fiscales.

^En estos impuestos tendría proyección según los casos si se produjese la equiparación de los terrenos sujetos a custodia con las explotaciones agrarias prioritarias.