



## INFORME

17 de febrero de 2020

# **Análisis sobre los posibles incentivos fiscales nacionales para el fomento de la conservación de la naturaleza en terrenos privados**



## **Análisis sobre los posibles incentivos fiscales nacionales para el fomento de la conservación de la naturaleza en terrenos privados**

Este informe es un encargo realizado por la **Fundación Biodiversidad**.

### **Autores:**

Joaquim Muntané i Puig

Dr. Ignasi Puig Ventosa (Coord.)

17 de febrero de 2020

**info@ent.cat**

**www.ent.cat**



### **ENT environment & management |**

(Serveis de Suport a la Gestió S.L.)

B-62795372

Josep Llanza, 1-7, 2n 3a

08800 Vilanova i la Geltrú

+34 93 893 51 04

**info@ent.cat | www.ent.cat**

 @ENTmediambient

 ENTmediambient

 ENT Environment & Management

 ENT environment & management

# ÍNDICE

<b>RESUMEN</b> .....	<b>4</b>
<b>1. INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>6</b>
<b>2. CRITERIOS PARA LA APLICACIÓN DE INCENTIVOS FISCALES</b> .....	<b>8</b>
<b>3. PROPUESTAS DE INCENTIVOS FISCALES</b> .....	<b>12</b>
3.1. Bonificaciones por la transmisión de fincas con acuerdos de custodia del territorio....	14
3.2. Consideración como explotaciones agrarias prioritarias a las explotaciones agrarias con acuerdos de custodia del territorio .....	17
3.3. Bonificaciones por la constitución de acuerdos de custodia del territorio y trámites relacionados.....	20
3.4. Deducciones por donaciones a entidades de custodia del territorio .....	22
3.5. Deducción por gastos e inversiones de mejora en fincas con acuerdos de custodia del territorio .....	25
3.6. Deducciones por acuerdos de custodia del territorio o por ventas y arrendamientos a entidades de custodia.....	28
3.7. Otras propuestas.....	29
<b>REFERENCIAS</b> .....	<b>31</b>

## RESUMEN

Dentro de la fiscalidad ambiental, **los incentivos fiscales son una herramienta útil para favorecer el desarrollo de iniciativas de conservación de la naturaleza en terrenos privados**. A pesar de eso, actualmente en España no existen incentivos fiscales específicamente diseñados con esta finalidad.

**Este trabajo recoge y actualiza propuestas de incentivos fiscales en este ámbito**. El análisis está focalizado en incentivos de ámbito estatal, y se centra especialmente en el fomento de la custodia del territorio, aunque se discuten también otras formas de conservación privada.

Para la introducción de incentivos fiscales en este ámbito, resulta importante tomar en consideración las siguientes cuestiones:

- | **Tipo de iniciativas a incentivar:** además de la custodia del territorio, también pueden incluirse dentro de los incentivos los terrenos ubicados en espacios naturales protegidos, aquellos que incluyan planes de gestión forestal sostenible o ciertas iniciativas agrícolas y ganaderas, entre otros.
- | **Impacto de los incentivos:** para asegurar que cumplen con su finalidad, los incentivos pueden acompañarse de una serie de medidas, como incluir requisitos y condiciones concretas, vincularlos a los terrenos dónde se realiza la conservación (y no a sus propietarios), modular los beneficios en función de la calidad o impacto de las medidas incentivadas, establecer compromisos de mantenimiento y mejora de los valores ambientales, ofrecer la posibilidad de fraccionar las deducciones en distintos ejercicios fiscales, y priorizar la introducción de beneficios específicamente diseñados para la conservación de la naturaleza (en vez de ampliar los supuestos de aplicación de incentivos ya existentes).
- | **Aplicación de los incentivos:** la introducción de los incentivos debe poder ir acompañada de mecanismos de aplicación y comprobación adecuados; en este sentido, aparece como especialmente relevante la posibilidad de crear un registro público de acuerdos de custodia del territorio, o de iniciativas de conservación privada en general.

Las propuestas concretas que se han identificado afectan a distintos sujetos (propietarios/as, entidades de conservación de la naturaleza, y mecenas) y pueden aplicarse sobre la mayor parte de impuestos estatales, siendo los más relevantes el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades. En concreto, las principales propuestas identificadas (y los tributos a los que afectan) son:

- | **Bonificaciones por la transmisión de fincas con acuerdos de custodia del territorio (ITPJD, ISD)**

- | **Consideración como explotaciones agrarias prioritarias a las explotaciones agrarias con acuerdos de custodia del territorio (ITPAJD, ISD, IS, IVA)**
- | **Bonificaciones por la constitución de acuerdos de custodia del territorio y trámites relacionados (ITPAJD)**
- | **Deducciones por donaciones a entidades de custodia del territorio (IRPF, IS)**
- | **Deducción por gastos e inversiones de mejora en fincas con acuerdos de custodia del territorio (IRPF)**
- | **Deducciones por acuerdos de custodia del territorio o por ventas y arrendamientos a entidades de custodia (IRPF)**

# 1. INTRODUCCIÓN

La fiscalidad ambiental tiene como objetivo cambiar el comportamiento de los diferentes agentes económicos, incentivando las conductas beneficiosas para el medio ambiente y gravando las prácticas perjudiciales.

Las dos principales herramientas que se incluyen dentro de la fiscalidad ambiental son los impuestos ambientales y otros incentivos fiscales con finalidad ambiental. Por una parte, los impuestos ambientales son aquellos “cuya base imponible es una unidad física (o su proxi) de algo que tiene comprobado impacto negativo en el ambiente” (Naciones Unidas *et al.*, 2016: pág. 125). Por otra parte, los incentivos fiscales son bonificaciones (u otro tipo de beneficios fiscales) en el pago de tributos (generalmente no ambientales) que se conceden a determinados sujetos pasivos para promover ciertas actuaciones.

Este informe se centra en esta segunda herramienta, los incentivos fiscales. En los últimos años, Europa ha experimentado un notable auge de este tipo de fiscalidad ambiental (ver, por ejemplo, capítulo 4.2.4 en Račinska *et al.*, 2015). A pesar de ser una medida efectiva para favorecer el desarrollo de iniciativas de conservación de la naturaleza en terrenos privados, en España no existen actualmente incentivos fiscales de nivel estatal específicamente diseñados con esta finalidad.

El objetivo de este trabajo es la realización de un análisis que permita contemplar las posibilidades de incentivos fiscales capaces de impulsar la conservación en tierras privadas. El informe se realiza por encargo de la Fundación Biodiversidad y se enmarca en el proyecto LIFE European Land Conservation Network (LIFE ELCN).

El objeto de análisis se acota por una triple vía:

- | Medidas de ámbito estatal, descartando por lo tanto los niveles competenciales autonómico y local.
- | Fomento de la conservación, focalizando por tanto en beneficios fiscales e iniciativas para fomentar el mecenazgo (no en medidas resultantes de aplicar el principio de “quien contamina paga” ni otros mecanismos de financiación como subvenciones o pago por servicios ambientales).
- | Actuaciones de custodia del territorio y otras formas de conservación de la naturaleza en terrenos privados.

En primer lugar (capítulo 2), se presenta una serie de criterios generales para la aplicación de incentivos fiscales a la conservación, con especial énfasis en qué tipo de iniciativas se pretende incentivar, cómo asegurar un impacto positivo y cómo vehicular los incentivos de forma eficaz.

A continuación (capítulo 3), se exponen con detalle seis propuestas de incentivos, junto con una enumeración más breve de cuatro propuestas adicionales. Se trata de propuestas ya

planteadas anteriormente en otros trabajos (Barreira *et al.*, 2010; García Fernández-Velilla, 2010; Moreno Inocencio, 2018; y Amigos de la Tierra *et al.*, 2019), debidamente actualizadas, contextualizadas y comentadas.

Por el carácter de los trabajos analizados, la mayoría de las propuestas planteadas en este informe se focalizan en el establecimiento de beneficios fiscales para la custodia del territorio, que es una forma especialmente interesante de conservación privada de la naturaleza. Como se discute en el siguiente apartado, sin embargo, estos incentivos pueden abarcar también otras formas de conservación.

## 2. CRITERIOS PARA LA APLICACIÓN DE INCENTIVOS FISCALES

La introducción de incentivos fiscales de ámbito estatal para el fomento de la conservación de la naturaleza en terrenos privados debe basarse en una consideración exhaustiva de su alcance, direccionalidad, efectos previsibles y forma de aplicación. En este apartado se discuten algunas ideas que pueden resultar útiles tanto para las propuestas que se recogen en este informe como para otros posibles incentivos a la conservación privada.

### ¿Qué tipo de iniciativas se persigue incentivar?

La conservación privada de la naturaleza puede darse en el contexto de distintas fórmulas y situaciones. Por un lado, los acuerdos de custodia del territorio son una herramienta claramente enfocada a objetivos de conservación, ya que nacen de la voluntad de propietarios y entidades de custodia de hacer una gestión más sostenible del territorio. Cuando la propiedad es de individuos o asociaciones de propietarios, la custodia del territorio es una herramienta de conservación privada claramente identificable y, por lo tanto, susceptible de ser fomentada mediante incentivos fiscales. Por otro lado, buena parte de las figuras de protección de la naturaleza como la definición de parques naturales o de la Red Natura 2000 también afecta a terrenos privados, cuyos propietarios pueden estar sujetos a obligaciones y limitaciones que suelen contribuir a objetivos de conservación. Más allá de los acuerdos de custodia y los espacios de protección de la naturaleza, existen también otras iniciativas que pueden contribuir a la conservación de la naturaleza, como los planes de gestión forestal sostenible, ciertos métodos de cultivo agrícola o el uso de la ganadería extensiva para la prevención de incendios, entre otras.

El establecimiento de nuevos incentivos fiscales debe realizarse con una perspectiva clara respecto a qué formas de conservación de la naturaleza se persigue incentivar. Cuanto más amplio sea el tipo de actuaciones bonificadas, más relevante será potencialmente el efecto de los incentivos, aunque también es probable que esto complique su aplicación.

Las propuestas de incentivos que se presentan en este informe se dirigen a formas de conservación concretas (mayoritariamente, acuerdos de custodia del territorio). Sin embargo, algunas de ellas podrían ampliarse a otras formas de conservación (ver, en especial, propuestas 3.1, 0, 3.4 y 3.5).

### ¿Cómo asegurar que los incentivos tienen un impacto relevante?

La introducción de incentivos fiscales debe ser regida por el principio de condicionalidad, es decir debe estar asociada a la realización o mantenimiento de actuaciones que contribuyan efectivamente a la conservación de la naturaleza. Esto es relevante porque de no ser así, los incentivos no resultan efectivos para el objetivo con el cual han sido diseñados, pero también

porque su aplicación conlleva una pérdida de recaudación para las arcas públicas. Así mismo, conviene evitar el incentivo de conductas fraudulentas, como por ejemplo la firma de acuerdos de custodia con poco o nulo contenido real con el simple fin de acceder a determinados beneficios fiscales.

De esto se deriva que resulta arriesgado vincular los incentivos a actuaciones o condiciones genéricas (por ejemplo, la firma de un acuerdo de custodia, o la inclusión de una propiedad en una zona de protección natural) sin tener en cuenta otros elementos de contexto. Por el contrario, cuando sea posible, es prudente supeditar el goce de los incentivos fiscales a determinadas condiciones que aseguren su efectividad en términos de conservación. Como se discute más abajo, esto puede requerir la introducción de registros o sistemas de monitoreo.

Algunas propuestas en este sentido son:

- | Establecer requisitos de mantenimiento de las circunstancias que dan lugar a la bonificación (acuerdo de custodia, plan de gestión forestal, inclusión en una zona de protección natural, etc.) durante un período determinado. Por el carácter de lo que se persigue incentivar (la protección de la naturaleza), tiene sentido que este período sea relativamente largo, de por lo menos 10 años. En caso de no cumplirse este requisito, debe preverse la obligación de devolver el importe bonificado, ya sea en su totalidad o en la parte proporcional al período no satisfecho.
- | Vincular los incentivos, en la medida de lo posible, a los terrenos donde se realiza la actuación de conservación o a las actuaciones de conservación en sí mismas. La alternativa, que es vincular los incentivos a los propietarios de tales terrenos, podría conducir a que éstos se beneficiasen de incentivos importantes por actuaciones que no fueran de conservación (ver, por ejemplo, la discusión en la propuesta 0).
- | Discriminar entre tipos de actuaciones o circunstancias bonificadas en función de su impacto sobre la conservación de la naturaleza. Esto puede articularse a partir de un umbral mínimo (por ejemplo, bonificar solamente los acuerdos de custodia que, además, cumplan determinados requisitos) o bien mediante escalas de bonificación (siguiendo el ejemplo, bonificar acuerdos de custodia de forma proporcional a su impacto sobre la conservación). Esto viene condicionado a que exista la posibilidad de discriminar la calidad o impacto de las medidas incentivadas (ver siguiente pregunta).
- | Establecer otros compromisos de mantenimiento y mejora de los valores ambientales, naturales, patrimoniales o paisajísticos. Esto puede variar en función del tipo de actuación bonificada. Puede considerarse, por ejemplo, la necesidad que el beneficiario del incentivo se adhiera a códigos de buenas prácticas, declaraciones de intenciones, o regulaciones más específicas.

En sentido opuesto, también resulta necesario asegurarse que aquellas actuaciones con mayor impacto en la conservación de la naturaleza puedan gozar de incentivos fiscales adecuados. A este respecto, pueden ser útiles las siguientes propuestas:

- | Establecer la posibilidad de fraccionar las bonificaciones fiscales en distintos años. Esto puede ser relevante en circunstancias en las que el importe de la bonificación sea

considerable (por ejemplo, sobre la transmisión de propiedades, o inversiones de conservación importantes) y, por este motivo, el beneficiario pueda alcanzar fácilmente los límites de bonificación establecidos por la regulación del tributo en cuestión. En caso de poder fraccionar la bonificación en distintos ejercicios fiscales, se garantizaría que el incentivo pueda gozarse en su totalidad.

- | Priorizar la introducción de incentivos fiscales específicos para la conservación de la naturaleza en terrenos privados ante la alternativa de incluir actuaciones de conservación privada a otros incentivos ya existentes (ver, por ejemplo, la propuesta O, de asimilación de acuerdos de custodia a explotaciones agrarias prioritarias). Aunque la segunda opción puede simplificar la introducción normativa de los incentivos, el establecimiento de incentivos específicos permite controlar mejor su direccionalidad, en el sentido de ajustarse a las prioridades de conservación y a las circunstancias de los beneficiarios (qué les resulta más útil); así mismo, facilita también la posibilidad de modificarlos de manera discreta cuando sea necesario.

### ¿Cómo vehicular los incentivos fiscales?

Los incentivos no solo deben especificar claramente sobre qué actuaciones o situaciones se aplican, sino que éstas deben ser también verificables por parte de las administraciones responsables de aplicar el incentivo o cobrar el tributo en cuestión.

Una primera posibilidad es que sea el beneficiario del incentivo quien se encargue de demostrar el cumplimiento de los requisitos, mediante presentación de la documentación pertinente (acuerdo de custodia, certificado conforme la finca se encuentra dentro de un espacio de protección natural, plan de gestión forestal, certificado de inscripción en un registro de entidades, etc.).

Otra opción consiste en disponer de un registro público de iniciativas de conservación privada de la naturaleza. Este podría consistir en un único registro donde se incluyan distintas formas de conservación privada, o bien distintos registros según tipos de conservación. También debería considerarse si es más conveniente instaurarlo a nivel estatal o bien por comunidades autónomas. Algunos ejemplos ya existentes en este sentido son los registros de explotaciones agrarias prioritarias o los registros de entidades ambientales, ambos de nivel autonómico. En 2018 la Generalitat de Cataluña inició el proceso de creación de un registro de acuerdos de custodia del territorio, precisamente con el objetivo de facilitar la aplicación de incentivos fiscales. Por otra parte, cabe destacar que el Registro de la Propiedad puede ser también una herramienta útil para delimitar qué fincas se incluyen en figuras de protección natural, aunque no se trate de un registro específico para tales terrenos.

La creación de un registro de iniciativas privadas de conservación de la naturaleza está fuertemente relacionada con el tipo de incentivos fiscales que se podrán introducir. Así, es necesario plantear con antelación qué formas de conservación se incluirán, qué información se recogerá de cada una, cómo se organizará la información (por fincas, por propietarios/entidades...), cómo se actualizará, qué organismo gestionará el registro, etc.

Finalmente, para garantizar una correcta aplicación de los incentivos fiscales es necesario que estos sean compatibles y coherentes, tanto con la normativa vigente como con otros incentivos ya existentes. En este sentido, es conveniente tener presente, además de la normativa estatal, la regulación tributaria de carácter autonómico y local.

## 3. PROPUESTAS DE INCENTIVOS FISCALES

Las siguientes propuestas abordan la reforma de beneficios fiscales existentes y la introducción de nuevos incentivos sobre la conservación de la naturaleza en terrenos privados a nivel estatal. Las propuestas tienen efectos sobre uno o distintos sujetos:

- | **Propietarios/as:** personas físicas o jurídicas que intervienen en actividades de conservación de la naturaleza en sus fincas, ya sea mediante la adopción de un acuerdo de custodia u otros tipos de compromiso o, simplemente, por el hecho que estas fincas estén situadas en espacios de especial interés natural.
- | **Entidades de conservación:** asociaciones, fundaciones y otro tipo de entidades privadas que impulsan iniciativas de custodia del territorio u otras formas de conservación de la naturaleza.
- | **Mecenas:** ciudadanía y organizaciones de la sociedad (instituciones, empresas...) que dan apoyo a las actividades de conservación de la naturaleza, especialmente mediante donaciones.

Los impuestos afectados por estos incentivos son:

- | **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados** (ITPAJD)
- | **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** (ISD)
- | **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas** (IRPF)
- | **Impuesto sobre Sociedades** (IS)
- | **Impuesto sobre el Patrimonio** (IP)
- | **Impuesto sobre el Valor Añadido** (IVA)
- | **Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras** (ICIO)

Además de los sujetos e impuestos afectados, en cada propuesta se especifica, siempre que sea posible, su origen (documento dónde se ha formulado originalmente la propuesta), descripción, propuesta de articulación legal, discusión (sobre su aplicación, posibles modificaciones, lógica, etc.), experiencias comparables (sobre todo en el marco fiscal español) y otras propuestas con las que pueda estar relacionada (por afectar el mismo impuesto, tener efecto multiplicador u otros aspectos).

En la Tabla 1 se presenta un resumen de las principales propuestas, que se desarrollan en los subapartados que siguen (3.1 a 3.6). En el último bloque (3.7), se presentan de forma más resumida algunas propuestas adicionales que no resultan tan relevantes o adecuadas para la finalidad de incentivar la conservación de la naturaleza en terrenos privados.

**Tabla 1. Resumen de las propuestas de incentivos fiscales recogidas**

#	Nombre del incentivo	Impuestos afectados	Sujeto afectado	Tipo de propuesta
3.1	Bonificaciones por la transmisión de fincas con acuerdos de custodia del territorio	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ITPAJD</li> <li>• ISD</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Propietarios/as</li> </ul>	Creación de nuevos incentivos
3.2	Consideración como explotaciones agrarias prioritarias a las explotaciones agrarias con acuerdos de custodia del territorio	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ITPAJD</li> <li>• ISD</li> <li>• IS</li> <li>• IVA</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Propietarios/as</li> </ul>	Reforma de incentivos existentes
3.3	Bonificaciones por la constitución de acuerdos de custodia del territorio y trámites relacionados	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ITPAJD</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Propietarios/as</li> <li>• Entidades de conservación</li> </ul>	Creación de nuevo incentivo
3.4	Deducciones por donaciones a entidades de custodia del territorio	<ul style="list-style-type: none"> <li>• IRPF</li> <li>• IS</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Entidades de conservación</li> <li>• Mecenas</li> </ul>	Reforma de incentivos existentes
3.5	Deducción por gastos e inversiones de mejora en fincas con acuerdos de custodia del territorio	<ul style="list-style-type: none"> <li>• IRPF</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Propietarios/as</li> </ul>	Creación de nuevo incentivo
3.6	Deducciones por acuerdos de custodia del territorio o por ventas y arrendamientos a entidades de custodia	<ul style="list-style-type: none"> <li>• IRPF</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Propietarios/as</li> </ul>	Creación de nuevos incentivos
3.7	Otras propuestas	<ul style="list-style-type: none"> <li>• IRPF</li> <li>• IS</li> <li>• IP</li> <li>• ICIO</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Propietarios/as</li> <li>• Entidades de conservación</li> </ul>	Creación de nuevos incentivos

Fuente: Elaboración propia a partir de propuestas existentes.

### 3.1. Bonificaciones por la transmisión de fincas con acuerdos de custodia del territorio

#### Impuestos afectados

ITPAJD, ISD

#### Sujeto afectado

Propietarios/as

#### Tipo de modificación

Creación de nuevo incentivo

#### Origen de la propuesta

- | Barreira *et al.* (2010): págs. 259-260.
- | García Fernández-Velilla (2010): pág. 112.
- | Amigos de la Tierra *et al.* (2019): págs. 29-31.

#### Descripción

La transmisión de terrenos entre distintos propietarios está sujeta al ITPAJD (en caso de transmisiones onerosas) o el ISD (para las de tipo lucrativo), gravámenes que recaen sobre el adquirente o beneficiario de la transmisión.

Esta propuesta consiste en introducir bonificaciones fiscales para la transmisión de fincas que estén vinculadas a acuerdos de custodia del territorio. Este incentivo podría aplicarse sobre adquisiciones de terrenos cuyos propietarios originales ya tuviesen suscritos acuerdos de custodia y también sobre adquisiciones de terrenos sobre los cuales los nuevos propietarios se comprometieran a formalizar un acuerdo de custodia. En ambos casos, deberían considerarse los siguientes elementos:

- | El porcentaje de bonificación fiscal, que podría oscilar, por ejemplo, entre el 80 y el 100% del valor del impuesto, y que podría modularse también en función de las características de la transacción (mayor para sucesiones y donaciones, o proporcional al porcentaje de superficie incluida en el acuerdo de custodia, entre otras posibilidades).

- | La condición de mantener el acuerdo de custodia (existente o nuevo) durante un período significativo de tiempo (por ejemplo, de 25 años desde el momento de la transmisión<sup>1</sup>).
- | El porcentaje mínimo de superficie de la finca transmitida que debe de estar bajo el acuerdo de custodia existente o nuevo (por ejemplo, del 50%, con posibilidad de modular la bonificación fiscal en función de este valor).

## Articulación legal

La implantación de este incentivo debería realizarse mediante una norma con rango de Ley. En concreto, sería necesario modificar las normativas estatales que regulan los dos impuestos afectados:

- | para el ITPAJD, el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones (concretamente en su artículo 45, donde se establecen los beneficios fiscales);
- | y para el ISD, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (capítulo VII, sobre deuda tributaria) y el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En ambos casos, debería tenerse en cuenta que tanto el ITPAJD como el ISD son impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas, que gozan de competencias normativas sobre ellos según lo establecido por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. Esto no debería de suponer un obstáculo para aplicar las bonificaciones a nivel estatal, puesto que en ambos impuestos las bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas deberán aplicarse posteriormente a las reguladas por el Estado y no podrán suponer una modificación de las mismas. Sin embargo, sí que es de prever que deban adaptarse las legislaciones autonómicas en caso de modificar el marco estatal.

## Discusión

Esta bonificación fiscal incentivaría a los nuevos adquirientes de fincas rústicas a constituir acuerdos de custodia del territorio, así como a mantenerlos en caso de que ya existieran previamente. Este segundo caso puede ser especialmente beneficioso para algunos propietarios que desean que los terrenos sean heredados por familiares que sin embargo no tienen capacidad económica para hacer frente al pago del ISD.

---

<sup>1</sup> 25 años es lo que se sugiere en las propuestas consultadas, pero se trata de un periodo muy largo comparado con otras propuestas parecidas. En cualquier caso, tal como se sugiere en el apartado 2, lo importante es establecer unos requisitos más o menos homogéneos entre los distintos incentivos fiscales que persigan fomentar la conservación de la naturaleza en terrenos privados.

Por otra parte, este incentivo podría reformularse para que los supuestos de aplicación incluyeran, además de los acuerdos de custodia del territorio, otras formas de conservación de la naturaleza en terrenos privados. Por ejemplo, podrían incluirse las fincas rústicas ubicadas en espacios integrados en el Inventario Español de Espacios Naturales Protegidos o en la Red Natura 2000 o aquellas que dispongan de un instrumento de ordenación o acuerdo de gestión sostenible aprobados por la administración competente.

En cualquier caso, la aplicación de este incentivo dependería de la posibilidad de comprobar ágilmente que las fincas motivo de bonificación cumplan con los supuestos establecidos. En este sentido, como en otras propuestas, sería conveniente disponer de un registro de iniciativas de conservación privada o bien, de forma más específica, un registro de acuerdos de custodia del territorio.

### **Experiencias comparables**

La legislación estatal vigente contempla bonificaciones de entre el 50 y el 90% del ISD para transmisiones de fincas forestales, bajo determinadas condiciones<sup>2</sup>.

Las Comunidades Autónomas de Cataluña y Galicia disponen de beneficios fiscales adicionales que amplían estas bonificaciones, especialmente en caso de que las fincas se encuentran dentro de espacios de protección natural<sup>3</sup>. A título orientativo, el impacto económico de este incentivo en Cataluña se estimó en 1,4 M€ para el año 2019<sup>4</sup>, con importes ligeramente superiores en los ejercicios anteriores.

Por otra parte, las explotaciones agrarias prioritarias gozan de beneficios fiscales muy parecidos a los que se proponen en este incentivo (ver propuesta O para más información).

### **Relación con otras propuestas**

La propuesta O, consistente en asimilar las explotaciones agrarias con acuerdos de custodia del territorio a explotaciones agrarias prioritarias, introduciría unos incentivos fiscales similares con respecto a la transmisión de fincas. Sin embargo, a diferencia de la O, la presente

---

<sup>2</sup> La normativa (disposición adicional cuarta de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias) establece que la bonificación será del 50% para transmisiones de superficies rústicas de dedicación forestal bajo condición que la transmisión no altere el carácter forestal de la finca y que el adquirente mantenga la propiedad durante un mínimo de 5 años. La bonificación se amplía al 75% para superficies con un Instrumento de Ordenación Forestal aprobado, y al 90% para superficies incluidas en planes de protección natural de carácter autonómico o estatal.

<sup>3</sup> Para el caso de Cataluña, ver Ley 19/2020, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones, artículos 20 y 21. Para Galicia, ver artículos 7 y 8 del Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio.

<sup>4</sup> Ver la memoria de beneficios fiscales de los Presupuestos de la Generalitat de Catalunya, año 2019 (y anteriores):  
[http://economia.gencat.cat/web/.content/70\\_tributs/arxius/2019/Memories\\_Tributaries/MEMORIA-BENEFICIS-FISCALS-2019.pdf](http://economia.gencat.cat/web/.content/70_tributs/arxius/2019/Memories_Tributaries/MEMORIA-BENEFICIS-FISCALS-2019.pdf)

propuesta daría cobertura a un mayor tipo de terrenos con acuerdos de custodia, con lo cual tiene sentido plantearla de forma preferente.

Por otra parte, puesto que las transmisiones contempladas en esta propuesta estarían sometidas a la necesidad de constituir o renovar un acuerdo de custodia (gravado por el ITPAJD), resultaría interesante vincular este incentivo a la propuesta 3.3. Así, la transmisión de fincas con acuerdos de custodia resultaría bonificada fiscalmente tanto para su transmisión como para el registro de los nuevos acuerdos.

### **3.2. Consideración como explotaciones agrarias prioritarias a las explotaciones agrarias con acuerdos de custodia del territorio**

#### **Impuestos afectados**

ITPAJD, ISD, IS, IVA

#### **Sujeto afectado**

Propietarios/as (solo explotaciones agrarias)

#### **Tipo de modificación**

Reforma de incentivo existente

#### **Origen de la propuesta**

| Barreira *et al.* (2010): págs. 258-259.

#### **Descripción**

Las explotaciones agrarias de tipo familiar y asociativo que cumplan con los requisitos definidos por la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias (LMEA), y la Ley 35/2011, de 4 de octubre, sobre titularidad compartida de las explotaciones, pueden ser declaradas explotaciones agrarias prioritarias. La certificación de estas explotaciones, así como su inclusión en el catálogo correspondiente, es responsabilidad de las Comunidades Autónomas. La condición de explotaciones agrarias prioritarias permite a sus titulares acceder a los siguientes beneficios fiscales:

- | Bonificación de entre el 50 y el 100 % en el ITPAJD o el ISD, según corresponda, por la adquisición de otras explotaciones agrarias<sup>5</sup>.
- | Exención del gravamen del ITPAJD para ciertas escrituras vinculadas a préstamos hipotecarios<sup>6</sup>.
- | Bonificación del 90% del ITPAJD para expedientes vinculados a la inscripción registral<sup>7</sup>.
- | Exención del ITPAJD o del IVA, según corresponda, para determinadas permutas de fincas rústicas<sup>8</sup>.
- | Libertad de amortización para explotaciones asociativas y bonificación del 80% en el IS para las especialmente protegidas<sup>9</sup>.

---

<sup>5</sup> La bonificación se aplica indistintamente a transmisiones onerosas (sujetas al ITPAJD) y lucrativas (sujetas al ISD). Puede darse, por un lado, en la adquisición de nuevas explotaciones por parte de quien ya es titular de una explotación agraria prioritaria (siempre y cuando la adquisición no altere esta condición); en este caso, la bonificación es del 90% cuando se adquiera la totalidad de la nueva explotación (ampliable al 100% cuando el adquirente sea el cónyuge superviviente) y del 75% cuando tan sólo se adquiera parte de la nueva explotación. Por otro lado, también se bonifica en el caso de que la adquisición de una nueva explotación en su totalidad permita al adquirente obtener la condición de explotación agraria prioritaria (en este caso, la bonificación se amplía también al 100% cuando la superficie necesaria para obtener dicha condición pueda completarse bajo una sola linde de terreno). En ambos casos, el disfrute de la bonificación viene condicionado a que la propiedad se mantenga durante los 5 años siguientes a la transmisión y a que durante este tiempo no se realicen divisiones parcelarias (artículos 9, 10 y 11 de la LMEA).

<sup>6</sup> En concreto, se eximen “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 8 de la LMEA).

<sup>7</sup> La bonificación se aplica en la base imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas para “los expedientes de dominio, actas de notoriedad y cualquier otro procedimiento para inmatricular o para reanudar el tracto registral interrumpido en el Registro de la Propiedad de fincas integradas en una explotación prioritaria o de las que con su integración permitan constituir la” (artículo 13 de la LMEA).

<sup>8</sup> La exención se aplica sobre permutas voluntarias de fincas rústicas autorizadas por el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación o por los organismos correspondientes de las Comunidades Autónomas cuando al menos uno de los permutantes sea titular de una explotación agraria prioritaria y la permuta tenga como finalidad la eliminación de parcelas enclavadas, la supresión de servidumbres de paso, o la concentración parcelaria (artículo 12 de la LMEA).

<sup>9</sup> La libertad de amortización (que permite aplicar una mayor depreciación inicial y reducir así la carga impositiva total) se aplica a todas las explotaciones asociativas prioritarias y afecta a “los elementos de inmovilizado material afectos a la realización de sus actividades agrarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria”. La bonificación del 80% sobre la cuota íntegra del IS se aplica únicamente a las explotaciones asociativas prioritarias que sean cooperativas agrarias especialmente protegidas (artículo 14 de la LMEA).

La propuesta de modificación consiste en considerar como explotaciones agrarias prioritarias, además de las que ya se acogen a los requisitos que marca la legislación actual, a aquellas explotaciones agrarias cuyos propietarios hayan suscrito un acuerdo de custodia del territorio que cubra el 50% o más de su superficie. Esto permitiría a tales propietarios acceder a los beneficios fiscales descritos.

## Articulación legal

La propuesta requeriría una modificación de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias (LMEA). En concreto, debería añadirse al final del artículo 4.1 una frase con redacción similar a la siguiente:

“También se considerarán explotaciones agrarias prioritarias aquellas explotaciones agrarias para las que se haya suscrito un acuerdo de custodia del territorio que afecte al menos al 50% de su superficie”.

Esta modificación debería realizarse mediante la aprobación de una norma con rango de Ley<sup>10</sup>.

## Discusión

La aplicación de este incentivo resultaría relativamente sencilla por el hecho de asimilar ciertas fincas con acuerdos de custodia a una normativa (la de las explotaciones agrarias prioritarias) ya establecida y en aplicación. Este hecho aporta interés a la propuesta como una forma ágil y factible de bonificar la conservación de la naturaleza en terrenos privados. Sin embargo, existen al menos dos motivos por los cuales podría resultar también problemática.

En primer lugar, porque se vincularían los terrenos en cuestión a unos incentivos fiscales que fueron diseñados (y, por lo tanto, pueden ser modificados en el futuro) con unos criterios y unas finalidades que no tienen por qué coincidir con la voluntad de fomentar la conservación de la naturaleza. Y la misma consideración, pero en sentido opuesto: si en algún momento se quisieran modificar los beneficios que reciben las explotaciones agrarias con acuerdos de custodia, deberían modificarse también para el conjunto de las explotaciones agrarias prioritarias.

En segundo lugar, este incentivo podría resultar inadecuado porque permitiría a los propietarios acogerse a importantes bonificaciones en el ISD o ITPAJD por la compra de nuevas explotaciones sin que éstas tengan por qué estar sujetas a acuerdos de custodia del territorio (lo único necesario sería que, antes de la transacción, el adquirente tuviera suscrito un acuerdo de custodia sobre la mitad o más de su explotación agraria inicial). Esto supondría una compensación para los propietarios que ya tienen firmados acuerdos de custodia, pero no fomentaría necesariamente la firma o mantenimiento de nuevos acuerdos. Para evitar esta

---

<sup>10</sup> A modo de ejemplo, el mismo artículo 4.1 de la LMEA ya fue modificado por la Ley 35/2011, de 4 de octubre, sobre titularidad compartida de las explotaciones (Disposición final segunda).

situación, podrían añadirse condiciones a la aplicación de los beneficios fiscales: por ejemplo, que la finca objeto de la transacción ya estuviese bajo un acuerdo de custodia (o que el nuevo propietario se comprometiera a firmarlo), o bien que como consecuencia de la transacción el adquiriente siguiese teniendo al menos el 50% de su explotación bajo un acuerdo de custodia. Sin embargo, estas condiciones requerirían de una reforma más amplia de la LMEA.

Desde un punto de vista operativo, debe tenerse en cuenta que para la aplicación de este incentivo debería poderse comprobar ágilmente la existencia y alcance del acuerdo de custodia implicado. De esto se deriva, como se repite en otras propuestas, que sería conveniente crear un registro de acuerdos de custodia del territorio.

Finalmente, podría plantearse la posibilidad de ampliar los supuestos de bonificación más allá de las explotaciones agrarias con acuerdos de custodia. Se podría incluir también a las explotaciones situadas en espacios de protección natural, o aquellas que utilizaran formas de cultivo respetuosas con el medio ambiente (por ejemplo, con certificación ecológica).

### **Experiencias comparables**

Las propias bonificaciones actuales de las explotaciones agrarias prioritarias son la mejor referencia para entender qué efecto podría tener la introducción de esta modificación.

### **Relación con otras propuestas**

La propuesta anterior (3.1) propone bonificaciones a la transmisión de cualquier tipo de fincas con acuerdos de custodia del territorio; además de explotaciones agrarias, abarca también a otros espacios de gran importancia para la conservación de la naturaleza (fincas forestales no explotadas, humedales, barrancos, etc.). Por su mayor alcance, tiene sentido considerar esa otra propuesta de forma prioritaria. Sin embargo, si por alguna razón no se pudiera o quisiera introducir, la propuesta aquí planteada puede constituir una alternativa para bonificar al menos a las explotaciones agrarias (agrícolas, ganaderas o forestales). Por otro lado, debe considerarse que la consideración de explotación agraria prioritaria no solo introduciría bonificaciones a la transmisión de fincas (aunque probablemente este sea el incentivo más relevante), sino también sobre las otras circunstancias descritas (permutas, inscripciones...).

## **3.3. Bonificaciones por la constitución de acuerdos de custodia del territorio y trámites relacionados**

### **Impuestos afectados**

ITPAJD

## Sujeto afectado

Propietarios/as y entidades de conservación

## Tipo de modificación

Creación de nuevo incentivo

## Origen de la propuesta

- | García Fernández-Velilla (2010): pág. 112.
- | Amigos de la Tierra *et al.* (2019): págs. 29-31.

## Descripción

Las colaboraciones a través de la custodia del territorio pueden articularse mediante contratos, arrendamientos, usufructos, servidumbres y cesiones de derechos, entre otras opciones<sup>11</sup>. La constitución de estos acuerdos jurídicos está gravada por el ITPAJD, con tipos impositivos que oscilan entre el 1 y el 6% del valor del objeto en el caso de constitución y cesión de derechos reales, y tipos variables para los arrendamientos en función de la Comunidad Autónoma. Su pago corresponde, en función del tipo de acuerdo, bien a la propiedad bien a la entidad de custodia.

Esta propuesta consiste en establecer una exención de este tributo en sus tres modalidades (transmisiones patrimoniales, operaciones societarias y actos jurídicos documentados) para la constitución de acuerdos vinculados a alguna forma de custodia del territorio, así como de los documentos notariales derivados de tales acuerdos.

## Articulación legal

La implantación de esta propuesta requeriría la modificación del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (artículo 45).

A su vez, conviene tener en cuenta que la modificación de la legislación estatal sobre el ITPAJD puede requerir la posterior adaptación de las normativas autonómicas sobre este impuesto.

---

<sup>11</sup> El web de la Plataforma de Custodia del Territorio ofrece un listado completo de las fórmulas jurídicas que pueden utilizarse en la custodia del territorio: <https://www.custodia-territorio.es/opciones-de-custodia-del-territorio>.

## Discusión

Esta exención fiscal facilitaría la constitución de acuerdos de custodia del territorio, incentivando de forma directa las iniciativas privadas de conservación de la naturaleza. Así mismo, favorecería el mantenimiento de acuerdos de custodia en la transmisión de propiedades ya sujetas a ellos (especialmente relevante en el caso de sucesiones y donaciones).

Por otro lado, debe tenerse en cuenta que la normativa que regula el ITPAJD contempla una gran cantidad de excepciones y bonificaciones (Real Decreto Legislativo 1/1993, artículo 45), entre las cuales una exención total de los trámites aquí discutidos cuando en ellos intervengan entidades que puedan acogerse al régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos según lo determinado por los artículos 2 y 14 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre. Esto significa que las entidades de custodia del territorio que tienen forma jurídica de fundación, o bien son asociaciones declaradas de utilidad pública, ya gozan de esta exención. En consecuencia, esta propuesta tendría un impacto adicional limitado en la medida que simplemente resultaría un nuevo incentivo para la firma de acuerdos con entidades de custodia que no cumplen con estos requisitos (es decir, sociedades o asociaciones sin declaración de utilidad pública).

## Experiencias comparables

-

## Relación con otras propuestas

Tiene interés plantear esta propuesta junto a la 3.1, consistente en bonificar la transmisión de fincas con acuerdos de custodia. Así, puesto que estas transmisiones requieren la renovación del acuerdo, introducir las dos propuestas de forma conjunta generaría un importante incentivo al mantenimiento de acuerdos de custodia en caso de transmitir de la propiedad.

## 3.4. Deducciones por donaciones a entidades de custodia del territorio

### Impuestos afectados

IRPF, IS

### Sujeto afectado

Entidades de conservación y mecenaz

## Tipo de modificación

Reforma de un incentivo existente

## Origen de la propuesta

- | Barreira *et al.* (2010): pág. 260.
- | García Fernández-Velilla (2010): págs. 112-113.
- | Amigos de la Tierra *et al.* (2019): págs. 25-29.
- | Moreno Inocencio (2018).

## Descripción

Una parte de las donaciones (tanto dinerarias como de cesiones de derechos) realizadas a favor de determinadas entidades sin fines lucrativos pueden deducirse del IRPF y el IS. Estas entidades incluyen, entre otras, las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública, según se regula en el artículo 16 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Los principales beneficios fiscales contemplados para los donantes a este tipo de entidades son la deducción en la cuota íntegra estatal del IRPF del 75% (hasta los primeros 150€) y del 30% (a partir de esa cantidad) de los donativos, donaciones o aportaciones realizados por personas físicas (hasta el 10% de la base liquidable) y la deducción en el IS del 35% de los donativos realizados por personas jurídicas (hasta el 35% de la cuota íntegra minorada).

La propuesta consiste en mejorar las condiciones para este tipo de deducciones a través de tres modificaciones:

- | Ampliar la deducción a las donaciones realizadas a favor de todo tipo de entidades de custodia, y no solamente aquellas declaradas de utilidad pública (o que sean fundaciones o Entidades Locales).
- | Aumentar el porcentaje deducible.
- | Ampliar los límites de deducción. Alternativamente, se podría establecer un margen temporal (por ejemplo, los 5 años siguientes a la donación) para ir aplicando la deducción sin alcanzar los límites establecidos.

## Articulación legal

La inclusión de todas las entidades de custodia en la lista de entidades que califican para desgravación en caso de donación requeriría una modificación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Esto podría desarrollarse mediante la inclusión de las entidades de custodia al artículo 16 de dicha ley (referente a entidades beneficiarias del mecenazgo) o bien

mediante su inclusión en el artículo 2 (lo que, además, les permitiría acceder al régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos<sup>12</sup>).

Por otro lado, las modificaciones en los porcentajes deducibles, límites y condiciones requerirían una reforma de las leyes estatales que regulan los dos tributos afectados: la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

En el caso del IRPF, cabría tener en cuenta que existe un tramo estatal y un tramo autonómico, y que la modificación de las condiciones para las deducciones a nivel estatal debería ser coherente con lo que se regula en la normativa autonómica.

## **Discusión**

El estímulo de los donativos a entidades de custodia tendría un efecto positivo tanto para las personas donantes (ya sean terceros con aportaciones dinerarias o propietarios que cedieran derechos reales) como para las propias entidades receptoras de las donaciones. Por este motivo, esta propuesta resultaría especialmente útil para fomentar la conservación de la naturaleza en terrenos privados.

Además, las donaciones a entidades de custodia pueden potencialmente ser de valor elevado en el caso de bienes inmuebles de una extensión importante. Debido a estas circunstancias específicas, la ampliación de los límites de las deducciones (o bien la posibilidad de fraccionarlas en distintos ejercicios fiscales) resultaría especialmente importante para que los donantes pudieran gozar del conjunto de la deducción, ampliando así el efecto de este incentivo.

Con relación a la propuesta de ampliar los supuestos de aplicación de la bonificación, debe tenerse en cuenta, al igual que en la propuesta anterior (3.3), que gran parte de las entidades de custodia (las fundaciones y asociaciones con declaración de utilidad pública) ya pueden acogerse a estos incentivos.

Como en otras propuestas recogidas en el informe, la introducción de estos incentivos requeriría disponer de un registro de entidades de custodia del territorio o sistema alternativo de verificación.

Finalmente, como también se ha sugerido en otras propuestas, estos incentivos podrían ampliarse a más formas de conservación privada de la naturaleza si, además de las entidades de custodia, se bonificaran también otro tipo de entidades ambientales dedicadas a la conservación de la naturaleza.

---

<sup>12</sup> La inclusión en el régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos conlleva beneficios fiscales sobre distintos tributos (por ejemplo, los que se describen en la propuesta 3.3 con relación al ITPAJD).

## Experiencias comparables

En 2008, Cataluña estableció una deducción sobre el tramo autonómico del IRPF para donaciones a favor de fundaciones o asociaciones inscritas en su censo de entidades ambientales, con un valor del 15% de las cantidades donadas y un límite del 5% de la cuota íntegra autonómica (ver artículo 34 de la Ley 16/2008, de 23 de diciembre, de medidas fiscales y financieras). El importe total deducido por aplicación de este incentivo fue de 129.245 € el año 2018<sup>13</sup>.

Por su parte, en las Islas Baleares existe una bonificación parecida, aunque en este caso no tiene relación con entidades ambientales sino con donaciones o convenios vinculados al mecenazgo cultural o deportivo (ver artículos 5 bis y 5 ter del Decreto legislativo 1/2014, de 6 de junio, de las Islas Baleares).

Finalmente, la posibilidad de alargar en el tiempo las deducciones derivadas de una donación (para poder gozar de la integridad de la deducción al margen de los límites impuestos en un solo ejercicio) no tiene precedente en España, pero sí que ha sido analizado con detalle por Moreno Inocencio (2018) mediante una comparación con el sistema estadounidense, donde se trata de una opción ampliamente implantada.

## Relación con otras propuestas

-

## 3.5. Deducción por gastos e inversiones de mejora en fincas con acuerdos de custodia del territorio

### Impuestos afectados

IRPF

### Sujeto afectado

Propietarios/as

---

<sup>13</sup> Consultar el portal web del Registro de Entidades de Medio Ambiente y Sostenibilidad para datos sobre los años anteriores:  
[http://mediambient.gencat.cat/es/05\\_ambits\\_dactuacio/educacio\\_i\\_sostenibilitat/tercer\\_sector\\_ambiental/registre\\_dentitats/index.html](http://mediambient.gencat.cat/es/05_ambits_dactuacio/educacio_i_sostenibilitat/tercer_sector_ambiental/registre_dentitats/index.html)

## Tipo de modificación

Creación de nuevo incentivo

## Origen de la propuesta

- | Barreira *et al.* (2010): pág. 261.
- | García Fernández-Velilla (2010): pág. 113.

## Descripción

La propuesta consiste en permitir a los propietarios deducir de la cuota estatal del IRPF una parte de los gastos o inversiones realizados en actividades de conservación y mejora de las fincas con acuerdos de custodia del territorio suscritos. La aplicación de este incentivo requeriría determinar los siguientes elementos:

- | Qué parte de las inversiones es susceptible de deducción (por ejemplo, entre el 30 y el 50%).
- | Cómo imputar las inversiones que afecten a más de una finca (cuando alguna de estas no esté sujeta a acuerdos de custodia).
- | Requisito de mantenimiento del acuerdo durante un período temporal largo (por ejemplo, 10 años).
- | Requisito que la finca (o parte de la finca sobre la que se solicita la deducción) no debe generar rendimientos o aumentos del patrimonio, y que las inversiones consideradas no deben haber sido ya deducidas de los ingresos brutos a efectos de determinar la base imponible del impuesto<sup>14</sup>.
- | Límites de deducción sobre la cuota estatal del IRPF y posibilidad de fraccionar las deducciones en distintos años (para no sobrepasar los límites).

## Articulación legal

Este incentivo debería ser establecido mediante una ley que modificara la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

---

<sup>14</sup> Este requisito se establece porque el objetivo de la bonificación es incentivar o compensar las actuaciones realizadas con objetivos de conservación de la naturaleza, con lo cual, en caso de que éstas generen beneficios, el incentivo ya no es necesario.

## Discusión

Esta medida sería un buen complemento para los acuerdos de custodia, ya que se estaría dando un respaldo económico a las medidas de conservación que en muchos casos se exigen en dichos acuerdos.

Como en otras propuestas, su aplicación requeriría disponer de un registro de entidades de custodia del territorio o sistema alternativo de verificación.

Otra cuestión que considerar sería la posibilidad que estas deducciones afectaran también a inversiones realizadas en fincas incluidas en espacios naturales protegidos, o sujetas a convenios de conservación de la naturaleza debidamente aprobados, u otras formas de conservación. De hecho, las organizaciones del sector forestal han sugerido reiteradamente el establecimiento de un incentivo comparable al aquí propuesto<sup>15</sup>, consistente en la desgravación del 30% (ampliable al 50% bajo determinadas circunstancias) de las inversiones y gastos realizadas en fincas forestales con un Instrumento de Ordenación Forestal debidamente aprobado. La propuesta ha sido respaldada también por parte de las principales entidades ecologistas (Amigos de la Tierra et al., 2019: págs. 25-29).

## Experiencias comparables

Las Comunidad Valenciana y Castilla y León han establecido bonificaciones adicionales sobre el tramo autonómico del IRPF que se asemejan a la propuesta aquí descrita, tanto para inversiones de conservación y mejora de bienes naturales como culturales<sup>16</sup>.

## Relación con otras propuestas

La propuesta siguiente (3.6), al igual que esta, se basa en la aplicación de bonificaciones fiscales al IRPF de las personas propietarias de terrenos con acuerdos de custodia. En consecuencia, sería interesante considerarlas de forma conjunta, sobre todo ante la posibilidad de introducir ambos incentivos con una sola reforma normativa.

---

<sup>15</sup> Ver la nota de prensa “COSE, ASEMFO, ASPAPEL y CONFEMADERA proponen al MAGRAMA un programa de impulso a la economía de la madera” (Madrid, 20 de julio de 2014): <http://www.aspapel.es/content/cose-asemfo-aspapel-y-confemadera-proponen-al-magrama-un-programa-de-impulso-la-economia-de->

<sup>16</sup> En concreto, la Comunidad Valenciana tiene establecida una deducción del 15% de los importes destinados a la conservación, reparación o restauración de los bienes inscritos en el Inventario General del Patrimonio Cultural Valenciano (artículo 4, punto 1, apartado 1.3 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana). Por su parte, en Castilla y León existe una deducción del 15% de las cantidades invertidas en la restauración, rehabilitación o reparación de los Bienes de Interés Cultural por parte de sus titulares, así como para las actuaciones (sujetas a ser autorizadas e informadas favorablemente por parte de la administración autonómica) de conservación y mejora de los titulares de bienes naturales ubicados en espacios naturales y superficies integradas en la Red Natura 2000 (artículos 9.a, 9.b y 10 del Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, de Castilla y León).

### **3.6. Deducciones por acuerdos de custodia del territorio o por ventas y arrendamientos a entidades de custodia**

#### **Impuestos afectados**

IRPF

#### **Sujeto afectado**

Propietarios/as

#### **Tipo de modificación**

Creación de nuevos incentivos

#### **Origen de la propuesta**

- | Barreira *et al.* (2010): pág. 261.
- | García Fernández-Velilla (2010): págs. 112-113.

#### **Descripción**

Bajo esta propuesta se recogen tres circunstancias que podrían permitir a los propietarios vinculados a acuerdos de custodia del territorio aplicar deducciones o desgravaciones en el IRPF:

- | Cuando disminuye el valor o rendimiento de una propiedad como resultado de la firma de un acuerdo de custodia, siempre y cuando no se reciba pago alguno por ello.
- | En las ventas de terrenos o de los derechos de usos a entidades de custodia o a la administración pública, cuando la venta se produce por debajo del precio de mercado y queda amparada bajo un acuerdo de conservación (en tal caso, el vendedor podría desgravar la diferencia entre ambos valores).
- | Cuando el arrendamiento de terrenos o derechos de explotación a entidades de custodia genera rendimientos sujetos al IRPF (por ejemplo, porque las entidades ejercen ciertas actividades estratégicas como la caza o la tala).

En los tres casos, deberían especificarse el porcentaje de deducción, los límites de importe deducido y los compromisos de mantenimiento, entre otros.

## Articulación legal

Este incentivo podría ser establecido mediante la modificación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

## Discusión

Las propuestas podrían aplicarse conjuntamente o por separado.

En los tres casos propuestos, el incentivo fiscal tendría como objetivo compensar el lucro cesante por parte de los propietarios por el hecho de suscribir un acuerdo de custodia o vender o arrendar a entidades de custodia. El primer caso se aplicaría precisamente cuando tales pérdidas no estuviesen recompensadas de otra forma; en el segundo, cuando existiera una diferencia entre el precio de mercado y el precio de venta; y en el tercero, la deducción compensaría el hecho que, a menudo, existe una diferencia entre el precio de mercado del arrendamiento o derecho de explotación y el precio abonado por las entidades de custodia, que por lo general es más bajo que el primero.

Como en otras propuestas, la aplicación del incentivo probablemente requeriría disponer de un registro de acuerdos de custodia del territorio.

Así mismo, tiene sentido plantearse la posibilidad que las deducciones generadas puedan ser fraccionadas en distintos ejercicios a fin de no sobrepasar los límites de deducción anuales, y gozar así del conjunto de la deducción.

## Experiencias comparables

Actualmente se aplica una deducción similar al de la tercera circunstancia descrita (arrendamientos a entidades de custodia) para el arrendamiento de viviendas. Consiste en una reducción del 50% del rendimiento neto de los arrendamientos de viviendas (ampliable al 100% si el arrendatario tiene entre 18 y 35 años) a efectos del cálculo de la base imponible del IRPF (art. 23.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).

## Relación con otras propuestas

Esta propuesta, al igual que la anterior (3.5), se basa en la aplicación de bonificaciones fiscales al IRPF de las personas propietarias de terrenos con acuerdos de custodia. En consecuencia, sería interesante considerarlas de forma conjunta, sobre todo ante la posibilidad de introducir ambos incentivos con una sola reforma normativa.

### 3.7. Otras propuestas

Otras propuestas planteadas en trabajos anteriores son:

### **Deducción en el IRPF para titulares de fincas con acuerdos de custodia del territorio**

Esta propuesta bonificaría los propietarios por el simple hecho de tener firmados acuerdos de custodia en algunas de sus fincas. Difiere de las propuestas anteriores porque, en este caso, no sería necesario que los propietarios realizaran inversiones de mejora (ver 3.5) ni que incurrieran en circunstancias perjudiciales como consecuencia de los acuerdos de custodia (ver 3.6).

Origen de la propuesta: Amigos de la Tierra et al. (2019): pág. 25.

### **Exención en el IS para determinadas actividades de conservación**

La propuesta se basa en una exención de, entre otras, las actividades de protección de la biodiversidad, de custodia del territorio y de desarrollo rural sostenible.

Origen de la propuesta: Amigos de la Tierra et al. (2019): págs. 34-37.

### **Exención en el IP para los terrenos sujetos a acuerdos de custodia**

El impuesto sobre el patrimonio de las personas físicas está cedido completamente a las Comunidades Autónomas, la mayoría de las cuales tienen establecidas bonificaciones por distintas circunstancias (con el caso extremo de Madrid, donde hay una bonificación general del 100%). Aun así, podría plantearse una modificación de la normativa del impuesto que obligara a todas las comunidades a adoptar la exención propuesta.

Origen de la propuesta: Barreira *et al.* (2010): págs. 261-262.

### **Bonificaciones en el ICIO para obras o instalaciones situadas en fincas bajo acuerdos de custodia o vinculadas a actuaciones de conservación**

El ICIO es un tributo de competencia municipal y carácter potestativo. Aun así, como en el caso anterior, podría plantearse una modificación de la normativa marco del impuesto.

Fuente: García Fernández-Velilla (2010): pág. 113.

## REFERENCIAS

Amigos de la Tierra, Ecologistas en acción, Greenpeace, SEO BirdLife y WWF (2019) *Propuestas de fiscalidad ambiental: avanzando hacia un mundo más justo y sostenible*. <https://www.ecologistasenaccion.org/wp-content/uploads/2019/01/propuestas-fiscalidad-ambiental-resumen.pdf>

Barreira, A., Rodríguez-Guerra, M., Puig, I. y Brufao, P. (2010) *Estudio jurídico sobre la custodia del territorio*. Plataforma de Custodia del Territorio de la Fundación Biodiversidad. [https://www.custodia-territorio.es/sites/default/files/archivos/estudiocustodiaterritorio\\_final.pdf](https://www.custodia-territorio.es/sites/default/files/archivos/estudiocustodiaterritorio_final.pdf)

García Fernández-Velilla, S. (2010) *Mecanismos financieros innovadores para la conservación de la biodiversidad*. Serie monografías EUROPARC-España. Madrid: FUNGOBE. <http://www.redeuroparc.org/system/files/shared/monografia3.pdf>

Moreno Inocencio, A. (2018) Los incentivos fiscales a la custodia del territorio en el IRPF: Un análisis comparado entre los derechos español y estadounidense. *Crónica Tributaria*, 167: 163-187. [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/ct/167\\_Moreno.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/ct/167_Moreno.pdf)

Naciones Unidas, Unión Europea, Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura, Fondo Monetario Internacional, Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos, Banco Mundial (2016) *Sistema de Contabilidad Ambiental y Económica 2012: Marco Central*. [https://seea.un.org/sites/seea.un.org/files/seea\\_cf\\_final\\_sp.pdf](https://seea.un.org/sites/seea.un.org/files/seea_cf_final_sp.pdf)

Račinska, I., Barratt, L. y Marouli, C. (2015) *LIFE and Land Stewardship: Current status, challenges and opportunities. Report to the European Commission*. [https://ec.europa.eu/environment/archives/life/publications/lifepublications/generalpublications/documents/life\\_land\\_stewardship.pdf](https://ec.europa.eu/environment/archives/life/publications/lifepublications/generalpublications/documents/life_land_stewardship.pdf)



**ENT environment & management**

(Serveis de Suport a la Gestió S.L.)

B-62795372

Josep Llanza, 1-7, 2n 3a

08800 Vilanova i la Geltrú

+34 93 893 51 04

[info@ent.cat](mailto:info@ent.cat) | [www.ent.cat](http://www.ent.cat)

@ENTmediambient 

ENTmediambient 

ENT Environment & Management 

ENT environment & management 

