

Anàlisi de costos i procediments d'escriptura notarial, inscripció al Registre de la Propietat i liquidació d'impostos en els acords de custòdia del territori

Document ocasional de la xct, 22



Juliol 2012

Redacció: Carles Clanxet i Wüst, Advocat
M^a Lluïsa Saliner i Clanxet, Advocada

Suport:



DOCUMENTS OCASIONALS DE LA XARXA DE CUSTODIA DEL TERRITORI, 22

Aquest estudi és un encàrrec efectuat per la **Xarxa de Custòdia del Territori** en el marc del Projecte pilot d'implantació de models innovadors d'acords de custòdia d'elevada seguretat jurídica, garantia de qualitat i utilitat social, finançat per la Fundación Biodiversidad.

Autors:

Carles Clanxet i Wüst, Advocat

M^a Lluïsa Saliner i Clanxet, Advocada

Persones que han efectuat aportacions:

Hernan Collado (Xarxa de Custòdia del Territori)

Jordi Pietx (Xarxa de Custòdia del Territori)

Ignacio Javier Boisán (notari)

Amb el suport regular de: Departament de Territori i Sostenibilitat de la Generalitat de Catalunya · Universitat de Vic · Organitzacions i persones membres de la xct.

Amb el suport a projectes de llarga durada de: Fundación Biodiversidad · Instrument financer LIFE de la Unió Europea · Obra Social La Caixa.

ANÀLISI DE COSTOS I PROCEDIMENTS D'ESCRITURA NOTARIAL, INSCRIPCIÓ A EL REGISTRE DE LA PROPIETAT I LIQUIDACIÓ D'IMPOSTOS EN ELS ACORDS DE CUSTÒDIA DEL TERRITORI

1	Introducció.....	5
2	Els aranzels notariais i registrals.....	6
3	Liquidació d'impostos que afecten els acords de custòdia	8
4	Avantatges fiscals que afecten als propietaris.....	13
5	Els diferents acords i la seva fiscalitat.....	15
6	Bibliografia recomanada.....	17

Referències legals

- Capítol III, Títol VI, de la Llei 5/2006, de 10 de maig, del Llibre Cinquè del Codi Civil de Catalunya, relatiu als drets reals.
- Real Decreto 1426/1989 de 17 de Novembre, amb les modificacions introduïdes pel Real Decreto 1612/2011, de 14 de Novembre, referents als aranzels notariaus.
- Real Decreto 1427/1989 de 17 de Novembre, amb les modificacions introduïdes pel Real Decreto 1612/2011, de 14 de Novembre, referents als aranzels registrals.
- LLEI 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats no lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge (MODIFICADA PEL RDL 20/2011).
- Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Reforma de la presente disposición realizada por RD Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público.
- 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”.
- Llei 37/1992 de 28 de desembre, de l'Impost sobre el Valor Afegit (BOE 29-12-1992, CE 8-2-1993) i al Reial Decret 1624/1992, que aprova el Reglament de l'Impost sobre el Valor Afegit.
- Article 34.1 de la Llei 16/2008, de 23 de desembre, de mesures fiscals i financeres (CATALUNYA).
- Llei 19/2012, de 7 de juny, de regulació de l'impost sobre successions i donacions.
- Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària.

1 Introducció

Aquest informe pretén facilitar el càlcul aproximat dels costos, aranzels i impostos que afecten a la signatura d'acords de custòdia del territori, especialment quan es constitueixen en escriptura pública i s'inscriuen al registre de la propietat.

El fet d'elevat a públic qualsevol acord de custòdia implica l'acceptació del dret del notari que autoritza el document a percebre uns honoraris, anomenats aranzels. A més, i amb independència dels aranzels, l'atorgament de l'escriptura està normalment subjecte a l'Impost de Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats (ITPAJD), però podria estar subjecte a l'Impost sobre el Valor Afegir (I.V.A.) si el propietari (qui transmet el bé) fos una societat mercantil i ho fes a canvi d'un preu.

En el supòsit que l'acord de custòdia tingui transcendència real (o sigui, impliqui la constitució de qualsevol dret real o l'adquisició de la propietat) i amb l'objecte de desplegar plenament els seus efectes davant tercers¹, haurà d'esser inscrit al Registre de la Propietat. Així mateix, aquesta inscripció implica l'acceptació del dret del Registrador a percebre uns honoraris, també anomenats aranzels.

Uns i altres aranzels estan establerts en una tarifa oficial de drets o preus que estableix l'Administració per disposició legal.

D'altra banda, la signatura d'acords de custòdia, especialment quan suposen l'adquisició de drets per part de l'entitat, i l'activitat de custòdia en general, pot estar subjecte o afectar al pagament de determinats impostos, com és, a més dels esmentats, l'Impost de Societats. A l'hora de calcular el cost de la signatura dels acords de custòdia, cal tenir en compte tots aquests aspectes fiscals que els afecten de manera diversa.

Finalment, encara que de forma molt tímida, existeixen alguns avantatges fiscals tant per a les entitats com per als propietaris, que poden alliberar-nos d'aquests costos o reduir-los globalment.

¹ L'eficàcia plena dels drets reals davant de tercers depèn de la seva inscripció al Registre de la Propietat, que és la institució que els dona la publicitat necessària (vegeu COLLADO, H., A. CORTINA, 2012).

Amb el suport regular de: Departament de Territori i Sostenibilitat de la Generalitat de Catalunya ⁵ Universitat de Vic · Organitzacions i persones membres de la xct.

Amb el suport a projectes de llarga durada de: Fundación Biodiversidad · Instrument financer LIFE de la Unió Europea · Obra Social La Caixa.

2 Els aranzels notarial i registrals

En aquest apartat us parlem dels costos que implicarà formalitzar els acords de custòdia en escriptura pública i inscriure'ls, si escau, al Registre de la Propietat. Els honoraris de registradors i notaris reben el nom d'*aranzels* i estan regulats per llei, com veurem a continuació.

2.1 Els aranzels notarial

Es determinen principalment d'acord amb la base del valor comprovat fiscalment del negoci jurídic (l'acord de custòdia) o, a manca d'aquest, el que declaren les parts en el document corresponent.

Estan subjectes als aranzels notarial tots els instruments o documents públics de quantia. Es consideren instruments o documents públics de quantia aquells en els quals aquesta es determini o sigui determinable, o es trobin subjectes pel seu contingut als Impostos sobre Successions i Donacions, Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats, sobre el Valor Afegit o qualsevol altre que determini la legislació fiscal.

Actualment, l'escala aplicable es troba al Annex I, número 2, del *Real Decreto* 1426/89 de 17 de Novembre, amb les modificacions introduïdes pel *Real Decreto* 1612/2011, de 14 de Novembre, el qual, transcrit en la seva part necessària als efectes d'aquest document, diu literalment:

"1. Por los instrumentos de cuantía se percibirán los derechos que resulten de aplicar al valor de los bienes objeto del negocio documentado la siguiente escala:

- a) Cuando el valor no exceda de 6.010,12 euros: 90,151816 euros.
- b) Por el exceso comprendido entre 6.010,13 y 30.050,61 euros: 4,5 por mil.
- c) Por el exceso comprendido entre 30.050,62 y 60.101,21 euros: 1,50 por mil.
- d) Por el exceso comprendido entre 60.101,22 y 150.253,03 euros: 1 por mil.
- e) Por el exceso comprendido entre 150.253,04 y 601.012,10 euros: 0,5 por mil.
- f) Por lo que excede de 601.012,10 euros hasta 6.010.121,04 euros: 0,3 por mil.

Por lo que excede de 6.010.121,04 euros el Notario percibirá la cantidad que libremente acuerde con las partes otorgantes.

En todos los supuestos de este apartado se aplicará una rebaja del 5 por 100 del importe del arancel a percibir por el notario. Esta rebaja también se llevará a cabo, en todo caso, en los supuestos previstos en los apartados siguientes de este número que resulten de la aplicación de esta escala y con carácter adicional a los demás descuentos y rebajas previstos en la normativa vigente".

A més de l'aranzel corresponent a la quantia del document, s'ha de tenir en compte l'aplicació dels aranzels establerts d'acord amb altres criteris (que se sumen als anteriors). Alguns d'aquests criteris són:

- El nombre de fulls del document atorgat: el notari percep una quantitat per foli en concepte de custòdia dels documents (3,005061 euros per full).
- El nombre de còpies que demanem (6,010121 euros per full).
- El nombre de finques registrals i cadastrals incloses a l'acord: cada finca requereix informació registral i cadastral, amb el cost afegit per nota

Amb el suport regular de: Departament de Territori i Sostenibilitat de la Generalitat de Catalunya · Universitat de Vic · Organitzacions i persones membres de la xct.

Amb el suport a projectes de llarga durada de: Fundación Biodiversidad · Instrument financer LIFE de la Unió Europea · Obra Social La Caixa.

informativa (aproximadament, 9 euros per cada nota informativa) i per major nombre de fulls inclosos al document final.

- Si el notari s'ha de desplaçar.
- Si encarreguem la tramitació de l'escriptura al notari (liquidació d'impostos i inscripció al Registre de la Propietat) o ho fem nosaltres mateixos.

Per tot això, si es vol saber abans el cost del document aconsellem preguntar-ho prèviament a la notaria.

2.2 Els aranzels registrals

Igual que els anteriors, l'aplicació de l'arancel és en relació amb la base del valor comprovat fiscalment del negoci jurídic (l'acord de custòdia) o, a manca d'aquest, el que declaren les parts en el document corresponent.

A més, cal tenir en compte que l'assentament de presentació del document meritarà un arancel de 6,010121 euros.

Actualment, l'escala aplicable es troba a l'Annex I de la Disposició Final del *Real Decreto* 1427/89 de 17 de Novembre, amb les modificacions introduïdes pel *Real Decreto* 1612/2011, de 14 de Novembre i per diverses Instruccions, el qual diu literalment:

"Número 2. Inscripciones

1. Por la inscripción, anotación o cancelación de cada finca o derecho, se percibirán las cantidades que fijan las siguientes escalas:

- a) Si el valor de la finca o derecho no excede de 6.010,12 euros 24,040484 euros.
- b) Por el exceso comprendido entre 6.010,13 y 30.050,61 euros, 1,75 por 1.000.
- c) Por el exceso comprendido entre 30.050,62 y 60.101,21 euros, 1,25 por 1.000.
- d) Por el exceso comprendido entre 60.101,22 y 150.253,03 euros, 0,75 por 1.000.
- e) Por el exceso comprendido entre 150.253,04 y 601.012,10 euros, 0,30 por 1.000.
- f) Por el valor que exceda de 601.012,10 euros 0,20 por 1.000.

g) El arancel aplicable a la inscripción de escrituras de subrogación, novación modificativa y cancelación de créditos o préstamos hipotecarios será el contemplado en este apartado, tomando como base el capital pendiente de amortizar reducido en un 90 por 100 y con independencia de que la operación se integre o no en un proceso de subrogación o novación hipotecaria.

En todo caso, el arancel global aplicable regulado en el número 2 del arancel no podrá superar los 2.181,673939 euros ni ser inferior a 24,040484 euros.

En todos los supuestos de este número se aplicará una rebaja del 5 por 100 del importe del arancel a percibir por el registrador de la propiedad. Esta rebaja también se llevará a cabo, en todo caso, en los supuestos previstos en los apartados siguientes de este número y con carácter adicional a los demás descuentos y rebajas previstos en la normativa vigente y sin que resulte de aplicación a la misma lo dispuesto en el apartado 6 de este número.

3 Liquidació d'impostos que afecten els acords de custòdia

A més dels aranzels notarials i registrals, hem de tenir en compte que hi ha determinats impostos que afecten la pròpia constitució, formalització i registre de l'acord i als guanys i increments patrimonials que s'esdevinguin. Estem parlant de l'Impost sobre Societats, l'Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats i l'Impost sobre el Valor Afegit.

3.1 Impost sobre Societats

a) Fet imposable i subjecte passiu

Al ser l'adquirent una persona jurídica, com és el cas de les associacions o fundacions, l'adquisició lucrativa d'un bé o d'un dret real estarà subjecte a l'Impost de Societats.

b) Base imposable

La base imposable està constituïda per l'import de la renda en el període impositiu (els ingressos totals de l'exercici). En la base imposable de l'Impost sobre Societats de les entitats sense afany de lucre només s'inclouran les rendes derivades de les explotacions econòmiques no exemptes.

Cal tenir en compte que el valor dels béns i drets adquirits per l'entitat mitjançant els acords de custòdia poden computar a efectes de la base imposable de l'Impost sobre Societats.

c) Tipus de gravamen i quota tributaria

La quota tributària s'obté aplicant a la base imposable determinada el tipus de gravamen.

La base imposable positiva que correspongui a las rendes derivades de explotacions econòmiques no exemptes serà gravada al tipus del 10 per 100.

d) Avantatges fiscals

Estaran exemptes de l'Impost sobre Societats en els termes previstos en el Capítol II de la Llei 49/2002, de 23 de desembre de règim fiscal de les entitats no lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge. En concret, estan exemptes de l'Impost sobre Societats les rendes obtingudes per entitats sense finalitats lucratives derivades dels ingressos per donatius i les donacions rebuts per col·laborar en els fins de l'entitat, incloses les aportacions o donacions en concepte de dotació patrimonial, en el moment de la seva constitució o en un moment posterior (art. 6).

És interessant destacar que la citada Llei també considera que estan exemptes de l'Impost sobre Societats les rendes de explotacions econòmiques exemptes, com les gestions de parcs i altres espais naturals protegits (art. 7.6).

3.2 Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats

3.2.1 Transmissions patrimonials

a) Fet imposable i subjecte passiu

Queden subjectes a l'impost en concepte de transmissions patrimonials oneroses les operacions següents, quan han estat realitzades entre persones, llevat que es trobin subjectes i exemptes de l'impost sobre el valor afegit:

- Les transmissions patrimonials realitzades a títol onerós de tota mena de béns o drets que integren el patrimoni de les persones físiques o jurídiques.
- La constitució de drets reals, préstecs, fiances, arrendaments, pensions i concessions administratives, llevat que aquestes tinguin per objecte la cessió del dret a utilitzar infraestructures ferroviàries o immobles o instal·lacions en ports i aeroports.
- Les adjudicacions en pagament o per al pagament de deutes, les adjudicacions expressives per assumir deutes del transmissor, els excessos d'adjudicacions declarats, els expedients de domini, les actes de notorietat i la constitució de condicions resolutòries explícites.

El subjecte passiu de l'impost, obligat al seu pagament, és la persona física o jurídica que adquireix els béns o drets transmesos o que resulta beneficiària de l'operació.

b) Base imposable

La base imposable es correspon, com a regla general, amb el valor real del bé o dret a què es refereix l'operació, entès com aquell valor que establirien parts independents que actuessin lliurement i sense un interès particular en l'operació².

c) Tarifes i tipus impositius

1. Transmissions i drets reals sobre immobles rústics: 8%, per fets imposables meritats a partir de l'1 de juliol de 2010.

2. Arrendaments de finques urbanes o rústiques:

Base en euros		Euros
Fins a 30,05		0,09
De 30,06	a 60,10	0,18
De 60,11	a 120,20	0,39

² INSTRUCCIÓ PER A LA COMPROVACIÓ DELS VALORS DELS BÉNS IMMOBLES EN ELS FETS IMPOSABLES DE L'ANY 2012

L'article 57 de la Llei general tributària estableix un conjunt de mitjans per comprovar el valor real dels béns en els impostos sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats i sobre successions i donacions.

Quan es tracta de béns immobles, aquests mitjans són, bàsicament, l'estimació per referència als valors cadastrals, afectats o no per coeficients, els preus mitjans de mercat, els dictàmens pericials i els valors assignats en les taxacions realitzades a efectes de concessió de préstecs hipotecaris per a la seva adquisició.

Amb el suport regular de: Departament de Territori i Sostenibilitat de la Generalitat de Catalunya⁹ Universitat de Vic · Organitzacions i persones membres de la xct.

Amb el suport a projectes de llarga durada de: Fundació Biodiversidad · Instrument financer LIFE de la Unió Europea · Obra Social La Caixa.

De 120,21	a	240,40	0,78
De 240,41	a	480,81	1,68
De 480,82	a	961,62	3,37
De 961,63	a	1.923,24	7,21
De 1.923,25	a	3.846,48	14,42
De 3.846,49	a	7.692,95	30,77
De 7.692,96 en endavant, 0,024 euros per cada 6,01 o fracció.			

d) *Avantatges fiscals*

D'acord amb la Disposició addicional tercera de la Llei 49/2002, per la qual es modifica el RDL 1/1993 sobre l'Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats, estan exemptes d'aquest impost, entre d'altres, les administracions públiques, les fundacions i les associacions declarades d'utilitat pública.

A l'autoliquidació en què s'apliqui l'exempció s'hi ha d'adjuntar la documentació que acrediti el dret a l'exempció.

3.2.2 Actes jurídics documentats

a) *Fet imposable i subjecte passiu:*

Com hem explicat anteriorment, per a que els acords de custòdia del territori amb transcendència real tinguin plens efectes davant terceres persones, han d'ésser atorgats en escriptura pública i inscrits al Registre de la Propietat.

Queden subjectes a l'impost en concepte d'actes jurídics documentats, els documents notarials (per exemple les primeres còpies d'escriptures públiques i actes notarials) quan tinguin per objecte una quantitat o cosa avaluable econòmicament, siguin susceptibles d'inscripció en un registre públic i l'operació no estigui subjecta a les altres modalitats de l'impost ni a l'impost sobre successions i donacions.

És subjecte passiu de l'impost i està obligat al seu pagament la persona que adquireix el bé o dret, o si no n'hi ha, la persona que insta o sol·licita el document o en interès de la qual s'expedeix.

b) *Base imposable:*

La base imposable de l'impost és, com a regla general, el valor declarat, sens perjudici de la seva ulterior comprovació administrativa.

c) *Tarifes i tipus impositius*

Documents notarials:

- Agrupació, segregació i agregació d'immobles: 1,2%, per a fets imposables meritats a partir de l'1 de juliol de 2010.
- Transmissions subjectes a l'IVA: 1,2%, per a fets imposables meritats a partir de l'1 de juliol de 2010.

Amb el suport regular de: Departament de Territori i Sostenibilitat de la Generalitat de Catalunya · Universitat de Vic · Organitzacions i persones membres de la xct.

Amb el suport a projectes de llarga durada de: Fundación Biodiversidad · Instrument financer LIFE de la Unió Europea · Obra Social La Caixa.

- Renúncia a l'exempció de l'IVA: 1,5%
- Altres actes jurídics documentats: 1,2%, per a fets imposables meritats a partir de l'1 de juliol de 2010.

d) Avantatges fiscals

D'acord amb la Disposició addicional tercera de la Llei 49/2002, per la qual es modifica el RDL 1/1993 sobre l'Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats, estan exemptes d'aquest impost, entre d'altres, les administracions públiques, les fundacions i les associacions declarades d'utilitat pública.

A l'autoliquidació en què s'apliqui l'exempció s'hi ha d'adjuntar la documentació que acrediti el dret a l'exempció.

3.3. Impost sobre el valor afegit³

a) Fet imposable i subjecte passiu:

L'Impost sobre el Valor Afegit es regula principalment al nostre ordenament jurídic a la Llei 37/1992 de 28 de desembre, de l'Impost sobre el Valor Afegit (BOE 29-12-1992, CE 8-2-1993) i al Reial Decret 1624/1992, que aprova el Reglament de l'Impost sobre el Valor Afegit.

Aquest impost grava, entre d'altres, els lliuraments de béns i prestació de serveis fets per empresaris i professionals a títol oneros, en el desenvolupament de la seva activitat econòmica.

S'entén per lliurament de béns la transmissió del poder de disposició sobre béns corporals, fins i tot, si es fa a través de la cessió de títols representatius d'aquests béns. Així mateix, la Llei considera que la constitució de drets reals també estaria compresa dintre de l'entrega de béns.

Les entitats sense finalitats lucratives quan adquireixin, a títol oneros, algun bé d'un empresari o professional, tindran l'obligació de suportar la repercussió de l'Impost sobre el Valor Afegit ja que dites entitats actuarien com a consumidors finals.

En relació als subjectes passius en els lliuraments de béns i prestació de serveis, tindran la consideració de contribuents les persones físiques o jurídiques que desenvolupin activitats professionals o empresarials i realitzin el lliurament dels béns o les prestacions dels serveis subjectes a l'impost. Els subjectes passius hauran de repercutir íntegrament l'import de l'impost sobre aquell per a qui es realitzi l'operació gravada.

b) La base imposable

Estarà constituïda per l'import total de la contraprestació de les operacions subjectes.

En el cas de la transferència de béns, la base imposable es determinarà segons el preu d'adquisició.

³ En el moment de tancament d'aquest informe, s'ha anunciat la modificació del tipus impositiu d'IVA per part del Govern espanyol, però encara no està publicada l'esmentada modificació.

Amb el suport regular de: Departament de Territori i Sostenibilitat de la Generalitat de Catalunya¹ · Universitat de Vic · Organitzacions i persones membres de la xct.

Amb el suport a projectes de llarga durada de: Fundación Biodiversidad · Instrument financer LIFE de la Unió Europea · Obra Social La Caixa.

c) Quota tributària i tipus de gravamen

La quota tributària és el resultat d'aplicar a la base imposable del IVA els següents tipus de gravamen:

- General: 18 %
- Reduït: 8%
- Súper reduït: 4%.

És interessant destacar que s'apliquen tipus reduïts o súper reduïts a activitats relacionades amb la agricultura i la silvicultura, com les prestacions de serveis a favor de titulars d'explotacions agrícoles, forestals o ramaderes.

c) Avantatges fiscals

Estan exempts els lliuraments de terrenys rústics que no tinguin la condició d'edificables, incloses les construccions que estiguin ubicades al terreny (indispensables per al desenvolupament de l'explotació agrària), així com els destinats a parcs o jardins públics. També estan exempts la constitució i transmissió dels drets reals.

4 Avantatges fiscals que afecten als propietaris

Hi ha determinats avantatges fiscals per als propietaris que signen acords de custòdia del territori, quan aquests signifiquen aportacions gratuïtes al patrimoni de les entitats de custòdia. Tot seguit us els ressenyem.

4.1. Donacions

4.1.1. Deduccions

L'article 34.1 de la Llei 16/2008, de 23 de desembre, de mesures fiscals i financeres estableix la deducció en la quota de l'IRPF per donacions a determinades entitats en benefici del medi ambient, la conservació del patrimoni natural i de custòdia del territori.

En la part corresponent a la comunitat autònoma de la quota íntegra de l'impost sobre la renda de les persones físiques, es pot aplicar, juntament amb la reducció percentual que correspongui sobre l'import total de les deduccions de la quota establertes per la Llei de l'Estat reguladora de l'impost, una deducció per donatius a favor de fundacions o associacions que figurin en el cens d'entitats ambientals vinculades a l'ecologia i a la protecció i millora del medi ambient del departament competent en aquesta matèria.

L'import de la deducció es fixa en el 15% de les quantitats donades, amb el límit màxim del 5% de la quota íntegra autonòmica.

D'altra banda, Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats no lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge estableix el següent:

Els donatius, donacions i aportacions realitzades a favor de les activitats prioritàries de mecenatge tindran dret a les següents deduccions:

- a) Els contribuents de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques tindran dret a una deducció de la quota íntegra del 30 % de l'import del donatiu
- b) Els subjectes passius de l'Impost sobre Societats i els contribuents de l'Impost sobre la Renda de no Residents que operin a Espanya, mitjançant establiment permanent, tindran dret a una deducció en la quota íntegra del 40% de l'import del donatiu. La base d'aquesta deducció no podrà excedir del 15% de la base imposable del període impositiu.

Així mateix, la Llei 49/2002, preveu les deduccions per la constitució d'un dret real d'úsdefruit sobre bens, drets o valors, realitzada sense contraprestació. Malgrat no tractar-se estrictament d'un dret real d'úsdefruit, aquestes deduccions podrien ser extensibles a la constitució de qualsevol dret real, com per exemple, els drets d'aprofitament parcial regulats al Capítol III, Títol VI, de la Llei 5/2006, de 10 de maig, del Llibre Cinquè del Codi Civil de Catalunya, relatiu als drets reals.

La base de les deduccions per donatius, donacions i aportacions realitzats en favor de les entitats és:

- a) En els donatius dineraris, el seu import.
- b) En els donatius o donacions de béns o drets, el valor comptable que tinguin en el moment de la transmissió i, si no, el valor determinat d'acord amb les normes de l'impost sobre el patrimoni.

Amb el suport regular de: Departament de Territori i Sostenibilitat de la Generalitat de Catalunya³
Universitat de Vic · Organitzacions i persones membres de la xct.

Amb el suport a projectes de llarga durada de: Fundación Biodiversidad · Instrument financer LIFE de la Unió Europea · Obra Social La Caixa.

- c) En la constitució d'un dret real d'usdefruit sobre béns immobles, l'import anual que resulti d'aplicar, en cada un dels períodes impositius de durada de l'usdefruit, el 2 per 100 al valor cadastral, que es determina proporcionalment al nombre de dies que correspongui en cada període impositiu.

4.2. Llegats

La Llei 19/2012, de 7 de juny, de regulació de l'Impost sobre Successions i Donacions, preveu una reducció per import del 95% del valor d'adquisició de finques rústiques de dedicació forestal situades en terrenys d'un espai d'interès natural del Pla d'espais d'interès natural o de la Xarxa Natura 2000, adquirides pel cònjuge, descendent, ascendent, adoptat, adoptant o col·lateral fins al tercer grau.

El gaudi definitiu d'aquesta reducció queda condicionat al manteniment, per part de la persona adquirent, de l'adquisició durant el termini de 10 anys.

5 Els diferents acords i la seva fiscalitat

Finalment, a mode d'aclariment, en aquest apartat classifiquem les diferents opcions jurídiques d'acord de custòdia segons les seves implicacions tributàries. A grans trets, podem diferenciar entre les adquisicions lucratives i oneroses de finques rústiques o drets reals.

5.1. Adquisicions lucratives

Quan una associació o fundació adquireix una finca rústica o un dret real a títol lucratiu, es a dir, sense contraprestació de qualsevol tipus, aquesta adquisició estarà subjecte a l'Impost sobre Societats. Així mateix, el tipus impositiu aplicable en el cas de les entitats definides en la Llei 49/2002, es a dir, sense finalitats lucratives, seria del 10%.

Tanmateix, els ingressos exempts de l'Impost sobre Societats són, amb caràcter general, els obtinguts en la realització d'activitats relacionades amb l'objecte social de l'associació com els derivats d'adquisicions a títol lucratiu, per exemple les donacions, relacionades amb el seu objecte social.

A més, la citada Llei també considera que estan exemptes de l'Impost sobre Societats les rendes de explotacions econòmiques exemptes, com les gestions de parcs i altres espais naturals protegits.

5.2. Adquisicions oneroses

Les adquisicions oneroses són aquelles que tenen una contraprestació econòmica, és a dir, aquelles en què l'entitat de custòdia paga un preu, com per exemple l'arrendament, l'arrendament de drets, la compravenda o la constitució de drets reals a canvi d'un preu o cànon.

5.2.1 Si el transmissent és una persona física

Quan una persona física transmet una finca rústica o un dret real a una associació o fundació, de manera onerosa, es a dir amb contraprestació, aquesta adquisició estaria subjecta a l'Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats. S'aplicaria el 8% al ser un immoble rústic, en concepte transmissions patrimonials i el 1,2% com a acte jurídic documentat.

No obstant això, hem de tenir en compte que les administracions públiques, fundacions i associacions declarades d'utilitat pública estan exemptes d'aquest impost.

5.2.2 Si el transmissent és un empresari o professional

Si el transmissent és un empresari o professional, s'haurà de repercutir a l'associació o a la fundació el 18% en concepte de l'Impost sobre el Valor Afegit. Així mateix, s'ha de tenir en compte que s'apliquen els tipus reduïts, 8% o súper reduïts, 4% a activitats relacionades amb la agricultura i la silvicultura, com les prestacions de serveis a favor de titulars d'explotacions agrícoles, forestals o ramaderes. En les transmissions subjectes a l'Impost sobre el Valor Afegit, el percentatge aplicable d'Actes Jurídics Documentats, és el 1,2%.

En el cas que ens ocupa, és important destacar que estan exemptes els lliuraments de terrenys rústics que no tinguin la condició d'edificables, incloses les construccions que estiguin ubicades al terreny (indispensables per al

Amb el suport regular de: Departament de Territori i Sostenibilitat de la Generalitat de Catalunya¹⁵
Universitat de Vic · Organitzacions i persones membres de la xct.

Amb el suport a projectes de llarga durada de: Fundación Biodiversidad · Instrument financer LIFE de la Unió Europea · Obra Social La Caixa.

desenvolupament de l'explotació agrària), així com els destinats a parcs o jardins públics.

L'esmentada exempció s'amplia a la constitució i transmissió dels drets reals, doncs es tractaria d'una transmissió exempta de l'Impost sobre el Valor Afegit, de conformitat amb el que estableix l'article 4. quatre de la Llei 37/1992, de 28 de desembre, reguladora de l'Impost sobre el Valor Afegit i 7.5 del text refós de la Llei de l'Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats, subjecta a la modalitat de transmissions patrimonials oneroses d'aquest últim impost.

6 Bibliografia recomanada

ARGOTE RODRÍGUEZ, L., *Guia del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*. Cuaderno de Gestión, 4. Fundación Luís Vives. 2008.

COLLADO, H., A. CORTINA. *Qualitat i seguretat jurídica dels acords de custòdia del territori*. Quaderns per a entitats de custòdia del territori, núm.5. XCT. 2012

Manual associatiu per sobre la constitució i posada en marxa d'una associació. Capítol V. Útil pràctic 22. Torre Jussana – Centre de Serveis a les Associacions. 2010.