

BENEFICIOS FISCALES AL PATRIMONIO HISTÓRICO ESPAÑOL.

M^a Teresa Mories Jiménez¹

RESUMEN

Con la presente comunicación el autor pretende poner de manifiesto algunas de las cuestiones polémicas que plantea la regulación de los beneficios fiscales al Patrimonio Histórico Español, y su utilización como un mecanismo para proteger la conservación de dichos bienes, que generan un claro efecto favorable en la economía de ciudades como Córdoba, con un centro histórico declarado Patrimonio Mundial de la UNESCO. La proliferación de este tipo de normas constituye un claro reflejo de la utilización del ordenamiento tributario con fines de política económica, con fines extrafiscales.

En el texto procederemos a realizar un análisis de los principales impuestos estatales que contienen normas de esta naturaleza, tales como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así como la normativa existente sobre beneficios fiscales en el ámbito local, con especial referencia al Ayuntamiento de Córdoba, y muy brevemente en el ámbito de las Comunidades Autónomas, con referencia a la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Dicho estudio nos permitirá defender la necesaria sistematización de las normas estatales y autonómicas que regulan estos incentivos como requisito imprescindible en aras a dar cumplimiento al principio de seguridad jurídica, así como la conveniencia de una unificación de criterios por parte del legislador estatal y autonómico a la hora de proceder a la calificación de este tipo de bienes, pues son manifiestas las discrepancias existentes entre las distintas normas que los regulan lo que repercute de manera directa en la aplicación o no de los distintos beneficios fiscales establecidos para ellos.

Palabras Clave: beneficios fiscales, deducciones, exención, impuestos, reducciones, Patrimonio Histórico Español.

¹ Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Facultad de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad de Córdoba. mories@uco.es

TAX BENEFITS TO THE SPANISH HISTORICAL HERITAGE

ABSTRACT

With this communication the author aims to highlight some of the controversial issues raised by the regulation of tax benefits to the Spanish Historical Heritage, and its use as mechanisms to protect the conservation of such property, generating a clear positive impact on the economy of some cities like Cordoba, with a historic center declared UNESCO World Heritage. The proliferation of such standards is a clear reflection of the use of the tax system for economic policy.

The text will proceed with an analysis of the main state taxes containing rules of this nature, such as Income Tax, Wealth Tax, Corporation Tax or Inheritance and Gift Tax, as well as the existing rules on tax benefits at the local level, with special reference to the City of Córdoba, and very briefly in the field of the Regions, with reference in Andalusia.

This study will allow us to defend the necessary systematization of state and regional regulations governing these incentives as a prerequisite in order to comply with the principle of legal certainty and the convenience of a unification of criteria by the state and regional legislator when proceeding with the classification of such goods, as there are obvious discrepancies between the different rules that govern what affects the application or not of the various tax benefits established for them.

Key words: tax benefits, tax deductions, Tax exemptions, taxes, reductions, Spanish Historical Heritage.

1. INTRODUCCIÓN.

El objetivo de este trabajo es poner de manifiesto cómo a través del Sistema fiscal se puede realizar una política que desarrolle una protección a los bienes que conforman el Patrimonio Histórico Español (en adelante, PHE). Nos encontramos en un país, España, en una Comunidad autónoma, Andalucía, y en una ciudad, Córdoba, que constituyen claros referentes en cuanto a Patrimonio cultural¹. Dicho Patrimonio supone una importante fuente de riqueza, que genera unos ingresos nada desdeñables gracias al turismo y a otras actividades culturales que se organizan en torno a él pero que a la vez, necesita de unas actividades de mantenimiento con un alto coste para conservar y proteger de manera eficaz esa riqueza, que constituye algo único e irrepetible y que, de alguna manera marca e influye a las personas que con él conviven.

Córdoba es un buen exponente de ello, la UNESCO reconoció en 1994 la importancia universal de los bienes históricos cordobeses, ampliando el título de Patrimonio de la Humanidad no sólo a la Mezquita Catedral (que lo ostentaba desde 1984), sino también a todo el conjunto urbano que la rodea y en diciembre de 2012, ha visto reconocida la “Fiesta de Los Patios” como Patrimonio Cultural Inmaterial de la Humanidad. Es evidente que ese respeto y protección de este espléndido Patrimonio debe ser tarea de todos, ciudadanos y Administraciones Públicas jugando un importante papel la regulación que de una serie de incentivos fiscales se recoge en el Ordenamiento Tributario tanto por parte del Estado, como de las CCAA y de la Administración Local.

Son los Ayuntamientos de las Ciudades Patrimonio de la Humanidad quienes desarrollan en relación con la protección del Patrimonio una ingente tarea y, aunque como hemos señalado anteriormente, es indiscutible que se benefician de la actividad económica que se genera en torno a ese Patrimonio Cultural, también es cierto que se encuentran con una mayor necesidad de recursos tanto económicos como materiales para la conservación y gestión de dicho patrimonio cultural. Por todo ello, si estas ciudades quieren evolucionar deben transformarse en “prósperos centros de turismo, cultura y negocios. No basta que aprovechen su potencial turístico y cultural si no se convierten en centros de negocios” (Hernández Lavado, 2016), tan sólo así podrán realmente prosperar y avanzar en el futuro.

1.1 El sistema fiscal como instrumento de protección de los bienes del patrimonio histórico español.

Nuestra Constitución Española (en adelante, CE) en su art.46 recoge como un principio rector de la política social y económica, que *“Los poderes públicos garantizarán la conservación y promoverán el enriquecimiento del patrimonio histórico, cultural y artístico de los pueblos de España y de los bienes que lo integran, cualquiera que sea su régimen jurídico y su titularidad. La ley penal sancionará los atentados contra este patrimonio”*².

¹ Hernández (2012: 323) indica que el término “patrimonio cultural” es el más adecuado para el “conjunto de bienes dignos de protección sea por razones artísticas, históricas, culturales, incluidos los bienes ambientales o sea las áreas naturales, las ecológicas, y aquellos territorios que por flora o fauna tienen valores excepcionales o que en última instancia son el reflejo de la riqueza cultural tangible o intangible de un territorio” (pág. 323). A este término se refiere también Pedreira (2004: 33)

² Por su parte el art. 44.1 CE dispone que: *“Los poderes públicos promoverán y tutelarán el acceso a la cultura, a la que todos tiene derecho”*. Son los arts. 149.1.28 y 149.2 CE los que establecen las competencias del Estado

En esos principios rectores se fundamenta la función extrafiscal del sistema tributario y, por tanto, la utilidad de las medidas tributarias como cauce para la protección del patrimonio cultural (Ramos, 2016). Teniendo en cuenta esta función, nuestro legislador ha dado cumplimiento a uno de los compromisos asumidos por nuestro país con la UNESCO en la *Convención de la UNESCO sobre protección del patrimonio mundial, cultural y natural* de 16 de noviembre de 1972³, cuyo artículo 5.e) subraya la necesidad de que los Estados firmantes articulen medidas jurídicas, administrativas y financieras para identificar, proteger, conservar, revalorizar y rehabilitar ese patrimonio, y en la *Recomendación sobre la protección en el ámbito nacional del patrimonio cultural y natural*, adoptada en la misma fecha por la Conferencia General de la UNESCO⁴, que contempla en sus apartados 51 y 56 de forma expresa la implementación de medidas tributarias específicas por los Estados, denominadas “*regímenes fiscales privilegiados*”⁵, en orden a favorecer la conservación de esos patrimonios.

Estos “regímenes fiscales privilegiados” recogidos en la Recomendación antes citada pueden actuar de una parte, favoreciendo a los propietarios privados que lleven a cabo labores de protección, conservación y rehabilitación de sus inmuebles, con el requisito de que los trabajos y actuaciones efectuados se ajusten a la normativa vigente en la materia. De otra parte, pueden actuar reduciendo la carga tributaria de las personas que efectúen donaciones o liberalidades dirigidas a adquirir, restaurar o conservar bienes o elementos de este tipo.

En nuestro ordenamiento, las normas que regulan el Patrimonio histórico y cultural, tanto a nivel estatal como autonómico, vienen recogiendo desde hace años la adopción de múltiples medidas tributarias, con desiguales resultados pero todas ellas concebidas con un fin extrafiscal indudable de tutela de sus elementos más relevantes.

A nivel estatal, la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español (LPHE), desarrollada parcialmente por el Real Decreto 111/1986, de 10 de enero (en adelante Real Decreto 111/1986), en su Preámbulo destacaba la importancia de las medidas económicas de protección y estímulo recogidas en la Ley (entre ellas un amplio listado de medidas tributarias y fiscales), como cauce para la conservación, difusión y enriquecimiento del patrimonio histórico, situando a España en un horizonte similar al de los países próximos al nuestro por su historia y su cultura, e instando a la realización de políticas eficaces en cuanto a la gestión del Patrimonio Histórico Español.

en esta materia, y el carácter de materia asumible por las Comunidades Autónomas, en el art. 148.1.16 y 148.1.17. En cambio, la reserva competencial constitucional para las Administraciones Locales no existe en este ámbito, en el que estas Administraciones y muy especialmente, la Municipal, tienen que tener reconocido un ámbito de poder público, en virtud de la garantía constitucional de la autonomía local de la que gozan estas Entidades para la gestión de sus respectivos intereses, ex art. 137 CE (Nieto-Guerrero, A., 2016).

³ Vid. http://portal.unesco.org/es/ev.php-URL_ID=13055&URL_DO=DO_TOPIC&URL_SECTION=201.html (última consulta diciembre 2016)

⁴ Vid. http://portal.unesco.org/es/ev.php-URL_ID=13087&URL_DO=DO_TOPIC&URL_SECTION=201.html (última consulta diciembre 2016)

⁵ Como acertadamente ha señalado el profesor Ramos (2016), el término “*régimen fiscal privilegiado*”, utilizado en el ámbito de las normas internacionales, hay que entenderlo como sinónimo de “*beneficio fiscal*” o “*ayuda fiscal*”, que son las denominaciones que se utilizan en nuestro ordenamiento y en el seno de la Unión Europea. En nuestro ordenamiento los privilegios tributarios o fiscales se consideran inconstitucionales por contradecir los principios de justicia tributaria enunciados en el artículo 31.1 de la CE (vid. las SSTC 96/2002, de 25 de abril (RTC 2002\96), 57/2005, de 14 de marzo (RTC 2005\57), 33/2006, de 13 de febrero (2006\33) y 115/2009, de 18 de mayo (RTC 2009\115).

De esta forma, en el título VIII de esta Ley (artículos 67 a 74) establece *medidas de fomento* en forma de ayudas directas, y ayudas indirectas al regular diversos beneficios fiscales en impuestos estatales y locales, autorizando la posibilidad de dación de bienes integrantes del patrimonio histórico español como forma de pago de tributos⁶. Tales beneficios pretenden propiciar el cumplimiento de los deberes y servir de compensación por las cargas impuestas a los titulares o poseedores de los bienes integrantes del patrimonio cultural (Rancaño, 2008: 130)⁷, aunque creemos que ese objetivo queda bastante lejano si nos atenemos a la realidad del verdadero coste económico que le supone al propietario de estos bienes –sobre todo cuando es un particular- su conservación y rehabilitación que no se sufraga con las subvenciones a las que pueda acceder, o con los beneficios fiscales establecidos en caso de que pueda verse beneficiado por ellos.

En efecto, la aplicación de tales medidas no se otorga de manera indiscriminada a cualquier tipo de bienes, sino que queda limitada –según establece el artículo 69.2 LPHE- a aquellos inscritos previamente en el Registro General que establece el artículo 12 LPHE, en el caso de Bienes de Interés Cultural, y en el Inventario General a que se refieren los artículos 26 y 53 LPH, en el caso de bienes muebles. En el caso de Conjuntos Históricos, Sitios Históricos o Zonas Arqueológicas, sólo se considerarán inscritos los inmuebles comprendidos en ellos que reúnan las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

Por lo que se refiere a las CCAA, hay que indicar que han asumido también competencias en esta materia a través de sus Estatutos de Autonomía, aprobando sus propias Leyes de Patrimonio⁸, que han venido a generar una cierta confusión al establecer categorías de bienes protegidos distintos a los regulados en la normativa estatal⁹. Como muestra de ello, podemos citar la Ley 14/2007, de 26 de noviembre, del Patrimonio Histórico de Andalucía que establece tres categorías de bienes inscribibles en el Catálogo General del Patrimonio Histórico Andaluz, que es el instrumento fundamental para la tutela y conocimiento de los bienes en él inscritos: los de interés cultural, los de catalogación general y los incluidos en el Inventario General de Bienes Muebles del Patrimonio Histórico Español. Pero además la Ley andaluza crea, como complemento al Catálogo General, el Inventario de Bienes Reconocidos del Patrimonio Histórico Andaluz, que va a recoger aquellos bienes que, fruto de un estudio o investigación científica, se identifican como integrantes de nuestro Patrimonio Histórico, contribuyendo, por tanto, a su mayor conocimiento y al incremento de la seguridad jurídica.

⁶ Vid. arts. 73 LPH y 60.2 LGT.

⁷ La citada autora realiza una síntesis de las principales limitaciones a los que se ven sometidos estos bienes, llegando a la conclusión –que nosotros compartimos- de que las cargas que recaen sobre los propietarios de estos bienes no se ven compensadas con las medidas de fomento y beneficios fiscales establecidos por las leyes, lo que en muchos casos obliga a los propietarios particulares a enajenar los bienes propiciando una cierta especulación con los mismos.

⁸ En esta página del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte: <http://www.mecd.gob.es/cultura-mecd/areas-cultura/patrimonio/informacion-general/gestion-autonomica.html> puede accederse a la normativa de todas las CC.AA en relación con el Patrimonio Histórico y se pueden consultar todas las cuestiones relativas a la consideración de bienes integrantes del PHE.

⁹ Muy críticos con las divergencias normativas existentes en la normativa estatal y autonómica se muestran Muñoz Del Castillo et al. (2004, págs.70-72), y proponen que “para que los beneficios fiscales desplieguen la misma eficacia respecto a los bienes del PHE y a los que constituyen el de las CC.AA. urge establecer legalmente las equivalencias que procedan así como arbitrar una norma que extienda los beneficios fiscales previstos para aquel a los bienes integrantes de los homónimos autonómicos”, lo cual hasta la fecha no se ha realizado al menos con carácter general.

1.2 Bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español.

Como hemos referido en el apartado anterior, es la LPHE la que contiene el régimen jurídico de estos bienes e instrumenta la protección y el acrecentamiento del patrimonio histórico, sobre algunas de las típicas actividades administrativas, concretamente, de: policía administrativa, a través de autorizaciones, órdenes de ejecución, prohibiciones,...; planeamiento urbanístico, a través, especialmente, del Plan Especial de Protección del área afectada por la declaración de Bien de Interés Cultural; y fomento, fundamentalmente a través de medidas de carácter fiscal.

El art.1.2 LPHE establece: *“Integran el Patrimonio Histórico Español los inmuebles y objetos muebles de interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico. También forman parte del mismo el patrimonio documental y bibliográfico, los yacimientos y zonas arqueológicas, así como los sitios naturales, jardines y parques, que tengan valor artístico, histórico o antropológico. Asimismo, forman parte del Patrimonio Histórico Español los bienes que integren el Patrimonio Cultural Inmaterial, de conformidad con lo que establezca su legislación especial”*.

Como puede observarse el concepto de bien integrante del P.H.E. es muy extenso, viéndose ampliado recientemente por la Ley 10/2015, de 26 de mayo, para la salvaguardia del Patrimonio Cultural Inmaterial que ha añadido un nuevo párrafo al artículo 1.2 LPHE indicando que *“forman parte del Patrimonio Histórico Español los bienes que integren el Patrimonio Cultural Inmaterial, de conformidad con lo que establezca su legislación especial”*.

La LPHE establece tres niveles de protección tal y como indica su art. 1.3, distinguiendo de mayor a menor protección entre los Bienes de Interés Cultural (en adelante BIC), los bienes incluidos en el Inventario General, y por último, todos los demás bienes enumerados en el artículo 1.2 LPHE¹⁰.

La protección de estos bienes se regula en los arts. 35 a 39, imponiéndose el deber de conservación, mantenimiento y custodia de los bienes históricos y, en el caso de los más relevantes, se impone que su utilización quede subordinada a que no se pongan en peligro los valores que aconsejan su conservación, así como la exigencia de autorización administrativa de todo cambio de uso que pretenda efectuarse respecto de ellos. Asimismo, se prevén las consecuencias del incumplimiento de este deber.

Nos encontramos ante un régimen protector de la riqueza histórica, con importantes limitaciones y restricciones a la actuación de los propietarios y titulares de derechos sobre este tipo de bienes, y que supone una excepción al común régimen de libertad de uso y disposición que se desprende del art. 348 del Código Civil. La justificación hay que encontrarla en la necesidad de asegurar el acceso a su goce y contemplación por parte de los ciudadanos, implicando una concepción estatutaria de la propiedad histórica, pues supone la inserción de

¹⁰ Como indica NIETO-GUERRERO (2016), la LPHE, ha situado la protección de los bienes inmuebles de carácter histórico en el marco más amplio de las técnicas urbanísticas de protección, especialmente, en lo relativo a los conjuntos de inmuebles. La LPHE impuso la necesidad de redactar los correspondientes *Planes Especiales de Protección de los Conjuntos y Sitios Históricos, así como de las Zonas Arqueológicas*, declarados Bienes de Interés Cultural (art. 20 LPHE).

los bienes históricos en un peculiar estatuto o régimen jurídico, en aras de lograr la consecución de los objetivos de protección, acrecentamiento y transmisión del patrimonio histórico español (Alegre 2015:225).

De esta forma se conectan, sin duda, las previsiones de los arts. 44.1 y 46 CE y tienen sentido las medidas que desde el ordenamiento tributario otorgan beneficios fiscales que vengán a compensar de algún modo esta regulación restrictiva impuesta por la legislación sobre el Patrimonio Histórico.

2. BENEFICIOS FISCALES AL PATRIMONIO HISTÓRICO ESPAÑOL EN LOS IMPUESTOS ESTATALES.

Como venimos señalando en páginas anteriores, el Estado en aras a la necesidad de conservar nuestro Patrimonio cultural, ha establecido una serie de beneficios fiscales en distintos impuestos que a nivel estatal pueden afectar a este tipo de bienes.

Al respecto hay que indicar que la redacción original de la LPHE, en sus artículos 69 a 72, sistematizaba y ordenaba la regulación de los incentivos fiscales comprendidos en la normativa estatal, con la pretensión de que dicha normativa fuese duradera y estable. Pero este objetivo en el ámbito tributario es tarea ardua y difícil porque tan solo dos meses después de la promulgación de la LPHE, se aprueba la Ley 30/1985, del Impuesto sobre el Valor Añadido que suprime los Impuestos sobre el Lujo y el Tráfico de las Empresas; posteriormente se aprueban nuevas leyes del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas así como del Impuesto sobre Sociedades; o normas tan relevantes como la Ley de Fundaciones y de Entidades sin fines lucrativos y de régimen fiscal del mecenazgo, que han venido a determinar que la regulación de los incentivos tributarios contenida en la LPHE haya quedado completamente derogada.

En la actualidad son las leyes propias de los distintos tributos las que contienen los beneficios fiscales aplicables a los bienes del Patrimonio Histórico, poniendo de manifiesto una clara dispersión normativa y una escasa sintonía de las medidas recogidas en cada uno de los gravámenes. No estaría de más que el legislador procediera a unificar en un solo texto normativo el catálogo de beneficios fiscales aplicables a este tipo de bienes, y pusiera algo más de orden en esta regulación claramente dispersa dotando al sistema de una mayor transparencia y seguridad jurídica facilitando conocer el régimen vigente en cada momento¹¹ que en la actualidad no es nada fácil.

2.1 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Son varios los preceptos incluidos en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, que afectan a bienes del Patrimonio histórico. A ellos vamos a referirnos en las páginas siguientes siguiendo el orden de los artículos en el que se regulan.

2.1.1 Regla de imputación temporal de ayudas públicas con destino a la conservación o rehabilitación de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico.

¹¹ Denunciando esta situación y reclamando una regulación global de esta materia se pronunciaban Muñoz del Castillo et al. (2004: 29-30 y 167-168), y pese al paso de los años, todavía se echa en falta esa norma que aún no ha sido aprobada por nuestro legislador.

De conformidad con lo dispuesto en el art. 14. j) de la LIRPF, *“las ayudas públicas otorgadas por las Administraciones competentes a los titulares de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, y destinadas exclusivamente a su conservación o rehabilitación, podrán imputarse por cuartas partes en el período impositivo en que se obtengan y en los tres siguientes, siempre que se cumplan las exigencias establecidas en dicha ley, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes”*.

Nos encontramos con una norma que conjuga la existencia de una ayuda pública con la posibilidad de aplicar un criterio de imputación temporal más beneficioso para el contribuyente, en la medida que le permite imputar en cuartas partes el importe total de la ayuda concedida, lo que, dado que la progresividad del tributo puede alcanzar tipos de un 50% o próximos al mismo (en función de los tipos aprobados por cada CCAA), le convierte en un beneficio interesante.

Para ello expresamente se exige el cumplimiento de los *deberes de visita y exposición pública de dichos bienes*, a que hace referencia el artículo 13.2 de la LPHE. Dicho artículo impone a los propietarios y, en su caso, a los titulares de derechos reales sobre tales bienes, o quienes los posean por cualquier título, la obligación de *“permitir y facilitar su inspección por parte de los Organismos competentes, su estudio a los investigadores, previa solicitud razonada de éstos, y su visita pública, en las condiciones de gratuidad que se determinen reglamentariamente, al menos cuatro días al mes, en días y horas previamente señalados. El cumplimiento de esta última obligación podrá ser dispensado total o parcialmente por la Administración competente cuando medie causa justificada. En el caso de bienes muebles se podrá igualmente acordar como obligación sustitutoria el depósito del bien en un lugar que reúna las adecuadas condiciones de seguridad y exhibición durante un período máximo de cinco meses cada dos años”*¹².

2.1.2 Exención de las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión del pago de las deudas tributarias a través de bienes del PHE.

El artículo 73 de la LPHE y el artículo 97.3 de la LIRPF, establecen la posibilidad de efectuar el pago de las deudas tributarias mediante la entrega de bienes del PHE, concretamente la LIRPF determina que *“el pago de la deuda tributaria podrá realizarse mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español”*. Surge entonces la necesidad de proceder a la valoración de los citados bienes, para lo que la LPHE en su artículo 74 establece que el órgano encargado de proceder a la valoración de estos bienes será la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio Histórico Español¹³, en los términos y conforme al

¹² La Disposición adicional cuarta del RD 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la LPHE, regula algunos aspectos relacionados con esta obligación indicando que los propietarios y, en su caso, los titulares de derechos reales sobre bienes de interés cultural deberán permitir la visita pública y gratuita de los mismos a las personas que acrediten la nacionalidad española, excluyendo en caso de inmuebles, los lugares o dependencias de los mismos que no afecten a su condición de bien de interés cultural.

¹³ El artículo 3 de la LPHE regula la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio Histórico Español que se configura como un organismo consultivo colegiado adscrito a la Dirección General de Bellas Artes y Bienes Culturales y de Archivos y Bibliotecas (arts. 7-9 RD 111/1986), refiriéndose a sus

procedimiento que se determine por vía reglamentaria¹⁴. No obstante, en el caso de pago de deudas tributarias con bienes del patrimonio histórico, se establece que “las valoraciones citadas no vincularán al interesado, que podrá optar por el pago en metálico”.

Para no desincentivar la dación de bienes en pago de una deuda tributaria, que por más que se trate de bienes del Patrimonio histórico, constituye una alteración patrimonial, que puede dar lugar a una ganancia patrimonial y poner de manifiesto el incremento en el valor experimentado en los citados bienes (García Berro, 2015: 221), el legislador establece en el artículo 33.4.c) LIRPF la exención de las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto por la alteración patrimonial que supone dicha entrega.

Evidentemente hay que indicar que si en esta transmisión, se produce una disminución en el valor de los bienes utilizados como instrumento de pago de la deuda tributaria, al no encontrarnos ante una donación sino ante una transmisión onerosa, la pérdida que se derive de la misma sí podrá ser computada en la base imponible del ahorro del contribuyente. Por otra parte, no conviene olvidar que la exención se refiere sólo a la transmisión de estos bienes como pago de deudas tributarias, en el caso de cualquier otra transmisión onerosa de estos bienes, la hipotética ganancia o pérdida derivada de la misma quedaría sujeta al IRPF.

Ahora bien, ¿qué ocurre en el caso de una transmisión lucrativa de los citados bienes? En este caso, la ganancia estaría sujeta y no exenta, salvo que se produzcan en caso de donaciones de estos bienes a entidades del artículo 68.3 que se consideran también exentas (art. 33.4 letra a) LIRPF y art. 23 Ley 49/2002, no así las pérdidas¹⁵. En cuanto a la posible pérdida patrimonial generada por la disminución del valor del bien –según establece el artículo 33.5.c LIRPF- no se computaría como tal al tratarse de una liberalidad. Ahora bien, aunque entendemos que la disminución en sí misma considerada del valor del patrimonio del contribuyente fruto del acto de la liberalidad equivale a una disposición libre por parte del mismo y no constituye una pérdida, compartimos las críticas realizadas por la doctrina respecto a la posición mantenida por la Administración tributaria al entender que tampoco debe ser computable la pérdida patrimonial correspondiente a la disminución de valor acumulada en aquellos bienes o derechos que son objeto de transmisión por el contribuyente a título lucrativo¹⁶, lo cual parece inapropiado desde la perspectiva del principio de capacidad económica e incoherente con el concepto fundamental de la renta como objeto del tributo (García Berro, F. 2015:223).

funciones. Dentro de la misma se constituye la Comisión de Valoración (art. 9.4 RD 111/1986) que, entre otras tareas, es la que se encarga de valorar los bienes que se pretendan entregar al Estado en pago de la deuda tributaria.

¹⁴ En concreto el apartado 6 del artículo 65 del RD 111/1986 establece el proceso para proceder a la valoración de los citados bienes.

¹⁵ En este último caso, y teniendo en cuenta que el artículo 23.1 Ley 49/2002, alude expresamente a la exención de las ganancias patrimoniales y rentas positivas puestas de manifiesto en este tipo concreto de donaciones, entendemos que las rentas negativas y las pérdidas patrimoniales si deben tenerse en cuenta, originando un incentivo fiscal adicional para este tipo de donaciones.

¹⁶ Vid. Consulta DGT 0843/2002, de 3 de junio, en la que la Administración interpreta extensivamente la expresión “pérdida debida a la transmisión”, como equivalente a cualquier pérdida “puesta de manifiesto” por la transmisión.

Al margen quedan las transmisiones de bienes del patrimonio histórico en caso de fallecimiento del contribuyente, en cuyo caso la ganancia o pérdida patrimonial que se pudiera originar queda no sujeta, tal y como establece el artículo 33.3. b) LIRPF.

2.1.3 Deducción en la cuota de cantidades invertidas para la protección y difusión del PHE y del Patrimonio Mundial.

La cuota íntegra en el IRPF se obtiene de aplicar el tipo de gravamen a la base liquidable y, a su vez, la cuota líquida es el resultado de realizar una serie de deducciones en la cuota íntegra. Entre las deducciones establecidas en la LIRPF, se encuentra la regulada en el apartado 5 del artículo 68, correspondiente a actuaciones relacionadas con el Patrimonio Histórico Español, que se aplicará en un 50% para el Estado y en un 50% para la C.A.

El importe de la deducción en la cuota es del 15% de las inversiones o gastos realizados en:

- a) *La adquisición de bienes del Patrimonio Histórico Español, realizada fuera del territorio español para su introducción dentro de dicho territorio*¹⁷, siempre que los bienes sean declarados bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general de bienes muebles en el plazo de un año desde su introducción y permanezcan en territorio español y dentro del patrimonio del titular durante al menos cuatro años¹⁸. En este caso, la base de esta deducción será la valoración efectuada por la Junta de calificación, valoración y exportación de bienes del patrimonio histórico español.
- b) *La conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes* de su propiedad que estén declarados de interés cultural conforme a la normativa del patrimonio histórico del Estado y también de las Comunidades Autónomas, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes, a los que nos hemos referido anteriormente¹⁹.

¹⁷ Aunque la Ley 40/1998 del IRPF establecía también al exención para la adquisición de bienes del PHE en territorio español, la actual Ley ya no hace referencia a esa posibilidad, sino solo a la importación de bienes que vendrá siempre referida a bienes muebles, ya que los inmuebles por su propia naturaleza no pueden trasladarse (Pedreira 2004: 62)

¹⁸ En relación con la tenencia de bienes inmuebles situados fuera del territorio español, debemos recordar el deber de los obligados tributarios de suministrar información a la Administración Tributaria acerca de los bienes y derechos cuando los mismos estén situados en el extranjero y pertenezcan a alguna de las categorías previstas en la norma, entre las que expresamente se mencionan los bienes inmuebles (Disp. Adic. 18ª LGT), aplicando el modelo 720. El incumplimiento por parte del contribuyente de esta obligación informativa tiene graves consecuencias de carácter sancionador, considerándose en el IRPF, según el art. 39.2 de la Ley, una ganancia no justificada “en todo caso” integrándose su valor “en la base liquidable general del período impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptibles de regularización”, con la única excepción de que el contribuyente acredite que la titularidad de los elementos descubiertos por la Administración se corresponde con rentas declaradas o bien obtenidas en periodos en que no tuviera la condición de contribuyente por el IRPF, normalmente por residir fuera de España. La norma ha suscitado una fuerte polémica en la doctrina pues podría vulnerar algunos de los principios de justicia material del artículo 31.1 CE, puede consultarse al respecto: Aneiros Pereira (2015:397-441); Falcón y Tella (2013); Fernández Amor (2013); Simón Acosta (2012).

¹⁹ Aunque la declaración de un *bien de interés local* de un inmueble establezca una serie de cargas de protección y conservación a sus propietarios, similares a las de los bienes declarados de interés cultural, no puede extenderse a los mismos la aplicación de la deducción porque no es un bien del patrimonio histórico (DGT CV

- c) La *rehabilitación de edificios, el mantenimiento y reparación* de sus tejados y fachadas, así como la mejora de infraestructuras de su propiedad situados en el entorno que sea objeto de protección de las ciudades españolas o de los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos y de los bienes declarados Patrimonio Mundial por la Unesco situados en España.

En relación con esta deducción, conviene no olvidar que la LIRPF en el artículo 69.1, establece que la base de la misma no podrá exceder del 10 por ciento de la base liquidable del contribuyente, con la finalidad de evitar el vaciamiento de la cuota mediante deducciones, que suelen ser privativas de sujetos con altos niveles de renta.

Esta deducción es la única de las medidas referidas a los bienes del patrimonio histórico en relación con el IRPF que aparece reflejada expresamente en la Memoria del Presupuesto de Beneficios fiscales del Estado para el ejercicio 2016, asignándose a la política de gasto fiscal de cultura. El número de beneficiarios por esta medida es de 2.699 contribuyentes suponiendo un total de 150.000 euros²⁰.

2.1.4 Deducción por donativos a entidades de la Ley 49/2002.

El artículo 68.3 de la LIRPF establece la posibilidad de que los contribuyentes se beneficien de las deducciones previstas en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Remitimos a un epígrafe posterior el tratamiento de las mismas y en qué medida pueden afectar a bienes del patrimonio histórico.

En cualquier caso hay que indicar que las citadas deducciones se aplican en un 50% para el Estado y en otro 50% para las CC.AA., viéndose también afectadas por la limitación del artículo 69 LIRPF en el sentido de que la base de la deducción no podrá exceder del 10 por ciento de la base liquidable del contribuyente.

2.2 Impuesto sobre Sociedades.

Tradicionalmente el IS ha sido un vehículo normativo utilizado para la aplicación de deducciones para inversiones en bienes integrantes del patrimonio histórico, que poco a poco se han visto mermadas hasta llegar a la situación actual en la que ya no se recogen en la ley que regula el Impuesto. En efecto, el artículo 71 de la LPHE en su redacción original preveía importantes deducciones en el IS, que fueron suprimidas por la disposición derogatoria única.1.13 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre del IS. Por su parte, el artículo 38 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, establecía una serie de deducciones en este Impuesto que estuvieron vigentes hasta 31 de diciembre de 2013, derogándose por el número 4 de la disposición derogatoria segunda de la Ley 35/2006. Finalmente, la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, Ley 27/2014, de 27 de noviembre (LIS), no prevé ninguna deducción para

21-2-12); entendemos que se aplica claramente la prohibición de la analogía en el ámbito de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales, establecida en el art. 14 LGT.

²⁰ Vid. http://www.sepg.pap.minhap.gob.es/Presup/PGE2016Proyecto/MaestroTomos/PGE-ROM/doc/L_16_A_A2.PDF (última consulta: diciembre 2016)

inversiones en bienes del Patrimonio Histórico, lo cual está en línea con las recomendaciones de los organismos internacionales que instan al legislador español a una profunda y efectiva reconsideración de las diversas y numerosas deducciones del impuesto que coadyuven a reducir el tipo general y a elevar el tipo efectivo²¹.

Las únicas normas que se refieren a estos bienes las encontramos en el artículo 125.2 de la LIS, en relación con la posibilidad de pagar la deuda tributaria con la entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, y en el artículo 19.5 LIS, que establece la no integración en la base imponible del Impuesto de las rentas positivas o negativas que se pongan de manifiesto con ocasión de dicho pago.

En un epígrafe posterior haremos referencia al régimen tributario de las fundaciones y entidades sin fines lucrativos a los que se refiere la Ley 49/2002.

2.3 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Este impuesto es un tributo estatal cedido íntegramente a las Comunidades Autónomas que mantiene una normativa básica estatal (Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre sucesiones y Donaciones –en adelante, ISD- y Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, que aprueba el Reglamento del ISD), y una normativa autonómica en las materias en las que éstas tienen competencias normativas (art. 19 LO 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las CC.AA. y art. 48 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 tributarias²²), que en los últimos años ha determinado la existencia de regímenes dispares entre unas y otras CC.AA. (en algunos aspectos declarados contrarios a la CE²³) que debiera ser objeto de revisión por el legislador de forma urgente.

2.3.1 Reducciones de la base imponible en caso de transmisiones de bienes integrantes del patrimonio histórico.

En cuanto a normas que afecten expresamente a bienes integrantes del patrimonio histórico, podemos citar el *artículo 20.2.c LISD* que establece que cuando en la base imponible correspondiente a una adquisición "mortis causa" en favor del cónyuge, descendientes o adoptados de la persona fallecida se incluyeran bienes comprendidos en los apartados uno, dos o tres del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante LIP) en cuanto integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas, se aplicará, una reducción del 95 por 100 de su valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo. En el caso de no cumplirse el requisito de permanencia al que se refiere el presente apartado,

²¹ Vid. *Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario*, 2014, págs. 200-201 (<http://www.minhfp.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>)(Última consulta: diciembre 2016)

²² En estos artículos establece el alcance de las competencias normativas de las CC.AA. en el ISD aludiendo a las reducciones de la base imponible; tarifa del impuesto; cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente; deducciones y bonificaciones de la cuota. Además las CC.AA. también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación.

²³ Vid. STC 60/2015 de 18 de marzo.

deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.

Por su parte, el *artículo 20.7 LISD* establece una reducción en la base imponible para determinar la base liquidable del 95 por ciento de su valor, para aquellas donaciones a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de los bienes comprendidos en los apartados uno, dos y tres del artículo 4 de la LIP en cuanto integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas.

En el caso de transmisiones inter vivos además del requisito del mantenimiento de los bienes adquiridos por parte del donatario durante un plazo de 10 años, se exige además que el donante tenga sesenta y cinco o más años o se encuentre en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez. Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

A los efectos de las adquisiciones gratuitas de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas, se considerará que el donatario no vulnera el deber de mantenimiento de lo adquirido cuando done, de forma pura, simple e irrevocable, los bienes adquiridos con reducción de la base imponible del impuesto al Estado o a las demás Administraciones públicas territoriales o institucionales. La Ley sólo hace referencia al donatario y no al heredero o legatario, al que entendemos que debería aplicársele también esta medida.

Resulta evidente que con este tipo de medidas se está fomentando la transmisión de los bienes entre familiares, intentando que permanezcan en el seno de la familia. Ahora bien, en muchos casos, ni el propietario ni sus familiares tienen suficientes recursos económicos para hacerse cargo de su mantenimiento, reparación y conservación, y se ven avocados necesariamente a la transmisión onerosa de tales bienes a un tercero, para la que no está prevista ningún tipo de beneficio fiscal. Si lo que se pretende es fomentar la conservación de este tipo de bienes, quizá habría que plantear también algún tipo de beneficio para casos en los que la transmisión onerosa de los mismos es la única opción que puede asegurar tal objetivo.

2.3.2 Pago mediante entrega de bienes integrantes del patrimonio histórico español.

Para terminar en relación con el Impuesto sobre sucesiones y Donaciones, indicar que según establece el artículo 36 LISD, también admite este tributo el pago de la deuda tributaria mediante entrega de bienes integrantes del patrimonio histórico español.

4. Impuesto sobre el Patrimonio.

El IP es un impuesto cedido por el Estado a las CC.AA. en un 100 por 100, lo que determina que en el ámbito de sus competencias normativas las CCAA hayan aprobado distintas normas que afectan al mínimo exento, tipos de gravamen y deducciones y bonificaciones de la cuota (arts. 19 LOFCA y 47 Ley 22/2009). La Ley del Impuesto contiene varios supuestos de exención aplicables a bienes del PHE y de las CC.AA.

2.4.1 Exenciones que afectan a bienes de interés cultural.

El *artículo 4 LIP* regula los bienes y derechos exentos, refiriéndose en el apartado uno a los *bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español* inscritos en el Registro General de

Bienes de Interés Cultural o en el Inventario General de Bienes Muebles, a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, así como los comprendidos en la Disposición Adicional Segunda de dicha Ley siempre que en éste último caso hayan sido calificados como Bienes de Interés Cultural por el Ministerio de Cultura e inscritos en el Registro correspondiente.

El citado artículo, indica que en el supuesto de Zonas Arqueológicas y Sitios o Conjuntos Históricos, la exención no alcanzará a cualquier clase de bienes inmuebles ubicados dentro del perímetro de delimitación, sino exclusivamente, a los que reúnan determinadas condiciones. En el caso de Zonas Arqueológicas, los incluidos como objeto de especial protección en el instrumento de planeamiento urbanístico a que se refiere el artículo 20 de la Ley 16/1985, de 25 de junio. En Sitios o Conjuntos Históricos los que cuenten con una antigüedad igual o superior a cincuenta años y estén incluidos en el Catálogo previsto en el artículo 86 del Reglamento de Planeamiento Urbanístico como objeto de protección integral en los términos previstos en el artículo 21 de la Ley 16/1985, de 25 de junio.

El artículo 4.Dos LHP extiende la exención a los *bienes integrantes del Patrimonio Histórico de las Comunidades Autónomas*, que hayan sido calificados e inscritos de acuerdo con lo establecido en sus normas reguladoras.

El apartado tres del art. 4 LIP también declara exentos los *objetos de arte y antigüedades* cuyo valor sea inferior a las cantidades que se establezcan a efectos de lo previsto en el artículo 26.4 de la LPHE. Este precepto impone a los poseedores de bienes muebles que reúnan el valor y las características que se señalan reglamentariamente y a las personas o entidades que ejerzan habitualmente el comercio de bienes muebles integrantes del PHE, la obligación de comunicar a la Administración su existencia antes de proceder a su venta o transmisión a terceros, de esta forma se facilita a la Administración la tarea de elaborar el Inventario General de bienes muebles integrantes del PHE (art. 26 RD 111/1986).

Debido a que en ese Inventario General se incluyen bienes muebles relevantes no declarados Bienes de interés cultural, la Administración a la hora de individualizar los bienes que deben figurar en el mismo, ha optado por objetivar expresiones tales como “singular relevancia” o “notable valor”, que son conceptos jurídicos indeterminados, y establecer unos criterios cuantitativos en el art. 26.1 RD 111/1986 que permitan considerar a los bienes muebles que superen esas cantidades Bienes a incluir en el Inventario General.

Pues bien, si nos atenemos a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 4 LIP, en el sentido de que la exención sólo resulta aplicable a los bienes muebles (sólo objetos de arte y antigüedades) con un valor inferior a las cantidades del art. 26.1 RD 111/1986, nos vamos a encontrar con que la misma sólo va a afectar a bienes muebles de escasa significación, dado que el montante económico de referencia es bastante bajo. Por ello la operatividad práctica de esta exención aparece muy limitada (Muñoz Del Castillo et al. 2004: 34-37).

No obstante, si los objetos de arte y antigüedades, comprendidos en el artículo 19 LIP, son cedidos por sus propietarios en depósito permanente por un período no inferior a tres años a Museos o Instituciones Culturales sin fin de lucro para su exhibición pública y mientras se encuentren depositados, gozarán de la exención del art. 4.3 LIP en este caso sin límite cuantitativo.

2.4.2 Pago mediante entrega de bienes del patrimonio histórico español.

Para finalizar, indicar que el artículo 36 de la LIP, prevé también en este Impuesto el pago del tributo mediante la entrega bienes del Patrimonio histórico español.

2.5 Régimen jurídico de las donaciones y actividades prioritarias de mecenazgo reguladas en la Ley 49/2002.

La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, regula cuestiones un tanto dispares algunas de las cuales, afectan de lleno al régimen de los bienes del PHE. Por un lado establece el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos, cuestión de la que no nos vamos a ocupar²⁴, y por otro los *incentivos fiscales al mecenazgo*, regulando en el Título III toda una serie de medidas orientadas a fomentar dichas actuaciones de mecenazgo, entre las que se recogen algunas referidas a los bienes del PHE, a las que nos vamos a referir en los epígrafes siguientes.

2.5.1 Entidades beneficiarias del mecenazgo.

Ahora bien, antes de realizar ese cometido, creemos conveniente enumerar cuáles son las entidades beneficiarias del mecenazgo, según establece el artículo 16 Ley 49/2002, considerando como tales:

a) Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el título II de esta ley.

b) El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como los Organismos autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.

c) Las universidades públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas.

d) El Instituto Cervantes, el Institut Ramon Llull y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.

e) Los organismos públicos de investigación dependientes de la Administración General del Estado.

2.5.2 Deducción por donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico español (art. 17.1. d Ley 49/2002)

La Ley 49/2002, en su artículo 17.1, establece el derecho a practicar deducciones al efectuar una serie de donativos, donaciones y aportaciones²⁵ irrevocables, puros y simples,

²⁴ No obstante, queremos recoger la opinión de la Comisión de Expertos que en su Informe para la reforma del sistema tributario en 2014 (cit., pág. 214, propuesta 52), consideró que actualmente no existen motivos económicos suficientes para mantener el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos con un tipo especial del 10 por 100 que grava las actividades no exentas, que pueden ser realizadas -y, de hecho, así ocurre- por cualquier empresa mercantil. Pero es que además, esas actividades exentas para estas entidades son muy numerosas y comprenden, entre otras, explotaciones económicas de carácter social, de asistencia sanitaria, de investigación científica y desarrollo tecnológico, de bienes declarados de interés cultural, de representaciones musicales, teatrales y cinematográficas, de parques y otros espacios naturales, de enseñanza y de formación profesional, de edición publicación y venta de libros, y de prestación de servicios de carácter deportivo. Por todo ello, la Comisión planteaba la elevación de forma gradual del tipo de gravamen, hasta llegar al 20 por 100, que a su juicio debería ser el tipo general del IS.

²⁵ Aunque la Ley 49/2002, se refiere a “donativos, donaciones y aportaciones deducibles”, utilizamos la expresión “donaciones”, porque compartimos la opinión mantenida por Muñoz Del Castillo et al. (2004, págs.

realizados en favor de las entidades beneficiarias del mecenazgo, indicando de forma expresa en la letra d): “*donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español*”. Evidentemente para poder aplicarse la deducción se necesitará la justificación de la efectividad de la misma tal y como se establece en el artículo 24 de la Ley 49/2002, mediante certificación expedida por la entidad beneficiaria, con los requisitos que se establezcan reglamentariamente²⁶.

Como podemos observar, debe tratarse de donaciones de bienes, y no de cantidades en metálico destinadas a la conservación, reparación y restauración de los bienes que formen parte del PHE. Si bien es cierto que, como la Ley 49/2002 en el artículo 17 recoge otro tipo de donaciones de bienes y de derechos, puede ocurrir que indirectamente si la entidad beneficiaria los destina a la adquisición de bienes del patrimonio histórico, reparación o conservación, o persiga fines de difusión de los bienes culturales de forma indirecta se esté también beneficiando a este tipo de bienes. Concretamente la letra e) del artículo 17, por ejemplo, se refiere a “donativos o donaciones de bienes culturales de calidad garantizada en favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico artístico”.

En todo caso, la deducción expresa para la donación de bienes del PHE está condicionada legalmente a que sea irrevocable, pura y simple, ya que en caso de revocación de la donación por alguno de los supuestos contemplados en el Código Civil²⁷, el donante ingresará, en el período impositivo en el que dicha revocación se produzca, las cuotas correspondientes a las deducciones aplicadas, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan.

El artículo 18 Ley 49/2002, determina la *base de la deducción*, estableciendo que en el caso de donaciones de bienes del PHE, vendrá determinada por la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación a la que se refiere el art. 74 LPHE. Ahora bien, al apartado 2 del artículo 18 Ley 49/2002, impone un límite máximo a la valoración resultante: “*el valor normal en el mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión*”. Dicho límite se impone a todas las donaciones de cualquier tipo de bienes, pero en el caso de los bienes del PHE entendemos que su aplicación resultará ciertamente difícil, cuando no imposible debido, a que en este caso nos encontramos con bienes singulares, para los que no hay un mercado del que pueda deducirse una referencia a su valor, por lo que su valoración será la que lleve a cabo la Junta de Calificación, Valoración y Exportación, o el órgano homólogo de la C.A. que en su caso sea competente.

a) Deducción en la cuota del IRPF.

41-42), que consideran que tanto los donativos como las aportaciones son reconducibles a la donación, ya que en el contexto de la Ley ambos son disposiciones gratuitas de bienes a favor de las entidades beneficiarias. Además la Ley 49/2002, expresamente indica que los actos deben ser irrevocables, puros y simples, calificativos propios de las donaciones; y por otra parte, la donación es la única de las tres figuras configurada jurídicamente.

²⁶ Vid. art. 6 RD 1270/2003, de 10 de octubre que aprueba el Reglamento que desarrolla la citada Ley 49/2002.

²⁷ Vid. Título II, Capítulo IV, arts. 644-651 del Código Civil.

En este punto conviene recordar, que en el epígrafe referido a los beneficios fiscales en el IRPF, hicimos mención al *artículo 68.3 LIRPF* que establece la posibilidad de que los contribuyentes se beneficien de las deducciones previstas en la Ley 49/2002, teniendo en cuenta la limitación del artículo 69 LIRPF en el sentido de que la base de la deducción no podrá exceder del 10 por ciento de la base liquidable del contribuyente, para evitar el vaciamiento de la cuota a través de este tipo de medidas, que como decíamos anteriormente, suelen ser aplicadas por contribuyentes con altos niveles de renta.

El artículo 19 Ley 49/2002, con efectos desde el 1 de enero de 2015, tras la modificación introducida recientemente por la disposición final 5.1.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, establece un novedoso sistema de aplicación de la deducción que consiste en un 75 por ciento del importe del donativo por la parte del mismo que no exceda de 150 euros anuales y del 30 por ciento por el resto (elevándose este último porcentaje al 35 por ciento cuando se mantenga el donativo en igual o superior cuantía, a la misma entidad, a partir del tercer período consecutivo). La deducción se practicará sobre el valor de los bienes entregados, cuando el donativo sea en especie, que sería el caso de la entrega de bienes del PHE.

El artículo 21.1 de la Ley 49/2002 del IRNR, prevé que esta deducción se aplique también a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español sin establecimiento permanente en las declaraciones que por dicho impuesto presenten por hechos imponibles acaecidos en el plazo de un año desde la fecha del donativo, donación o aportación.

b) Deducción de la cuota del Impuesto sobre Sociedades.

El artículo 20 Ley 49/2002, establece que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra, minorada en las bonificaciones, deducciones por doble imposición internacional y deducciones por realizar determinadas actividades, el 35 por 100 de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 18. Esta deducción resulta también aplicable a los contribuyentes del impuesto sobre la renta de no residentes que operen mediante establecimiento permanente (art. 21.2 Ley 49/2002 del IRNR)

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2015, se ha añadido un segundo párrafo al artículo 20 Ley 49/2002, por la disposición final 5.2 de la Ley 27/2014, que prevé que *“si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del período impositivo anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad será el 40 por ciento”*.

Al igual que ocurre en el ámbito del IRPF, también se prevé que la base de esta deducción no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible del período impositivo. Las cantidades que excedan de este límite se podrán aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

Por otra parte, hay que indicar, que al igual que el artículo 23.1 Ley 49/2002, prevé la exención del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes

(también del IRPF) que grave la renta del donante o aportante, de las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de esta Ley. Como indicábamos para el caso del IRPF, ello implica que las rentas negativas si puedan tenerse en cuenta, originando un incentivo fiscal adicional para este tipo de donaciones.

c) Actividades prioritarias de mecenazgo.

El artículo 22 Ley 49/2002, establece la posibilidad de que, a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado, se establezca una relación de actividades prioritarias de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general citados en el número 1.º del artículo 3 de esta Ley, así como las entidades beneficiarias, de acuerdo con su artículo 16. En relación con dichas actividades y entidades, la Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá elevar en cinco puntos porcentuales, como máximo, los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley a las que nos hemos referido anteriormente.

3.LOS BENEFICIOS FISCALES EN LOS IMPUESTOS LOCALES AL PATRIMONIO HISTÓRICO ESPAÑOL. REFERENCIA AL AYUNTAMIENTO DE CÓRDOBA.

En el ámbito de la imposición municipal la LPHE establece en su 69 una serie de exenciones que van a afectar a los impuestos que graven fundamentalmente bienes inmuebles, refiriéndose sólo expresamente a la antigua Contribución territorial rústica (hoy, Impuesto sobre Bienes Inmuebles), pero entendiéndose que afectarán también estas medidas al ICIO y al IMIVTNU que son los otros dos impuestos locales que pueden recaer sobre bienes inmuebles²⁸. En la actualidad esas previsiones de la LPHE han quedado sin efecto, ya fueron suprimidas con la anterior Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales mediante la Disp. Adic. 9ª, a partir de 31 de diciembre de 1989, quedando a partir de ese momento sólo recogidos beneficios fiscales aplicados al ámbito local en la normativa reguladora de las Haciendas Locales (vid. Disp. Trans. 1ª del TRLRHL).

No obstante, hay que mencionar la precisión que se recoge en el apartado 4 del artículo 69 LPHE, al indicar que *“en ningún caso procederá la compensación con cargo a los Presupuestos Generales del Estado en favor de los Ayuntamientos interesados”*, lo cual viene a significar que las cantidades que se dejen de recaudar por los entes locales por las exenciones establecidas para los bienes del patrimonio histórico enclavados en el término municipal, no le serán repuestas por el Estado.

Y es precisamente en este punto, donde surge un problema de difícil solución para los Ayuntamientos que agrava la permanente insuficiencia financiera que padece la Hacienda Local. Si tenemos en cuenta que a efectos del establecimiento de tributos, los Ayuntamientos carecen de potestad legislativa y necesitan que los elementos del tributo sometidos al principio de reserva de ley se encuentren establecidos por una norma de rango legal, su

²⁸ No nos vamos a ocupar por limitación de espacio del análisis de las tasas y contribuciones especiales que pudieran afectar a estos bienes del PHE y a sus beneficios fiscales, que sin duda plantean una serie de problemas interesantes, al respecto puede consultarse el trabajo de Lago Montero (2016).

regulación se va a hacer depender de la que apruebe el Estado, también en materia de exenciones y tipos de gravamen.

Aunque serán los Ayuntamientos los que a través de las Ordenanzas fiscales concreten los términos previstos en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL), su margen de maniobra es ciertamente reducido, viéndose en la mayoría de los casos imposibilitados para adaptar esa normativa estatal a la situación concreta en la que pueden encontrarse en determinados supuestos, sin olvidar que cualquier beneficio fiscal que aprueben redundará en la obtención de menores ingresos. Es el caso de Ayuntamientos, como el de Córdoba, con un casco histórico declarado Patrimonio Mundial, que genera un coste económico muy elevado para garantizar el mantenimiento de servicios públicos básicos (limpieza, seguridad,...) u otros específicos derivados de la gestión de ese patrimonio. Algunos autores son partidarios de dotar a estas Ciudades Patrimonio de la Humanidad de un *estatuto especial de carácter fiscal*²⁹ para compensar, en alguna medida, las cargas que genera su mantenimiento y conservación a los particulares propietarios de los bienes y a los propios Ayuntamientos que se ven afectados por el incremento de gasto que se genera en torno a esos bienes y que no se ven directamente compensados por los ingresos que se recaudan por otras vías, ya que es cierto que aunque se generan beneficios para particulares y empresas (ingresos de actividades económicas, puestos de trabajo...) que van a ser gravados por otros impuestos de carácter estatal o autonómico y que a la postre van a beneficiar al Estado o a las CCAA, no se obtienen importantes recursos directos para los Ayuntamientos.

Aunque el TRLRHL en su artículo 9.2 dispone: *“las leyes por las que se establezcan beneficios fiscales en materia de tributos locales determinarán las fórmulas de compensación que procedan”* y en la Disp. Adic. 3º: *“Las Leyes de Presupuestos Generales del Estado podrán establecer beneficios fiscales en los tributos locales regulados en esta ley, sin perjuicio de lo dispuesto en su artículo 9.2”*, en la práctica son medidas que quedan sin efecto, pues las leyes creadoras de exenciones suelen suprimir la compensación.

3.1 Impuesto sobre Bienes Inmuebles

Este gravamen se regula en los artículos 60 a 77 de la TRLRHL. El IBI es un impuesto de carácter obligatorio para todos los Ayuntamientos que viene a suponer el recurso que más ingresos aporta a su presupuesto (Ramos, 2016: 4-5) y cuyo hecho imponible está constituido por la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos, según calificación otorgada por las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario.

El artículo 62.1.TRLRHL regula una serie de exenciones subjetivas en favor del Estado y demás entes públicos y de determinados bienes de dominio público, y en su apartado 2. letra b), *previa solicitud* se refiere a bienes integrantes del Patrimonio cultural español con una redacción ciertamente confusa, que hace aparecer como una lo que en realidad son varias exenciones que afectan a bienes diferentes y que tienen requisitos concretos.

Por otra parte, hay que indicar que quedan excluidos los bienes de interés cultural según la normativa de las CCAA si no están inscritos en el Registro General de inmuebles del

²⁹ Vid. Checa González (1993: 9) y Hernández Lavado (2012: 331)

Patrimonio Histórico del Estado (art. 62.2.b TRLRHL). Por lo que puede ocurrir que un bien catalogado de interés cultural por la normativa de la C.A. no goce de la exención del IBI si no cumple los requisitos establecidos por la LPHE para ser considerado BIC.

Finalmente, y antes de pasar a referirnos a las concretas exenciones, señalar que *“no estarán exentos los bienes inmuebles mencionados cuando estén afectos a explotaciones económicas, salvo que les resulte de aplicación alguno de los supuestos de exención previstos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo o que la sujeción al impuesto a título de contribuyente recaiga sobre el Estado, las Comunidades Autónomas o las entidades locales, o sobre organismos autónomos del Estado o entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales”* (art. 62.2.b *in fine*). El objetivo no es otro que evitar que se aprovechen de la exención quienes utilizan los inmuebles del PHE para desarrollar explotaciones económicas. No obstante al servicio de la autonomía local, se crea una bonificación potestativa, para que los ayuntamientos, si así lo desean, puedan continuar beneficiando fiscalmente a dichos inmuebles³⁰. En el caso concreto del Ayuntamiento de Córdoba en el ejercicio 2016, la ordenanza Fiscal núm. 300 relativa al IBI, no contempla esta posibilidad³¹.

3.1.1 Inmuebles declarados expresa e individualizadamente monumento o jardín histórico de interés cultural

La exención comprende los Bienes declarados expresa e individualizadamente monumento o jardín histórico de interés cultural mediante Real Decreto e inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural Español regulado en la LPHE. La declaración mediante Real Decreto requerirá la previa incoación y tramitación de expediente administrativo por el organismo competente (art. 9 LPHE), debiendo constar en el mismo, informe favorable de alguna de las instituciones consultivas señaladas en su artículo 3.2 o que tengan reconocido idéntico carácter en el ámbito de una Comunidad Autónoma.

Cuando el expediente se refiera a bienes inmuebles se dispondrá, además, la apertura de un período de información pública y se dará audiencia al Ayuntamiento interesado. El cumplimiento de estos dos requisitos formales motiva, sin más condiciones, el reconocimiento de la exención.

3.2.2 Inmuebles comprendidos en las disposiciones adicionales primera, segunda y quinta de la Ley 16/1985

La exención afecta a los siguientes bienes inmuebles:

³⁰ La bonificación se recoge en el art. 74.2 ter TRLRHL, que establece la posibilidad de que los Ayuntamientos mediante ordenanza regulen una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto a favor de los bienes inmuebles excluidos de la exención a que se refiere el último párrafo de la letra b) del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley. (Número 2 ter del artículo 74 introducido, con efectos desde 1 de enero de 2013, por el apartado cuatro del artículo 14 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

³¹ Puede consultarse: https://sede.cordoba.es/images/pdf/ORFI/ORDENANZAS_FISCALES_2016/O300-16.pdf (última consulta diciembre 2016)

a) Bienes comprendidos en la DA 1ª de la Ley 16/1985: Los bienes que con anterioridad hayan sido declarados histórico-artísticos o incluidos en el inventario del patrimonio artístico y arqueológico de España pasan a tener la consideración y a denominarse bienes de interés cultural. Son por tanto bienes considerados BIC por ministerio de la Ley.

b) Bienes comprendidos en la DA 2ª de la Ley 16/1985: Los bienes a que se contienen en los Decretos de 22 de abril de 1949 (todos los castillos de España, cualquiera que sea su estado de ruina), 571/1963, de 14 de marzo (los escudos, emblemas, piedras heráldicas, rollos de justicia, cruces de términos y demás piezas y monumentos de análoga índole cuya antigüedad sea superior a cien años) y 449/1973, de 22 de febrero (todas las construcciones conocidas como «hórreos o cabazos» existentes en Asturias y Galicia que tengan una antigüedad de cien o más años). De nuevo son bienes considerados BIC por ministerio de la Ley.

c) Bienes comprendidos en la DA 5ª de la Ley 16/1985: Cuantos bienes inmuebles formen parte del Patrimonio Nacional y puedan incluirse en el ámbito del artículo 1 de la LPHE, sin perjuicio de su afectación y régimen jurídico propio. Dichos bienes se enumeran en los artículos 4 y 5 de la Ley 23/1982, de 16 de junio, reguladora del Patrimonio Nacional.

3. Determinados inmuebles urbanos ubicados dentro del perímetro delimitativo de las zonas arqueológicas y sitios o conjuntos históricos, globalmente integrados en ellos.

Esta exención –ejemplo de pésima redacción de una norma- no se aplica de forma extensiva, es decir, afectando al conjunto o sitio en su globalidad, sino solo para el bien inmueble enclavado dentro del mismo. La misma requiere la concurrencia de una serie de condiciones específicas:

- a) En zonas arqueológicas, los incluidos como objeto de especial protección en el instrumento de planeamiento urbanístico a que se refiere el artículo 20 de la Ley 16/1985 (un Plan Especial de Protección del área afectada por la declaración u otro análogo previsto en la legislación urbanística).
- b) En sitios o conjuntos históricos, los que cuenten con una antigüedad de cincuenta o más años y estén incluidos en el catálogo previsto en el artículo 86 del Reglamento de Planeamiento de la Ley del Suelo, aprobado por RD 2159/1978, de 23 de junio, como objeto de protección integral en los términos previstos en el artículo 21 de la Ley 16/1985.

3.2 Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

Estamos ante un impuesto que constituye otra fuente de recursos nada desdeñable para los Ayuntamientos aunque en los últimos años, tras el estallido de la burbuja inmobiliaria, se ha visto reducido de manera un tanto dramática para las arcas municipales, siempre necesitadas de más recursos. Es un Impuesto que siempre se ha visto rodeado de grandes dosis de polémica, siendo objeto de múltiples pronunciamientos jurisprudenciales suscitados sobre cuestiones tales como su posible incompatibilidad con otros tributos municipales (caso

de la tasa por licencia de obras³²), y recientemente respecto de algunos tributos creados por las CC.AA. que recaen también sobre bienes inmuebles. Aunque en este segundo caso, si nos atenemos a lo dispuesto en el artículo 6, apartados 2 y 3 de la LOFCA, lo que se prohíbe es la incompatibilidad de hechos impositivos y no de materia imponible, -como sucedía en la redacción anterior a la revisión del sistema de financiación autonómica en 2009-, por lo que plantearse la incompatibilidad del ICIO con cualquier impuesto autonómico resulta una tarea condenada al fracaso y a la desesperación del contribuyente que sufra la sobreimposición (Álvarez 2016).

Pues bien teniendo en cuenta estos antecedentes, son múltiples los ejemplos de obras que se llevan a cabo en relación con bienes inmuebles del PHE y que en principio van a quedar sujetas a este impuesto: construcción de museos que suelen aprovechar edificios históricos que de esta forma consiguen su rehabilitación y su conservación; construcción de bibliotecas o archivos; construcción de hoteles en edificios históricos; eliminación de barreras arquitectónicas... En todos estos casos, el hecho imponible del ICIO se devenga y surge la obligación de pagar el tributo.

3.2.1 Exenciones aplicables a las construcciones, instalaciones y obras en bienes del patrimonio histórico.

El artículo 100.2 del TRLRHL establece la principal exención aplicable al ICIO, que si tenemos en cuenta la doble exigencia de esta exención estableciendo que, por un lado, sea dueño de la obra el Estado, las CCAA o Entidades locales, y por otro, que dichas obras estén destinadas a actividades concretas (carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales), no parece que vaya a afectar a bienes del PHE. En efecto, se trata de una exención subjetiva limitada a unas actividades concretas. El fundamento no es otro que no someter a gravamen algunas construcciones, instalaciones y obras de interés general, como pueden considerarse todas las recogidas en el art. 100.2 del TRLHL, ya se trate de inversión nueva o de conservación, tal como establece el propio precepto, y tanto si lo llevan a cabo directamente las Administraciones públicas o a través de organismos autónomos.

Por otro lado, hay que hacer referencia a posibles exenciones concedidas en virtud de Acuerdos o tratados Internacionales válidamente celebrados y publicados oficialmente en España, según viene establecido en el art. 1.3 y 9.1 del TRLRHL. Sería el caso de la exención total a la Santa Sede, Conferencia Episcopal, diócesis, parroquias etc... que debería extenderse a otras asociaciones no católicas legalmente reconocidas, y con las que se hayan suscrito acuerdos de cooperación en términos similares. Como puede apreciarse la referencia a la exención es extremadamente parca y los tribunales la deniegan en muchos casos, también en supuestos relacionados con las obras realizadas en bienes integrantes del PHE (<biblio>)

3.2.2 Bonificaciones tributarias en el ICIO a los bienes del PHE.

Es el artículo 103.2 letra a) del TRLRHL, el que contiene una *bonificación potestativa* que pueden establecer los Ayuntamientos de hasta el 95 por ciento de la cuota (podría ser un

³² Álvarez (2016), se refiere a la compatibilidad del ICIO con la tasa por licencia de obras y urbanística que ha quedado al menos parcialmente resuelta con la introducción en el apartado 3 del artículo 103 de la TRLRHL de una deducción en el ICIO (potestativa) de lo pagado en concepto de tasa.

porcentaje menor si así lo considera el Ayuntamiento) a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, *histórico artísticas* o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros.

Como se deduce del artículo citado, es una bonificación que queda a expensas de que el Pleno del Ayuntamiento apruebe la correspondiente Ordenanza fiscal, en términos excesivamente amplios como para permitir o denegar cualquier cosa, siempre dentro de la legalidad, pero con un amplio margen de discrecionalidad. Ahora bien, una vez establecida la correspondiente bonificación en la ordenanza, esta debe aplicarse sin “arbitrariedad alguna”, es decir, en nuestro caso, siempre que se trate de obras declaradas de especial interés o utilidad histórico artísticas.

De entre las restantes bonificaciones potestativas, aplicables al ICIO, podría resultar aplicable con relación a las obras en bienes del patrimonio histórico, la establecida en el apartado b) del artículo 103.2 del TRLHL (hasta el 95% de la cuota) a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar, siempre que “las instalaciones para producción de calor incluyan colectores” homologados. Esta bonificación es compatible con la anterior ya que se aplica sobre la cuota ya bonificada, y si bien, es imposible que se reduzca la cuota del ICIO a cero, la reducción del gravamen por la aplicación conjunta de las dos bonificaciones debe resultar muy importante.

Indicar al respecto que la ordenanza Fiscal para 2016 del Ayuntamiento de Córdoba núm. 305, en su artículo 4 recoge estas dos bonificaciones a las que hemos aludido, por lo que en ambos casos si se cumplen los requisitos que se mencionan en la misma se podrán ver beneficiados los bienes inmuebles con esa utilidad histórico artística³³.

3.3 Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

El artículo 105.1 letra b) del TRLRHL establece una exención expresamente para los incrementos de valor que se manifiesten como consecuencia de *“las transmisiones de bienes que se encuentren dentro del perímetro delimitado como Conjunto Histórico-Artístico, o hayan sido declarados individualmente de interés cultural, según lo establecido en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, cuando sus propietarios o titulares de derechos reales acrediten que han realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles. A estos efectos, la ordenanza fiscal establecerá los aspectos sustantivos y formales de la exención”*.

³³ Para ello tienen que cumplirse una serie de requisitos establecidos en el art. 4.1 de la Ordenanza del ICIO: 1º. - Que sus dueños sean Fundaciones o Asociaciones particulares de carácter sociocultural, inscritas en el Registro correspondiente como Entidades sin fines lucrativos. 2º.- Su realización en terrenos calificados urbanísticamente como de equipamiento. 3º.- La producción de beneficios específicos para el Municipio. 4º.- Que las construcciones o instalaciones constituyan el medio físico desde el que se realizarán las actividades y prestaciones de servicios de estas Fundaciones o Asociaciones. La bonificación será incompatible con cualquier tipo de ayuda o subvención municipal relacionada con la construcción, instalación y obra. (vid. https://sede.cordoba.es/images/pdf/ORFI/ORDENANZAS_FISCALES_2016/O305-16.pdf. última consulta: diciembre 2016)

Son dos los requisitos para que se aplique la exención: de un lado, que expresamente el Ayuntamiento la establezca en las Ordenanzas (nos referiremos a este requisito algo más adelante) y, de otro, que el propietario haya realizado obras de conservación, rehabilitación o mejora. En relación con este requisito, se podría plantear hasta qué punto cualquier obra independientemente de su cuantía debe beneficiarse de la exención³⁴, pues perfectamente podría limitarse esta en función de la relación existente entre la mejora realizada y la plusvalía obtenida, que puede referirse, por ejemplo, a un porcentaje mínimo del valor catastral del inmueble. Así se viene haciendo en algunas ciudades como Córdoba, donde se fija el importe mínimo de dichas obras en el 25% del valor catastral del inmueble³⁵ (Checa 2016).

En cuanto a las plusvalías que puedan verse beneficiadas por la exención, parece claro que debieran ser las que afecten a los bienes que se encuentren dentro del perímetro delimitado como conjunto histórico-artístico, o a las relativas a bienes que hayan sido declarados individualmente como bienes de interés cultural. Sin embargo, algunos Ayuntamientos, han considerado que de esta exención sólo pueden beneficiarse aquellos inmuebles que estén calificados como beneficiarios de “protección integral”, basándose para ello en lo que dispone el art. 21 de la LPHE, que permite a los municipios formular un plan de catalogación de los elementos unitarios incluidos en el Conjunto Histórico, disfrutando los elementos singulares de “protección integral”, mientras que a los demás elementos se les dispensará “un nivel de protección adecuado” y se les excluirá de la aplicación de la exención³⁶.

Otro elemento conflictivo ha venido representado por la circunstancia de si es necesaria, o no, que la exención se contemple y recoja de forma expresa en las correspondientes Ordenanzas fiscales. Para un sector doctrinal, se entiende que la omisión de regulación por el Ayuntamiento no puede suponer la inexistencia de exención, que, como tal, está regulada en la Ley, que sólo se remite a la Ordenanza para establecer, sobre todo, los aspectos formales de dicha exención (Plaza y Villaverde, 2005: 125). Sin embargo, no es esta la postura que ha mantenido el TS (STS 4 de enero de 1999-RJ 1999, 51-) y algunos TSJ (STSJ de Castilla-La Mancha de 15 de diciembre de 2014 (JUR 2015\35872) que han considerado que es necesario que la exención se contemple de forma expresa en la pertinente Ordenanza fiscal lo cual, tal y como ha señalado Checa (2016: 22), genera un indudable perjuicio para el ciudadano, que puede haber realizado las oportunas actividades de conservación del patrimonio cultural y verse imposibilitado para obtener el beneficio fiscal, al no existir el necesario desarrollo reglamentario.

Por ello, según Pedreira (2002: 3-4), si lo que se pretende es proteger el patrimonio histórico se debería modificar la actual regulación, que solo incita a la confusión y al desánimo de los propietarios, estableciendo al respecto una regulación clara de la exención en

³⁴ Vid. Calvo (2002: 3-4) y Checa (2000, pág. 336)

³⁵ Vid. Ordenanza Fiscal núm. 306, del IIVTNU, para 2016, capítulo II, artículo 4.b (vid. https://sede.cordoba.es/images/pdf/ORFI/ORDENANZAS_FISCALES_2016/O306-16.pdf última consulta: diciembre 2016). Otros ayuntamientos, lo que establecen en sus Ordenanzas fiscales, es que la exención sea aplicable en los supuestos en los que el presupuesto de ejecución de las correspondientes obras sea superior al resultado de aplicar sobre el valor catastral total del inmueble una serie de porcentajes, según los distintos niveles de protección determinados por los correspondientes instrumentos de planeamiento (Muñoz Villareal, 2016: 378 y ss.).

³⁶ Checa (2016), indica que esta es la tesis que, por lo demás, ha prevalecido en la jurisprudencia, por ejemplo: SSTs de 22 de septiembre de 2001 (RJ 2001, 8924) y 16 de abril de 2002 (RJ 2002/3987).

el TRLRH, compensando a los municipios por la pérdida de la recaudación. En este sentido y siguiendo la opinión manifestada por Checa (2016), dicha compensación no tendría por qué cubrir el importe total de lo dejado de recaudar, como señala el citado autor “si bien es cierto que para determinados municipios las exenciones relativas a bienes del patrimonio histórico y cultural pueden suponer una merma muy importante de sus ingresos tributarios, también lo es (...) que gracias a tales inmuebles se atrae un turismo que reporta unos mayores beneficios económicos y sociales. De ahí que la cuantía de la compensación a percibir por los Ayuntamientos no tendría por qué ser igual al importe íntegro de la exención concedida”.

4.BREVE REFERENCIA A LOS BENEFICIOS FISCALES AL PATRIMONIO HISTÓRICO EN LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.

Aunque sea muy brevemente, no queremos terminar este trabajo sin hacer referencia a las actuaciones de las CC.AA. en relación con la protección de su propio Patrimonio histórico, lo que les ha llevado a la aprobación de Leyes que regulan su patrimonio histórico y cultural³⁷, que como hemos señalado anteriormente plantean clasificaciones distintas de la regulada en la LPHE, generando confusiones y que en algunos casos los bienes integrantes del patrimonio de las CCAA no se vean afectadas por beneficios fiscales del Estado o de los propios Ayuntamientos.

La intención del legislador, tal y como se desprende de la Disp. Adic. 4ª Ley 49/2002³⁸, parece que ha sido la de igualar el régimen jurídico del Patrimonio Histórico tanto del Estado como de las CCAA, sin embargo, los requisitos de inscripción en un determinado registro público estatal o la referencia a categorías de bienes que no existen en el ordenamiento de las CC.AA., han hecho que no siempre se haya conseguido, y hay que estar a la normativa específica de los distintos tributos para despejar posibles incógnitas. En páginas anteriores al referirnos a los distintos impuestos estatales hemos hecho referencia a ellas.

Aunque en la normativa autonómica del Patrimonio Histórico se incluyen diversas medidas de fomento, interesa destacar que principalmente la protección a este tipo de bienes a efectos fiscales se lleva a cabo a través de medidas tributarias contenidas fundamentalmente

³⁷ Estas son las Leyes de las CC.AA. en relación con su Patrimonio histórico y cultural: Ley 7/1990, de 3 de julio, de Patrimonio Cultural Vasco; Ley 9/1993, de 30 de septiembre, del Patrimonio Cultural Catalán; Ley 8/1995, de 13 de octubre, de Patrimonio Cultural de Galicia; Ley 4/1998, de 11 de junio, de Patrimonio Cultural Valenciano; Ley 3/2013, de 18 de junio, de Patrimonio Histórico de la Comunidad de Madrid; Ley 11/1998, de 13 de octubre, de Patrimonio Cultural de Cantabria; Ley 12/1998, de 21 de diciembre, de Patrimonio Histórico de las Illes Balears; Ley 3/1999, de 3 de diciembre, de Patrimonio Cultural Aragonés; Ley 4/1999, de 15 de marzo, de Patrimonio Histórico de Canarias; Ley 2/1999, de 29 de marzo, de Patrimonio Histórico y Cultural de Extremadura; Ley 1/2001, de 6 de marzo, de Patrimonio Cultural del Principado de Asturias; Ley 12/2002, de 11 de julio, de Patrimonio Cultural de Castilla y León; Ley 7/2004, de 18 de octubre, de Patrimonio Cultural, Histórico y Artístico de La Rioja; Ley Foral 14/2005, de 22 de noviembre, del Patrimonio Cultural de Navarra; Ley 4/2007, de 16 de marzo, de Patrimonio Cultural de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia; Ley 14/2007, de 26 de noviembre, del Patrimonio Histórico de Andalucía; Ley 4/2013, de 16 de mayo, de Patrimonio Cultural de Castilla-La Mancha.

³⁸ La citada Disposición adic. 4 Ley 49/2002 establece en su primer párrafo: “*el régimen establecido en esta Ley referente a los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, se aplicará a los bienes culturales declarados o inscritos por las Comunidades Autónomas, de acuerdo con lo establecido en sus normas reguladoras*”.

en las normas de las CCAA que regulan el IRPF (deducciones en la cuota autonómica) y el ISD (reducciones en la base imponible). Destacan las deducciones por inversiones y donativos para la conservación del Patrimonio Histórico en el IRPF que existen en algunas CCAA (Valencia, Canarias, Castilla y León) o reducciones que mejoran las existentes en el Estado por adquisición de bienes integrantes del PHE o de las CCAA en el ISD (Cataluña, Cantabria, Murcia, Valencia, Canarias, Illes Balears, Castilla y León)³⁹. Además existen determinadas medidas que afecta a la vivienda habitual que, en caso de que sea un bien del patrimonio histórico, puede verse beneficiada por ellas, es el caso de deducciones por cantidades invertidas en rehabilitación de vivienda habitual, o cantidades donadas a adquisición de la vivienda habitual.

En el caso de Andalucía, la Ley 14/2007 del Patrimonio Histórico de Andalucía, en el Título X, recoge diversas medidas de fomento en los artículos 84 a 91, de carácter general sin que se haga referencia a ningún beneficio tributario de manera concreta. Hay que indicar que el artículo 86 se refiere a la dación en pago con bienes del Patrimonio histórico andaluz para cualquier tipo de deudas existentes con la Administración autonómica de Andalucía, estableciendo en su tercer apartado que *“el sistema de pago establecido en este artículo será de aplicación a las deudas por tributos cedidos por el Estado a la Comunidad Autónoma de Andalucía en los términos previstos en la normativa estatal reguladora de los impuestos o, en su caso, en la normativa que pudiera dictar la Comunidad Autónoma en ejercicio de la competencia que tenga atribuida”*.

5. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS DE MEJORA.

Son varias las conclusiones que pueden extraerse de las páginas anteriores, intentando que puedan ser consideradas como propuestas de mejora en un futuro.

En primer lugar, hay que dejar patente la importancia de la utilización del sistema fiscal como mecanismo para la protección de los bienes que integran el Patrimonio Cultural, tanto a nivel Estatal como Autonómico y Local, que puesto al servicio de su conservación y mantenimiento, puede ser de suma importancia en ciudades Patrimonio de la Humanidad como es el caso de Córdoba, si bien es cierto que con las medidas que se incluyen en nuestra normativa no se llegan a paliar totalmente los gastos que a los propietarios de tales bienes les supone las tareas de mantenimiento, conservación y rehabilitación de los mismos, ni se solucionan los altos costes que les suponen a los Ayuntamientos la prestación de servicios de calidad que redunden en la preservación de los citados bienes a la vez que reporten ingresos por actividades relacionadas con ellos: turismo, eventos culturales, congresos... Para ello, podría ser adecuado la aprobación del “estatuto fiscal de las Ciudades Patrimonio de la Humanidad”.

Consideramos necesaria la aprobación de una norma que contenga todos los beneficios fiscales que recaen sobre estos bienes, al objeto de evitar la dispersión normativa existente en la actualidad contraria al principio de seguridad jurídica. Por otra parte, no estaría de más una

³⁹ En relación con la regulación propia de ambos impuestos puede consultarse el resumen de la medidas vigentes en relación con los tributos cedidos de las CCAA, la siguiente dirección: <http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Cap%C3%ADulo%20IV%20Tributaci%C3%B3n%20Auton%C3%B3mica%202016.pdf> (última consulta: diciembre 2016).

homogeneización en cuanto a los criterios de clasificación de los bienes del PHE y del Patrimonio de las CCAA. así como una cierta equiparación de los requisitos formales que se exigen en ambos casos (inscripción en registros, valoraciones...) que no existe en el presente, y que determina que en ocasiones, salvo que expresamente aparezca recogidos en la normativa tributaria, no resulten de aplicación los beneficios de las normas estatales a los bienes del Patrimonio de las CC.AA. No olvidemos que al tratarse de beneficios fiscales se prohíbe la aplicación analógica de las normas según el artículo 14 LGT.

Por último, indicar que si se quiere preservar el extenso patrimonio cultural existente en nuestro territorio y que las ciudades prosperen, habrá que dar cabida en nuestro ordenamiento a otras fórmulas más innovadoras que ya están funcionando en otros países de nuestro entorno (por ejemplo: fomento de asociaciones culturales, mecenazgo, micromecenazgo o “*crowdfunding*” u otras formas de economía colaborativa...), y no olvidar una antigua fórmula que siempre está ahí -eso sí, informando previamente a la ciudadanía por la impopularidad de la medida-, nos referimos a la creación de nuevos tributos en el sector terciario: estancias en establecimientos hoteleros y restaurantes, viviendas turísticas, transportes...que hagan que los ciudadanos que visitan y se maravillan de la monumentalidad del Patrimonio también soporten las cargas que supone su conservación y su mantenimiento, y sean conscientes de lo que ello supone y acaben implicándose en el respeto y cuidado del mismo.

BIBLIOGRAFÍA

- Alegre Ávila, J.M. (2015) El patrimonio histórico español: régimen jurídico de la propiedad histórica, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, Nº. 19, págs. 213-251.
- Álvarez Arroyo, F. (2016) Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y Patrimonio Histórico y Cultural. *Ponencia presentada en el Curso UNEX Haciendas Locales y Patrimonio Histórico*. Cáceres, 27-28 octubre 2016.
- Aneirós Pereira, J. (2015) Las consecuencias de la falta de presentación de la declaración de bienes y derechos en el extranjero. *X Congreso Tributario LA JUSTICIA ¿Garantía del Estado de Derecho?* Ed. Foro Jurídico, Valencia, págs.397-441
- Calvo Castillo, A, (2002) La transmisión de inmuebles radicados en conjuntos histórico-artísticos y la exención o no sujeción en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 12
- Checa González, C. (1993) La protección de las Ciudades Patrimonio de la Humanidad españolas. Propuesta de creación de un Estatuto fiscal especial de las mismas. *Impuestos*, 1993, Tomo I.
- Checa González, C. (2000) *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, Marcial Pons, Madrid.
- Falcón y Tella, R. (2013) La Obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero. *Documento AEDAF*.

- Fernández Amor, J.A. (2013) Examen de la declaración de bienes sitios en el extranjero a través de los principios jurídicos de las obligaciones tributarias formales. *Crónica Tributaria, Boletín de actualidad*, 1/2013.
- García Berro, F. (2015) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas II. *Curso de Derecho Tributario Español. Parte Especial*, (dir) Pérez Royo.
- Hernández Lavado, A. (2012). Beneficios fiscales en los tributos locales al patrimonio cultural y a la organización de eventos deportivos y sociales. Especial referencia a Extremadura. *Estudios jurídicos sobre la Hacienda Local*, (dir. Merino Jara), págs. 321-352.
- Hernández Lavado, A. (2016). Financiación y protección del Patrimonio Histórico: propuestas de futuro. *Ponencia presentada en el Curso UNEX Haciendas Locales y Patrimonio Histórico*. Cáceres, 27-28 octubre 2016.
- Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario*. 2014. (<http://www.minhfp.gob.es/esES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>) (Última consulta: diciembre 2016)
- Lago Montero, J.M. (2016) Tasas y Contribuciones especiales y Patrimonio Histórico y Cultural, *Ponencia presentada en el Curso de la UNEX Haciendas Locales y Patrimonio Histórico*, Cáceres, 27-28 octubre 2016.
- Muñoz Del Castillo, J.L., Vega Herrero, M., Vaquera García, A. (2004) *Beneficios fiscales al Patrimonio Histórico Español*, Universidad de León, Secretariado de Publicaciones y Medios Audiovisuales, 2004.
- Muñoz Villarreal, A. (2016) *Fiscalidad y financiación del mecenazgo cultural. Teoría y práctica*, Thomson Reuters, Lex Nova.
- Nieto-Guerrero Lozano, A., (2016) Patrimonio Histórico Español y Ayuntamientos. *Ponencia presentada en el Curso de la UNEX Haciendas Locales y Patrimonio Histórico*, Cáceres, 27-28 octubre 2016.
- Pedreira Menéndez, J. (2004) *Beneficios e incentivos fiscales al Patrimonio Cultural*, Aranzadi.
- Pedreira Menéndez, J. (2002) La transmisión de inmuebles radicados en conjuntos histórico-artísticos y la exención o no sujeción en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 12, 2002.
- Plaza Vázquez, A. y Villaverde Gómez, M.B. (2005) *Impuesto sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Análisis jurisprudencial práctico*, Thomson&Aranzadi, 2005
- Ramos Prieto, J. (2016) El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y el Patrimonio histórico y cultural, *Ponencia presentada en el Curso de la UNEX Haciendas Locales y Patrimonio Histórico*, Cáceres, 27-28 octubre 2016.

Rancaño Martín, M.A. (2008) Beneficios fiscales al ahorro y a la inversión. *Estudios sobre los beneficios fiscales en el sistema Tributario Español*, (dir.) Sánchez Galiana, Ed. Marcial Pons, págs. 99-132.

Simón Acosta, E. (2012) Bienes en el extranjero e incrementos no justificados de patrimonio. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 847/2012.