

UNIVERSIDAD DE SALAMANCA

FACULTAD DE DERECHO

DEPARTAMENTO DE DERECHO ADMINISTRATIVO, FINANCIERO Y

PROCESAL

ÁREA DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO



**OS BENEFÍCIOS FISCAIS AO PATRIMÓNIO HISTÓRICO E CULTURAL NO
ORDENAMENTO TRIBUTÁRIO ESPANHOL
APROXIMAÇÃO AO ORDENAMENTO TRIBUTÁRIO PORTUGUÊS**

DOCTORADO EUROPEO

Cecília Augusta Gomes de Barros

Dirigida por:

Miguel Borrego Clavero

Salvador Del Castillo Álvarez-Cedrón

2015

ÍNDICE

ÍNDICE

ABREVIATURAS

INTRODUÇÃO

CAPÍTULO PRIMEIRO

O PATRIMÓNIO HISTÓRICO E CULTURAL E AS SUAS BASES NO ORDENAMENTO TRIBUTÁRIO

PARTE PRIMEIRA

I. PATRIMÓNIO CULTURAL: APRESENTAÇÃO CONCEPTUAL, HISTÓRICA E
LEGISLATIVA

1. Considerações preliminares
2. O conceito de Património, e diversas acepções
3. Evolução do conceito de Património: do Património Artístico ao Património Cultural
 - 3.1. O Património Artístico
 - 3.2. O Património Histórico
 - 3.3. O Património Cultural
4. O regime jurídico no Património Artístico, Histórico e Cultural
5. O Património Cultural numa perspectiva histórica e legislativa
 - 5.1. Antecedentes históricos e legislativos: evolução dos sistemas de protecção
 - 5.2. O Património Cultural na legislação actual
 - 5.2.1. A Constitución Española de 1978
 - 5.2.2. A Ley del Patrimonio Histórico Español
 - 5.2.3. Os bens do Património Histórico Espanhol protegidos fiscalmente
6. O Património Cultural e a sua dimensão na actualidade
7. Demarcação do Património Cultural. A seleção do Património Cultural
 - 7.1 Extensão dos bens culturais protegidos
 - 7.2 Método de determinação dos bens culturais
 - 7.3 A selecção dos bens culturais
 - 7.4 A listagem dos bens culturais
8. Objecto do estudo

PARTE SEGUNDA

II. O REGIME JURÍDICO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS

1. Considerações preliminares
2. As isenções jurídicas em matéria tributaria

- 3. Carácter e fundamento das isenções jurídicas no âmbito tributário
 - 3.1. As isenções no Direito Romano
 - 3.2. A isenção: teoria tradicional
 - 3.3. A isenção: teoria moderna
- 4. Distinção de figuras afins
 - 4.1. A não incidência
 - 4.2. A não sujeição
 - a) Na perspectiva formalista
 - b) Na perspectiva finalista
 - 4.3. As exclusões tributárias
- 5. Conceptualização dos distintos benefícios fiscais
 - 5.1. Incentivos e benefícios fiscais
 - 5.2. Distinção entre as figuras que operam no rendimento e na colecta
 - a) Deduções e reduções
 - b) Deduções e bonificações

CAPÍTULO SEGUNDO

BENEFÍCIOS FISCAIS AO PATRIMÓNIO HISTÓRICO E CULTURAL NOS IMPOSTOS ESTATAIS

- 1. Considerações preliminares

I. BENEFÍCIOS FISCAIS AO PATRIMONIO HISTÓRICO ESPAÑOL

INTRODUZIDOS PELO IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

- 1. Regime jurídico, natureza e características

A) Deduções pela aquisição de bens do PHE

- 1. Antecedentes

- 2. Regime jurídico na actualidade

B) Deduções pela conservação, reparação, restauro, difusão e exposição pública

- 1. Antecedentes

- 2. Regime jurídico na actualidade

C) Deduções por doações de bens culturais

- 1. Antecedentes

- 2. Regime jurídico na actualidade

II. BENEFÍCIOS FISCAIS AO PATRIMONIO HISTÓRICO ESPAÑOL

INTRODUZIDOS PELO IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

- 1. Regime jurídico, natureza e características

2. Deduções por formas de actuação na protecção e difusão do Património Histórico e Cultural

A) Evolução legislativa

1. Deduções pela aquisição de bens do Património Cultural

2. Deduções pela conservação, reparação, restauração, difusão e exposição pública

3. Deduções por doações de bens culturais

B) Âmbito legislativo actual

III. BENEFÍCIOS FISCAIS AO PATRIMONIO HISTÓRICO ESPAÑOL

INTRODUZIDOS PELO IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

1. Antecedentes

2. Regime jurídico, natureza e características do Impuesto sobre el Patrimonio

3. Bens culturais objecto de benefícios fiscais no Impuesto sobre el Patrimonio

3.1. Isenção dos bens integrantes do PHE

3.2. Isenção de objectos de arte e antiguidades segundo o seu valor ou características

a) Isenção de objectos de arte e antiguidades para fins culturais

b) Isenção da obra própria do artista enquanto bem próprio

3.3. Isenção de bens do recheio doméstico

IV. BENEFÍCIOS FISCAIS AO PATRIMONIO HISTÓRICO ESPAÑOL

INTRODUZIDOS PELO IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

1. Antecedentes

2. Regime jurídico na actualidade. Considerações gerais

1. Natureza e características

2. Os benefícios fiscais e o local de residência

3. Benefícios fiscais no Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

3.1. Bens culturais objecto de benefícios fiscais no Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

a) Isenções nas aquisições mortis causa

b) Isenções nas aquisições inter vivos

CAPÍTULO TERCEIRO

BENEFÍCIOS FISCAIS AO PATRIMÓNIO HISTÓRICO E CULTURAL DAS

COMUNIDADES AUTÓNOMAS

1. Considerações preliminares

2. Benefícios fiscais introduzidos pela legislação estatal aplicáveis ao património autonómico

- 2.1. Benefícios fiscais previstos na LPHE e a sua aplicabilidade as Comunidades Autónomas
- 2.2. A isenção do artigo 4. Dos do Impuesto sobre el Patrimonio ao património autonómico
- 2.3. Benefícios fiscais introduzidos pelo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ao património autonómico
- 3. Benefícios fiscais introduzidos pela legislação autonómica ao seu património
 - 3.1. Deduções incluídas no Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no âmbito da legislação autonómica
 - A) Deduções por donativos para o Património Histórico das Canarias
 - B) Deduções por investimentos e donativos para o Património Cultural de Castilla y León
 - C) Deduções por donativos para o Património Histórico da Região de Murcia
 - D) Deduções por doações de bens, donativos e investimentos para o Património Cultural de Valencia
 - 3.2. Deduções incluídas no Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no âmbito da legislação autonómica
 - A) Reduções Património Histórico da Comunidade Autónoma das Canarias
 - B) Reduções por aquisição de bens por transmissão na Comunidad de Cantabria
 - C) Reduções por aquisição de bens para exposição pública na Comunidad de Castilla y León
 - D) Reduções por aquisições de bens do Património Cultural na Comunidad de Cataluña
 - E) Reduções por aquisição de bens do Património Histórico ou Cultural na Comunidad de las Illes Balears
 - F) Reduções por aquisição de bens integrantes do Patrimonio Histórico ou Cultural na Comunidad Autónoma de Madrid
 - G) Reduções destinadas a fins culturais na Comunidad de Valencia

CAPÍTULO CUARTO

BENEFÍCIOS FISCAIS NA IMPOSIÇÃO MUNICIPAL

- 1. Considerações preliminares
 - 2. Benefícios fiscais à imposição local na LPHE
 - 3. Benefícios fiscais, regime jurídico na imposição local tributária
- #### **I. IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES**
- 1. 1. Bens imóveis isentos

1. 2. Isenções de bens imóveis a favor de entidades culturais e sem fins lucrativos
 1. 3. Reduções no valor cadastral de determinados imóveis de carácter cultural
- II. IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS
2. 1. Requisitos que deve regular a Ordenanza Fiscal
 2. 2 Isenções de bens imóveis a favor de entidades culturais
- III. IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA
3. 1. Requisitos que deve regular a Ordenanza Fiscal
 3. 2. Isenção ou não sujeição: o marco jurídico na perspectiva doutrinal
 3. 3. Isenções de bens imóveis a favor de entidades culturais e sem fins lucrativos

CAPÍTULO QUINTO

BENEFÍCIOS FISCAIS NO PATRIMÓNIO CULTURAL PORTUGUÊS UMA APROXIMAÇÃO

1. Considerações preliminares
2. Evolução legislativa
 - 2.1. A Lei nº 13/1985, de 6 de Julho, - Lei do Património Cultural Português
 - 2.2. Os instrumentos financeiros de protecção ao Património Cultural
3. Âmbito normativo actual
 - 3.1. As formas de actuação segundo a Lei nº 107/2001, de 8 de Setembro, - Lei de Bases da Política e do Regime de Protecção e Valorização do Património Cultural
 - 3.2. Os instrumentos financeiros de protecção ao Património Cultural pela aplicação da Lei 107/2001, de 8 de Setembro

CONCLUSIONES

RESUMEN GENERAL

INTRODUCCIÓN

ÍNDICE BIBLIOGRÁFICO

ÍNDICE CRONOLÓGICO DE JURISPRUDENCIA E CONSULTAS CITADAS

RESUMEN GENERAL

INTRODUCCIÓN

El estudio de la protección del Patrimonio Cultural en el ámbito del Derecho Tributario nos resulta particularmente interesante al ser un tema poco estudiado y que ha experimentado un gran avance particularmente en el siglo XX como consecuencia de la toma de consciencia por parte del hombre de la necesidad de preservar el Patrimonio Cultural y Artístico para el goce y disfrute de las generaciones futuras.

Conscientes de la necesidad de aportar medidas, algunos países desarrollaron normativas con la pretensión de adoptar un comportamiento respetuoso hacia el Patrimonio de la Humanidad a través de Convenios y Tratados Internacionales, igualmente se procedió a la creación de legislación para la protección de los monumentos, el arte, la cultura. Poco a poco se han desarrollado distintas normativas con el objetivo de la defensa del patrimonio cultural, que se concretaron en aplicar restricciones al uso y disposición del Patrimonio Histórico Cultural y Artístico, esto conllevó en una posterior fase a desarrollar incentivos tributarios cuya finalidad sea la conservación del Patrimonio Cultural y Artístico con la finalidad de su conservación y mantenimiento.

El paso del tiempo con la actuación del hombre son factores que van destruyendo progresivamente el Patrimonio por lo que hay que desarrollar políticas de conservación eficiente, para que se pueda mantener la riqueza originada y desarrollada con el paso de los siglos.

Las medidas legislativas en el ámbito tributario son fundamentales para que se conserve el patrimonio indemne a lo largo del tiempo para que se pueda disfrutar en el presente y como una herencia para las generaciones futuras. El Patrimonio Histórico Cultural y Artístico posibilita que la sociedad pueda disfrutar de un mejor desarrollo personal en términos materiales y culturales.

La conservación y mantenimiento, del Patrimonio Cultural y Artístico conlleva el desarrollo de políticas de gasto de dinero, en la que los incentivos fiscales se nos presentan indispensables como medio de estímulo al mantenimiento. Debe ser un reto de toda la sociedad mantener el patrimonio para disfrute de todos, el sector público por sí solo no puede dar respuesta a todos los gastos necesarios para la conservación del Patrimonio, debido a los elevados costes por lo que el sector privado debe colaborar mediante el desarrollo de incentivos fiscales, se pretende por tanto motivar la iniciativa de los titulares de bienes culturales y artísticos a la conservación del Patrimonio Cultural y Artístico.

La aplicación de las medidas incentivadoras fiscalmente son necesarias para que el patrimonio se conserve. La Magna Carta contiene varios preceptos que son dirigidos tanto al ciudadano como a los distintos poderes públicos, la legislación ordinaria ha instituido medidas a lo largo de varios impuestos como incentivos para el desarrollo de los comportamientos dirigidos a la conservación y protección del Patrimonio Cultural y Artístico.

El legislador a través de la creación de beneficios fiscales en los distintos impuestos intenta que la sociedad cumpla sus deberes de conservación, manutención y difusión del Patrimonio Histórico Cultural y Artístico.

El método utilizado es el método jurídico, en que partiendo del derecho positivo vigente, se pretende analizar los principios constitucionales, fundamentales para un jurista en un estado de Derecho.

El primero Capítulo se divide en dos partes, en la *primera parte* se trata de presentar el Patrimonio Cultural como concepto, su evolución histórica. Las distintas etapas que ha tenido a lo largo de los siglos, los conceptos y su desarrollo, qué han ido desarrollando hasta la actualidad.

En la *segunda parte* se presenta el derecho tributario a través del estudio y análisis de las exenciones y figuras afines con la pretensión de establecer la distinción de las figuras jurídicas operantes en las distintas fases de los tributos y su efecto jurídico, hacia la elección de las que creemos más ventajosa para lograr una protección eficiente del Patrimonio Cultural y Artístico.

En el segundo Capítulo se examinan los impuestos estatales y su aplicación a los bienes culturales resultantes de la clasificación proferida por la normativa estatal. Los beneficios fiscales establecidos en los distintos impuestos estatales, y su aplicación a los bienes culturales establecidos por la LPHE, con especial distinción para los bienes inmuebles que son los que gozan de más medidas de protección.

El tercero Capítulo desarrolla los impuestos cedidos por el Estado a las Comunidades Autónomas, exponiendo los beneficios fiscales desarrollados por las Comunidades Autónomas en los distintos impuestos a favor de los bienes culturales clasificados por las normativas autonómicas y también los beneficios existentes a favor de los bienes culturales

clasificados por la normativa estatal. Igualmente se aborda los beneficios establecidos por la normativa estatal que se aplican directamente a los bienes culturales clasificados por las Comunidades Autónomas.

El cuarto Capítulo pretende analizar la imposición municipal, los distintos impuestos y su relación con los bienes culturales, las clasificaciones y beneficios aplicables.

El quinto Capítulo pretende hacer una aproximación al sistema impositivo portugués, empezamos por hacer una referencia a su evolución histórica. Proseguimos con referencia a la actualidad, a las clasificaciones establecidas en su normativa vigente y los beneficios fiscales de protección previstos en legislación actual.

CAPÍTULO PRIMERO

EL PATRIMONIO HISTÓRICO Y CULTURAL Y SUS BASES EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO

PARTE PRIMERA: *EL PATRIMONIO CULTURAL: SU PRESENTACIÓN CONCEPTUAL, HISTÓRICA Y LEGISLATIVA*

Antes de entrar en el centro de nuestro estudio, es oportuno desarrollar algunas consideraciones previas sobre el origen y evolución del concepto de Patrimonio Cultural, lo que representa y su importancia en la sociedad para fundamentar su inclusión en el ordenamiento jurídico tributario y justificar el desarrollo de beneficios fiscales destinados a la protección y conservación de los bienes culturales.

El concepto de Patrimonio Cultural en la actualidad es el resultado de un proceso evolutivo en el que destacamos su dimensión histórica legislativa.

Se suele distinguir tres fases en la evolución del concepto de Patrimonio: la primera fue el predominio del «Patrimonio Artístico», asociado al coleccionismo, a los primeros museos. Surge posteriormente el «Patrimonio Histórico-Artístico», que aportó una nueva dimensión, impulsada por el Iluminismo en que la sociedad se interesaba por los bienes marcados por el arte, como por todos los que encierran una marca de humanidad. En la última fase surge el «Patrimonio Cultural», siendo hoy la expresión más utilizada, se puede decir que es la contribución definitiva en su precisión terminológica por permitir superar las anteriores.

Tradicionalmente, la normativa jurídica no adoptó una terminología legal en el momento de calificar los intereses protegidos. En la legislación predominan los términos «Histórico y Artístico», categorías más amplias.

La legislación internacional ha dado su contribución a través de Convenios y Tratados internacionales que a pesar de ser suscritos por el Estado Español, ejercieron poca influencia en el derecho interno.

En la legislación nacional, se han reflejado a partir de la Constitución Española de 1978 (CE), introduciendo el *Patrimonio Cultural* a través de los bienes culturales.

La actual Ley 16/1985 de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español (LPHE), parte de un concepto amplio y extenso, de bienes muebles e inmuebles que incluyan valores de "*interés artístico, histórico, paleontológico*" y otros, asume el concepto de «bien cultural» como sinónimo de «patrimonio histórico», partiendo de criterios extra jurídicos, integrando un criterio unitario de todos los bienes

que forman parte del Patrimonio Cultural, independientemente de su naturaleza y titularidad, reuniendo diferentes realidades que, a pesar de la heterogeneidad, tienen en común el interés público que proviene del valor cultural.

También las Comunidades Autónomas, en el ámbito de sus competencias crearan normativas para la protección del Patrimonio Cultural, la mayoría inclusive adoptó esta designación como suya, procurando regular los bienes integrantes de su patrimonio histórico, artístico y cultural.

El marco jurídico constitucional refleja la importancia que el Patrimonio Cultural tiene en la sociedad actual a través de un elenco de normas que patrocinan su protección proyectando una actuación concertada de las diversas Administraciones Públicas e Instituciones existentes a través de la distribución de competencias con el fin de desarrollar una acción positiva y dinamizadora.

La protección del patrimonio histórico, cultural e artístico, es un mandato constitucional que se refleja en varios preceptos constitucionales podemos destacar tres normas como las más notorias en el ámbito del Patrimonio Cultural, como son los artículos 46, 148 nº 1, párrafos 15, 16 y 17, y el artículo 149 nº 1 parágrafo 28 de la Constitución Española. El artículo 46 supone la protección del Patrimonio Histórico Cultural y Artístico como podemos deducir de su texto, *"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"*.

La LPHE también establece un paralelismo con la normativa constitucional ratificando las ideas latentes en el artículo 46 CE en una perspectiva dinámica, estableciendo en su artículo 1 nº 1 la clara responsabilidad ante las generaciones futuras tal como denota su articulado, "*son objeto de la presente Ley la protección, acrecentamiento y transmisión a las generaciones futuras del Patrimonio Histórico Español*".

La LPHE también procede a la clasificación de los bienes tomando en consideración el interés objetivo que presentan y su relevancia. Consagra tres clasificaciones en la que los bienes más relevantes deben ser "*inventariados o declarados de interés cultural*", (art. 1.3), encontramos aquí un régimen de máxima protección y tutela, pueden ser bienes muebles o inmuebles y su característica formal principal es que son declarados por fuerza de la Ley o mediante Real Decreto de forma individualizada. Una segunda categoría obedece a un régimen de menor protección, destinada a los bienes muebles que no gocen de interés cultural, pero que sin embargo, posean una singular importancia, incluyéndose en el Inventario General. Por último, tenemos una tercera categoría que incluye los bienes no incluidos en las anteriores, que sean objeto de protección aun que menor, teniendo un carácter residual, en relación a las otras. Estas clasificaciones reflejan la importancia de los efectos de la protección fiscal, tanto es así que las dos primeras, son las que sufren más limitaciones formales tal como manifiesta el artículo 69 nº 1 LPHE.

La LPHE configura una serie de bienes los denominados (BIC) que por sus características son objeto de protección, entre otros, como *monumentos, conjuntos históricos, jardines*. La protección del

patrimonio cultural es un problema complejo que demanda soluciones generales y estables y que debe tener en cuenta el entorno de los bienes objeto de protección, y no soluciones puntuales sobre determinados bienes. El futuro de la conservación tiene que compaginar los intereses de los bienes como conjunto históricos, ciudades objeto de protección, de forma que se establezca un equilibrio entre la conservación y la funcionalidad, para que los ciudadanos disfruten de vivir en los bienes objeto de protección.

PARTE SEGUNDA: EL RÉGIMEN JURÍDICO DE LOS BENEFICIOS FISCALES

En esta parte pretendemos formular una introducción al régimen de los beneficios fiscales, y su caracterización, exponer las teorías que los fundamentan y la distinción entre figuras afines, así como su conceptualización y relevancia en los impuestos.

La finalidad primordial de los tributos es la necesaria recaudación para dar cobertura al gasto público, imprescindible. Sin embargo, los tributos no tienen únicamente esa finalidad sino también tienen otros objetivos que no son estrictamente financieros.

La exención tributaria como instituto jurídico goza de decisiva importancia en los ordenamientos, como figura que aporta para la realización de principios constitucionales, tributarios así como los de orden económico y social, e inclusive, los culturales. Permite la adecuación del tributo a una realidad social, matizando la cuantificación de la carga tributaria con el fin de lograr la justicia en los tributos. La exención ayuda a la justicia modular la contribución con mayor equidad.

Sin embargo, para que las exenciones cumplan estas finalidades, es necesario un control riguroso de su configuración en el tributo, las exenciones justas tienen su fundamentación en las leyes lógicas, que suelen cumplir las exigencias formales y sustanciales de los tributos sobre los cuales han de operar. Su existencia puede ser pacífica y la doctrina ha debatido por su existencia.

Las exenciones surgieron en la época romana, de una forma casuística y organizada, procurando atenuar los efectos de la aplicación de los tributos. Posteriormente su aplicación fue mejorada hasta que se recuperó dogmáticamente con los estudiosos italianos, alemanes y españoles que procedieran a la elaboración de las diferentes teorías. Haciendo referencia a las más representativas, como ejemplo, citamos A. BERLIRI que refirió a la exención, llamándole *"campo inexplorado del Derecho tributario"*, tradicionalmente se le ha visto como un fenómeno antitético y opuesto al de tributo, en el que ciertas normas, -las de exención- (a pesar la verificación del tributo), la ley exime del cumplimiento de la obligación principal, por poseer determinadas características, que impiden su nacimiento, A. D. GIANNINI, comenta que *"la existencia en el derecho constitucional de los Estados modernos del principio fundamental según el cual las cargas tributarias deben recaer sobre todos los ciudadanos, (...) no impide que determinadas normas tributarias declaren que ciertas personas o categoría de personas no están obligadas al impuesto a pesar de que se haya producido respecto a ellas el presupuesto del tributo"*.

F. SAINZ DE BUJANDA, dentro de la escuela tradicional española, tomando como punto de partida dos cuestiones fundamentales: la norma y sus efectos,

la exención aparece, como *“una técnica impositiva que puede afectar a todos los elementos estructurales de la relación impositiva –al presupuesto de hecho, a la base imponible, a los tipos de gravamen, a los sujetos o a las cuotas- y que, con relación a la carga que la aplicación normal del tributo traiga consigo, se dirige a provocar un efecto desgravatorio total o parcial en beneficio de ciertas personas o de determinados supuestos fácticos”*.

Posteriormente C. LOZANO SERRANO, dentro de la escuela moderna, defendió la exención como una modalidad de contribuir, la exención forma parte de el tributo, contribuye a una justa ponderación del mismo. P. M. HERRERA MOLINA destaca el papel redistributivo de los ingresos y gastos públicos. La interacción entre la sociedad y la actividad financiera pública.

El legislador debe plantearse, en cada momento qué interés debe prevalecer, si la recaudación o no.

Desde nuestro punto de vista los intereses protegidos por los beneficios fiscales deberán estar subyacentes en la finalidad de la norma que los establece, y ésta debe responder a la actuación desarrollada por los poderes públicos, siendo que el fin último de los beneficios fiscales deberá tener como objetivo el cumplimiento de los principios establecidos en la Magna Carta.

A lo largo de esta Parte, en distintas epígrafes presentamos otras figuras en contraposición con la exención, se ha puesto de relieve la figura de la no incidencia, la no sujeción, y las exclusiones tributarias.

Para terminar, este punto, podemos hacer referencia, a que las normas de sujeción, y las de exclusión, no son beneficios fiscales, son institutos

neutros que permitan mejorar la configuración de algunas figuras tributarias.

El último epígrafe general incide sobre los beneficios fiscales propiamente dichos, materia que reviste un especial interés en nuestro estudio, y más si se tiene en cuenta que en la actualidad el legislador se está decantando por una disminución de los beneficios llegando inclusive a una eliminación de los mismos en algunos casos. Creemos que los incentivos tributarios son el motor de arranque de los beneficios fiscales, para su concreción, ya que un incentivo tributario, es un estímulo, en relación hacia a una determinada conducta, tal como sostiene M. T. SOLER ROCH. El beneficio fiscal es una forma de incentivo, con lo que se pretende lograr un determinado fin. Se obtiene por tanto un efecto de estimulación a través de los incentivos, por medio de las exenciones.

La Constitución Española hace referencia a los beneficios fiscales en su articulado, en concreto en los arts. 133.3 y 134.2 no ofreciendo sin embargo, una definición de los mismos. Igualmente, la Ley General Tributaria al largo de su texto, les hace referencia, como los arts. 8 d), 34.1. o), 115.3, 117.1. c).

Destacamos dentro de la doctrina a M. T. SOLER ROCH, que elevó a categoría de beneficio fiscal cualquier medida legislativa que lograrse contribuir en la reducción de la prestación fiscal, con la contrapartida de realización por el contribuyente de una determinada conducta. Todas las teorías enfocadas en nuestro estudio, se dirigen a un estímulo, apoyo, a través de mecanismos que permitan minorar la carga tributaria de los contribuyentes.

La minoración de la carga tributaria se puede concretizar en diferentes figuras jurídicas que inciden sobre el tributo. Es competencia del legislador elegir cual utilizar en cada momento, de acuerdo con los fines pretendidos.

Las deducciones se suelen usar sobre la cuota ya las reducciones sobre la base imponible.

Quiénes defienden las minoraciones en la base, como M. S. VELARDE ARAMAYO, consideran que éstas benefician más el contribuyente, que pueden funcionar como un corrector de progresividad, ajustando la progresión a favor del contribuyente. Ya la minoración sobre la cuota limita el efecto de las correcciones sobre el rendimiento, no produce alteraciones en la progresividad, no se repercute en la tarifa de gravamen.

Así, las bonificaciones son figuras que funcionan como un incentivo fiscal, que procede a la reducción del tributo o de sus interés o recargos. Con las bonificaciones nunca se extingue la deuda totalmente, ya que la parcialidad también es una característica habitual en las bonificaciones, se reduce proporcionalmente, pero nunca totalmente. Sirve fines promocionales de determinadas conductas, por lo que pueden promover actividades.

Terminamos, acentuando esa función promotora de actividades y incentivadora de conductas mediante beneficios que son incentivadores de determinados comportamientos que van a ir al encuentro de la realización de principios rectores de políticas económicas, sociales e culturales en que se puede incluir y destacar el Patrimonio Cultural.

CAPÍTULO SEGUNDO

BENEFICIOS FISCALES AL PATRIMONIO HISTÓRICO Y CULTURAL EN LOS IMPUESTOS ESTATALES

En este Capítulo realizamos un estudio sobre los beneficios fiscales existentes en los distintos impuestos estatales y su incidencia sobre el Patrimonio Cultural. La designación de Patrimonio Histórico y Cultural, por extensión es una alusión a la LPHE que nos acompaña a lo largo de todo el trabajo.

LOS BENEFICIOS FISCALES AL PATRIMONIO HISTÓRICO Y CULTURAL INTRODUCIDOS POR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

El epígrafe sobre el IRPF ha sido dividido en tres grupos de interés de actuación sobre los bienes: la adquisición, conservación y donación de bienes.

Cada grupo de interés es abordado según la perspectiva cronológica: los antecedentes y el regime jurídico actual.

La intervención realizada en el ámbito de este impuesto incide sobre los distintos tipos de actuaciones relacionados sobre los bienes culturales. Lo que se pretende es la creación de deducciones que permitan el estímulo de determinadas conductas de los titulares de bienes culturales.

El régimen de actuación sobre los bienes culturales se basa en la normativa desarrollada en la regulación del IRPF y la LPHE, si bien hemos de señalar al respecto que ya se establecían algunas deducciones a los bienes culturales en la LIRPF de 1978.

Sin duda que, lo mas deseable es que la protección promovida por los impuestos fuera desarrollada de modo constante, que los resultados logrados, fueran una protección eficaz.

A lo largo del tiempo, han surgido variaciones en la protección que inciden en particular sobre la composición de los bienes, que varían entre los BIC y los Inventariados, las deducciones y sus límites todos ellas han sufrido alteraciones. Destacamos lo siguiente:

DEDUCCIONES POR LA ADQUISICIÓN DE BIENES DEL PHE

La adquisición de bienes culturales suele envolver gastos económicos elevados.

La protección emprendida por las distintas normativas, a fin de promover la inversión en la adquisición de bienes culturales incide sobre dos categorías de bienes: los Bienes de Interés Cultural y los Bienes Inventariados, en que se puede destacar que, unas veces la protección incide sobre ambas categorías, otras veces solamente sobre una, los BIC.

La protección por la adquisición de bienes culturales, fue instituida en el ámbito del Impuesto sobre la Renta, por intermedio de la LPHE que estableció una deducción de 20% a la cuota por la adquisición de BIC, y como limite, no podía exceder 30% de la base imponible. En la situación de tener derecho a más de uno beneficio, el contribuyente tenía de optar.

En términos comparativos, las deducciones realizadas por medio de las normativas que se siguieran, sufrieran diversas variaciones, es de señalar que, los valores introducidos en el IRPF, a través de LPHE, fueran de los más favorables a la

protección del patrimonio, aplicadas hasta la actualidad.

Las variaciones ocurridas han incido sobre los distintos aspectos, a saber, las deducciones, sus límites a la base de incidencia, la composición de los bienes a beneficiar de la deducción, y para terminar, el conjunto de bienes sobre que se aplica el límite a la deducción.

Tomamos como referencia el año de 2002, por las alteraciones que vinieran a ocurrir.

Inicialmente, y señalamos como síntesis, se procedía a una deducción a la cuota de 15%, en la adquisición de bienes del PHE, con el límite de 10% a la base liquidable, sobre bienes culturales.

Con la Ley 49/2002, surgió una alteración que ha producido efectos hasta al presente, ya que restringió la aplicación de la deducción, a los bienes que han de ser introducidos en territorio español para su inclusión en el PHE, resultando en la práctica que solo se protegen bienes culturales muebles. También se exigía un tiempo mínimo de permanencia en el patrimonio del titular de tres años. Éstos dos últimos requisitos, con pequeñas alteraciones, van continuar hasta la actualidad.

Mediante aclaración legal, la deducción por adquisición, pasó a abarcar los bienes integrantes de las dos categorías más elevadas, previstas en la LPHE. También se aumentó el plazo de permanencia en el patrimonio del titular en un año más, por tanto, se pasaron a exigir cuatro años.

Se editaron preceptos que reforzaban la integración de bienes importados en el catálogo de bienes del PHE, (art. 32.4 LPHE). El legislador desarrolló un *modus operandi* que solo incentivaba la importación de bienes para su integración en el PHE,

contribuyendo para el enriquecimiento del espolio cultural de España.

En la *actualidad*, se prosigue con la LIRPF de 2006, el régimen sigue en la misma línea de actuación anteriormente introducida. Así, continua la deducción de 15% en la cuota por la adquisición de bienes del PHE, realizada fuera del territorio español, para su introducción dentro, 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 do patrimonio del titular durante al menos cuatro años. La base de la deducción será la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de bienes del PHE.

Esta deducción contempla bienes ya adquiridos con la intención de su introducción dentro del país, por lo que, solo los bienes susceptibles de ser importados pueden ser beneficiados, solo los bienes muebles pueden ser objeto de la deducción.

El requisito de permanencia del bien en el patrimonio del titular es una exigencia que acompaña las normativa hace pelo menos una década. El legislador pretende salvaguardar la manutención y conservación de estos bienes así como evitar que sean objeto de negocios especulativos que les harían subir su valor en el mercado, como también evitar las adquisiciones de forma fraudulenta con el objetivo de obtener un beneficio fiscal, indebido.

Estos bienes pueden cumplir los requisitos de exposición pública o difusión cultural, dar su contribuyo cultural para la sociedad en general.

DEDUCCIONES POR LA CONSERVACIÓN, RESTAURACIÓN, DIFUSIÓN Y EXPOSICIÓN PÚBLICA

En relación los *actos de restauración*, sobre inmuebles, que son objeto de protección da LIRPF de 1978, inicialmente consagró una deducción a la cuota de 15%, resultante de la inversión en actos de restauración realizada en inmuebles cualificados como monumentos histórico-artísticos, con el límite de 15% en la base imponible.

Con el nacimiento de LPHE, la protección pasó a ser sobre bienes clasificados como BIC, y se incrementó la deducción hasta un 20% con un límite a la base imponible de 30% que comprendía la *adquisición* y se ampliaron los actos incluidos, como *conservación, reparación, difusión e exposición pública*, que permanecen hasta la actualidad. Es de destacar que, la protección introducida por LPHE, fue la más favorable a los titulares de patrimonio hasta nuestros días.

Posteriormente, surgirán varias alteraciones, que en general tuvieron una repercusión negativa en la protección del patrimonio, la deducción disminuyó, la base de incidencia pasó de la imponible para la liquidable, el límite también bajó y la composición de los bienes objeto de límite en la base también sufrirían restricciones.

La deducción por actividades en esta epígrafe discriminadas, pasó a ser de 15% y el límite a la deducción bajó para 10%. El límite en la base, pasó a incidir sobre el conjunto de deducciones referentes a los donativos, inversiones y gastos de conservación.

Se introdujo un periodo mínimo de permanencia del bien en el patrimonio del titular de tres años.

Con Ley 49/2002, son introducidas al IRPF las alteraciones más relevantes en lo que se refiere a la protección del patrimonio cultural hasta el momento actual.

Se mantiene la deducción del 15% en la cuota, para los actos de conservación, reparación, difusión e exposición pública, de bienes declarados BIC, de acuerdo con la LPHE. Las deducciones atribuidas a los bienes integrantes del PHE, ahora también se extienden a los bienes culturales clasificados por las Comunidades Autónomas, desde que cumplan los requisitos establecidos en sus normativas.

Desaparece el tiempo mínimo de permanencia de los bienes en el patrimonio de su titular. También introdujo una nueva modalidad de protección hacia la rehabilitación de edificios, y sus exteriores, la mejora de infraestructuras de propiedades situadas en el entorno de determinadas ciudades o conjuntos que posean determinadas características y locales naturales protegidos y también de bienes declarados Patrimonio Mundial. Refleja la importancia que cada vez más tiene la protección de los bienes culturales, situación que persiste en la actualidad.

La LIRPF de 2006 mantiene la deducción del 15% sobre la cuota, de los gastos realizados con el límite de 10% sobre la base liquidable. La protección incide sobre los bienes muebles integrantes del PHE y en relación a los inmuebles permite la protección de los BIC y los edificios, y infraestructuras arriba descritos, situados en entornos protegidos. En esta normativa el legislador ha dado especial énfasis a los actos de difusión y exposición pública, exigiéndose de sus titulares más colaboración con la sociedad. Por lo que podemos concluir es que la tendencia en estos últimos años ha sido rebajar la

deducción, otras veces, el limite a la deducción y ampliar los objetos de protección.

DEDUCCIONES POR DONACIONES DE BIENES CULTURALES

Con lo que concierne a los actos de *donación de bienes culturales*, la LIRPF de 1978 también contemplaba la deducción a la cuota de 15%, por la donación de obras de arte y de bienes de interés cultural, realizadas a favor de la Administración Pública y de entidades sin animo de lucro, establecidas de acuerdo con la normativa. Los donatarios deberían tener como objetivo la realización de actividades artísticas o culturales, contando que la deducción, no excediera el limite de 10% sobre la base imponible del contribuyente.

También en el ámbito del IRPF, la LPHE igualmente cogió una deducción de 20% en la cuota, sobre el valor despendido en donaciones de bienes del PHE realizadas a favor del Estado y demás entes públicos e entidades sin animo de lucro, que no podía exceder más que 30% de la base imponible, tal como vimos arriba, en relación a la adquisición, aquí también estableció un régimen mas favorable a la protección de los bienes culturales.

Como revés, a la protección del patrimonio, era eliminada la exclusividad de la realización de actividades artísticas o culturales, ya que se permitía a las entidades sin animo de lucro el ejercicio de otras actividades que no necesariamente de ámbito cultural. Los bienes para las donaciones deberían ser avaluados por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio Histórico Español

La LPHE también introdujo como novedoso, en el ámbito del IRPF, el pago de deudas fiscales con

bienes del PHE, más específicamente, los BIC y bienes Inventariados, que también serían valuados por la Junta de Calificación.

El pago de deudas con bienes del PHE, permitía la deducción del valor del bien en la totalidad, en cuanto que, la deducción resultante por la donación, era restringido a los límites establecidos en la normativa. La opción de pago con bienes culturales, podría ser benéfico para el Patrimonio Cultural, ya que permitía contribuir para el aumento del espolio cultural del país.

El valor de la deducción osciló entre 15% y 20% entre 1987 y 1991, manteniéndose el límite de 30% en la base imponible.

Con el apareamiento de la LIRPF de 1991, se estabilizó la deducción de 15% a la cuota, dirigida a donaciones de bienes integrantes del PHE, inscritos en el Registro General de BIC o incluidos en el Inventario General, siempre que las donaciones se realizasen a favor de determinadas entidades descritas en la normativa. Cabe señalar que, las donaciones de naturaleza pecuniaria originaban una deducción inferior, se puede concluir que el legislador privilegió las donaciones en bienes culturales como una forma de incentivo, encima, las donaciones en pecuniario son más fáciles y accesibles para la mayoría de los donatarios.

Con la publicación de la Ley 30/1994, se procedió a la reglamentación de las actividades culturales y la deducción a la cuota se eleva para 20%, y hay una ampliación de los bienes habitualmente objeto de la deducción, se incluyen también los bienes de «calidad garantizada» a favor de entidades que desarrollaron actividades museísticas y de fomento y difusión del patrimonio artístico aunque

las entidades no tenían obligatoriamente de exhibir las obras donadas, aunque la exposición pública de las obras donadas se puede considerar como un incentivo para motivar la donación de obras y también es una forma de sensibilizar la comunidad para actividades de naturaleza cultural y social.

Las entidades a favor de quien se podía realizar las donaciones estaban discriminadas en la Ley 30/1994.

Posteriormente el IRPF de 1998 sufrió nuevas alteraciones con el apareamiento de la Ley 49/2002, que introdujo modificaciones que prosiguen hasta nuestro días.

En la actualidad, la LIRPF de 2006 contempla una deducción por donativos y otras contribuciones por remisión a la Ley 49/2002, esta normativa a que ya hicimos referencia, se destina a reglamentar las entidades sin ánimo de lucro, anunciadas en la misma desarrolla actividades de naturaleza social, cultural.

Lo que se ofrece destacar en el ámbito de nuestro trabajo, se refiere a la posibilidad de se obtener beneficios fiscales a favor del Patrimonio Cultural a través de la donación de ciertos bienes. Esta Ley permite beneficios en la donación de bienes sujetos a regímenes distintos, el primero, representa la donación de bienes del PHE desde que clasificados y inscritos de acuerdo con el régimen previsto en esta normativa, pueden ser muebles o inmuebles, a favor de cualquier entidad prevista en la Ley 49/2002, ya que el precepto es omiso en relación a el destinatario, en la segunda situación, se contempla la donación de «bienes culturales de calidad garantizada» que se destinen a entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades

museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico artístico. Se nota la importancia de los fines culturales que las entidades se deben dedicar. Los bienes deben ser valuados por la Junta de Calificación para determinar el valor y calidad de las obras objeto de donación. Tal como anteriormente, se puede deducir 15% a la cuota y con el límite de 10% en la base liquidable, para cada una de las donaciones.

Más recientemente, por fuerza de la LIS de 2014, se ha introducido una nueva regulación que cambia las condiciones para que se efectúen estas deducciones en el sentido de establecer una cuantía máxima que el donante puede obtener de beneficio, con la deducción, actualmente puede deducir a la cuota hasta el valor de 150 euros, en determinadas condiciones establecidas en el precepto (art. 19 Ley 49/2002) con relación a donaciones efectuadas en los dos años anteriores, estamos delante de una deducción de montante simbólico, ya que el valor límite es muy bajo, poco motivador de realizar donaciones en la actualidad.

LOS BENEFICIOS FISCALES AL PATRIMONIO HISTÓRICO Y CULTURAL INTRODUCIDOS POR EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El IS es un impuesto de gran relevancia dada su enorme capacidad de recaudación, pero ha sufrido las consecuencias de la crisis económica lo que ha producido una menor recaudación.

Hasta finales de 2013 concedía la atribución de beneficios fiscales en su ámbito, a partir del inicio de 2014, dejó de proceder a la atribución de beneficios. Han desaparecido las deducciones que el IS recogía en su normativa anterior incentivando la protección del Patrimonio histórico y cultural.

Creemos que es totalmente cuestionable la revocación de los beneficios fiscales a la protección del Patrimonio histórico y cultural que se ha llevado a cabo en la actual normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades. Si las personas jurídicas realizan inversiones en inmuebles pertenecientes al Patrimonio histórico y cultural, bien como conservación de los mismos o inclusive para proceder a la instalación de sus empresas en inmuebles pertenecientes al Patrimonio histórico y cultural sería deseable que estas actuaciones fueran acompañadas de incentivos fiscales que fomentaran dicha protección. Con la eliminación de estos beneficios fiscales se reducen las posibilidades de que se realicen inversiones sobre el Patrimonio histórico y cultural por parte de las personas jurídicas.

*LOS BENEFICIOS FISCALES AL PATRIMONIO HISTÓRICO Y CULTURAL
INTRODUCIDOS POR EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO*

Se trata de un impuesto que consagra beneficios fiscales en los distintos bienes muebles e inmuebles, clasificados por la normativa estatal y por las normativas autonómicas.

El artículo 4 de la Ley 19/1991, establece beneficios fiscales a los bienes muebles y inmuebles de las dos categorías más importantes previstas en la LPHE, a los bienes situados en zonas clasificadas que reúnan las condiciones exigidas para la concesión de la exención bien, aquí los bienes son exentos por su cualificación.

También objetos de arte en determinadas condiciones, como bienes de bajo valor, que es una forma de facilitar su transmisión e evitar el fraude fiscal, ya que solo tiene de declarar a partir de un cierto valor aunque creemos que tales valores debían

ser actualizados. Aquí, la exención es con base en el valor económico, por tanto en una apreciación cuantitativa y no en una apreciación cualitativa que es lo que subyaz las exenciones en el Patrimonio Cultural. Las clasificaciones permiten un mayor control de los bienes, su movilidad, geográfica y su manutención. Para que puedan ser clasificados deben obedecer a ciertos conceptos jurídicos de naturaleza indeterminada. También pueden ser concedidas exenciones a determinados objetos y antigüedades que cumplan lo exigido en términos de disposición temporal, desde sean puestos a la disposición para su exhibición pública, la exención solo funciona en cuanto dure el depósito de los bienes, es una contrapartida a su cesión. Esta exención también funciona como un medio de promover el Patrimonio Cultural, a través de su exposición pública y permitir el conocimiento de objetos del dominio particular que de otro modo nunca serían conocidos.

Igualmente se conceden beneficios fiscales a los bienes de los artistas cuando permanezcan en su titularidad, creamos que esta Ley establece una protección eficaz de los bienes culturales, al conceder exenciones sobre varios tipos de bienes.

También excluye de la tributación el ajuar doméstico, debajo de un determinado valor, algo que mantiene como exento. La exención asienta en la simplificación de la vida al contribuyente, para evitar la descripción anual de todo su patrimonio ante la Hacienda, objetos que muchas veces son de bajo valor unitario y de uso personal y familiar, como también evitar la burocracia que tal proceso implicaría, cuyos gastos podían ser superiores al dinero recaudado, por lo que no compensaría. Ya otros objetos, de cualidad y valor superior, como obras de arte, antigüedades podrán venir a ser

tributados. Las exenciones son una forma de estimular la manutención de los bienes que de otra forma, serían fácilmente alienados.

*LOS BENEFICIOS FISCALES AL PATRIMONIO HISTÓRICO Y CULTURAL
INTRODUCIDOS POR EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES*

Este impuesto también consagra beneficios fiscales al patrimonio cultural, con una reducción de 95% en los bienes clasificados en el artículo 4 del IP adquiridos a título *mortis causa* o *intervivos* por determinadas personas relacionadas por vínculos familiares que adquieran patrimonio formado por bienes culturales. Inicialmente solo se concedían beneficios fiscales, en las relaciones *mortis causa*, excluyendo los *intervivos*, solo posteriormente, fue incluida la adquisición *intervivos* para determinadas personas exigiéndose el cumplimiento de ciertos requisitos, la relación con el adquirente, la permanencia en su patrimonio durante un cierto lapso de tiempo. En relación el donante, la Ley también exige que posea determinadas características que, a nuestro modo de ver, no se encuadran en estos tipos de bienes, en el fondo lo que se pretende es que se proceda a la conservación de estos bienes de una manera estable, y el reto debe ser la conservación del Patrimonio Cultural como objetivo último y no otros, como los vínculos familiares.

CAPÍTULO TERCERO

BENEFICIOS FISCALES AL PATRIMONIO HISTÓRICO Y CULTURAL DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

En el caso de la legislación estatal que se aplica directamente al patrimonio de las Comunidades Autónomas, a través de la legislación autonómica, por cesión de los impuestos estatales a las Comunidades Autónomas, éstas en su propia legislación tienen la posibilidad de conceder beneficios fiscales a su propio patrimonio e inclusive al del Estado, sin embargo, se pone más relevancia al patrimonio propio de las Comunidades Autónomas.

El IP concede la exención, por este impuesto al patrimonio de los residentes en las Comunidades Autónomas a sus bienes sitos en las Comunidades Autónomas, caso éstas no actúen de acuerdo con sus prerrogativas, se aplicará la normativa estatal, por defecto. Hay varias Comunidades Autónomas que procedieran a la regulación da protección de su patrimonio a través de la regulación de sus propias normativas y segundo sus propias clasificaciones.

DEDUCCIONES INCLUIDAS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS NO ÁMBITO DE LA LEGISLACIÓN AUTONÓMICA

Aquí podemos hacer referencia al *IRPF* en cuyo ámbito y de acuerdo con la cesión realizada a las Comunidades Autónomas, éstas tienen la capacidad de otorgar beneficios fiscales a los bienes clasificados según sus normativas o directamente a los bienes clasificados dentro de la normativa estatal.

Dentro de los beneficios fiscales concedidos por las Comunidades Autónomas, algunas otorgan a favor del Patrimonio Cultural beneficios en el ámbito del *IRPF*, habitualmente estos beneficios se destinan

a bienes situados en el territorio de las Comunidades Autónomas.

Así la Comunidad Autónoma de Canarias consagra deducciones por donativos a favor de su patrimonio para realizar actos de conservación, en bienes muebles y inmuebles clasificados de acuerdo con la normativa de protección del patrimonio de Canarias. También prevé el establecimiento de deducciones a favor de los bienes clasificados, de acuerdo con la normativa de protección autonómica, con estas deducciones consideramos que, lo que se pretende es que los titulares obtengan beneficios fiscales que protejan el patrimonio, que sirvan como estímulo para desarrollar competencias para la protección.

También Castilla y León promulga legislación favorable a la protección de este tipo de patrimonio, concediendo deducciones a favor de los titulares de bienes protegidos y deducciones por donación a favor de entidades que realicen actividades en el ámbito cultural, no permitiendo donaciones entre particulares.

Para que la deducción prosiga es necesario que se cumplan determinados requisitos, que el bien tenga las obras previamente aprobadas por entidad con competencia para otorgar la licencia. Este beneficio solo se destina a bienes inmuebles desde que obedezcan a requisitos debidamente especificados en las respectivas normativas, sin embargo la normativa de Castilla y León es más amplia que la legislación estatal.

Las deducciones por cuantías donadas, pueden ser para la rehabilitación de bienes muebles o inmuebles que formen parte del patrimonio de Castilla y León, aquí la donación puede ser hecha por particulares pero a favor de personas jurídicas

determinadas. Las donaciones deben ser a personas jurídicas que realicen fines de naturaleza cultural. También establece que solo los contribuyentes con rendimientos hasta un cierto valor pueden beneficiarse de la deducción.

La Comunidad Autónoma de la Región de Murcia también contempla la donación por donativos para su patrimonio histórico, deducción por donativos a ciertas entidades que realicen actividades con fines primordialmente culturales, las entidades beneficiarias no tienen obligación de situarse en la región de Murcia, puede ser en cualquier lugar, siempre que cumplan los requisitos.

En esta normativa el legislador deja claro la incompatibilidad entre las deducción autonómicas y estatales, con base en una sola donación, es una opción que queda clara por el legislador, la no deducción por beneficios similares apoyados en legislación distinta. Lo importante es que las Comunidades Autónomas desarrollen políticas de protección de los bienes situados en su territorio.

También la Comunidad Autónoma de Valencia concede deducciones por donación de bienes que formen parte del patrimonio de Valencia, por cuantías dirigidas a ciertas entidades que realicen la recuperación del patrimonio y deducciones dirigidas a particulares que realicen la recuperación del patrimonio valenciana, todas estas actuaciones giran alrededor del Patrimonio de la Comunidad Autónoma mencionada.

DEDUCCIONES INCLUIDAS NO IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES NO
ÁMBITO DE LA LEGISLACIÓN AUTONÓMICA

También el *ISD* contempla deducciones en el ámbito de la legislación autonómica destacamos las deducciones a favor de determinados bienes, de acuerdo con lo establecido en cada Comunidad Autónoma.

El legislador al otorgar beneficios fiscales en este impuesto pretende el mantenimiento de la paz familiar a través de la estabilidad económica, lo que se demuestra especialmente útil cuando se trata de empresas cuya división como resultado de la herencia sería perjudicial para el negocio.

Canarias otorga beneficios fiscales a favor de determinados familiares del fallecido, de acuerdo con los bienes clasificados según la normativa estatal, aumentando la reducción y reduciendo el tiempo de permanencia. La normativa canaria desarrolla un conjunto de requisitos que son bastante generosos en relación al contribuyente que puede beneficiar de la deducción.

Otra Comunidad Autónoma que también otorga beneficios fiscales en este impuesto a favor de los bienes del Patrimonio Cultural es Cantabria que atribuye una reducción por adquisición de bienes por transmisión *mortis causa* a favor de ciertos familiares del *de cuius*, con una bonificación en el tiempo de permanencia, algo habitual en la legislación autonómica. Igualmente concede una deducción *intervivos*, algo que ni todas las Comunidades Autónomas otorgan, también como reducción mejorada, o sea, en mejores condiciones que la prevista en la legislación estatal. Esta deducción es muy amplia en la medida que concede el beneficio al patrimonio que se sitúe en cualquier Comunidad.

Castilla y León se trata de una Comunidad dotada de un gran Patrimonio histórico artístico, también atribuye reducciones por adquisiciones mortis causa referentes a determinados bienes muebles que estén clasificados e inscritos en el Inventario de la Comunidad, se trata de un beneficio que solo beneficia los bienes culturales existentes en la Comunidad mas sean clasificados y inscritos de acuerdo con la normativa estatal, se nota la preocupación en la protección, divulgación de ciertos bienes por la Comunidad Autónoma, estamos ante una reducción propia y por un periodo de diez años, Castilla y León no redujo el tiempo de permanencia, lo que suele ser habitual en otras Comunidades en las transmisiones mortis causa.

Cataluña también concede una reducción por transmisión mortis causa a los bienes clasificados según su normativa. También concede una reducción a los bienes culturales de otras Comunidades Autónomas clasificados segundo sus normativas. Igualmente concede reducciones a los bienes clasificados a que se refiere la normativa del IP (art. 4.1 y 3). También establece requisitos que condicionan el disfrute definitivo de la reducción, en el caso de incumplimiento del tiempo de permanencia do bien en el patrimonio do titular. En caso de concurrencia de adjudicatarios los requisitos solo vinculan los adjudicatarios efectivos.

En otras Comunidades Autónomas también se conceden reducciones, mejoradas o propias en que se destacan algunos requisitos comunes a distintas comunidades, y otros requisitos, detalles de la propia Comunidad Autónoma, pero lo importante es que el legislador, sea estatal o autonómico siga atribuyendo beneficios al patrimonio cultural en los distintos impuestos.

CAPÍTULO CUARTO

BENEFICIOS FISCALES EN LA IMPOSICIÓN MUNICIPAL

A nivel municipal algunos impuestos del sistema impositivo municipal otorgan beneficios fiscales al Patrimonio histórico y cultural.

IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

El IBI establece exenciones a los inmuebles clasificados de acuerdo con la LPHE, individualmente declarados y comprendidos en los requisitos previstos por la normativa de índole urbanístico. La exención destina-se a los inmuebles que cumplan los requisitos legales.

La jurisprudencia no es unánime en la forma como decide la atribución de las exenciones, con respeto a los bienes situados en zonas arqueológicas o en sitios o conjuntos históricos, tiende a hacer una interpretación restrictiva de los requisitos exigidos, exigiendo una declaración individualizada de cada inmueble mediante Real Decreto o Decreto y simultáneamente que estén incluidos en los respectivos instrumentos de planeamiento urbanístico como objetos dotados de una protección integral. Esta aplicación cumulativa de la ley debería ser solamente para los monumentos o jardines históricos de interés cultural, por lo que debería haber mas flexibilidad dentro de los limites instituidos por las Corporaciones locales.

Son exenciones concedidas a petición de los interesados, teniendo que haber intervención normativa por parte del municipio que concede el beneficio.

También concede exenciones de índole subjetivo, a determinados sujetos, en este caso, se dirigen a la Iglesia Católica, con en el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos económicos, de 1979, que benefician determinados edificios. La Iglesia Católica que es poseedora de un rico y vasto patrimonio cultural, puede mediante este Acuerdo ver beneficiados, indirectamente, bienes del Patrimonio Cultural que no sean formalmente declarados como expresa y individualmente integrantes del PHE, todavía merezcan esta exención prevista en el IBI, aunque la *ratio* de la exención no se relacione con la perspectiva cultural.

Las Comunidades Autónomas en conjunto con el Estado por intermedio de Comisiones Mistas desenvuelven actuaciones de interés común, así como, por medio de la realización de convenios de colaboración entre organismos autonómicos y las respectivas diócesis sobre el Patrimonio Histórico Artístico de la Iglesia, no podémosos olvidar que la Iglesia es detentora de un Patrimonio Cultural colosal, cabría la posibilidad de beneficiar bienes culturales no incluidos en ninguna clasificación que todavía merezcan ser beneficiados, es cierto que sale del ámbito del PHE, pero se pueden lograr más beneficios hacía el Patrimonio Cultural que quede excluido de las clasificaciones establecidas en las normativas.

Igualmente concede incentivos fiscales en el ámbito del mecenazgo, a entidades que suelen desarrollar actividades de índole social o cultural, entre sus fines, puede figurar la conservación y protección de bienes culturales, la exposición y difusión pública de bienes protegidos o actividades de interés general para la sociedad a que los

privados se dedican habitualmente, desde que cumplan fines de interés público.

También previa exenciones en función del valor catastral, para bienes inmuebles que no estuviesen en las clasificaciones anteriores (art. 62.2.b) TRLRHL), pero que fuesen portadores de carácter «histórico-artístico», como parámetro de evaluación, permitía conceder algún beneficio a bienes que gozasen de alguna relevancia cultural, pero que no reuniesen características para que fuesen declarados exentos, (art. 23.1.b) TRLCI).

IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS

El ICIO aparece regulado en la normativa del TRLRHL en dicha normativa se determina que estamos ante un impuesto de carácter potestativo, disponiendo que las ordenanzas fiscales podrán regular bonificaciones sobre la cuota en aquellas construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas, aquí, el municipio puede conceder algún beneficio a inmuebles no incluidos en otras normativas pero que tengan interés en proteger para el municipio en cuestión.

Estamos antes una bonificación o exención parcial, que como dijimos, para producir efectos, debe ser incorporada en la Ordenanza.

Esta podrá ser concedida por «especial interés» o «utilidad municipal», en un contexto en que estén presentes circunstancias que deberán ser sociales, culturales, histórico-artísticas o de fomento al empleo que justifiquen la bonificación. La Corporación deberá apreciar previamente se la actividad en causa debe ser declarada de especial

interés o utilidad para el Municipio, con el objetivo de conceder la atribución de la exención. Por la amplitud de la exención, algunos Municipios han establecido a priori, en su Ordenanza Fiscal las condiciones en que «especial interés» o «utilidad municipal», daban lugar a la bonificación, inclusive el gravamen a aplicar. Lo que debe prevalecer en todas las decisiones, es el interés público.

Con esta configuración, se abrió la posibilidad de las Corporaciones Locales concedieren beneficios fiscales a las obras del PHE, lo que hasta ese momento no estaba previsto en el ámbito del ICIO. No obstante, hay que señalar que la exención no surgió a causa de los bienes de la LPHE, tan solo se mencionan circunstancias «culturales» o «histórico-artísticas» que pueden justificar la declaración de especial interés o utilidad municipal de las obras como presupuesto de beneficio fiscal, pidiendo beneficiar bienes que no están incluidos en el ámbito del PHE, lo que es mucho más benéfico para el Patrimonio Cultural y se adecua mejor a la realidad actual.

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

Para terminar, hacemos referencia al IIVTNU que grava el incremento de valor de los inmuebles en el momento de la transmisión, estableciendo el TRLRHL que cuando los propietarios de bienes delimitados dentro de un Conjunto Histórico-Artístico, o que hayan sido declarados individualmente de interés cultural, según la LPHE, y acrediten que han realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles, en estas situaciones la transmisión quedará exenta.

La exención debe estar prevista en las Ordenanzas Fiscales para que pueda producir efectos. La Ordenanza debe establecer los aspectos sustantivos y formales de la exención, así, en relación al primero, que se refiere a los propietarios, o titulares de los deberes reales sobre los inmuebles, éstos deben acreditar que han realizado obras de conservación, mejoras o rehabilitación de los bienes, a su cargo. En segundo lugar, la exención tiene de estar efectivamente prevista en la Ordenanza, para su obtención.

Por este tipo de exenciones, una vez que el Municipio no recibe ningún tipo de compensación, por lo que cabe a las Corporaciones Locales decir de su inclusión o no, en la Ordenanza Municipal. En el que se refiere al Patrimonio Cultural, la inclusión de un beneficio resultaría como un estímulo para sus titulares se sintieren más animados en la recuperación y conservación de su patrimonio.

Otra situación en que los bienes del Patrimonio Cultural pueden beneficiar de exención (art. 105.2.c) TRLRHL), ocurre cuando la exención se aplica directamente a determinados sujetos por su propia condición o naturaleza, con independencia de las transmisiones que realicen. Están en esta situación determinados grupos, entre otros, de organismos de la Administración Pública, organismos autónomos del Estado, instituciones que sean cualificadas como benéficas o benéfico-docentes, personas o entidades a quienes se les haya reconocido la exención en tratados o convenios internacionales. En este contexto, se permite que, ciertos bienes de interés cultural que no estén incluidos en la LPHE puedan ser beneficiados por esta exención. Para la obtención de la exención, es necesario acreditar la cualificación de la entidad que la soporta.

También pueden ser concedidas exenciones a determinadas personas que sean consideradas benéficas segundo determinadas normativas, como fundaciones, instituciones sin animo de lucro, también tienen de estar reguladas en la Ordenanza Fiscal que establece los requisitos a cumplir para obtener tal beneficio, con base en la Ley 49/2002. Pueden o no desarrollar actividades de naturaleza cultural.

Estos beneficios fiscales previstos en los tributos locales son independientes, cabe al sujeto pasivo elegir cual prefiere aplicar.

También se puede dar la situación del sujeto pasivo estar cubierto por Convenios o Tratados Internacionales, como es el caso de la Iglesia Católica, como resultado del Acuerdo económico suscrito entre el Estado Español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979.

Resulta que a través de estas exenciones, se puede beneficiar bienes culturales no clasificados por la LPHE, aunque las exenciones no tengan ninguna relación los bienes.

CAPÍTULO QUINTO

BENEFICIOS FISCALES AL PATRIMONIO CULTURAL PORTUGUÉS, UNA APROXIMACIÓN

La normativa portuguesa también establece algunos beneficios fiscales a su patrimonio cultural. Los bienes muebles y inmuebles, son aquellos que representen testigos con valor de civilización o de cultura portadores de interés cultural relevante, que deban ser objeto de protección y valoración.

Los bienes muebles y inmuebles pueden ser clasificados como de interés nacional, interés público o de interés municipal.

Más concretamente, los bienes inmuebles clasificados de acuerdo con la legislación, pueden pertenecer a las categorías de monumento, conjunto o sitio, en los términos en que se encuentren tales categorías definidas en el derecho internacional y adoptan la designación de «monumento nacional».

Los bienes muebles clasificados como de interés nacional se designan como «tesoro nacional». Un bien se considera de interés nacional cuando la respectiva protección y valoración, aunque parcialmente represente un significativo valor cultural para el país, por lo que esta es la categoría mas importante.

Los beneficios fiscales son concedidos en el ámbito de la tributación municipal, que es la que está más direccionada para los bienes inmuebles, en el *Imposto Municipal sobre os Imóveis* y también en el *Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis* que también concede exenciones a inmuebles que realicen rehabilitación urbanística, y que posean determinadas características, previstas en el diploma en que podemos destacar las *características históricas*.

Los bienes muebles solo son objeto de clasificación en situaciones muy específicas, cuando sean bienes de gran relevancia cultural para el país y haya el peligro de destrucción o de salida del país lo que supondría un grave perjuicio para la cultura nacional. Solo en estas circunstancias es que los bienes muebles suelen ser clasificados, pudiendo ser objeto de beneficios fiscales en sus transmisiones.

También están previstos algunos beneficios fiscales en el ámbito del Imposto sobre o *Rendimento das Pessoas Singulares* y el *Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas* pero dentro del mecenazgo cultural, por la realización de donativos a favor de determinadas entidades cuyo beneficio será objeto de incremento se es realizado a favor de entes públicos. Las entidades deben poseer determinadas características, como su naturaleza benéfica, o sin animo de lucro para el donante poder obtener beneficios fiscales. Portugal tiene una aportación a los beneficios fiscales al Patrimonio Cultural muy restringida en términos de bienes y de beneficios fiscales por lo que esperamos que este trabajo pueda ser un punto de partida para introducir cambios en la protección del Patrimonio Cultural en Portugal.

CONCLUSIONES

PRIMERA. - El Patrimonio Cultural de España es extenso en cantidad e intenso en calidad, representa los valores de cultura y de civilización que transmiten la identidad cultural de un pueblo, constituye un legado de siglos que se conecta con generaciones futuras que reclamarán el mal uso que se hay hecho del Patrimonio heredado y eso implica una gran responsabilidad por parte de la sociedad en el desarrollo de mecanismos de protección, conservación y difusión de este Patrimonio.

Para cumplir este reto, es necesario realizar un considerable gasto, esto unido a la actual crisis económica ha producido un duro revés, produciéndose una merma en los recursos económicos, incompatible con la necesidad de protección del Patrimonio existente.

SEGUNDA. - La protección del Patrimonio no puede ser una obligación exclusiva de los poderes públicos, tiene que ser una obligación de toda la sociedad, el patrimonio es de todos y la responsabilidad de su conservación tiene que ser compartida por todos.

Así, los titulares de este Patrimonio Cultural bien porque sean propietarios o poseedores del mismo resultan en la obligación de cumplir con las cargas inherentes a este patrimonio, con sus limitaciones administrativas y sus obligaciones urbanísticas. La detentación de este Patrimonio conlleva unas obligaciones de mantenimiento dirigidas a la conservación de los bienes culturales y artísticos, esta conservación puede ser canalizada mediante actuaciones directas en los bienes propiedad de los

titulares, mediante mecenazgo o cualquier otro tipo de actuación que incida en la conservación del Patrimonio histórico y cultural.

TERCERA. - La protección del patrimonio se puede desarrollar mediante medidas fiscales que actúen como estímulo posibilitando que distintas personas puedan contribuir a la conservación del Patrimonio Histórico Artístico.

Estas medidas se pueden traducir en incentivos a la conservación del patrimonio que puedan resultar favorables para los titulares del citado patrimonio para que realicen actos de conservación del mismo y se sientan motivados para ello. O que incluso favorezcan la adquisición de bienes cuya rehabilitación venga beneficiada mediante la aplicación de beneficios fiscales.

Estas medidas incentivadoras de la protección pueden plasmarse a diferentes niveles uno de ellos sería evidentemente la conservación pero también podríamos incluir actos de exposición y difusión pública de los bienes clasificados.

CUARTA. - La protección desarrollada a través de medidas fiscales debe asentarse en criterios de progresividad, incentivando de tal manera a quién más pueda contribuir, promoviendo la contribución de la protección del Patrimonio en aras a un disfrute presente del mismo y a una conservación del mismo de cara a las generaciones futuras.

QUINTA - El Estado es el principal responsable de la protección del Patrimonio, su intervención se nos plantea totalmente necesaria para la citada

finalidad. Debiendo desarrollar una política legislativa que sirva de paradigma de intervención, esto debería implicar un mínimo de actuación público. Sería totalmente deseable que todas las Comunidades Autónomas, sin excepción, desarrollaran medidas de intervención sobre su patrimonio.

SEXTA. - Las deducciones sobre los bienes culturales reguladas en la normativa del IRPF, deberían a nuestro criterio ser objeto de ampliación, esto se produciría con la eliminación del requisito que restringe las deducciones a las adquisiciones provenientes del extranjero, dando la posibilidad de la deducción en territorio español, por lo que los BIC saldrían beneficiados, ya que la mayor parte son inmuebles y éstos si quedarían incluidos por la deducción, situación que actualmente no ocurre.

SÉPTIMA. - Las medidas recogidas en el IRPF destinadas a que las personas físicas se beneficien de incentivos dirigidos a actos de adquisición, conservación y de donaciones en beneficio del Patrimonio Cultural se deberían hacer extensibles en la medida de lo posible al ámbito de las personas jurídicas, por lo que sería deseable una reforma de la normativa reguladora del Impuesto de Sociedades en este sentido.

OCTAVA. - Sería deseable una ampliación de los bienes exentos pertenecientes al Patrimonio Histórico Español en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio.

NOVENA. - En relación al Patrimonio Cultural creemos que este saldría beneficiado con la eliminación de los requisitos previstos en la normativa del ISD, referentes al donante, restricciones que en nada se relacionan con los bienes culturales.

DÉCIMA. - Las bonificaciones potestativas encaminadas a la protección y conservación del Patrimonio Histórico Español en el ámbito de la imposición municipal recogidas en la normativa del TRLRHL deberían convertirse en bonificaciones obligatorias eliminando de esta manera la discrecionalidad de las Corporaciones Municipales.

UNDÉCIMA. - En lo que concierne a la protección al Patrimonio Cultural en Portugal, una protección escasa, limitada esencialmente a la protección en el Imposto Municipal sobre Imóveis creemos que sería totalmente deseable al desarrollo de un sistema de protección del Patrimonio similar al establecido en España, incorporando deducciones en el ámbito del impuesto sobre la renta a favor de los actos de adquisición, conservación, actuaciones no contempladas en la normativa portuguesa.