
ESTUDIOS

ASPECTOS TRIBUTARIOS DE LA LEY DEL PATRIMONIO HISTORICO ESPAÑOL*

José Luis MUÑOZ DEL CASTILLO

Catedrático de Derecho Financiero y
Tributario de la Universidad de León
Miembro de la AEDAF

Sumario

- I. Introducción.
- II. Bienes que lo integran.
- III. Medidas Tributarias.
 1. Bienes protegidos.
 2. Impuesto sobre Bienes Inmuebles y demás Impuestos Locales.
 3. Impuesto sobre el Patrimonio.
 4. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
 5. Impuesto sobre Sociedades.
 6. Otros impuestos.
 7. Dación en pago de deudas tributarias.

* El presente trabajo constituye la base de la Ponencia presentada en las Jornadas sobre «Fiscalidad en el Camino de Santiago» celebradas en Santiago de Compostela los días 29 y 30 de abril de 1994.

ESTUDIOS

I. INTRODUCCION

La Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español (en lo sucesivo L.P.H.E.) es consecuencia del mandato contenido en el artículo 46 de nuestra Constitución. En este precepto se establece 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. Norma que, a su vez, viene a ser una especificación del artículo 44-1 donde se reconoce con carácter general el derecho a la cultura.

En cumplimiento de la orden constitucional el artículo 1-1 de la Ley dispone que «son objeto de la presente Ley la protección, acrecentamiento y transmisión a las generaciones futuras del Patrimonio Histórico Español» Para la consecución de estos fines la Ley establece importantes limitaciones en el derecho de propiedad que van desde el deber de conservación, la autorización para la ejecución de obras, la notificación de enajenaciones, etc..hasta la expropiación forzosa; pues bien, como compensación a estos deberes y limitaciones la Ley instrumenta, una serie de medidas de fomento cuales son los anticipos reintegrables, el acceso preferente al crédito oficial, el llamado 1 por 100 cultural y determinados beneficios tributarios.

Así pues, una vez más el legislador utiliza el ordenamiento tributario con fines de política económica; más concretamente se emplea la figura de la exención tributaria (en sentido amplio) al servicio de la política cultural o, si se quiere, con la finalidad específica de conservar y enriquecer el patrimonio histórico y artístico.

En este caso concreto las exenciones pueden justificarse en la medida en que tales cometidos son encomendados por la Constitución, como se ha visto, a los poderes públicos y si esa actividad es desarrollada por los particulares, principales destinatarios de esas normas, no ofrece duda que éstos están cumpliendo un fin público cultural¹.

En este trabajo no se pretenden analizar todas las medidas financieras que la Ley contempla, ni siquiera todos los aspectos tributarios, pues no va a ser objeto de estudio la tasa por exportación de bienes muebles que establece el artículo 30 de la Ley. Nos limitaremos a comentar las medidas tributarias que la Ley prevé en los arts. 69 a 73.

Con carácter previo al análisis del régimen contenido en esos preceptos se concretan brevemente los bienes que integran el P.H.E. para después determinar los que son objeto de protección por la Ley.

¹ Un análisis de los diversos instrumentos de actuación del Estado en el ámbito cultural con un claro pronunciamiento a favor de la exención tributaria puede verse en el trabajo del profesor **GARCÍA AÑOVEROS, J.:** «**Hacienda Vs Patrimonio cultural**», Revista Española de Derecho Financiero, núm. 68 (1990), págs. 475 y ss.

II. BIENES QUE LOS INTEGRAN

El artículo 1-2 de la L.P.H.E. contiene una descripción de los bienes que conforman el P.H.E. en los términos siguientes: «Integran el P.H.E. 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».

En relación con esta enumeración cabe efectuar una primera apreciación consistente en que se trata de una definición *muy amplia* acorde con los propios fines que la Ley persigue. Como se indica en el preámbulo, la misma trata de «asegurar la protección y fomentar la cultura material debida a la acción del hombre... y concibe aquélla como un conjunto de bienes que en sí mismos han de ser apreciados sin establecer limitaciones derivadas de su propiedad, uso, antigüedad o valor económico...».

Una segunda observación de interés, con importantes repercusiones en el régimen jurídico-tributario que se va a exponer de los bienes que integran el P.H.E., reside en la nota de que el legislador, fiel al mandato constitucional, prescinde de la titularidad patrimonial de los mismos a efectos de la aplicación del régimen jurídico establecido en la Ley. A esta afirmación de carácter general quizás únicamente quepa plantear dos excepciones que son, en concreto, las contempladas en los artículos 44 y 50 de la Ley.

El primero de los mencionados preceptos declara bienes de dominio público los bienes integrantes del denominado Patrimonio Arqueológico y el segundo que incluye en el Patrimonio Bibliográfico, además de determinadas obras aisladas de titularidad privada, las bibliotecas y colecciones bibliográficas de titularidad pública.

Esta afirmación, como se decía anteriormente, tiene importantes repercusiones en el régimen de protección tributaria que la Ley dispensa a los bienes que integran el PHE. En efecto, este hecho conlleva el solapamiento de otros regímenes tributarios peculiares; así, los bienes que conforman el PHE de titularidad pública disfrutarán de los beneficios tributarios que las normas otorgan a estos entes, piénsese, por ejemplo, en las exenciones subjetivas que establece el artículo 5 del Impuesto de Sociedades, y lo mismo sucederá con los de titularidad privada o, incluso, los pertenecientes a la Iglesia Católica.

Una tercera consideración importante consiste en advertir que los bienes que integran el PHE están sometidos a diferentes grados de protección. Esta afirmación tiene su fundamento en el artículo 1-3 de la Ley donde se dispone que los bienes más relevantes del PHE deberán ser inventariados o declarados de interés cultural en los términos previstos en esta Ley.

Del precepto transcrito se desprende la existencia de tres categorías de bienes integrantes del PHE. El máximo nivel de protección y tutela se otorga a los llamados Bienes de Interés Cultural declarados tales por ministerio de esta Ley o mediante Real Decreto de forma individualizada (art. 9-1). Bienes de este tipo pueden ser tanto los inmuebles como los muebles.

La segunda categoría de bienes está constituida por los incluidos en el Inventario General. El art. 26-1 de la Ley ordena que «la Administración del Estado, en colaboración con las demás administraciones competentes, confeccionará el Inventario General de aquellos bienes

ESTUDIOS

muebles del PHE no declarados de interés cultural que tengan singular relevancia» Así pues, a esta segunda categoría sólo pueden pertenecer los bienes muebles, quedando excluidos los inmuebles².

Finalmente, el tercer bloque estará integrado con carácter residual por aquellos bienes que, formando parte del PHE, no son ni de interés cultural ni aparecen inventariados; pero entran dentro del ámbito de aplicación de la Ley con un menor grado de protección.

Como veremos en su momento esta triple categoría de bienes tiene importantes repercusiones en el régimen tributario aplicable a cada uno. Los beneficios tributarios en ocasiones se otorgan en función de la calificación de que gocen los bienes.

III. MEDIDAS TRIBUTARIAS

Como se dijo al principio, la Ley reguladora del PHE emplea el sistema fiscal al servicio de la política económica y, más concretamente, como instrumento para el cumplimiento de fines de política cultural. A este respecto la mencionada Ley, con una absoluta carencia de rigor sistemático, establece una serie de beneficios tributarios en sus artículos 69 a 73. Estos beneficios tributarios se desarrollan parcialmente en el Real Decreto 111/1986, de 10 de enero.

Los aludidos beneficios afectan a los más diversos impuestos y ante la ausencia de criterio sistemático alguno, trataremos de seguir el orden fijado en la Ley; sin embargo, con carácter previo, estudiaremos los requisitos que exige la Ley para gozar de la protección que establece.

1. Bienes protegidos

Ya se advertía con anterioridad que no todos los bienes integrantes del PHE pueden disfrutar de los beneficios tributarios con la misma intensidad. En efecto, esta previsión aparece en el artículo 69-2 de la Ley donde se establece que para disfrutar de los beneficios, salvo el establecido en el artículo 72-1, los bienes afectados deberán ser inscritos previamente en el Registro General que establece el artículo 12, en el caso de Bienes de Interés Cultural, y en el Inventario General a que se refieren los artículos 26 y 53 en el caso de bienes muebles. En el supuesto de Conjuntos Históricos, Sitios Históricos o Zonas Arqueológicas, sólo se considerarán inscritos los inmuebles comprendidos en ellos que reúnan las condiciones que reglamentariamente se establezcan³.

² Este hecho es criticado por **ALVAREZ ALVAREZ, J.L.:** «Estudios sobre el Patrimonio Histórico Español y la Ley de 25 de junio de 1985». Cívitas, Madrid, 1989, pág. 111.

³ El artículo 61 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, por el que se desarrolla parcialmente la LPHE, dispone: «1. Los inmuebles comprendidos en una zona arqueológica e incluidos como objeto de especial protección en el instrumento de planteamiento urbanístico a que se refiere el artículo 20 de la Ley 16/1985 tendrán la consideración de inscritos en el registro de Bienes de Interés Cultural a los efectos fiscales previstos en los artículos 70, 71 y 73 de dicha Ley.

2. Igual consideración y de los mismos efectos tendrán los inmuebles comprendidos en un sitio histórico o conjunto histórico que reúnan las condiciones siguientes.

De las previsiones de este precepto se desprende que pueden disfrutar de los beneficios fiscales los bienes siguientes:

a) En primer lugar los BIC, tanto muebles como inmuebles, inscritos en el Registro General.

Un problema importante suscita el precepto en relación con este tipo de bienes que consiste en que si para gozar de los beneficios es precisa la inscripción o basta con que se haya incoado el expediente. La cuestión se plantea porque el artículo 11 de la Ley dispone que la incoación de expediente para la declaración de un BIC determinará, en relación al bien afectado, la aplicación provisional del mismo régimen de protección previsto para los bienes declarados de interés cultural.

Una interpretación literal del artículo 69-2 podría llevar a la conclusión negativa pues el precepto claramente exige la inscripción del BIC; sin embargo creemos que la posición contraria es perfectamente defendible en base a una interpretación lógica y sistemática de los preceptos de la Ley citados. Si los bienes a los que se ha incoado expediente de inscripción están sometidos a las mismas limitaciones y cargas que los BIC nada más lógico y justo que aplicarles, aunque sea de forma provisional, los mismos beneficios tributarios⁴.

b) En segundo término, los bienes muebles de singular relevancia incluidos en el Inventario General y los bienes integrantes del Patrimonio Documental y Bibliográfico, también de singular relevancia, incluidos en la sección especial del mismo Inventario General.

En relación con estos bienes se suscita el mismo interrogante que veíamos en los BIC: ¿es precisa la inclusión en el Inventario General como establece el artículo 69-2 de la ley o, por el contrario, es suficiente la incoación del expediente a que se refiere el artículo 11 del Reglamento? Entiendo que la respuesta a esta cuestión debe ser en el mismo sentido que la apuntada en la letra anterior.

c) Finalmente, del tenor literal del artículo 69-2 de la Ley se desprende la existencia de una tercera categoría de bienes protegidos que serían los que gozan exclusivamente del beneficio establecido en el artículo 72-1; es decir, obras de arte de autores vivos no inscritas en el Registro General ni incluidas en el Inventario General.

Sobre la problemática que plantean estos bienes nos remitimos a las consideraciones que efectuamos al estudiar los beneficios en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Todos los demás bienes integrantes del PHE quedarán al margen del disfrute de los beneficios tributarios previstos en la Ley que aquí se analiza.

Seguidamente pasaremos a exponer los beneficios tributarios que se conceden por la LPHE en los distintos impuestos.

a) Contar con una antigüedad igual o superior a 50 años

b) Estar incluido 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».

⁴ La misma opinión mantienen **ALVAREZ ALVAREZ, J.L.**, «Ibidem», pág. 355 y **ALONSO IBANEZ, M^a R.**: «El Patrimonio Histórico. Destino Público y valor cultural», Civitas, Madrid 1992, pág. 409.

ESTUDIOS

2. *Impuesto sobre Bienes Inmuebles y demás Impuestos Locales*

En relación con la problemática que suscita la LPHE en las Haciendas municipales es preciso aludir a ciertas cuestiones de interés contempladas en el artículo 69 de la Ley: la referencia a la Contribución Territorial Urbana; la exención general que establece el artículo 69-3 de los impuestos locales para los bienes inmuebles declarados de interés cultural y la ausencia de compensación por las exenciones en los impuestos locales que prevé el artículo 69-4. Veamos cada una de esas cuestiones separadamente.

En cuanto a la remisión que efectúa el artículo 69-I a la CTU es preciso comenzar advirtiéndole que en la actualidad la misma carece de sentido pues es bien sabido que este tributo fue suprimido por la Ley de 28 de diciembre de 1988, Reguladora de las Haciendas Locales.

Sin embargo, conviene recordar que el artículo 259-8 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, heredero directo de la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local de 1975, contemplaba la exención en este tributo de los bienes de naturaleza urbana «declarados expresa e individualmente monumentos histórico-artísticos conforme a la Ley del Patrimonio Histórico Español de 25 de junio de 1985».

Como se avanzaba anteriormente, la CTU fue suprimida por la Ley de 28 de diciembre de 1988, creándose en su lugar el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. El artículo 64-j de esta Ley prevé la exención que analizamos en los términos siguientes:

«Los declarados expresa e individualmente monumento o jardín histórico de interés cultural mediante Real Decreto en la forma establecida por el artículo 9 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, e inscritos en el Registro General a que se refiere el artículo 12 como integrantes del Patrimonio Histórico Español; así como los comprendidos en las disposiciones adicionales 1ª, 2ª y 5ª de dicha Ley.

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

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

— En sitios o conjuntos históricos, los que cuenten con una antigüedad igual o superior a 50 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 junio⁵.

Digamos a modo de inciso que la exención se amplía a los jardines históricos de interés cultural.

⁵ Con la redacción transcrita se adecúa la exención a lo establecido en el art. 61 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, disposición que desarrolla parcialmente la LPHE.

Otro aspecto a abordar consiste en analizar la exención general que contiene el artículo 69-3 de la LPHE. Dispone este precepto que «en los términos que establezcan las Ordenanzas Municipales, los bienes inmuebles declarados de interés cultural, quedarán exentos del pago de los restantes impuestos locales que graven la propiedad o se exijan por su disfrute o transmisión, cuando sus propietarios o titulares de derechos reales hayan emprendido o realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación de dichos inmuebles»

El problema básico que plantea el precepto transcrito es el de determinar su posible vigencia con posterioridad a la Ley de Haciendas Locales de 1988. Entendemos que la respuesta debe ser claramente negativa por los términos contundentes con que se expresa la disposición adicional 9ª de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. En esta disposición se establece que «a partir del 31 de diciembre de 1989 quedarán suprimidos cuantos beneficios fiscales estuvieren establecidos en los tributos locales, tanto de forma genérica como específica, en toda clase de disposiciones distintas de las del Régimen Local, sin que su actual vigencia pueda ser invocada respecto de ninguno de los tributos regulados en la presente Ley...»

Así pues, dejando a salvo la exención examinada respecto del Impuesto de Bienes Inmuebles, en la actualidad no existen más exenciones en los impuestos locales para los bienes que integran el Patrimonio Histórico Español. La nueva Ley de las Haciendas Locales ha supuesto un recorte muy importante de los beneficios tributarios para estos bienes.

El legislador no ha pensado que algunos tributos municipales: tasa de licencia de obras, Incremento de Valor de los Terrenos, Impuesto sobre Construcciones, pueden ser obstáculos significativos en la consecución de los fines perseguidos por la LPHE.

En poco más de tres años los beneficios de esta Ley han quedado prácticamente eliminados en el ámbito de las Haciendas Locales.

Finalmente, el apartado 4 del artículo 69 de la LPHE. establece que «en ningún caso procederá la compensación con cargo a los Presupuestos generales del estado en favor de los Ayuntamientos interesados». Al igual que en el caso anterior, el problema que plantea este precepto es determinar su vigencia con posterioridad a la nueva Ley Reguladora de las Haciendas Locales ya que el artículo 9-2 de la misma dispone que «las leyes por las que se establezcan beneficios fiscales en materia de tributos locales determinarán las fórmulas de compensación que procedan; dichas fórmulas tendrán en cuenta las posibilidades de crecimiento futuro de los recursos de las Entidades locales, procedentes de los tributos respecto de los cuales se establezcan los mencionados beneficios fiscales».

La respuesta a la cuestión planteada no se presenta tan clara como en el caso anterior. Entendemos que la intención del legislador ha sido la de fortalecer el principio de la compensación y por tanto el precepto de la LPHE que examinamos habría quedado derogado; sin embargo la realidad demuestra que las medidas de compensación constituyen en la práctica una auténtica excepción tal como se desprende de los artículos 88 y 89 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1994. En la primera de las citadas normas la compensación afecta exclusivamente a los beneficios fiscales en tributos locales de exacción obligatoria que se puedan conceder por el Estado con el fin de paliar los daños causados por lluvias torrenciales y otros eventos declarados catastróficos y, la segunda, a las cuotas del Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica por los beneficios fiscales establecidos en el Convenio de Cooperación para la Defensa con los Estados Unidos de América.

ESTUDIOS

En cualquier caso, actualmente la compensación, en el caso de considerarla vigente, únicamente podría afectar en el aspecto que aquí estudiamos al Impuesto sobre Bienes Inmuebles ya que, como se ha demostrado, es la única exención que queda vigente respecto de los bienes que integran el PHE en las Haciendas Locales.

3. *Impuesto sobre el Patrimonio*

El artículo 69-1 de la LHPE deja a salvo las exenciones establecidas en el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.

La Ley de 14 de noviembre de 1977, reguladora de este Impuesto, en su artículo 6-j) establecía dos exenciones en relación con la materia que aquí se estudia: los inmuebles urbanos declarados expresa e individualmente monumento histórico-artístico y las obras de arte que cumplan los fines de interés cultural que fijen reglamentariamente los Ministerios de Hacienda y de Cultura⁶.

Es sabido que este Impuesto ha sido derogado y sustituido por el Impuesto sobre el Patrimonio creado por la Ley 19/1991, de 6 de junio. Esta Ley amplía las exenciones relativas al Patrimonio Histórico dedicando a su regulación tres apartados del artículo 4.

El primero de ellos establece la exención para los bienes integrantes del PHE, inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o en el Inventario General de Bienes Muebles.

A continuación aclara la ley que en el supuesto de Zonas Arqueológicas y Sitios o Conjuntos Históricos la exención no alcanza a todos los bienes inmuebles ubicados dentro del perímetro de delimitación, sino únicamente a los que reúnan las condiciones siguientes:

En las Zonas arqueológicas los incluidos como objeto de especial protección en el instrumento de planeamiento urbanístico.

En los Sitios o Conjuntos Históricos los que cuenten con una antigüedad igual o superior a 50 años y estén incluidos en el Catálogo correspondiente.

En segundo lugar se declara la exención de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico de las Comunidades Autónomas que hayan sido calificados e inscritos de acuerdo con sus normas reguladoras. En realidad esta exención podría entenderse incluida en la anterior pues la LPHE, para determinar los bienes que lo integran, prescinde de la situación y régimen jurídico.

Por último, el artículo 4-3 establece exenciones en favor de determinados objetos de arte y antigüedades, concretamente en lo que aquí puede interesar, se declara la exención de aquéllos cuyo valor sea inferior a las cantidades que se establezcan a efectos de lo previsto en el artículo 26-4 de la Ley 16/1985, de 25 de junio del Patrimonio Histórico Español⁷. A pro-

⁶ El precepto citado fue desarrollado por el Real Decreto 1382/1978, de 2 de junio.

⁷ Este precepto se desarrolla en el artículo 26-1 del Real Decreto 111/1986 de 10 de enero, modificado por el reciente Real Decreto 64/1994, de 21 de enero. En él se fijan unas cuantas que oscilan entre las 400.000 pesetas y los quince millones en función de la naturaleza de los bienes. La primera para objetos etnográficos y la segunda para obras pictóricas y escultóricas con menos de cien años de antigüedad.

pósito de este beneficio simplemente advertir que las cantidades que se establecen lo son a efectos de fijar los valores máximos de los bienes que quedan amparados por la exención; no se requiere que los bienes formen parte del Patrimonio Histórico, aunque también puede afectar a bienes integrados en él que no aparezcan incluidos en el Inventario General de Bienes Muebles ya que éstos están exentos cualquiera que sea su valor por la aplicación de lo establecido en el artículo 4-1 de la Ley.

En resumen, la nueva Ley del Impuesto sobre el Patrimonio ha aclarado y ampliado, aunque ciertamente no de forma significativa, las exenciones previstas en la normativa anterior en cuanto a los bienes integrantes del PHE

4. *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*

El artículo 70 de la LPHE estableció determinadas deducciones en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁸; sin embargo, es preciso entender que tal norma ha quedado derogada por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La nueva Ley contempla tres tipos de deducciones de la cuota que afectan a bienes que integran el PHE. Las dos primeras están integradas en la deducción por inversiones y la tercera aparece incluida en la deducción por donativos. Veamos seguidamente cada una de ellas.

El artículo 78-4-c) de la Ley dispone que se deducirá de la cuota el 15% de las inversiones realizadas en la adquisición de bienes que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 69-2 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, siempre que se cumplan los dos requisitos siguientes:

- Que el bien permanezca en el patrimonio del titular durante un período de tiempo no inferior a tres años.
- Que se formalice la comunicación de la transmisión al Registro General de Bienes de Interés Cultural.

La segunda deducción es la contemplada en el artículo 78-4-d), de acuerdo con esta norma se permite deducir de la cuota del Impuesto el 15% del importe de los gastos de *conservación*, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes que cumplan los requisitos establecidos en la letra anterior, en tanto en cuanto no puedan deducirse como gastos fiscalmente admisibles, a efectos de determinar el rendimiento neto que, en su caso, procediere.

Como consideración válida para ambas deducciones ha de advertirse que sólo pueden acogerse a ellas las inversiones que se efectúen en bienes inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, con lo que prácticamente se limita su aplicación a los bienes inmuebles que cumplan el requisito indicado pues los muebles no se suelen declarar

⁸ Esta previsión se desarrolló en el artículo 62 del Real Decreto III/1986, de 10 de enero.

ESTUDIOS

BIC⁹. Por otra parte, conviene indicar que se ha reducido el importe de todas las deducciones previstas inicialmente en la LPHE del 20 por ciento al 15 por ciento.

Finalmente, la última deducción es la prevista en el artículo 78-6-a) de la Ley. De acuerdo con este precepto se permite deducir de la cuota del Impuesto el 15 por ciento de las donaciones puras y simples en 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, siempre que se realicen en favor de las entidades citadas en la letra b) siguiente.

Las entidades donatarias de los indicados bienes deben ser necesariamente las que a continuación se expresan:

- Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales y Universidades públicas.
- Cruz Roja española.
- La Iglesia Católica y las Asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas.
- Las Fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente.
- Las Asociaciones declaradas de utilidad pública.

La deducción mencionada no sólo afecta a los bienes inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural sino también a los incluidos en el Inventario General.

Todas las deducciones examinadas en este apartado deben cumplir los requisitos que para las mismas establece la Ley del Impuesto sobre la Renta: la práctica de estas deducciones requiere justificación documental adecuada (art. 79); en segundo lugar, el conjunto de las deducciones por inversiones y donativos no puede exceder del 30 por 100 de la base liquidable del sujeto pasivo (art. 80) y, finalmente, se exige también, aunque exclusivamente para la primera, que el importe comprobado del patrimonio del sujeto pasivo al finalizar el período de la imposición exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo, al menos, en la cuantía de la inversión realizada (art. 81).

5. *Impuesto sobre Sociedades*

Los beneficios tributarios de los bienes integrantes del PHE en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, se establecen en el artículo 71 de la LPHE que, a su vez, aparece desarrollado en el art. 63 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero.

Dos consideraciones generales conviene efectuar sobre estos beneficios antes de entrar en su análisis: en primer lugar, que la normativa del Impuesto sobre Sociedades es anterior en el tiempo (1978) a la LPHE por lo que, en principio, ha de considerarse vigente ésta en lugar

⁹ Este hecho ha llevado a **ALVAREZ ALVAREZ, J.L.**, a afirmar: «Como consecuencia, podemos decir que este beneficio fiscal además de raquítico en su cuantía es de escasísima aplicación tratándose de muebles». «**Estudios sobre el Patrimonio Histórico Español y la Ley de 25 de junio de 1985**» ob., cit., pág. 560.

de aquélla; no obstante, es oportuno precisar que el artículo 26 de la Ley del Impuesto, precepto que contiene una de las deducciones, ha sido objeto de redacciones sucesivas en diversas Leyes de Presupuestos Generales del Estado¹⁰. La segunda observación reside en que hay cierto paralelismo entre los beneficios de este Impuesto y los establecidos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aunque también hay diferencias significativas.

El artículo 71-2 de la LPHE. considera deducibles de los rendimientos íntegros obtenidos, a efectos de determinar la base imponible, las *donaciones* puras y simples de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español en favor del Estado, demás Entes públicos y asociaciones y fundaciones declaradas benéficas o de utilidad pública. La cuantía de la deducción no podrá exceder del 30 por ciento de la base imponible.

Este beneficio merece, sin duda, algunas puntualizaciones de interés: la primera poner de manifiesto las discrepancias existentes entre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el de Sociedades al enumerar las posibles personas jurídicas beneficiarias de las donaciones de bienes que forman parte del PHE. Entendemos que esta disparidad de criterio carece de justificación alguna¹¹.

En segundo lugar, debemos señalar que en este Impuesto, a diferencia del Impuesto sobre la Renta, la deducción actúa como un gasto deducible para determinar la base imponible; en el IRPF se practica sobre la cuota. Esta circunstancia produce como consecuencia que suponga un mayor beneficio para el donante persona jurídica que para las personas físicas. Si se tiene presente que el tipo general del Impuesto sobre Sociedades es el 35 por 100, este sería el tipo que correspondería a una deducción en cuota.

Asimismo es importante advertir que el importe de la deducción no puede exceder del 30 por 100 de la base imponible del sujeto pasivo que realiza la donación; en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el límite, aunque formalmente igual, es menor pues se computan los donativos e inversiones del sujeto pasivo.

¹⁰ La última en hacerlo ha sido la Ley 21/1993, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1994.

¹¹ Esta disparidad desaparecerá si se aprueba el Proyecto de Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados) el 7 de diciembre de 1993 (Serie A. Núm. 391).

La disposición adicional 4ª establece: «El régimen previsto en los artículos 59 a 68, ambos inclusive, de la presente Ley, será aplicable a los donativos efectuados y a los convenios de colaboración celebrados con las siguientes entidades:

El Estado, las Comunidades Autónomas, las Corporaciones Locales, las Universidades Públicas, los Organismos Públicos de Investigación, el Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música y el Instituto Nacional para la Conservación de la Naturaleza y organismos análogos de las Comunidades Autónomas.

Los Entes Públicos y los Organismos Autónomos administrativos que reglamentariamente se determinen.

La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado Español.

La Cruz Roja Española.

El Real Patronato de Prevención y Atención a Personas con Minusvalía.»

A este amplio elenco de entes hay que añadir las fundaciones y las asociaciones de utilidad pública que son consideradas entidades sin fines lucrativos a efectos del Proyecto de Ley.

ESTUDIOS

Esta deducción es similar a la establecida en el artículo 13-m) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, teniendo ésta como límite el 10 por 100 de la base imponible. Tal hecho podría suscitar dudas sobre su vigencia; sin embargo, teniendo presente que la LPHE es posterior a la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y tomando en consideración que el artículo 63-2 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, declara la incompatibilidad entre ellas, debemos llegar a la conclusión de su permanencia.

Se indica para concluir con el estudio de este beneficio tributario que del mismo pueden disfrutar los bienes que formen parte del PHE inscritos en el Registro general de Bienes de Interés Cultural y los incluidos en el Inventario General. Los aspectos formales de la deducción se completan con lo establecido en el artículo 123 del Reglamento del Impuesto de Sociedades, precepto al que se remite el artículo 63-2 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero.

El segundo beneficio que se establece en este Impuesto en favor del PHE es el contemplado en el artículo 26-3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades tal como ha quedado por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1994. De acuerdo con este precepto los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades podrán deducir de la cuota líquida el 10 por 100 de las inversiones en bienes que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural.

Las precisiones más importantes que esta deducción sugiere son las siguientes: en primer lugar, que la misma opera sobre la cuota líquida; es decir, la cuota íntegra menos las deducciones por doble imposición y, en su caso, las bonificaciones contenidas en el artículo 25 de la Ley.

Asimismo se debe advertir que esta deducción se ha recortado desde el 15 por 100 que establecía el Reglamento de la LPHE, hasta el 10 por 100 actual.

Además se indica que de la misma sólo pueden disfrutar las inversiones en bienes que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural.

También debemos poner de manifiesto que a estos efectos se equiparan a las inversiones los gastos de adquisición, conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes declarados de interés cultural.

Se señala, por último, que de acuerdo con el artículo 26-7 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades las inversiones en este tipo de bienes, juntamente con otras más significativas (activos fijos nuevos, creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, investigación y desarrollo, etc) no pueden superar el 35 por 100 de la cuota líquida del ejercicio.

6. *Otros Impuestos*

La LPHE establece beneficios tributarios en otros impuestos; sin embargo, de entrada, es preciso advertir que su operatividad ha quedado muy limitada por el establecimiento en nuestro país del IVA con efectos 1 de enero de 1986 y, por tanto, inmediatamente después de la entrada en vigor de la mencionada Ley.

En efecto, el artículo 72-1 dispone que quedan exentas del pago del Impuesto sobre el Lujo y del Impuesto sobre el Tráfico de Empresas las adquisiciones de obras de arte siempre que sus autores vivan en el momento de la transmisión.

La exención que se acaba de mencionar se refiere a las obras de arte de autores vivos, por lo que en la generalidad de los casos no afectará a los bienes integrantes del PHE; en este sentido el artículo 69-2 de la Ley excluye para este supuesto la necesidad de inscripción en el Registro General o figurar en el Inventario General.

Por otra parte, el precepto en estudio, como se apuntaba anteriormente, quedó derogado con efectos 1 de enero de 1986, fecha en que entró en vigor el IVA y se suprimieron, entre otros tributos, los impuestos a los que se refiere la norma.

No obstante, en la vigente Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, de 28 de diciembre de 1992, aparece una exención similar a la que configura la LPHE. En efecto, el artículo 20-1-27° establece la exención de «las entregas de obras de arte y bienes análogos que no se destinen normalmente a uso industrial, cuando se efectúen por sus autores o por personas que actúen en nombre y por cuenta de ellos».

En este número se comprenden los siguientes bienes:

- a) Las pinturas, dibujos y pinturas al pastel, incluidas las copias, realizadas totalmente a mano, con exclusión de los artículos manufacturados decorados a mano y de los dibujos industriales.
- b) Las litografías, grabados y estampas firmadas y numeradas por el artista y obtenidas por medio de piedras litográficas, planchas u otras superficies grabadas totalmente y ejecutadas a mano.
- c) Las obras originales de arte estatuario y escultórico, con exclusión de las reproducciones en serie de las obras de artesanía de carácter comercial»

No es preciso recordar que esta exención, al igual que su predecesora contenida en la LPHE, responde más a la finalidad general de protección a la cultura que específicamente al PHE.

La segunda exención es la contenida en el artículo 72-2 de la LPHE. En esta norma se establece que quedan exentos de todo tributo las importaciones de bienes muebles incluidos en el Inventario o declarados de Interés Cultural.

De esta exención hay que destacar el hecho de que sólo afectaba a los bienes de interés cultural y a los incluidos en el Inventario y, además, que ha resultado afectada por la nueva normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, tributo que, como es bien sabido, grava las importaciones de bienes.

En la nueva Ley del IVA se contemplan algunas exenciones en las importaciones que pueden afectar a la materia que aquí se estudia. Nos referimos concretamente a las establecidas en los artículos 27-9° y 54.

El primero de ellos declara la exención de las importaciones de obras de arte y bienes análogos comprendidos en el artículo 20-1-27°, cuando se trate de obras originales y se importen por sus autores o un tercero en nombre y por cuenta de ellos.

ESTUDIOS

Este beneficio, al igual que el que veíamos anteriormente, más que incentivar el PHE trata de favorecer la difusión cultural.

El artículo 54 establece la exención del Impuesto de las importaciones de los objetos de colección o de arte de carácter educativo, científico o cultural, no destinados a la venta e importados por museos, galerías y otros establecimientos autorizados para recibir esos objetos con exención.

La exención estará condicionada a que los objetos se importen a título gratuito o, si lo fueran a título oneroso, que sean entregados por una persona o entidad que no actúe como empresario o profesional.

En la generalidad de los casos el beneficio expuesto no afectará a bienes integrantes del PHE y mucho menos a bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario, sino que se refiere a todo tipo de objetos de arte importados de terceros países en las condiciones exigidas por la Ley¹². Así pues, esta exención alcanza a un número de bienes mucho más amplio.

Las importaciones de bienes también aparecen gravadas por los derechos arancelarios. En relación con ellos el artículo 64-2 del Real Decreto de 10 de enero de 1986 dispone que se aplicará el régimen comunitario de franquicias aduaneras. Este régimen aparece regulado en el Reglamento del Consejo de la Comunidad Económica Europea de 28 de marzo de 1983 y en él se declara la exención de la importación de objetos de carácter cultural que se efectúe por organismos públicos y de objetos de colección y de arte no destinados a la venta cuando se importen por museos, galerías y establecimientos análogos.

En resumen, la declaración general de exención a las importaciones de bienes muebles incluidos en el Inventario o declarados de Interés Cultural que establece el artículo 72-2 de la LPHE ha quedado limitada en los términos expuestos por disposiciones posteriores a la Ley mencionada.

7. *Dación en pago de deudas tributarias*

El artículo 73 de la LHPE admite la posibilidad de que el pago de la deuda tributaria de los Impuestos sobre Sucesiones, Patrimonio y Renta de las Personas Físicas pueda realizarse mediante la entrega de bienes que formen parte del PHE, en la forma que reglamentariamente se determine¹³.

¹² A este respecto debemos recordar que ya el artículo 64-2 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, precepto que desarrolló el artículo 72-2 de la LHPE dispuso que a pesar de la declaración legal de exentar de todo tributo las importaciones de bienes muebles incluidos en el Inventario General o declarados de Interés Cultural, a efectos del IVA se aplicarían exclusivamente las exenciones a la importación previstas en el artículo 21 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto.

Las exenciones que contenía la antigua Ley del IVA se corresponden esencialmente en la nueva normativa con las expuestas en el texto.

¹³ Una amplia exposición del Derecho comparado sobre este extremo puede verse en **ALVAREZ ALVAREZ, J.L.:** «Estudios sobre el Patrimonio Histórico Español y la Ley de 25 de junio de 1985» ob., cit., págs. 601 y ss. y **ALEGRE AVILA, J.M.:** «La Administración Tributaria y el Patrimonio Histórico» Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, núm. 221, (1992), págs. 1066 y ss.

El citado precepto constituye, pues, a primera vista y sin mayores precisiones, una excepción al principio general de que el tributo consiste en la entrega de una prestación pecuniaria¹⁴.

El desarrollo reglamentario a que alude la norma se encuentra en el artículo 65 del Real Decreto de 10 de enero de 1986; sin embargo la institución en examen también aparece contemplada en otros preceptos de nuestro ordenamiento tributario y de cuya regulación cabe extraer algunas consecuencias importantes. Nos referimos en concreto al artículo 29 del vigente Reglamento General de Recaudación de 20 de diciembre de 1990 y al artículo 36 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones¹⁵.

De la regulación contenida en el artículo 29 del RGR se desprenden dos novedades dignas de mención: en primer lugar, que para que se pueda utilizar este medio de pago se exige la comunicación a la Delegación de Hacienda correspondiente dentro del período voluntario de ingreso, precisión que no aparecía en las normas reguladoras del PHE y, en segundo término, atribuye al Director General de Recaudación la competencia para aceptar o no los bienes ofrecidos en pago¹⁶.

El artículo 36-3 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se limita a prever la posibilidad del pago de la deuda tributaria mediante la entrega de bienes integrantes del PHE que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural. A pesar de la aparente simplicidad del precepto, de él se pueden extraer dos conclusiones importantes: la primera consiste en que se despeja la duda sobre la aplicación de este medio de pago a las donaciones pues, es sabido, que con anterioridad las mismas tributaban en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. La segunda se concreta en la incorporación a una norma con rango de Ley de la previsión reglamentaria en el sentido de que únicamente podrían utilizarse como medio de pago, no todos los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, sino exclusivamente los incluidos en el Inventario General y los inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural.

Como se indicaba al comienzo de este epígrafe, el desarrollo reglamentario del artículo 73 de la LPHE se efectúa en el artículo 65 del Real Decreto de 10 de enero de 1986, regulando esencialmente el aspecto procedimental del ejercicio del derecho de pagar determinadas deudas tributarias con los bienes indicados. Pues bien, prescindiendo aquí de su análisis, conviene advertir que el precepto reglamentario, desarrollando la Ley con un criterio claramente restrictivo, estableció que este derecho sólo pudiera ejercerse mediante la entrega de

¹⁴ Un análisis de esta circunstancia es efectuado por **FALCON Y TELLA, R.:** «Problemática del Pago en especie: una nota sobre la facultad solutoria en las obligaciones tributarias», Revista Española de Derecho Financiero, núm 54 (1987), págs 215 y ss., llegando a la conclusión de que, aún en estos supuestos, la obligación tributaria tiene carácter pecuniario. El artículo 73 supondría la admisión en nuestro ordenamiento de las obligaciones tributarias facultativas.

¹⁵ El artículo 80-2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se limita simplemente a admitir la posibilidad del pago de la deuda de este Impuesto mediante la entrega de bienes inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural.

¹⁶ Actualmente tales competencias debe entenderse que corresponden a la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y al Director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, respectivamente.

ESTUDIOS

determinados bienes y no de todos los que integran el PHE como dispone el artículo 73 de la Ley.

Tal interpretación, ciertamente discutible, supone aceptar el criterio del artículo 69-2 de la Ley que configura la institución del artículo 73 como un beneficio fiscal cuando en realidad estamos en presencia de una figura establecida más en beneficio del Estado que de los propios contribuyentes.

También es importante destacar el hecho de que no se comprende la razón por la que la dación en pago de deudas tributarias únicamente se admite respecto de los tres Impuestos mencionados, quedando excluidos, los demás. En nuestra opinión no existen argumentos para vetar su aplicación a otros como pueden ser Sociedades y Transmisiones Patrimoniales, sobre todo si se tiene presente que siempre debe mediar la aceptación por parte del Estado o del órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma cuando se trate de tributos cedidos¹⁷.

Se advierte para terminar que con esta medida no coactiva se trata de favorecer la adquisición por parte del Estado de bienes integrantes del PHE, mientras que las examinadas con anterioridad tratan de incentivar la adquisición, conservación y difusión de ese mismo Patrimonio en manos de los particulares.

¹⁷ En este sentido es importante señalar que la disposición adicional 10ª del Proyecto de Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general dará nueva redacción al artículo 73 de la LPHE, en los términos siguientes: *«El pago de la deuda tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, del Impuesto sobre el Patrimonio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades podrá realizarse mediante la entrega 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, en la forma que reglamentariamente se determine»*

Dos cambios importantes se introducen en este precepto: por un lado, se amplía la dación en pago al Impuesto sobre Sociedades y, por otro, se precisa con carácter general y en norma con rango de Ley que los bienes a entregar deben estar inscritos en el Registro General o incluidos en el Inventario. Esta precisión despeja las dudas surgidas en la normativa actual sobre la posibilidad de entregar en pago otros bienes que, formando parte del PHE, no sean de las categorías indicadas.