



UNIVERSITAT DE BARCELONA

La fiscalitat del patrimoni històric

Xavier Martinez Gil

ADVERTIMENT. La consulta d'aquesta tesi queda condicionada a l'acceptació de les següents condicions d'ús: La difusió d'aquesta tesi per mitjà del servei TDX (www.tdx.cat) i a través del Dipòsit Digital de la UB (diposit.ub.edu) ha estat autoritzada pels titulars dels drets de propietat intel·lectual únicament per a usos privats emmarcats en activitats d'investigació i docència. No s'autoritza la seva reproducció amb finalitats de lucre ni la seva difusió i posada a disposició des d'un lloc aliè al servei TDX ni al Dipòsit Digital de la UB. No s'autoritza la presentació del seu contingut en una finestra o marc aliè a TDX o al Dipòsit Digital de la UB (framing). Aquesta reserva de drets afecta tant al resum de presentació de la tesi com als seus continguts. En la utilització o cita de parts de la tesi és obligat indicar el nom de la persona autora.

ADVERTENCIA. La consulta de esta tesis queda condicionada a la aceptación de las siguientes condiciones de uso: La difusión de esta tesis por medio del servicio TDR (www.tdx.cat) y a través del Repositorio Digital de la UB (diposit.ub.edu) ha sido autorizada por los titulares de los derechos de propiedad intelectual únicamente para usos privados enmarcados en actividades de investigación y docencia. No se autoriza su reproducción con finalidades de lucro ni su difusión y puesta a disposición desde un sitio ajeno al servicio TDR o al Repositorio Digital de la UB. No se autoriza la presentación de su contenido en una ventana o marco ajeno a TDR o al Repositorio Digital de la UB (framing). Esta reserva de derechos afecta tanto al resumen de presentación de la tesis como a sus contenidos. En la utilización o cita de partes de la tesis es obligado indicar el nombre de la persona autora.

WARNING. On having consulted this thesis you're accepting the following use conditions: Spreading this thesis by the TDX (www.tdx.cat) service and by the UB Digital Repository (diposit.ub.edu) has been authorized by the titular of the intellectual property rights only for private uses placed in investigation and teaching activities. Reproduction with lucrative aims is not authorized nor its spreading and availability from a site foreign to the TDX service or to the UB Digital Repository. Introducing its content in a window or frame foreign to the TDX service or to the UB Digital Repository is not authorized (framing). Those rights affect to the presentation summary of the thesis as well as to its contents. In the using or citation of parts of the thesis it's obliged to indicate the name of the author.

Programa de doctorat de Dret i Ciència Política.

Departament de Dret Financer i Tributari

Universitat de Barcelona

La Fiscalitat del Patrimoni Històric

Xavier Martinez Gil

Director: Joan Francesc Pont Clemente

Juliol 2014

Programa de doctorat de Dret i Ciència Política.

Dret Financer i Tributari.

Departament de Dret Financer i Tributari.

Universitat de Barcelona.

Tesi per optar al títol de Doctor per la Universitat de Barcelona:

“La Fiscalitat del Patrimoni Històric”

Xavier Martinez Gil

Director de tesi: Dr. Joan Francesc Pont Clemente

Juliol 2014

ABSTRACT

El Patrimoni Històric representa l'herència cultural acumulada pels nostres avantpassats i que és compartida per tota una col·lectivitat. Per aquest motiu tradicionalment ha despertat la voluntat de preservar-lo per a poder-lo gaudir i per a poder transmetre'l als nostres descendents. En conseqüència les autoritats públiques han encaminat la seva actuació sobre el Patrimoni Històric a aconseguir, fonamentalment les tres finalitats següents: la seva preservació, el seu acreixement i la garantia de la transmissió a les generacions futures. Un dels instruments amb què compta el sector públic per a complir amb les seves finalitats és la fiscalitat. En aquest estudi hem analitzat en quina mesura la regulació de la fiscalitat del Patrimoni Històric contribueix al compliment d'aquests tres objectius públics.

Un dels principals reptes ha estat la definició de l'objecte d'estudi ja que té un origen extrajurídic. A partir d'un estudi sincrònic i diacrònic hem abordat la incorporació a l'ordenament jurídic d'aquest concepte i hem constatat com des de la constitucionalització de la seva protecció s'ha teixit un entramat jurídic, que va més enllà del Dret Tributari, la qual cosa ha comportat posar ordre en l'enorme complexitat i dispersió normativa per tal d'orientar-la cap a l'anàlisi del compliment dels objectius públics en relació al Patrimoni Històric.

L'heterogeneïtat i la manca de visió global de les solucions fiscals adoptades han posat en evidència algunes mancances i incoherències que posen en qüestió l'eficàcia d'aquestes per a l'assoliment dels objectius marcats alhora que obren la porta per a comportaments dels particulars que s'allunyen de l'interès general.

Esquema del treball

ABREVIATURES.	15
INTRODUCCIÓ.	19
1. Objectius del treball d'investigació	21
2. Motivació del treball d'investigació	25
3. Metodologia a utilitzar i pla de treball.	26
4. La delimitació de l'abast del treball	29
5. Estructura i contingut del treball d'investigació.	32
CAPÍTOL I.	
La delimitació del concepte de Patrimoni Històric.	41
1 Introducció al concepte de Patrimoni Històric.	41
2 Breu aproximació al concepte de Patrimoni Històric des de l'àmbit de les humanitats.	50
3 Delimitació del concepte de Patrimoni Històric en l'ordenament jurídic espanyol	55
3.1 La inclusió del concepte de Patrimoni Històric en l'ordenament jurídic espanyol: visions doctrinals.	55
3.2 L'evolució del concepte de Patrimoni Històric en el l'ordenament jurídic espanyol.	65
3.3 El concepte de Patrimoni Històric en les seves lleis de protecció.	73
3.3.1 Aspectes terminològics en la Llei de Patrimoni Històric Espanyol.	73
3.3.2 La definició del Patrimoni Històric en la normativa pròpia de les Comunitats Autònomes.	77
3.3.3 Les categories dels béns protegits per la Llei del Patrimoni Històric Espanyol.	86
3.3.4 El Patrimoni Nacional.	110
4 El concepte de Patrimoni Històric en el Dret tributari.	112

4.1	Introducció.	112
4.2	Els béns sobre els que s'estenen els beneficis fiscals d'acord amb la LPHE.	114
4.3	El concepte de Patrimoni Històric des de les diferents figures tributàries. ...	120
4.3.1.	El concepte de Patrimoni Històric en l'Impost sobre el Valor Afegit. ----	120
4.3.2	El concepte de Patrimoni Històric en l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques. -----	122
4.3.3	El concepte de Patrimoni Històric en l'Impost sobre Societats. -----	125
4.3.4	El concepte de Patrimoni Històric en l'Impost sobre el Patrimoni. -----	129
4.3.5.	El concepte de Patrimoni Històric en l'Impost sobre Successions i Donacions. -----	133
5	El concepte de Patrimoni Històric en la regulació internacional.	138
5.1	Els antecedents de la regulació del Patrimoni Històric en el context internacional.....	139
5.2	El concepte de Patrimoni Històric i la UNESCO.	142
5.3	Breu referència al concepte de Patrimoni Històric en la regulació del comerç internacional de béns.	149
5.4	Especial referència al concepte de Patrimoni Històric en la regulació d'àmbit Europeu.....	152
5.4.1	El concepte de Patrimoni Històric en la Unió Europea. -----	152
5.4.2	El concepte de Patrimoni Històric en el Consell d'Europa. -----	156
 CAPÍTOL II.		
Els subjectes que intervenen en la fiscalitat sobre els béns del Patrimoni Històric. -----		
1.	Els òrgans de l'Administració Pública i el Patrimoni Històric.....	164
1.1	Els òrgans administratius vinculats al Patrimoni Històric.....	165
1.1.1	Els antecedents de l'organització administrativa. -----	165

1.1.2 Els òrgans administratius vinculats al Patrimoni Històric que es deriven de la normativa actual.	172
1.2 L'administració tributària i el Patrimoni Històric.	179
2. Els particulars i el Patrimoni Històric.	181
2.1 La figura del particular en la LPHE com a titular de drets i obligacions.	181
2.1.2 Els particulars en la LPHE: aspectes terminològics.	182
2.1.2 Els particulars com a titulars de drets en la LPHE.	185
2.1.3 Els particulars com a titulars d'obligacions en la LPHE.	187
2.2 La figura del particular en la LPHE davant l'administració tributària.	189
2.3 Breu referència a la delimitació de l'àmbit subjectiu d'aplicació de les normes tributàries.	194
3. El paper de l'Església davant el Patrimoni Històric.	209
3.1 El Patrimoni Històric de l'Església.	209
3.2 Antecedents legislatius de la regulació del Patrimoni Històric eclesiàstic.	211
3.3 L'Església Catòlica i la LPHE.	215
3.4 Els Acords entre l'Estat i l'Església Catòlica en relació al Patrimoni Històric.	218
3.5 Les relacions entre l'Església Catòlica i les Comunitats Autònomes en matèria de Patrimoni Històric.	220
3.6 Els convenis de col·laboració entre l'Estat amb altres confessions religioses en matèria de Patrimoni Històric.	221
 CAPÍTOL III.	
El paper del sector públic davant del Patrimoni Històric.	225
1. Els fonaments de la intervenció del sector públic en la regulació sobre els béns del Patrimoni Històric.	225

1.1	La voluntat col·lectiva de preservar el Patrimoni Històric.....	225
1.2	La intervenció del sector públic sobre l'esfera privada en l'àmbit del Patrimoni Històric.	230
1.3	Les càrregues i beneficis imposades als particulars en relació als béns del Patrimoni Històric.	237
2.	La constitucionalització de la protecció del Patrimoni Històric.....	240
2.1	Els antecedents constitucionals.	240
2.2	La Constitució cultural.	243
2.2.1	La constitucionalització dels valors culturals.	243
2.2.2	La Constitució espanyola de 1978 com a Constitució cultural.	245
2.3	L'article 33 de la Constitució.....	251
2.4	L'article 44.1 de la Constitució.....	253
2.5	L'article 46 de la Constitució.....	257
2.5.1	El procés de redacció de l'article 46 de la Constitució.	258
2.5.2	L'anàlisi de l'article 46.	262
3.	Les finalitats de la intervenció del sector públic sobre la regulació dels béns del Patrimoni Històric.	266
3.1	La protecció del Patrimoni Històric.	269
3.1.1	La conservació del Patrimoni Històric.	273
3.1.2	La protecció contra la destrucció, l'espoliació i l'exportació il·lícita.	278
3.2	L'acreixement del Patrimoni Històric.	284
3.3	La transmissió a generacions futures.	291
4.	La regulació del Patrimoni Històric en la LPHE.	293
4.1	Antecedents legislatius a Espanya en matèria de Patrimoni Històric.....	293
4.2	L'actual Llei PHE.....	310
5.	Les formes d'intervenció de l'Administració Pública en relació al Patrimoni Històric: la fiscalitat com a mesura de foment.....	314
5.1	La internacionalització de les mesures de foment del Patrimoni	

Històric.	314
5.2 Introdució al concepte de foment.	317
5.3 L'acció de foment en la Llei de Patrimoni Històric Espanyol.	319
5.3.1 Els objectius que persegueixen les mesures de foment.	319
5.3.2 Les mesures de foment en la Llei del Patrimoni Històric Espanyol i la seva naturalesa jurídica.	322
5.3.3 Els nivells de protecció dels béns del PHE.	323
5.3.4 Les mesures de foment parafiscals.	331
5.3.5 El crèdit oficial.	334
5.3.6 L'u per cent cultural.	336
6. Breu referència a altre regulació del Patrimoni Històric des d'altres perspectives del Dret: Urbanisme, Civil i Penal.	345
6.1 El Patrimoni Històric i el Dret Urbanístic.	346
6.2 El Patrimoni Històric i el Dret Civil.	352
6.3 El Patrimoni Històric i el Dret Penal.	356
7. L'àmbit territorial d'aplicació de les mesures fiscals sobre els béns del Patrimoni Històric.	358
7.1 La problemàtica sobre l'àmbit d'aplicació territorial dels preceptes de la Llei de Patrimoni Històric Espanyol.	361
7.2 L'àmbit territorial d'aplicació de les normes tributàries sobre els béns del Patrimoni Històric.	365
7.3 L'àmbit territorial intern d'aplicació de les normes reguladores sobre el Patrimoni Històric: la distribució de competències entre les diferents administracions territorials en matèria de Patrimoni Històric.	377
7.4 L'àmbit territorial d'aplicació de la regulació internacional sobre els béns del Patrimoni Històric.	408

CAPÍTOL IV. La fiscalitat dels béns del Patrimoni Històric en el sistema tributari espanyol.	413
1. Els antecedents de la fiscalitat sobre els béns del Patrimoni Històric en l'ordenament jurídic espanyol.	413
1.1 La fiscalitat del Patrimoni Històric abans de la Constitució de 1978.	413
1.2 La fiscalitat del Patrimoni Històric des de la Constitució de 1978 fins a l'aprovació de la Llei 16/1985, del Patrimoni Històric Espanyol.	424
2. Els beneficis fiscals sobre els béns del Patrimoni Històric.	430
2.1 El concepte de benefici fiscal.	432
2.2 L'extrafiscalitat i el Patrimoni Històric.	437
2.3 Els beneficis fiscals al Patrimoni Històric i la seva relació amb els principis tributaris de l'article 31.1 de la Constitució espanyola.	441
2.4 Els beneficis fiscals en la Llei del Patrimoni Històric Espanyol.	447
2.5 L'exempció tributària dels béns del Patrimoni Històric.	450
3. La dació en pagament de béns del Patrimoni Històric com a forma d'extinció de deutes tributaris.	455
3.1 Naturalesa jurídica de la dació en pagament: referència al Dret Civil	456
3.1.1 El concepte de dació en pagament.	456
3.1.2 Els requisits de la dació en pagament.	458
3.1.3 L'eficàcia de la dació en pagament.	460
3.1.4 La delimitació del concepte de dació en pagament: diferència amb altres figures.	461
3.2 La dació en pagament dels deutes tributaris amb béns del Patrimoni Històric i els principis constitucionals.	467
3.3 La dació en pagament i la Llei General Tributària.	469
3.4 La dació en pagament en la Llei del Patrimoni Històric Espanyol.	478
4. La regulació de les mesures fiscals en les lleis del Patrimoni Històric de	

les Comunitats Autònomes.	481
--------------------------------	-----

CAPÍTOL V.

La fiscalitat dels béns del Patrimoni Històric i el compliment dels objectius constitucionals.	505
--	------------

1. La fiscalitat de la protecció del Patrimoni Històric.	511
--	------------

1.1. La conservació: restauració i rehabilitació.....	514
---	-----

1.1.1. El concepte de conservació.	514
---	-----

1.1.2. La conservació del Patrimoni Històric dels de l'IRPF.	516
---	-----

1.1.3. La conservació del Patrimoni Històric i l'Impost sobre Societats.	528
---	-----

1.1.4. La conservació del Patrimoni Històric i l'IVA.	532
--	-----

1.1.5. La conservació del Patrimoni Històric i l'Impost sobre la Renda de no Residents.	533
--	-----

1.2. Les mesures fiscals de protecció contra la destrucció, l'espoliació i l'exportació il·lícita.....	537
--	-----

1.2.1. Els antecedents de la fiscalitat de l'exportació de béns del Patrimoni Històric.	538
--	-----

1.2.2. La regulació actual de la fiscalitat de l'exportació de béns del Patrimoni Històric.	541
--	-----

1.3. Les mesures fiscals per a la millora del coneixement del Patrimoni Històric.	559
--	-----

2. L'acreixement i la fiscalitat del Patrimoni Històric.....	568
---	------------

2.1. L'acreixement en el seu aspecte quantitatiu.	570
--	-----

2.1.1.L'adquisició de béns del Patrimoni Històric per part del sector públic.	570
--	-----

2.1.2.La fiscalitat de l'adquisició de béns del Patrimoni Històric per part de particulars: l'acreixement impropí.	589
---	-----

2.1.3.La fiscalitat de les importacions de béns del Patrimoni Històric per part de particulars.	641
--	-----

2.2.	La fiscalitat de l'acreciment qualitatiu dels béns del Patrimoni Històric.	670
2.2.1.	L'acreciment qualitatiu del Patrimoni Històric en l'IVA. -----	671
2.2.2	L'acreciment qualitatiu del Patrimoni Històric i l'IRPF. -----	676
2.2.3	L'acreciment qualitatiu del Patrimoni Històric en l'Impost sobre el Patrimoni. -----	677
2.2.4	Les taxes i l'acreciment qualitatiu del Patrimoni Històric. -----	679
2.2.5	La Llei de mecenatge i els incentius fiscals a l'acreciment qualitatiu del Patrimoni Històric. -----	690
3.	La fiscalitat del deure de transmissió del Patrimoni Històric a les generacions futures.	693
3.1.	La tributació de la tinença de béns del Patrimoni Històric.	694
3.1.1	Els beneficis fiscals al Patrimoni Històric en l'Impost sobre el Patrimoni. -----	695
3.1.2	La tributació de la tinença de béns del Patrimoni Històric en l'IRPF. ----	700
3.1.3	La tributació de la tinença de béns del Patrimoni Històric en l'Impost sobre la Renda dels No Residents. -----	703
3.1.4	Els beneficis fiscals dels béns del Patrimoni Històric en l'Impost sobre béns Immobles-----	706
3.1.5	La tributació del Patrimoni Històric en altres tributs locals. -----	710
3.2.	La tributació del Patrimoni Històric en l'Impost sobre Successions.	715
3.2.1	Regulació estatal-----	718
3.2.2	Regulació autonòmica.-----	721
3.3.	El prestigi del Patrimoni Històric i les compensacions fiscals.	734
	Conclusions. -----	755
	Bibliografia.-----	785

ABREVIATURES.

AEAT	Agència Estatal d'Administració Tributària
AJD	Actes Jurídics Documentats
Art.	Article
BIC	Béns d'interès cultural
BOA	Boletín Oficial de Aragón
BOB	Boletín Oficial de Bizkaia
BOC	Boletín Oficial de Canarias
BOCA	Boletín Oficial de Cantabria
BOCG	Butlletí Oficial de les Corts Generals
BOCM	Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid
BOE	Boletín Oficial del Estado
BOG	Boletín Oficial de Guipúzcoa
BOIB	Boletín Oficial de las Islas Baleares
BOJA	Boletín Oficial de la Junta de Andalucía
BON	Boletín Oficial de Navarra
BOPA	Boletín Oficial del Principado de Asturias
BOPV	Boletín Oficial del País Vasco
BOTHA	Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava
CA	Comunitat Autònoma
CC	Codi Civil
CCAA	Comunitats Autònomes

CE	Constitució Espanyola
CEE	Comunitat Econòmica Europea
CICI	Comissió Internacional de Cooperació Intel·lectual
CNAE	Classificació Nacional d'Activitats Econòmiques
DA	Disposició Addicional
DD	Decrets
DGT	Direcció General de Tributs
DL	Decret Legislatiu
DO	Diari Oficial
DOCE	Diari Oficial de la Comunitat Europea
DOE	Diario Oficial de Extremadura
DOG	Diario Oficial de Galicia
DOGC	Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya
DOGV	Diari Oficial de la Generalitat Valenciana
FD	Fonaments de Dret
GATT	General Agreement on Traffic and Trade
IRPF	Impost sobre la Renda de les Persones Físiques
ITP	Impost sobre Transmissions Patrimonials
IP	Impost sobre el Patrimoni
IVA	Impost sobre el Valor Afegit
LGP	Llei General Pressupostària
LGT	Llei General Tributària
LIP	Llei de l'Impost sobre el Patrimoni
LIRPF	Llei de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques
LO	Llei Orgànica

LOFCA	Llei orgànica de finançament de les Comunitats Autònomes
LPHE	Ley del patrimonio histórico español
LRJPAC	Llei de règim jurídic i del procediment administratiu comú
NIF	Número d'identificació fiscal
OIE	Oficina Internacional d'Educació
OMC	Organització Mundial del Comerç
Op. Cit.	Opus citatum (obra citada anteriorment)
p.	Pàgina
Pàg.	Pàgina
PHE	Patrimoni històric espanyol
RD	Reial Decret
RDL	Reial Decret Llei
REDF	Revista d'economia i dret financer
Ref.	Referència
RGR	Reglament general de recaptació
RLPHE	Reglament de la Llei del patrimoni històric espanyol
SAN	Sentència de l'Audiència Nacional
STC	Sentència del Tribunal Constitucional
STS	Sentència del Tribunal Suprem
STSJ	Sentència del Tribunal Superior de Justícia
TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal econòmic administratiu central
TPO	Transmissions Patrimonials Oneroses
TS	Tribunal Suprem
TUE	Tractat de la Unió Europea

UE	Unió Europea
UNESCO	United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization
UNIDROIT	Institut Internacional per a la Unificació del Dret Privat

CAP I. Introducció.

TESI: “La Fiscalitat del Patrimoni Històric”

INTRODUCCIÓ.

En aquest primer apartat presentarem la introducció de la tesi. Al llarg del mateix exposarem quins són els objectius que es pretenen assolir amb aquest treball d'investigació; la motivació i l'interès que ens ha conduït a abordar aquest tema; la delimitació de l'abast d'aquest treball; la metodologia i el pla de treball; i, finalment, explicarem l'estructura i contingut d'aquest treball d'investigació.

1. Objectius del treball d'investigació.

L'objecte d'aquest treball d'investigació consisteix en l'estudi de la fiscalitat que recau sobre els béns del Patrimoni Històric espanyol i, especialment, en quina mesura aquesta fiscalitat assoleix els objectius d'interès públic que emanen de la Constitució espanyola.

La fiscalitat dels béns del Patrimoni Històric cal entendre-la dins de les actuacions públiques envers aquest patrimoni que s'emmarquen en la política cultural que pretenen dur a terme les autoritats públiques. Partirem de la idea que el sector públic no es mostra neutral davant la realitat social i, per tant, de la mateixa manera tampoc no es mostra neutral davant el Patrimoni Històric, com a part d'aquesta realitat social que és. L'Administració adopta un paper pro actiu, amb voluntat expressa d'incidir en les decisions dels particulars titulars d'aquesta tipologia de béns en pro de l'interès general. D'altra banda, les

administracions públiques actuen com a una agent més al ser el titular, al seu torn, de béns del Patrimoni Històric.

Si observem el paper de les autoritats públiques, veurem que aquestes poden intervenir en el sector cultural mitjançant l'establiment d'un marc jurídic que opera, de forma sintètica, en quatre àmbits d'actuació. En primer lloc, regulant el dret a la propietat intel·lectual relatiu al patrimoni cultural. En segon lloc, intervenint sobre els sistemes de finançament de la cultura (política de subvencions, incentius al patrocini i mecenatge). En tercer lloc, mitjançant la regulació de les entitats jurídiques dedicades a finalitats culturals (associacions i fundacions). I en quart lloc, la regulació de la fiscalitat del patrimoni cultural. És sobre aquest darrer punt on es desenvolupa el centre d'investigació d'aquest treball. Nogensmenys, en aquest estudi ens fixarem, fonamentalment, sobre un dels aspectes del patrimoni cultural com són els béns del Patrimoni Històric.

I, en conseqüència, per tal d'aconseguir l'objectiu inicial exposat, amb aquest treball intentarem assolir els següents objectius parcials.

En primer lloc, intentarem donar resposta a la pregunta de què s'entén per Patrimoni Històric i, amb aquest motiu, analitzarem la qüestió de la delimitació del concepte de Patrimoni Històric. Entenem que el primer pas per abordar qualsevol estudi consisteix en l'exercici de delimitar l'objecte d'estudi. En el nostre cas, abordarem aquest concepte que, com veurem, no té el seu origen en el món del Dret, al no ser un concepte jurídic, sinó en l'àmbit de les humanitats. Per tant, haurem d'estudiar la seva gènesi, la seva evolució i, finalment, com el Dret l'ha incorporat en les normes jurídiques.

En segon lloc, donarem resposta a la pregunta de quin són els actors que intervenen en la fiscalitat del Patrimoni Històric per tal de delimitar quins deures i obligacions es deriven per als mateixos. Veurem si, més enllà de les obligacions que es deriven del Dret Tributari apareixen en relació a aquests béns algunes característiques específiques que introdueixin obligacions o drets addicionals.

En tercer objectiu serà la identificació de quin paper li correspon a un dels subjectes que intervenen com és el sector públic. En aquest punt, intentarem identificar quines són les missions que té encomanades el sector públic en matèria de Patrimoni Històric. Per això serà clau analitzar els antecedents i les circumstàncies al voltant de la política sobre el Patrimoni Històric. En aquest sentit hem optat per fer una anàlisi diacrònic i sincrònic de la normativa que regula el Patrimoni Històric i intentar deduir quin són els objectius que pretén assolir el sector públic al voltant d'aquesta matèria. Per tant, serà imprescindible observar quins són els antecedents en el nostre ordenament jurídic i en quina mesura aquest ordenament ha anat incorporant beneficis tributaris vinculats al Patrimoni Històric. En aquest sentit volem posar de manifest que aquest treball comptarà, com dèiem, amb les notes d'un anàlisi diacrònic, al tenir en compte l'evolució de la regulació del Patrimoni Històric i la seva fiscalitat. Així mateix, es farà un anàlisi sincrònic ja que haurem de tenir en compte, alhora, regulacions fetes des de diferents àmbits del dret en el moment actual.

En quart lloc, analitzarem com el nostre sistema tributari ha incorporat la missió que correspon al sector públic en matèria de Patrimoni Històric. L'objecte d'aquest treball serà mirar de posar ordre en la presentació de les mesures

fiscals que afecten al Patrimoni Històric. I per fer-ho defugirem de limitar-nos a la presentació de la seva fiscalitat des de les diferents figures tributàries. Entenem que aquesta forma de presentació ja ha estat feta en diversos estudis i, a més, no donaria resposta als objectius plantejats en el nostre treball. Per tant, en aquest estudi hem optat per analitzar la fiscalitat del Patrimoni Històric atenent a les diferents finalitats que es pretenen assolir. L'objectiu serà, doncs, el fer un anàlisi teleològic de la fiscalitat del Patrimoni Històric que superi la mera exposició analítica.

En coherència amb aquest plantejament afrontarem el repte de la recopilació de tota aquesta normativa dispersa i heterogènia, i presentar-la en forma sistemàtica per tal de donar-li un enfocament teleològic a partir del manament que es deriva de l'article 46 de la Constitució. El nostre interès es centrarà en l'anàlisi del compliment dels objectius d'interès general sobre el Patrimoni Històric des de la seva fiscalitat. I, des d'aquest punt de vista organitzarem l'estudi del mateix atenent a aquest objectius. Així, presentarem la fiscalitat que afecta al Patrimoni Històric en funció de tres objectius que es destil·len, a través de la LPHE, del manament constitucional. Aquests tres objectius són la protecció, l'acreixement i el deure de transmissió del mateix a les generacions futures.

En aquest context, l'estudi de les mesures de foment del Patrimoni Històric, que es posen de manifest mitjançant l'especialitat de la seva tributació en les diferents figures tributàries, resultarà de molta utilitat estudiar en quina forma contribueixen a assolir el manament constitucional de promoció de la cultura i, especialment, dels principis que deriven de l'article 46 de la Constitució

espanyola en relació a la protecció, l'acreciment i la transmissió a les generacions futures d'aquest Patrimoni Històric.

2. Motivació del treball d'investigació

¿Per què volem realitzar aquest treball d'investigació? I ¿per què hem triat aquest tema? Per donar resposta a aquestes preguntes haig de fer referència a tres arguments diferents.

El primer argument, si em permeteu, és d'ordre més personal. En qualsevol treball d'aquesta magnitud ha d'haver una implicació emocional amb el tema a tractar ja que, indefectiblement, s'ha d'invertir molt de temps i molta dedicació que només es pot fer des d'una intensa motivació personal amb el tema. Per aquest motiu, i donada la meva formació en Belles Arts, en Sociologia i en Economia Política, així com la meva dilatada experiència professional en l'àmbit tributari donen al tema triat un punt de confluència molt interessant on poden aflorar sinergies positives.

En segon lloc, ens trobem en un país on el Patrimoni Històric té una rellevància excepcional¹. Per tant, les polítiques públiques relacionades amb el mateix han de tenir també una rellevància excepcional. D'entre aquestes, les fiscals, són un dels instruments més potents per tal de dur a terme les finalitats públiques. Sempre m'ha interessat analitzar les finalitats dels tributs, més enllà del compliment de recaptació de recursos per finançar les despeses públiques.

¹ L'Estat espanyol és el segon país del món en nombre de monuments declarats per la UNESCO amb quaranta-quatre, per darrera d'Itàlia, que en té quaranta-set, del nou-cents seixanta-dos existents a tot el món.

D'aquesta forma serà interessant comprovar el compliment de les finalitats en l'ordre del Patrimoni Històric des de la perspectiva tributària.

En tercer lloc, entenem que pot resultar d'utilitat per a la presa de decisions de les autoritats públiques la possibilitat de contrastar la consistència de les diferents mesures públiques sobre el Patrimoni Històric, especialment les mesures fiscals, plantejades des d'una perspectiva teleològica, en els termes exposats anteriorment.

3. Metodologia a utilitzar i pla de treball.

Quant als aspectes metodològics, no abordarem en aquest treball els problemes que pugui oferir la discussió respecte al reconeixement de l'existència d'una ciència del Dret, a l'hora de tractar de la metodologia en Dret. Sens dubte, en tot cas, les seves característiques serien en bona mesura comunes a les altres ciències socials.

En el cas del Dret es dona una peculiaritat que el singularitza respecte d'altres disciplines: la seva mutabilitat. Com a producte social que és, es pot esperar que el Dret no sigui inamovible sinó que es vagi modificant constantment. No vol això dir que no sigui possible estudiar-ho amb rigor. Igual que succeeix amb la resta de disciplines científiques, el Dret com a objecte d'investigació s'ha de dotar d'un mètode com a via per assolir el coneixement científic de la disciplina que ens ha de conduir a una millor aplicació per a la resolució de problemes pràctics de la societat mitjançant la comprensió per part de l'investigador de les normes i la realitat on tenen vigència.

En el present treball, la investigació té per objecte els següents extrems:

- Les fonts del Dret positiu: Constitució, lleis, reglaments, decrets, ordenis sentències, instruccions, etc.
- La realitat social sobre la qual s'apliquen les normes anteriors i la interacció entre les mateixes i aquesta realitat social que, en el nostre cas és el Patrimoni Històric.
- Els valors socials que inspiren la regulació d'aquest àmbit de la societat i que estan íntimament relacionats amb les finalitats públiques que es pretenen aconseguir amb la fiscalitat del Patrimoni Històric.

En coherència amb l'anteriorment exposat, el tipus d'investigació que es durà a terme serà la més apropiada per a cada un dels objectes a investigar. Així, en el primer cas es realitzarà una investigació de tipus dogmàtic que es centrarà en la recopilació i sistematització de les normes jurídiques. Es tractarà, per tant, d'un mètode d'investigació de tipus documental que recorrerà, en primer lloc, a les diferents fonts jurídiques i, en segon terme, a treballs sobre la matèria publicats per altres autors.

En el segon i tercer cas, la investigació serà de tipus socio-jurídic. Això és: s'estudiarà el Dret en relació amb la seva realitat social. D'aquesta manera es veurà com el Dret condiona les conductes socials mentre la mateixa societat modula el Dret. Ens centrarem, per tant, en les conseqüències que les normes jurídiques tenen sobre la societat i sobre les decisions de les persones. Per a això, el mètode d'investigació més apropiat serà de tipus empíric mitjançant l'obtenció de la informació directament de la realitat actual.

En conclusió, el mètode d'investigació que utilitzarem de forma generalitzada serà el mètode documental-bibliogràfic acudint a l'estudi i anàlisi de les

diferents fonts documentals amb la finalitat d'oferir una visió descriptiva i crítica de la fiscalitat sobre el Patrimoni Històric.

Quant al pla de treball, el primer pas consistirà en elaborar una memòria sobre el tema a desenvolupar que inclourà el projecte d'esquema de treball, amb indicació de les qüestions que s'abordaran en els diferents apartats; una defensa de la utilitat del treball; la indicació de la metodologia a utilitzar i, finalment, l'elaboració d'un pla de treball.

El segon pas, serà imprescindible acudir a les fonts documentals per estudiar el tema. El primer punt consistirà a recopilar tota la legislació que afecta a la fiscalitat del Patrimoni Històric. Per tal d'accedir a aquesta informació acudirem a bases de dades jurídiques que, en funció de la meua professió, tinc accés: Quantor Total, El Derecho, Nautis Administratiu Francis Lefevre, Portal Jurídic de Catalunya i La Ley. En aquest apartat prestarem especial atenció als antecedents legislatius que han conduït fins a la situació actual. Si aquesta tesi tracta sobre la importància del Patrimoni Històric és evident que a l'hora d'estudiar la seva legislació hem de dedicar una atenció especial, justament, als aspectes històrics del mateix.

El segon punt consistirà en recopilar totes aquelles publicacions (llibres, articles, conferències, pàgines web, etc) que continguin informació al voltant de l'estudi, anàlisi, gestió, etc, sobre la fiscalitat del Patrimoni Històric i sobre els objectius i les qüestions que es pretenen assolir. Amb aquest motiu acudirem a les biblioteques i centres de documentació de l'administració de la Generalitat de Catalunya: Departament de Cultura, Departament d'Economia, Escola d'Administració Pública, Centre d'Estudis Jurídics i Formació Especialitzada; a les biblioteques de la Universitat de Barcelona: Dret, Belles Arts, Economia i

Geografia i Història; a la biblioteca de l'Il·lustre Col·legi d'Advocats de Barcelona, així com dels altres centres docents universitaris i ala base de documentació Dialnet. Igualment acudirem a altres fonts d'informació públiques com l'Agència Estatal d'Administració Tributària, l'Agència Tributària de Catalunya; fonts ministerials com el Ministeri d'Economia i Hisenda, el Ministeri de d'Educació i Cultura, o d'organismes internacionals, ja sigui de la UNESCO o de la mateixa Unió Europea.

Per tant, les fonts d'informació seran, fonamentalment, de dos tipus: les normes jurídiques, d'una banda, i la bibliografia de l'altra.

La informació recopilada servirà de fonament per donar resposta a cadascun dels objectius proposats.

4. La delimitació de l'abast del treball.

La delimitació de l'àmbit d'estudi d'aquest treball l'hem fixat amb uns fronteres traçades de forma deliberada per a no desbordar el contingut del mateix. Aquestes línies passen pels punts següents. En primer lloc, per la delimitació de l'abast del mateix sistema tributari a analitzar. En segon lloc, pel que fa referència a la definició de l'objecte a estudiar, com és la definició de Patrimoni Històric. I, en tercer lloc, pel punt de vista adoptat per abordar la fiscalitat sobre el mateix.

Pel que fa a l'abast del sistema tributari hem de dir, d'entrada, que ens hem limitat a l'anàlisi de la fiscalitat del Patrimoni Històric únicament en el sistema tributari espanyol. En aquest sentit hem d'aclarir que hem deixat fora de l'estudi tant el sistemes tributaris forals com les especialitats que es poguessin donar

en els règims tributaris especials de les Illes Canàries com a les ciutats Autònomes de Ceuta i de Melilla. Nogensmenys, això no vol dir que de forma tangencial en fem esment de forma puntual al llarg del treball si amb això es fa més entenedor tot el discurs.

En aquest punt hem de destacar que, si bé la regulació administrativa del Patrimoni Històric és més o menys homogènia en tot el territori espanyol², la regulació fiscal, tot i tractar-se d'un únic sistema tributari, ofereix una fragmentació competencial important entre les diferents administracions territorials.

La combinació d'un repartiment competencial entre l'Administració de l'Estat i les Comunitats Autònomes en matèria de regulació del Patrimoni Històric unit al repartiment competencial en matèria fiscal, fan una combinació de resultat altament complex. A més, cal tenir present que l'objecte mateix d'estudi (tal i com hem apuntat anteriorment), el Patrimoni Històric, conjuga la concurrència de diverses branques del Dret, com ara l'Urbanisme, el Civil, el Penal, el Financer, l'Administratiu, el Tributari, etc, que atorguen una complexitat màxima a l'estudi del Patrimoni Històric.

Un segon camp de delimitació d'aquest treball fa referència a l'objecte a estudiar. Com veurem, hem dedicat un capítol complet a analitzar el concepte de Patrimoni Històric ja que hem considerat que aquest és un punt crític del treball. Resulta fonamental delimitar amb precisió a què ens estem referint exactament quan parlem de Patrimoni Històric i quins béns cal entendre inclosos sota aquest concepte. En aquest treball d'investigació ens hem centrat deliberadament en l'estudi de la fiscalitat del Patrimoni Històric material i hem

² Si més no, podem dir que és pacífica, a partir de la STC 17/1991 que analitzarem al llarg del treball.

deixat de banda tant el Patrimoni Històric immaterial com el concepte més ampli de Patrimoni Cultural, tot i que, molt sovint, la nostra societat les fa servir de forma quasi sinònima.

Per tant, un aspecte fonamental és delimitar l'àmbit objectiu d'aquest estudi, que ens marcarà els límits de l'aplicació de la fiscalitat sobre aquests béns. En aquest sentit abordarem els problemes de definició del concepte de Patrimoni Històric en el dret positiu així com la descripció de les diferents categories de béns que inclou. Un cop delimitat l'àmbit objectiu d'afectació de les polítiques fiscals veurem quines són les concretes mesures fiscals de foment des de l'òptica de les finalitats públiques que es pretenen assolir.

Finalment, un tercer aspecte de delimitació d'aquest estudi ha estat en l'abast de la fiscalitat mateixa. Així, dins de la política fiscal sobre el Patrimoni Històric ens hem centrat quasi exclusivament, en el seu aspecte jurídic. Som molt conscients que les mesures fiscals sobre aquest tipus de béns tenen altres conseqüències, com ara, sobre la política financera, atès la minoració d'ingressos que comporta qualsevol benefici fiscal. D'altra banda, l'impacte econòmic que tenen unes o altres mesures fiscals sobre aquests béns tampoc no són un aspecte menor ja que el sector cultural és d'una importància creixent en la nostra societat. Les finalitats sobre el Patrimoni Històric, a banda de respondre a l'exercici d'un manament constitucional, ha esdevingut també una aposta estratègica per a millorar el benestar de la població i per a contribuir al progrés econòmic, al participar d'un sector econòmic cultural en clara expansió. Sense entrar en els orígens i evolució de les polítiques culturals, observem que la Constitució espanyola proclama el dret a l'accés i participació ciutadana en les activitats culturals. Aquesta intervenció del sector públic

fonamentat en el principis constitucionals, ha comportat un increment de la despesa pública en les partides pressupostàries dedicades a la cultura al temps que han augmentat els programes públics relacionats amb la cultura. D'aquesta forma, els béns culturals en general, i els béns del Patrimoni Històric en particular, s'han constituït com a un sector econòmic amb pes específic propi. A més s'ha comportat com a un factor de creixement econòmic amb capacitat d'arrossegar altres sectors de l'economia, com ara el turístic amb el que crea sinergies.

Però, de forma conscient i deliberada, hem renunciat a analitzar amb profunditat les conseqüències econòmiques de les mesures fiscals sobre el Patrimoni Històric ja que, estem convençuts, podrien donar lloc a un treball d'investigació igualment extens.

5. Estructura i contingut del treball d'investigació.

La present tesi l'hem dividit en cinc capítols. Prèviament, dediquem un primer apartat a analitzar l'objecte d'estudi, les motivacions, la delimitació, la metodologia i l'estructura del treball d'investigació on desgranem tant els orígens que expliquen i justifiquen el perquè d'aquest treball com l'estructura del mateix i els objectius que es pretenen assolir.

El **primer capítol** està dedicat a abordar l'objecte de l'estudi d'investigació, es a dir: la delimitació del concepte del Patrimoni Històric. Com veurem, no estem davant d'un concepte jurídic perfectament delimitat sinó que el seu contorn és, per naturalesa, variable i, freqüentment difús. Nogensmenys opinem que aquest és un aspecte crític del treball d'investigació ja que la seva correcta

delimitació ens permetrà valorar, amb més coneixement de causa, la pertinència o no de les diferents mesures fiscals que l'afecten.

Per tal de poder abastar el concepte de Patrimoni Històric amb major precisió hem considerat oportú partir del concepte d'aquest a partir d'altres disciplines que li són, per naturalesa, més pròpies. Un cop definit el mateix abordarem la problemàtica del trasllat del concepte del Patrimoni Històric a l'ordenament jurídic positiu. Des d'aquest punt de vista observarem les diferents visions doctrinals així com l'evolució que ha tingut el mateix en l'ordenament jurídic espanyol fins arribar al moment present. Com dèiem, estem davant d'un concepte mutable en el temps, en constant evolució al temps que evoluciona la societat i, per què no dir-ho, en constant expansió. Veurem com s'ha traduït aquest fenomen a la llum de l'ordenament jurídic i quin camí hem recorregut fins arribar a la regulació actual del Patrimoni Històric espanyol. Analitzarem com afecta a la definició mateixa del Patrimoni Històric la Constitució espanyola del 1978, no només per la seva inclusió en la màxima norma de l'Estat sinó pel sistema de distribució de competències entre les diferents administracions territorials, cosa que ha propiciat que cada Comunitat Autònoma hagi regulat, i per tant, definit, el seu concepte de Patrimoni Històric.

Davant d'aquest mosaic legislatiu estudiarem com queden definits i en quines categories s'inclouen els diferents béns del Patrimoni Històric.

Però més enllà de la definició que fa l'ordenament jurídic, fonamentalment des del Dret Administratiu, del concepte de Patrimoni Històric, el que adquirirà rellevància, a efectes d'aquest estudi, és la definició que del mateix es faci des del Dret Tributari. Per tant, farem una aproximació al mateix a partir de les principals figures tributàries.

Analitzarem quines han estat les solucions adoptades en les diferents Comunitats Autònomes i, finalment, exposarem quina és la regulació del Patrimoni Històric en el context internacional i quines incidències té sobre les polítiques internes. Atès que tant els països i, especialment, els Estats membres de la Unió Europea, compten amb un elevat i creixent interrelació que fa especialment rellevant analitzar què s'entén per Patrimoni Històric des d'una òptica internacional. En aquest apartat veurem, en primer lloc, els orígens de la regulació del Patrimoni Històric a partir de les Nacions Unides per acabar amb la regulació dels seu comerç internacional. I, posteriorment, ens centrarem en la regulació del concepte del Patrimoni Històric en el marc de la Unió Europea.

Un cop analitzat l'objecte d'estudi iniciarem, en el **capítol segon** a presentar els subjectes que intervenen en la fiscalitat del Patrimoni Històric. En aquest apartat entenem que intervenen tres tipus d'actors. En primer lloc, els particulars. En segon lloc, l'Església. Tot i ser conscients que, en puritat, l'Església és, en realitat, un particular, hem optat per analitzar-la separatament. Es tracta d'un actor (especialment l'Església catòlica) amb un paper singular i rellevant quan ens referim al Patrimoni Històric. Com veurem, bona part d'aquest llegat ens ha arribat de mans de l'Església catòlica qui actualment els posseeix. Per aquest motiu les relacions de l'Església amb l'Estat sempre han comptat amb un marcat caràcter bilateral, singular, que s'han traduït en diversos acords de col·laboració en matèria de Patrimoni Històric.

Per acabar el segon capítol veurem els òrgans de l'Administració que intervenen de forma activa quan ens referim a la fiscalitat del Patrimoni Històric. A partir d'aquí aprofundirem més abastament sobre el paper del sector públic

davant el Patrimoni Històric, cosa que farem en el **capítol tercer** dedicat al paper del sector públic.

En aquest tercer capítol cercarem els fonaments de la intervenció del sector públic davant el Patrimoni Històric, amb especial atenció al seu trasllat constitucional. Des d'aquest punt de vista farem una exègesi de la Constitució Cultural i, a partir d'aquí aprofundirem en les finalitats regulades en la Llei del Patrimoni Històric. Per a finalitzar el capítol introduïrem les formes que disposa el sector públic per a incidir en el Patrimoni Històric, posant l'accent en la dispersió normativa i competencial sobre el mateix.

En el **capítol quart** centrarem l'anàlisi en la confluència de la regulació administrativa del Patrimoni Històric amb la regulació que es deriva del sistema tributari. Partint dels antecedents de la tributació del Patrimoni Històric en l'ordenament jurídic espanyol, estudiarem com acull actualment el Dret Tributari les mesures fiscals del Patrimoni Històric amb especial referència a un dels seus elements peculiars com és la dació en pagament del béns del Patrimoni Històric com a forma d'extinció de deutes tributaris. Després d'exposar la regulació normativa d'aquesta especialitat tributària de pagament, veurem quina és la naturalesa jurídica de la dació en pagament amb una referència al dret civil i la seva delimitació amb altres figures jurídiques. A continuació veurem el procediment tributari de dació en pagament d'impostos amb anàlisi de les seves fases i dels elements que intervenen. Finalment, farem un repàs a la regulació de les mesures fiscals que han practicat cadascuna de les Comunitats Autònomes dins de les seves competències.

Finalment, en el **capítol cinquè** abordarem la fiscalitat del Patrimoni Històric des de la perspectiva del compliment dels objectius constitucionals. És a dir:

des de la perspectiva de com contribueixen a la seva protecció; a l'acreciment; i, finalment al deure de transmissió a les generacions futures.

Veurem com la fiscalitat de la protecció del Patrimoni Històric inclou els conceptes de conservació, les mesures fiscals de protecció contra la destrucció, l'espoliació i l'exportació il·lícita, i les mesures fiscals per a la millora del coneixement del Patrimoni Històric.

Quant a l'objectiu de l'acreciment, distingirem dos aspectes: el quantitatiu i el qualitatiu. Pel que fa a l'acreciment quantitatiu del Patrimoni Històric prestarem especial atenció a l'adquisició de béns per part del sector públic distingint tres situacions diferents: la dació en pagament de béns del Patrimoni Històric per al pagament de deutes tributaris; la fiscalitat de la importació de béns per part del sector públic; i les donacions d'aquest béns en favor d'institucions públiques. Aquestes formes d'obtenció de Patrimoni Històric per part del sector públic és el que denominarem, a efectes d'aquest estudi, com a creixement en sentit propi. Però hi ha una altra forma d'acreciment que qualificarem a efectes d'aquest treball com a creixement impropï. Es tracta de l'adquisició d'aquests béns per part de particulars. En aquest apartat distingirem, en primer terme, entre les adquisicions lucratives de les oneroses. En les primeres veurem la fiscalitat des de l'òptica del donant i, a continuació, des de l'òptica del donatari. En les segones, les oneroses, ens detindrem a analitzar amb detall el règim especial d'IVA de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció. També veurem quines repercussions tenen aquestes operacions sobre la tributació local. Per a concloure l'apartat dedicat a la transmissió onerosa entre particulars estudiarem la fiscalitat de la importació de béns del Patrimoni Històric i prestarem atenció a la repercussió

en els impostos sobre Societats, en l'IRPF i, especialment, en l'IVA on distingirem entre les adquisicions intracomunitàries de béns i la importació de tercers països. Per acabar aquest apartat veurem els aranzels que recauen sobre els béns del Patrimoni Històric.

Pel que fa a l'acreixement qualitatiu exposarem els diferents aspectes que en el nostre sistema tributari i en la llei de mecenatge regulen aspectes fiscals que afecten a l'assoliment d'aquest objectiu.

Per últim, en aquest cinquè capítol estudiarem les mesures fiscals conduents a l'assoliment de l'objectiu de garantir el deure de la transmissió del Patrimoni Històric a les generacions futures. En aquest apartat optarem per la distinció de tres situacions diferents. En primer lloc, la fiscalitat de la tinença de béns del Patrimoni Històric, la qual cosa ens interpel·la als impostos sobre Patrimoni, l'IRPF, l'IRNR, l'IBI i altres impostos locals. En segon lloc haurem de veure la tributació lligada al pas d'aquest patrimoni d'una generació a la següent la qual cosa ens remet directament a l'Impost sobre Successions. I, en tercer lloc, estudiarem aquelles mesures fiscals tendents a prestigiar el Patrimoni Històric així com aquelles altres accions puntuals que contribueixen a la seva promoció. El treball finalitzarà amb un apartat dedicat a les conclusions que servirà per a recapitular sobre tot allò estudiat.

Capítol I.

La delimitació del concepte de Patrimoni Històric

TESI: “La Fiscalitat del Patrimoni Històric”

CAPÍTOL I.

La delimitació del concepte de Patrimoni Històric.

1 *Introducció al concepte de Patrimoni Històric.*

La paraula patrimoni té el seu origen en la paraula en llatí “*patrimonium*” que al seu torn prové de les paraules “*patri*” (pare) i “*onium*” (allò rebut). Per la qual cosa, i atenent a la seva etimologia, vindria a significar alguna cosa així com “allò que hom rep per via paterna”. No ens ha d'estranyar aquest significat si tenim en compte que el concepte de patrimoni enfonsa les seves arrels en el Dret Romà³.

Si observem, per exemple, la definició que d'aquesta paraula fa l'Institut d'Estudis Catalans⁴ veurem com, en una primera accepció, la lliga a l'idea d'herència: “*Béns que una persona hereta dels seus ascendents*”, la qual cosa posa en relació el patrimoni amb la idea llatina de béns que passen de pares a fills, introduint la dimensió temporal en el concepte de patrimoni. En una segona accepció ens defineix el patrimoni com el “*conjunt de béns, de valors i de crèdits que posseeix una persona o una institució.*”

Així veiem com el patrimoni referit a persones físiques està lligat, molt sovint, al concepte d'herència, d'allò que es transmet de generació a generació entre els

³ Per a un estudi en profunditat del concepte de Patrimoni en el Dret Romà es pot consultar KASER, M., *Derecho Privado Romano*, 2a edició, Ed. Reus, Madrid, 1982.

⁴ <http://dlc.iec.cat/> (consultat en data 4.9.2013)

individus d'una família. Nogensmenys també podem fer referència a patrimonis als quals un té accés en funció, no del seu vincle de parentiu, sinó per la pertinença a una comunitat formada per molts més individus que no pas els d'una família. En aquest cas podem estar referint-nos a col·lectius més amplis units per algun lligam de tipus cultural o tradicional, ja sigui per una llengua, uns espais comuns, uns costums comuns, etc. Aleshores estarem parlant de patrimonis regionals o nacionals. Arribats al límit, trobaríem el concepte de Patrimoni de la humanitat⁵.

El patrimoni, en síntesi, el podríem definir com el conjunt de béns, mobles i immobles, així com de drets, que pertanyen a una persona ja sigui física o jurídica. Nogensmenys, al parlar de Patrimoni Històric ens estem referint a alguna cosa diferent de la seva connotació material o econòmica del concepte. La idea essencial que cobra transcendència a efectes d'aquest estudi és el seu valor cultural associat al mateix.

Des del punt de vista del Dret Civil entenem el patrimoni com el conjunt de béns i dret que pertanyen a una persona (ja sigui física o jurídica) amb contingut econòmic. De manera que, en sí mateix, el patrimoni no és un dret ni un bé sinó un conjunt de tots ells. Tot i que al Codi Civil no es recull de forma explícita la definició de patrimoni, sí que es refereix de forma indirecta. L'article 1911 del codi Civil, al parlar de la responsabilitat patrimonial es refereix al "*cumplimiento de las obligaciones responde el deudor con todos sus bienes, presentes y futuros*". En canvi, sí trobem al Codi Civil una definició del concepte de bé. Així veiem com els béns es divideixen entre béns mobles i béns

⁵ Actualment hi ha un total de 981 llocs reconeguts per la UNESCO com a Patrimoni de la Humanitat. D'aquests, 759 són culturals i 29 mixtes juntament amb patrimoni natural. Tant la llista actualitzada com els criteris per a ser inclos en la llista el podem trobar a <http://whc.unesco.org/en/criteria/> (28.1.2014)

immobles, els quals són definits conjuntament com les “coses” que poden ser objecte d’apropiació⁶. Aquesta “apropiació” es pot vincular a la idea de propietat sobre els mateixos i, en aquest sentit el mateix Codi Civil en els articles 338 a 345 ens classifica els béns en funció de la persona que n’és titular. D’aquesta forma, el Codi Civil divideix els béns entre els de domini públic i els de propietat privada. Els de domini públic són, fonamentalment, els destinats a l’ús públic però també els que pertanyen privatament a l’Estat però estan destinats “a algún servicio público o al fomento de la riqueza nacional, como las murallas, fortalezas y demás obras de defensa del territorio, y las minas, mientras no se otorgue su concesión”⁷. Quant als de propietat privada s’inclouen els patrimonials de l’Estat, Província i Municipi i, òbviament, els dels particulars.

La idea de propietat va íntimament lligada al dret a gaudir i disposar del bé⁸ sense més limitacions que les establertes a les lleis. En aquest punt cal fer referència, en el nostre ordenament jurídic, a l’article 33.2 de la Constitució Espanyola el qual limita la propietat amb la seva funció social⁹. I, en aquest sentit, trobem la funció social dels béns del Patrimoni Històric justament en l’article 46 del text constitucional¹⁰, per la qual cosa queda clar, d’inici, que

⁶ En el Llibre Segon del Codi Civil Comú titulat “*De los bienes, de la propiedad y de sus modificaciones*” ens defineix en el seu article 333 els béns com “*Todas las cosas que son o pueden ser objeto de apropiación se consideran como bienes muebles o inmuebles*”.

⁷ Article 339 del Codi Civil.

⁸ L’article 348 del Codi Civil disposa que “*La propiedad es el derecho de gozar y disponer de una cosa, sin más limitaciones que las establecidas en las leyes*”.

⁹ L’article 33 de la Constitució disposa que “*1. Es reconeix el dret a la propietat privada i a l’herència. 2. La funció social d’aquests drets en delimitarà el contingut, d’acord amb les lleis. 3. Ningú podrà ser privat dels seus béns ni dels seus drets sinó per causa justificada d’utilitat pública o d’interès social, mitjançant la corresponent indemnització i de conformitat amb allò que les lleis disposin*”.

¹⁰ L’article 46 de la Constitució Espanyola disposa que: “*Els poders públics garantiran la conservació i promouran l’enriquiment del patrimoni històric, cultural i artístic dels pobles d’Espanya i dels béns que l’integren, sigui quin sigui el règim jurídic i la titularitat*”.

aquests tenen una funció social que vindrà a limitar la mera propietat patrimonial sobre els mateixos, entesa la propietat patrimonial, ara sí, com a un veritable dret dominical.

El concepte de patrimoni (en el sentit tradicional) és un terme no exempt de discussió doctrinal. Sense ànim d'entrar a fons en aquesta extensa qüestió ja que ultrapassa l'objecte d'aquest treball, exposarem de forma enunciativa les quatre principals posicions doctrinals. En primer lloc, la posició subjectiva o personalista, la qual lliga el concepte de patrimoni a l'existència d'una persona. En segon lloc, la posició finalista que posa l'èmfasi en l'interès al qual serveix la massa patrimonial, de manera que els patrimonis no pertanyen a algú sinó a alguna cosa. En tercer lloc, la posició realista o atomista que considera el patrimoni com la suma de béns i drets que el conformen i, per tant, no pot ser considerat com a objecte de dret subjectiu. I, finalment, la que aborda el patrimoni des de les diferents modalitats en que es pot presentar¹¹.

En la nostra opinió la posició doctrinal que resultaria més pertinent quan parlem del Patrimoni Històric és la finalista. Aquesta posició no identifica el patrimoni a un subjecte que el posseeix o n'ostenta la titularitat sinó que aquest adquireix sentit i existeix per la seva afectació a una finalitat. Recordem que el mateix redactat de l'article 46 de la Constitució es refereix al Patrimoni Històric "independentment de la seva titularitat". De manera que qualsevol aproximació

¹¹ Per aprofundir en aquestes posicions doctrinals es pot consultar, per a la posició subjectiva: PLANIOL, M.: *Traité pratique de droit civil français*, Libr. Générale de droit et de jurisprudence, Paris, 1952-1963; per a la posició finalista: BRINZ, A.: *Lehrbuch der Pandekten*, Verlag von Andreas Deichert, 1873-1892; en la concepció realista o atomista: COVIELLO, N.: *Doctrina general del derecho civil*, Unión Tipogràfica Editorial Hispano-Americana, México, 1949; i per a la darrera posició: CASTAN TOBEÑAS, J.: *Derecho civil español, común y foral*, Madrid, 1982, o CASTRO Y BRAVO, F.: *Derecho civil de España*, Civitas, Madrid, 1991, entre altres.

a aquest concepte de Patrimoni Històric feta des de la consideració del subjecte que n'és titular serà necessàriament incompleta per a entendre'l.

L'aspecte, doncs, que ens interessa del patrimoni a l'objecte d'aquest estudi és aquell que fa referència al béns del Patrimoni Històric. Entès el patrimoni, com hem vist, com a una herència del passat, el Patrimoni Històric el podríem definir, doncs, com l'herència cultural acumulada pels nostres avantpassats i compartida per tota una col·lectivitat. Per tant, l'element clau que dóna consistència al Patrimoni Històric és la cultura entesa com aquells elements de referència comuns dels individus que pertanyen a una col·lectivitat. De manera que, el Patrimoni Històric adquireix rellevància pels seus valors immaterials que té associats per sobre del valor econòmic resultant d'un dret dominical sobre el mateix. Aquests elements de referència comuns tant poden estar format per objectes materials com per altres valors immaterials. Apareix així el concepte del patrimoni cultural immaterial diferenciat del patrimoni cultural material¹².

Nogensmenys, el Patrimoni Històric a efectes d'aquest estudi serà aquell que estigui constituït pel conjunt de béns materials, deixant el patrimoni immaterial fora de l'àmbit d'aquest treball. Partint d'aquesta concepció, el Patrimoni Històric, format per un conjunt de béns materials, necessiten d'una doble protecció: la estrictament física i la protecció jurídica¹³. La protecció física o material estarà encaminada a preservar-los del deteriorament amb la finalitat de conservació, restauració i prevenció. Per altra banda la protecció jurídica

¹² La Convenció per a la Salvaguarda del Patrimoni Inmaterial de la UNESCO (París, 2003) estableix que el patrimonio cultural inmaterial es constitueix per els "*usos, representacions, expressions, coneixements i tècniques –juntament amb els instruments, objectes, artefactes i espais culturals que els són inherents- que les comunitats, els grups i en alguns casos els individus reconeguin com a part integrant del seu patrimoni cultural*".

¹³ GARCIA FERNANDEZ, J.: *Estudios sobre el derecho del Patrimonio Histórico*. Colegio de Registradores de la Propiedad, Madrid, 2008, p. 46.

serà la que s'obté mitjançant les instruments de l'ordenament jurídic que tindrem ocasió d'analitzar més endavant i entre els quals trobem les mesures de tipus fiscal.

Així doncs, la protecció dels béns del Patrimoni Històric amb instruments jurídics posa en contrast el seu ús dominical amb el gaudi col·lectiu. Aquest fet ha generat molta discussió doctrinal. Així, alguns autors italians¹⁴ han considerat que la característica essencial dels béns culturals, entre els que trobem del béns del Patrimoni Històric, és que sobre ells recau una doble naturalesa. D'una banda, la naturalesa de la propietat que recau sobre el titular del bé. I d'altra banda, la naturalesa de la tutela artística que correspon als poders públics. Estaríem, en paraules de GRISOLIA, davant d'una categoria de béns que ell anomena "béns d'interès públic" els quals tindrien la condició de béns "funcionaritzats". Partint d'aquesta idea de "doble titularitat" dels béns culturals cal abordar l'estudi de la seva protecció, tutela i difusió per part dels poders públics¹⁵. En la mesura que aquests béns representen un interès públic, queda justificada l'especial regulació i tractament dels mateixos per part de l'Estat. Per tant, més enllà del seu aspecte material, els béns culturals representen un valor immaterial que és alhora un valor de la col·lectivitat ja que particularitzen una societat i la seva història. Conseqüentment, l'objecte de la tutela ha d'anar més enllà del bé físic material que serveix de suport a aquests valors immaterials.

¹⁴ ROLLA, G. "Bienes culturales y constitución" *Revista del Centro de Estudios Constitucionales*, Siena, enero-abril de 1989, núm. 2. pág. 169; GRISOLIA, *La tutela delle cose d'arte*, Roma, 1952, pág. 221; GIANNINI, M.S.: "Los bienes culturales", *Patrimonio Cultural y Derecho*, núm. 9, 2005, entre altres.

¹⁵ A Espanya comparteixen les tesis de GIANNINI, GARCIA DE ENTERRIA, GARCIA ESCUDERO-PENDAS i BARRERO RODRÍGUEZ, entre altres

En un apartat posterior tindrem ocasió de veure com, de l'anàlisi de la figura del subjecte particular, el reconeixement d'un interès públic en benefici de la col·lectivitat associat a un bé no atorga de forma automàtica un dret subjectiu a favor de tercers que, a partir d'aquell moment, passarien a ser titulars d'un dret de gaudi. El que sí s'origina, en canvi, amb la inclusió d'un bé del Patrimoni Històric en alguna de les categories legals és l'aparició de càrregues i obligacions per part dels seus titulars. La tutela del compliment d'aquestes obligacions per al manteniment del seu valor cultural és una funció que correspon garantir per part del sector públic, de manera que aquest valor cultural tutelat passa a tenir categoria de bé jurídic.

D'altra banda, cal tenir en compte que els béns del Patrimoni Històric no tenen una naturalesa jurídica unitària atès que observem que uns són objecte de catalogació o d'inventari i, en canvi altres no formen part dels Béns d'Interès Cultural ni de l'Inventari, ni del Patrimoni Documental i Bibliogràfic i, tot i així, sí formen part del Patrimoni Històric. La declaració formal d'un bé com a integrant del Patrimoni Històric en alguna de les seves categories només serà necessària per a obtenir un determinat grau de protecció més elevat¹⁶.

Si volem trobar un denominador comú als béns integrants del Patrimoni Històric l'hem de trobar en el seu destí públic. Per tant, i en opinió de ALONSO IBÁÑEZ, *"el que necessita un bé integrant del Patrimoni Històric per a tenir*

¹⁶ D'aquesta manera, i només a tall il·lustratiu, la inclusió de béns del Patrimoni Històric en un registre públic no té una naturalesa constitutiva sinó merament declarativa. Aquesta és el cas, per exemple, de la inclusió del Béns d'Interès Cultural en el catàleg corresponent, qüestió que serà analitzada en el capítol posterior. Es tracta d'una situació que difereix substancialment de l'ordenament jurídic italià en el que es parteix del concepte de "bé cultural" com aquell que hagi estat declarat expressament. Aquest fet, en part justifica l'ampliació que s'ha vingut fent des de les Comunitats Autònomes dels béns culturals susceptibles de ser objecte de dació en pagament, al marge de la seva inclusió o no en l'esmentat inventari.

*naturalesa de bé cultural és un interès específic rellevant, no un valor cultural d'una intensitat superior, perquè el valor cultural no pot graduar-se*¹⁷

El fet de reconèixer de forma declarativa aquest interès rellevant no constitueix una naturalesa jurídica específica als béns sinó simplement un règim jurídic diferent. La inclusió d'un bé en alguna de les categories previstes en la Llei de Patrimoni Històric Espanyol (LPHE) tot i comportar efectes sobre la situació dels titulars de tals béns, no pot deduir-se que l'acte administratiu variï un estatut previ que ja reunien els béns i que la seva catalogació o inclusió en un inventari ha vingut a posar de manifest.

En conclusió, i en la nostra opinió, la categorització dels béns del Patrimoni Històric no té la condició de constitutiva, no crea condicions noves en els esmentats béns sinó que es limita a posar de manifest que el bé reuneix l'interès específic requerit per la norma per la qual cosa cal dir que té efectes declaratius. La inclusió dels béns en la categoria de Bé d'Interès Cultural o a l'Inventari General, en els termes previstos en la LPHE, no fa més que confirmar que els mateixos són portadors d'un interès públic. L'Administració no declara la inclusió d'un bé en una de les categories de la LPHE de forma gràcia o discrecional. Ho fa atenent als criteris objectius previstos a la mateixa norma, encara que aquests criteris objectius emanin de conceptes jurídics indeterminats¹⁸. Diferent serà la idea que, per tal de gaudir de determinat tractament fiscal, la norma imposi uns requisits formals com ara la prèvia inclusió dels mateixos béns en un registre públic de béns del Patrimoni Històric, tot i que això, com veurem, no serà així en tots els casos.

¹⁷ ALONSO IBAÑEZ, M del R.: *El patrimonio histórico. Destino público y valor cultural*, Civitas, Madrid, 1992, p. 206.

¹⁸ Aquest és el punt de vista compartit, d'entre altres, per ALONSO IBAÑEZ (ALONSO IBAÑEZ, M del R.: *El patrimonio histórico. Destino público y valor cultural*, Civitas, Madrid, 1992, p. 215)

En resum, els béns del Patrimoni Històric, tot i partir de la consideració jurídica que comparteixen amb la resta de béns mobles i immobles en els termes reconeguts en el Codi Civil, reuneixen una doble naturalesa deguda a la finalitat pública que estan cridats a complir. Aquesta doble naturalesa pública i privada serà la que l'ordenament jurídic haurà de compatibilitzar de forma equilibrada i on la política fiscal sobre els mateixos tindrà, com veurem, un paper determinant.

2 Breu aproximació al concepte de Patrimoni Històric des de l'àmbit de les humanitats.

Abans d'endinsar-nos en el concepte jurídic de Patrimoni Històric, creiem que val la pena reflexionar sobre què cal entendre per Patrimoni Històric en el seu sentit social ja que, en bona lògica, aquest és un concepte previ al jurídic. Per aquest motiu resulta interessant picar la porta dels coneixements de les humanitats per tal de delimitar aquest concepte i posar-lo en contrast amb el tractament que se l'ha donat des del punt de vista del Dret Positiu.

Observem com l'Arqueologia o la Història de la Ciència s'han ocupat fonamentalment de l'estudi dels objectes produïts per l'home mentre que la Història de l'Art s'ha centrat més en el significat d'aquest mateixos objectes des de l'òptica de la Història i l'Estètica. D'altra banda, des del punt de vista de l'Educació es concep com a mitjà de difusió dels valors culturals inherents a una identitat o civilització.

Des d'aquesta concepció humanística el significat del patrimoni ha anat evolucionant al llarg dels temps. Aquest concepte ha anat variant des d'una concepció particular, centrada al voltant de la propietat privada, cap a un símbol d'identitat col·lectiva. En la mesura que els béns antics conservats testimonien la continuïtat de un col·lectiu esdevenen des d'aquell moment un patrimoni comú. En les societats occidentals aquests béns s'associen al concepte de Patrimoni Històric. Aquest procés és consolidat a Europa al llarg del segle XIX amb les primeres normes reguladores del Patrimoni Històric fruit del pensament

de l'època. L'Estat comença a adoptar un paper actiu en la protecció d'aquest patrimoni comú que representa el Patrimoni Històric. Les societats adquireixen la consciència de la continuïtat del grup en el temps, per tant els vincles culturals objectivats en les relíquies esdevenen un objecte de conservació d'aquest passat. Apareixen els conceptes de bé cultural, de patrimoni cultural o de Patrimoni Històric referit a aquest passat.

Des d'aquest punt de vista és pertinent fer referència al concepte de patrimoni cultural. En primer lloc, i en paraules de DE AGUDO TORRICO¹⁹, la cultura constitueix tot el conjunt de valors, de normes de comportament, institucions sociopolítiques i recursos tecno-econòmics que ens permeten operar en la nostra vida en tots els seus aspectes²⁰. El patrimoni cultural és, per tant, el testimoni, la representació de la cultura. I com a construcció social és revisable en el temps, en cada període històric i posat en valor d'acord amb el sentit que vulguem donar al concepte dinàmic de tradició històrica. El Patrimoni Històric cal entendre'l, doncs, com un aspecte més de la cultura d'una col·lectivitat. Tant l'un com l'altre responen als objectes i manifestacions produïts per les

¹⁹ DE AGUDO TORRICO, J.: "Patrimonio y derechos colectivos" en *Antropología, y patrimonio: investigación, documentación e intervención*, Instituto Andalúz del patrimonio Histórico, Ed. Coamres, Granada, 2003.

²⁰ L'anàlisi del concepte de cultura excedeix de l'objecte d'aquest estudi. Només apuntarem que ha estat extensíssimament tractat des de moltes disciplines. Per citar alguns treballs on ampliar aquest aspecte esmentarem: BALLART HERNANDEZ, J., *Objectes de la història, objectes del coneixement. El patrimoni històric com a font de coneixement*, Societat Catalana d'Arqueologia, Barcelona, 1994, p. 29 i ss, on recull les definicions del concepte de cultura exposades per Clellan S. Ford, Melville Herskovitz, TJ Schlereth, A Carandini, Funari, J Deetz; SERRA PAGAN, F.: *Cultura española y autonomías*, Ministerio de Cultura, Madrid, 1980, p. 7 a 11, on fa un repàs del concepte de cultura des de diversos punts de vista en funció dels autors (Tylor, Matthew Arnold, Daniel Bell, Ernst Cassirer, Hordin, Ortega y Gasset, Leo Frobenius); RAMIREZ MT.: "Ilustración y cultura. Kant y hegel: dos modelos del concepto de cultura en la filosofía moderna", *La lámpara de Diógenes, revista de Filosofía*, Núm. 14 i 15, 2007, pàg. 168-178. on ens presenta una perspectiva filosòfica del concepte de cultura des de la doble perspectiva formal i substantiva.

persones que formen part de l'herència històrica d'una societat, de manera que constitueixen elements significatius de la seva identitat.

És oportú posar de manifest en aquest punt la constatació d'una manca de consens sobre la terminologia a emprar. Cal recordar el que des de la Comissió Franceschini²¹ es va determinar en la definició conceptual del Patrimoni Històric, que va imposar els termes de Bé Cultural i el de Patrimoni Cultural. Si ens situem, però, des del punt de vista de l'antropologia, és interessant la premissa introduïda per PRATS²² en relació a la construcció social del Patrimoni. Segon aquest autor, el Patrimoni no existeix en la naturalesa sinó que es tracta d'un artifici, d'un invent de la humanitat i que, com a tal és canviant i mutable en el temps. Però la realitat és que aquests canvis han estat marcats per la idea finalista de la seva caracterització la qual cosa ha comportat, a la pràctica, que es contempli el Patrimoni com a un procés d'acumulació. Nogensmenys, l'existència del Patrimoni Històric té la seva raó de ser en la interacció amb els subjectes, no pas ens els objectes en sí mateixos realitzats per la humanitat. Allò veritablement transcendent és el significat que aquests objectes proporcionen a les persones.

²¹ La Comissió Franceschini va ser una comissió instituida a Itàlia pel Ministeri d'Instrucció Pública a l'any 1964, mitjançant la Llei núm. 310 de 26 d'abril de 1964, per a l'avaluació de l'estat dels béns culturals del país per a formular una sèrie de propostes. Va ser presidida per Franceschini i d'ella es va despendre una definició transcendent del concepte de *bé cultural*: "*tutto ciò che costituisce testimonianza materiale avente valore di civiltà*". La Comissió va constatar que la legislació i organització administrativa havien pivotat fins aleshores sobre la noció de *cose d'arte*, concepte que es va ampliar a altres categories (patrimoni monumental, béns arqueològics, béns naturals) i es proposa un terme genèric que inclogués totes les categories: el bé cultural com a testimoni de la història de la civilització. Per aprofundir en aquesta reflexió es pot consultar "Relazione Della Commissione d'indagine per la tutela e la valorizzazione del patrimonio storico, archeologico, artistico e del paesaggio", *Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico*, 1966, així com a ALEGRE AVILA, JM.: *El ordenamiento protector de los bienes de interés cultural: consideraciones sobre su ámbito y límites. La perversión de las técnicas jurídicas de protección*, en "Estudios sobre la Constitución española. Homenaje al profesor Eduardo García García de Enterría". Civitas, Tomo II, p. 1592-1593.

²² PRATS, LI., *Antropología y Patrimonio*, Barcelona, Ariel, 1997.

Altres autors, com ara BALLART HERNANDEZ²³, s'aproximen al concepte de Patrimoni Històric a través de quatre termes bàsics: la cosa, l'objecte, l'artefacte i la cultura material. La cosa és tot allò que existeix com a entitat separada. Objecte és quelcom material, mentre que l'artefacte seria l'objecte produït per l'home. D'una banda inclou la seva presència material, l'element físic, i d'altra banda es refereix a l'activitat humana de transformació de la matèria en objecte. El terme que ha tingut més èxit és el de bé, ja que incorpora amb més precisió el concepte de producte de l'esforç humà que no pas el concepte d'artefacte que remet a una idea és mecanicista.

Quan ens referim als béns culturals estem entenent aquells objectes que incorporen el coneixement acumulat de l'enginy col·lectiu humà referit a una cultura o civilització determinades. Per tant, la cultura material inclou tot allò que ha anat produint el ser humà al llarg de la història.

D'altra banda, hi ha una confusió entre els valors i els significats continguts en el Patrimoni Històric. Els valors descriuen les característiques científiques dels objectes a protegir però no són, en sí mateixos, la justificació de la seva protecció, atès que el que veritablement fonamenta el reconeixement d'un bé com a patrimoni a protegir és la significació que té per a la societat. Per tant, tal com apunta CASTILLO RUIZ²⁴, és necessari distingir entre els valors científics dels béns (tècnic, arqueològic, artístic, paleontològic, etc) dels significats que aquests tenen per al conjunt de la ciutadania. Aquests significats poden ser: el coneixement històric que aporta, la seva importància en relació a la memòria

²³ BALLART HERNÁNDEZ, J.: *Objectes de la història, objectes del coneixement. El patrimoni històric com a font de coneixement*. Societat Catalana d'Arqueologia, Barcelona, 1994.

²⁴ CASTILLO RUIZ, J., "El futuro del Patrimonio Histórico: la patrimonialización del hombre", en *Revista Electrónica del Patrimonio Histórico*, dic 2007, núm. 1.

històrica o identitat col·lectiva, la seva influència en els modus de convivència social, la configuració del context físic o la utilitat i benefici social que pugui aportar.

Com a resum d'aquestes reflexions podem adoptar la definició que del concepte de Patrimoni Històric fa CASTILLO RUIZ: "*es el conjunto de bienes materiales e inmateriales relacionados con la actividad del hombre a lo largo de la historia, los cuales disponen de significados para los ciudadanos en el presente, lo que exige su protección.*"²⁵ Un cop definit el que entenem per Patrimoni Històric des d'un punt de vista social, ja estem en condicions d'abordar en quina forma ha trobat aquesta definició el seu trasllat en l'ordenament jurídic.

²⁵ CASTILLO RUIZ, J., op. Cit. Altres formulacions de la definició de Patrimoni Històric coherents amb aquesta la trobem per exemple a AGUIRRE ARIAS, B.: "Del concepto de bien histórico-artístico al de patrimonio cultural", *Revista Electrónica DU&P. Diseño Urbano y Paisaje*, vol. IV, núm. 11, 2007, p. 2 on el defineix com a "*conjunto de bienes heredados del pasado por una sociedad determinada*".

3 Delimitació del concepte de Patrimoni Històric en l'ordenament jurídic espanyol.

3.1 La inclusió del concepte de Patrimoni Històric en l'ordenament jurídic espanyol: visions doctrinals.

Les definicions contingudes a les lleis s'han centrat més en definir i conceptuar béns concrets que no pas en definir de forma global el concepte de Patrimoni Històric. Cal tenir present que la legislació sobre el patrimoni cultural és relativament recent, coetània a la evolució de l'Estat dintre dels anomenats "drets fonamentals de tercera generació"²⁶. Des d'aquest punt de vista, el concepte de Patrimoni Històric i cultural apareix com un concepte complex (multidisciplinari) i dinàmic (mutable en el temps). La seva regulació parteix del valor que representa per a la societat actual i aquest "valor" és, per naturalesa, un concepte complex. D'una banda sustenta la identitat de la humanitat i representa les manifestacions materials de la seva identitat, amb l'interès col·lectiu de conèixer i preservar les manifestacions materials del seu propi passat, "com qui guarda fotografies de la infància". D'altra banda també sustenten un "valor espiritual" de manera que no únicament s'han de preservar la seva integritat sinó també la seva disposició i gaudi per part de la societat.

²⁶ KAREL VASAK, Human Rights: A Thirty-Year Struggle: the Sustained Efforts to give Force of law to the Universal Declaration of Human Rights, UNESCO, Paris, 1977. També trobem una referència en PEREZ LUÑO el qual considera que el dret al gaudi del patrimoni històric i cultural de la humanitat formen part també dels "drets de tercera generació". PEREZ LUÑO, AE.: "Las generaciones de derechos humanos", *Revista de Estudios Constitucionales*, núm. 10, 1991, p. 209.

Tradicionalment, però, s'ha constatat en la societat una manca d'interès general davant el Patrimoni Històric en contrast amb l'interès atorgat des de les autoritats públiques. Si bé aquesta circumstància no es dona en el cas dels monuments històrics més assenyalats, sí que es pot apreciar en bona part del béns del Patrimoni Històric sobre els quals seria necessari aplicar polítiques de conscienciació per a coadjuvar en la seva protecció. Des d'aquest punt de vista seria interessant aprofundir en la relació entre aquests béns i la societat on s'imbriquen de manera que l'interès general no es contraposi amb els interessos dels particulars, ja siguin dels residents, dels turistes, dels propietaris, etc. Si ens fixem en Europa, observarem com el paper protector de l'Estat adquireix vigor a partir del XIX amb l'aparició de l'estat social, contraposat a l'estat liberal. És aleshores quan estem davant d'un Estat intervencionista, amb un paper actiu a l'hora de regular el marc jurídic del Patrimoni Històric.

En aquest context és ineludible fer referència a la concepció italiana de Patrimoni Històric marcada, al seu torn, per la transcendent Comissió Franceschini.²⁷ Un membre prestigiós d'aquesta Comissió va ser MASSIMO SEVERO GIANNINI el qual és qui va aprofundir en la concepció jurídica dels béns culturals. Aquest autor va introduir la distinció entre el bé i la cosa, entre el bé físic i els valors que representa. En aquesta línia, la problemàtica entre la propietat privada dels béns i la seva expressió de bé cultural susceptible del seu públic gaudi queda resolta. Al disseccionar el concepte de bé cultural del

²⁷ Per aprofundir en aquest concepte es pot consultar "Relazione Della Commissione d'indagine per la tutela e la valorizzazione del patrimonio storico, archeologico, artistico e del paesaggio", *Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico*, 1966, així com a ALEGRE AVILA, JM.: *El ordenamiento protector de los bienes de interés cultural: consideraciones sobre su ámbito y límites. La perversión de las técnicas jurídicas de protección*, en "Estudios sobre la Constitución española. Homenaje al profesor Eduardo García García de Enterría". Civitas, Tomo II, p. 1592-1593.

concepte de propietat es permet abordar el seu tractament jurídic diferenciat. Per una banda es distingeix l'element material i la seva relació amb determinat subjecte i regulat pel Dret Privat, i per altra banda, l'element immaterial (l'interès històric) sobre el que l'Estat pot exercir potestats per a fer complir el manament constitucional en relació als mateixos.

Aquesta concepció, que introdueix el concepte de bé cultural com a aglutinador de totes les modalitats en les que es poden expressar els béns que incorporen el testimoni de la història, és la que va influenciar la concepció redacció en la llei espanyola de Patrimoni Històric. Així, en el preàmbul de la LPHE diu que *“El Patrimonio Histórico Español es el principal testigo de la contribución histórica de los españoles a la civilización universal.”* Tal com diu GIANNINI²⁸ el concepte que prové de la Comissió no es presenta com a jurídic. Es pregunta si és jurídicament significatiu afirmar que una “cosa” és “testimoni material dels valors de la civilització”. Si bé per al científic el concepte de bé cultural té un concepte tangible, per al jurista es tracta d'un concepte obert que adquirirà concreció jurídica al recórrer a altres disciplines per a delimitar el contingut de les diferents categories de béns que l'integren. En darrera instància, l'apreciació d'un bé cultural comporta necessàriament un judici de valor.

Però s'aprecia en l'ordenament jurídic una certa dificultat per a establir jerarquies de valors, nivells i graus. Teòricament hauria de ser a partir d'una reflexió científica que s'arribés a la seva configuració jurídica però a la pràctica observem que és des de la definició jurídica que es defineixen aquests valors i jerarquies.

²⁸ GIANNINI, M.S.: “Los bienes culturales”, *Patrimonio Cultural y Derecho*, núm. 9, 2005, p. 14.

Un cop l'ordenament hagi definit el concepte de Patrimoni Històric referit a uns béns d'una societat determinada és quan apareixerà una tasca d'ordenació i d'inventari dels mateixos. Aquesta tasca consistirà en establir categories i delimitar prioritats per tal de decidir quins elements val la pena ser conservats i quins no. Aquesta operació estarà guiada pels sentiments de la societat mateixa que a través d'experts haurà de fer aquesta tasca de discernir entre el que s'ha de preservar i del que no. La conseqüència serà necessàriament l'establiment de tractaments jurídics diferenciats en concordança amb el seu interès social, econòmic i simbòlic que se'ls assigni. Caldrà fer un "procés de decantació" perquè no tot val la pena ser salvat. Els béns del Patrimoni Històric reconeguts com a tals han de rebre una tractament jurídic en consonància amb la seva valoració social.

La doctrina jurídica espanyola ha caracteritzat tradicionalment aquest béns per la seva finalitat pública, utilitat o interès cultural, que estan obligat a complir. Però aquesta finalitat interacciona amb el concepte de propietat privada. Des del punt de vista de GARCIA FERNANDEZ²⁹ aquests béns apareixen en l'ordenament jurídic espanyol amb dues característiques. La primera és la seva dispersió en moltes categories de béns i la segona és el predomini de l'interès privat sobre l'interès públic. La doctrina espanyola coincideix en assenyalar la concepció globalitzadora del Patrimoni Històric de la que parteix l'article 46 de la Constitució i de la que es deriven, posteriorment, la concreció en diverses categories.

Quant a la col·lisió d'interessos públics i privats cal dir que l'existència d'un dret subjectiu de gaudi del Patrimoni Històric té el seu aval constitucional en els

²⁹ GARCIA FERNANDEZ, J.: "Presupuestos jurídico-constitucionales de la legislación sobre Patrimonio Histórico", *Revista de Derecho Público*, nº 27-28, p. 207.

articles 46 i 33.2 de la Constitució espanyola que assignen a aquests béns unes funcions socials de manera que queden inclosos en una mena de règim especial de propietat³⁰. Per a RUIZ-RICO³¹ cal fer una interpretació sistemàtica del text constitucional per a subjectivitzar la projecció de l'article 46 i interpretar-lo en coherència amb l'article 44 i l'article 9.2 quant a la participació en la vida cultural.

En opinió de CASTILLO RUIZ³², es posa de manifest una sèrie de carències a l'hora d'identificar el Patrimoni Històric en l'ordenament jurídic. La primera carència és l'absoluta preeminència de les definicions que emanen dels texts normatius per sobre de les definicions fetes des de l'àmbit teòric. S'ha subrogat a l'àmbit jurídic la definició del Patrimoni Històric degut a la estreta vinculació del mateix amb l'acció pública de tutela i del seu reconeixement com a portador de drets individuals i col·lectius.

Des del punt de vista del Dret, i a la llum de la seva plasmació en l'ordenament jurídic, es posa de manifest que el concepte de patrimoni cultural ha comptat tradicionalment amb les notes de indeterminació i d'amplitud en paraules de LÓPEZ RAMÓN³³. Per a l'ordenament jurídic resulta de vital transcendència determinar amb la màxima certesa possible quin és l'àmbit de legislació

³⁰ La identificació dels béns del Patrimoni Històric no comporta la seva expropiació massiva sinó la superposició de l'interès públic que els configura en un règim especial amb elements públics i elements privats.

³¹ RUIZ-RICO, G. "La disciplina constitucional del Patrimonio Histórico en España", *Patrimonio Cultural y Derecho*, núm. 4, 2000, p.46.

³² CASTILLO RUIZ, J.: "El futuro del Patrimonio Histórico: la patrimonialización del hombre", *Revista Electrónica de Patrimonio Histórico*, núm. 1, desembre de 2007.

³³ LÓPEZ RAMÓN, F, *Reflexiones sobre la Indeterminación y amplitud del patrimonio cultural* en "III Encuentro Interdisciplinar, Salamanca 28-31 de mayo de 2002: Historia de la propiedad". Fundación Beneficentia et Peritia Iuris, Madrid, 2003. Aquest autor relaciona la indeterminació del concepte de patrimoni cultural a la indeterminació del concepte de cultura mateix i de com aquest ha anat expandint el seu àmbit conceptual al llarg dels anys.

aplicable, és a dir, quins són els béns sobre els quals recaurà la protecció de la norma. Nogensmenys, i malgrat l'extensíssima regulació feta sobre aquests béns al llarg de la història i, especialment, a l'àmbit internacional, s'aprecia un enorme dèficit, a més de molta confusió i indeterminació en la identificació del concepte de Patrimoni Històric.

De l'ordenament jurídic espanyol, i seguint l'anàlisi feta per ABAD LICERAS³⁴, podem destacar tres aspectes a analitzar de forma separada.

En primer lloc, la concepció constitucional que s'atribueix al concepte de Patrimoni Històric està definit fonamentalment a l'article 46 de la Constitució. Aquest precepte fa servir el concepte de "patrimoni històric, cultural i artístic" com si es tractés de tres apartats d'un mateix concepte. Pel que es refereix a l'àmbit protegit d'aquesta disposició (art 46 CE), hem d'atenir-nos al caràcter globalitzador que atorga l'expressió "*patrimoni històric, cultural i artístic*". Segons l'opinió de ALONSO IBÁÑEZ³⁵, "*l'expressió utilitzada per l'article 46 no ha de ser interpretada desmembrada en diversos nuclis autònoms que s'excloquin entre si. Es tracta, certament, d'una fórmula ambigua que recull el llegat històric de diverses èpoques, però que en el text constitucional adquireix un significat objectiu propi.*" S'ha d'entendre, doncs, l'expressió "*històric, cultural i artístic*" de l'article 46 com la realitat material de l'expressió de la Cultura. No obstant això, hi ha altres aspectes concrets de la Cultura (concepte més ampli) que no s'inclouen a l'article 46. Per exemple, la llengua, la creació artística, científica, literària, els mitjans de comunicació, són manifestacions de la Cultura

³⁴ ABAD LICERAS, JM, "La protección nacional e internacional de los bienes culturales en caso de conflictos armados" en *Noticias Jurídicas*, Octubre de 1998.

³⁵ ALONSO IBÁÑEZ, M del R.: *El patrimonio histórico. Destino público y valor cultural*, Civitas, Madrid, 1992, p. 74.

que no necessàriament es troben incardinats en l'article 46 sinó que, a la mateixa Constitució, apareixen regulats en altres apartats.

En segon lloc, és imprescindible esmentar la disgregació competencial entre ens territorials que designa la Constitució Espanyola en els seus articles 148.1.16è, 149.1.28è i 149.2, completats per la Sentència 17/1991, del Tribunal Constitucional de 31 de gener de 1991³⁶. Com a conseqüència de la regulació normativa pròpia de les Comunitats Autònomes veiem que la terminologia emprada per les mateixes no és del tot coincident. Des d'aquest punt de vista s'observen dues opcions. D'una banda les Comunitats Autònomes que designen als béns culturals com a integrants de la categoria de Patrimoni Històric³⁷. D'altra banda, trobem altres Comunitats Autònomes que fan servir la terminologia de Patrimoni Cultural³⁸. En opinió de RUIZ-RICO³⁹, la noció de competencial de "patrimoni" es troba disseminada en diversos apartats dels articles 148 i 149 referents a la distribució competencial de l'Estat autonòmic.

En tercer lloc, trobem el sistema de tipificació per tal d'identificar els béns a protegir. Aquest és un punt que no queda del tot resolt pel dret positiu.

Així, la metodologia emprada s'ha basat en alguns dels tres mètodes següents:

- Primer. El mètode de l'enumeració, que aspira a determinar un per un els elements que conformen l'univers de béns a protegir. El mètode d'enumeració es fonamenta en que la norma estableix una llista tancada

³⁶ Tindrem ocasió d'analitzar en profunditat l'abast d'aquesta sentència en el capítol posterior, lligat a la problemàtica de la distribució de competències entre administracions territorials.

³⁷ A banda de l'Estat mateix, trobem en aquest grup a les comunitats autònomes de Castella-La Manxa, Andalusia i Madrid)

³⁸ En aquest grup trobem a les Comunitats Autònomes de Catalunya, Galícia, València i el País Basc).

³⁹ RUIZ-RICO, G., Op. Cit. p. 35.

dels béns que inclou basada en la casuística. Aquest mètode, freqüent en els països anglosaxons, té l'inconvenient del risc de deixar fora els béns que no esmenta explícitament.

- Segon. El mètode de la classificació, que inclou tots aquells béns que han estat objecte d'una decisió administrativa singularitzada que els ha atribuït un nivell de protecció específic. Es basa en la inclusió sota la protecció de la norma d'aquells béns que hagin estat designats de forma expressa per part de les administracions públiques. Aquest mètode té l'avantatge de la seva seguretat i precisió, al delimitar individualment cada bé però, per el contrari, té el inconvenient de la impossibilitat de fer aquesta tasca quan estem en un país amb una elevada quantitat de béns potencialment protegibles.

- Tercer. I finalment, el mètode de la descripció genèrica, que aspira a incloure els béns d'acord amb el seu valor o interès.

En conseqüència, el mètode més emprat ha estat el de la categorització dels béns, mitjançant una descripció que necessàriament ha de fer servir conceptes jurídics indeterminats però que, d'altra banda, permet abastar més béns i assegurar-se en no deixar béns fora de l'àmbit de protecció de la llei. Aquesta ha estat l'opció triada pel legislador espanyol.

Però d'altra banda, no existeix una concepció global del què és el Patrimoni Històric⁴⁰. El que es dona és una definició i reconeixement singularitzat dels béns, ja sigui individualment o bé en categories dels mateixos la qual cosa no aporta la visió global necessària per a la seva protecció.

⁴⁰ Sobre aquest concepte es poden consultar, entre altres: BARRERO RODRÍGUEZ, C.: *La ordenación jurídica del patrimonio histórico*, Civitas, Madrid, 1990; PRIETO DE PEDRO, J.: *Cultura, culturas y Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993.

En la nostra legislació no existeix una definició dogmàtica del que cal entendre per Patrimoni Històric. La tècnica que fa servir el legislador espanyol es la de definició dels elements que conformen el Patrimoni Històric que és per la que ha optat la LPHE. Res no ens diu res sobre la utilitat del mateix ni sobre la seva significació qualitativa. Tampoc no recull valors intangibles associats als mateixos com ara els coneixements heretats de la identitat col·lectiva. Tal com posa de manifest HERRERO PRIETO⁴¹ poques són les definicions que posen de manifest l'element d'utilitat del patrimoni i, en aquest sentit, fa seva la definició de CHRISTIAN KOBODT com a *“col·lecció d'objectes tangibles i elements intangibles relacionats amb el desenvolupament cultural d'una societat, que provenen de les generacions passades i que són estimats pels individus contemporanis, no solament pels seus valors estètics o per la seva utilitat, sinó també com a una expressió del desenvolupament cultural d'una societat”*. Per altra part, GÓMEZ DE LIAÑO ens ofereix una definició de Patrimoni Històric com *“el conjunt d'elements naturals o culturals, materials o immaterials, heretats del passat, on un determinat grup social reconeix les senyes de la seva pròpia identitat”*⁴²

Finalment, també s'aprecien altres tipus de valoracions associades al concepte de Patrimoni Històric que acaben tenint repercussió en l'ordenament jurídic. Així, des d'un punt de vista purament econòmic, s'observa la patrimonialització o mercantilització d'aquests béns. Tenint en compte les xifres del comerç d'art i de les antiguitats han entrat a formar part del mercat internacional de

⁴¹ HERRERO PRIETO, L.C., “Economía del Patrimonio Histórico” en Economía de la Cultura, junio-julio 2001, núm. 792, p.154.

⁴² GÓMEZ DE LIAÑO POLO, G.: “Delitos contra el Patrimonio Cultural, especial estudio de contrabando de Patrimonio Histórico Artístico”, *Documentos*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 12, 2006, p. 6.

mercaderies fenomen que no escapa de la percepció que d'elles té la opinió pública. Com a conseqüència d'això no és sorprenent que el legislador s'hagi preocupat també per regular el seu tràfic il·lícit i l'espoliació dels béns culturals. Aquest aspecte marca el naixement de la regulació internacional per a la protecció del patrimoni històric.

Juntament amb aquest valor econòmic trobem també el seu "valor polític estratègic", com a representació d'una identitat nacional que els béns culturals representen. Així observem una dicotomia en el valor d'aquest béns: d'una banda el seu valor universal per la seva pertinença a tota la humanitat i d'altra banda pel seu valor des del punt de vista d'una col·lectivitat diferenciada. Aquest aspecte queda recollit en la Constitució Espanyola des de la redacció del mateix article 2 que ens parla de les "*nacionalitats i regions*" que integren la nació espanyola, passant per l'article 143 que reconeix el dret a l'autogovern de les "*províncies limítrofes que tinguin característiques històriques, culturals i econòmiques comunes*", de manera que la Constitució mateixa reconeix l'existència de col·lectius culturals substantius.

En definitiva, la concepció jurídica del Patrimoni Històric té els seu origen en conceptes elaborats des d'altres disciplines científiques, per tant, l'ordenament jurídic ha hagut de fer front a una delimitació del concepte de Patrimoni Històric sobre un terreny objectiu pantanós, a partir de criteris extrajurídics (interès artístic, històric, etc.) portadors de conceptes jurídics indeterminats i sobre els que recauen, a més, interessos contraposats, públics i privats, de manera que les solucions pràctiques han estat sempre en constant evolució amb el que la societat ha demandat.

En aquest context, en el Preàmbul de la LPHE es defineix el Patrimoni Històric com a *“una riquesa col·lectiva que conté les expressions més dignes d’estima en l’aportació històrica dels espanyols a la cultura universal. El seu valor el proporciona l’estima que, como a element d’identitat cultural, mereix a la sensibilitat dels ciutadans”*. Però veiem com ha evolucionat el concepte de Patrimoni Històric en el nostre ordenament jurídic per entendre millor el concepte dinàmic que representa.

3.2 L’evolució del concepte de Patrimoni Històric en el l’ordenament jurídic espanyol.

Ja hem vist com l’intent de trobar una definició categòrica en la legislació està condicionada històricament per la preocupació del legislador en trobar, en cada moment, respostes puntuals i conjunturals a la política de protecció del Patrimoni Històric. Per tant, la seva definició mateixa ha evolucionat de forma paral·lela al desenvolupament normatiu que, al seu torn, recull la concepció que en cada societat i a cada moment es té de la riquesa cultural.

En el cas d’Espanya, els inicis proteccionistes els trobem en el pensament Il·lustrat del segle XVIII que aprecia la conservació de les antiguitats i que coincideix amb el naixement de l’arqueologia. A cavall dels dos segles es dicta la Instrucció de 26 de març de 1802⁴³ durant el regnat de Carles IV, sobre el modus de recollir i conservar els monuments antics. La definició de monument es feia de forma exhaustiva a partir de la relació i enumeració dels objectes que

⁴³ Recollida a la Novísima recopilación de las leyes de España, Madrid, 1807 (ed. Facsímil del BOE, Madrid, 1975), llibre VIII, llei III, títol XX.

s'entenia havien de merèixer aquest qualificatiu⁴⁴. En aquesta disposició s'equipara el concepte de patrimoni amb el de monument antic. El valor que es considera important des d'aquesta concepció és justament el d'antiguitat.

Al llarg del XIX, el gust per lo antic és més estètic, i està derivat del sorgiment d'una classe social burgesa que, al mateix temps, es sent atreta per la modernitat que representa el desenvolupament urbà, la qual cosa comporta, paradoxalment, la destrucció de molts cascs antics i muralles per a la construcció dels nous eixamples. Un altre factor a tenir en compte en el cas espanyol és la guerra de la Independència i la conseqüent espoliació practicada per les forces napoleòniques així com els efectes de les desamortitzacions dels béns eclesiàstics dutes a terme durant aquest segle. És en aquest entorn social quan es dicta la Llei Moyano, de l'any 1857 que fa servir per primer cop l'expressió Belles Arts. Per tant, per a comprendre com la normativa del segle XIX aborda la regulació del Patrimoni Històric cal tenir present dos fets bàsics. D'una banda, les circumstàncies històriques de com va ser el procés de desamortització i la convulsa situació política amb continus canvis i episodis bèl·lics com la guerra de la Independència, juntament amb la manca de tradició per part de l'Estat de protegir el patrimoni. En segon lloc, el concepte mateix de monument de l'època que diferia substancialment de

⁴⁴ *“Por monumentos antiguos se deben entender las estatuas, bustos, bajo relieves, de cualesquiera materias que sean; templos, sepulcros, teatros, anfiteatros, circos, naumaquias, palestras, baños, calzadas, caminos, aqüeductos, lápidas o inscripciones, mosaycos, monedas de cuaquiera clase, camafeos, trozos de arquitectura, columnas miliarisas; instrumentos músicos, como sistros, liras, crótalos; sagrados, como preferículos, símpulos, lituos, cuchillos sacrificatorios, segures, aspersionarios, vasos, trípodas; armas de todas las especies, como arcos, flechas, glandes, carcajes, escudos,; civiles, como balanzas y sus pesas, romanas, relojes solares o maquinales, armillas, collares, coronas, anillos, sellos; toda suerte de utensilios, instrumentos de artes liberales y mecánicas; y finalmente cualesquier cosas aún desconocidas, reputadas por antiguas, ya sean Púnicas, Romanas, Cristianas, ya Godas, Árabes, y de la baja edad.”*

l'actual⁴⁵. Un aspecte clau en la política conservacionista del XIX va ser entendre el patrimoni com a exponent del nacionalisme que va conduir a la creació del concepte de Monument Nacional. Pensem que el nacionalisme va tenir una força creixent al llarg del segle. Tot i així, al cap i a la fi va ser l'actuació de les autoritats públiques la que, paradoxalment, va contribuir més a la destrucció de monuments al llarg del segle XIX, ja fos per la desamortització com per l'actuació de reformes urbanístiques fetes des dels ajuntaments.

Ja al segle XX, la regulació jurídica del Patrimoni Històric ve marcada per l'auge de l'arqueologia que cristal·litza en la Llei de 7 de juliol de 1911⁴⁶. És la primera llei integral de protecció del Patrimoni Històric que introdueix definicions sobre què cal entendre per excavacions arqueològiques i per antiguitats. Nogensmenys, l'ordenament jurídic d'aquesta època no parla mai en termes d'història. La Reial Ordre de 1901 es refereix al "tesor artístic de la Nació"⁴⁷. L'article 2 del Reial Decret d'1 de març de 1912⁴⁸ defineix què s'ha d'entendre per antiguitats. Considera dins d'aquesta categoria a totes les sobres d'art i productes industrials pertanyents a les edats prehistòriques, antiga i mitja, fins el regnat de Carles I. Atès que aquest monarca va morir l'any 1558, s'entén per antiguitats les que aleshores tenien més de 350 anys. Afegeix aquest precepte, però, que s'aplicarà també a les ruïnes d'edificis antics que es descobreixin i a les existents que tinguin "importància arqueològica" i als "d'interès artístic" abandonats. Veiem com contrasta el fet

⁴⁵ GANAU CASAS, J, *La protección de los monumentos arquitectónicos en España y Cataluña 1844-1936 legislación, organización inventario*, Edicions de la Universitat de Lleida, Lleida, 1998.

⁴⁶ Publicada a la Gaceta de Madrid de 8 de juliol de 1911 (núm. 189)

⁴⁷ Publicada en la Gaceta de Madrid de 3 de desembre de 1901 (núm. 337)

⁴⁸ Publicat a la Gaceta de Madrid el 5 de març de 1912 (núm. 65)

que, d'una banda defineix amb exactitud les antiguitats: fins el regnat del rei Carles I i, d'altra banda, introdueix dos conceptes jurídics indeterminats per a delimitar els immobles: la "importància arqueològica" i "l'interès artístic".

La llei de 4 de març de 1915 sobre monuments arquitectònics⁴⁹ defineix en el seu article primer que s'entén per monuments arquitectònics artístics. Considera, a efectes d'aquesta llei, els de mèrit històric i artístic, qualsevol que sigui el seu estil. A més, considera que han d'estar incorporats en el catàleg que haurà de formar-se pel Ministeri d'Instrucció Pública i Belles Arts, com ja disposava la llei de l'any 1911.

En canvi, el Reial Decret de 9 de gener de 1923⁵⁰ ja parla de les "obres històriques, artístiques i arqueològiques". Es fa una definició d'obres artístiques, històriques i arqueològiques com a monuments i els seus fragments arquitectònics, escultures, pintures, gravats, dibuixos, ceràmiques, vidres, medalles, inscripcions, tapissos, teles, llibres, còdexs, manuscrits, mobles i, en general, tots els objectes inclosos en el concepte canònic de "*res pretiosas*" que tinguin interès d'art històric i cultura⁵¹.

De la mateixa manera, el Decret-Llei de 9 d'agost de 1926 que, al referir-se al "tresor artístic nacional" ho fa com a "riquesa històric-artística nacional". El Decret-Llei de 9 d'agost de 1926⁵² relatiu al Tresor artístic arqueològic nacional defineix el concepte de "Tresor artístic" al seu article primer en el que inclou el conjunt de béns mobles i immobles dignes de ser conservats per raons d'art i

⁴⁹ Publicada a la Gaceta de Madrid el 5 de març de 1915 (núm. 64)

⁵⁰ Publicat a la Gaceta de Madrid el 10 de gener de 1923 (núm. 10).

⁵¹ La referència a les "*res pretiosas*" té la seva regulació en el Codex Iuris Canonici de 1917 en els seus articles 1530 a 1532.

⁵² Publicat a la Gaceta de Madrid el 15 d'agost de 1926 (núm. 227).

de cultura. En el tercer article defineix amb més detall què cal entendre per monument del Tresor artístic: els edificis, ruïnes, indrets, coves i abrics units al record d'una època o fet històric, així com tots aquells que obtinguin la seva declaració pels mitjans previstos a la llei. Quant als béns mobles, els trobem definits a l'article 24 "*cuanto pueda ser transmitido de mano a mano (...) y corresponda a producciones de las Bellas Artes en sus diversos procedimientos y estilos*".

Però, d'altra banda, en aquest temps hi ha una concepció absoluta de la propietat privada que limita la intervenció pública unida a una concepció liberal de l'Estat que disminueix el paper intervencionista de l'Estat. Això canvia en l'època de República en la que apareix a l'article 45 de la Constitució de 1931 la necessitat de la seva protecció i, en desenvolupament d'aquest precepte⁵³, es dicta la Llei del Patrimoni Nacional a l'any 1933 que s'anomena com a llei de "*defensa, conservació i acreixement del Patrimoni Històric Artístic Nacional*"⁵⁴. L'article primer de la llei republicana de 1931 considera que formen part del patrimoni a protegir els immobles i objectes artístics, arqueològics o històrics d'una antiguitat major de cent anys qualsevol sigui la seva espècie i valor. Però ja a la llei de 1933⁵⁵, en el seu article primer els defineix els béns que conformen el Patrimoni històric-artístic nacional com "*cuantos inmuebles y objetos muebles de interés artístico, arqueológico, paleontológico o histórico haya en España de antigüedad no menor de un siglo*". Afegeix a l'article 14 que els Monuments declarats nacionals i arquitectònic- artístics es denominaran

⁵³ Es pot consultar el text íntegre de la Constitució de la Segona República a http://www.congreso.es/docu/constituciones/1931/1931_cd.pdf (25.3.2014)

⁵⁴ Publicada en la Gaceta de Madrid de 12 de desembre de 1931 (núm. 346).

⁵⁵ Llei de 13 de maig de 1933 sobre la defensa, conservació i acreixement del Patrimoni Històric Artístic Nacional, publicada a la Gaceta de Madrid de 25 de maig de 1933 (núm. 145).

“Monumentos histórico-artsticos”. Crida l’atenció aquesta aparent contundència temporal de la llei que marca una línia clara al referir-se als béns més antics d’un segle. Nogensmenys, el mateix article matisa tot seguit que també estaran inclosos *“aquells que sense aquesta antiguitat també tinguin un valor artístic i històric”* per acabar dient que *“exceptuant, naturalment, les obres d’art contemporànies”*. Aquest gir de la llei demostren la dificultat del legislador per a traçar la línia que delimita l’àmbit de protecció, demostrant una certa por de deixar fora de la protecció béns que ho mereixerien però al mateix temps amb por d’excedir-se.

En l’àmbit de les actuals Comunitats Autònomes, en aquesta època republicana trobem alguna escassa regulació. Així, la Generalitat de Catalunya va aprovar la llei de Conservació del Patrimoni Històric, Artístic i Científic de Catalunya de 3 de juliol de 1934⁵⁶ la qual, en el seu article primer, defineix el què calia entendre per Patrimoni Històric: *“Tots els béns mobles i immobles d’interès artístic, històric, científic i arqueològic existents a Catalunya”*. A continuació relaciona de forma exhaustiva tots els altres béns que també s’inclouen com a mobles (documents i llibres) i com a immobles (jaciments arqueològics, paratges, parcs, jardins i conjunts urbans d’interès. Defineix també el concepte de forma negativa excloent les obres d’autors vius i les que tinguin menys de cinquanta anys. Fixeu-nos en que, mentre la llei estatal posa el llindar en cent anys d’antiguitat, la llei catalana ho redueixi substancialment.

Amb el pas dels anys, i ja passada la Guerra Civil, es va produint un augment de l’àmbit objectiu de protecció i del concepte mateix de patrimoni, tal com es comprova en el Decret de 1955 i en la llei de 9 d’abril de 1976 on es parla de

⁵⁶ Publicada al DOGC de 5 de juliol de 1934 (núm. 186)

“Patrimoni Històric Artístic”. La inflexió definitiva la trobem a l'article 46 de la Constitució de 1978 i amb la Llei 16/1985, de 25 de juny, de *Patrimonio Histórico Español*⁵⁷ (LPHE).

En l'àmbit estrictament jurídic, constatem com les expressions que s'han utilitzat per referir-se als béns objecte de protecció han estat molt variades. Així, des d'antiguitats, patrimoni històric-artístic, patrimoni cultural, riquesa artística, patrimoni nacional, etc. Tal com hem vist, molt sovint s'ha fet servir l'expressió “artístic” acompanyada o no de la paraula “històric” però el que no havia succeït mai és l'ús de la paraula “històric” sola. De fet, l'evolució terminològica ha anat aparellada amb l'evolució de la pròpia societat i de la major sensibilitat proteccionista i de promoció dels béns culturals. Més que redefinir-se aquest tipus de béns, el que ha anat succeint és una ampliació dels que han de ser objecte d'especial atenció de les autoritats. Tal com indica RUIZ-RICO⁵⁸, en el llenguatge jurídic les expressions que fan referència per separat al valor “històric” (monuments històrics, antiguitats, monuments arqueològics, etc) juntament amb les expressions que deriven de la qualitat “artístic” (béns artístics, riquesa artística, etc) han estat expressions constants en el nostre ordenament jurídic. A partir dels anys trenta es produeix una unificació terminològica amb un intent de sintetitzar amb els adjectius “històric” i “artístic” una nova categoria dogmàtica. En paraules de PEREZ MORENO⁵⁹ el trànsit d'una concepció individualitzada dels objectes d'interès artístic o

⁵⁷ Publica en el BOE núm. 155 de 29.6.1985. Tindrem ocasió d'analitzar en profunditat la Constitució i aquesta Llei en els capítols posteriors.

⁵⁸ RUIZ-RICO, G. “La disciplina constitucional del Patrimonio Histórico en España”, *Patrimonio Cultural y Derecho*, núm. 4, 2000, p. 39.

⁵⁹ PEREZ MORENO, A, *El postulado constitucional de la promoción y conservación del patrimonio histórico artístico*, en “Estudios sobre la Constitución española. Homenaje al profesor Eduardo García García de Enterría”, Tomo II, Madrid, 1991.

històric a la noció de béns culturals suposa una transformació que supera el terreny de la configuració dogmàtica per arribar a afectar tot el conjunt de relacions jurídiques, públiques i privades, en les que s'integren aquest béns.

Vist amb detall l'evolució del concepte del Patrimoni Històric espanyol en l'ordenament jurídic estem en disposició d'abordar l'anàlisi del seu concepte a la llum de l'actual legislació del Patrimoni Històric espanyol.

3.3 El concepte de Patrimoni Històric en les seves lleis de protecció.

3.3.1 Aspectes terminològics en la Llei de Patrimoni Històric Espanyol.

En un apartat posterior veurem com, al cap i a la fi, la regulació internacional deixa a criteri de cada Estat la concreció jurídica del que cal entendre per Patrimoni Històric. A Espanya aquesta concreció jurídica es va materialitzar en la LPHE esmentada anteriorment.

En aquest context, la primera reflexió que hom es planteja a l'hora d'analitzar la legislació del Patrimoni Històric és la definició del seu àmbit objectiu. D'aquesta definició dependrà l'efectivitat mateixa de les mesures legals i de la seva conservació. Cal dir que hi ha una notòria imprecisió terminològica en aquesta matèria. La doctrina, tal com hem exposat al punt anterior no ha arribat a un consens unànime sobre l'exactitud de les definicions. La terminologia mateixa és confusa: patrimoni històric, patrimoni artístic, patrimoni cultural, béns culturals. El legislador espanyol ha optat per l'expressió "patrimoni històric" caracteritzant així tots els béns que s'inclouen sota el seu règim jurídic. L'element diferenciador és, docs, la seva "historicitat". Aquesta és la tesi defensada per ALEGRE ÁVILA⁶⁰ contra la opció de PIETRO DE PEDRO⁶¹ que és més partidari del concepte de "patrimoni cultural". Aquest autor defensa que

⁶⁰ ALEGRE AVILA, JM., "Observaciones para una revisión de la Ley del Patrimonio Histórico Español de 1985", *Patrimonio Cultural y Derecho*, nº 13, 2009, p. 12.

⁶¹ PRIETO DE PEDRO, J: *Cultura, culturas y Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993

l'expressió "històric" no respon a la tradició espanyola. ÁLVAREZ ÁLVAREZ⁶² defensa, en canvi, l'expressió "artístic" en contraposició a l'expressió "històric". En opinió d'aquest últim autor la decisió del legislador triant el terme Patrimoni Històric és més adient atès que la Constitució parla de Patrimoni Històric, Cultural i Artístic i és, per tant, aquesta expressió la més omnicomprensiva. De fet, si haguéssim de triar només una paraula per a definir els tres aspectes que refereix la Constitució aquesta seria la de Patrimoni Cultural, la qual cosa entenem avalada per la regulació internacional⁶³.

Sigui com sigui, la postura del legislador espanyol, i majoritària en la doctrina, és la de fer servir l'expressió de Patrimoni Històric com així ho recull el Preàmbul de la LPHE mateixa. La supressió de l'anterior qualificació de "artístic" per la nova de "històric" obeeix a la concepció que deriva de la doctrina italiana i del seu concepte de "bé cultural" com a testimoni material. Aquest paper de testimoniatge és el que justifica l'apel·latiu de "històric" associat al de Patrimoni⁶⁴. En el cas de les regulacions de moltes Comunitats Autònomes veurem com s'ha optat directament pel qualificatiu de Patrimoni Cultural, el qual té, fins i tot, una concepció més àmplia al incloure, a més, el patrimoni immaterial. Nogensmenys, la mateixa LPHE recull també aquest aspecte en els seus articles 46 i 47 on es regula el Patrimoni Etnogràfic.

⁶² ÁLVAREZ ÁLVAREZ, JL.: Estudios sobre el patrimonio histórico español y la ley de 25 de junio de 1985, Ed. Civitas, Madrid, 1989, p. 78 i 91.

⁶³ La regulació internacional s'ha inclinat tradicionalment per l'expressió Patrimoni Cultural, com es pot apreciar, per exemple, en la Convenció de La Haya de 1954 en el marc de la UNESCO.

⁶⁴ En opinió de ÁLVAREZ ÁLVAREZ "esta ley se refiere a las creaciones artísticas y a los bienes o valores históricos que existen en España, pero no es una ley que regule la historia, evidentemente; ni tampoco debe considerarse, en mi opinión, más importante el aspecto histórico que el artístico, sino que son dos aspectos complementarios", ÁLVAREZ ÁLVAREZ, JL.: Estudios sobre el patrimonio histórico español y la ley de 25 de junio de 1985, Ed. Civitas, Madrid, 1989, p. 95.

Cal tenir present que la LPHE no regula tot el Patrimoni Cultural per la qual cosa és comprensible que el legislador fos reticent a fer servir aquesta expressió. Pensem que una part importantíssima del patrimoni cultural ni tan sols s'esmenta en la llei. Aquesta part del patrimoni no inclosa en la LPHE és la música i la literatura, per exemple. En opinió d'ALEGRE ÁVILA no hi ha raons que justifiquin la substitució del terme "històric" per "cultural" en el títol de la llei. Els béns que integren el Patrimoni Històric són béns històrics els quals porten de forma inherent un valor cultural⁶⁵.

La LPHE configura un concepte ampliat dels béns als que serà d'aplicació. Així, i del que es desprèn de la redacció de la LPHE, la concepció del Patrimoni Històric adquireix una visió més amplia. En el seu preàmbul diu: *"Esta Ley consagra una nueva definición de Patrimonio Histórico y amplía notablemente su extensión. En ella quedan comprendidos los bienes muebles e inmuebles que los constituyen, el patrimonio arqueológico y el etnográfico, los museos, archivos y bibliotecas de titularidad estatal, así como el patrimonio documental y bibliográfico"*. En coherència amb aquesta concepció, l'article 1.2 defineix què cal entendre per Patrimoni Històric a ulls de la legislació: *"Integran el Patrimonio Histórico Español los inmuebles y objetos muebles de interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico. También forman parte del mismo el patrimonio documental y bibliográfico, los yacimientos y zonas arqueológicas, así como los sitios naturales, jardines y parques, que tengan valor artístico, histórico o antropológico."* Les disposicions addicionals d'aquesta llei completen l'àmbit

⁶⁵ ALEGRE AVILA, JM., "Observaciones para una revisión de la Ley del Patrimonio Histórico Español de 1985", Patrimonio Cultural y Derecho, nº 13, 2009. p. 13.

objectiu al reconèixer situacions individualitzades procedents de les legislacions anteriors, atès que la llei 16/1985 no fa taula rasa amb la legislació anterior⁶⁶.

Inclou també la LPHE la regulació de béns del patrimoni artístic contemporani la qual cosa no pot ser considerada, òbviament, com a Patrimoni Històric. En aquest cas el que preval és el valor artístic sobre l'històric dels béns, per la qual cosa no ens hauríem de referir a aquest patrimoni com a històric. Nogensmenys, al parlar de Patrimoni Històric no podem deixar de banda el seu caràcter, al seu torn, d'artístic de molts dels béns que l'integren. És per aquest motiu que resulta difícil separar l'aspecte artístic de molts béns de Patrimoni Històric al anar, ambdós, de la mà.

Però, definitivament, més enllà de l'elecció terminològica del legislador és transcendent el contingut que se li dona al mateix en la llei, i que aquesta inclou sense dubtes els "*immobles i objectes mobles d'interès artístic, històric, etc.*" De la delimitació del concepte sabrem quin són els béns que queden inclosos en l'àmbit de regulació de la LPHE. La tendència de la legislació és la d'ampliar l'àmbit de protecció per tal d'incloure tots aquells béns que recullin els valors culturals, artístics i històrics.

Per tal de delimitar l'objecte de protecció les lleis han fet servir diverses tècniques des de la simple enumeració fins a la classificació i finalment la categorització o conceptualització tal i com hem assenyalat en l'apartat anterior. En el cas espanyol, el mètode més emprat ha estat el de la categorització dels béns mitjançant una descripció que necessàriament ha de fer servir conceptes

⁶⁶ Observem, doncs, al llarg dels anys una ampliació del concepte jurídic de patrimoni seguint la tendència amplificadora marcada per l'Acord de Granada d'octubre de 1985, al temps que apareix la constitucionalització de la seva protecció.

jurídics indeterminats però que, d'altra banda, permet abastar més béns i assegurar-se en no deixar béns fora de l'àmbit de protecció de la llei.

En definitiva, la LPHE ha optat per l'expressió Patrimoni Històric per sobre de la de Patrimoni Cultural. Tot i així la LPHE no es queda en una simple definició conceptual, que sempre pot ser objecte de discussions doctrinals, sinó que intenta abastar tots els béns que han de considerar-se sota el seu paraigua protector. I és, en aquest punt, en el de la concreció de quins béns han de ser objecte de protecció on trobem menys discrepàncies doctrinals.

3.3.2 La definició del Patrimoni Històric en la normativa pròpia de les Comunitats Autònomes.

La regulació de les Comunitats Autònomes en matèria de Patrimoni Històric contribueix a augmentar la confusió conceptual que plana sobre aquesta àmbit de regulació jurídica. Així, podem classificar les lleis autonòmiques en dos grans grups. D'una banda, aquelles Comunitats Autònomes que han optat per la denominació de "Patrimoni Històric", seguint així la nomenclatura de la Llei estatal i, d'altra banda, les Comunitats Autònomes que han optat pel terme "Patrimoni Cultural". A mig camí, cal esmentar els casos de La Rioja, que opta per la denominació de "Patrimoni Cultural, Històric i Artístic" més fidel terminològicament parlant a la redacció de l'article 46 de la Constitució espanyola. I, finalment, la comunitat d'Extremadura, que fa servir l'expressió més eclèctica de "Patrimoni Històric i Cultural", obviant el terme "patrimoni artístic". Veiem a continuació com mentre que les que opten per mantenir la denominació estatal de Patrimoni Històric són minoria (5 Comunitats

Autònomes) la majoria han optat per la denominació de Patrimoni Cultural (10 Comunitats Autònomes), i les altres dues Comunitats Autònomes abans esmentades han optat per denominacions combinades⁶⁷:

Comunitat Autònoma	Denominació a la Llei
MADRID	Ley 3/2013 de 18 de juny del Patrimonio Histórico de la Comunidad de Madrid
ANDALUSIA	Ley 14/2007, de 26 de noviembre de Patrimonio Histórico de Andalucía
CATALUNYA	Llei 9/1993, de 30 de setembre, de Patrimoni Cultural
VALÈNCIA	Ley 4/1998, de 11 de junio del Patrimonio Cultural de Comunidad Valenciana
ARAGÓ	Ley 3/1999, de 10 de marzo de Patrimonio Cultural de Aragón
BALEARS	Ley 12/1998, de 21 de diciembre, de Patrimonio

⁶⁷ Ley 3/2013 de 18 de juny del Patrimonio Histórico de la Comunidad de Madrid (BOCM núm. 114 de 19 de juny de 2013); Ley 14/2007, de 26 de noviembre de Patrimonio Histórico de Andalucía BOJA núm. 248, de 19 de diciembre de 2007; Llei 9/1993, de 30 de setembre, de Patrimoni Cultural (DO. Generalitat de Catalunya 11 octubre 1993, núm. 1807); Ley 4/1998, de 11 de junio del Patrimonio Cultural de Comunidad Valenciana (DO. Generalitat Valenciana 18 junio 1998, núm. 3267); Ley 3/1999, de 10 de marzo de Patrimonio Cultural de Aragón (BO. Aragón 29 marzo 1999, núm. 36); Ley 12/1998, de 21 de diciembre, de Patrimonio Histórico de Illes Balears (BO. Illes Balears 29 diciembre 1998, núm. 165); Ley 7/2004, de 18 de octubre, de Patrimonio Cultural, Histórico y Artístico de La Rioja (BO. La Rioja 23 octubre 2004, núm. 136); Ley 7/1990, de 3 de julio del Patrimonio Cultural del País Vasco (BO. País Vasco 6 agosto 1990, núm. 157); Ley 11/1998, de 13 de octubre, de Patrimonio Cultural de Cantabria (BOE núm. 10 Martes 12 enero 1999); Ley Foral 14/2005, de 22 de noviembre, del Patrimonio Cultural de Navarra (BON núm 141 25 de noviembre de 2005); Ley 8/1995, de 30 de octubre, del Patrimonio Cultural de Galicia (DOG de 8 de noviembre de 1995); Ley 12/2002, de 11 de julio, de Patrimonio Cultural de Castilla y León (BOE núm. 183 de 1 agosto 2002); Ley 2/1999, de 29 de marzo, de Patrimonio Histórico y Cultural de Extremadura (DOE núm. 59 de 22 Mayo de 1999); Ley 4/1990, de 30 de mayo, del Patrimonio Histórico de Castilla-La Mancha (BOE núm. 221 de 14 septiembre de 1990); Ley 4/2007, de 16 de marzo, de Patrimonio Cultural de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia (Boletín Oficial de la Región de Murcia núm. 83 de 12 de abril de 2007); Ley 4/1999, de 15 de marzo, de Patrimonio Histórico de Canarias (BOC núm. 36 de 24 de marzo de 1999); Ley del Principado de Asturias 1/2001, de 6 de marzo, de Patrimonio Cultural (Boletín Oficial del Principado de Asturias de 30 de noviembre de 2001).

	Histórico de Illes Balears
LA RIOJA	Ley 7/2004, de 18 de octubre, de Patrimonio Cultural, Histórico y Artístico de La Rioja
PAIS BASC	Ley 7/1990, de 3 de julio del Patrimonio Cultural del País Vasco
CANTABRIA	Ley 11/1998, de 13 de octubre, de Patrimonio Cultural de Cantabria
NAVARRA	Ley Foral 14/2005, de 22 de noviembre, del Patrimonio Cultural de Navarra.
GALÍCIA	Ley 8/1995, de 30 de octubre, del Patrimonio Cultural de Galicia
CASTELLA-LLEÓ	Ley 12/2002, de 11 de julio, de Patrimonio Cultural de Castilla y León.
EXTREMADURA	Ley 2/1999, de 29 de marzo, de Patrimonio Histórico y Cultural de Extremadura
CASTELLA-LA MANXA	Ley 4/1990, de 30 de mayo, del Patrimonio Histórico de Castilla-La Mancha
MÚRCIA	Ley 4/2007, de 16 de marzo, de Patrimonio Cultural de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia
CANÀRIES	Ley 4/1999, de 15 de marzo, de Patrimonio Histórico de Canarias
ASTÚRIES	Ley del Principado de Asturias 1/2001, de 6 de marzo, de Patrimonio Cultural

Pel que fa a la justificació d'aquestes diferències en la denominació de les lleis autonòmiques val la pena fixar-s'hi en els preàmbuls o exposició de motius de moltes d'elles que ens donen llum sobre el perquè de la denominació de la norma. En principi cabria pensar que si les competències són exactament les mateixes, la denominació de les lleis no hauria de presentar diferències conceptuals importants. De fet, cabria esperar que la denominació de la llei fos, majoritàriament, com la Llei de Patrimoni Històric Espanyol, de manera que les normes es diguessin precisament de Patrimoni Històric. Probablement per aquesta raó, aquelles Comunitats Autònomes que han optat per mantenir la denominació de Patrimoni Històric no s'han entretingut gaire en la justificació del nom de la llei, mentre que les Comunitats Autònomes que han optat per l'expressió Patrimoni Cultural s'han esplaiat més en l'explicació del perquè es separen del criteri de l'Estat.

Dintre de les que mantenen la denominació Estatal, només llei de Castella-La Manxa introdueix una explicació que fonamenta aquesta expressió al torn que vincula el concepte de Patrimoni Històric de Castella-La Manxa amb el d'Espanya. Així el seu preàmbul diu que: *“Se pretende así hacer efectivo el propio concepto de patrimonio como conjunto de bienes que, precisamente por ser de indole cultural y artística, se han convenido en patrimoniales por la exclusiva acción social de los ciudadanos, al apreciarlos como riqueza colectiva y como aportación histórica al interminable horizonte de la creatividad humana. Amasados siglo a siglo y de pueblo en pueblo, los bienes culturales del patrimonio histórico de Castilla-La Mancha llevan el cuño de la identidad española y forman parte de la contribución de España a la civilización universal”*.

En canvi, com dèiem, on les justificacions són més extenses i freqüents és en les lleis d'aquelles Comunitats Autònomes que es denominen de Patrimoni Cultural. Així en el cas de Catalunya es diu que *“La Llei parteix d'un concepte ampli del patrimoni cultural de Catalunya, que engloba el patrimoni moble, el patrimoni immoble i el patrimoni immaterial, siguin de titularitat pública o privada, i les manifestacions de la cultura tradicional i popular”*. La llei valenciana justifica de forma explícita l'ús de la paraula “cultural” quan afirma que *“La Ley adopta en su denominación el término cultural por considerarlo el más ajustado a la amplitud de los valores que, según lo dispuesto en el artículo 1, definen el patrimonio que constituye su objeto, cuya naturaleza no se agota en lo puramente histórico o artístico.”* En el mateix sentit la llei basca es justifica per la diferència en l'amplitud d'ambdós conceptes: *“Se presenta bajo el título de Ley de Patrimonio Cultural por entender que el término cultura es más apropiado y válido para englobar todas las cuestiones que la misma regula Patrimonio histórico, archivos, bibliotecas y museos, y por entender que el concepto de cultura es más amplio que el de historia, dentro del cual éste también queda englobado como un elemento más.”* Igual d'explícita resulta la llei càntabra quan justifica el perquè del terme Cultural en preferència al terme Històric. Així en el seu preàmbul exposa el seu raonament de la forma següent: *“La denominación «Patrimonio Cultural», persigue acoger un concepto mucho más amplio que el propuesto por el más tradicional «Patrimonio Histórico», ya que entre los bienes culturales que deban protegerse, se hallan no sólo los muebles e inmuebles, sino el amplio patrimonio inmaterial, entre el que se encuentran las manifestaciones de la cultura popular tradicional de Cantabria. Pero desde otro punto de vista, el término «Patrimonio Cultural» expresa*

mucho más nítidamente que el de «Patrimonio Histórico» la especificidad del patrimonio a proteger, al referirse a aquel que ha ido conformando la identidad de Cantabria a lo largo de los tiempos.”

També aprofundeix en la idea de l'amplitud del concepte cultura, la llei de la Regió de Múrcia quan ens diu que: *“La Ley adopta en su denominación el término cultural por considerarlo el más ajustado a la amplitud de los valores que definen el patrimonio que constituye su objeto, cuya naturaleza no se agota en lo puramente histórico o artístico.”* Però en aquest cas, a més, es justifica l'elecció del terme Cultural, per la seva íntima connexió amb el terme Patrimoni Natural el qual, entén el legislador, vinculat al de Patrimoni Cultural: *“la protección del paisaje cultural, como porción de territorio rural, urbano o costero donde existan bienes que por su valor histórico, artístico, estético, etnográfico o antropológico e integración con los recursos naturales o culturales merece un régimen jurídico especial.”*

En canvi, la llei aragonesa invoca la nomenclatura emprada en la regulació internacional, concretament en el Conveni de París de 1972 ratificat per l'Estat espanyol en 1982: *“En ese sentido, el patrimonio cultural es concepto del Derecho Internacional General, apto para caracterizar un tesoro común de la humanidad, cuya conservación debe garantizarse en interés de las futuras generaciones.”*

Finalment, i a modus de resum, el preàmbul de la llei asturiana fa una explicació extensa i detallada de les justificacions que apareixen a la resta de lleis de les Comunitats Autònomes que fan servir la denominació de Patrimoni Cultural. Així justifica i fonamenta de forma didàctica la diferent amplitud dels conceptes Cultural i Històric, la seva referència en la regulació dels Convenis

internacionals i finalment, la seva vinculació amb el Patrimoni Natural: *“La Ley recoge en su denominación el término "patrimonio cultural", como sucede con una parte de la legislación autonómica española, así como con diversos convenios y protocolos internacionales suscritos por el Estado español. Ello no significa, con respecto a la legislación que la precede, una mutación radical del ámbito al que extiende su protección. Por el contrario, se inserta plenamente en la tradición jurídica de la legislación española de protección del patrimonio histórico y en sus normas se toma en cuenta el hecho de que es el transcurso del tiempo y la participación en la historia de la comunidad lo que da sentido a la incorporación de las creaciones individuales al patrimonio colectivo que se protege. La elección del término "cultural" indica, sin embargo, que en su redacción aparecen aspectos como las manifestaciones lingüísticas, las costumbres, las expresiones artísticas de tradición oral y otras formas de expresión comunitarias que deben ser protegidas, mediante su estudio y el apoyo a su transmisión a las generaciones futuras, más allá incluso de su reflejo en objetos o bienes materiales de interés histórico. A la vez, el término "cultural" indica también el carácter complementario de esta legislación con respecto a la que se desarrolla para la protección del patrimonio natural, señalando así las dos grandes categorías de bienes cuya protección asumen los poderes públicos, para evitar los efectos destructivos que en ciertos ámbitos pueden tener las rápidas transformaciones económicas que se producen en nuestra época.”*

Un altre aspecte en el que les legislacions de les Comunitats Autònomes no van al uníson és a l'hora de definir l'àmbit de béns sobre els quals s'aplica la llei. Les solucions a l'hora de referir-se als components del Patrimoni Històric o

Cultural són diverses. Pel que fa als béns mobles i immobles aquests han de contenir unes característiques que els facin mereixedors d'un interès per tal de considerar-se dins de l'àmbit de protecció de la norma. Aquest interès això com les categories als que pertanyen estan recollit de diverses formes a les normes autonòmiques. Veiem un resum que ens dóna una visió global comparada de les diferents solucions quan a nomenclatura que han adoptat les diferents lleis autonòmiques:

CC.AA⁶⁸																		
Tipus bé / interès	MAD	AND	CAT	VAL	ARA	BAL	LAR	PB	CANT	NAV	GAL	C-LL	EXT	C-LM	MUR	CAN	AST	
Cultural		X	X	X	X	X	X			X					X		X	
Social						X		X										
Artístic	X	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	
Paisatgístic	X																	
Arquitectònic	X		X	X	X	X	X		X	X	X	X	X			X		
Geològic																	X	
Històric	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	
Paleontològic	X		X	X	X	X	X		X		X	X	X	X	X	X	X	
Arqueològic	X	X	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X	
Etnogràfic	X						X	X	X		X			X	X	X	X	
Científic		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		

⁶⁸ MAD: Comunitat de Madrid; AND: Andalusia; CAT: Catalunya; VAL: Comunitat Valenciana; ARA: Aragó; BAL: Illes Balears; LAR: La Rioja; CANT: Cantàbria; NAV: Comunitat Foral de Navarra; GAL: Galícia; C-LL: Castella-Lleó; EXT: Extremadura; C-LM: Castella-La Manxa; MUR: Múrcia; CAN: Canàries; AST: Astúries.

Tècnic			X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	
Natural ⁶⁹							X		X		X		X	X				X
Urbanístic ⁷⁰							X	X	X		X		X					
Industrial	X	X				X	X		X	X			X		X			
Etnològic		X	X	X	X	X				X		X	X					
Documental	X	X	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X		X
Bibliogràfic	X	X	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X		X
Lingüístic		X	X		X		X			X		X	X					X
Antropològic				X	X	X	X											
Immaterial ⁷¹		X	X	X	X		X	X	X	X	X	X				X	X	
Antròpic					X													
Cinematogràfic					X													
Audiovisual							X											

Com es pot apreciar, els valors que es recullen en les diferents normes autonòmiques associats als béns del Patrimoni Històric, es barregen amb les categories de béns i es superposen entre sí, sense que es pugui apreciar una clara sistematització. De manera que les normes, en un intent de no deixar-se béns fora del seu camp d'influència, tracten d'incloure qualsevol bé que

⁶⁹ De vegades es refereix com a parcs i jardins amb interès històric o amb interès botànic o biològic.

⁷⁰ Agrupa també les zones urbanes.

⁷¹ Dintre del patrimoni immaterial s'inclouen molt sovint manifestacions de les tradicions, i la cultura popular oral.

reuneixi alguns dels valors relacionats o bé que es puguin incloure en alguna de les categories contemplades.

En resum, la regulació del Patrimoni Històric en les Comunitats Autònomes no ajuda a posar ordre a aquest concepte sinó que contribueix a fer-lo encara més complex, la qual cosa no s'ha de valorar necessàriament de forma negativa atès que ajuda a enriquir els matissos del mateix.

3.3.3 Les categories dels béns protegits per la Llei del Patrimoni Històric Espanyol.

La llei espanyola de protecció del Patrimoni Històric, Llei 16/1985, de 25 de juny del Patrimoni Històric Espanyol⁷², conté en el seu article primer una definició dels béns a protegir, esmentant-ne també els béns del patrimoni documental i bibliogràfic. Així, l'article 1.3 ens diu que "*los bienes más relevantes del Patrimonio Histórico Español deberán ser inventariados o declarados de interés cultural en los términos previstos en esta Ley*". En bona lògica, tots aquest béns hauran de ser identificats mitjançant algun acte administratiu tot i que això no sempre es compleix. Per als béns declarats formalment dintre de les categories de Bé d'Interès Cultural o de Bé Inventariat sí que hi haurà un acte exprés de l'Administració. En canvi, la resta de béns del Patrimoni Històric Espanyol no inclosos dintre d'aquestes dues categories semblen tenir un règim jurídic diferent, definit de forma més genèrica a la

⁷² Publicada al BOE 155/1985, de 29 de juny de 1985.

mateixa norma i sense que es requereix la declaració formal mitjançant un acte administratiu⁷³.

La classificació de béns que es desprèn, tant del Reglament de PHE⁷⁴ com de la Llei de PHE segueix el següent esquema:

- i. Béns immobles
 - a. Declarats d'Interès cultural
 - i. Declarats per la llei.
 - ii. Declarats per Reial Decret de forma individualitzada
 - b. Tipologia:
 - i. Monuments
 - ii. Jardins històrics
 - iii. Conjunt històric
 - iv. Lloc històric
 - v. Zones arqueològiques
- ii. Béns mobles
 - a. Declarats d'interès cultural
 - i. Declarats per la llei.
 - ii. Declarats per Reial Decret de forma individualitzada
 - b. Tipologia
 - i. Patrimoni arqueològic

⁷³ Aquest concepte de "patrimonio obert" pot comportar, segons Tomás Ramón FERNANDEZ (FERNANDEZ, R.T.: "La legislación española sobre Patrimonio Histórico-Artístico. Balance de la situación de cara a su reforma", *Revista de Derecho Urbanístico*, núm. 60.) pot comportar problemes d'inseguretat jurídica als titulars d'aquests béns. El fet de tractar-se de conceptes jurídics indeterminats que cal concretar juntament amb la necessitat de ser apreciats per experts la concurrència dels valors contemplats en l'article 1.2 de la Llei 16/1985, de 25 de juny, plantejen molts interrogants sobre la seva inclusió en l'àmbit protector de la llei.

⁷⁴ El Reglament de la LPHE va ser aprovat amb el Reial Decret 111/1986, de 10 de gener, de desenvolupament parcial de la Llei 16/1985, de 25 de juny, del Patrimoni Històric Espanyol (BOE 24/1986, de 28 de gener de 1986)

- ii. Patrimoni etnogràfic
- iii. Patrimoni documental
- iv. Patrimoni bibliogràfic
- v. Arxius
- vi. Biblioteques
- vii. Museus

Caldria afegir també una tipologia de béns titularitat de l'Estat no recollits en la LPHE com són els anomenats béns del Patrimoni Nacional⁷⁵.

En els següents apartats analitzarem amb més detall cada categoria d'aquests béns.

3.3.3.1. El patrimoni immobiliari.

La definició de bé immoble a efectes de la LPHE la trobem a l'article 14.1 de la mateixa norma on diu: *“Para los efectos de esta Ley tienen la consideración de bienes inmuebles, además de los enumerados en el artículo 334 del Código Civil⁷⁶, cuantos elementos puedan considerarse consustanciales con los*

⁷⁵ La regulació del Patrimoni Nacional té els seus antecedents durant la dictadura, on la trobem a la Llei de 7 de març de 1940 i al Reglament de 14 d'abril de 1942. A l'època republicana es denominava *Patrimonio de la República* mentre que anteriorment es coneixia com el *Patrimoni de la Corona*, amb personalitat jurídica diferent del patrimoni privat del Rei. Actualment, el Patrimoni Nacional està regulat per la Llei 23/1982 de 16 de juny, i es constitueix com a un organisme públic que custodia els béns de titularitat del Estat afectats a l'ús i servei del Rei i els membres de la Família Reial.

⁷⁶ D'acord amb l'article 334 del Codi Civil Comú, són béns immobles:
*“Les terres, edificis, camins i construccions de tot gènere adherides al sòl.
 Els arbres i plantes i els fruits pendents, mentre estiguessin units a la terra o formessin part integrant d'un immoble.
 Tot el que estigui unit a un immoble d'una manera fixa, de manera que no pugui separar-se d'ell sense trencament de la matèria o deterioració de l'objecte.
 Les estàtues, relleus, pintures o altres objectes d'ús o ornamentació, col·locats en edificis o *heredades per l'amo de l'immoble en tal forma que reveli el propòsit d'unir-los d'una manera permanent al fundo.
 Les màquines, gots, instruments o utensilis destinats pel propietari de la finca a la indústria o*

edificios y formen parte de los mismos o de su entorno, o lo hayan formado, aunque en el caso de poder ser separados constituyan un todo perfecto de fácil aplicación a otras construcciones o usos distintos del suyo original, cualquiera que sea la materia de que estén formados y aunque su separación no perjudique visiblemente al mérito histórico o artístico del inmueble al que están adheridos.” A continuació, ens exposa una relació tancada de la classificació dels immobles així considerats: *“Los bienes inmuebles integrados en el Patrimonio Histórico Español pueden ser declarados Monumentos, Jardines,*

explotació que es realitzi en un edifici o hereteu, i que directament concorrin a satisfer les necessitats de l'explotació mateixa.

*Els vivers d'animals, colomars, ruscs, estanys de peixos o *criaderos anàlegs, quan el propietari els hagi col·locat o els conservi amb el propòsit de mantenir-los units a la finca, i formant part d'ella d'una manera permanent.*

Els abonaments destinats al cultiu d'una hereteu, que estiguin a les terres on hagin d'utilitzar-se.

*Les mines, pedreres i *escoriales, mentre la seva matèria roman unida al jaciment i les aigües vives o estancades.*

Els discs i construccions que, tot i que siguin flotants, estiguin destinats pel seu objecte i condicions a romandre en un punt fix d'un riu, llac o costa.

Les concessions administratives d'obres públiques i les servituds i altres drets reals sobre béns immobles.”

Segons l'article 511-2 de la Llei 5/2006, de 10 de maig, del llibre cinquè del Codi civil de Catalunya, relatiu als drets reals, es consideren béns immobles:

“a) El sòl, les construccions i les obres permanents.

b) L'aigua, els vegetals i els minerals, mentre no siguin separats o extrets del sòl.

c) Els béns mobles incorporats de manera fixa a un bé immoble del qual no poden ésser separats sense que es deteriorin.

d) Els drets reals i les concessions administratives que recauen sobre béns immobles, ports i refugis nàutics, i també els drets d'aprofitament urbanístic.”

Cal afegir la definició d'edificació que fa la Llei 38/1999, de 5 de novembre, d'Ordenació de l'Edificació (BOE nº266 de 6.11.1999) en el seu article 2.1, el qual fa una definició no del tot exclusiva, però, del que cal entendre per edificació. En l'apartat següent inclou també en el concepte “edificació” a les obres d'ampliació, reforma, modificació, rehabilitació, així com les d'intervenció, ni que sigui parcial, en edificis protegits. Dit això, la definició d'aquesta norma disposa que: *“1. Esta Ley es de aplicación al proceso de la edificación, entendiéndose por tal la acción y el resultado de construir un edificio de carácter permanente, público o privado, cuyo uso principal esté comprendido en los siguientes grupos:*

a) Administrativo, sanitario, religioso, residencial en todas sus formas, docente y cultural.

b) Aeronáutico; agropecuario; de la energía; de la hidráulica; minero; de telecomunicaciones (referido a la ingeniería de las telecomunicaciones); del transporte terrestre, marítimo, fluvial y aéreo; forestal; industrial; naval; de la ingeniería de saneamiento e higiene, y accesorio a las obras de ingeniería y su explotación.

c) Todas las demás edificaciones cuyos usos no estén expresamente relacionados en los grupos anteriores.”

Conjuntos y Sitios Históricos, así como Zonas Arqueológicas, todos ellos como Bienes de Interés Cultural".

A més, cal incloure dintre de la categoria d'immobles, aquells elements del patrimoni etnogràfic, regulats a l'article 47 de la LPHE i que, en virtut de la mateixa cal considerar béns immobles amb les següents característiques:

"Son bienes inmuebles de carácter etnográfico, y se regirán por lo dispuesto en los Títulos II y IV de la presente Ley, aquellas edificaciones e instalaciones cuyo modelo constitutivo sea expresión de conocimientos adquiridos, arraigados y transmitidos consuetudinariamente y cuya factura se acomode, en su conjunto o parcialmente, a una clase, tipo o forma arquitectónicos utilizados tradicionalmente por las comunidades o grupos humanos."

Els béns immobles cosntitueixen part molt important del Patrimoni Històric i la seva heterogènia definició afecta, com tindrem ocasió de veure al llarg d'aquest treball, a diversos àmbits legislatius. En definitiva, els béns del Patrimoni Històric immoble inclouen una àmplia categoria de béns que, de forma detallada, desgranarem a continuació.

a. Monument.

D'acord amb l'article 15.1 de la LPHE tenen la consideració de monuments *"aquellos bienes inmuebles que constituyen realizaciones arquitectónicas o de ingeniería, u obras de escultura colosal siempre que tengan interés histórico, artístico, científico o social."*

La llei intenta fer una definició de monument que inclou els immobles concrets que conformen el concepte. Però, com assenyala BARRERO RODRÍGUEZ⁷⁷ la

⁷⁷ BARRERO RODRÍGUEZ, C., "La ordenación jurídica del patrimonio histórico", Ed. Civitas, (..) p.210.

definició legal no contribueix a aclarir el concepte de monument sinó a enterbolir-lo per dos motius. Per una banda, per la terminologia mateixa utilitzada per legislador, ja que no queda clar a quins béns exactament s'està referint. D'altra banda, per que la llei introdueix unes elevades notes d'indeterminació i d'imprecisió per a considerar un determinat immoble dintre d'aquesta categoria la qual cosa podria provocar certa inseguretats jurídica.

D'una banda, es refereix a les "realitzacions arquitectòniques" que, en primera instància englobaria a totes les edificacions, mentre que les "d'enginyeria" inclouria aquelles amb aplicacions tècniques específiques com ara estructures de reg, ponts, fàbriques dels inicis de la industrialització, etc. També inclou la categoria d'"escultures colossals". Si bé el concepte d'escultura no ofereix problemes per a la seva definició, cal tenir present que estem dins de la categoria d'immobles la qual cosa caldrà considerar les escultures que, com a tals immobles, estiguin adherides al terra⁷⁸.

Un cop analitzades les tres categories que recull aquest precepte (realitzacions arquitectòniques, realitzacions d'enginyeria i escultures colossals) cal detenir-se en la seva adjectivació, és a dir, en els conceptes d'interès històric, artístic, científic i social. La introducció d'aquests qualificatius a la norma suposa el concurs de conceptes jurídics indeterminats que aporten, més que una concreció en la seva definició, una dificultat afegida⁷⁹. L'article 1.2 inclou entre

⁷⁸ L'article 334.4 del Codi Civil diu que: "*Las estatuas, relieves, pinturas u otros objetos de uso u ornamentación, colocados en edificios o heredades por el dueño del inmueble en tal forma que revele el propósito de unirlos de un modo permanente al fundo.*"

⁷⁹ En el tràmit d'aprovació de la Llei a les Corts Generals, el Grup Parlamentari Mixt va presentar l'esmena número 158, defensada pel diputat Pérez Royo, en la que es proposava una nova redacció d'aquest apartat per a que els monuments fossin considerats els valors de l'article 1 de forma individualitzada. Aquesta esmena no va prosperar perquè es va entendre que ja es troba implícit en la redacció de l'article (BOCG d'11 de febrer de 1985, p. 1207)

els béns que conformen el Patrimoni Històric els que tinguin un interès artístic, històric, paleontològic, arqueològic, etnogràfic, científic o tècnic. Veiem ara com l'article 15 introdueix un nou valor a apreciar pel que fa als monuments com és el seu "interès social". Això obre la porta per a una consideració discrecional de l'apreciació de si, en cada cas, es reuneixen les condicions per a resoldre que determinat element mereix el qualificatiu de monument en raó al seu interès social. La idea de social, en principi, fa referència a allò que està connectat amb la societat, que li és d'interès. Però, a més, al situar aquest interès al costat de l'històric, artístic i científic, sembla que el legislador s'està referint a aspectes socials que no són justament els històrics, artístics i científics els quals, al seu torn, també poden ser considerats com a interessos socials⁸⁰.

b. Jardí històric.

Atenent a la definició de l'article 15.2 de la LPHE, es considera jardí històric "*el espacio delimitado, producto de la ordenación por el hombre de elementos naturales, a veces complementado con estructuras de fábrica, y estimado de interés en función de su origen o pasado histórico o de sus valores estéticos, sensoriales o botánicos.*"

Aquesta categoria representa una novetat sense precedents en el nostre ordenament jurídic. L'única referència la podem trobar en el Decret de 12 de juny de 1953 pel qual es dicten disposicions per a la formació de l'Inventari del

⁸⁰ Tal com expressa BARRERO RODRÍGUEZ (op. cit): "*por encima de los no muy correctos términos legales, el artículo 15.1 incluye en el Patrimonio Histórico, a través de su previa calificación como monumento, a aquellos inmuebles resultado de la acción del hombre en los que se halle presente un valor cultural, expresado, en primer término, a través de algunos de los concretos intereses previstos en el artículo 1.2*"

Tresor Artístic Nacional⁸¹ que, en el seu article segon inclou dins de l'inventari "els jardins artístics".

El projecte de llei aprovat pel Govern no contemplava aquesta categoria de béns immobles tot i que l'article 1 parlava clarament de "*sitios naturales, jardines y parques, que tengan valor artístico, histórico o antropológico.*" Aquest fet va ser posat de manifest pel Grup Parlamentari de Minoria Catalana el qual va presentar l'esmena número 210, el qual va plantejar la introducció del concepte de jardí i parc històric. La Ponència va acceptar l'esmena per unanimitat tot i que va variar sensiblement el seu redactat⁸².

El redactat d'aquesta disposició efectua una definició del que cal entendre per jardí a efectes de la LPHE. Es tracta d'un espai natural delimitat, però que ha estat modificat per l'home, ordenant els seus elements, Contempla la possibilitat d'incloure alguna construcció de caràcter accessori formant part del mateix. No ofereix gaires dubtes i indefinicions aquest concepte. En canvi, les qualitats que han de concórrer en el mateix, i que són el seu passat històric o bé el seus valors estètics, sensorials o botànics, són una mica més imprecisos per la seva indeterminació jurídica. Per tant, no s'està avaluant unes qualitats naturals intrínseques sinó el resultat de l'acció de les persones sobre aquests elements naturals. D'una banda, apel·lant al seu origen o passat i, d'altra banda, a l'apreciació de valors estètics que no diferiran, en lo jurídic, dels valors artístics que conformen els béns del Patrimoni Històric i que son mereixedors de protecció i promoció. Finalment, pel que fa als valors botànics, hauran de ser analitats amb criteris d'aquesta branca de "*la ciència que s'ocupa de l'estudi*

⁸¹ BOE d'1 de juliol de 1953.

⁸² BOCG de 11 de febrer de 1985.

*dels vegetals, sota tots els seus aspectes, la qual cosa inclou la seva descripció, classificació, distribució, identificació i l'estudi de la seva reproducció, fisiologia, morfologia, relacions recíproques, relacions amb els altres sers vius i efectes provocats sobre el medi en el que es troben*⁸³.

c. Conjunt històric.

És un conjunt històric als efectes de lo disposat a l'article 15.3 de la LPHE: *“la agrupación de bienes inmuebles que forman una unidad de asentamiento, continua o dispersa, condicionada por una estructura física representativa de la evolución de una comunidad humana por ser testimonio de su cultura o constituir un valor de uso y disfrute para la colectividad. Asimismo es Conjunto Histórico cualquier núcleo individualizado de inmuebles comprendidos en una unidad superior de población que reúna esas mismas características y pueda ser claramente delimitado”*⁸⁴.

El seu antecedent jurídic cal anar a buscar-lo al Decret-Llei de l'any 1926 que, en els seu article 2.b contempla com a integrants del *“Tesoro artístico nacional”*, *“las edificaciones o conjunto de ellas”*. La redacció actual és molt més completa i complexa ja que detalla amb més precisió les característiques d'aquests conjunts. No es condiona aquesta agrupació a termes municipals o àrees d'administració sinó únicament atenent a la seva *“unitat d'assentament”*,

⁸³ <http://es.wikipedia.org/wiki/Bot%C3%A1nica> (consulta feta en data 6.9.2013)

⁸⁴ La STS de 18 de juny de 2001 (FD2^a) defineix el concepte de Conjunt Històric i matisa que *“la definición de un Conjunto Histórico permite el deslinde de ámbitos de respeto, para la defensa y protección del Conjunto y de su entorno, que puede comprender un núcleo individualizado de inmuebles integrado en una unidad superior de población y claramente delimitado”*.

unida o dispersa, atenent a valors de testimoniatge de l'evolució de la cultura d'una comunitat humana⁸⁵.

Per tant, més enllà de la seva consideració física i de la seva configuració urbanística, el que resulta transcendent és que és portador d'un testimoniatge de la seva cultura" el qual és, al cap i a la fi, el valor a protegir⁸⁶. En paraules de BARRERO RODRIGUEZ: "*Es, precisamente, esta simbiosis de elementos, diferentes entre sí, pero indisolublemente unidos en la configuración de cada núcleo urbano, la que en el supuesto de constituir la expresión, la manifestación de los diferentes modos de entender la ciudad que se han sucedido a lo largo de la historia, halla cobertura en la LPHE actual a través de su calificación como conjunto histórico*"⁸⁷.

d. Lloc històric

La definició donada per l'article 15.4 de la LPHE diu que "*es el lugar o paraje natural vinculado a acontecimientos o recuerdos del pasado, a tradiciones*

⁸⁵ En l'esmena número 69 presentada pel Grup Parlamentari Popular, proposava introduir un nou apartat 5è a l'article referente als recintes urbanístics inventariables, essent aquells amb una antiguitat superior als cent cinquanta anys i amb un caràcter i fisonomia arquitectònics i ambientals propis consolidats pel temps. Aquesta esmena no va prosperar per considerar que els recintes urbanístics ja estaven prou tractats a la norma. (BOCG d'11 de febrer de 1985, p 1208/16).

⁸⁶ El urbanisme és la disciplina que té les ciutats com a element d'estudi; des d'una perspectiva holística enfronta la responsabilitat d'estudiar i ordenar els sistemes urbans. Segons alguns, seria una ciència que s'enquadraria dins de les ciències socials (geografia, sociologia, etc.) i segons d'altres seria un art, associat tradicionalment a l'arquitectura, és a dir, un conjunt de sabers pràctics que proporcionen les bases fonamentals per resoldre els problemes de les ciutats; en aquesta dualitat s'entreveu el caràcter descriptiu i explicatiu del urbanisme com a ciència davant el caràcter prescriptiu de l'urbanisme com art, encara que ambdós enfocaments necessàriament es realitzen mútuament. (<http://ca.wikipedia.org/wiki/Urbanisme> - consulta feta en data 6.9.2013)

⁸⁷ BARRERO RODRÍGUEZ, C.: *La ordenación jurídica del patrimonio histórico*, Civitas, Madrid, 1990, p. 219.

*populares, creaciones culturales o de la naturaleza y a obras del hombre, que posean valor histórico, etnológico, paleontológico o antropológico*⁸⁸.

Els llocs històrics es tractarien d'escenaris on haguessin succeït fets rellevants per al coneixement de la vida pública dels pobles o d'aquells fets que fossin testimoni d'aconteixements de l'actuació de les persones en el passat amb significació per a entendre el present. Aquests elements s'haurien de posar en contrast amb els valors històrics, etnològics, paleontològics i antropològics, la qual cosa vol dir, en addició als valors històrics ja considerats a l'article primer de la llei, que hem d'atendre a la resta de valors esmentats. Així, el seu valor etnològic vindrà donat per comparació amb altres cultures i, especialment, en relació a la cultura del present. Aquesta és considerada una branca de l'antropologia mateixa, ciència que estudia de forma més global la persona humana, en relació amb la naturalesa i com a part d'una societat. Els valors paleontològics seran aquells que es derivin de l'estudi dels fòssils que hauran de servir d'intèrprets el passat.

Observem com, més enllà de la definició dels valors que han de concórrer en el Patrimoni Històric definits en l'article primer, es defineix per a cadascun dels béns que l'integren una sèrie de categories de valors específics de cada modalitat de béns immobles.

⁸⁸ De la seva tramitació parlamentària, d'aquest article va ser proposada una redacció alternativa per part de Minoria Catalana (esmena 208) i del Grup Popular (esmena 159) que plantejaven substituir la frase "*que posea valor histórico, etnológico, paleontológico o antropológico*" per l'expressió "*que posean alguno de los valores enumerados en los artículos 1 y 14 de esta Ley*" (BOCG d'11 de febrer de 1985, p. 1208/17)

e. Zona Arqueològica

Finalment, i com a última tipologia de béns immobles del Patrimoni Històric, l'article 15.4 defineix el que s'entén per zona arqueològica a efectes de la LPHE: *“Zona Arqueològica es el lugar o paraje natural donde existen bienes muebles o inmuebles susceptibles de ser estudiados con metodología arqueológica, hayan sido o no extraídos y tanto si se encuentran en la superficie, en el subsuelo o bajo las aguas territoriales españolas.”*

En aquesta categoria, cal complementar aquesta definició amb la redacció de l'article 40.1 referida al patrimoni arqueològic que considera immobles els: *“de carácter histórico, susceptibles de ser estudiados con metodología arqueológica, hayan sido o no extraídos y tanto si se encuentran en la superficie o en el subsuelo, en el mar territorial o en la plataforma continental. Forman parte, asimismo de este Patrimonio los elementos geológicos y paleontológicos relacionados con la historia del hombre y sus orígenes y antecedentes.”*

D'acord amb l'article 20 de la LPHE la declaració d'un Conjunt Històric, Lloc Històric o Zona Arqueològica, com a Bé d'Interès Cultural, determinarà l'obligació per al Municipi o Municipis en què es trobin, de redactar un Pla Especial de Protecció (o altre instrument urbanístic adequat) de l'àrea afectada per la declaració. D'altra banda, veiem com, d'acord a l'article 22 l'òrgan competent per a expedir les autoritzacions per a les obres o remocions en els terrenys dels Llocs històrics i de les Zones Arqueològiques correspon a “l'administració competent” que no és una altra que l'autonòmica. En canvi, un cop aprovat el Pla Especial pel municipi corresponent, aquestes autoritzacions passen a estar en mans municipals.

Cal afegir que, en virtut de l'article 44 de la LPHE tots els béns arqueològics van passar a formar part del domini públic, sense que els hi fos d'aplicació l'article 351 del Codi Civil Comú⁸⁹.

Vistos els diferents tipus de béns que, d'acord amb la LPHE configuren el Patrimoni Històric immobiliari, veurem, a continuació, la segona categoria de béns del Patrimoni Històric: els béns mobles.

3.3.3.2 El patrimoni mobiliari.

El Títol III de la LPHE està dedicat a la regulació dels béns mobles que conformen el PHE.

La LPHE no fa una definició de què cal entendre per bé moble, per al qual cosa caldrà remetre's a la regulació en l'àmbit civil. Així, la definició de bé moble a l'article 335 del Codi Civil Comú diu que: "*Se reputan bienes muebles los susceptibles de apropiación no comprendidos en el capítulo anterior, y en general todos los que se pueden transportar de un punto a otro sin menoscabo de la cosa inmueble a que estuvieren unidos*". En el mateix sentit, l'article 511-2.3 del Codi Civil de Catalunya defineix els béns mobles: "*Es consideren bienes muebles las cosas que es poden transportar i els altres béns que les lleis no qualifiquen expressament com a immobles.*"

⁸⁹ En virtud d'aquest article 44: "*Son bienes de dominio público todos los objetos y restos materiales que posean los valores que son propios del Patrimonio Histórico Español y sean descubiertos como consecuencia de excavaciones, remociones de tierra u obras de cualquier índole o por azar.*" Aquest article contrasta amb la regulació que el Codi Civil fa en el seu article 351 segons el qual: "*El tesoro oculto pertenece al dueño del terreno en que se hallare. Sin embargo, cuando fuere hecho el descubrimiento en propiedad ajena, o del Estado, y por casualidad, la mitad se aplicará al descubridor. Si los efectos descubiertos fueren interesantes para las ciencias o las artes, podrá el Estado adquirirlos por su justo precio, que se distribuirá de conformidad a la declarado.*"

L'article 26 de la LPHE diu que correspondrà a l'Administració de l'Estat, en col·laboració amb la resta d'administracions territorials, la confecció d'un inventari on es recullin tots els béns mobles:

“La Administración del Estado, en colaboración con las demás Administraciones competentes, confeccionará el Inventario General de aquellos bienes muebles del Patrimonio Histórico Español no declarados de interés cultural que tengan singular relevancia.”

D'acord amb l'article 26 del Reial Decret 111/1986 en concordància amb l'article 26.4 de la LPHE, l'inventari estarà format pels béns següents:

A. Béns que tinguin incoat expedient per a la seva inclusió en l'Inventari General en tant aquell no es resolgui.

B. Objectes d'art i antiguitats Béns que formin part del Patrimoni Històric espanyol amb un valor econòmic igual o superior a les següents quantitats:

- 90.151,82 euros: obres pictòriques i escultòriques amb menys de cent anys d'antiguitat;

- 60.101,21 euros: obres pictòriques amb cent o més anys d'antiguitat, col·leccions o conjunts artístics, culturals i antiguitats;

- 42.070,85 euros: obres escultòriques, relleus i baix relleus amb cent o més anys d'antiguitat;

- 42.070,85 euros: col·leccions de dibuixos, gravats, llibres, documents i instruments musicals;

- 42.070,85 euros: mobiliari;

- 30.050,61 euros: catifes, tapissos i teixits històrics;

- 18.030,36 euros: dibuixos, gravats, llibres impresos o manuscrits i documents unitaris en qualsevol suport;
- 9.015,18 euros: instruments musicals unitaris de caràcter històric així com ceràmica, porcellana i vidre antics;
- 6.010,12 euros: objectes arqueològics;
- 2.404,05 euros: objectes etnogràfics.

D'acord amb l'article 29 del Reglament la competència per a la inclusió d'un bé en l'Inventari General correspon al Ministeri de Cultura quan es tracti de béns adscrits a serveis públics gestionats per l'Administració General de l'Estat o formin part del *Patrimonio Nacional*. En el cas dels béns depenents de les Comunitats Autònomes es regira per la normativa respectiva.

Veiem a continuació algunes de les especificitats d'aquest Patrimoni Històric recollits en la LPHE.

3.3.3.3. Els patrimonis especials.

De les diferents classes de béns del Patrimoni Històric, observem que algunes les trobem definides al llarg de l'articulat de la LPHE. Així, podem distingir les següents categories de béns, que alguns autors qualifiquen de patrimonis especials, i que inclouen el patrimoni arqueològic, l'etnològic i el documental o bibliogràfic⁹⁰.

⁹⁰ ALEGRE AVILA, JM., "Observaciones para una revisión de la Ley del Patrimonio Histórico Español de 1985", *Patrimonio Cultural y Derecho*, nº 13, 2009, p. 13.

a. Patrimoni Etnogràfic.

El patrimoni etnogràfic està regulat, a efectes de la LPHE, en els seus article 46 i 47. Aquesta Llei considera que són béns mobles, béns immobles juntament amb els coneixements i activitats que són o han estat expressió rellevant de la cultura tradicional del poble espanyol en els seus aspectes materials, socials o espirituals⁹¹. L'element essencial, des del punt de vista jurídic, és el valor cultural a protegir que vindrà donat per "l'expressió rellevant de la cultura (...) en els seus aspectes materials, socials o espirituals". I per tal de trobar una concreció que superi la indeterminació jurídica d'aquest concepte, l'article 47 introdueix una definició del que considera inclòs en el concepte de bé moble del patrimoni etnogràfic. Així, dintre de la categoria de béns mobles i, considerats com a una especialitat més de béns mobles, l'article 47.2 de la LPHE inclou els següents béns:

"Son bienes muebles de carácter etnográfico, y se registrarán por lo dispuesto en los Títulos III y IV de la presente Ley, todos aquellos objetos que constituyen la manifestación o el producto de actividades laborales, estéticas y lúdicas propias de cualquier grupo humano, arraigadas y transmitidas consuetudinariamente."

En definitiva, el que cal concloure és que el patrimoni etnogràfic es centra en aquells béns culturals que recullen la cultura popular d'un poble⁹² i que aglutina tant aspectes materials com immaterials.

⁹¹ Cal entendre inclosos en aquesta categoria de "coneixements i activitats" aquells fets que formen part dels costums d'una determinada col·lectivitat, de les seves peculiars formes d'actuar que són transmissores de les formes de vida d'altres temps. En definitiva: tradicions populars, oficis i indústries, així com activitats típiques.

⁹² Tal com destaca BARRERO RODRÍGUEZ, C. La ordenación jurídica del patrimonio histórico, Civitas, Madrid, 1990, p. 238: "Dos grandes aportaciones realiza, pues, al ordenamiento histórico-artístico el Título VI de la Ley de 1985, la integración en el Patrimonio Cultural de otros elementos distintivos a los bienes y la expresa acogida en él de las diferentes manifestaciones

b. Patrimoni arqueològic.

El patrimoni arqueològic està regulat en els articles 40 a 45 de la LPHE. En l'article 40.1 es defineixen al considerar-los com aquells béns mobles *“de carácter histórico, susceptibles de ser estudiados con metodología arqueológica, hayan sido o no extraídos y tanto si se encuentran en la superficie o en el subsuelo, en el mar territorial o en la plataforma continental. Forman parte, asimismo de este Patrimonio los elementos geológicos y paleontológicos relacionados con la historia del hombre y sus orígenes y antecedentes.”*

Poden formar part del patrimoni arqueològic tant béns mobles com immobles com ja hem vist. La norma no distingeix la seva naturalesa jurídica sinó que es fixa en el seu caràcter a l'hora de protegir-los. Al mateix temps, tampoc no és transcendent que la seva ubicació sigui en la superfície del sòl, sota terra o sota l'aigua. Inclou la norma sota aquest concepte als elements geològics i paleontològics relacionats, per la qual cosa cal entendre inclosos tots aquells elements amb interès cultural. Per aquesta via, podem considerar les coves, abrics i llocs que continguin manifestacions d'art rupestre, tal com indica l'article 40.2 de la LPHE. Aquest precepte cal posar-lo en contrast amb la Disposició Addicional Primera de la Llei que reconeix al béns ja existents, la categoria de béns d'interès cultural per la qual cosa, les disposicions de la llei estan pensades per a les futures troballes no catalogades.

de la cultura popular, al lado de “lo histórico” singularizado y lo artístico monumental, auténtico giro copernicano que supone la recepción en nuestro Derecho, no sólo de una obra arquitectónica durante mucho tiempo al margen de él, sino, también, la inclusión de una serie de elementos que vendrían a conformar lo que pudiera denominarse “Patrimonio inmaterial” frente a aquella otra parte del mismo constituida por bienes. Tradiciones, ritos, fiestas populares ... podrían constituir algunos de sus más significativos ejemplos.”

D'altra banda, cal tenir en compte que la llei no es limita a reconèixer els béns (mobles o immobles) amb valor arqueològic en els termes indicats, sinó que també reconeix un estatut digne de protecció al lloc (zona o paratge) on es trobin ubicats aquests béns, tal i com es desprèn de la redacció de l'article 15.5 de la LPHE.

Quant als valors protegits, tot i que la norma ens parla de "valor històric" aquest cal entendre'l en el sentit de concreció d'un valor cultural que ens aproxima al testimoni d'una època. En aquest apartat, lo històric cal entendre'l com a equivalent a lo arqueològic i, en definitiva, a lo cultural.

Finalment, cal fer referència a l'expressió "amb metodologia arqueològica"⁹³ que, des del punt de vista jurídic no requereix més anàlisi que correspondrà estudiar a altres disciplines científiques.

L'article 41 de la LPHE defineix tres subcategories dintre de la categoria del patrimoni arqueològic:

1. Les excavacions arqueològiques
2. Les prospeccions arqueològiques
3. Les troballes casuals.

La definició d'excavació arqueològica està definida en l'article 41.1 com a *"remociones en la superficie, en el subsuelo o en los medios subacuáticos que se realicen con el fin de descubrir e investigar toda clase de restos históricos o paleontológicos, así como los componentes geológicos con ellos relacionados"*.

Cal destacar que les activitats han de ser amb voluntat de trobar, de descobrir

⁹³ En la seva tramitació parlamentària es va esmerar la redacció d'aquest article. Així, en la seva redacció original no apareixi l'expressió "susceptibles de ser estudiados con metodología arqueológica". Aquesta expressió va ser introduïda per l'esmena núm. 22 presentada a iniciativa del Grup Parlamentari Socialista per tal de recollir amb més precisió terminològica i pel reconeixement que l'Arqueologia no és una fase de la història sinó un mètode per al seu estudi mb tècniques específiques.

o investigar alguna cosa (element finalista) i que, a més, aquesta pot fer-se tant en terra, en la superfície o subsòl, així com sota l'aigua (element material). Des d'aquest punt de vista cal destacar que per a la norma jurídica, per al Dret, allò transcendent és l'interès públic a protegir resultant de les activitats arqueològiques.

Per altra banda, les prospeccions arqueològiques, definides a l'article 41.2 de la LPHE, són aquelles exploracions superficials o subaquàtiques, sense remoció del terreny, dirigides a l'estudi, investigació o examen de dades sobre qualsevol dels elements a què es refereix l'apartat anterior. La diferència amb l'anterior categoria és l'absència de remoció del terreny però, a efectes jurídics, no comporta més transcendència.

Finalment, l'apartat tercer de l'article 41 de la LPHE defineix les troballes casuals com els descobriments d'objectes i restes materials que, posseint els valors que són propis del Patrimoni Històric Espanyol, s'hagin produït per atzar o com a conseqüència de qualsevol altre tipus de remocions de terra, demolicions o obres de qualsevol classe. En aquesta categoria manca l'element finalista. No hi ha voluntat de trobar, de descobrir o investigar res.

c. Patrimoni documental.

L'article 48.1 de la LPHE⁹⁴ considera patrimoni documental i bibliogràfic el format per: *"cuantos bienes, reunidos o no en Archivos y Bibliotecas, se*

⁹⁴ La inserció d'aquesta categoria és pràcticament una novetat en la LPHE, ja que l'anterior Llei de l'any 1933 no en feia referència al patrimoni documental. Nogensmenys, no totes les opinions van ser favorables a aquesta introducció. Per exemple DESANTES GUANTER, considerava que el patrimonio documental havia de ser objecte d'una regulació específica, amb un text legal complet i no pas un apartat d'una llei que està pensada per altres tipus de béns com és la LPHE. Així diu que la LPHE *"en su exposición de motivos aspira a ser verdadero código, no lo es ni mucho menos, en cuanto el Patrimonio Documental y Bibliográfico se refiere"* (DESANTES GUANTER, JM, "Teoría y régimen jurídico de la documentación, Eudema Universidad, 1987, p. 41)

declaren integrantes del mismo en este Capítulo.” Aquesta definició cal complementar-la amb la regulació de l'article 49 de la LPHE que ens delimita més precisament el concepte de document. Aquest precepte inclou en la categoria de document tota expressió natural o convencional així com qualsevol altra expressió gràfica, sonora o d'imatge, recollida en qualsevol tipus de suport matèria, inclús informàtic. Delimita el concepte excloent els exemplars no originals. Un cop delimitat el concepte, l'article 48 mateix fa una enumeració tancada del patrimoni documental en el que s'inclou:

1. Els documents de qualsevol època generats, conservats o reunits en l'exercici de la seva funció per:
 - qualsevol organisme o entitat de caràcter públic,
 - per les persones jurídiques en el capital de les quals participi majoritàriament l'Estat o altres entitats públiques i
 - per les persones privades, físiques o jurídiques, gestores de serveis públics en allò relacionat amb la gestió dels esmentats serveis.
2. Els documents amb una antiguitat superior als quaranta anys generats, conservats o reunits en l'exercici de les seves activitats per les entitats i associacions de caràcter polític, sindical o religiós i per les entitats, fundacions i associacions culturals i educatives de caràcter privat.
3. Els documents amb una antiguitat superior als cent anys generats, conservats o reunits per qualsevol altra entitat particular o persona física.

4. Finalment, l'Administració de l'Estat podrà declarar constitutius del Patrimoni documental aquells documents que, sense arribar a l'antiguitat indicada en els apartats anteriors, mereixin l'esmentada consideració.

Aquests darrers apartats lliguen amb l'article 33.1 del Reglament de la LPHE (Reial Decret 111/1986, de 10 de gener) segons el qual el Ministeri de Cultura, d'ofici o a instància de l'organisme competent de la CCAA on estigui el bé, podrà declarar constitutius de Patrimoni Documental aquells documents de propietat privada que mereixin aquesta consideració, independentment de la seva antiguitat. La declaració, finalment, s'haurà de publicar al BOE mitjançant Ordre.

Observem que la norma inclou de forma preventiva tots els documents, amb períodes d'antiguitat diferent si es tracta d'entitats públiques o particulars, en la categoria de Patrimoni Històric. Nogensmenys, el valor a protegir per la norma no és tant l'antiguitat en sí mateixa sinó els valors culturals amb rellevància històrica per ser portadors de determinats valors que estan associades als documents. Tot i així la norma opta per la presumpció, o bé d'una titularitat pública, o bé d'una antiguitat determinada, per tal de considerar els documents inclosos en la categoria de Patrimoni Històric sense necessitat d'una inclusió personalitzada mitjançant un procediment "ad hoc"⁹⁵.

⁹⁵ Durant el tràmit parlamentari va ser presentada l'esmena número 114 per part del Grup Popular que pretenia que els béns documentals que haguessin estat generats, conservats o reunits per entitats de caràcter públic o per les persones jurídiques participades majoritàriament per l'Estat o altres entitats públiques podran ser considerats Béns d'Interés Cultural sempre que així es resolgui per Ordre ministerial a proposta de la Junta Assessora corresponent. Aquesta esmena no va ser aprovada. Al mateix temps també es proposava que els documents d'entitats de caràcter polític, sindical, fundacions, associacions culturals o educatives privades només es poguessin incloure en el Patrimoni quan haguessin perdut el seu valor administratiu per les mateixes i es consideri essencial el seu accés (BOCG d'11 de febrer de 1985).

d. Patrimoni bibliogràfic.

El patrimoni bibliogràfic està definit a l'article 50 de la LPHE i inclou les següents dues categories de béns:

En primer lloc, les biblioteques i col·leccions bibliogràfiques de titularitat pública i les obres literàries, històriques, científiques o artístiques de caràcter unitari o seriat, en escriptura manuscrita o impresa, de les quals no consti l'existència, d'almenys, tres exemplars a les biblioteques o serveis públics. Es presumirà que hi ha aquest nombre d'exemplars en el cas d'obres editades a partir de 1958.

En segon lloc, els exemplars producte d'edicions de pel·lícules cinematogràfiques, discs, fotografies, materials audiovisuals i altres similars, qualssevol que sigui el seu suport material, de les quals no constin almenys tres exemplars en els serveis públics, o un en el cas de pel·lícules cinematogràfiques.

En aquest cas la Llei opera igual que en el patrimoni documental: presumeix l'existència d'una valor cultural a protegir en el cas de béns de titularitat pública deixant els privats sense la cobertura automàtica que ofereix la norma. Aquest fet, entenem, és un error de la LPHE ja que contravé el principi de l'article 46 de la Constitució espanyola que proclama que el Patrimoni Històric ha de ser protegit pels poders públics "*sigui quin sigui el seu règim jurídic i la seva titularitat*".

Cal dir que l'article 51 que regula l'elaboració d'un cens integrant els Béns Documentals i Bibliogràfics així com la relació entre els particulars i

l'Administració, respon a les esmenes presentades en la tramitació parlamentària pels grups socialista i popular, respectivament⁹⁶.

e. Arxius.

Es consideren arxius als efectes de l'article 59 de la LPHE els conjunts orgànics de documents, o la reunió de documents, reunits per les persones jurídiques públiques o privades, en l'exercici de les seves activitats, al servei de la seva utilització per a la investigació, la cultura, la informació i la gestió administrativa⁹⁷. Tanmateix, s'entenen per Arxius les institucions culturals on es reuneixen, conserven, ordenen i difonen per a les finalitats abans esmentades. Cal posar en evidència que queden fora d'aquesta definició de la llei aquells patrimonis que siguin de persones físiques la qual cosa obligarà a aquestes a forçar la seva inclusió en el Patrimoni Històric mitjançant una declaració individualitzada⁹⁸.

Finalment cal tenir present que el concepte d'Arxiu també pot referir-se al lloc físic, a l'edifici on estan custodiats els documents. Aquesta és una definició més lingüística i que no és la que indica de forma explícita l'article 59 de la LPHE.

⁹⁶ Esmena número 116 del Grup Popular i 37 del Grup Socialista, (BOCG d'11 de febrer de 1985).

⁹⁷ La delimitació jurídica del concepte d'arxiu que es deriva de la LPHE la trobem desenvolupada en la STC 103/1988, de 24 de maig contra la Llei d'Arxius d'Andalusia on es posa en comparació amb el concepte de document. En el seu Fonament Jurídic 5è diu que: *"Aun cuando los documentos sean siempre el contenido material de los archivos, es posible distinguir entre el archivo y el documento. Un documento, e incluso un conjunto de ellos, puede formar parte del patrimonio documental sin llegar a constituir archivo por no implicar un conjunto orgánico ni llegar a ser ubicado en un local con fines de custodia, gestión y conservación."*

⁹⁸ Aquest aspecte ha estat criticat per BARRERO RODRÍGUEZ (op. Cit. p. 248) al indicar que *"El artículo 59 constituye, en suma, una muestra más de la distorsión que el Título VII de la Ley ha operado dentro del sistema general, al separarse de los criterios que rigen la inclusión de los bienes en las restantes parcelas del Patrimonio Histórico, mucho más coherentes que los aquí adoptados."*

f. Biblioteques.

Es consideren biblioteques, d'acord amb la definició de l'article 59 de la LPHE les institucions culturals on es conserven, reuneixen, seleccionen, inventarien, cataloguen, classifiquen i difonen conjunts o col·leccions de llibres, manuscrits i altres materials bibliogràfics o reproduïts per qualsevol mitjà per a la seva lectura en sala pública o mitjançant préstec temporal, al servei de l'educació, la investigació, la cultura i la informació.

Cal assenyalar que per Biblioteca també entén la LPHE l'edifici on s'ubiquen els béns del Patrimoni Bibliogràfic i que pot ser objecte, al seu torn, de protecció d'acord amb la norma.

g. Museus.

Els museus estan definits a l'article 59 de la LPHE com les institucions de caràcter permanent que adquireixen, conserven, investiguen, comuniquen i exhibeixen per a fins d'estudi, educació i contemplació conjunts i col·leccions de valor històric, artístic, científic i tècnic o de qualsevol altra naturalesa cultural.

h. Altres béns.

Finalment, i de forma residua o de tancament, hem d'esmentar aquells béns que ja gaudien de reconeixement amb la legislació anterior a la vigent LPHE. Ens referim als béns regulats en la Disposició Addicional Segona d'aquesta Llei, és a dir: els castells, escuts, emblemes, creus de terme i altres peces similars, així com "hórreos" i "cabazos" propis de Galícia i Astúries, tot ells

reconeguts com d'interès històric per la legislació anterior a l'entrada en vigor de la Llei de Patrimoni Històric de 1985⁹⁹.

3.3.4 El Patrimoni Nacional.

Si bé els béns integrants del Patrimoni Nacional no constitueixen una categoria objectiva de béns diferenciada en la regulació de la LPHE hem cregut oportú tractar-los en aquest apartat ja que la realitat legislativa els dóna un tractament específic en íntima unió amb la regulació del Patrimoni Històric. Així, la LPHE no els regula com a una categoria diferenciada però sí que es refereix a ells en remissió a la seva llei específic, com veurem.

El Patrimoni Nacional inclou els béns titularitat de l'Estat afectes a l'ús i servei del rei i dels membres de la família reial per a l'exercici de l'alta representació que la Constitució i les lleis els atribueixen. Els antecedents a la regulació del Patrimoni Nacional l'hem d'anar a trobar en la Llei de 7 de març de 1940 i Reglament de 14 d'abril de 1942. Però ja abans, a l'època republicana es denominava *Patrimonio de la República* mentre que anteriorment es coneixia com el *Patrimoni de la Corona*, amb personalitat jurídica diferent del patrimoni privat del Rei. Actualment, el Patrimoni Nacional està regulat per la Llei 23/1982 de 16 de juny, i es constitueix com a un organisme públic que custodia els béns de titularitat del Estat afectats a l'ús i servei del Rei i els membres de la Família Reial.

⁹⁹ D'acord amb la DA2a de la LPHE: "Se consideran asimismo de interés cultural y quedan sometidos al régimen previsto en la presente ley los bienes a que se contraen los Decretos 22 abril 1949, 571/1963 y 499/1973." Per tant, cal tenir present els béns reconeguts en les següents normes: Decret de 22 d'abril de 1949 (BOE núm. 125, de 5 de maig) sobre normes per a la protecció dels castells; Decret 571/1963, de 14 de març (BOE núm. 77, de 20 de març), de protecció d'escuts, emblemes, creus de terme i altres peces similars; Decret 499/1973, de 22 de febrer (BOE núm. 62, de 13 de març), pel que es col·loquen sota la protecció de l'Estat els «hórreos» o «cabazos» antics existents en Astúries i Galícia.

A més s'integren en el patrimoni esmentat els drets i les càrregues de patronat sobre les fundacions i reials patronats a què es refereix aquesta Llei. La relació concreta de béns la trobem a l'article 4rt mentre que la relació de fundacions i reials patronats apareix a l'article 5è. Sobre uns i altres, l'article 6.3 diu que es sotmetran a la regulació de la LPHE *"Als béns que tinguin valor o caràcter historicoartístic també els és aplicable la legislació sobre patrimoni historicoartístic nacional."* Aquesta disposició es correspon amb la DA 5a de la LPHE la qual disposa que: *"Quedan sujetos a cuanto se dispone en esta Ley cuantos bienes muebles e inmuebles formen parte del Patrimonio Nacional y puedan incluirse en el ámbito del artículo 1, sin perjuicio de su afectación y régimen jurídico propio."*

4 El concepte de Patrimoni Històric en el Dret tributari.

4.1 Introducció.

Fins ara hem comprovat com, des de la regulació de les normes pròpies de protecció del Patrimoni Històric, es planteja la dificultat de definir quin és l'àmbit objectiu d'aplicació de la llei. La complexitat ve donada, d'una banda, per la definició mateixa dels conceptes que conformen el Patrimoni Històric que, com hem vist anteriorment, impliquen l'aplicació de conceptes jurídics indeterminats. Però, per altra banda, apareix també la dificultat de la delimitació de l'àmbit d'aplicació de les normes en funció de criteris territorials o no, aspecte que és especialment complex pel que fa als béns de patrimoni mobiliari.

En els apartats següents veurem com, des de l'òptica del Dret Tributari, els marges d'actuació dels poders públics sobre els béns del Patrimoni Històric no són necessàriament coincidents amb els definits des de l'òptica civil.

Des de la perspectiva del Dret Tributari és pertinent analitzar dues qüestions. En primer lloc, la qüestió relativa a la delimitació de l'àmbit d'aplicació territorial i personal de les normes tributàries per tal de saber, en cada cas, quina afectació tributària recau sobre els béns del Patrimoni Històric. En segon lloc, la definició conceptual del Patrimoni Històric mateix des de la regulació de les diferents figures impositives. Ens centrarem en aquest apartat en l'anàlisi del concepte de Patrimoni Històric a efectes de cada figura tributària deixant la qüestió relativa a la delimitació de l'àmbit d'aplicació territorial i personal per aprofundir-lo en un apartat posterior.

Prèviament, però, veurem com des de la mateixa llei reguladora del Patrimoni Històric es deriven les categories de béns i en quina mesura han de ser objecte dels beneficis fiscals. Tinguem en compte que aquesta norma és una llei ordinària i, per tant, té el mateix rang normatiu jeràrquic que les mateixes lleis reguladores dels diferents tributs, per la qual cosa caldrà veure quins aspectes queden modificats per les normes tributàries i quin aspecte hauran de ser interpretats de forma sistemàtica.

4.2 Els béns sobre els que s'estenen els beneficis fiscals d'acord amb la LPHE.

D'acord amb l'article 69.2 de la LPHE els béns sobre els que s'aplicaran els beneficis fiscals s'agrupen sota diferents categories a les que correspondran diferents nivells de protecció¹⁰⁰. Aquestes categories són les següents:

1. En primer lloc, tots aquells que es trobin inscrits en el Registre General que estableix l'article 12 en el cas de Béns d'Interès Cultural. Això inclou tant a béns mobles com immobles que hagin estat declarats Béns d'Interès Cultural. Però no n'hi ha prou amb la declaració de Bé d'Interès Cultural sinó que cal que, a més, hagin estat inscrits en el Registre General¹⁰¹. Dintre d'aquesta categoria hem de distingir les subcategories

¹⁰⁰ L'article 69.2 de la LPHE disposa que: *"Para disfrutar de tales 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 caso de Conjuntos Históricos, Sitios Históricos o Zonas Arqueológicas, sólo se considerarán inscritos los inmuebles comprendidos en ellos que reúnan las condiciones que reglamentariamente se establezcan."*

¹⁰¹ En aquest punt hem de tenir present la STC 17/1991, de 31 de gener de 1991, en la que el Tribunal, en resposta al recurs presentat per diverses Comunitats Autònomes contra la Llei 16/1985 en la que: *"Los recurrentes alegan que este precepto, al prescribir la declaración de interés cultural para gozar de singular protección "mediante Real Decreto", relegaría a las Comunidades Autónomas a la mera tramitación del expediente. Coinciden en señalar que el Estado carece de competencias ejecutivas en esta materia que no sean las estrictamente encaminadas a la defensa contra la exportación y la expoliación, y que corresponde a las Comunidades Autónomas que estatutariamente hayan asumido competencias, la declaración de interés cultural de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español radicados en cada Comunidad"*, el Tribunal va manifestar que: *"En consecuencia, el inciso final del art. 9.1 ("declarados de interés cultural mediante Real Decreto de forma individualizada") no se ajusta al bloque de la constitucionalidad mas que si se entiende referido solamente a aquellos supuestos en que es competente el Estado para la ejecución de la Ley"*. Però, no gensmenys, el mateix Tribunal en el seu Fonament Jurídic 12è expressava que: *"Es preciso señalar seguidamente que la existencia de un Registro General en donde se inscribirán los bienes previamente declarados de interés cultural (art. 12.1) (...) en la medida en que se constituyen como el elemento formal imprescindible para ejercer exclusivamente las competencias en la defensa del Patrimonio Histórico Español, constitucionalmente asignadas al Estado (art. 148.1.28), no le agregan competencia alguna ni privan de ellas a las Comunidades, ni pueden ser considerados contrarios a la Constitución. Su necesaria existencia no implica, pues, negar la posibilidad de que se creen los instrumentos equivalentes en el seno de aquellas*

següents: Monuments, Jardins Històrics, Conjunts Històrics i Zones Arqueològiques. Tots aquests béns hauran de ser objecte d'una declaració formal per tal d'individualitzar-los, d'acord amb l'article 9 de la LPHE¹⁰².

Diferent situació és la que es dona en el cas de béns respecte dels quals s'hagi incoat expedient atès que, d'acord amb l'article 11 de la LPHE, comportarà que sobre els mateixos s'apliqui el mateix règim de protecció que sobre els béns declarats d'interès cultural. Aquesta circumstància posa de manifest que la voluntat del legislador assigna a aquests béns en tràmit de ser declarats les mateixes limitacions i càrregues que als Béns d'Interès cultural. En conseqüència, si aquests béns suporten les limitacions establertes "ex lege" semblaria lògic pensar que els mateixos també es poguessin beneficiar de les compensacions i de les mesures de foment donades als béns ja declarats. Nogensmenys, cal recordar que la interpretació de l'extensió de les mesures fiscals als béns que

Comunidades Autónomas que hayan asumido competencias en la materia, pues las normas cuya constitucionalidad se cuestiona no excluyen la existencia de estos últimos." Però, a més, el TC va concloure que: "La inscripción opera aquí como un requisito necesario para el otorgamiento por el Estado de los beneficios fiscales y tal previsión no incurre por ello en inconstitucionalidad derivada de invasión competencial (...) dado que la existencia de tales beneficios fiscales, aun sin ser una medida de estricta defensa contra la expoliación o exportación, puede considerarse como la lógica contrapartida a las cargas que la inclusión en este régimen jurídico especial conlleva y consecuencia directa de las medidas restrictivas del uso de tales bienes que pueden imponerse." (BOE 48/1991, de 25 de febrero de 1991)

¹⁰² L'article 9 de la LPHE disposa que: "Gozarán de singular protección y tutela los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español declarados de interés cultural por ministerio de esta Ley o mediante Real Decreto de forma individualizada". Cal tenir en compte, a més, que la Disposició Addicional Primera d'aquesta llei va incloure dins d'aquest àmbit de protecció a determinats béns que, d'acord amb la legislació anterior, ja gaudien d'un estatus reconegut. Així, es disposa que: "Los bienes que con anterioridad hayan sido declarados histórico-artísticos o incluidos en el Inventario del Patrimonio Artístico y Arqueológico de España, pasan a tener la consideración y a denominarse Bienes de Interés Cultural; los muebles que hayan sido declarados integrantes del Tesoro o incluidos en el Inventario del Patrimonio Histórico-Artístico tienen la condición de bienes inventariados conforme al artículo 26 de esta Ley, sin perjuicio de su posible declaración expresa como Bienes de Interés Cultural. Todos ellos quedan sometidos al régimen jurídico que para esos bienes la presente Ley establece."

tenen un expedient incoat està en mans de l'Administració d'Hisenda la qual aplica uns criteris restrictius¹⁰³.

La complexitat es pot incrementar si considerem que dintre d'aquest béns podem trobar béns mobles o, fins i tot, Monuments o Jardins Històrics. En el cas de Conjunts Històrics, Llocs Històrics o Zones Arqueològiques i, seguint a l'article 69.2 de la LPHE només es consideraran inscrits els immobles compresos en ells que reuneixin les condicions que estableix el reglament. En aquest sentit l'article 61 del Reglament de la LPHE disposa que els immobles compresos en una Zona Arqueològica, es considerarà, al seu torn, inscrit en el registre de Béns d'Interès Cultural a efectes fiscals. El mateix cal dir dels immobles inclosos en un Lloc Històric o Conjunt Històric que comptin amb una antiguitat igual o superior a cinquanta anys i que estiguin inclosos en el Catàleg previst de la regulació urbanística. Nogensmenys, no tots els béns inclosos en una Zona Arqueològica se'n podran beneficiar sinó únicament els que hagin estat inclosos com a objecte d'especial protecció. El mateix es pot dir dels immobles compresos en Llocs Històrics i en Conjunts que hauran d'acomplir el requisit d'antiguitat per a

¹⁰³ ÁLVAREZ ÁLVAREZ assenyala l'aparent contradicció entre l'article 11 i el 69.2 de la LPHE ja que, d'una banda sembla exigir el requisit de la inscripció per a poder gaudir dels beneficis fiscals però, d'atra banda, l'article 11 els atribueix la mateixa protecció, provisionalment, mentre s'ha incoat la seva tramitació. En aquest sentit l'article 12.2 del reglament que desenvolupa aquesta llei (Reial Decret 111/1986, de 10 de gener) disposa que "*La incoación se publicará también en el «Boletín Oficial del Estado», sin perjuicio de su eficacia desde la notificación, y se comunicará al Registro General de Bienes de Interés Cultural para su anotación preventiva.*" (ÁLVAREZ ÁLVAREZ, JL.: *Estudios sobre el patrimonio histórico español y la ley de 25 de junio de 1985*, Ed. Civitas, Madrid, 1989, p. 555). Nogensmenys, hi ha algun criteri interpretatiu de l'AEAT favorable a considerar com a inscrits els que estiguin en tràmit de ser-ho. Així, la consulta núm. 129192 de l'AEAT en relació a les despeses deduïbles en IRPF d'acord amb la regulació de la comunitat autònoma canària, diu que: "*Los bienes inmuebles han de estar inscritos en el Registro Canario de Bienes de Interés Cultural o afectados por la declaración de Bien de Interés Cultural.*" Per tant, caldria interpretar que la afectació a la declaración consisteix, precisament, en la incoació de l'expedient per a la seva declaración.

poder rebre el tracte fiscal favorable però, a més, hauran d'estar inclosos al Catàleg com a mereixedors de “*protecció integral*”.

2. En segon lloc, els béns mobles que estiguin inscrits en l'Inventari General, als quals es refereix l'article 26 de la LPHE en relació als béns mobles en general i l'article 53 de la LPHE referit als béns del Patrimoni Documental i Bibliogràfic. Per aquests béns es torna a repetir la mateixa problemàtica que als anteriors quan ens referim als béns sobre els que s'ha incoat un expedient per tal d'incloure'ls a l'Inventari. Cal distingir, però, el moment en que l'Administració inicia els tràmits d'informació regulats a l'article 26.2 així com el moment en que el titular del bé presenta la sol·licitud del moment en que formalment s'incoa el procediment. En les dues primeres situacions (petició d'informació per part de l'Administració i presentació de sol·licitud) no sembla que siguin circumstàncies suficientment justificatives per assimilar als béns afectats com equiparables als béns inventariats a efectes fiscals¹⁰⁴. Diferent circumstància cal apreciar sobre els béns mobles als que s'hagi incoat un expedient per tal d'incloure'ls a l'Inventari atès que aquests ja suportaran les càrregues i limitacions fixades per els béns ja inventariats.
3. Finalment, tenim la resta de béns integrants del PHE. D'acord amb l'article 1.3 de la LPHE els béns “més rellevants” del PHE hauran de ser inventariats o declarats d'interès cultural, la qual cosa comporta acceptar que n'hi hauran d'altres no tant rellevants que, tot i formar part del PHE, no tindran la condició de BIC ni de béns inventariats. El més greu però, no és que no quedin explícitament inclosos com a objecte de benefici

¹⁰⁴ Aquesta és l'opició d'ALVAREZ ALVAREZ en ÀLVAREZ ÀLVAREZ, JL.: *Estudios sobre el patrimonio histórico español y la ley de 25 de junio de 1985*, Ed. Civitas, Madrid, 1989, p. 556.

fiscal els béns sobre les que hagi incoat un expedient, el més preocupant és que queden fora del tracte fiscal especial tots els béns que no hagin estat declarats d'Interès Cultural o inclosos en l'Inventari General. I es que, d'acord amb l'article 36.1 tots els béns del Patrimoni Històric estan subjectes a limitacions¹⁰⁵. El fet de deixar a aquest béns fora de les polítiques de foment pot comportar riscos quan a la seva conservació i manteniment. En qualsevol cas, el plus de recaptació que puguin obtenir les Administracions públiques pel fet de fer tributar a aquest béns de forma ordinària pot no compensar els riscos que comporta el seu no manteniment o conservació.¹⁰⁶ ALVAREZ ALVAREZ és de l'opinió que, si el que es pretenia era assignar als Béns d'Interès Cultural i als Inventariats un tracte fiscal diferenciat, això es podria haver aconseguit mitjançant l'establiment d'unes escales de gradació, establint més avantatges als catalogats sobre els que no ho estan.¹⁰⁷

Sigui com sigui, serà a través de la individualització del bé quan podrem assignar un nivell o altre de protecció. Aquesta és la opinió de ALONSO IBAÑEZ la qual puntualitza que no és la mateix la seva individualització de la seva identificació¹⁰⁸. Mitjançant la identificació l'assignarem la consideració o no de bé integrant del PHE mentre que mitjançant la individualització concretarem l'interès específic que té associat i que permetrà protegir-lo

¹⁰⁵ L'article 36.1 de la LPHE diu que: "*Los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español deberán ser conservados, mantenidos y custodiados por sus propietarios o, en su caso, por los titulares de derechos reales o por los poseedores de tales bienes.*"

¹⁰⁶ Al llarg de la tramitació parlamentària de la LPHE es va debatre la possibilitat d'estendre els beneficis fiscals a tots els béns de PHE, la qual cosa es va fer palès en les esmenes 135 i 136 contra el projecte de disposició.

¹⁰⁷ Op. Cit. p. 558.

¹⁰⁸ ALONSO IBAÑEZ, M del R.: *El patrimonio histórico. Destino público y valor cultural*, Civitas, Madrid, 1992, p. 152-159.

adequadament. Per tant, el nivell de protecció i el benefici fiscal aplicable estarà en funció de si està acreditada l'existència d'un "interès específic" conseqüència de la individualització del bé.

4.3 El concepte de Patrimoni Històric des de les diferents figures tributàries.

En els apartats següents estudiarem amb detall com es concerta en cada figura tributària els béns del Patrimoni Històric sobre els que serà d'aplicació els diferents beneficis fiscals. Veurem si la delimitació de l'objecte sobre el que recauran els beneficis fiscals segueixen un patró homogeni i coherent amb la regulació de la LPHE o bé si, pel contrari, s'aprecien discrepàncies.

4.3.1. El concepte de Patrimoni Històric en l'Impost sobre el Valor Afegit.

No trobem a la norma de l'Impost sobre el Valor Afegit, la Llei 37/1992, de 28 de desembre¹⁰⁹, una definició explícita de què cal entendre per béns del Patrimoni Històric a efectes d'aquest tribut. En canvi, sí trobem algunes referències al llarg de la seva regulació de manera que es refereix als béns de Patrimoni Històric de diferents formes i sota aspectes també diferents.

Així, per exemple, en el seu article 20, quan regula de les exempcions en el lliurament i prestacions de serveis, es refereix a "*Las prestaciones de servicios que a continuación se relacionan efectuadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social:*

a) Las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación.

¹⁰⁹ Publicada en el BOE núm. 312/1992 de 29 de desembre de 1992.

b) *Las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares.*

c) *Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas.*

d) *La organización de exposiciones y manifestaciones similares.”*

Veiem com aquesta és una aproximació indirecta que a efectes de la Llei de l'IVA fa sobre la regulació del Patrimoni Històric, el qual no està citat expressament però que queda subsumit en el concepte més ampli de Patrimoni Cultural i, fins i tot, posat al mateix nivell que el Patrimoni Natural¹¹⁰.

Pel altra banda, i quan es regula els diferents règims especials d'IVA, trobem el *Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección* regulat a l'article 136 de la Llei de l'IVA¹¹¹. En aquest règim observem com se'ns presenta una relació exhaustiva de béns que s'han de considerar “objectes d'art”, “objectes de col·lecció”, i “antiguitats” entre els que s'inclou tots els béns de més de cent anys no inclosos en les categories anteriors¹¹². La tècnica que utilitza el legislador en aquest cas per a definir el

¹¹⁰ Recordem que, d'acord amb la LPHE s'inclou també dins la categoria de Patrimoni Històric els Museus, Arxius i Biblioteques de titularitat estatal, així com el Patrimoni Documental i Bibliogràfic. En canvi, i pel que fa als apartats c) i d) de l'article 20 de la Llei de l'IVA recolliria, en tot cas, al Patrimoni Històric immaterial.

¹¹¹ L'apartat 1 renumerat per l'article 6.13 de Llei 55/1999, de 29 de desembre. La seva anterior numeració era “párrafo único”. L'apartat 2 va ser afegit per l'article 6.13 de Llei 55/1999, de 29 de desembre. Aquest article va ser modificat per l'article 17.8 de la Llei 42/1994, de 30 de diciembre.

¹¹² La redacció d'aquest article diu que són:

“2º *Objetos de arte, los bienes enumerados a continuación:*

a) *Cuadros, «collages» y cuadros de pequeño tamaño similares, pinturas y dibujos, realizados totalmente a mano por el artista, con excepción de los planos de arquitectura e ingeniería y demás dibujos industriales, comerciales, topográficos o similares, de los artículos manufacturados decorados a mano, de los lienzos pintados para decorados de teatro, fondos de estudio o usos análogos.*

b) *Grabados, estampas y litografías originales de tiradas limitadas a 200 ejemplares, en blanco*

concepte de Patrimoni Històric és la de la enumeració dels béns inclosos en aquesta categoria, sense entrar en majors definicions conceptuals.

4.3.2 El concepte de Patrimoni Històric en l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques.

En la Llei reguladora de l'IRPF¹¹³ trobem que es tracta el Patrimoni Històric en diversos apartats. En algunes ocasions es fa menció explícita de que, quan es parla de béns del Patrimoni Històric s'està referint als que es trobin inscrits en el Registre corresponent, mentre que, en altres ocasions, es fa una remissió genèrica al concepte de Patrimoni Històric sense concretar a quina categoria de béns s'està referint.

y negro o en color, que procedan directamente de una o varias planchas totalmente ejecutadas a mano por el artista, cualquiera que sea la técnica o la materia empleada, a excepción de los medios mecánicos o fotomecánicos.

c) Esculturas originales y estatuas de cualquier materia, siempre que hayan sido realizadas totalmente por el artista; vaciados de esculturas, de tirada limitada a ocho ejemplares y controlada por el artista o sus derechohabientes.

d) Tapicerías y textiles murales tejidos a mano sobre la base de cartones originales realizados por artistas, a condición de que no haya más de ocho ejemplares de cada uno de ellos.

e) Ejemplares únicos de cerámica, realizados totalmente por el artista y firmados por él.

f) Esmaltes sobre cobre realizados totalmente a mano, con un límite de ocho ejemplares numerados y en los que aparezca la firma del artista o del taller, a excepción de los artículos de bisutería, orfebrería y joyería.

g) Fotografías tomadas por el artista y reveladas e impresas por el autor o bajo su control, firmadas y numeradas con un límite de treinta ejemplares en total, sean cuales fueren los formatos y soportes.

3º Objetos de colección, los bienes enumerados a continuación:

a) Sellos de correos, timbres fiscales, marcas postales, sobres primer día, artículos franqueados y análogos, obliterados, o bien sin obliterar que no tengan ni hayan de tener curso legal.

b) Colecciones y especímenes para colecciones de zoología, botánica, mineralogía o anatomía, o que tengan interés histórico, arqueológico, paleontológico, etnográfico o numismático.

4º Antigüedades, los objetos que tengan más de cien años de antigüedad y no sean objetos de arte o de colección”

¹¹³ Regulat per la Llei 35/2006 de 28 de novembre, de l'Impost sobre la renda de les persones físiques i de modificació parcial de les lleis dels impostos sobre societats, sobre la renda de no residents i sobre el patrimoni, BOE núm. 285 de 29 de novembre de 2006.

A continuació farem un repàs de la descripció que introdueix la norma de l'IRPF en cada cas.

Així, per exemple, quan la norma regula el concepte de la imputació temporal de rendes a l'article 14 de la Llei reguladora de l'IRPF, es refereix als béns del Patrimoni Històric Espanyol que es trobin inscrits en el Registre general de béns d'interès cultural per tal d'acollir-se a aquell benefici fiscal¹¹⁴. En canvi, quan la norma de l'IRPF en el seu article 97.3 i 33.c) es refereix a la possibilitat de pagar els deutes tributaris en concepte d'aquest impost mitjançant l'entrega de béns del Patrimoni Històric¹¹⁵, es remet a l'article 73 de la Llei del Patrimoni Històric Espanyol en la que es demana com a requisit que els béns estiguin inscrits en el Registre general o bé en l'Inventari¹¹⁶.

Per una altra banda, i pel que fa a la regulació de les deduccions, l'article 68 de la Llei de l'IRPF fa referència als béns del Patrimoni Històric mereixedors d'aquest benefici fiscal com aquells que compleixin determinats requisits¹¹⁷.

¹¹⁴ L'article 14 de la Llei de l'IRPF diu que: *"Las ayudas públicas otorgadas por las Administraciones competentes a los titulares de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, y destinadas exclusivamente a su conservación o rehabilitación, podrán imputarse por cuartas partes en el período impositivo en que se obtengan y en los tres siguientes, siempre que se cumplan las exigencias establecidas en dicha Ley, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes."*

¹¹⁵ L'article 97.3 preveu la dació en pagament de la quota de l'IRPF mitjançant béns del Patrimoni Històric amb certs requisits objectius: *"El pago de la deuda tributaria podrá realizarse mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español."*

L'article 33.c) de la Llei de l'IRPF diu que no es considerarà guany o pèrdua patrimonial: *"Con ocasión del pago previsto en el artículo 97.3 de esta Ley y de las deudas tributarias a que se refiere el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español"*

¹¹⁶ Literalment, l'article 73 de la LPHE diu que: *"El pago de las deudas tributarias podrá efectuarse 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 los términos y condiciones previstos reglamentariamente."*

¹¹⁷ L'article 68.5 de la Llei de l'IRPF, pel que fa les deduccions per actuacions en la protecció i difusió del Patrimoni Històric diu que: *"Los contribuyentes tendrán derecho a una deducción en*

Així, en el cas de les actuacions per a la protecció i difusió del Patrimoni Històric es contempla l'adquisició de béns realitzada a l'estranger i, un cop introduïts a territori espanyol, es dóna un marge d'un any per tal de ser inscrits en l'Inventari General de béns mobles, o bé ser declarats d'interès cultural. Aquesta declaració haurà d'haver estat reconeguda tant per la legislació de l'Estat com en les corresponents a les Comunitats Autònomes.

Finalment, i també en l'apartat de deduccions, la llei de l'IRPF les acota a aquells béns que formen una part concreta del Patrimoni Històric com són els conjunts arquitectònics, arqueològics, naturals o paisatgístics així com els declarats Patrimoni Mundial per la Unesco, sempre i quan estiguin situats en territori espanyol.

Per tant, la llei de l'IRPF especifica per a cada situació a quin conjunt de béns del Patrimoni Històric s'està referint i sobre el que s'han d'aplicar cada mesura concreta de benefici fiscal. Per la qual cosa no podem parlar d'una única definició de Patrimoni Històric en termes de l'IRPF.

la cuota del 15 por 100 del importe de las inversiones o gastos que realicen para:

a) La adquisición de bienes del Patrimonio Histórico Español, realizada fuera del territorio español para su introducción dentro de dicho territorio, siempre que los bienes sean declarados bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general de bienes muebles en el plazo de un año desde su introducción y permanezcan en territorio español y dentro del patrimonio del titular durante al menos cuatro años.

La base de esta deducción será la valoración efectuada por la Junta de calificación, valoración y exportación de bienes del patrimonio Histórico español.

b) La conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes de su propiedad que estén declarados de interés cultural conforme a la normativa del patrimonio HISTÓRICO del Estado y de las Comunidades Autónomas, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes."

4.3.3 El concepte de Patrimoni Històric en l'Impost sobre Societats.

Les referències que trobem al Patrimoni Històric en la regulació pròpia de l'Impost sobre Societats és molt semblant a la que hem detallat per a l'IRPF. De fet, algunes parts de la regulació són d'un redactat calcat en una i altre llei.

Per exemple, en el cas de les regles de valoració especials recollides a l'article 17 de la Llei de l'Impost sobre Societats¹¹⁸, no es tenen en compte per al càlcul de la base imposable les rendes que es derivin del pagament del deute tributari de l'Impost sobre Societats mitjançant l'entrega de béns del Patrimoni Històric en els termes de l'article 73 de la LPHE que, com hem vist, abasta als béns inscrits en el Registre General de Béns d'Interès Cultural o bé en l'Inventari General. La possibilitat de fer el pagament de la quota de l'Impost sobre Societats la trobem recollida a l'article 137.2 de la llei en la que, a banda de fer la remissió a l'article 73 de la LPHE abans esmentat, reitera el requisit de que els béns han d'estar inscrits en el Registre General de béns d'interès cultural o en l'Inventari General de béns mobles.

En l'apartat de deduccions és on trobem que la regulació de l'IRPF i de l'Impost sobre societats van en forma paral·lela. Un dels mecanismes més utilitzats per aplicar els beneficis fiscals és el recurs a les deduccions com a instrument per a incentivar la realització de determinades activitats. En aquest sentit, el Capítol IV del Títol VI de la Llei de l'Impost sobre Societats determina deduccions en determinats elements de la societat així com també aquelles deduccions

¹¹⁸ Reial Decret Legislatiu 4/2001, de 5 de març, pel qual s'aprova el text Refós de la Llei de l'Impost sobre Societats (BOE núm .11)

acollides a l'empara de la Llei 49/2002, de 23 de desembre de Règim Fiscal de les Entitats sense Afany de Lucre i dels Incentius Fiscals al Mecenatge¹¹⁹.

En el cas de les deduccions per donatius a que es refereix l'article 17 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, haurà de tractar-se de béns integrants del Patrimoni Històric Espanyol. Cal assenyalar que si bé la Llei 49/2002, de 23 de desembre, estableix el requisit d'inscripció prèvia o reconeixement formal de bé en un Registre determinat (o bé de béns d'interès cultural o bé a l'Inventari general), també és cert que la norma dóna a entendre un concepte ampli dels béns que s'hi poden acollir ja que preveu que aquells béns culturals que no formin part del Patrimoni Històric Espanyol, correspondrà a la Junta de Qualificació, Valoració i Exportació valorar la suficiència de la qualitat de l'obra. Amb tota probabilitat el legislador estava pensant en els béns esmentats a la lletra e) de l'article 17 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, en el què parla de "*béns culturals de qualitat garantida*" en el marc de l'activitat museística i el foment i difusió del Patrimoni Històric i artístic.

En canvi, en altres ocasions les deduccions es focalitzen en uns determinats elements tancats del Patrimoni Històric Espanyol. És el cas de les deduccions relatives a determinats activitats de mecenatge a la llum de l'habilitació feta per l'article 22 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre. Així, la Disposició Addicional Trigèsima novena preveu que aquestes deduccions només s'apliquin a una relació tancada de béns que estan relacionats en l'Annex VIII de la Llei

¹¹⁹ Les lletres c) i d) de l'article 17 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de Règim Fiscal de les Entitats sense Afany de Lucre i dels Incentius Fiscals al Mecenatge diu que podran deduir-se els:

"d) *Donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.*

e) *Donativos o donaciones de bienes culturales de calidad garantizada en favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico artístico.*"

26/2006, de 23 de desembre, de Pressupostos Generals de l'Estat per a l'any 2010.

Per altra banda, observem com a la mateixa Llei de Pressupostos per al 2010, en la seva Disposició Addicional Trigèsima es contemplen uns ajuts per a la digitalització, conservació, catalogació, difusió i explotació d'elements del Patrimoni Històric. Es tracta del programa "patrimonio.es" i que, com es pot apreciar va dirigit a tot l'univers del Patrimoni Històric, sense més requeriments previs formals d'inscripció o catalogació¹²⁰.

Cal fer esment també dintre de la regulació de l'Impost sobre Societats, la regulació de les rendes exemptes a aquest impost que venen regulades en la Llei 49/2002, de 23 de desembre. Així, dins de l'article 7 d'aquesta llei es contempla aquest benefici fiscal dirigit a determinats elements que de forma

¹²⁰ Aquest programa està regulat en l'article 75 de la Llei 53/2002, de 30 de desembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE núm. 313 de 31 diciembre 2002:

"Programa de digitalización, conservación, catalogación, difusión y explotación de los elementos del Patrimonio Histórico Español.

Uno. Con la denominación «patrimonio.es», se encomienda a los Ministerios de Educación, Cultura y Deporte y de Ciencia y Tecnología, a través de la entidad pública empresarial Red.es el diseño y puesta en marcha de un programa de digitalización, conservación, catalogación, difusión y explotación de los elementos del Patrimonio Histórico Español. El objetivo de este programa es garantizar el acceso del mayor número posible de ciudadanos a estos bienes, fomentar la presencia de contenidos de calidad en español en la red, contribuir a la adecuada conservación y catalogación de los elementos patrimoniales, contribuir al impulso del turismo de calidad y facilitar la adecuada utilización de los bienes digitalizados por la comunidad científica e investigadora, así como por la comunidad académica y escolar, para lo que se encomienda su diseño y ejecución a organismos públicos.

Dos. Para conseguir este objetivo, el Ministerio de Educación, Cultura y Deporte y el Ministerio de Ciencia y Tecnología elaborarán conjuntamente un plan de digitalización y difusión de los elementos del Patrimonio Histórico Español, que se instrumentará a través de un Convenio de colaboración entre ambos Ministerios. Corresponde a la entidad pública empresarial Red. es, como ente instrumental de la Secretaría de Estado de Telecomunicaciones y para la Sociedad de la Información, la puesta en marcha y ejecución de dicho plan.

Tres. La entidad pública encargada de la ejecución del plan de digitalización establecerá los mecanismos adecuados para garantizar la participación de otras Administraciones públicas titulares de bienes susceptibles de digitalización, así como de aquellas otras entidades públicas o privadas cuya participación resulte conveniente para conseguir el objetivo del programa.

Cuatro. La entidad pública empresarial gestionará y explotará los fondos digitalizados en las condiciones que se determinen en el convenio de colaboración, debiendo ajustarse a las directrices que establezca al respecto el Ministerio de Hacienda.

Cinco. El Ministerio de Ciencia y Tecnología podrá alcanzar acuerdos con otras entidades públicas o privadas, en los términos previstos en esta disposición, para la extensión del programa de digitalización a otros bienes de interés cultural cuya titularidad les corresponda."

regular apareixen en les diferents normes sobre el Patrimoni Històric, ja sigui a la norma estatal com a les normes autonòmiques. Els apartats següents estableixen tres grups de rendes exemptes procedents de:

“(...) 4º Las explotaciones económicas de los bienes declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como de museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.”

Finalment, i pel que fa a la classificació d'activitats econòmiques, cal fer constar en les declaracions de l'Impost sobre Societats el codi de quatre xifres relatiu a la Classificació Nacional d'Activitats Econòmiques (CNAE) que es complimentarà per cada entitat segons el que correspongui a aquella activitat amb major volum d'operacions i de conformitat amb la relació que es refereix a la CNAE aprovada pel Reial Decret 1560/1992, de 18 de desembre¹²¹. Sense perjudici de les peculiaritats de les entitats sense afany de lucre que, per la seva naturalesa subjectiva ja gaudeixen d'una fiscalitat més favorable, cal destacar dins del grup de *“Altres activitats socials i de prestació de serveis prestats a la comunitat; serveis personals”* de la Classificació d'Activitats

¹²¹ Això es deu al fet que si bé el Reial Decret 475/2007, de 13 d'abril (BOE del 28) ha aprovat la Classificació Nacional d'Activitats Econòmiques 2009, la disposició transitòria quarta del Reglament General de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció i de desenvolupament de les normes comunes dels procediments d'aplicació dels tributs, aprovat pel Reial decret 1065/2007, de 27 de juliol, segons la redacció donada pel Reial Decret 2126/2008, de 26 de desembre, estableix que la remissió a la codificació CNAE preveu el referit Reial Decret 475/2007 s'entendrà realitzada a la codificació prevista a efectes de l'impost sobre activitats econòmiques mentre no es produeixi l'oportuna modificació del que disposa la disposició addicional cinquena, apartat 3.e) de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària.

Econòmiques destaquen els epígrafs següents que afecten a béns regulats en la Llei del Patrimoni Històric:

“92.51 Actividades de bibliotecas y archivos.

92.52 Actividades de museos y conservación de lugares y edificios históricos.

92.53 Actividades de jardines botánicos, zoológicos y parques nacionales”

I, de forma col·lateral, i enteses des de la perspectiva de la Llei de Patrimoni Històric:

“91.33 Otras actividades asociativas.”

Així doncs, observem novament en aquest impost que hi ha un dispersió de criteris i una variabilitat mutant de la frontera del que cal incloure dins del concepte de Patrimoni Històric per tal de que tinguin efectes determinades mesures de benefici fiscal contemplats en la Llei de l'Impost sobre Societats.

4.3.4 El concepte de Patrimoni Històric en l'Impost sobre el Patrimoni.

El Reial Decret-Llei 13/2011, de 16 de setembre¹²², va restablir l'Impost sobre el Patrimoni amb caràcter temporal de manera que es rehabilita l'impost regulat a la Llei 19/1991, de 6 de juny, de l'Impost sobre el Patrimoni que havia estat suprimit prèviament per la Llei 4/2008, de 23 de desembre per la qual se suprimeix el gravamen de l'Impost sobre el Patrimoni, es generalitza el sistema

¹²² BOE núm. 224 de 7 de setembre de 2011.

de devolució mensual en l'Impost sobre el Valor Afegit, i s'introdueixen altres modificacions en la normativa tributària.

En la definició de l'àmbit objectiu de beneficis fiscals d'aquesta llei es realitza una delimitació detallada dels béns del Patrimoni Històric sobre els que s'aplica el benefici. No fa aquesta norma una remissió genèrica als béns del Patrimoni Històric, tècnica que com hem vist apliquen de vegades altres tributs. En aquest cas, la norma tributària mateixa que regula l'Impost sobre el Patrimoni, en el seu article 4, ens detalla amb precisió quins béns, i amb quines característiques i condicions, d'aquells que formen part del Patrimoni Històric, es podran acollir als beneficis fiscals.

En primer lloc, es reconeix l'exempció a l'impost als béns que es trobin inscrits en el Registre General de Béns d'Interès Cultural i en l'Inventari General, en els termes que preveu la LPHE. Fins aquest punt la Llei 19/1991, de 6 de juny, fa servir la mateixa tècnica que la llei pròpia de l'IRPF. Però, a més, en aquest cas, es preveu també l'exempció per als béns contemplats en la Disposició Addicional Segona¹²³ de la LPHE, és a dir: els castells, escuts, emblemes, creus de terme i altres peces similars, així com “*hórreos*” i “*cabazos*” propis de Galícia i Astúries, tot ells reconeguts com d'interès històric per la legislació anterior a l'entrada en vigor de la LPHE¹²⁴. Per aquest béns, s'aplicarà també el benefici fiscal sempre que haguessin estat, al seu torn, inscrits en el Registre corresponent.

¹²³ La DA Segona de la Llei 16/1985, de 25 de juliol diu que: “*Se consideran asimismo de Interés Cultural y quedan sometidos al régimen previsto en la presente Ley los bienes a que se contraen los Decretos de 22 de abril de 1949, 571/1963 y 499/1973.*”

¹²⁴ Decret de 22 d'abril de 1949 (BOE núm. 125, de 5 de maig) sobre normes per a la protecció dels castells; Decret 571/1963, de 14 de març (BOE núm. 77, de 20 de març), de protecció d'escuts, emblemes, creus de terme i altres peces similars; Decret 449/1973, de 22 de febrer (BOE núm. 62, de 13 de març), pel que es col·loquen sota la protecció de l'Estat els «*hórreos*» o «*cabazos*» antics existents en Astúries i Galícia.

En el cas d'altres tipologies de béns de Patrimoni Històric recollits en la LPHE, la norma de l'Impost sobre el Patrimoni estableix unes condicions particulars per tal d'aplicar-los també el benefici fiscal. Així, en el cas de Zones Arqueològiques, i Llocs o Conjunts Històrics, no s'aplicarà l'exempció a tots els immobles inclosos en el seu perímetre sinó únicament als que reuneixin uns requisits.

En el cas de béns inclosos en una Zona Arqueològica, el benefici fiscal en l'Impost sobre el Patrimoni únicament s'aplicarà a aquells inclosos com a objecte d'especial protecció en l'instrument de planejament urbanístic que es refereix l'article 20 de la LPHE (Pla Especial de Protecció).

En el cas de Llocs o Conjunts Històrics, el benefici fiscal només s'aplicarà sobre els que comptin amb una antiguitat igual o superior als cinquanta anys i que, a més, es trobin inclosos en el Catàleg previst en l'article 86 del Reglament de Planejament Urbanístic¹²⁵ com a objecte de protecció integral, tal com preveu l'article 21 de la LPHE¹²⁶.

¹²⁵ L'article 86 del Reial Decret 2159/1978, de 23 de juny, pel que s'aprueva el Reglament de Planejament per al desenvolupament i aplicació de la Llei sobre règim del Sól i Ordenació Urbana diu que:

"1. Los Catálogos son documentos complementarios de las determinaciones de los Planes Especiales, en los que se contendrán relaciones de los monumentos, jardines, parques naturales o paisajes que, por sus singulares valores o características, hayan de ser objeto de una especial protección.

2. Sin perjuicio de las medidas de protección que los Planes Generales o Normas Subsidiarias establezcan, se podrán incluir en Catálogos relaciones de bienes concretos que, situados en cualquier tipo de suelo, deban ser objeto de conservación o mejora.

3. La aprobación de Catálogos complementarios de las determinaciones de Planes Especiales o, en su caso, de los Planes Generales o Normas Subsidiarias se efectuará simultáneamente con la de éstos."

¹²⁶ Els termes que preveu l'article 21.1 de la Llei 16/1985, de 25 de juny, són els següents:

"En los instrumentos de planeamiento relativos a Conjuntos Históricos se realizará la catalogación, según lo dispuesto en la legislación urbanística, de los elementos unitarios que conforman el Conjunto, tanto inmuebles edificados como espacios libres exteriores o interiores, u otras estructuras significativas, así como de los componentes naturales que lo acompañan, definiendo los tipos de intervención posible. A los elementos singulares se les dispensará una protección integral. Para el resto de los elementos se fijará, en cada caso, un nivel adecuado de protección."

En el cas de béns de Patrimoni Històric regulats per la normativa pròpia de la Comunitat Autònoma, també se'ls hi aplicarà el benefici fiscal de l'Impost sobre el Patrimoni sempre que haguessin estat qualificats i inscrits als registres corresponents, d'acord amb la normativa reguladora de la Comunitat Autònoma.

Finalment, la llei de l'Impost sobre el Patrimoni contempla un benefici fiscal (també consistent en l'exempció de l'impost) sobre els béns relacionats en l'article 19 de la Llei 19/1991, de 6 de juny. En aquest article es fa una definició del que cal entendre per "objectes d'art" i per "antiguitats" a efectes d'aquesta norma tributària:

"se entenderá por:

Objetos de arte: las pinturas, esculturas, dibujos, grabados, litografías u otros análogos, siempre que, en todos los casos, se trate de obras originales.

Antigüedades: los bienes muebles, útiles u ornamentales, excluidos los objetos de arte, que tengan más de cien años de antigüedad y cuyas características originales fundamentales no hubieran sido alteradas por modificaciones o reparaciones efectuadas durante los cien últimos años."

Com podem constatar, els límits objectius que dibuixa la norma tributària de l'Impost sobre el Patrimoni no són exactes amb els límits assenyalats per la normativa reguladora del Patrimoni Històric, ja sigui estatal o autonòmica.

En darrera instància, l'article 36.2 de la Llei de l'Impost sobre el Patrimoni també fa una referència explícita a la possibilitat d'efectuar el pagament de la quota resultant mitjançant el lliurament de béns del Patrimoni Històric que es trobin inscrits en l'Inventari General de Béns Mobles o en el Registre General

de Béns d'Interès Cultural, en els termes que preveu la LPHE en el seu article 73.

4.3.5. El concepte de Patrimoni Històric en l'Impost sobre Successions i Donacions.

La tècnica del benefici fiscal que fan servir aquests dos impostos consisteix en una reducció sobre la base imposable. Així, l'article 20 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'Impost sobre Successions i Donacions preveu una reducció aplicable a la base imposable de l'impost sobre successions del 95% del valor dels béns del Patrimoni Històric Espanyol o del Patrimoni Històric o Cultural de les Comunitats Autònomes¹²⁷. Cal destacar que la llei tributària no fa esment de la necessitat de que aquests béns es trobin inclosos en alguna de les categories legals, per la qual cosa, i a tenor del literal del precepte, s'ha d'entendre en uns termes més oberts que a la regulació dels altres impostos que hem analitzat fins ara.

En el cas de la reducció de la base imposable per a l'Impost sobre Donacions, es refereix als béns integrants del Patrimoni Històric Espanyol o del Patrimoni Històric o Cultural de les Comunitats Autònomes, i afegeix la condició addicional de que es tracti dels béns compresos en els apartats ú, dos i tres de l'article 4 de la Llei 19/1991, de 6 de juny, de l'Impost sobre el Patrimoni, la qual cosa, com hem vist, fa que l'àmbit objectiu d'aplicació sigui més restrictiu que

¹²⁷ L'article 20.2.c de la Llei 29/1987, de 18 de desembre de l'Impost sobre Successions i Donacions preveu una reducció en la base imposable:

“Cuando en la base imponible correspondiente a una adquisición “mortis causa” del cónyuge, descendientes o adoptados de la persona fallecida se incluyeran bienes comprendidos en los apartados uno, dos o tres del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en cuanto integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas, se aplicará, asimismo, una reducción del 95 por 100 de su valor, con los mismos requisitos de permanencia señalados en este apartado.”

per al cas de l'Impost sobre Successions¹²⁸. Com hem vist al tractar l'àmbit objectiu de l'Impost sobre el Patrimoni, en el cas de béns pertanyents al Patrimoni Històric de les Comunitats Autònomes s'exigeix el requisit de la seva inscripció en un registre "ad-hoc". Per a la resta de béns del Patrimoni Històric Espanyol ja hem vist que la llei mateixa de l'Impost sobre el Patrimoni exigeix uns requisits detallats i particularitzats per a cada categoria de bé.

Finalment, també contempla la Llei de l'Impost sobre Successions i Donacions el pagament del deute tributari resultant mitjançant la dació en pagament de béns del Patrimoni Històric¹²⁹. En aquest cas, però, a diferència de la regulació de l'Impost sobre el Patrimoni, s'exigeix el compliment dels requisits previstos en l'article 69.2 de la LPHE. És a dir, cal que els béns estiguin inscrits en el Registre General de Béns d'Interès Cultural i bé en l'Inventari General en el cas de béns mobles¹³⁰. Per al cas de béns que formin part de Conjunts Històrics,

¹²⁸ L'article 20.7 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'Impost sobre Successions i Donacions diu que:

"7. La misma reducción en la base imponible contemplada en el apartado anterior y con las condiciones señaladas en sus letras a) y c) se aplicará, en caso de donación, a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de los bienes comprendidos en los apartados uno, dos y tres del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en cuanto integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas."

¹²⁹ L'article 36.3 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, preveu que:

"El pago de la deuda tributaria podrá realizarse mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 69,2, de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español"

¹³⁰ L'article 69.2 de la Llei 16/1985, de 25 de juny diu que:

"Para disfrutar de tales 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 caso de Conjuntos Históricos, Sitios Históricos o Zonas Arqueológicas, sólo se considerarán inscritos los inmuebles comprendidos en ellos que reúnan las condiciones que reglamentariamente se establezcan" I, en aquest cas, el Reglament que desenvolupa aquest punt és el Reial Decret 111/1986, de 10 de gener, el qual, en el seu article 61 estableix que:

"Para disfrutar de tales 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 caso de Conjuntos Históricos, Sitios Históricos o

Llocs Històrics o Zones Arqueològiques, es podran acollir a la dació en pagament d'aquests impostos els que compleixin els següents requisits. Per al cas de Conjunts Històrics, únicament els que es trobin inclosos en el Pla Especial de Protecció urbanística a que es refereix l'article 20 de la LPHE. Per als béns compresos en un Lloc Històric o Zona Arqueològica caldrà que comptin amb una antiguitat igual o superior als cent anys i que estiguin inclosos en el Catàleg previst en l'article 86 del Reglament de Planejament Urbanístic¹³¹ com a objecte de protecció integral, tal com preveu l'article 21 de la LPHE¹³².

Com a cas particular, és de destacar la regulació feta per la Llei 19/2010, de 7 de juny de l'Impost sobre Successions i Donacions de Catalunya, contempla en el seu article 25 les reduccions per l'adquisició de béns del Patrimoni Cultural. En aquest precepte s'inclou unes deduccions de la base imposable, tant per al cas d'adquisicions per causa de mort com entre vius, per a tres grups següents de béns del Patrimoni Històric:

Zonas Arqueológicas, sólo se considerarán inscritos los inmuebles comprendidos en ellos que reúnan las condiciones que reglamentariamente se establezcan."

¹³¹ L'article 86 del Reial Decret 2159/1978, de 23 de juny, pel que s'aprueva el Reglament de Planejament per al desenvolupament i aplicació de la Llei sobre règim del Sól i Ordenació Urbana diu que:

"1. Los Catálogos son documentos complementarios de las determinaciones de los Planes Especiales, en los que se contendrán relaciones de los monumentos, jardines, parques naturales o paisajes que, por sus singulares valores o características, hayan de ser objeto de una especial protección.

2. Sin perjuicio de las medidas de protección que los Planes Generales o Normas Subsidiarias establezcan, se podrán incluir en Catálogos relaciones de bienes concretos que, situados en cualquier tipo de suelo, deban ser objeto de conservación o mejora.

3. La aprobación de Catálogos complementarios de las determinaciones de Planes Especiales o, en su caso, de los Planes Generales o Normas Subsidiarias se efectuará simultáneamente con la de éstos."

¹³² Els termes que preveu l'article 21.1 de la Llei 16/1985, de 25 de juny, són els següents:

"En los instrumentos de planeamiento relativos a Conjuntos Históricos se realizará la catalogación, según lo dispuesto en la legislación urbanística, de los elementos unitarios que conforman el Conjunto, tanto inmuebles edificados como espacios libres exteriores o interiores, u otras estructuras significativas, así como de los componentes naturales que lo acompañan, definiendo los tipos de intervención posible. A los elementos singulares se les dispensará una protección integral. Para el resto de los elementos se fijará, en cada caso, un nivel adecuado de protección."

- Aquells béns que estiguin catalogats i inscrits conforme a la Llei 9/1993, de 30 de setembre, del Patrimoni Cultural català:
 - o béns culturals d'interès nacional
 - o béns mobles
- Béns integrants del Patrimoni Històric o Cultural d'altra Comunitat Autònoma sempre que es trobin qualificats i inscrits d'acord amb la seva normativa específica.
- Béns inclosos en els apartats 1 i 3 de l'article 4 de la Llei 4/1991, de 6 de juny, de l'impost sobre el Patrimoni¹³³.

En el cas de la possibilitat de fer el pagament del deute tributari resultant de l'impost sobre successions i donacions mitjançant l'entrega de béns del Patrimoni Històric, d'acord amb l'article 71 de la Llei catalana, l'àmbit objectiu es circumscriu als següents grups de béns:

- els "béns culturals d'interès local", sempre que haguessin estat qualificats i inscrits d'acord amb la Llei 9/1993, de 30 de setembre, del Patrimoni Cultural Català.
- Béns culturals d'interès nacional així com Béns mobles que estiguin catalogats i inscrits conforme a la Llei 9/1993, de 30 de setembre, del Patrimoni Cultural català.
- Béns integrants del Patrimoni Històric Espanyol sempre que es trobin inscrits en l'Inventari General de béns mobles o en el Registre General de béns d'interès cultural, en els termes de l'article 69.2 de la LPHE.

Hem vist com, en línies generals, a l'àmbit tributari (amb independència de les definicions que del Patrimoni Històric fa la regulació de la LPHE), cada figura

¹³³ En aquest punt crida l'atenció que el legislador català excloués expressament els béns de l'article 4.2 de la Llei 4/1991, ja que aquest són, precisament, aquests els béns de Patrimoni Històric de cada Comunitat Autònoma.

impositiva defineix amb major o menor nitidesa per a cada supòsit de benefici tributari, a quin conjunt de béns concrets s'està referint.

Les definicions que fa el Dret tributari s'allunyen dels conceptes jurídics indeterminats que molt sovint impregnen les diferents lleis del Patrimoni Històric, i fa un exercici de concreció per tal de reduir els marges de discrecionalitat en la seva interpretació. Nogensmenys cal dir que, si bé l'aplicació de la norma tributària es fa sobre un conjunt o altre de l'univers de béns integrants del Patrimoni Històric, això no vol dir que, necessàriament, sigui aquesta la definició que dona el Dret tributari al concepte de Patrimoni Històric. És a dir, si bé en algunes ocasions, com hem vist, la norma defineix explícitament l'objecte en altres, en canvi, es fa recaure el benefici fiscal sobre un conjunt deliberadament acotat de béns del Patrimoni Històric. Aquest fet posa de manifest que la descripció del Patrimoni Històric feta des de cada figura tributària respon més a criteris d'oportunitat política de graduació dels beneficis fiscals que no pas a un intent de definir de forma categòrica i restrictiva el concepte Patrimoni Històric.

5 El concepte de Patrimoni Històric en la regulació internacional.

A l'hora de realitzar una aproximació del concepte de Patrimoni Històric en l'àmbit internacional trobem oportú seguir a ABAD LICERAS¹³⁴, el qual entén que el concepte jurídic de bé cultural en el entorn internacional es pot articular al voltant de tres fonts diferents.

En primer lloc, des de la perspectiva de la regulació interna de cada Estat. En segon lloc, des de la concepció que es derivi dels diferents Tractats i Convenis internacionals en matèria de protecció del Patrimoni Històric. I, en tercer lloc, des de les diferents teories de caràcter doctrinal consolidades tant a nivell nacional com internacional.

Ja hem tingut ocasió d'analitzar en els punts anteriors el concepte de Patrimoni Històric des de la perspectiva de l'ordenament jurídic intern de l'Estat. També hem apuntat breument algunes visions doctrinals al respecte. En aquest apartat ens centrarem en la concepció que es deriva exclusivament de la regulació internacional, partint des dels seus orígens i acabant per la regulació en l'àmbit estrictament europeu.

¹³⁴ ABAD LICERAS, JM, "La protección nacional e internacional de los bienes culturales en caso de conflictos armados", *Noticias Jurídicas*, octubre 1998, <http://noticias.juridicas.com>

5.1 Els antecedents de la regulació del Patrimoni Històric en el context internacional.

La definició de què s'entén per Patrimoni Històric en el context internacional ha anat evolucionant en paral·lel als instruments jurídics acordats entre els Estats per a la seva protecció.

Els primers antecedents de la preocupació per a protegir el Patrimoni Històric en un context internacional són, en l'àmbit del continent americà, el Pacte de Roerich signat el 15 d'Abril de 1935 en la Casa Blanca, en presència de l'aleshores President dels Estats Units Franklin D. Roosevelt, per representants de vint-i-un governs de tota Amèrica¹³⁵. Aquest instrument va néixer amb la preocupació de preservar els béns del Patrimoni Històric en un entorn bèl·lic.

Tot i que als anys 40 del segle passat ja estava consolidada la protecció jurídica del Patrimoni Històric en molts estats europeus, va ser a partir de la II Guerra Mundial quan es va evidenciar la necessitat de reconstruir ciutats i monuments de la vella Europa¹³⁶. Van ser els nous organismes internacionals sorgits a partir d'aleshores els que van establir les bases per la protecció internacional del Patrimoni Històric fonamentant-se en les legislacions proteccionistes ja existents en molts països.

Uns anys abans, però, en el si de la Societat de Nacions es va crear a l'any 1921 la Comissió Internacional de Cooperació Intel·lectual amb l'objectiu

¹³⁵ Tal com assenyala GARCIA FERNANDEZ, els tractats d'aquesta època són els primers amb contingut normatiu general amb incidència en la protecció dels béns culturals. (GARCIA FERNANDEZ, J.: *Estudios sobre el derecho del Patrimonio Histórico*. Colegio de Registradores de la Propiedad, Madrid, 2008, p. 63)

¹³⁶ És el que PRIETO qualifica de Dret internacional de la cultura (PRIETO, M.G.: "Derecho internacional y Bienes Culturales", *Patrimonio cultural y derecho*, N° 2, 1998 , pàg. 9-20).

d'establir relacions entre els estats en matèria d'art, educació i creació. Aquest organisme va organitzar el I Congrés Internacional d'Arquitectes i Tècnics de Monuments que va redactar com a conclusions la coneguda "Carta d'Atenes per a la Restauració del Monuments Històrics" de l'any 1931¹³⁷.

De fet, els orígens de la UNESCO es remunten a la creació de la Comissió Internacional de Cooperació Intel·lectual (CICI) i de *l'Oficina Internacional d'Educació* (OIE) en 1925, ambdues amb seu a Ginebra. Nogensmenys, no és fins 1945, a la Conferència de les Nacions Unides per a l'establiment d'una organització educativa i cultural, celebrada a Londres, que es crea la UNESCO, que entra en vigor la seva Constitució en 1946. L'Assemblea General de les Nacions Unides, en la seva Resolució 50 (I) de 1946, va convertir la UNESCO en un organisme especialitzat de l'Organització. La seva seu és fixar a París.

Ja a l'any 1957, i dins de la UNESCO, es crea el Centre Internacional d'Estudis per a la Conservació i Restauració de Monuments amb seu a Roma, i a l'any 1964 el Consell Internacional de Museus i l'Organització del Patrimoni Mundial.

Vista l'evolució de la regulació internacional del Patrimoni Històric fins a data d'avui, hem de dir en primer terme, que a l'àmbit internacional la seva delimitació objectiva tampoc no és pacífica. No existeix en la diversa regulació internacional un concepte homogeni i universalment acceptat del que cal entendre com a bé del Patrimoni Històric. Així, per exemple, l'article 20.f) de l'acord del GATT (General Agreement on Traffics and Trade)¹³⁸ creat en la Conferència de La Havana l'any 1947 definia els béns objecte de protecció com

¹³⁷ Es pot consultar el document en la web del Ministeri de Cultura: http://ipce.mcu.es/pdfs/1931_Carta_Atenas.pdf (27.3.2014)

¹³⁸ Espanya es va adherir a l'any 1963 i, a l'1 de gener de 1995 va entrar a formar part de l'OMC, organització hereva del GATT.

a “els tresors nacionals de valor artístic, històric o arqueològic”. El Conveni per a la Protecció dels Béns Culturals en cas de conflicte armat, signat a La Haya el 14 de maig 1954¹³⁹, feia una definició enumerativa en el seu article primer al definir els béns culturals com els següents:

“a. Los bienes, muebles o inmuebles, que tengan una gran importancia para el patrimonio cultural de los pueblos, tales como los monumentos de arquitectura, de arte o de historia, religiosos o seculares, los campos arqueológicos, los grupos de construcciones que por su conjunto ofrezcan un gran interés histórico o artístico, las obras de arte, manuscritos, libros y otros objetos de interés histórico, artístico o arqueológico, así como las colecciones científicas y las colecciones importantes de libros, de archivos o de reproducciones de los bienes antes definidos;

b. Los edificios cuyo destino principal y efectivo sea conservar o exponer los bienes culturales muebles definidos en el apartado a. tales como los museos, las grandes bibliotecas, los depósitos de archivos, así como los refugios destinados a proteger en caso de conflicto armado los bienes culturales muebles definidos en el apartado a.;

c. Los centros que comprendan un número considerable de bienes culturales definidos en los apartados a. y b., que se denominarán «centros monumentales.»

A continuació analitzarem amb una mica més de detall la regulació internacional del concepte de Patrimoni Històric des de la perspectiva de les diferents organitzacions supraestatals.

¹³⁹ Ratificat per Instrument de 9 de juny de 1960 (BOE de 24 de novembre de 1960, núm. 282)

5.2 El concepte de Patrimoni Històric i la UNESCO.

El reconeixement del valor dels béns de Patrimoni Històric també és reconeguda per la regulació internacional al entendre que és la humanitat la titular últim del patrimoni cultural¹⁴⁰. Aquests béns tenen un caràcter especial i estan investits d'un valor universal que han justificat la regulació i intervenció per part de la UNESCO per mitjà, fonamentalment, de Recomanacions i Convencions¹⁴¹. Aquest instruments jurídics són diferents dels que emanen de l'òrgan legislatiu d'un Estat ja que no compten amb el poder coercitiu de les regulacions estatals. En aquests instruments, que han estat signats per l'estat espanyol en el marc de la UNESCO, s'introdueixen definicions sobre el seu àmbit objectiu d'actuació que ens donen pistes sobre el concepte de Patrimoni Històric en el Dret Internacional.

En primer lloc, ens hem de referir a la Convenció per a la protecció dels béns culturals en cas de conflicte armat (Conferència de La Haya de 14 de maig de 1954), ratificat per Espanya el 9 de juny de 1960¹⁴² i adhesió al primer Protocol

¹⁴⁰ Tal com recull LÉVI STRAUSS, C.: *Raza y cultura*, Ed. Cátedra, Madrid, 1993, "és el fet de la diversitat el que s'ha de salvar, no el contingut històric que li ha donat cada època i que ninguna no podria perpetuar més enllà de sí mateixa".

¹⁴¹ Seguint a DE AGUDO TORRICO, J.: "Patrimonio y derechos colectivos" en *Antropología, y patrimonio: investigación, documentación e intervención*, Instituto Andalúz del patrimonio Histórico, Ed. Coamres, Granada, 2003, són tres els eixos sobre els que pivotaran el creixent reconeixement de la cultura com a patrimoni col·lectiu: el primer, la valoració de la diversitat ètnica com a mitjà per a contrarestar la xenofòbia; el segon, el qüestionament de la vella dinàmica consistent en la posar l'accent en les antiguitats com a valor en sí mateixes, transformades en mercaderies culturals i, en canvi, considerar su valor simbòlic com a evocadors de processos històrics que conformen una identitat col·lectiva. I en tercer lloc, l'intent de paliar els efectes destructius del patrimoni cultural.

¹⁴² BOE núm. 282 de 24.11.1960. Tot i que Espanya ratifica el Conveni de La Haia el 7 de juliol de 1960 (BOE de 24 de novembre de 1960), no va ser fins el 26 de juny de 1992 (BOE de 25 de juliol de 1992) que s'adhereix al Primer Protocol. L'objecte d'aquest conveni, inspirat en les

de 1 de juny de 1992¹⁴³ i al segon Protocol de 26 de març de 1999, ratificat el 21 de juliol de 2001¹⁴⁴. Aquest Conveni, amb forma de Tractat internacional multilateral, va sorgir condicionat per la II Guerra Mundial. Aquest Conveni, tal i com hem comentat anteriorment, es pot considerar plenament legislatiu pels països que s'hi van adherir¹⁴⁵. En el seu article 1r es defineix què cal entendre per bé cultural:

“Para los fines de la presente Convención, se considerarán bienes culturales, cualquiera que sea su origen y propietario:

a. Los bienes, muebles o inmuebles, que tengan una gran importancia para el patrimonio cultural de los pueblos, tales como los monumentos de arquitectura, de arte o de historia, religiosos o seculares, los campos arqueológicos, los grupos de construcciones que por su conjunto ofrezcan un gran interés histórico o artístico, las obras de arte, manuscritos, libros y otros objetos de interés histórico, artístico o arqueológico, así como las colecciones científicas y las colecciones importantes de libros, de archivos o de reproducciones de los bienes antes definidos;

anteriori Convencions de La Haya de 1899 i 1907, així com en el Pacte de Washington de 15 d'abril de 1935, abasta béns mobles i inmuebles, és a dir, monuments arquitectònics, artístics o històrics, indrets arqueològics, obres d'art, manuscrits, llibres i altres tipus objectes d'interès artístic, històric o arqueològic, així com col·leccions científiques de tot tipus, qualsevol que sigui el su origen o propietat. Amb la finalitat de salvaguardar aquests béns, les parts contractants es comprometen a protegerlos en cas de conflicte armat, a impedir els actes de robatori i vandalisme i altres mesures encaminades a prevenir la seva destrucció.

¹⁴³ BOE núm. 177 de 25.7.1992.

¹⁴⁴ BOE núm. 77 de 30.3.2004.

¹⁴⁵ Es els que en paraules de GARCIA FERNANDEZ es coneix com a “soft law”, es a dir, textos amb baix valor jurídic-normatiu (GARCIA FERNANDEZ, J.: *Estudios sobre el derecho del patrimonio histórico*, Colegio de Registradores, Madrid, 2008.)

- b. Los edificios cuyo destino principal y efectivo sea conservar o exponer los bienes culturales muebles definidos en el apartado a. tales como los museos, las grandes bibliotecas, los depósitos de archivos, así como los refugios destinados a proteger en caso de conflicto armado los bienes culturales muebles definidos en el apartado a.;*
- c. Los centros que comprendan un número considerable de bienes culturales definidos en los apartados a. y b., que se denominarán «centros monumentales.»*

En segon lloc, per ordre cronològic, exposarem a continuació una sèrie d'instruments sorgits com a conseqüència de les diferents Conferències internacionals en les que es defineixen diferents tipus de béns del Patrimoni Històric.

- La Recomanació que defineix els principis internacionals d'aplicació en matèria de jaciments arqueològics (Conferència de Nova Delhi de 6 de novembre de 1956). Aquest precepte fa una definició del que s'ha d'entendre per excavació arqueològica i en delimita els béns objecte de protecció¹⁴⁶. Al

¹⁴⁶ En aquest instrument es contempla que els béns a protegir seran els següents:

“Las disposiciones de la presente recomendación se aplican a todo vestigio arqueológico cuya conservación entrañe un interés público desde el punto de vista histórico o artístico; cada Estado Miembro podrá adoptar el criterio más adecuado para determinar el interés público de los vestigios que se encuentren en su territorio. Deberían someterse principalmente al régimen previsto por la presente recomendación los monumentos, muebles e inmuebles, que ofrezcan interés desde el punto de vista arqueológico en el sentido mas amplio.

3. El criterio para determinar el interés público de los vestigios arqueológicos podría variar según se trate de su conservación o de la obligación de declarar los descubrimientos impuesta al arqueólogo o al descubridor.

a) En el primer caso debería abandonarse el criterio de proteger todos los objetos anteriores a una fecha determinada, fijándose en cambio como norma para la protección que el objeto pertenezca a una época dada o tenga una determinada antigüedad, cuyo número de años sea fijado por la ley.

b) En el segundo caso, cada Estado Miembro debería adoptar criterios mucho más amplios, imponiendo a quienes hagan excavaciones o descubran vestigios arqueológicos la obligación de declarar todos los bienes de carácter arqueológico, muebles o inmuebles, que hayan descubierto.”

mateix temps assenta les bases per a la regulació del comerç de les antiguitats per tal d'evitar el tràfic clandestí.

- La Recomanació sobre les Mesures Encaminades a Prohibir i Impedir l'Exportació, Importació i Transferència de Propietat Il·lícites de Béns Culturals (París, 19 de novembre de 1964)¹⁴⁷ defineix els béns culturals com a *“los bienes muebles e inmuebles de gran importancia en el patrimonio cultural de cada país, tales como las obras de arte y de arquitectura, los manuscritos, los libros y otros bienes de interés artístico, histórico o arqueológico, los documentos etnológicos, los espécimen-tipos de la flora y de la fauna, las colecciones científicas y las colecciones importantes de libros y archivos, e incluso los archivos musicales.*

2. Cada Estado Miembro debería adoptar los criterios que juzgase más adecuados para definir los bienes culturales que, encontrándose en su territorio, hayan de gozar de la protección establecida en la presente recomendación en razón de la gran importancia que presentan.

En aquest instrument, i la Convenció posterior, veiem que parla de béns del patrimoni cultural i es refereix al Patrimoni Històric en termes del seu “valor des del punt de vista de la història”. La definició de bé cultural que dóna la Convenció diu en el seu article 1r que inclou aquells béns que haguessin estat expressament designat per cada Estat com d'importància per a l'arqueologia, la prehistòria, la història, la literatura, l'art o la ciència i que pertanyin a alguna de les categories que defineix el Conveni mateix¹⁴⁸.

¹⁴⁷ Posteriorment es va aprovar la La Convenció sobre les mesures a prendre per prohibir i impedir la importació, exportació i transferència de la propietat il·lícites de béns culturals (Conferència de París de 12 de octubre a 14 de novembre de 1970) ratificat per Espanya el 13 de desembre de 1985 (BOE núm. 31 de 5 de febrer de 1986).

¹⁴⁸ La relació de béns recollides en aquest instrument és la següent:

- La Recomanació sobre la preservació de béns culturals posats en perill per treballs públics o privats (Conferència de París de 19 de novembre de 1968).

Aquest instrument defineix els béns culturals a protegir en els següents termes:

1. Para los efectos de la presente recomendación, la expresión “bienes culturales” se aplicará a:

a) Inmuebles, como los sitios arqueológicos, históricos o científicos, los edificios u otras construcciones de valor histórico, científico, artístico o arquitectónico, religiosos o seculares, incluso los conjuntos de edificios tradicionales, los barrios históricos de zonas urbanas y rurales urbanizadas y los vestigios de culturas pretéritas que tengan valor etnológico. Se aplicará tanto a los inmuebles del mismo carácter que constituyan ruinas sobre el nivel del suelo como a los vestigios arqueológicos o históricos que se encuentren bajo la superficie de la tierra. El término “bienes culturales” también incluye el marco circundante de dichos bienes;

“a) les col·leccions i exemplars rars de zoologia, botànica, mineralogia, anatomia, i els objectes d'interès paleontològic;

b) els béns relacionats amb la història, amb inclusió de la història de les ciències i de les tècniques, la història militar i la història social, així com amb la vida dels dirigents, pensadors, savis i artistes nacionals i amb els esdeveniments de importància nacional;

c) el producte de les excavacions (tant autoritzades com clandestines) o dels descobriments arqueològics;

d) els elements procedents del desmembrament de monuments artístics o històrics i de llocs d'interès arqueològic;

e) antiguitats que tinguin més de 100 anys, com ara inscripcions, monedes i segells gravats;

f) el material etnològic;

g) els béns d'interès artístic com ara:

i) quadres, pintures i dibuixos fets enterament a mà sobre qualsevol suport i en qualsevol material (amb exclusió dels dibuixos industrials i dels articles manufacturats decorats a mà);

ii) produccions originals d'art estatuari i d'escultura en qualsevol material;

iii) gravats, estampes i litografies originals;

iv) conjunts i muntatges artístics originals en qualsevol matèria;

h) manuscrits rars i incunables, llibres, documents i publicacions antics d'interès especial (històric, artístic, científic, literari, etc.) solts o en col·leccions;

i) segells de correu, segells fiscals i anàlegs, solts o en col·leccions;

j) arxius, inclosos els fonogràfics, fotogràfics i cinematogràfics; k) objectes de mobiliari que tinguin més de 100 anys i instruments de música antics. ”

b) Los bienes muebles de importancia cultural, incluso los que se encuentran dentro de bienes inmuebles o se hayan recobrado de ellos, y los que están enterrados y que puedan hallarse en lugares de interés arqueológico o histórico o en otras partes.

2. La expresión “bienes culturales” abarca, no sólo los lugares y monumentos de carácter arquitectónico, arqueológico o histórico reconocidos y registrados como tales, sino también los vestigios del pasado no reconocidos ni registrados, así como los lugares y monumentos recientes de importancia artística o histórica.

- La Recomanació sobre la Protecció, en l'Àmbit Nacional, del Patrimoni Cultural i Natural de 16 de novembre de 1972¹⁴⁹, defineix el patrimoni cultural com a: *“Los monumentos: obras arquitectónicas, obras de escultura o de pintura monumentales, inclusive las cavernas y las inscripciones, así como los elementos, grupos de elementos o estructuras que tengan un valor especial desde el punto de vista arqueológico, histórico, artístico o científico;*

Los conjuntos: grupos de construcciones, aisladas o reunidas, que por su arquitectura, unidad e integración en el paisaje tengan un valor especial desde el punto de vista de la historia, del arte o de la ciencia;

Los lugares: zonas topográficas, obras conjuntas del hombre y de la naturaleza que tengan un valor especial por su belleza o su interés desde el punto de vista arqueológico, histórico, etnológico o antropológico”.

- La Recomanació sobre l'intercanvi internacional de béns culturals (19ena Conferència de Nairobi de 26 de octubre a 30 de novembre de 1976), ratificat

¹⁴⁹ Dictada en l'àmbit de la Conferència General de l'Organització de les Nacions Unides per a l'Educació, la Ciència i la Cultura, en la 17.a reunió, celebrada a París del 17 d'octubre al 21 de novembre de 1972 i ratificada per Espanya el 18 de març de 1982 (BOE núm. 156 de 1 de juliol de 1982)

per Espanya el 2 d'octubre de 2001 es fa una definició enumerativa dels béns culturals en els següents termes:

“bienes culturales: los bienes que son expresión y testimonio de la creación humana o de la evolución de la naturaleza y que tenga, o puedan tener, a juicio de los órganos competentes de cada Estado, in valor y un interés histórico, artístico, científico o técnico y que pertenezcan entre otras, a las categorías siguientes:

- a) especímenes de zoología, botánica y geología*
- b) objetos de interés arqueológico*
- c) objetos y documentación de etnología*
- d) objetos de las artes plásticas y decorativas, así como de las artes aplicadas*
- e) obras literarias, musicales, fotográficas y cinematográficas*
- f) archivos y documentos;”*

- La Recomanació sobre la protecció de béns culturals mobles (20ena. Conferència de París de 24 d'octubre a 28 de novembre de 1978) defineix els béns culturals mobles com a *“todos los bienes amovibles que son la expresión o el testimonio de la creación humana o de la evolución de la naturaleza y que tienen un valor arqueológico, histórico, artístico, científico o técnico”*.¹⁵⁰

¹⁵⁰ Seguin el mètode enumeratiu, aquest instrument detalla tot el que s'entèn inclòs dins el concepte de bé cultural moble. Així, es recull la següent relació de béns:

“(i) el producto de las exploraciones y excavaciones arqueológicas, terrestres y subacuáticas;
(ii) los objetos antiguos tales como instrumentos, alfarería, inscripciones, monedas, sellos, joyas, armas y restos funerarios, en especial las momias;
(iii) los elementos procedentes del desmembramiento de monumentos históricos;
(iv) los materiales de interés antropológico y etnológico;
(v) los bienes que se refieren a la historia, incluida la historia de las ciencias y las técnicas, la historia militar y social, así como la vida de los pueblos y de los dirigentes, pensadores, científicos y artistas nacionales y los acontecimientos de importancia nacional;
(vi) los bienes de interés artístico, tales como: - pinturas y dibujos hechos enteramente a mano sobre cualquier soporte y en toda clase de materias (con exclusión de los dibujos industriales y los artículos manufacturados decorados a mano); - estampas originales, carteles y fotografías que constituyan medios originales de creación; - conjuntos y montajes artísticos originales

Observem com, en conjunt, els instruments internacionals es refereixen més al concepte de Patrimoni Cultural que no pas al de Patrimoni Històric. D'altra banda, és freqüent l'ús de la tècnica enumerativa per tal de definir l'àmbit objectiu que no pas la definició de categories abstractes.

Finalment, destacar que els instruments deixen en mans de cada Estat membre tant l'apreciació de la concurrència de determinats valors a protegir (artístics, històrics, etc) així com la seva concreció en béns concrets. Serà, per tant, la legislació de cada Estat signatari la que, finalment, donarà aplicabilitat a les disposicions de la UNESCO.

5.3 Breu referència al concepte de Patrimoni Històric en la regulació del comerç internacional de béns.

La preocupació del comerç internacional del Patrimoni Històric abasta una doble perspectiva. Per una banda, atendre a la seva conservació i manteniment especialment en relació amb el seu entorn i context històric i, d'altra banda fer front a l'espoliació organitzada creixent en el mercat internacional d'antiguitats i obres d'art.

cualquiera que sea la materia utilizada; - producciones del arte estatuario, cualquiera que sea la materia utilizada; - obras de arte y de artesanía hechas con materiales como el vidrio, la cerámica, el metal, la madera, etc.;

(vii) los manuscritos e incunables, códices, libros, documentos o publicaciones de interés especial;

(viii) los objetos de interés numismático (monedas y medallas) o filatélico;

(ix) los documentos de archivos, incluidas grabaciones de textos, mapas y otros materiales cartográficos, fotografías, películas cinematográficas, grabaciones sonoras y documentos legibles a máquina;

(x) el mobiliario, los tapices, las alfombras, los trajes y los instrumentos musicales;

(xi) los especímenes de zoología, de botánica y de geología."

Nogensmenys, la situació dels països és diferent i, en conseqüència, també serà diferent el seu interès en regular en un grau més estricte o més laxa. Per una banda, no tots els països rics en cultura ho són econòmicament. A més, l'existència de grans Patrimonis Històrics converteix molt sovint, en una tasca quimèrica el seu manteniment per Estats on la població té altres necessitats més immediates. D'altra banda, hi ha països rics econòmicament però pobres culturalment i, per tant, seran més partidaris del liberalisme més absolut atès que no tenen patrimoni que protegir.

Un cop contextualitzats aquests aspectes del comerç internacional del Patrimoni Històric, entrarem ara a veure com es regula el mateix des dels instruments internacionals.

En l'àmbit del comerç internacional, cal fer esment de l'article 20.f) de l'acord del GATT (General Agreement on Traffics and Trade)¹⁵¹ creat en la Conferència de La Havana l'any 1947 i que admetia que els Estats adoptessin mesures "per a protegir els tresors nacionals de valor artístic, històric o arqueològic".

Però l'instrument més efectiu per a afavorir la restitució dels béns robats és el Conveni UNIDROIT. La incorporació a l'ordenament jurídic espanyol mitjançant l'instrument d'adhesió d'Espanya al Conveni de UNIDROIT sobre bens culturals robats o exportats il·legalment, fet a Roma el 24 de juny de 1995 es va produir el 9 de maig de 2002¹⁵². La finalitat d'aquest Conveni és, tal i com diu el seu Preàmbul, la de contribuir de forma eficaç a la lluita contra el tràfic il·lícit de béns culturals mitjançant l'important pas que suposa establir unes regles

¹⁵¹ Espanya es va adherir a l'any 1963 i, a l'1 de gener de 1995 va entrar a formar part de l'OMC, organització hereva del GATT.

¹⁵² BOE núm. 248 de 16 d'octubre de 2002.

jurídiques mínimes comunes relatives a la restitució i devolució de béns culturals entre els estats contractants, per tal d'afavorir la preservació i la protecció del patrimoni cultural en interès de tots. En conseqüència, aquest Conveni es refereix al concepte àmpliament acceptat en la regulació internacional de béns culturals, regulant la restitució dels béns robats així com de la devolució de béns culturals desplaçats del territori d'un Estat contractant en contravenció de les normes del seu dret que regulen l'exportació dels béns culturals per tal de protegir el seu patrimoni cultural¹⁵³.

El Conveni UNIDROIT sobre béns culturals robats o exportats il·legalment, signat a Roma el 24 de juny de 1995¹⁵⁴, defineix els “*béns culturals*” mitjançant el sistema d'enumeració en l'article segon d'aquest instrument on es diu que “*als efectes d'aquest Conveni, per béns culturals s'entendran aquells que, per raons religioses o seculares, revesteixin importància per a l'arqueologia, la prehistòria, la història, la literatura, l'art i la ciència*” i que pertanyin a una de les categories enumerades en annex del Conveni, entre els que s'intenta abastar tota la tipologia detallada de béns mobles¹⁵⁵.

¹⁵³ Per a un estudi a fons d'aquest Conveni es pot consultar a CARDUCCI, G.: *La restitution internationale des bien culturels et objets d'art: droit commun, directive CEE, conventions de l'Unesco et Unidroit*, Librairie générale de droit et de jurisprudence, Paris, 1997.

¹⁵⁴ D'acord amb la informació de la web oficial de la UNESCO <http://www.unesco.org/new/es/culture/themes/illicit-traffic-of-cultural-property/1995-unidroit-convention/> (consulta de data 11.11.2013) UNIDROIT és una organització intergovernamental independent amb seu a la Vila Aldobrandini a Roma. El seu objectiu és estudiar les necessitats i els mètodes per modernitzar, harmonitzar i coordinar el dret privat, particularment el dret comercial, entre estats i grups d'estats. Per tal d'incrementar la cooperació internacional, la UNESCO va demanar a UNIDROIT el desenvolupament d'un Conveni sobre els béns culturals robats o exportats il·lícitament, adoptat el 1995, com a complement a la Convenció de 1970. En aquest Conveni, els estats se centren en un tractament uniforme quant a la restitució d'objectes culturals robats o il·lícitament exportats i permet que es procedeixi amb les demandes directament a través de tribunals nacionals. A més, aquest Conveni fa tots els béns culturals, no només aquells inventariats, i declara que tot bé cultural robat ha de ser restituit. Espanya va subscriure l'Instrument d'adhesió el 9 de maig de 2002 (BOE de 16 d'octubre de 2002, núm. 248).

¹⁵⁵ Efectivament, si anem a l'annex del Conveni, veurem com efectua una extensa enumeració dels béns que inclou dintre de la categoria de béns culturals:

5.4 Especial referència al concepte de Patrimoni Històric en la regulació d'àmbit Europeu.

5.4.1 El concepte de Patrimoni Històric en la Unió Europea.

Un dels principis que sustenten la Unió Europea es basa en la llibertat de circulació de mercaderies en el context d'un mercat interior sense fronteres. Nogensmenys, aquest principi no és absolut i trobem determinats casos en els que la mateixa normativa comunitària instrumenta excepcions. Una d'aquestes excepcions la trobem en els béns del Patrimoni Històric. Aquest són esmentats en l'article 30 del Tractat de la Unió Europea (antic article 36 del Tractat de Roma)¹⁵⁶ en els termes següents. El TUE estableix excepcions a la lliure

-
- “a. Col·leccions i espècimens rars de zoologia, botànica, mineralogia i anatomia; objectes d'interès paleontològic.*
- b. Béns relacionats amb la història, incloses la història de la ciència i la tècnica, la història militar i social i la vida dels dirigents, pensadors, savis i artistes nacionals, així com els esdeveniments d'importància nacional.*
- c. El producte d'excavacions arqueològiques (legals i clandestines) i de troballes arqueològiques.*
- d. Elements procedents de monuments artístics o històrics o de jaciments arqueològics que hagin estat disgregats.*
- e. Antiguitats de més de cent anys, com inscripcions, monedes i segells gravats.*
- f. Objectes d'interès etnològic.*
- g. Béns d'interès artístic, com ara:*
Quadres, pintures i dibuixos realitzats enterament a mà sobre qualsevol suport i amb qualsevol material (a excepció dels dibuixos industrials i dels articles manufacturats decorats a mà);
Obres originals de l'estatuària i l'escultura en qualsevol material;
Gravats, estampes i litografies originals;
Construccions i muntatges artístics originals en qualsevol material.
- h. Manuscrits rars i incunables, llibres, documents i publicacions antics d'especial interès (històric, artístic, científic, literari, etc.), Per separat o en col·leccions.*
- i. Segells de correus, timbres fiscals i similars, per separat o en col·leccions.*
- j. Arxius, inclosos els fonogràfics, fotogràfics i cinematogràfics.*
- k. Mobles amb més de cent anys i instruments de música antics.”*

¹⁵⁶ Instrument d'adhesió d'Espanya publicat al BOE núm. 1 de 1 de gener de 1986.

circulació pel que fa a “*raons d’ordre públic, moralitat i seguretat pública, protecció de la salut i la vida de les persones i animals, preservació dels vegetals, protecció del patrimoni artístic, històric o arqueològic nacional o la protecció de la propietat industrial i comercial. Nogensmenys, aquestes prohibicions o restriccions no hauran de constituir un mitjà de discriminació arbitrària ni una restricció encoberta del comerç entre els Estats membres*”. Observem com la denominació que fa el TUE és més extensa que la majoria de tractats internacionals a l’incloure la denominació més ordinària de “patrimoni cultural”.

Voldríem en aquest punt posar l’accent en que la Unió Europea, en l’article 30 del Tractat Constitutiu de la Comunitat Europea¹⁵⁷, estableix en relació a la lliure circulació de mercaderies que els Estats poden establir restriccions¹⁵⁸ justificades en la “*protecció del patrimoni artístic, històric o arqueològic nacional*”¹⁵⁹.

Aquestes excepcions plantegen una sèrie de problemes pràctics que es poden resumir en quatre qüestions.

En primer lloc, en la identificació de quins són els béns a que fa referència el Tractat de la Unió quan parla de Patrimoni Històric i que serà clau per saber si estan afectats per les restriccions o bé gaudeixen de plena llibertat de

¹⁵⁷ Vigent fins l’1 de desembre de 2009, data d’entrada en vigor de l’Instrument de Ratificació del Tractat pel que es modifica el Tractat de la Unió Europea i el Tractat Constitutiu de la Comunitat Europea, fet a Lisboa el 13 de desembre de 2007.

¹⁵⁸ Cal tenir present que aquesta regulació restrictiva del comerç és una excepció als principis de llibertat de circulació de mercaderies, tal i com es pot comprovar, per exemple, en la Directiva 2006/123/CE del Parlament Europeu i del Consell de 12 de desembre de 2006 relativa als serveis en el mercat interior, que preten potenciar el desenvolupament íntegre de les activitats de serveis en tot el territori de la Unió Europea, eliminant els obstacles que s’oposen a la llibertat d’establiment i a la lliure circulació de serveis.

¹⁵⁹ DOCE de 24.12.2002 c 325/33 (versió consolidada del Tractat Constitutiu de la Comunitat Europea).

circulació. Aquest aspecte és el que tracta de ple la qüestió del concepte de Patrimoni Històric en l'àmbit de la UE.

En segon lloc, es planteja el problema de qui té la competència per definir què cal entendre inclòs en aquesta categoria, si les institucions comunitàries o bé cada Estat membre.

En tercer lloc, quines són les mesures que, en l'àmbit de la Unió es posaran en marxa en cas de que un bé del Patrimoni Històric travessi de forma irregular les fronteres dels Estats membres.

I, en quart lloc, quins són els mitjans de control que es poden adoptar per tal d'evitar que els béns surtin fora de la Unió Europea. En aquest sentit cal entendre la Llei 36/1994, de 23 de desembre, d'incorporació a l'ordenament jurídic espanyol de la Directiva 93/7/CE del Consell, de 15 de març, relativa a la restitució de béns culturals que han sortit de forma il·legal del territori d'un Estat membre de la Unió Europea¹⁶⁰. Aquí l'ordenament jurídic comunitari sí fa servir l'expressió "patrimoni cultural".

En l'àmbit de la comunitat europea cal partir de la idea que cada Estat membre té el deure de protegir el seu Patrimoni Històric, la qual cosa pot justificar la adopció de mesures intervencionistes en el tràfic internacional dels mateixos. Això ens remet a la definició que cada Estat membre faci en el seu ordenament jurídic. Tot i que aquesta Directiva parteix de la idea que correspon a cada Estat membre la tasca de definir el seu patrimoni protegible, en el seu annex figuren unes disposicions que poden resultar d'utilitat per a delimitar el que es pot entendre per patrimoni nacional. Així, podrà incloure:

¹⁶⁰ Directiva 93/7/CEE del Consell, de 15 de març de 1993, relativa a la restitució de béns culturals (DO L 39 de 10.2.2009, pp 1-5)

- objectes que figurin en els inventaris dels museus o fons de conservació de biblioteques;
- quadres, pintures i escultures;
- llibres;
- mitjans de transport;
- arxius.

Tot i incloure moltes pautes per a la identificació o classificació dels béns que potencialment poden formar del patrimoni nacional d'un Estat membre, és cert que la norma no pretén definir els béns que han de formar-hi part.

A l'àmbit de la Unió Europea la situació tampoc no ha estat resolta amb una solució de consens. Com a exemple podem observar la problemàtica suscitada per la traducció que de l'article 36 (antic article 30) del Tractat de Funcionament de la Unió Europea s'ha fet en els diversos països. Així ens casos d'Itàlia, Espanya o Portugal es parla de "patrimoni artístic, històric i arqueològic" amb una concepció ampla, en canvi a França o Anglaterra es parla de "tresors nacionals" assignant així una visió més restringida del àmbit de protecció. En la versió espanyola observem com es refereix a la "*protección del patrimonio artístico, histórico o arqueológico nacional*"¹⁶¹.

La definició que apareix a l'Aranzel Duaner Comú parla "*d'objectes d'art, de col·lecció i d'antiguitat*" i estableix una relació exhaustiva dels béns que inclou¹⁶². Cal dir que les autoritats comunitàries estaven més pendents amb

¹⁶¹ DOCE de 30.3.2010 c 83 (versió consolidada del Tractat de Funcionament de la Unió Europea).

¹⁶² Reglament 2451/1969 del Consell d'11 de desembre de 1969 (DOCE núm. L 311, d'11 de desembre de 1969) que recull en el Capítol 99 dedicat als "objectes d'art, col·lecció i d'antiguitat" les partides següents:

99.01: cuadros, pinturas i dibuixos realitzats enteramente a mà;

99.01: gravats, estampes i litografies originals;

99.03: les produccions originals d'art estatuari o d'escultura, de tots els materials;

aquesta regulació del valor econòmic que no pas del valor cultural d'aquests béns. Aquesta definició recollida en la regulació de l'Arancel Duaner Comú és la que va quedar incorporada en la Directiva sobre l'IVA que va adoptar la Comissió.¹⁶³

5.4.2 El concepte de Patrimoni Històric en el Consell d'Europa.

Però en el continent europeu l'organisme de referència en matèria de cultura és, sense dubte, el Consell d'Europa, creat l'any 1949 i al que Espanya s'incorpora l'any 1977¹⁶⁴. L'àmbit d'actuació del Consell d'Europa en matèria de cultura és molt ampli. A títol únicament il·lustratiu, podem destacar la següent regulació:

1. El Conveni Cultural Europeu signat a París el 19 de desembre de 1954¹⁶⁵ i a la que l'Estat espanyol es va adherir el 1957. D'aquest conveni es deriva la necessitat de protegir el patrimoni arquitectònic que havia de conduir a l'elaboració d'una Carta europea de patrimoni arquitectònic i finalment a una Convenció¹⁶⁶, com així va ser. L'article primer d'aquest conveni deia que “Cada

99.04: *els segells postals, marques postals, sobres de primer dia, etc.;*

99.05: *els objectes i especimens per a col·leccions zoològiques, botàniques, minearològiques, anatòmiques, o que presentin un interès històric, arqueològic, pelontològic, etnogràfic o numismàtic;*

99.06: *objectes d'antiguitat, entenent per “antiguitat” els que sobrepassin els cent anys.”*

¹⁶³ DOCE núm. C 135 de 31 de maig de 1979, art. 2.

¹⁶⁴ Instrument d'Adhesió d'Espanya a l'Estatut del Consell d'Europa, fet a Londres el 5 de maig de 1949. (BOE núm. 51 de 1 de març de 1978.)

¹⁶⁵ Publicat al BOE núm. 204 de 10 d'agost de 1957.

¹⁶⁶ Els antecedents que van conduir a la Carta Europea es poden reseguir en l'exposició de motius de la mateixa on es fa referència a la Carta Europea del patrimoni arquitectònic, aprovada pel Comitè de Ministres del Consell d'Europa el 26 de setembre de 1975 i la Resolució (76) 28, aprovada el 14 d'abril de 1976, sobre adaptació de les Lleis i Reglaments a les necessitats d'una conservació integrada del patrimoni arquitectònic; la Recomenació 880

part contractant adoptarà les mesures convenients per a salvaguardar la seva aportació al patrimoni cultural comú d'Europa i fomentar el seu desenvolupament".

El Conveni per a la Protecció del Patrimoni Arquitectònic d'Europa signat a Granada el 3 d'octubre de 1985¹⁶⁷ va derivar de la Carta Europea del Patrimoni arquitectònic adoptada pel Comitè de Ministres de 26 de setembre de 1975 que recollia la idea de necessitat d'integrar la protecció d'aquest patrimoni amb la vida econòmica i social utilitzant les tècniques urbanístiques. Aquest Conveni delimita el concepte de patrimoni arquitectònic. A més, cada Estat es compromet a l'elaboració d'un inventari i a adoptar les mesures necessàries per a la seva protecció i evitar la seva degradació. A partir d'aquest Conveni s'emet la Recomanació del Comitè de Ministres de 16 d'octubre de 1986 sobre la promoció d'oficis artesans que intervenen en la conservació del patrimoni arquitectònic; la Recomanació de 13 d'abril de 1989 sobre la protecció i revalorització del patrimoni arquitectònic rural, i la Recomanació n.º R (89) 5 relativa a la protecció i millora del patrimoni arqueològic en el context de les activitats de planificació urbanística i rural.

2. En matèria de patrimoni arqueològic cal esmentar el Conveni Europeu per a la Protecció del Patrimoni Cultural signat a Londres el 6 de maig de 1969¹⁶⁸. A partir de les Recomanacions de l'Assemblea Parlamentària relatives a

(1979) de l'Assemblea Parlamentària del Consell d'Europa sobre la conservació del patrimoni arquitectònic europeu; la Recomanació número R (80) 16 del Comitè de Ministres dels Estats membres sobre formació especialitzada d'Arquitectes, Urbanistes, Enginyers d'Obres Civils i Paissatgistes, i la Recomenació número R (81) 13 del Comitè de Ministres, aprovada l'1 de juliol de 1981, sobre mesures d'ajuda a alguns oficis que corren el perill de desaparició en el marc de les activitats artesanals.

¹⁶⁷ Instrument de ratificació publicat al BOE de 30 de juny de 1989.

¹⁶⁸ Instrument d'adhesió al Conveni Europeu per a la Protecció del Patrimoni Arqueològic, fet a Londres el 6 de maig de 1969 publicat al BOE núm. 160 de de 5 de juliol de 1975.

l'arqueologia: Recomanacions 848 (1978), 921 (1981) y 1072 (1988); s'arriba al Conveni Europeu per a la Protecció del Patrimoni Arqueològic, fet a La Valetta el 16 de gener de 1992¹⁶⁹. Aquest instrument, defineix el patrimoni arqueològic com a "*font de la memòria col·lectiva europea*" i compromet a les parts signatàries a incorporar en la seva normativa un règim de protecció que inclogui un Inventari, la regulació de les zones arqueològiques i dels descobriments casuals. Amb aquest motiu s'estableix, entre altres mesures, augmentar el finançament i regular les compres fetes per museus per a evitar l'adquisició d'elements provinents d'origens il·lícits.

3. Finalment, cal destacar el Conveni sobre Delictes contra la Propietat Cultural signat a Delfos el 23 de juny de 1985. Es tracta d'un Conveni d'una eficàcia compromesa per la manca de contingut jurídic del mateix. En realitat fa una definició molt extensiva del que s'ha de considerar bé cultural però el seu objecte queda força reduït a una cooperació en matèria penal i de restitució de béns. Aquest aspecte, juntament amb els pocs països que d'entrada el van subscriure, serien els seus aspectes febles. Nogensmenys, ha servit de base sobre la que s'assentaran les polítiques europees.

Quant als béns immobles, i dins de l'àmbit europeu cal esmentar el Conveni per a la Salvaguarda del Patrimoni Arquitectònic d'Europa, fet a Granada el 3 d'octubre de 1985¹⁷⁰, signat en l'àmbit del Consell d'Europa, i en el què es defineix el "patrimoni arquitectònic" per aquell que estigui format per béns immobles de tres tipologies: monuments, conjunts d'edificis o indrets, els quals

¹⁶⁹ Instrument de Ratificació del Conveni (revisat), d'1 de març de 2011 publicat al BOE núm. 173 de 20 de juliol de 2011.

¹⁷⁰ Ratificat mitjançant l'Instrument d'11 d'abril de 1989 (BOE de 30 de juny de 1989, núm. 155)

hauran d'estar inventariats. En l'article 1r es relacionen els tipus d'immobles protegits i que son els següents:

- “1. Monumentos: Todos los edificios y estructuras de destaca de interés histórico, arqueológico, artístico, científico, social o técnico, con inclusión de sus instalaciones y accesorios;*
- 2. Conjuntos de edificios: Agrupaciones homogéneas de construcciones urbanas o rurales que sobresalgan por su interés histórico, arqueológico, artístico, científico, social o técnico, con una coherencia suficiente para constituir unidades topográficas;*
- 3. Lugares: Obras combinadas del hombre y de la naturaleza, parcialmente construidas y suficientemente características y homogéneas para poder delimitarse topográficamente y que tengan un interés destacado bajo el aspecto histórico, arqueológico, artístico, científico, social o técnico.”*

Finalment destacarem la Convenció sobre la protecció del patrimoni cultural subaquàtic (Conferència de París de 15 de octubre a 2 de novembre de 2001) que considera per patrimoni cultural subaquàtic *“todos los rastros de existencia humana que tengan un carácter cultural, histórico o arqueológico, que hayan estado bajo el agua, parcial o totalmente, de forma periódica o continua, por lo menos durante 100 años”*.

En definitiva, la definició del Patrimoni Històric des del punt de vista del Dret Internacional no és uniforme ni estàtica. Així, aquest Dret hem vist com s'ha referit al mateix com a “tesor nacional”, “patrimoni artístic i històric” i, finalment com a “patrimoni cultural”. En general els diferents tractats han recorregut a un

critèri enunciatiu, relacionant una llista de béns com a forma de delimitar el concepte de Patrimoni Històric.

Capítol II.

Els subjectes que intervenen en la fiscalitat sobre els béns del Patrimoni Històric.

TESI: “La Fiscalitat del Patrimoni Històric”

CAPÍTOL II.

Els subjectes que intervenen en la fiscalitat sobre els béns del Patrimoni Històric.

En aquest apartat abordarem els subjectes que tenen un paper actiu quan ens referim a la fiscalitat del Patrimoni Històric. Des d'aquest punt de vista hem distingit tres tipus de grups d'actors que intervenen de forma significativa sobre el Patrimoni Històric.

El primer grup d'actors que té incidència sobre el Patrimoni Històric són els òrgans de l'Administració Pública. El paper del sector públic és fonamental en l'establiment de relacions que s'estableix entre els individus i el Patrimoni Històric, així com entre la societat en general amb el seu Patrimoni Històric. D'una banda, perquè correspon als poders públics establir les regles de joc que afecten a aquestes relacions i, d'altra banda, perquè tenen assignada una missió de tutela sobre els valors que aquests representen per a la col·lectivitat. Serà en un apartat posterior en el que aprofundirem en aquesta missió del sector públic al voltant de Patrimoni Històric. En aquest apartat ens limitarem a descriure de forma sintètica les formes que adopta l'administració pública quan actua com a simple actor, com a subjecte que intervé en les relacions que s'estableixen entre el Patrimoni Històric, els particulars i l'Administració.

Així, i pel que fa a l'estudi d'aquest treball, distingirem, d'una banda, els òrgans de l'administració que exerceixen competències administratives que es deriven de la regulació sobre el Patrimoni Històric i, d'altra banda, els òrgans de

l'administració que tenen assignades la gestió tributària que afecta a aquests béns.

El segon grup d'actors està format pels particulars. El paper d'aquest col·lectiu està condicionat per la seva relació envers el Patrimoni Històric. D'aquesta forma veurem com la normativa reguladora li assigna diferents denominacions en funció de la seva vinculació amb el Patrimoni Històric. Unes vegades tindrà la consideració de propietari, de posseïdor, de subjecte passiu, de titular de drets, etcètera. Veurem com una o altra posició comporta en drets i deures enfront el mateix i enfront l'administració i la societat.

Finalment, hem abordat de forma diferenciada el paper de l'Església respecte el Patrimoni Històric. Si bé l'Església, en sentit estricte, s'hauria d'abordar dins el grup dels particulars, també és cert que per les seves particulars característiques tant històriques com socials adquireix un caràcter para-públic que el situa en una posició intermitja entre allò públic i privat. D'altra banda, no hem d'oblidar que molts dels béns del Patrimoni Històric estan en mans de l'Església Catòlica i que, a més, aquests béns en moltes ocasions estan afectes a una funció religiosa que els confereix un estatus jurídic diferenciat. Totes aquestes característiques ens ha impulsat a considerar l'Església com a un actor diferenciat en relació al Patrimoni Històric.

1. Els òrgans de l'Administració Pública i el Patrimoni Històric.

Dins del subjectes que conformen l'Administració Pública distingirem, a efectes d'aquest treball, entre aquells òrgans que tenen assignada una missió en relació a la gestió tributària d'aquells altres òrgans de l'Administració que tenen assignades funcions administratives de tutela relatives al Patrimoni Històric. Analitzarem en primer lloc els òrgans de l'administració pública que tenen assignades funcions administratives de tutela sobre el Patrimoni Històric fent referència als seus antecedents i, posteriorment ens referirem breument als òrgans tributaris.

1.1 Els òrgans administratius vinculats al Patrimoni Històric.

1.1.1 Els antecedents de l'organització administrativa.

Des del punt de vista de l'actuació de les autoritats públiques a Espanya, la primera referència d'organisme públic dedicat al Patrimoni Històric es troba en la creació de l'*Academia de Nobles Artes* per part de Ferran VI i que al 1773 passa a ser coneguda com l'*Academia de Bellas Artes de San Fernando*.¹⁷¹ Aquest organisme tenia la missió de l' "*examen y aprobación o enmienda de los diseños de obras de pintura, escultura y arquitectura que se construyan por los pueblos y por los particulares, si han de estar en capillas o parajes públicos*". Cal destacar alguna referència legislativa que va ser conseqüència de la creació de l'Acadèmia com ara la Real Orden de 23 de octubre i 25 de novembre de 1777, sobre assessorament de l'Acadèmia de San Fernando en

¹⁷¹ Creada per la Orden de 12 d'abril de 1752 i es domicilia a la Casa de la Panadería a la Plaça Mayor de Madrid. Anteriorment, al 1738, sota el regnat de Felip V es va crear l'Academia de la Historia mitjançant la Real Cedula de 17 de juny de 1738.

tots els projectes d'obres públiques¹⁷². L'objectiu era el control, no únicament de l'arquitectura religiosa, sinó també de tota edificació pública. L'Acadèmia va ser l'instrument dels Borbons per a orientar l'art cap el moviment neoclàssic a Espanya.

Al final del regnat de Carles IV i inici del regnat de Ferran VII, el secretari d'Estat, D. PEDRO CEBALLOS, comunica la Reial Ordre d'11 de gener de 1808, per la que *l'Academia de Bellas Artes* estén la seva missió també a la protecció de les propietats privades. Aquesta diu que “*no solo las obras públicas que proyecten de Arquitectura, sino también los diseños o modelos de las pinturas o estatuas que se traten de construir o colocar de nuevo en los templos, plazas y demás parajes públicos se presentan para su aprobación a la Real Academia de San Fernando, o a las demás del reino en sus respectivos distritos*”. No oblidem que el context històric que vivia l'Estat espanyol en aquell temps era el de la guerra de la Independència (1808-1814) que va comportar importants conseqüències sobre la conservació del Patrimoni Històric. El saqueig a mans militars i civils de convents i esglésies va causar quantiosos danys. Pensem que, amb les primeres desamortitzacions fetes en els períodes liberals, molts béns deixen d'estar en mans de l'Església. Això va comportar que molts edificis que s'havien conservat al llarg dels segles, fossin abandonats amb el perill de destrucció i espoliació.

És en aquest context de mesures conservacionistes que els governs europeus creen els seus museus nacionals com va ser el cas del Museu del Louvre¹⁷³. Al

¹⁷² Apareix a la Llei III, Títol XXXIV, Llibre IV de la *Novísima Recopilación* citada a MARTINEZ-MENA GARCIA, A.: *Arquitectura civil desaparecida en la ciudad de Murcia (mirada didáctica de una identidad perdida)*, Región de Murcia, 2011, p. 18.

¹⁷³ D'acord amb la informació oficial del Museu del Louvre, l'any 1791 el Louvre va passar per decret a ser el lloc de trobada "de tots els monuments de les arts i les ciències " En 1791, per

llarg del segle XIX quan es crea a Espanya el Museu del Prado (1814) i el Museu Arqueològic (1867). Malgrat això, també és al llarg d'aquest segle quan es produeixen moltes destruccions del patrimoni cultural. Per una banda, com dèiem, a conseqüència dels processos de desamortització i, d'altra banda, amb la destrucció de la major part de les muralles de les poblacions espanyoles com a conseqüència de la creació de molts eixamples per l'expansió urbanística.¹⁷⁴

En aquest sentit, el Real Decret de 9 de març de 1836¹⁷⁵, al seu article 24 preveu la possibilitat que l'Estat destini els edificis desamortitzats a l'ús que

decret de l'Assemblée es va declarar que: "le Palais du Louvre est dévolu à la «réunion de tous les monuments des sciences et des arts» <http://www.louvre.fr/histoire-du-louvre>

¹⁷⁴ REMENSAL RODRÍGUEZ, J, "Cataluña", en "Comisión de antigüedades. 250 años de arqueología y Patrimonio Histórico". Real Academia de Historia, Madrid, 2003, p. 82. "En esta breve síntesis quisiera referirme a otro aspecto de notable impacto social en el que las Comisiones de Monumentos tuvieron influjo: las murallas de las ciudades. Las nuevas técnicas militares las hacían obsoletas y el crecimiento económico de Cataluña a mediados del siglo XIX exigía una nueva organización del espacio urbano.

En Barcelona, en 1840, el Ayuntamiento convocó un concurso para reflexionar sobre la necesidad de la demolición de las murallas. Fue premiada la memoria presentada por el médico higienista Pere Felip de Monlau (1808-1871), que llevaba el significativo título de ¡Abajo las murallas!, donde exponía tanto las ventajas económicas y sociales como las higiénicas 14. Las autoridades militares se opusieron al derribo pensando, sobre todo, en la conflictividad social de la ciudad en esta época. Sin embargo, la evolución del pensamiento social, en el que se imponía la idea de la recuperación urbanística de la ciudad y los intereses especulativos de los propietarios y constructores ganaron la partida. El permiso llegó en 1854, con ello se inició el proceso urbanizador moderno del Ensanche. Contra la voluntad municipal, reflejada en el proyecto del arquitecto municipal Miquel Garriga i Roca (1808-1888), el gobierno central impuso, en 1859, el proyecto de Ildefonso Cerdá i Sunyer (1815-1876), miembro del partido progresista barcelonés, quien en 1867 publica su Teoría general de la urbanización, y aplicación de sus principios y doctrinas á la reforma y ensanche de Barcelona. Si imparable fue el proceso de demolición de las murallas de Barcelona también lo fue en Lérida, pero aquí sin que se levantara ninguna voz contra ello. Entre 1861 y 1893 cayeron todos los muros que rodeaban a la ciudad. En Gerona el problema no fue tan agudo, pues sólo se desmantelaron, a partir de 1869, las murallas de la parte baja de la ciudad. De nuevo es Tarragona la ciudad que planteó mas problemas al derribo de las murallas. En 1854 se inicia el derribo de la muralla de San Juan, lo que permitía la comunicación entre la ciudad vieja y la zona portuaria. La Junta Revolucionaria de 1868, que había cesado a Fernández Sanahuya y disuelto la Comisión de Monumentos para evitar problemas, decide derribar las murallas. Tras muchas vicisitudes y enfrentamientos en las que la Comisión de Monumentos toma una parte activa, la Real Academia de la Historia consigue, en 1884, que se segreguen las murallas de la propiedad del Ayuntamiento, para que fuesen declaradas Monumento Nacional."

¹⁷⁵ "Art. 24. Podrán destianrse para establecimientos de utilidad pública los conventos suprimidos que se crean á propósito.

Art. 25. Asimismo se aplicarán los archivos, cuadros, libros y demas objetos pertenecientes á los institutos de ciencias y artes, á las bibliotecas provinciales, museos, academias y demas establecimientos de instrucción pública." Publicat en la Gaceta de Madrid núm. 444 de 10 de març de 1836.

consideri més adequat. Al mateix temps, l'article 25 disposa que els arxius, quadres, llibres i resta d'objectes a les biblioteques provincials, museus, acadèmies i resta d'establiments d'instrucció pública. Els embrions dels museus provincials van sorgir, precisament, a rel de les desamortitzacions. Si bé bona part dels béns de l'Església van anar a parar a especuladors, traficants i oportunistes estrangers, les comissions confiscadores que es van nomenar a tal efecte van poder reunir una gran quantitat d'obres que serviren de base per als futurs museus provincials.¹⁷⁶

Per Reial Ordre de 27 de maig de 1837 es crea a cada capital se província una Comissió científica i artística formada per cinc persones "*inteligentes en literatura, ciencias y artes*" nomenades pel *Jefe político* per a vetllar pel patrimoni moble procedent dels convents i monestir desamortitzats. Aquests tenien per missió elaborar un inventari de béns susceptibles de ser conservats per al seu trasllat a museus o biblioteques. Cal dir però, que a la pràctica molts van ser destruïts i cremats degut a l'anticlericalisme existent, la qual cosa va afectar greument també als edificis mateixos¹⁷⁷.

La Real Orden de 13 de juny de 1844¹⁷⁸ crea les Comissions de Monuments Històrics i Artístics a cada província més una central que venen a substituir les

¹⁷⁶ En aquest sentit, és revelador el preàmbul del Real Decreto de 28 de març de 1866 (Gaceta de Madrid núm. 90 de 31 de març de 1866) quan diu que: "*Mas llegada la supersión de los institutos monásticos, y no mucho después la desamortización de sus bienes (...) perdióse una no pequeña parte de aquellas riquezas históricas, y fraccionada y dispersa la restante, fué á parar en manos de la Administración que se había incautado de los bienes eclesiásticos.*"

¹⁷⁷ Publicat a la Gaceta de Madrid núm. 907 de 28 de maig de 1837.

¹⁷⁸ Gaceta de Madrid del 21 de juny de 1844:

"*Art. 1 Habrá en cada provincia una comisión de monumentos históricos y artísticos, compuesta de cinco personas inteligentes y celosas por la conservación de nuestras antigüedades.*
(...)

Art. 3 Será atribución de esas comisiones:

1º Adquirir noticias de todos los edificios, monumentos y antigüedades que existan en su respectiva provincia y que merezcan conservarse.

creades a l'any 1837. La creació d'aquests organismes va ser conseqüència de la reacció conservacionista al procés de desamortització. Responia a un corrent de pensament inspirat en el Romanticisme que valorava la història i els seus vestigis com a restes d'un passat nacional. La primera tasca que va dur a terme va ser la de catalogació i inventari de tot el que valgués la pena ser conservat dels objectes rescatats de la desamortització¹⁷⁹. Aquests organismes tenien caràcter merament consultiu, sense poder executiu que corresponia únicament a l'autoritat governativa. D'altra banda, formaven part del que es coneix com a Administració honorària. És a dir, els seus membres no cobraven res i eren designats únicament per raó del seu prestigi. La Llei Moyano¹⁸⁰, dictada al 1857,

2º Reunir libros, códices, documentos, cuadros, estatuas, medallas y demás objetos preciosos literarios y artísticos pertenecientes al Estado que estén diseminados en la provincia, reclamando los que hubieren sido sustraídos y puedan descubrirse.

3º Rehabilitar los panteones de Reyes y personas célebres o de familias ilustres, o trasladar sus reliquias a paraje donde estén con el decoro que les corresponde.

4º Cuidar de los museos y bibliotecas provinciales, aumentar estos establecimientos, ordenarlos y formar catálogos metódicos de los objetos que encierran.

5º Crear archivos con los manuscritos, códices y documentos que se puedan recoger, clasificarlos e inventariarlos.

6º Formar catálogos, descripciones y dibujos de los monumentos y antigüedades que no sean susceptibles de traslación, o que deban quedar donde existen, y también de las preciosidades artísticas que por hallarse en edificios que convenga enajenar, o que no puedan conservarse, merezcan ser transmitidas en esta forma a la posteridad."

¹⁷⁹ Nogensmenys, no és el primer cop que a Espanya s'intenta la tasca de catalogar tots els monuments. El rei Felip II va organitzar les *Relaciones Topográficas e históricas* en 1575 com a mesura de protecció dels monuments antics i de coneixement de cada lloc del regne. Amb aquest motiu va enviar un qüestionari que havien de respondre totes les autoritats civils i eclesiàstiques a qui anava dirigit i acompanyat d'una carta en la que es deia que "*El Rey: por haber entendido que hasta ahora no se ha hecho ni hay descripción particular de los pueblos de estos reinos, cual conviene a la autoridad y grandeza de ellos, hemos acordado que se haga la dicha descripción y una historia de las particularidades y cosas notables de dichos pueblos*" (la cita està presa de la Universitat de Alcalá de Henares: http://www2.uah.es/imagenes_cilii/Anticuarios/Textos/relacionestopogr.htm - consulta feta el 2-12-2013). L'arribada de l'absolutisme suposa la continuació de la preocupació de l'Església i de l'Estat en a preservació del seu patrimoni sense que s'aperceïen canvis radicals des del punt de vista jurídic en relació al Patrimoni Històric.

¹⁸⁰ Art. 161 de la Llei d'Instrucció Pública de 9 de setembre de 1857, publicada a la Gaceta de Madrid el 10 de setembre de 1857 (núm. 1710). Realment hi ha dues lleis a les que els autors diuen "Ley Moyano", per haver estat ambdues proposades pelaleshores ministre de Foment Claudio Moyano: la Llei de Bases, de 17 de juliol de 1857 publicada a la Gaceta de Madrid el 22 de juliol de 1857 (núm. 1660), i la d'*Instrucción Pública*, de 9 de setembre del mateix any, produïda pel Govern en base a la delegació legislativa anterior.

tracta d'incorporar una política de defensa de Belles Arts assignant a la *Academia de San Fernando* la funció de conservació dels monuments artístics del país. Així es va suprimir la comissió central de monuments i es va posar sota la dependència de la *Real Academia* a totes les comissions provincials.

Per la Real Orden de 24 de juliol de 1844¹⁸¹ s'aproven, a proposta de la comissió central de monuments, les instruccions que han d'observar les comissions provincials. En aquesta disposició s'articulen les seccions que hauran de tenir aquelles. Entre altres qüestions, preveu la reunió dels objectes artístics en museus provincials i, on no hi hagi "*en un local seguro (...) hasta que el Gobierno de S.M. disponga lo mas conveniente*". En l'article 18 es preocupa d'evitar l'exportació il·lícita d'aquests béns establint condicions per al seu despatx en duanes.¹⁸² Un altre aspecte destacable d'aquesta disposició és que dóna instruccions per a elaborar un catàleg de béns. I, finalment, contempla en l'article 25 la possibilitat de reparar els monument que es trobin en mal estat.¹⁸³

L'any 1851, la Real Orden estableix que ha de ser la *Real Academia de San Fernando* la que autoritzi la instal·lació d'estàtues, efigies, i baix relleus en edificis, monuments públics i l'interior de les capelles o esglésies obertes al públic. Amb la modificació dels seus estatuts a l'any 1864 va exigir, per exemple, la creació de comissions permanents dedicades a la conservació de

¹⁸¹ Publicada en la Gaceta de Madrid el 28 de juliol de 1844 (núm. 3568)

¹⁸² "Art. 18. Para evitar que los usurpadores de cuadros ú otros objetos puedan enagenarlos llevándolos al extranjero, cuidarán las comisiones por medio de la sección segunda de que no se despache guía alguna de este género de mercadería por los administradores de aduanas sin que antes haya sido reconocido por tres profesores y sin que se presenten testimonios en que se acredite su procedencia."

¹⁸³ "Art. 25. Siempre que algun edificio se halle en mal estado, é interese á las artes y á la historia el conservarlo, propondran las comisiones, oyendo á la sección tercera, los medios de repararlo, para que sean elevados al conocimiento del Gobierno por el gefe político."

monuments i a la inspecció de museus, doncs l'Acadèmia va ser la institució que es va fer càrrec de la Comissió Central de Monuments Històrics y Artístics, creada el 1844 i incorporada física i administrativament a l'edifici de l'Acadèmia el 1859, amb tota la seva abundant i important documentació, d'acord amb allò disposat per la Llei d'Instrucció Pública de 1857.

Posteriorment, el Real Decreto de 20 d'abril de 1864¹⁸⁴ aprova l'Estatut de la *Real Academia de las Tres Nobles Artes de San Fernando* i el Real Decreto de 20 de març de 1867¹⁸⁵ s'ordena a les Comissions de Monuments la creació de museus provincials i el Museu Arqueològic Nacional amb seu a Madrid.

Ja entrats al segle XX, es van aprovar una sèrie de reglaments tendents a organitzar alguns dels serveis de protecció del patrimoni cultural de l'Estat. En aquest sentit es dicta el Real Decreto de 18 d'octubre de 1901 que aprovava el Reglament sobre el règim del servei de Biblioteques públiques de l'Estat¹⁸⁶, el Real Decreto de 22 de novembre de 1901 pel qual es regulen els Arxius de l'Estat¹⁸⁷ i el Real Decreto de 29 de novembre de 1901 que aprova el Reglament dels Museus Arqueològics de l'Estat¹⁸⁸ en el que es detallava el seu funcionament i estructura.

Però és també al llarg d'aquest segle quan es dicten les lleis que tindran vigor durant bona part del mateix la qual cosa suposa un pas endavant en la jerarquia de les normes reguladores del Patrimoni Històric respecte a la situació del segle anterior. Un bon exemple és la Llei d'Excavacions de 1911 en vigor

¹⁸⁴ Publicat a la Gaceta de Madrid núm. 120 de 29 d'abril de 1864.

¹⁸⁵ Publicat a la Gaceta de Madrid núm. 80 de 21 de març de 1867.

¹⁸⁶ Publicat a la Gaceta de Madrid el 22 d'octubre de 1901 (núm. 295)

¹⁸⁷ Publicat a la Gaceta de Madrid el 26 de novembre de 1901 (núm. 330)

¹⁸⁸ Publicat a la Gaceta de Madrid el 3 de desembre de 1901 (núm. 337)

fins finals de segle XX. La característica comú a tota la regulació d'aquest segle és que està pensada i fonamentada en un Estat centralitzat, aspecte que no començarà a canviar fins a la Constitució de 1978.

1.1.2 Els òrgans administratius vinculats al Patrimoni Històric que es deriven de la normativa actual.

Actualment, pel que fa als organismes que tenen assignades funcions administratives en relació al Patrimoni Històric cal fer esment, en primera instància, a les competències que corresponen al *Ministerio de Educación, Cultura y Deporte* i, mitjançant la *Secretaria de Estado de Cultura*, a la *Dirección General de Bellas Artes, Bienes Culturales y de Archivos y Bibliotecas* i a la *Dirección General de Política e Industria Cultural y del Libro*¹⁸⁹ i als diferents òrgans equivalents dependents de les disset Comunitats Autònomes i de les Entitats Locals.

Des de l'Administració de l'Estat, els òrgans que utilitza per la consecució d'aquestes finalitats dependents del Ministeri d'Educació, Cultura i Esport són la Subdirecció General de Protecció del Patrimoni Històric i l'Institut del Patrimoni Cultural d'Espanya els quals desenvolupen la seva activitat mitjançant una sèrie de línies d'actuació entre les que destaquen les següents:

- la protecció del Patrimoni Cultural mitjançant l'establiment i manteniment de mecanismes legals per a la vigilància contra l'espoli i

¹⁸⁹ D'acord amb l'estructura orgànica aprovada mitjançant el RD 257/2012, de 27 de gener, pel qual es desenvolupa l'estructura orgànica del Ministeri d'Educació, Cultura i Esport (BOE núm. 24 de 28.1.2012)

exportació il·lícita a Espanya. Amb aquest motiu es fan servir les eines de catalogació, inventari, registre i documentació de béns.

- L'enriquiment de les col·leccions estatals mitjançant la canalització de diverses formes d'adquisició dels béns culturals de museus, biblioteques i arxius de titularitat estatal .

- La inversió en Patrimoni Cultural a través del finançament de treballs de conservació i adquisició de béns del Patrimoni Cultural Espanyol i el foment de la creativitat artística, a través de l' 1% cultural.

- La coordinació i comunicació entre les Comunitats Autònomes. Les Comunitats Autònomes han assumit les competències en matèria de protecció de patrimoni cultural i han redactat la seva pròpia legislació. El Ministeri col·labora i fa el paper de coordinador i entre totes elles, especialment a través del Consell de Patrimoni Històric.

- La cooperació internacional mitjançant les relacions establertes amb tots els organismes implicats en la gestió del patrimoni a nivell europeu i mundial, l'impuls als programes d'actuació internacionals en matèria de Patrimoni i el compromís del compliment de les obligacions que estableix les Convenció Internacional sobre Patrimoni cultural ratificada per Espanya.

- La conservació i restauració. L'Institut del Patrimoni Cultural d'Espanya, en compliment dels seus fins, centra anualment part dels seus esforços en la restauració d'obres artístiques i objectes arqueològics propietat de l'Estat, de les Administracions Públiques i de l'Església, a través de diversos plans: Pla Nacional de Catedrals, Pla Nacional de Patrimoni

Industrial, Pla Nacional de Castells i Pla Nacional de Patrimoni de la Humanitat.

A cadascuna de les Comunitats Autònomes trobem una conselleria amb competències en matèria de Cultura que té assignades les funcions equivalents respecte el Patrimoni Històric, i en l'organització de les quals no entrarem per evidents motius d'extensió que ultrapassen l'objecte d'aquest treball.

Des de l'àmbit estrictament de la gestió administrativa dels béns del Patrimoni Històric, de la regulació de la LPHE i del RPHE es desprenen una sèrie d'òrgans consultius i d'assessorament que són els que es relacionen a continuació:

1. Consell del Patrimoni Històric.

Aquest òrgan es va crear mitjançant el RPHE aprovat amb el RD 111/1986, de 10 de gener, (BOE de 28.1.1986). Les seves competències tenen com a finalitat facilitar la comunicació i l'intercanvi de programes d'actuació i informació relatius al PHE entre les Administracions de l'Estat i de les Comunitats Autònomes.

- Coneix els programes d'actuació de les diferents administracions territorials.
- Elabora i aprova els Plans Nacionals d'Informació sobre el Patrimoni Històric previstos a l'article 35 de la LPHE.¹⁹⁰
- Elaborar i proposar campanyes informatives i divulgatives del PHE.

¹⁹⁰ L'article 35.2 de la LPHE diu que: "*El Consejo del Patrimonio Histórico Español elaborará y aprobará los Planes Nacionales de Información referidos en el apartado anterior.*" D'acord amb BENÍTEZ DE LUGO, aquests plans persegueixen una triple finalitat: social; administrativa i cultural (Benítez de Lugo, F. "*El Patrimonio cultural español*", Ed. Comares, Granada, 1988, p.46)

- Informar en relació a la col·laboració per al compliment dels compromisos internacionals.
- Informar sobre el destí públic dels béns recuperats en les exportacions il·legals.
- Emetre informes sobre els temes relacionats amb el Patrimoni Històric que el president sotmeti a la seva consulta.
- Qualsevol altra funció que, en el marc de la competència del Consell, s'atribueixi per alguna disposició legal o reglamentària.

2. La Junta de Qualificació, Valoració i Exportació de Béns del Patrimoni Històric Espanyol.

Es tracta d'un òrgan consultiu de l'Administració de l'Estat creat per l'article 3 de la LPHE. La composició, atribucions i règim de funcionament de la Junta de Qualificació, Valoració i Exportació de Béns del Patrimoni Històric Espanyol es regulen en els articles 7 a 9 del Real Decret 111/1986, de 10 de gener, pel qual s'aprova el reglament de la LPHE. Les competències de la Junta són resoldre sobre les següents qüestions:

- Sol·licituds d'exportació de béns culturals protegits.
- Sol·licituds d'importació de béns culturals protegits.
- Adquisició de béns culturals per part de l'Estat que passin a formar part de la col·lecció de museus, arxius i biblioteques estatals.

La Comissió de Valoració, com a part integrant de la Junta, té atribuïdes les següents funcions:

- Valorar els béns que es pretenguin lliurar a l'Estat en pagament del deute tributari.

- Realitzar les estimacions que resultin necessàries per a aplicar les mesures de foment (establertes en el títol VIII de la Llei 16/1985), amb l'objectiu de finançar obres de conservació, manteniment i rehabilitació, així com les proteccions i excavacions arqueològiques realitzades en béns declarats d'interès cultural.
- Les valoracions necessàries per a l'aplicació de les mesures de foment ja esmentades i regulades a l'article 74 de la Llei 16/1985).
- Valorar els béns que l'Estat plantegi adquirir per tal de destinar-los a Biblioteques, Arxius i Museus de titularitat estatal.
- Informar de l'exercici del dret de tempteig i retracte regulat a l'article 8.f del RPHE en els supòsits de béns d'interès cultural o estiguin inclosos a l'Inventari General.
- En general, funcions consultives de l'Administració de l'Estat.

En la Comissió de Valoració es valoraran els béns que es proposin lliurar a l'Estat en pagament de deutes tributaris i es faran les valoracions necessàries per a aplicar les mesures de foment.

3. Les Reials Acadèmies.

Es tracta d'uns òrgans consultius de l'Administració, tal i com contempla l'article 3.2 de la LPHE. Les seves arrels històriques cal cercar-les en l'època de la il·lustració. Les més destacables són la Reial Acadèmia Espanyola, la Reial Acadèmia de la Història, la Reial Acadèmia de Belles Arts San Fernando, la Reial Acadèmia de Jurisprudència i Legislació, la Reial Acadèmia de Medicina, la Reial Acadèmia de Còrdova, de Ciències, Belles Lletres i Nobles Arts, la Reial Acadèmia de Farmàcia de Barcelona, la Reial Acadèmia Hispanoamericana de Cadis, la Reial Acadèmia de la Llengua Basca, la Reial

Acadèmia Catalana de Belles Arts de San Jordi, la Reial Acadèmia de Legislació i Jurisprudència de Múrcia, la Reial Acadèmia de Ciències Econòmiques i Financeres de Barcelona, la Reial Acadèmia Extremenya de les Lletres i de les Arts, la Reial Acadèmia de Jurisprudència i Legislació de Granada, la Reial Acadèmia de Ciències Morals i Polítiques, la Reial Acadèmia de Ciències Exactes, Física i Naturals, la Reial Acadèmia Gallega de La Corunya, la Reial Acadèmia de Farmàcia, la Reial Acadèmia Conquense d'Arts i Lletres, la Reial Acadèmia de Belles Arts i Ciències Històriques de Toledo.¹⁹¹

¹⁹¹ Per a una àmplia informació sobre les funcions i organització de les Reials Acadèmies es pot consultar BENÍTEZ DE LUGO, F., "El patrimonio cultural español (aspectos jurídicos, administrativos y fiscales)", Ed. Comares, Granada, 1988, pàg. 71-84.

4. Les Juntes Superiors de l'Estat que es determinin reglamentàriament¹⁹².

5. Les Universitats espanyoles.

D'acord amb l'article 1.2 de la Llei Orgànica 6/2001, de 21 de desembre d'universitats, són funcions de les universitats públiques al servei de la societat:

“a. La creación, desarrollo, transmisión y crítica de la ciencia, de la técnica y de la cultura.

b. La preparación para el ejercicio de actividades profesionales que exijan la aplicación de conocimientos y métodos científicos y para la creación artística.

c. La difusión, la valorización y la transferencia del conocimiento al servicio de la cultura, de la calidad de la vida, y del desarrollo económico.

d. La difusión del conocimiento y la cultura a través de la extensión universitaria y la formación a lo largo de toda la vida.”

6. Altres organismes.

Sense ànim de ser exhaustiu, i en relació a la regulació sobre el Patrimoni Històric podem trobar la intervenció dels organismes públics següents: el Consell Superior d'Investigacions Científiques; organismes competents en l'àmbit de les Comunitats Autònomes, a l'empara de l'article 6 de la LPHE; els

¹⁹² Alguns d'aquests organismes són els següents: La Junta Superior de Monuments i Conjunts Històrics. Aquest òrgan creat per Ordre del Ministeri de Cultura de 23 de juliol de 1992 (BOE núm. 190 de 8.8.1992) va substituir l'antic Consell Assessor de Monuments i Conjunts Històrico-Artístics, i es constitueix com a una institució consultiva de l'Administració de l'Estat prevista en l'article 3 de la LPHE. Les seves funcions són les següents:

- Elevar al Director General de Belles Arts i Arxius les propostes que consideri convenients per a la millor investigació, conservació, enriquiment protecció i difusió dels monuments, conjunts, indrets i jardins.

- En general, assessorar i informar sobre les qüestions que siguin proposades pel Director General de Belles Arts i Arxius.

Altres organismes són: la Junta Superior d'Arxius; la Junta Superior de Biblioteques; la Junta Superior d'Art Rupestre; la Junta Superior de Museus; la Junta Superior d'Excavacions i Exploracions Arqueològiques; la Junta Superior d'Etnologia.

ajuntaments, en les funcions assignades en l'article 7 de la LPHE en ordre a l'execució de les funcions de cooperació amb les institucions consultives; organismes professionals que, d'acord amb l'article 3.2 de la LPHE puguin ser requerits amb el caràcter d'òrgans consultius de l'Administració; entitats cultural, ja sigui de naturalesa pública o privada pot també ser considerada, eventualment, com a un òrgan consultiu de l'Administració; i, finalment, en l'àmbit de les Comunitats Autònomes i en exercici de les seves competències també s'han creat les equivalents juntes de valoració¹⁹³.

1.2 L'administració tributària i el Patrimoni Històric.

Pel que fa l'Administració tributària, i pel que afecta a la seva relació amb la fiscalitat sobre el Patrimoni Històric, hem de tenir en compte els següents organismes. D'una altra banda, les competències tributàries corresponen, per part de l'Estat, a l'Agència Estatal d'Administració Tributària¹⁹⁴ i, d'altra banda, en l'àmbit de les Comunitats Autònomes, a les respectives Agències o òrgans amb competències tributàries, segons el model organitzatiu de cada administració autonòmica i, finalment, als òrgans de gestió i recaptació

¹⁹³ Només a tall d'exemple, a Catalunya es va crear mitjançant el Decret 175/1999, de 29 de juny, de regulació de la Junta de Qualificació, Valoració i Exportació de Béns del Patrimoni Cultural de Catalunya (DOGC núm. 2925 de 7.7.1999)

¹⁹⁴ D'acord amb la informació institucional de l'AEAT: "*La Agencia Tributaria tiene encomendada la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y aduanero, así como de aquellos recursos de otras Administraciones Públicas nacionales o de la Unión Europea cuya gestión se le encomiende por ley o por convenio.*" http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Informacion_institucional.shtml (22.4.2014)

tributària de l'administració local, normalment en mans de les Diputacions provincials.

D'acord amb l'article 5è de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, l'Administració tributària està formada per tots els òrgans i entitats que fan funcions d'aplicació de tributs, sancionadora tributària o de revisió en via administrativa. En l'àmbit de l'Administració de l'Estat les funcions d'aplicació de tributs i sancionadores corresponen al Ministeri d'Economia a través de l'Agència Estatal d'Administració Tributària. En l'àmbit de les Comunitats Autònomes i ens locals, les competències seran exercides en el marc de la regulació prevista a la Llei Orgànica 8/1980, de 22 de setembre, de finançament de les Comunitats Autònomes i del Reial Decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei Reguladora de les Hisendes Locals.¹⁹⁵

Finalment, i pel que fa referència a les competències sobre la revisió administrativa d'actes tributaris, aquesta correspon al Tribunal Econòmic Administratiu Regional per a cada Comunitat Autònoma més un Tribunal Econòmic Central, sense perjudici dels tribunals de revisió administrativa propis de cada Comunitat Autònoma en matèria de tributs propis.

Un cop vistos, succintament, els òrgans de l'Administració que entren en joc quan es tracta de la fiscalitat del Patrimoni Històric, abordarem a continuació el paper que tenen els particulars en relació al Patrimoni Històric.

¹⁹⁵ D'acord amb l'article 133.2 les Comunitats Autònomes, províncies i municipis gaudeixen d'un poder derivat en matèria tributària. El mateix article 133 de la Constitució estableix que la potestat originària per a establir tributs correspon a l'Estat i, en bona lògica, l'article 4 de la Llei general tributària així ho reconeix.

2. Els particulars i el Patrimoni Històric.

Per analitzar la figura del particular i la seva relació amb el Patrimoni Històric, a efectes d'aquest treball, veurem en primer lloc el tractament que li dona la LPHE i quina és la seva vinculació amb el Patrimoni Històric. Posteriorment posarem en contrast aquesta figura amb l'administració amb la qual haurà d'interactuar per, finalment, analitzar la figura del particular atenent a la seva relació amb l'Administració Tributària.

2.1 La figura del particular en la LPHE com a titular de drets i obligacions.

En funció de quina sigui la seva posició en relació als béns del PHE així com amb l'Administració pública, els particulars tindran, a efectes de la Llei, una qualificació o altre que pot comportar diferents drets i obligacions per part del mateix.

Per tant, resulta essencial conèixer quina és la configuració de l'element subjectiu que es relaciona amb el Patrimoni Històric per tal de fixar quin serà el subjecte que queda obligat davant l'administració, especialment pel que fa a la realització del fet imposable contemplat a la norma tributària. Com veurem, aquesta posició del subjecte en relació a l'objecte vindrà donada per la definició que realitzi en cada cas la LPHE passada, quan s'escaigui, pel sedàs de la legislació tributària. L'element subjectiu apareix així com un pas necessari i inevitable per tal d'incidir en l'element objectiu que és, en darrera instància, el que ocupa l'atenció de la regulació del Patrimoni Històric. D'aquesta forma la

figura del particular adquireix una importància relativa, instrumental, per aconseguir els objectius en matèria de Patrimoni Històric, ja que el centre de les polítiques públiques no serà el subjecte particular sinó l'objecte mateix. És el valor cultural intrínsec d'aquests béns el que confereix a la llei la potestat d'atorgar al dret de propietat una orientació funcional específica, imposant determinades càrregues o prerrogatives als seus titulars o posseïdors.

2.1.2 Els particulars en la LPHE: aspectes terminològics.

Si observem la regulació pròpia del Patrimoni Històric, no trobem, ni a la LPHE ni al RPHE una terminologia rigorosa per a delimitar la figura del particular. Així, de vegades la norma es refereix a propietaris i, en altres ocasions es refereix a posseïdors, titulars de drets, titulars de drets reals, tenidors, o altres referències com subjectes passius o contribuents. Per posar alguns exemples il·lustratius, observem com l'article 5.2 de la LPHE, al referir-se a les exportacions ho fa en els següents termes: "*Los propietarios o poseedores de tales bienes con más de cien años de antigüedad y, en todo caso, de los inscritos en el Inventario General previsto en el artículo 26 de esta Ley, precisarán para su exportación autorización expresa y previa de la Administración del Estado en la forma y condiciones que establezcan por vía reglamentaria.*" O per exemple, l'article 9.4 al referir-se a les obres d'autors vius afirma que únicament els propietaris poden exercir l'autorització de Bé d'Interès Cultural: "*No podrá ser declarado Bien de Interés Cultural la obra de un autor vivo, salvo si existe autorización expresa de su propietario o media su adquisición por la Administración.*" L'article 13.2 fa una referència més àmplia al referir-se a propietaris, titulars de

drets reals, i els posseïdors: “Asimismo, los propietarios y, en su caso, los titulares de derechos reales sobre tales bienes, o quienes los posean por cualquier título, están obligados a permitir y facilitar su inspección por parte de los Organismos competentes...” En el mateix sentit, la Disposició Addicional Quarta del RD 111/1986 que aprova el Reglament de la LPHE disposa que “Los propietarios y, en su caso, los titulares de derechos reales sobre bienes de interés cultural deberán permitir la visita pública y gratuita de los mismos a las personas que acrediten la nacionalidad española”. Es tracta del mateix tractament que fa al referir-se als autoritzats per inscriure béns mobles. En aquest cas, l'article 26.3 exclou als posseïdors quan diu que seran: “Los propietarios y demás titulares de derechos reales sobre bienes muebles de notable valor histórico, artístico, arqueológico, científico, técnico o cultural, podrán presentar solicitud debidamente documentada ante la Administración competente, a fin de que se inicie el procedimiento para la inclusión de dichos bienes en el Inventario General.” En canvi, a l'article 26.4 per referir-se al mateixos béns substitueix als titulars de drets reals pels posseïdors: “Los propietarios o poseedores de los bienes muebles que reúnan el valor y características que se señalen reglamentariamente, quedan obligados a comunicar a la Administración competente la existencia de estos objetos antes de proceder a su venta o transmisión a terceros.” En canvi, al referir-se a l'accés d'investigadors a aquests béns, el mateix article 26.6.b torna a referir-se als posseïdors: “Sus propietarios y, en su caso, los demás titulares de derechos reales sobre los mismos, están obligados a permitir su estudio a los investigadores.” L'article 32.3 parla únicament de propietaris quan es tracta de sol·licitar la declaració de bé d'interès cultural de béns mobles: “podrán ser

declarados de interés cultural antes del plazo de diez años si su propietario solicitase dicha declaración.” En canvi, a l'article 36.1, en relació a l'obligació de protegir els béns fa una relació ampla de la figura del particular i la seva vinculació amb el Patrimoni Històric al afirmar que “*Los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español deberán ser conservados, mantenidos y custodiados por sus propietarios o, en su caso, por los titulares de derechos reales o por los poseedores de tales bienes.*” En canvi, quan la LPHE ens parla en el seu article 36.3 de l'obligació de conservació afirma que “*Cuando los propietarios o los titulares de derechos reales sobre bienes declarados de interés cultural o bienes incluidos en el Inventario General no ejecuten las actuaciones exigidas en el cumplimiento de la obligación prevista en el apartado 1.º de este artículo, la Administración competente, previo requerimiento a los interesados, podrá ordenar su ejecución subsidiaria*”. Com veiem, en primera instància es refereix la norma als titulars legals, com són propietaris o titulars de drets reals però, finalment, fa servir l'expressió genèrica d'interessat¹⁹⁶.

¹⁹⁶ La figura de l'interessat la trobem regulada a l'article 31 de la Llei 30/1992, de 26 de novembre, de Règim Jurídic de les Administracions Públiques i del Procediment Administratiu Comú (BOE núm. 285 de 27.11.1992): “1. *Se consideran interesados en el procedimiento administrativo: a) Quienes lo promuevan como titulares de derechos o intereses legítimos individuales o colectivos. b) Los que, sin haber iniciado el procedimiento, tengan derechos que puedan resultar afectados por la decisión que en el mismo se adopte. c) Aquéllos cuyos intereses legítimos, individuales o colectivos, puedan resultar afectados por la resolución y se personen en el procedimiento en tanto no haya recaído resolución definitiva. 2. Las asociaciones y organizaciones representativas de intereses económicos y sociales serán titulares de intereses legítimos colectivos en los términos que la Ley reconozca. 3. Cuando la condición de interesado derivase de alguna relación jurídica transmisible, el derechohabiente sucederá en tal condición cualquiera que sea el estado del procedimiento.*” En definitiva, són interessats en el procediment els titulars de drets, en qualsevol cas, i els titulars d'interessos legítims si ho inicien o es personen en el mateix. A aquests efectes, l'interès legítim si ho inicien o es personen en el mateix. Per tant, l'interès legítim es defineix com “*tota mena d'interès moral o material que pugui resultar beneficiat amb l'estimació de la pretensió exercitada, sempre que no es redueixi a un simple interès a la legalitat*” (STS 9 octubre 1984).

En la regulació de les troballes, a l'article 44.3 es refereix a "*El descubridor y el propietario del lugar en que hubiere sido encontrado el objeto tienen derecho, en concepto de premio en metálico, a la mitad del valor que en tasación legal se le atribuya, que se distribuirá entre ellos por partes iguales*".

Quan al patrimoni documental i la possibilitat de la seva exclusió regulada a l'article 55.3 de la LPHE es refereix a "*la exclusión o eliminación deberá ser autorizada por la Administración competente a propuesta de sus propietarios o poseedores, mediante el procedimiento que se establecerá por vía reglamentaria.*"

En definitiva, la LPHE es refereix tant als que tenen la titularitat jurídica sobre la propietat dels béns, ja sigui en plena propietat o som a titulars de qualsevol dret real sobre els mateixos, com als mers posseïdors dels mateixos.

El destinatari últim de les mesures establertes en la LPHE és el mateix bé i no pas el subjecte que es relaciona amb ell el qual juga un paper purament instrumental. Però, tenint en compte això, es troba a faltar una mica més d'homogeneïtat a l'hora de tractar la figura del particular en la LPHE. La dispersió observada no sembla respondre necessàriament a una millora en les funcions de tutela sobre el Patrimoni Històric.

2.1.2 Els particulars com a titulars de drets en la LPHE.

Un cop vista la denominació que fa la LPHE de la figura del particular, passarem a analitzar en els punts següents els drets i les obligacions que es deriven per als mateixos en relació al Patrimoni Històric.

Fins ara hem vist com, des del punt de vista de la regulació del Patrimoni Històric, la figura del particular no rep un tractament homogeni. De manera que, depenent de les circumstàncies, aquest podrà aparèixer, en ocasions, com a titular de drets i, en altres, com a objecte d'obligacions en diferents graus o, directament, com a subjecte passiu. De vegades, el particular apareix referit d'una forma difusa i genèrica, com a part d'una massa que ostenta un dret col·lectiu i identificat amb el concepte de ciutadà. Per exemple, quan els articles 2.1, 35.1 i 62 de la LPHE fa referència al dret d'accés de tots els ciutadans al PHE.

L'article 2.1 de la LPHE diu, per exemple, que l'administració haurà de *“fomentar y tutelar el acceso de todos los ciudadanos a los bienes comprendidos en él”*, la qual cosa atorga un dret genèric a tota la ciutadania d'accés al Patrimoni Històric. Un altre exemple en el mateix sentit el trobem en els Plans Nacionals d'Informació regulats a l'article 35.1 on s'estableix que tenen, entre altres, la missió de *“facilitar el acceso de los ciudadanos a los mismos”*. Finalment, i pel que fa al dret d'accés, l'article 62 es refereix a les Biblioteques i Museus: *“La Administración del Estado garantizará el acceso de todos los ciudadanos españoles a los Archivos, Bibliotecas y Museos de titularidad estatal”*. Es tracta en aquest casos d'una posició del particular davant l'Administració no com a titular d'un dret subjectiu, predicable d'un individu concret, sinó d'un dret d'accés entès com a un dret genèric, configurat com a un interès general pel qual han de vetllar els poders públics.

En general, cal tenir en compte que, justament a la imposició d'obligacions per part dels poders públics als titulars dels béns del Patrimoni Històric hi haurà, de forma correlativa uns drets adquirits per altres persones, en general, per part de

la societat mateixa. Des d'aquest punt de vista, els drets i les obligacions sobre els béns del Patrimoni Històric són dues cares d'una mateixa moneda.

2.1.3 Els particulars com a titulars d'obligacions en la LPHE.

Ja hem vist com ni a la LPHE ni al RPHE apareix una terminologia homogènia per a delimitar la figura del particular. En aquest punt analitzem les referències que fa la LPHE als particulars com a titulars d'obligacions i deixarem per al punt posterior les referències a les obligacions tributàries que es deriven de la mateixa LPHE.

L'article 13.2 de la LPHE es refereix a propietaris, titulars de drets reals, posseïdors i els estableix unes càrregues consistents en permetre la seva investigació, estudi, inspecció, la visita i el dipòsit en determinades circumstàncies¹⁹⁷. Cal notar que, el que són càrregues i obligacions per als propietaris o titulars, es correlacionen amb drets en altres persones ja siguin els investigadors o estudiosos o ja siguin els visitants que gaudeixen de les visites. En canvi, l'article 26.4 de la LPHE es refereix indistintament a propietaris o posseïdors com a obligats al compliment de les obligacions que la norma imposa a aquests particulars.¹⁹⁸

¹⁹⁷ L'article 13.2 diu que: "los propietarios y, en su caso, los titulares de derechos reales sobre tales bienes, o quienes los posean por cualquier título, están obligados a permitir y facilitar su inspección por parte de los Organismos competentes, su estudio a los investigadores, previa solicitud razonada de éstos, y su visita pública, en las condiciones de gratuidad que se determinen reglamentariamente, al menos cuatro días al mes, en días y horas previamente señalados. El cumplimiento de esta última obligación podrá ser dispensado total o parcialmente por la Administración competente cuando medie causa justificada. En el caso de bienes muebles se podrá igualmente acordar como obligación sustitutoria el depósito del bien en un lugar que reúna las adecuadas condiciones de seguridad y exhibición durante un período máximo de cinco meses cada dos años."

¹⁹⁸ L'article 26.4 de la LPHE disposa que: "Los propietarios o poseedores de los bienes muebles que reúnan el valor y características que se señalen reglamentariamente, quedan obligados a comunicar a la Administración competente la existencia de estos objetos antes de

Per altra banda, l'article 26.6.b de la LPHE es refereix als propietaris però també als altres titulars de drets reals sobre els mateixos com a titulars de les obligacions que la norma els atribueix. La lògica en aquest cas cal buscar-la en la idea de quina és la persona que ostenta les potestats de disposició sobre el bé del Patrimoni Històric, independentment del tipus de titularitat jurídica sobre el mateix, ja sigui com a usufructuari, ple propietari o qualsevol altre títol de dret real sobre el mateix¹⁹⁹.

Una altra forma de referir-se als particulars l'observem en l'article 52 de la LPHE. En aquest cas la norma no parla de titulars de drets reals o de propietaris com a obligats davant l'Administració sinó dels "posseïdors".²⁰⁰ Cal recordar que l'objectiu de la llei no són els subjectes, en la condició que sigui, relacionats amb els béns del Patrimoni Històric. L'objectiu de la llei són els béns del Patrimoni Històric en sí mateixos "*sigui quin sigui el seu règim jurídic i titularitat*" en els termes de l'article 46 de la Constitució espanyola. Per tant, la figura del particular i la seva relació de drets i obligacions davant l'Administració és instrumental per tal d'aconseguir aquesta finalitat de protecció del Patrimoni Històric. En aquest sentit, perd transcendència la relació jurídica que vincula al particular amb el bé en qüestió, donant més importància la norma a la vinculació efectiva que s'estableix entre el particular i el bé. En conseqüència

proceder a su venta o transmisión a terceros. Igual obligación se establece para las personas o entidades que ejerzan habitualmente el comercio de los bienes muebles integrantes del Patrimonio Histórico Español, que deberán, además, formalizar ante dicha Administración un libro de registro de las transmisiones que realicen sobre aquellos objetos"

¹⁹⁹ L'article 26.6.b de la LPHE diu que: "*b) Sus propietarios y, en su caso, los demás titulares de derechos reales sobre los mismos, están obligados a permitir su estudio a los investigadores, previa solicitud razonada, y a prestarlos, con las debidas garantías, a exposiciones temporales que se organicen por los Organismos a que se refiere el artículo 6.º de esta Ley. No será obligatorio realizar estos préstamos por un período superior a un mes por año*".

²⁰⁰ L'article 52 de la LPHE disposa que: "*Todos los poseedores de bienes del Patrimonio Documental y Bibliográfico están obligados a conservarlos, protegerlos, destinarlos a un uso que no impida su conservación y mantenerlos en lugares adecuados*"

és del tot lògic que el precepte parli de posseïdors en comptes de propietaris. El que cal assenyalar, però, que aquest tractament no és homogeni en tota la norma com estem tractant d'il·lustrar.

Finalment, l'article 54 de la LPHE es refereix, ja no als titulars de qualsevol dret sobre, en aquest cas, els béns Documentals, ni tant sols als seus posseïdors sinó als que han de tenir cura d'ells en virtut de les seves funcions, assignant-los unes obligacions específiques sobre els mateixos²⁰¹.

En definitiva, la LPHE estableix una nomenclatura variada, no homogènia i en ocasions no suficientment justificada per a referir-se a la figura del particular com a titular d'obligacions davant l'Administració.

2.2 La figura del particular en la LPHE davant l'administració tributària.

En aquest últim apartat dedicat a la figura del particular en relació al Patrimoni Històric abordarem les conseqüències que es deriven del mateix davant les seves obligacions tributàries. En aquest punt tractarem la figura del particular en relació amb l'administració tributària, es a dir, com a contribuent o subjecte passiu en tant que titular d'un bé del Patrimoni Històric.

Per tant, un cop vista la relació de la figura del particular davant del Patrimoni Històric és pertinent analitzar quin és el tractament que s'atorga a aquest subjecte des de la regulació tributària per tal de valorar amb major coneixement

²⁰¹ L'article 52 de la LPHE diu que: "*Quienes por la función que desempeñen tengan a su cargo documentos a los que se refiere el artículo 49.2 de la presente Ley, están obligados, al cesar en sus funciones, a entregarlos al que le sustituya en las mismas o remitirlos al Archivo que corresponda*".

de causa, la seva peculiar relació jurídic tributària²⁰². Aquesta relació jurídic tributària cal posar-la en relació als conceptes anteriorment vistos de titulars, posseïdors, etc, atès que, si bé en moltes ocasions la norma tributària es referirà necessàriament als titulars de drets reals sobre els mateixos, no sempre serà així ja que es preveuen desgravacions per a despeses fetes en restauració, rehabilitació o conservació dels béns del Patrimoni Històric la qual cosa no pressuposa necessàriament una relació de propietat sobre els mateixos.

Cal tenir en compte que, des del punt de vista del Dret tributari i seguint a MARTIN-BARNUEVO²⁰³, d'acord amb la LGT, hem de parlar de subjectes passius, de contribuents i de substituïts dels contribuents. La definició de subjecte passiu la trobem a l'article 36.1 de la LGT. Aquest precepte defineix el subjecte passiu com *"l'obligat tributari que, segons la llei, ha de complir l'obligació tributària principal, així com les obligacions formals inherents a la mateixa, sigui com a contribuent o com a substituït del mateix"*. Els subjectes passius formen part, al seu torn, d'una categoria més àmplia: els obligats tributaris. Segons MARTIN-BARNUEVO és criticable la imprecisió de les definicions dels conceptes d'obligat tributari i subjecte passiu que fa la LGT, remitent d'un article a altre a la LGT (art 35 i 36). De totes formes, la LGT considera obligat tributari a tot aquell a qui la norma imposi obligacions, mentre que els subjectes passius té unes obligacions tributàries específiques en relació a l'obligació tributària principal i les obligacions formals inherents. La figura del

²⁰² El concepte de relació jurídic tributària el trobem definit en l'article 17.1 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària el qual diu que: *"S'entén per relació jurídic tributària el conjunt d'obligacions i deures, drets i potestats originats per l'aplicació dels tributs."*

²⁰³ MARÍN-BARNUEVO FABO, D. "Los sujetos pasivos" en *Tratado sobre la ley General Tributaria, Tomo I. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2010.

substitut estableix una excepció a aquesta concepció, ja que és ell qui acaba assumint les obligacions del subjecte passiu i, aquest, deixa de ser el titular de les obligacions principals, sense perdre la condició de subjecte passiu²⁰⁴.

La definició de contribuent que fa la LGT en el seu article 36.2 identifica al subjecte passiu amb aquell contribuent que realitza el fet imposable²⁰⁵. Per MARTIN-BARNUEVO és un error vincular-lo amb el titular de les obligacions tributàries. En canvi, considera encertada la no referència a “persones naturals o jurídiques” que feia l’anterior LGT ja que, ens sense personalitat jurídica, també es pot ser titular d’obligacions tributàries, tal com queda recollit en l’article 35.

Per altra banda, és cert que, sovint, les mateixes lleis utilitzen els termes “subjecte passiu” i “contribuent” com a sinònims la qual cosa es presta a certa confusió terminològica²⁰⁶. En aquest cas, novament, observem com la LPHE no segueix un patró fix i es refereix a un o altre dependent de l’article de la llei.

Així, per exemple i quant a la tributació en impostos locals, l’article 69.3 de la LPHE es refereix a propietaris i titulars de drets reals: “*los bienes inmuebles*

²⁰⁴ La figura del substitut està regulada a l’article 36.3 de la LGT. D’aquest precepte es posa de manifest que el substitut és un subjecte passiu amb unes característiques especials. En primer lloc, es situa en el lloc del contribuent en virtut d’una llei i queda obligat al compliment de l’obligació tributària principal i de les obligacions formals inherents a la mateixa. Així doncs, la figura del substitut es caracteritza per les següents notes:

- la seva existència està motivada en l’interès per simplificar la gestió tributària.
- La seva regulació es vincula a la realització d’un fet imposable per part del contribuent.
- El fet imposable i el pressupòsit de fet de la substitució són diferents, però tots dos regulats per llei.
- El substitut ocupa el lloc del contribuent en la relació jurídico-tributària.
- Quan es produeixi la substitució, l’administració no pot exigir el compliment de l’obligació al contribuent.
- El substitut pot exigir al contribuent l’import de les obligacions tributàries satisfetes.

²⁰⁵ L’article 36.2 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre general tributària estableix que “*És contribuent el subjecte passiu que realitza el fet imposable.*”

²⁰⁶ Com per exemple, a l’article 7 del Reial Decret Legislatiu 4/2001, de 5 de març, de l’impost sobre societats.

declarados de interés cultural quedarán exentos²⁰⁷ 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 en dichos inmuebles.” En canvi, quan regula la relació d’aquest amb la tributació duanera només parla dels propietaris: “La solicitud presentada a tal efecto por sus propietarios, en el momento de la importación, tendrá efectos suspensivos de la deuda tributaria”. En relació a possibles delictes penals, fa una descripció àmplia al parlar de “El incumplimiento por parte de los propietarios o de los titulares de derechos reales o poseedores de los bienes de las disposiciones contenidas en los artículos 13, 26.2, 4 y 6, 28, 35.3, 36.1 y 2, 38.1, 39, 44, 51.2 y 52.1 y 3.”

Finalment, la Disposició Transitòria Tercera de la LPHE disposa que “*Quienes a la entrada en vigor de la presente Ley fuesen propietarios, poseedores o tenedores de algunos de los bienes a que se refieren los artículos 26 y 53 de la presente Ley, dispondrán del plazo de un año para comunicar la existencia de dichos bienes a la Administración competente. En tal caso, la citada comunicación determinará la exención, en relación a tales bienes, de cualesquiera impuestos o gravámenes no satisfechos con anterioridad, así como de toda responsabilidad frente a la Hacienda Pública o los restantes Organos de la Administración por incumplimientos, sanciones, recargos o intereses de demora.”* En aquest darrer cas queda patent que les obligacions tributàries no afecten únicament als titulars registrats dels béns, sigui pel títol que sigui, sinó també als posseïdors dels mateixos.

²⁰⁷ En un capítol posterior abordarem el concepte d'exempció tributària.

Per altra banda, a l'article 70 referit a l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques es refereix a la figura del contribuent, mentre que a l'article 71 referit a l'impòst sobre societats es refereix al particular com a subjecte passiu²⁰⁸. Serveixi, a modus d'exemple final, la configuració del particular obligat tributari en relació a drets duaners quan, l'article 30 de la LPHE assigna el paper de subjecte passiu a les persones a favor de les que es concedeixin autoritzacions d'exportació. Per tant, no s'està referint als seus titulars o posseïdors com a subjectes passius d'aquest impost sinó a la persona a la nom de la qual es tramiti l'autorització²⁰⁹.

Finalment, i per acabar amb l'anàlisi de la figura del particular davant l'administració tributària, cal destacar que la llei tributària imposa la indisponibilitat del crèdit tributari per pactes entre particulars de manera que no vincularan a l'Administració tal com es recull en l'article 17.4 de la LGT²¹⁰, la qual cosa també afecta a les relacions que es puguin eventualment constituir entre els particulars en relació a la seva posició front el Patrimoni Històric.

²⁰⁸ L'article 70 de la LPHE, en relació a l'IRPF, diu que: *“Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrán derecho a una deducción sobre la cuota equivalente al 20 por 100 de las inversiones que realicen en la adquisición, conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de bienes declarados de interés cultural”*, mentre que l'article 71, en relació a l'Impost de Societats diu que: *“Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a deducir de la cuota líquida (...)”*

²⁰⁹ L'article 30 de la LPHE diu en relació a la definició de subjecte passiu de la taxa d'exportació que: *“Sujeto pasivo: Estarán obligadas al pago de la tasa las personas o entidades nacionales o extranjeras a cuyo favor se concedan las autorizaciones de exportación”*.

²¹⁰ L'article 17.4 de la LGT estableix que: *“Els elements de l'obligació tributària no podran ser alterats per actes o convenis dels particulars, que no produiran efectes davant l'Administració, sense perjudici de les seves conseqüències jurídico-privades.”*

2.3 Breu referència a la delimitació de l'àmbit subjectiu d'aplicació de les normes tributàries.

Un cop analitzada la figura del particular en tant que contribuent a partir de la LPHE, en aquest apartat tractarem l'element subjectiu des de l'òptica de les normes tributàries, ja que serà la que ens ajudarà a identificar els individus que queden obligats davant l'administració tributària en relació al Patrimoni Històric. Per això haurem d'analitzar la regulació del subjecte obligat des de cada figura tributària.

En primer lloc cal remarcar que l'article 31.1 de la Constitució assenyala que *"Tothom contribuirà al sosteniment de les despeses públiques ..."*. Aquest "tothom" està establint que l'obligació de la prestació patrimonial que és el tribut vincula a totes les persones, independentment de la seva nacionalitat²¹¹. El criteri que prima en el nostre ordenament jurídic tributari és, doncs, el de territorialitat, es a dir, del lloc on es produeix el fet imposable, per sobre del principi de nacionalitat del subjecte passiu.

Si s'apliqués de forma exclusiva el criteri de "nacionalitat" en el nostre sistema tributari, les normes tributàries únicament tindrien eficàcia sobre els ciutadans que ostentin la nacionalitat espanyola, independentment del lloc del món on tinguin la seva residència i sigui quin sigui el lloc on s'hagi produït el fet

²¹¹ La STC 96/2002, de 25 d'abril, diu que *"es indudable que la cualidad o condición de no residente puede justificar desde la perspectiva del artículo 31.1 CE un trato dispar, pues el tributo no es sólo un instrumento de recaudación sino también un medio para la consecución de políticas sectoriales (...). Ahora bien, lo que no es dable al legislador –desde el punto de vista de la igualdad como garantía básica del sistema tributario- es el localizar en una parte del territorio nacional, y para un sector o grupo de sujetos, un beneficio tributario sin una justificación plausible que haga prevalecer la quiebra del genérico deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sobre los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE)"*

imposable. En aquest cas, únicament seria el vincle personal el que marcaria la subjecció a la llei tributària espanyola.

Però d'altra banda, d'acord amb el criteri de "territorialitat" aplicat en sentit estricte, les lleis tributàries únicament s'aplicarien als qui tinguessin la seva residència fiscal a Espanya i realitzessin fets imposables en o vinculats al territori espanyol. Però en la pràctica, l'article 11 de la LGT fa una combinació del criteri de territorialitat amb el de nacionalitat de manera que es produeixen excepcions com quan observem que es graven fets imposables realitzats per estrangers en territori nacional, la qual cosa s'intenta compensar mitjançant els convenis de doble imposició²¹². En forma resumida, i seguint a MARTIN QUERALT²¹³, l'àmbit espacial d'aplicació dels tributs es pot resumir, a la llum de l'article 11 de la LGT en els tres aspectes següents:

- Les lleis de cada tribut determinaran els criteris d'aplicació (residència o territorialitat):
- A falta de regulació explícita, els tributs personals s'exigiran d'acord amb el criteri de residència:
- A falta de regulació explícita, la resta de tributs s'exigiran d'acord amb el criteri de territorialitat que resulti més adequat a la naturalesa de l'objecte gravat.

Veiem a continuació quina és la regulació que fa cada figura tributària d'aquesta qüestió i veurem com els criteris es barregen. En l'àmbit de les diferents figures tributàries hem de tenir present que les lleis reguladores

²¹² L'article 11 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, disposa que: "Els tributs s'han d'aplicar conforme als criteris de residència o territorialitat que estableixi la Llei en cada cas. Si no n'hi ha, els tributs de caràcter personal s'han d'exigir conforme al criteri de residència i els altres tributs conforme al criteri de territorialitat que sigui més adequat a la naturalesa de l'objecte gravat."

²¹³ MARTIN QUERALT, JM; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de derecho financiero y tributario*, 19ª ed., Tecnos, Madrid, 2008, P. 180.

d'alguns impostos prenen en consideració fets imposables realitzats a l'estranger per residents a Espanya. En aquests casos comprovem com preval el criteri de residència efectiva per sobre del de territorialitat. A continuació presentarem un repàs de com queden regulades les diferents figures tributàries pel que fa a l'àmbit d'aplicació la qual cosa ens indicarà també la fiscalitat que, en cada cas, recau sobre els béns del Patrimoni Històric.

L'impost sobre la Renda de les Persones Físiques.

En Llei 35/2006 de 28 de novembre, *del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio*, tot i tractar-se d'un tribut de caràcter personal observem com, a l'hora de concretar les persones sobre les que recau el fet imposable, centra la definició en funció del territori. Així, a l'article 8 on es defineix què s'entén per contribuent a efectes de l'impost inclou tots aquells que tinguin la seva residència habitual en territori espanyol. Nogensmenys, fa extensiva la seva aplicació més enllà del territori espanyol, ja que inclou persones que, en determinats supòsits tinguin la seva residència a l'estranger, com ara diplomàtics, funcionaris i membres d'organismes internacionals. A més, veiem com amb independència que la persona, amb nacionalitat espanyola, tingui la seva residència en un territori estranger considerat com a paradís fiscal es considerarà igualment subjecte a l'impost. En aquests dos últims casos el criteri que preval ja no és el de territorialitat sinó el de nacionalitat.²¹⁴

²¹⁴ Article 8 de la Llei de 35/2006 de l'IRPF: " 1. *Son contribuyentes por este impuesto:*
a. Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.

L'impost sobre la Renda de No Residents.

El Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de març, per la qual s'aprova Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes des d'un punt de vista personal grava a persones físiques i entitats no residents en territori espanyol però que obtinguin rendes en territori espanyol, excepte que tributin per l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques.

Si parlem del fet imposable gravat per aquest impost, i en aquest cas que ens ocupa en aquest estudi, es tractaria de veure si l'obtenció de rendes de relatives als béns del Patrimoni Històric són objecte d'alguna imposició per part de no residents²¹⁵. Observant l'article 13 del Reial Decret Legislatiu 5/2004, de 5 de març, de l'Impost sobre la Renda de No Residents²¹⁶, es posa de manifest quines són les rendes gravades. De forma sintètica són les següents:

b. Las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de esta Ley.

2. No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes."

²¹⁵ Per a delimitar la residència o no en territori espanyol caldrà estar a allò disposat l'article 9 de la Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'IRPF, d'acord amb la remissió que fa l'article 5 de la Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de març.

²¹⁶ L'article 13 del RDL 5/2004, de 5 de març, detalla quines són les rendes que es consideren obtingudes en territorio espanyol:

"Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

1. Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante

a) establecimiento permanente situado en territorio español.

Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de

seis meses.

b) Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente situado en territorio español, cuando no resulte de aplicación otro párrafo de este artículo, en los siguientes casos:

1º Cuando las actividades económicas sean realizadas en territorio español. No se considerarán obtenidos en territorio español los rendimientos derivados de la instalación o montaje de maquinaria o instalaciones procedentes del extranjero cuando tales operaciones se realicen por el proveedor de la maquinaria o instalaciones, y su importe no exceda del 20 por 100 del precio de adquisición de dichos elementos.

2º Cuando se trate de prestaciones de servicios utilizadas en territorio español, en particular las referidas a la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión. Se entenderán utilizadas en territorio español aquellas que sirvan a actividades económicas realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en éste. Cuando tales prestaciones sirvan parcialmente a actividades económicas realizadas en territorio español, se considerarán obtenidas en España sólo por la parte que sirva a la actividad desarrollada en España.

3º Cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista.

c) Los rendimientos del trabajo:

1º Cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español.

2º Cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración española.

3º Cuando se trate de remuneraciones satisfechas por personas físicas que realicen actividades económicas, en el ejercicio de sus actividades, o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional.

Lo dispuesto en los párrafos 2º y 3º no será de aplicación cuando el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.

d) Las pensiones y demás prestaciones similares, cuando deriven de un empleo prestado en territorio español o cuando se satisfagan por una persona o entidad residente en territorio español o por un establecimiento permanente situado en éste.

Se consideran pensiones las remuneraciones satisfechas por razón de un empleo anterior, con independencia de que se perciban por el propio trabajador u otra persona.

Se consideran prestaciones similares, en particular, las previstas en el artículo 16.2.a) y f) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

e) Las retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces o de órganos representativos de una entidad residente en territorio español.

f) Los siguientes rendimientos de capital mobiliario:

1º Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades residentes en España, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 118 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2º Los intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español, o por establecimientos permanentes situados en éste, o que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español.

3º Los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste, o que se utilicen en territorio español.

Tienen la consideración de cánones o regalías las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso de:

Derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas. Patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos.

Derechos sobre programas informáticos.

Informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

- En el cas de rendes d'activitats econòmiques, les obtingudes mitjançant establiment permanent.
- Les rendes d'activitats econòmiques obtingudes sense establiment permanent quan les activitats siguin realitzades en territori espanyol.
- Els rendiments del treball quan derivin, directa i indirectament d'una activitat personal desenvolupada en territori espanyol.

Derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen.

Equipos industriales, comerciales o científicos.

Cualquier derecho similar a los anteriores.

En particular, tienen esa consideración las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de los derechos amparados por el Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, la Ley 11/1986, de 20 de marzo, de Patentes, y la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas.

Otros rendimientos de capital mobiliario no mencionados en los párrafos 4º 1º, 2º y 3º anteriores, satisfechos por personas físicas que realicen actividades económicas, en el ejercicio de sus actividades, o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste.

g) Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos.

h) Las rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectos a actividades económicas.

i) Las ganancias patrimoniales:

1º Cuando se deriven de valores emitidos por personas o entidades residentes en territorio español.

2º Cuando se deriven de otros bienes muebles, distintos de los valores, situados en territorio español o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en territorio español.

3º Cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos. En particular, se consideran incluidas:

Las ganancias patrimoniales derivadas de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español.

Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio español.

4º Cuando se incorporen al patrimonio del contribuyente bienes situados en territorio español o derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio, aun cuando no deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego.

2. No se consideran obtenidos en territorio español los siguientes rendimientos:

a) Los satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación en éstas, así como los gastos accesorios y conexos.

b) Los satisfechos a personas o entidades no residentes por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a éstos, cuando las prestaciones correspondientes estén vinculadas con la actividad del establecimiento permanente en el extranjero.

3. Para la calificación de los distintos conceptos de renta en función de su procedencia se atenderá a lo dispuesto en este artículo y, en su defecto, a los criterios establecidos en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo”.

- D'entre els rendiments de capital mobiliari estaran subjectes, entre altres, els cànons o regalies satisfetes per residents en territori espanyol, entenent-se per cànons o regalies els drets sobre obres literàries, artístiques o científiques, incloses les pel·lícules cinematogràfiques o qualsevol d'altre dret similar.
- Rendiments derivats directa o indirectament d'immobles situats en territori espanyol això com les seves rendes imputades.
- Guanys patrimonials que es derivin, entre altres per:
 - o Béns mobles situats en territori espanyol
 - o Béns immobles situats en territori espanyol.

L'impost sobre el Patrimoni.

La regulació de l'impost sobre el Patrimoni el trobem recollida en la Llei 19/1991, de 6 de juny (BOE núm. 136 de 7 juny 1991). Es tracta aquest d'un tribut de caràcter personal cedit completament a les Comunitats Autònomes per la qual cosa caldrà estar a allò disposat en les lleis de Cessió de Tributs a les Comunitats Autònomes en el marc de la LOFCA²¹⁷ i de la Llei 22/2009, de 18 de desembre per la qual es regula el sistema de finançament de les Comunitats Autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia i es modifiquen determinades normes tributàries.

El seu àmbit territorial el trobem recollit en l'article 2 de la seva llei reguladora, el qual estableix que s'aplicarà en tot el territori espanyol, sense perjudici dels

²¹⁷ Llei Orgànica 8/1980, de 22 de setembre, de finançament de les Comunitats Autònomes.

règims tributaris forals del Concert i Conveni Econòmic, i d'allò disposat en els Tractats o Convenis internacionals.

Són subjectes passius d'aquest impost els titulars del patrimoni net, entenent com a patrimoni net el conjunt de béns i drets de contingut econòmic de que sigui titular, amb deducció de càrregues i gravàmens així com de deutes i obligacions personals²¹⁸.

La subjecció a l'impost pot ser per obligació personal o bé per obligació real. Per obligació personal tributaran les persones físiques que tinguin la residència habitual en territori espanyol, exigint en aquest cas l'impost per la totalitat del seu patrimoni net amb independència del lloc on estiguin situats els béns o puguin exercitar els drets. S'inclouria en aquesta modalitat també el Patrimoni Històric titular del subjecte passiu amb independència d'on es trobi situat.

Per obligació real, s'entendrà qualsevol altra persona física que no tingui la condició de resident, pels béns i drets de què sigui titular quan aquests estiguin situats, es puguin exercir o s'hagin de complir en territori espanyol. En aquest

²¹⁸ L'article 5 de la llei reguladora de l'impost estableix que: "*Uno. Son sujetos pasivos del Impuesto:*

a) Por obligación personal, las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, exigiéndose el impuesto por la totalidad de su patrimonio neto con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos.

Cuando un residente en territorio español pase a tener su residencia en otro país podrán optar por seguir tributando por obligación personal en España. La opción deberá ejercitarla mediante la presentación de la declaración por obligación personal en el primer ejercicio en el que hubiera dejado de ser residente en el territorio español.

b) Por obligación real, cualquier otra persona física por los bienes y derechos de que sea titular cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español.

En este caso, el Impuesto se exigirá exclusivamente por estos bienes o derechos del sujeto pasivo teniendo en cuenta lo dispuesto en el apartado cuatro del artículo 9 de la presente Ley.

Dos. Para la determinación de la residencia habitual se estará a los criterios establecidos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tres. Los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero y de Organismos, Instituciones o de Estados extranjeros en España quedarán sujetos a este Impuesto por obligación personal o real, atendiendo a las mismas circunstancias y condiciones que las establecidas para tales sujetos pasivos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas."

cas, l'Impost s'exigirà exclusivament per aquests béns o drets del subjecte passiu en territori espanyol.

Els criteris per a determinar la residència o no en territori espanyol seran els mateixos que a l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques.

Quan als funcionaris i representants espanyols a l'estranger o d'Organismes i Estats estrangers a Espanya, quedaran subjectes per obligació personal o real amb les mateixes condicions que en l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques.

L'impost sobre Societats.

L'Impost sobre Societats es troba regulat a Reial Decret Legislatiu 4/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el Text Refós de la Llei de l'Impost sobre Societats.

Des del punt de vista de l'àmbit personal d'aplicació, aquest impost s'aplica als subjectes passius que tinguin la seva residència en territori espanyol. D'acord amb aquest tribut es consideren residents en territori espanyol les entitats en les que es doni algun dels següents requisits:

1. Que s'haguessin constituït conforme a les lleis espanyoles.
2. Que tinguin el seu domicili social en territori espanyol
3. Que tinguin la seu de direcció efectiva en territori espanyol.²¹⁹

²¹⁹ L'article 8 de la Llei de l'impost sobre societats regula quan s'ha d'entendre que una entitat té la seva direcció efectiva en territori espanyol:

“A estos efectos, se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.

La Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación, según lo previsto en el apartado 2 de la disposición adicional primera de la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, o considerado como paraíso fiscal, tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos.

2. El domicilio fiscal de los sujetos pasivos residentes en territorio español será el de su

Per tant seran subjectes passius d'aquest impost les persones jurídiques que tinguin la seva residència en territori espanyol, d'acord amb els criteris esmentats anteriorment, de manera que com podem comprovar el criteri de nacionalitat en aquesta figura tributària no és el determinant per a delimitar la subjecció. Per tant, els subjectes passius d'aquest impost seran gravats per la totalitat de la renda que obtinguin, amb independència del lloc on s'hagués produït i qualsevol que sigui la residència del pagador.

L'impost sobre Successions i Donacions .

Aquest impost estatal està regulat en la Llei 29/1987, de 18 de desembre (BOE núm. 303 de 19 desembre 1987). Es tracta d'un impost cedit completament a les Comunitats Autònomes sobre el que tenen competències normatives reconegudes per mitjà de la Llei 22/2009, del 18 de desembre, per la qual es regula el sistema de finançament de les Comunitats Autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia i es modifiquen determinades normes tributàries. Aquesta és doncs una figura tributària estatal, que es configura com a un impost directe de caràcter personal que grava l'increment de patrimoni de les persones físiques derivat de la recepció d'una herència, de l'acceptació d'una donació o de la percepció d'una quantitat provinent d'una assegurança de vida.

Per tant, els subjectes passius d'aquest impost seran els beneficiaris per qualsevol títol d'una successió, els donataris en cas d'una donació i, finalment,

domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios.

En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección.

En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal, de acuerdo con los criterios anteriores, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado."

també estaran gravats per l'impost sobre successions els beneficiaris d'assegurances de vida²²⁰.

Cal distingir entre els subjectes passius que tinguin la seva residència habitual a Espanya, els quals tributaran per obligació personal, d'aquells que no tinguin la seva residència habitual a Espanya, els quals tributaran per obligació real.

Quan els contribuents tinguin la seva residència habitual²²¹ a Espanya se'ls exigirà l'impost per obligació personal, la qual cosa voldrà dir que tributaran amb independència d'on es trobin situats els béns o drets transmesos. De manera que, en els cas d'una successió hereditària pot incloure tant béns mobles com immobles del Patrimoni Històric situats a l'estranger. En el cas de les donacions de béns mobles, i sempre que el donatari tingués la seva residència habitual a Espanya, tributaran per aquest tribut. Les donacions de béns immobles ja hem vist que es determinarà la seva tributació en funció de la seva localització.

En la resta de casos, tributaran per obligació real. En aquest cas de tributació per obligació real, els subjectes passius tributaran per l'adquisició de béns o drets que estiguin situats, es puguin exercir o s'haguessin d'acomplir en territori espanyol. A més cal tenir present que d'acord amb els articles 32.2 y 55.3 Ley 22/09 de 18 de desembre, pel qual es regula el sistema de finançament de les Comunitats Autònomes de règim comú i Ciutats amb Estatut d'Autonomia i es modifiquen determinades normes tributàries, la Hisenda competent respecte

²²⁰ L'article 5 de la llei de l'impost sobre successions regula la figura del subjecte passiu i inclou a aquelles persones físiques que siguin:

a) En las adquisiciones «mortis causa», los causahabientes.

b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas «inter vivos» equiparables, el donatario o el favorecido por ellas.

c) En los seguros sobre la vida, los beneficiarios."

²²¹ El criteri per a determinar la residència habitual és el mateix que el vist per al cas de la tributació per l'IRPF.

dels contribuents per obligació real en el l'impost sobre successions i donacions, és sempre l'administració estatal (excepte País Basc i Navarra), la qual cosa és transcendent degut a la diferència en la fiscalitat que, a la pràctica, hi ha a les diferents Comunitats Autònomes respecte a la regulació estatal.

L'impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats.

A l'hora d'estudiar l'àmbit d'aplicació d'aquest tribut hem de tenir en compte que, en realitat, grava tres fets imposables diferents tal com desgrana l'article primer de la seva norma reguladora: les transmissions patrimonials oneroses, els actes jurídics documentats i les operacions societàries.

En l'article 6 del Reial Decret Legislatiu 1/1993, de 24 de setembre (BOE núm. 251 de 20 d'octubre 1993) es detalla quin és l'àmbit d'aplicació d'aquest tribut. Veiem quins són els subjectes obligats des de la llum de cada fet imposable.

- Fet imposable de transmissions patrimonials oneroses: només estaran gravades si l'obligat al pagament té la seva residència a Espanya.
- Fet imposable de les operacions societàries: Grava les operacions societàries fetes per entitats sempre que concorrin qualsevol de les circumstàncies següents:
 - o Que tinguin a Espanya la seu de la seva direcció efectiva
 - o Que tinguin a Espanya el seu domicili social, a no ser que el tinguin en un altre Estat de la Comunitat Europea on es gravi també aquest fet imposable.

- Que realitzin a Espanya operacions del seu tràfic, en les mateixes circumstàncies del cas anterior.
- Fet imposable sobre actes jurídics documentats: seran els que es formalitzin en territori nacional o havent-se formalitzar a l'estranger tinguin qualsevol efecte jurídic o econòmic a Espanya.

Atès que aquest és un tribut de naturalesa objectiva i indirecte entra en col·lisió amb un altre impost sobre el tràfic: l'impost sobre el valor afegit per la qual cosa cobra especial importància l'establiment d'una frontera definida entre un i altre tribut ja que són incompatibles entre si²²².

El subjecte passiu, o obligat tributari a títol de contribuent en aquest tribut està el regulat a l'article 8 del RDL 1/1993 abans esmentat i, als efectes del Patrimoni Històric seran els següents, amb independència dels pactes entre les parts:

- a) En les transmissions de béns i drets de tota classe, l'adquirent.
- b) En els expedients de domini, les actes de notorietat, les actes complementàries de documents públics i les certificacions a què es refereix l'article 206 de la Llei Hipotecària, la persona que els promogui, i en els reconeixement de domini fets a favor de persona determinada, aquesta última.
- c) En la constitució de drets reals, aquell a favor del qual es realitzi aquest acte.

²²² Com a regla general es produeix la incompatibilitat entre ambdós impostos de manera que, en principi, les operacions realitzades per empresaris i professionals en l'exercici de la seva activitat empresarial o professional no estaran subjectes al concepte "TPO" de l'ITP i AJD, sinó a l'IVA. Aquesta regla general té excepcions que comporten una complexitat que ultrapassen l'objecte d'aquest treball. Únicament apuntarem que existeix en l'àmbit de l'administració tributària una Comissió per tal de coordinar la tributació entre IVA i TPO.

No obstant, la subjecció i tributació efectiva per l'IVA és compatible, si s'escau, amb la subjecció i gravamen pels conceptes d "Operacions societàries" i "Actes Jurídics Documentats" de l'ITP i AJD.

L'impost sobre el Valor Afegit.

L'Impost sobre el Valor Afegit està regulat mitjançant la Llei 37/1992, de 28 de desembre²²³. Al seu article primer aquest impost detalla quins són els fets imposables que queden gravats amb aquest tribut i es tracta de les següents:

- a) Els lliuraments de béns i prestacions de serveis efectuades per empresaris o professionals.
- b) Les adquisicions intracomunitàries de béns.
- c) Les importacions de béns.

Per tant, haurem de veure quins són els subjectes passius en cada modalitat del fet imposable. Aquests els trobem regulats en els articles 84, 85 i 86 de la llei de l'impost.

En lliuraments de béns i prestacions e serveis els subjectes passius seran, en síntesi i pel que pugui afectar al Patrimoni Històric, els següents:

- 1.º Les persones físiques o jurídiques que tinguin la condició d'empresaris o professionals i realitzin els lliuraments de béns o prestin els serveis subjectes a l'Impost, llevat de les excepcions previstes a l'article 84 abans esmentat.
- 2.º Els empresaris o professionals per a qui es realitzin les operacions subjectes a l'Impost en els supòsits que les mateixes s'efectuïn per persones o entitats no establertes en el territori d'aplicació de l'Impost o quan es tracti de lliuraments de béns immobles com a conseqüència

²²³ Publicada al BOE núm. 312 de 29 desembre de 1992.

d'un procés concursal²²⁴. També es tindran en compte els lliuraments exemptes a què es refereixen els apartats 20.º i 22.º de l'article 20. Un en què el subjecte passiu hagi renunciat a l'exempció això com els lliuraments efectuats en execució de la garantia constituïda sobre els béns immobles, entenent-se, així mateix, que s'executa la garantia quan es transmet l'immoble a canvi de l'extinció total o parcial del deute garantit o de l'obligació d'extingir la referida deute per l'adquirent.

En les adquisicions intracomunitàries de béns el subjecte passiu de l'impost seran els que les realitzin, de conformitat amb el que preveu l'article 71 de la llei.

En les importacions el subjecte passiu serà qui les realitzi²²⁵.

En definitiva, caldrà observar els criteris establerts en cada fet imposable per tal de determinar l'àmbit personal d'aplicació de cada tribut. Més enllà de les disposicions tributàries que emanen de la LPHE, serà en la llei reguladora de cada tribut on quedarà definit el subjecte passiu i les obligacions tributàries que es deriven en cada cas en relació a la fiscalitat sobre el Patrimoni Històric.

²²⁴ D'acord amb aquest precepte cal tenir en compte que també seran els subjectes passius els empresaris pels quals es realitzin els lliuraments exemptes a què es refereixen els apartats 20 i 22 de l'article 20. Un en què el subjecte passiu hagi renunciat a l'exempció, així com en els lliuraments efectuats en execució de la garantia constituïda sobre els béns immobles, entenent-se, així mateix, que s'executa la garantia quan es transmet l'immoble a canvi de l'extinció total o parcial del deute garantit o de l'obligació d'extingir la referida deute per l'adquirent.

²²⁵ D'acord amb l'article 86.Dos de la llei de l'IVA es consideraran importadors, sempre que es compleixin en cada cas els requisits previstos en la legislació duanera:

- 1.º Els destinataris dels béns importats, siguin adquirents, cessionaris o propietaris dels mateixos o bé consignataris que actuïn en nom propi en la importació de dits béns.
- 2.º Els viatgers, per als béns que condueixin a l'entrar en el territori d'aplicació de l'impost.
- 3.º Els propietaris dels béns en els casos no previstos en els números anteriors.
- 4.º Els adquirents o, si escau, els propietaris, els arrendataris o noliejadors dels béns a què es refereix l'article 19 de la llei de l'IVA.

3. El paper de l'Església davant el Patrimoni Històric.

Un cop vist el paper que juga l'Administració Pública com a agent que intervé en relació al Patrimoni Històric i la seva fiscalitat, i un cop analitzada també la relació del particular amb el Patrimoni Històric, tant a la llum de la seva regulació específica com des de la regulació tributària, ara és el torn d'analitzar una agent particular singular com és l'Església, la qual ha jugat històricament un paper cabdal en relació a les polítiques públiques sobre el Patrimoni Històric.

3.1 El Patrimoni Històric de l'Església.

Es calcula que un 80% del patrimoni cultural espanyol està en mans de l'Església Catòlica²²⁶, per la qual cosa sembla justificada una referència expressa a les relacions entre les administracions públiques i l'Església Catòlica per tal d'aprofundir en la protecció, conservació i difusió del mateix.

En conseqüència, molts dels béns en possessió de l'Església compten amb un notable valor històric-artístic. Malauradament de forma sistemàtica han estat sotmesos en moltes ocasions al llarg de la història a robatoris i espoliacions per no disposar de les mesures de seguretat i protecció adequades. Fruit d'aquesta circumstància cal entendre la normativa del Concordat de 1953 la qual preveia l'existència d'unes Comissions diocesanes que haurien de vetllar per la

²²⁶ PONS-ESTEL TUGORES, C., *El patrimonio cultural de la Iglesia Católica en las Islas Baleares. Los convenios con las administraciones públicas*, Editorial Comares, Granada, 2010.

conservació del patrimoni històric-artístic de l'Església, ja que fins aleshores les mesures existents s'havien mostrat insuficients per tal de vetllar per la correcta conservació del Patrimoni Històric, artístic i documental de l'Església catòlica²²⁷.

D'altra banda, i en l'ordenament jurídic actual, és evident que els béns de l'Església no poden ser una excepció al manament constitucional de l'article 46 i, per tant, també estan sotmesos al compliment de la funció socio-cultural que tenen tots els que formen part del patrimoni històric-artístic. El principi de irrellevància de la titularitat no es veu truncat en el cas dels béns eclesiàstics. Això no és obstacle, però, per a que existeixin normes específiques, sovint de caràcter bilateral, amb connexions amb el Dret Eclesiàstic. Aquestes disposicions aborden tant qüestions relacionades amb la gestió i transmissió d'aquests béns com les dictades per garantir el destí al culte del bé artístic. No hem d'oblidar que no sempre coincideixen les directrius de la regulació civil amb l'eclesiàstica ja que, a diferència dels béns civils, els béns eclesiàstics estan *funcionarialitzats*²²⁸, és a dir, que estan afectats al compliment d'una finalitat religiosa, de manera que el significat que tenen per l'Església va més enllà del que tenen per la societat civil. Així, en aquests cas, l'article 46 de la Constitució l'haurem de conjugar amb l'article 16 que garanteix la llibertat religiosa²²⁹.

²²⁷ Les reformes introduïdes pel Concili Vaticà II van propiciar moltes vendes clandestines de patrimoni de l'Església de manera que es feia imprescindible una reforma de les Comissions diocesanes paritàries encarregades de vetllar per la seva conservació, tal i com es preveia en l'article XXI del Concordat de l'any 1953. (PEREZ LUÑO, AE: *Artículo 46* en el volum "Comentarios a las leyes políticas. Constitución española de 1978, Tomo IV, Ed. EDERSA, Madrid, 1984, p. 288.)

²²⁸ Expressió utilitzada per ALDANONDO SALAVERRÍA, I. "El patrimonio cultural de las confesiones religiosas", *Revista catalana de dret públic*, núm. 33, 2006, p. 150.

²²⁹ Per a un estudi amb més profunditat de la relació del patrimoni de l'Església Catòlica amb

3.2 Antecedents legislatius de la regulació del Patrimoni Històric eclesiàstic.

La preocupació pels béns de l'Església es recull en l'ordenament positiu des de ben antic. Així, en el *Fuero Real*, el 1252, es disposava que "*les coses llegítimes donades a les esglésies, es guardaran sempre en elles*"²³⁰. En el mateix sentit, trobem a las *Siete Partidas* que en la Primera Partida, Título XIII de la Ley 3 diu: "*Santas cosas y sagradas y religiosas, así como la iglesia, y los monumentos y las otras cosas semejantes no las pueden los hombres recibir a empeños ni se pueden obligar, fuera de por cosas señaladas. que pena merecen los que quebranten los monumentos*", i a la Tercera Partida, Título XXVIII de la Ley XLV el "*tesoro que se halla en la heredad propia o ajena*".²³¹ En relació als béns de l'Església, a la mateixa Tercera Partida, Título XXVII, Ley 12 "*Toda cosa sagrada o religiosa o santa que es establecida en servicio de Dios no es en poder de ningún hombre el señorío de ella, ni puede ser contada entre sus bienes; y aunque los clérigos las tengan en su poder, no tienen el señorío de ellas, mas tiénenlas así como guardadores y servidores. Y porque ellos han de guardar estas cosas*".

la Constitució es pot acudir a ALDANONDO SALAVERRIA, op. Cit. P. 152-154.

²³⁰ Cita sementada en BENITEZ DE LUGO Y GUILLEN, F.: *El patrimonio cultural español: aspectos jurídicos, administrativos y fiscales, incentivos en la ley de fundaciones*, Comares, 2a ed., Granada, 1988, p. 101.

²³¹ Novísima recopilación de las leyes de España, Madrid, 1807 (ed. Facsímil del BOE, Madrid, 1975) p. 41.

No és d'estranyar, doncs, que algunes opinions doctrinals consideren que l'origen de la protecció dels tresors històric artístics deriva del Dret Pontifici²³². Aquest Dret va influir en la legislació italiana que, al seu torn, va influir en la nostra legislació. D'aquesta forma els Pontificis serien els que van iniciar les mesures de protecció de les riqueses arqueològiques i artístiques de Roma. El 28 de novembre de 1534 el Papa Alessandro Farnese (Pau III) va instituir el càrrec de *Comisario delle Antichità*²³³ per a tenir cura de tot allò que estigués sota la denominació genèrica d'antiguitats o monuments. La seva missió havia de ser la de controlar totes les excavacions i impedir l'exportació d'antiguitats sense el seu permís, sota pena d'excomunicació.²³⁴ Valguin aquests exemples per a il·lustrar el paper pioner i inspirador del Dret Canònic en la regulació civil posterior sobre el Patrimoni Històric²³⁵.

Des de la regulació civil podem destacar les següents normes del segle XIX que fan referència al Patrimoni Històric eclesiàstic:

²³² Veure PARADA, R. Derecho Administrativo III, Marcial Pons, Madrid-Barcelona-Buenos Aires, 2010, p. 234; també Álvarez Álvarez, JL, "Evolución y estado actual de la conservación de los Patrimonios Cultural y Natural", a *Patrimonio cultural y derecho*, núm. 9, 2005, p. 80. En el mateix sentit es pronuncia MAIER ALLENDE, J. en "El Centenario de la Real Cédula de 1803. La Real Academia de la Historia y el inicio de la legislación sobre el Patrimonio Arqueológico y Monumental en España", *Boletín de la Real Academia de la Historia* 200, cuaderno 3, 2006, p. 443.

²³³ Per a aquest càrrec el Papa Pau III nomena a Latino Giovenale Manetti. Ja a finals del segle XVIII i principis del segle XIX es dicten edictes per vetllar per la conservació i el comerç d'aquests béns. Serveixi com a exemple l'edicte del Cardenal Camarlengo Pacca de 7 d'abril de 1820, sota el Papa Pius VII en el que s'ordenava l'inventari de tots els béns culturals en Roma i l'Estat Pontifici.

²³⁴ RIDLEY, R.T., *To Project the Monuments: The Papal Antiquarian (1534-1870)*, Xenia Antiqua, 1, 1992, pp. 117-154.

²³⁵ Per a un estudi amb més detall de la regulació canònica es pot consultar: Pontificia Comisión para los Bienes Culturales de la Iglesia: "Necesidad y urgencia del inventario y catalogación de los bienes culturales de la Iglesia", *Apuntes, revista de estudios sobre el patrimonio cultural*, Universidad Pontificia Javeriana, Bogotá, Colombia, diciembre de 2003.

- El Real Decret de 15 de novembre de 1854²³⁶ que desenvolupa la Real Orden de 13 de juny de 1844 i en el seu article segon senyala que l'objecte és reunir i conservar els monuments "*en el mejor estado posible todos los que habiendo correspondido á las órdenes religiosas y demás corporaciones suprimidas, son hoy de la pertenencia al Estado*".
- La Real Orden de 18 de agosto de 1850 per la que es disposa que tota la documentació dels arxius de les ordres monàstiques passin a la Real Acadèmia de la Història²³⁷. Però, donada la complexitat i del volum dels documents a gestionar, es crea per Real Decreto de 28 de març de 1866²³⁸ el *Archivo Historico Nacional* per a tenir cura d'aquest fons documental eclesiàstic.

Ja al segle XX, mitjançant el Reial Decret de 9 de gener de 1923²³⁹ s'aprova una disposició per tal de protegir les béns del Patrimoni Històric en mans de l'Església. Aquest decret es va dictar per tal d'evitar l'espoliació que estaven patint de forma notòria molts edificis religiosos que albergaven béns artístics procedents, en molts casos, de donacions acumulades al llarg dels anys. Donada la situació de precarietat econòmica que en aquells temps travessava l'Església catòlica, es venien amb poc control i rigorositat béns o parts de béns que anaven a parar a mans estrangeres. En la seva exposició de motius, tot i reconeixien que la propietat i l'administració dels béns d'interès històric que existeixen a les esglésies, monestirs, convents i ermites pertanyen a l'Església,

²³⁶ Publicat en la Gaceta de Madrid núm. 685 de 17 de noviembre de 1854.

²³⁷ Citada a Crespo Nogueira, C. Los cien primeros años del Archivo Histórico Nacional (1866-1966). *Revista de Archivos, Bibliotecas y Museos*, Tomo LXXIII, 2, 1966, p.286.

²³⁸ Publicat a la Gaceta de Madrid núm. 90 de 31 de març de 1866.

²³⁹ Publicat en la Gaceta de Madrid núm. 10 de 10 de gener de 1923.

també reconeix que tota aquesta riquesa forma part del patrimoni nacional. Un dels aspectes destacables d'aquesta disposició és la creació, en el seu article 7è, dels museus diocesans *“para la mejor conservación y custodia de las riquezas artísticas, históricos o arqueológicas de cada Diócesis.”*

En la regulació eclesiàstica actual hauríem de referir-nos, en primer terme al “Codex Iuris Canonici” que, en la seva última redacció de l'any 1983, recull en el seu Llibre V les normes per a l'administració dels béns temporals de l'Església.

En les Circulars de la nunciatura Apostòlica d'11 d'abril de 1911, 21 de juny de 1914, 8 d'abril de 1922 i 7 de juliol de 1922, dirigides als Bisbes per a que augmentin la cura sobre el cabal artístic en mans de l'Església espanyola²⁴⁰.

Ja a l'àmbit civil, a la llei de Patrimoni Històric de l'any 1933, al seu article 41 prohibia la transmissió de béns de l'Església: *“Los objetos muebles (...) que esten en posesión de la Iglesia en cualquiera de sus establecimientos o dependencias, o que pertenezcan a personas jurídicas, no se podran ceder por cambio, venta y donación a particulares, ni a entidades mercantiles.”* Aquest precepte va ser l'antecedent de l'actual article 28 de la LPHE²⁴¹.

²⁴⁰ Esmentada en CONDE DE ROMANONES: *Notas de una vida*, Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 470.

²⁴¹ L'article 28 de la LPHE disposa que: *“Los bienes muebles declarados de interés cultural y los incluidos en el Inventario General que estén en posesión de instituciones eclesiásticas, en cualquiera de sus establecimientos o dependencias, no podrán transmitirse por título oneroso o gratuito ni cederse a particulares ni a entidades mercantiles. Dichos bienes sólo podrán ser enajenados o cedidos al Estado, a entidades de Derecho Público o a otras instituciones eclesiásticas.”*

3.3 L'Església Catòlica i la LPHE.

Un cop vistos els nombrosos antecedents legislatius en la regulació del Patrimoni Històric en mans de l'Església Catòlica a l'Estat espanyol, estem en disposició d'analitzar la regulació actual d'aquests béns.

La delimitació objectiva dels béns del Patrimoni Històric que fa la LPHE en el seu article 1 no fa cap referència a quins han de ser els titulars dels béns. En bona lògica la llei es limita a una descripció objectiva prescindint del titular en coherència amb l'expressió constitucional de l'article 46 quan diu allò de: *“qualsevol que sigui el seu règim jurídic i la seva titularitat”*. Nogensmenys, l'article 28 de la LPHE disposa que *“Los bienes muebles declarados de interés cultural y los incluidos en el Inventario general que estén en posesión de instituciones eclesiásticas, en cualquiera de sus establecimientos o dependencias, no podrán transmitirse por título oneroso o gratuito ni cederse a particulares ni a entidades mercantiles. Dichos bienes solo podrán ser enajenados o cedidos al Estado, a entidades de derecho público o a otras instituciones eclesiásticas.”*²⁴² Aquest precepte es complementa amb la Disposició Transitòria Cinquena, segons la qual *“En los diez años siguientes a la entrada en vigor de esta Ley, lo dispuesto en el artículo 28.1 de la misma se entenderá referido a los bienes muebles integrantes del Patrimonio Histórico*

²⁴² En la seva redacció inicial (BOCG de 3.4.1984), aquest article deia: *“Los bienes muebles en posesión de instituciones eclesiásticas, en cualquiera de sus establecimientos o dependencias, no podrán transmitirse por título oneroso o gratuito ni cederse a particulares ni a entidades mercantiles. Dichos bienes sólo podrán ser enajenados o cedidos al Estado o a entidades de Derecho Público.”* La redacció definitiva va ser deguda a l'aprovació de l'esmena núm. 126 presentada pel grup parlamentari socialista.

*Español en posesión de las instituciones eclesiásticas*²⁴³. Per tant, és evident la voluntat de preservar de la seva transmissió a tercers els béns mobles declarats d'interès cultural o inclosos en l'Inventari General. De l'anàlisi d'aquest precepte es desprenen diverses conclusions.

En primer lloc, que es refereix únicament a béns mobles, i no pas a béns immobles, que haguessin estat declarats béns d'interès cultural o inclosos a l'Inventari General.

En segon lloc, l'abast de l'expressió "institucions eclesiàstiques" no es pot interpretar únicament a l'Església mateixa sinó que també abasta a les seves institucions afins (ordres, congregacions, etc.). D'altra banda, cal entendre que la norma no es pot referir únicament a l'Església Catòlica sinó que inclou també a la resta de religions (evangèlica, protestant, jueva, musulmana, etc.) ja que, en cas contrari seria un precepte discriminatori²⁴⁴.

En tercer lloc, aquest article fa servir el terme "possessió" i no pas titularitat la qual cosa ens indica que és suficient la seva possessió sense necessitat d'acreditar un títol o dret real sobre el mateix.

En quart lloc, crida l'atenció l'expressió "*no podran cederse por título oneroso o gratuito ni cederse a particulares ni a entidades mercantiles.*" No queda clar quin és el sentit de distingir entre "*particulars*" i "*entitats mercantils*". Es tracta d'una redundància o bé s'està referint a entitats mercantils de titularitat pública?

En aquest segon cas, es podria entrar en contradicció a la part final del mateix precepte en el que, expressament, s'autoritza la transmissió a favor de

²⁴³ Aquesta DT va ser afegida per iniciativa del Grup Socialista (Esmena d'addició núm. 150, BOCG núm. 241.c de 15.4.1985). El termini va ser prorrogat per set anys, a partir de l'entrada en vigor de la Ley 4/2004, de 29 de diciembre, de modificació de taxes i de beneficis fiscals d'aconteixements d'excepcional interès públic segons la seva disposició addicional segona.

²⁴⁴ Durant la tramitació parlamentària de la llei, el diputat popular JL ÁLVAREZ va qualificar el precepte proposat com a discriminatari i confiscatori envers l'Església Catòlica.

“*entidades de Derecho Público*”. Potser hagués estat més encertat dir, de forma més clara, que les entitats de Dret Públic sotmeses a Dret Privat queden fora de la possibilitat d’adquirir béns de l’Església per qualsevol títol.

Aquest article es complementa amb la DT 5a de la LPHE que disposa que “*En los diez años siguientes a la entrada en vigor de esta Ley, lo dispuesto en el artículo 28.1 de la misma se entenderá referido a los bienes muebles integrantes del Patrimonio Histórico Español en posesión de las instituciones eclesiásticas*”. Aquest precepte va ser prorrogat per deu anys més en virtut de la DT 1a de la Llei 42/1994, de 30 de desembre, i, posteriorment, prorrogat per set anys més mitjançant la DA2a de la Llei 4/2004, de 29 de desembre. Això vol dir que, durant el període de vigència, amb pròrroques incloses, de la DT 5a, tots els béns en possessió de l’Església que integrin el PHE queden fora del tràfic, mentre que, un cop acabada la pròrroga, la prohibició abasta únicament a aquells béns inclosos en l’Inventari General o declarats d’interès cultural.

Altres referències expresses les trobem a l’article 49.3 quan, en relació al patrimoni documental i bibliogràfic diu que: “*Forman igualmente parte del patrimonio documental los documentos con una antigüedad superior a los cuarenta años generados, conservados o reunidos en el ejercicio de sus actividades por las entidades y asociaciones de carácter (...) religioso (...)*”.

En definitiva, la regulació del patrimoni eclesiàstic des de l’òptica de la LPHE tracta de marcar un equilibri entre la necessitat de preservar el dret al culte religiós a través de la funció litúrgica dels béns eclesiàstics, juntament amb les finalitats constitucionals del seu Patrimoni Històric.

3.4 Els Acords entre l'Estat i l'Església Catòlica en relació al Patrimoni

Històric.

L'article 16.3 de la Constitució espanyola preveu el principi de col·laboració entre l'Estat i l'Església catòlica²⁴⁵.

La DA Setena de la LPHE disposa que les Administracions queden també subjectes als Acords Internacionals vàlidament celebrats per l'Estat espanyol²⁴⁶. A l'empara d'aquest precepte, hem d'entendre la configuració jurídica de l'Acord entre Espanya i el Vaticà de 3 de gener de 1979²⁴⁷. Aquest conveni recull en el seu article XV que: *“La Iglesia reitera su voluntad de seguir poniendo al servicio de la sociedad su patrimonio histórico, artístico y monumental y concertará con el Estado las bases para hacer efectivos el interés común y la colaboración de ambas partes, con el fin de preservar, dar a conocer y catalogar este patrimonio cultural en posesión de la Iglesia, de facilitar su contemplación y estudio, de lograr su mejor conservación e impedir cualquier clase de pérdidas, en el marco del artículo 46 de la Constitución”*²⁴⁸. Amb aquest Acord es va crear una Comissió Mixta²⁴⁹ per establir les formes de

²⁴⁵ Art. 16.1 “Els poder públics (...) mantindran les conseqüents relacions de cooperació amb l'Església catòlica i la resta de confessions”

²⁴⁶ La DA Setena de la LPHE diu que *“Sin perjuicio de lo dispuesto en la presente Ley, las Administraciones a quienes corresponda su aplicación quedarán también sujetas a los Acuerdos Internacionales válidamente celebrados por España. La actividad de tales Administraciones estará, asimismo, encaminada al cumplimiento de las resoluciones y recomendaciones que, para la protección del Patrimonio Histórico, adopten los Organismos Internacionales de los que España sea miembro.”*

²⁴⁷ Publicat al BOE núm. 300 de 15.12.1979.

²⁴⁸ Alguns autors han criticat l'excessiva generalitat d'aquest redactat així com la manca de resolució dels problemes d'aquest patrimoni. Podem veure una relació dels autors que expressen aquesta crítica en ALDANONDO SALAVERRÍA, I. “El patrimonio cultural de las confesiones religiosas”, *Revista catalana de dret públic*, núm. 33, 2006, p. 155.

²⁴⁹ Mitjançant aquesta Comissió Mixta Església-Estat l'Estat es compromet a: *“reconocer la*

col·laboració la qual va elaborar un document que va aprovar el marc jurídic de col·laboració en data 30 d'octubre de 1980²⁵⁰. D'aquesta forma es va acordar, com a primer pas, la creació d'un inventari de béns mobles e immobles en possessió de l'Església. El seu àmbit material s'estén als arxius i biblioteques; als béns mobles i museus i als béns immobles i l'Arqueologia. D'aquest acord voldriem destacar el "*compromiso que adquiere el Estado de compensar las referidas limitaciones a través de una eficaz cooperación técnica y económica encaminada a procurar la conservación y enriquecimiento del patrimonio cultural eclesiástico*" la qual cosa posa les bases per a l'establiment, d'entre altres, de beneficis fiscals sobre els béns de Patrimoni Històric en mans de l'Església catòlica.

Cal esmentar, finalment, l'acord relatiu a la confecció de l'inventari subscrit entre la Conferència Episcopal i el Ministeri de Cultura que regula les normes per a la realització de l'inventari dels béns mobles i immobles de caràcter històric-artístic i documental de l'Església Catòlica de 30 de març de 1982; l'acord de col·laboració en el marc del *Plan Nacional de Catedrales*, de 25 de febrer de 1997²⁵¹; i el relatiu al *Plan Nacional de Abadías, Monasterios y Conventos*, de 25 de març de 2004²⁵².

importancia del Patrimonio Histórico - Artístico y de las Bibliotecas y Archivos Eclesiásticos y la labor cultural de la Iglesia en la creación, promoción y conservación de este Patrimonio, reafirma su respeto a los derechos que tienen las personas jurídicas eclesiásticas sobre dichos bienes, de acuerdo con los títulos jurídicos correspondientes"; "El Estado, en virtud del mismo interés y para compensar las limitaciones que se establezcan en las normas jurídicas que desarrollen el artículo 46 de la Constitución, se compromete a una cooperación eficaz, técnica y económica, para la conservación y enriquecimiento del Patrimonio Histórico - Artístico y Documental de carácter eclesiástico"

²⁵⁰ *Boletín de la Conferencia Episcopal Española*, núm. 14, abril-juny de 1987, p. 86.

²⁵¹ *Boletín de la Conferencia Episcopal Española*, núm. 53, març de 1997, p. 3.

²⁵² *Boletín de la Conferencia Episcopal Española*, núm. 72, 2004, p. 3.

3.5 Les relacions entre l'Església Catòlica i les Comunitats Autònomes en matèria de Patrimoni Històric.

Un cop creada la Comissió Mixta Església-Estat, es va estendre també la col·laboració a l'àmbit de les Comunitats Autònomes. Els acords celebrats entre les administracions de les Comunitats Autònomes i l'Església Catòlica tenen una identificació peculiar. Així, per una banda, no tenen naturalesa de tractats internacionals (com sí passa, en canvi, amb els tractats signats entre l'Estat espanyol i la Santa Seu), ni són aprovats mitjançant una llei a l'empara del procediment previst a l'article 7 de la Llei Orgànica de Llibertat religiosa. En qualsevol cas, la naturalesa jurídica d'aquests convenis serà sempre administrativa i les seves possibles controvèrsies seran ventilades en els tribunals de lo contenciós-administratiu²⁵³.

Com a conseqüència d'aquesta col·laboració s'han materialitzat disset acords entre les Comunitats Autònomes i l'Església catòlica per a la conservació d'aquest patrimoni²⁵⁴. En definitiva aquests acords recullen el principi de cooperació que ja està establert a l'àmbit estatal així com una identificació i reconeixement de la finalitat religiosa d'aquest patrimoni. En aquest sentit s'han

²⁵³ Per aprofundir en la qüestió PONS-ESTEL TUGORES, C.; *El patrimonio cultural de la iglesia católica en las Islas Baleares. Los convenios con las administraciones públicas*, Ed. Comares, Granada, 2010, pàg. 23 a 35.

²⁵⁴ Per a un estudi amb més profunditat de les relacions entre les Comunitats Autònomes i l'Església es pot consultar ALDANONDO SALAVERRIA, I.: "Las comunidades autónomas, el Estado y los bienes culturales eclesiásticos", *Ius canonicum*, vol. 24, núm. 47, 1984 i també a ALDANONDO SALAVERRIA, I; CORRAL, C.: *Código del Patrimonio Cultural de la Iglesia*, Ed. Edice, Madrid, 2001.

establert també les respectives comissions mixtes amb funcions de col·laboració i consultives.

Finalment cal assenyalar que a l'àmbit de les diputacions i, fins i tot, d'ajuntaments s'han subscrit convenis de col·laboració amb les diòcesis respectives en el marc de les seves competències.

3.6 Els convenis de col·laboració entre l'Estat amb altres confessions religioses en matèria de Patrimoni Històric.

A banda de l'Església catòlica l'Estat també manté acords de cooperació amb altres confessions religioses implantades a l'Estat. Les tres més significatives amb les que l'Estat té conveni són la comunitat Israelita, la comunitat Islàmica i la comunitat Evangelista.

L'acord amb les comunitats israelites va ser formalitzat mitjançant la Llei 25/1992, de 10 de novembre²⁵⁵. En el seu article 13 preveu que *“El Estado y la Federación de Comunidades Israelitas de España colaborarán en la conservación y fomento del patrimonio histórico, artístico y cultural judío, que continuará al servicio de la sociedad, para su contemplación y estudio.”* En idèntics termes va ser redactat l'article 13 de la Llei 26/1992, de 10 de novembre, per la que s'aprova l'Acord de Cooperació de l'Estat amb la Comissió Islàmica d'Espanya²⁵⁶. En canvi, pel que fa a l'acord de cooperació amb la Federació d'entitats religioses evangèliques formalitzat amb la Llei

²⁵⁵ BOE núm. 272 de 12.11.1992.

²⁵⁶ BOE núm. 272 de 12.11.1992.

24/1992, de 10 de novembre²⁵⁷, no hi ha cap previsió pel que fa al seu patrimoni històric, la qual cosa és coherent amb la manca d'aquest tipus en béns en la comunitat evangèlica.

A diferència amb allò previst per a l'Església catòlica, ni per a la islàmica ni per a la comunitat jueva està prevista la constitució d'una comissió mixta exclusiva per a la gestió del Patrimoni Històric.

En resum, la posició de l'Església com a subjecte singular en relació als béns del Patrimoni Històric ha tingut el seu trasllat en l'ordenament jurídic el qual, tradicionalment, li ha donat un tractament diferenciat. No oblidem que el manament que es desprèn de l'article 46 de la Constitució espanyola interpel·la a tot el Patrimoni Històric sigui quin sigui el seu règim jurídic i la seva titularitat.

En aquest capítol hem comprovat com, més enllà dels drets i obligacions dels particulars en relació al Patrimoni Històric es deriven també un dret i obligacions en l'ordre tributari. Per aquest motiu resulta imprescindible delimitar, per a cada figura tributària, quins són els subjectes passius. Finalment hem abordat de forma separada el paper de l'Església davant el Patrimoni Històric i la seva singular relació amb el mateix degut, ja no només al seu volum i tradició sinó al fet d'haver de conjugar el seu ús amb un altre dret constitucional com és el de la llibertat de culte.

²⁵⁷ BOE núm. 272 de 12.11.1992.

Capítol III.

El paper del sector públic davant del Patrimoni Històric.

TESI: “La Fiscalitat del Patrimoni Històric”

CAPÍTOL III.

El paper del sector públic davant del Patrimoni Històric.

1. Els fonaments de la intervenció del sector públic en la regulació sobre els béns del Patrimoni Històric.

1.1 La voluntat col·lectiva de preservar el Patrimoni Històric.

La preocupació per la conservació dels béns culturals s'observa des de les civilitzacions més antigues. L'interès humà per les coses belles, ja siguin naturals ja siguin per creació de les persones, ha despertat sempre admiració i la voluntat de preservar-les. Aquesta inquietud ha tingut, de vegades, una motivació religiosa. Però altres vegades ha vingut provocada pel caràcter públic de determinats béns ja siguin teatres, arcs de triomf, etc, sense oblidar que altres també ha estat motivada per interessos particulars. Conjuntament amb la preocupació per la conservació d'aquest patrimoni neix l'efecte jurídic concretat en les normes que defensen la seva integritat i perdurabilitat. Així, constatem que la sensibilitat per preservar els valors artístics dels nostres avantpassats ve d'antic. En l'època romana, el senat consulto Hosidiano²⁵⁸ a l'any 44 dC ja intentava aturar les compravendes d'immobles fetes amb la finalitat d'enriquir-se amb la venda de les seves restes sumptuàries, i ho penalitzava amb la

²⁵⁸ ARIAS BONET, J.A., "Sobre el senado consulto Hosidiano", *Anuario de Historia de Derecho Español*, Madrid, 1980, pág. 375-382.

nul·litat de l'acte i amb la imposició al comprador d'una sanció consistent a pagar el doble del valor de l'edifici afectat. Aquest fet ens il·lustra com l'ordenament jurídic de Roma ja es preocupava de conservar el Patrimoni Històric.

Si observem el que passa actualment a altres països del món comprovarem que les situacions en relació als béns del Patrimoni Històric són ben diverses. D'una banda trobem els sistemes que aposten per una ampla llibertat dels propietaris privats per a disposar dels seus béns. Aquest és el sistema seguit, fonamentalment als països anglosaxons els quals combinen certes limitacions per assegurar la conservació d'immobles però amb una quasi total llibertat per al comerç de béns mobles. La lògica d'aquest comportament rau en l'elevada capacitat de compra d'aquests països per sobre de la seva baixa propensió a vendre impulsada per la seva baixa riquesa cultural relativa. Però, per altra banda, hi ha els sistemes on pràcticament tot el Patrimoni Històric està en mans dels poders públics i, per tant, la regulació és màxima. Aquest seria el cas de l'antiga Unió Soviètica. La situació real (que és el que es dona, amb matisos, en la major part de països de l'Europa continental) és d'un cert terme mig, ajudat per la influència dels acords internacionals. El cas espanyol, durant el segle XIX s'acostava força a una situació de llibertat total i mínima intervenció pública la qual cosa va comportar un període d'espoliació molt notable, ajudat per les guerres i per la desamortització dels béns de l'Església catòlica que van deixar en mans, molt sovint estrangeres, bona part dels béns del Patrimoni Històric espanyol²⁵⁹.

²⁵⁹ La desamortització no és un fenomen nou al segle XIX. Amb anterioritat ja es va produir un fet transcendent com és l'expulsió dels jesuïtes que va comportar l'ocupació de tots els seus béns. En aquest sentit el Rei Carles III va dictar el Reial Decret de 27 de febrer de 1767 pel que s'ordena que "*se extrañen de todos mis dominios*". Aquest Reial Decret va ser confirmat per la

L'exposició de motius del Reial Decret de 9 de gener de 1923, dictat per a protegir els béns històrics en mans de l'Església catòlica, feia una reflexió sobre la potestat de l'Estat d'intervenir en l'esfera privada. En aquest sentit, justificava les mesures intervencionistes operades sobre el patrimoni eclesiàstic al entendre que el dret de la propietat privada no pot sustentarse en l'individualisme derivat d'una concepció del Dret romà. Argumentava que la preponderància del dret social dóna lloc a que es limiti l'exercici de la facultat individual en benefici d'un interès col·lectiu. En conseqüència l'acció tutelar de l'Estat haurà de conjugar i harmonitzar la complexitat d'interessos en joc²⁶⁰.

Avui dia, ineludiblement, la primer referència legislativa l'hem de fer a partir de la Constitució espanyola com a norma màxima del nostre ordenament jurídic.

Tot i que en un capítol posterior analitzarem amb detall els preceptes de la Constitució espanyola que afecten al Patrimoni Històric, podem avançar ara que a l'article 46 de la Carta Magna trobem el manament de protecció i enriquiment dels béns integrants del Patrimoni Històric espanyol que vincula tots el poders públics²⁶¹. No hi ha dubte doncs que, per a fer una anàlisi del

Pragmática Sanción de 27 de març, amb força de llei votada en Corts, amb data 2 d'abril. Mitjançant circulars signades per Campomanes el 28 i 29 de juliol de 1768 es demanava als executors del decret que opinessin sobre el destí que s'hauria de donar als béns expropiats (La publicació d'aquestes disposicions, des del Reial Decret de 27 de febrer de 1767 i la *Pragmática Sanción* de 27 de març es van publicar a La Gaceta de Madrid número 29 de 18.7.1769). En el mateix sentit, amb una circular de 8 de juliol de 1769, es comuna a no vendre les pintures dels jesuïtes i que romanguessin en territori espanyol (En data 11 de març de 1788 el Rei nomena a Manuel José de Ayala com a Contador General de las temporalidades ocupadas por los jesuitas, Gaceta de Madrid núm. 21 de 11.3.1788.)

²⁶⁰ Publicat en la Gaceta de Madrid de 10 de gener de 1923 (núm. 10) En aquesta disposició, en el seu preàmbul es diu que: *"Hoy, el derecho de propiedad, ya radique en la persona individual o en la jurídica, no puede concebirse con aquel carácter exageradamente individualista que le asigna el Derecho romano, por el contrario, la preponderancia del elemento social que en el derecho de propiedad palpita, da lugar a que cada día se limite más el ejercicio de dicha facultad por un interés colectivo de orden superior."*

²⁶¹ L'article 46 de la Constitució espanyola diu que: *"Els poders públics garantiran la conservació i promouran l'enriquiment del patrimoni històric, cultural i artístic dels pobles d'Espanya i dels béns que l'integren, sigui quin sigui el règim jurídic i la titularitat. La llei penal sancionará els atemptats contra aquest patrimoni."*

fonament de la intervenció del sector públic sobre el Patrimoni Històric, cal partir del manament constitucional de conservació, protecció, enriquiment i preservació per generacions futures del Patrimoni Històric. El règim que implanta la Constitució Espanyola és de protecció d'uns valors intangibles dels quals són portadors els béns del Patrimoni Històric.

Però ja en el preàmbul mateix de la Constitució es posa de manifest el lligam entre la cultura i la qualitat de vida (digna) de tots els ciutadans quan proclama que és la voluntat de la Nació espanyola “*promoure el progrés de la cultura i de l'economia per tal d'assegurar a tothom una qualitat de vida digna*”. Així doncs, queda justificada la intervenció activa dels poders públics en l'àmbit de la cultura per tal de garantir el manament constitucional. Com veurem en l'apartat d'aquest Capítol dedicat a estudiar el Patrimoni Històric des de la perspectiva constitucional, el fet de que els objectius dels poders públics en matèria de Patrimoni Històric vinguin recollits a nivell constitucional, tot i ser un pas qualitatiu molt important, no representa amb la Constitució de 1978 una novetat. En aquest sentit, la Constitució republicana de l'any 1931²⁶² ja va recollir dins del seu articulat una regulació molt semblant a la de la constitució actual.

Nogensmenys, el suport últim que hi ha darrere de les polítiques públiques de conservació del Patrimoni Històric, més enllà de la consideració jurídica d'un precepte constitucional, l'hem de trobar en la condició de riquesa col·lectiva

²⁶² L'article 45 de la Constitució de 1931 :*“Toda la riqueza artística e histórica del país, sea quien fuere su dueño, constituye tesoro cultural de la Nación y estará bajo la salvaguarda del Estado, que podrá prohibir su exportación y enajenación y decretar las expropiaciones legales que estimare oportunas para su defensa. El Estado organizará un registro de la riqueza artística e histórica, asegurará su celosa custodia y atenderá a su perfecta conservación. El Estado protegerá también los lugares notables por su belleza natural o por su reconocido valor artístico o histórico.”*

que representa. En paraules de l'exposició de motius de la Llei 16/1985 *“contiene las expresiones más dignas de aprecio en la aportación histórica de los españoles a la cultura universal.”* En conseqüència, i amb independència de la seva titularitat, aquest béns són portadors d'uns valors i d'una riquesa que són col·lectives, que pertanyen a tota la societat i d'aquesta forma compleixen una funció social.

Vist això, el debat es centra ara en quina és la mesura de la intervenció pública sobre la regulació dels béns del Patrimoni Històric i quin és el grau de llibertat que resta en mans dels particulars.

Actualment la solució adoptada a través de la LPHE es fonamenta en l'impuls de l'acció privada cap a l'interès col·lectiu i, tal com diu al seu Preàmbul: *“la defensa del Patrimonio Histórico de un pueblo no debe realizarse exclusivamente a través de normas que prohíban determinadas acciones o limiten ciertos usos, sino a partir de disposiciones que estimulen a su conservación y, en consecuencia, permitan su disfrute y faciliten su acrecentamiento.”* Aquesta posició del legislador s'inspira en el nostre entorn internacional quan justifica la Llei per la *“creciente preocupación sobre esta materia por parte de la comunidad internacional”* i per que l'adopció de mesures d'estímul fiscal *“colocan a España en un horizonte similar al que ahora se contempla en países próximos al nuestro por su historia y su cultura”*. JAVIER SOLANA, Ministre de Cultura en temps que es va aprovar la LPHE, va destacar en el seu discurs al Ple del Congrés amb ocasió de la tramitació de la Llei del PHE que resultava *“obligado que se incorporasen dichas medidas de caracter*

*fiscal al objeto de permitir una mejor disposición a las personas y entidades privadas para colaborar en una tarea que debe ser común*²⁶³.

Tal i com defensa ALEGRE ÁVILA²⁶⁴, la idea de conservació del Patrimoni Històric és una tasca de tots i no únicament (tot i que sí de forma principal) dels titulars i posseïdors dels mateixos. I això es fonamenta perquè el destinatari del gaudi d'aquests béns és tota la col·lectivitat. En paraules del preàmbul de la Llei del PHE, *“en un Estado democrático estos bienes deben estar adecuadamente puestos al servicio de la colectividad en el convencimiento de que con su disfrute se facilita el acceso a la cultura, y que ésta, en definitiva, es camino seguro hacia la libertad de los pueblos.”*

1.2 La intervenció del sector públic sobre l'esfera privada en l'àmbit del Patrimoni Històric.

D'una banda, hem constatat com l'ordenament jurídic dóna cobertura a la conservació i difusió del llegat històric de manera que siguin uns béns assequibles al conjunt de la societat. D'altra banda, el mateix ordenament jurídic respecta la propietat privada de manera que ambdós objectius es troben, d'alguna forma, contraposats. En els béns del Patrimoni Històric trobem la conjunció d'aquest doble valor: un valor econòmic que interessa al seu titular i un valor estètic que interessa a la comunitat²⁶⁵.

²⁶³ Diario de sesiones del Congreso de los Diputados núm. 123 de 17 de maig de 1984.

²⁶⁴ ALEGRE ÁVILA, JM, “El estatuto jurídico de la propiedad histórica” en *III Encuentro Interdisciplinar*, Salamanca.

²⁶⁵ PIVA, Giorgio: “Cose d'arte”, *Enciclopedia del Diritto*, XI, pàg. 120.

La major part de la doctrina²⁶⁶, i també el dret positiu, aposta pel respecte a la propietat privada sens perjudici de les diferents fórmules d'intervenció dels poders públics en relació als béns del Patrimoni Històric. Sigui com sigui es constata una limitació sobre la propietat dels béns del Patrimoni Històric, configurada com a una limitació de domini amb motiu de la seva finalitat pública. Aquesta limitació a la propietat, cal recordar, té la seva cobertura jurídica en l'article 33.2 de la Constitució espanyola que, després de reconèixer la propietat privada regula que la *“funció social d'aquests drets delimitarà el seu contingut, d'acord amb les lleis”*. En conseqüència, les limitacions establertes ho seran en fonament a l'interès o funció social dels béns integrants del Patrimoni Històric i en virtut d'una norma jurídica.

Els béns del Patrimoni Històric tenen, doncs, una naturalesa diferent i, per tant, el seu tractament jurídic també ha de ser diferent. Ens trobem davant d'una propietat sobre la que es donen unes característiques especials. Sobre aquests béns recau una funció social que es concreta en una utilització, conservació i possibilitat d'exhibició i estudi dels mateixos, la qual cosa fa que s'hagi de trobar l'equilibri entre l'interès privat i la tutela pública que representa a l'interès de la col·lectivitat. Segons ÁLVAREZ ÁLVAREZ *“la propietat dels béns culturals és una propietat especial que comporta deures i càrregues al propietari en benefici de la societat, però que ha de suposar compensacions de la societat al*

²⁶⁶ És en la doctrina italiana on hem d'anar a cercar les reflexions més profundes sobre aquesta matèria. Així GRISOLIA considera aquests béns com una tercera categoria intermitja entre els béns demanials i els de domini privat (GRISOLIA, M., *La tutela delle cose d'arte*, Foro Italiano, Roma, 1952, pàg. 211 i 226.); CANTUZZI parla de “límits legals al dret de propietat” (CANTUZZI, M., *La tutela giuridica delle cose d'interesse artistico*, CEDAM, Padova, 1953, pàg. 104-105; BIAMONTI el qualifica de dret de propietat originalment limitat (BIAMONTI, L., “Natura del diritto dei privati sulle cose di pregio artistico e storico”, *Foro Italiano*, 1913, pàg. 1010).

propietari, i que una d'aquestes compensacions i de les més útils és el reconeixement de que aquest béns mereixen un tracte fiscal especial"²⁶⁷.

En opinió de GARCÍA DE ENTERRÍA²⁶⁸ cal compatibilitzar ambdós interessos però que en cas de conflicte entre ambdós interessos que els faci incompatibles, finalment el que ha de prevaldre és l'interès col·lectiu al proclamar l'article 128.1 de la Constitució que "*Tota la riquesa del país en les seves diverses formes, i sigui quina sigui la seva titularitat, resta subordinada a l'interès general*". Però és evident que no es pot fer recaure tota la càrrega de la finalitat pública d'aquests béns peculiars sobre el particular titular dels mateixos. La mateixa funció pública d'aquests béns justifica la contribució pública a la seva conservació i manteniment. No seria acceptable imposar càrregues sobre els particulars i limitacions a la seva propietat sense la correlativa compensació. De no fer-se així el primer perjudicat seria el Patrimoni Històric i, per tant, la col·lectivitat. És per aquest motiu que es torna imprescindible establir una relació de col·laboració entre l'Estat i la societat i no pas una relació de confrontació d'interessos. Les característiques del Patrimoni Històric espanyol, per la seva abundància i per estar en una economia més disposada a vendre que no pas a comprar, justifiquen l'adopció d'un sistema proteccionista a l'exportació i evitar l'espoliació. Per altra banda, resulta imprescindible imposar límits a la utilització i reforma dels immobles així com garantir la conservació dels béns del Patrimoni Històric, la qual cosa es facilita, entre altres mesures, amb una adequada política d'estímuls fiscals que incentivin la imprescindible col·laboració dels particulars en aquesta empresa.

²⁶⁷ ÁLVAREZ ÁLVAREZ, Op. Cit. p. 550.

²⁶⁸ GARCIA DE ENTERRIA, E. "Consideraciones sobre una nueva legislación del patrimonio artístico, histórico y cultural", REDA, núm. 36, 1983, p. 582.

Sembla lògic que si a aquests tipus de béns els hi assignem un règim jurídic especial degut a la seva peculiar naturalesa jurídica, també els poders públics els han d'assignar un tractament fiscal diferenciat. No es tracta d'establir un sistema de privilegis sinó d'harmonitzar les funcions de l'Estat i de la societat per tal donar un tractament fiscal adequat a la consecució de les finalitats públiques. La presència d'una fiscalitat diferenciada parteix, doncs, d'una diferent naturalesa jurídica dels béns del Patrimoni Històric i en la concurrència d'un interès particular juntament amb un interès públic sobre els mateixos.

Les mesures de foment, entre les que es troben les fiscals, esdevenen així indispensables per a compensar les múltiples càrregues i limitacions²⁶⁹ que els poders públics imposen sobre els béns del Patrimoni Històric. Totes aquestes càrregues i limitacions tenen com a objectiu la conservació del Patrimoni Històric i el compliment dels objectius de l'article 46 de la Constitució que correspon garantir als poders públics.

En el cas de béns del Patrimoni Històric en mans dels poders públics, no seria necessari emprendre mesures especials d'incentiu i estímul. Es tractaria simplement de portar a terme els objectius conseqüents del pla del govern de torn que, necessàriament, hauria de donar compliment als manaments constitucionals. Nogensmenys, és en aquest punt on adquireix sentit l'expressió de l'article 46 de la Constitució quan es refereix als béns "*sigui quina sigui la titularitat*". Els poders públics fàcilment poden prendre decisions sobre els béns que recauen dintre de l'esfera del domini públic. Però les administracions

²⁶⁹ Les càrregues i limitacions poden ser de prohibició d'edificar en zones monumentals; d'adosar qualsevol construcció als monuments; d'efectuar determinades actuacions que els afectin (trasllats, demolicions, extraccions, reconstruccions, restauracions, rehabilitacions); de fer obres sense autorització prèvia; de suportar actuacions per part de l'Estat (excavacions, privació de la possessió, restauracions, expropiacions, tasques d'investigació) o de terceres persones (visites públiques); així com les obligacions de conservar, de comunicar troballes i de facilitar l'Inventari i donar a conèixer els béns del Patrimoni Històric.

públiques no poden aspirar a la titularitat d'aquests béns com a mecanisme per assegurar el compliment dels objectius públics. L'Estat no pot ni ha de ser l'actor principal sobre el que recaigui el pes d'aquesta missió. És evident que els pressuposts per a la conservació del Patrimoni Històric seran sempre insuficients per al qual cosa és imprescindible la col·laboració de tota la societat. En el cas de que aquests siguin de titularitat privada, la forma d'incidir en els mateixos per part de les autoritats per a que els titulars orientin les seves actuacions cap les finalitats públiques que senyala la Constitució poden adquirir diverses fórmules. Aquestes fórmules poden ser de prohibició de determinades accions, de limitació d'usos o de facultats sobre la propietat, que necessàriament han d'existir, i que són les primeres mesures que històricament ha contemplat el nostre ordenament jurídic. Però més importants i efectives que les anteriors són les polítiques d'estímul a la conservació que són les que, al cap i a la fi, permetran el gaudi i enriquiment del Patrimoni Històric.

Per tant, ja que els particulars han de suportar unes càrregues en benefici de tota la societat és del tot imprescindible que, al mateix temps i com a contrapartida, s'estableixin una sèrie de compensacions als seus titulars o posseïdors. Simultàniament a les limitacions imposades degudes, precisament a l'interès públic, aquest béns han de rebre un tractament especial. A més, donada la proliferació i les característiques de molts d'aquests béns amb dificultats de conservació i amb un valor de mercat inferior al seu valor històric o artístic, faria que sense una intervenció decidida dels poders públics caiguessin fàcilment en la decadència. Aquesta seria una primera justificació natural dels tractes fiscals diferenciats per al Patrimoni Històric tendent a evitar que quedi abandonat i facilitar la seva recuperació i conservació. Per tant, les

mesures fiscals no s'han de veure com a un privilegi sinó com a una justa compensació econòmica cap els seus titulars.

Queda clar doncs que la tutela dels béns del Patrimoni Històric és independent de la titularitat que recaigui sobre els mateixos²⁷⁰. En aquest sentit, aquests béns, a banda de la seva titularitat també poden formar part del patrimoni de l'Estat o d'altres administracions públiques. Al mateix temps, aquest mateix béns el titular dels quals és un subjecte públic, poden estar sotmesos al Dret Privat o bé al Dret Públic, en funció de que es tracti de béns del domini públic o privat. Aquesta delimitació vindrà marcada, fonamentalment, per la seva afectació a l'ús col·lectiu o servei públic.

Serà, en definitiva, en el marc del reconeixement constitucional d'un interès col·lectiu associat als béns del PHE i, al mateix temps, limitatiu de la propietat privada, en el que neix l'actual Llei 16/1986, de 25 de juny, del Patrimoni Històric Espanyol.

Aquesta regulació sobre els béns del Patrimoni Històric pretén incidir sobre els mateixos per protegir justament la seva funció social. Per tant, totes les mesures fiscals incentivadores s'han de veure des de la perspectiva d'estímul per al compliment de la seva finalitat social. Així, en l'àmbit de l'Administració de l'Estat, l'article 2 de la LPHE diu que entre els seus deures i atribucions hi haurà els de *“garantizar la conservación del Patrimonio Histórico Español, así como promover el enriquecimiento del mismo y fomentar y tutelar el acceso de todos los ciudadanos a los bienes comprendidos en él.”*

A l'article 36 de la Llei del Patrimoni Històric Espanyol es fa un manament que vincula tant a propietaris com als posseïdors d'aquests béns al dir que *“deberán*

²⁷⁰ Recordem que l'article 46 de la Constitució espanyola es refereix als béns del Patrimoni Històric *“sigui quin sigui el seu règim jurídic i la seva titularitat.”*

ser conservados, mantenidos y custodiados". A continuació afegeix limitacions sobre la facultat d'ús al dir que la seva utilització està subordinada a que no es posin en perill els valors dels quals són portadors, atribuint als poders públics la facultat d'autoritzar qualsevol canvi d'ús dels mateixos.

En definitiva, serà sota la perspectiva de la necessitat d'assoliment d'aquests objectius públics que al llarg d'aquest treball analitzarem la fiscalitat del Patrimoni Històric.

1.3 Les càrregues i beneficis imposades als particulars en relació als béns del Patrimoni Històric.

Els articles 36 i 52 de la Llei del Patrimoni Històric Espanyol estableixen unes càrregues i obligacions addicionals als titulars i posseïdors d'aquests béns que, d'ordinari, no trobem en els titulars de la resta de béns. Aquests estan obligats a la conservació, manteniment i custòdia dels mateixos per tal de protegir els valors dels que són portadors.

Aquests deures, limitacions i càrregues que estableix la norma als titulars i posseïdors dels béns del Patrimoni Històric Espanyol s'estableixen per part del legislador per tal d'incentivar, no únicament el foment dels valors que són portadors, sinó com a una veritable compensació de les càrregues que la mateixa llei imposa sobre els mateixos. En aquest sentit s'expressa l'article 69 d'aquesta norma quan reconeix de forma explícita que les exempcions tributàries i beneficis fiscals previstos per a la Contribució Territorial Urbana²⁷¹ i de l'impost Extraordinari sobre el Patrimoni de les Persones Físiques es justifiquen, d'una banda, pel foment al compliment dels deures i, d'altra banda, en compensació a les càrregues que la llei imposa als titulars i posseïdors d'aquests béns.

Seguint a BARRERO RODRÍGUEZ²⁷², les mesures de foment contingudes en la LPHE presenten un doble caràcter. D'una banda com a estímul per al compliment dels deures que imposa la mateixa llei i, d'altra banda, com a forma de compensació de les limitacions imposades. Sota aquesta premissa cal llegir

²⁷¹ Actualment, Impost sobre Béns Immobles.

²⁷² 47. BARRERO RODRÍGUEZ, C.: La ordenación jurídica del patrimonio histórico, Civitas, Madrid, 1990.

el redactat de l'article 69.1 de la LPHE on diu que *“Com a foment al compliment del deures i en compensació a les càrregues que en aquesta Llei s'imposen al titulars o posseïdors dels béns integrants del Patrimoni Històric Espanyol ... s'estableixen els beneficis fiscals fixats en els articles següents.”*

Per tant, més enllà de la finalitat de l'activitat de foment tradicional dels poders públics entesa com a activitat orientada a la protecció i promoció de les activitats dels particulars que satisfan necessitats públiques o d'interès general, apareix una finalitat addicional d'aquesta acció de foment encaminada a la compensació de les càrregues i limitacions que la normativa imposa sobre el mateixos particulars propietaris dels béns del Patrimoni Històric.

Des d'un punt de vista jurídic trobem una contraposició entre un dret subjectiu i un interès legítim, la qual cosa pot generar un cert conflicte. El fet que les autoritats públiques tinguin com a missió protegir el patrimoni comporta necessàriament una limitació en la situació subjectiva dels propietaris particulars. A més, hem de tenir present que aquesta relació contraposada s'haurà de resoldre en base a conceptes jurídics indeterminats que necessàriament comportaran l'actuació amb un cert grau de discrecionalitat.

En la STC 17/1991, de 31 de gener, referent al conflicte competencial entre l'Estat i les Comunitats Autònomes sobre la LPHE i que tindrem ocasió d'analitzar en profunditat en l'apartat 3.4 d'aquest treball, va dir en relació a la fiscalitat que *“la existencia de tales beneficios fiscales, aun sin ser una medida de estricta defensa contra la expoliación o exportación, puede considerarse como la lógica contrapartida a las cargas que la inclusión en este régimen jurídico especial conlleva y consecuencia directa de las medidas restrictivas del uso de tales bienes que pueden imponerse”*, la qual cosa no fa més que

reforçar la tesi de que els avantatges fiscals es fonamenten, en bona mesura, com a contraprestació a les càrregues que han de suportar en virtut de la llei els titulars i posseïdors dels béns del Patrimoni Històric.

Una política fiscal estimuladora s'ha demostrat que no només no comporta una càrrega per a l'Estat sinó que aporta beneficis. L'estímul sobre els béns del Patrimoni Històric es tradueix en una inversió privada en els mateixos superior a la que hauria de fer l'Estat en la seva absència. D'aquesta forma, s'incrementa el Patrimoni Històric en mans de particulars la qual cosa vol dir que la col·lectivitat també en gaudeix, per la doble funció públic -privada que ostenten aquest béns. En aquest punt, més enllà de les disposicions de la LPHE cal tenir present la legislació sobre el mecenatge que s'ha demostrat un instrument molt eficaç en la col·laboració sector públic -sector privat en el àmbit també del Patrimoni Històric.

En definitiva, creiem que les mesures d'estímul fiscal sobre els béns del Patrimoni Històric, lluny de comportar una minva dels ingressos de les Administracions Públiques, poden suposar, de fet, un estalvi ja que els esforços que duren a terme els particulars en la conservació del Patrimoni Històric superen amb escreix les inversions que hauria de fer el sector públic per tal d'aconseguir els mateixos resultats. Els beneficis fiscals establerts sobre aquest béns no només no representarien un empobriment de la tresoreria de les administracions públiques sinó que, al contrari, enriqueixen l'Estat. Es tracta de béns sobre els quals no és senzill gestionar el seu gravamen i, a més, la recaptació sobre ells no és fàcil. Però, per altra banda, si s'ofereix un tracte fiscal favorable tenen tendència a aflorar i regularitzar-se. El resultat final és el

d'una major recaptació i el d'un millor assoliment dels objectius públics sobre els béns del Patrimoni Històric.

2. La constitucionalització de la protecció del Patrimoni Històric.

2.1 Els antecedents constitucionals.

Els primers antecedents constitucionals de protecció del patrimoni cultural els trobem en la Constitució de Mèxic 1917, ja que és la primera Constitució que inclou els drets socials entre cal entendre inclosos els drets culturals. Però l'antecedent més explícit l'hem de trobar a la Constitució alemanya de Weimar de 1919, la qual ja recollia de forma concreta la protecció del Patrimoni Històric²⁷³. A la Constitució de la URSS de 1936 també trobem referències culturals quan, en el seu article 123 disposa la "*igualtat de drets dels ciutadans (...) en tots els dominis de la vida econòmica, governamental, cultural, social i política*"²⁷⁴. Altres exemples de previsió constitucional de protecció del Patrimoni Històric el trobem a la Constitució Grega de 1975, on es fa ja una extensa referència a les mesures de protecció²⁷⁵ així com a la

²⁷³ L'article 150 de la Constitució alemanya deia que: "*Los monumentos artísticos, históricos y naturales gozan de la protección y cuidado del Estado. Al Reich corresponde impedir la sustracción al extranjero de obras artísticas.*" (Traducció del prof. Benito Aláez Corral en "Documentos Históricos", *Revista de Historia Constitucional*, núm. 5, 2004).

²⁷⁴ Es pot consultar el text d'aquesta Constitució en la seva versió en espanyol en: <http://www.marxists.org/espanol/tematica/histsov/constitucion1936.htm> (29.3.2014)

²⁷⁵ L'article 18.1 estableix que "*Se regularán por leyes especiales las materias relativas a la propiedad (...) tesoros arqueológicos*". A l'article 24.1 diu que "*Constituye obligación del Estado*

Constitució Portuguesa de 1976 que hi dedica el Títol III als drets i deures econòmics, socials i culturals. Dins d'aquest Títol, l'article 78 titulat "Del patrimoni cultural" disposa que l'Estat tindrà l'obligació de preservar, defensar i aprofitar el patrimoni cultural del poble portuguès²⁷⁶. Finalment, ens hem de referir a la Constitució italiana en la que, en el seu article 9è es fa referència, no només a al cultura sinó a la protecció del Patrimoni Històric²⁷⁷.

En canvi, el primer antecedent constitucional de regulació del Patrimoni Històric a l'Estat espanyol el trobem a l'article 45 de la Constitució de 1931 inclòs dins del Capítol titulat "*Familia, economia y cultura*". En aquest article es va reconèixer que aquest era un patrimoni col·lectiu digne de ser conservat, al temps que encomanava a l'Estat la missió de garantir-lo²⁷⁸. En canvi, la constitució republicana res no deia respecte a la distribució competencial sobre el mateix. Davant d'aquesta absència de regulació, en conseqüència, els

la protección del ambiente natural y cultural. El Estado estará obligado a adoptar medidas especiales, preventivas o represivas, con vistas a la conservación de aquél." I a l'article 24.6: "*Quedan bajo la protección del Estado los monumentos, así como los lugares históricos y sus elementos. La ley fijará las medidas restrictivas de la propiedad que sean necesarias para la realización de esta protección, así como las modalidades y la naturaleza de la indemnización a los propietarios afectados.*" (Hem consultat el text d'aquesta Constitució en la pàgina oficial de Parlament Grec <http://www.hellenicparliament.gr> 29.3.2014)

²⁷⁶ El text original de la Constitució portuguesa es pot consultar en: <http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx> (29.3.2014)

²⁷⁷ L'article 9 de la Constitució italiana diu que: "*La Repubblica promuove lo sviluppo della cultura e la ricerca scientifica e tecnica. Tutela il paesaggio e il patrimonio storico e artistico della Nazione.*" <http://www.governo.it/governo/costituzione/costituzionerepubblicaitaliana.pdf> (29.3.2014)

²⁷⁸ L'article 45 de la Constitució de 1931 deia que: "*Toda la riqueza artística e histórica del país, sea quien fuere su dueño, constituye tesoro cultural de la Nación y estará bajo la salvaguarda del Estado, que podrá prohibir su exportación y enajenación y decretar las expropiaciones legales que estimare oportunas para su defensa. El Estado organizará un registro de la riqueza artística e histórica, asegurará su celosa custodia y atenderá a su perfecta conservación. El Estado protegerá también los lugares notables por su belleza natural o por su reconocido valor artístico o histórico.*" (Gaceta de Madrid núm. 344 de 10 de desembre de 1931).

estatuts d'autonomia tenien la porta oberta per a regular el Patrimoni Històric cosa que, efectivament, va succeir en el cas de Catalunya²⁷⁹.

En canvi, com tindrem ocasió d'analitzar en els punts següents, a la Constitució de 1978 trobem regulat el Patrimoni Històric des de la doble perspectiva del dret d'accés de tots els ciutadans, juntament amb la distribució competencial entre l'Estat i les Comunitats Autònomes. Podem parlar, així, d'un Dret del Patrimoni Històric que apareix a partir de la Constitució com a un ordenament elevat a rang constitucional, heterogeni pel que fa les matèries a les que abasta, fortament descentralitzat i que afecta a la titularitat dominical en benefici del gaudi col·lectiu.

Pel que fa a l'accés per part dels ciutadans, aquest està regulat fonamentalment a l'article 46 que tindrem ocasió d'analitzar a continuació. Quant a la distribució competencial, regulada als articles 148 i 149 tindrem ocasió d'estudiar-la en un apartat posterior.

En definitiva, la inclusió del Patrimoni Històric i artístic com a valor constitucional en la màxima jerarquia normativa que representa la Constitució, li atorga una garantia en la seva protecció que cap llei inferior no podrà contradir, la qual cosa ha suposat un avanç qualitatiu en les polítiques públiques respecte del Patrimoni Històric.

²⁷⁹ L'article 7 de l'Estatut d'Autonomia de Catalunya de 1932 preveia que: "*La Generalitat s'encarregarà dels serveis de Belles Arts, Museus, Biblioteques, Conservació de monuments i Arxius, exceptuant el de la Corona d'Aragó.*" Aquest precepte va permetre aprovar la Llei del Servei de Biblioteques, Arxius; Museus i Patrimoni Històric, Artístic i Científic de Catalunya de 20 de març de 1934, així com la Llei de Conservació del Patrimoni Històric, Artístic i Científic de Catalunya de 3 de juliol de 1934. (L'Estatut del 1932 està publicat al Butlletí de la Generalitat de Catalunya núm. 19 de 15 d'octubre de 1932).

2.2 La Constitució cultural.

2.2.1 La constitucionalització dels valors culturals.

La denominació “valors culturals” ha anat evolucionant des de la categoria de “drets socials” a, posteriorment, incloure’ls en els “drets econòmics i socials” i, finalment, en els “drets econòmics, socials i culturals”. En definitiva, i més enllà de la denominació de la rúbrica que els englobi, aquest valors culturals vindrien a recollir tota la sèrie de preceptes que, sense necessitat que estiguin recollits en un lloc de forma sistemàtica, configurarien la denominada Constitució cultural.

La regulació actual de la cultura, en general, i del Patrimoni Històric, en particular, és la conseqüència de la trajectòria legislativa analitzada anteriorment, a l’igual com de la influència de la regulació internacional sobre el Patrimoni Històric així com de la regulació dels països del nostre entorn. En paraules de SALINERO ALONSO²⁸⁰, *“La constitucionalització de la protecció del patrimoni històric i de les obligacions i deures dels poders públics respecte a ell, no pot ser entesa al marge de la història i evolució del constitucionalisme mateix”*.

Podríem destacar tres elements que al llarg el temps s’han consolidat en el nostre ordenament jurídic²⁸¹. En primer lloc, la constitucionalització dels esmentats “drets culturals” com a una ampliació del catàleg dels drets

²⁸⁰ SALINERO ALONSO, C.: *La protección el patrimonio histórico en el código penal de 1995*, Codecs Editorial, Barcelona, 1997, p. 26.

²⁸¹ BURGOS ESTRADA, JC.: “La elaboración jurídica de un concepto de patrimonio”, *Política y Sociedad*, núm. 27, Madrid, 1998, p. 51.

fonamentals. Així, partint de la concepció de l'Estat social que supera la concepció d'un Estat-polícia per a ser un Estat directament implicat en el compromís d'assegurar una veritable igualtat i justícia socials s'arriba a la inclusió dels drets culturals entre els drets fonamentals. Aquests drets culturals inclouen l'accés a la cultura i a la protecció del Patrimoni Històric. En el cas de la Constitució espanyola no apareixen exactament com a drets públics subjectius exigibles davant els tribunals sinó com a principis que han d'informar la legislació positiva, la pràctica judicial i l'actuació dels poders públics, al estar inclòs l'article 46 en el Capítol III del Títol I de la Constitució dedicat als principis rectors de la política social i econòmica.

En segon lloc, l'anàlisi del Patrimoni Històric des del punt de vista del concepte de propietat. Hem de tenir present que estem davant d'un Estat social, tal com diu l'article 1 de la Constitució. Per una altra banda, trobem la configuració dels límits de la propietat en els articles 33 i 128 de la carta magna²⁸². Però, més enllà de la regulació de la propietat dels béns, cal tenir en compte l'especialitat i complexitat que ofereixen els béns culturals. Així, el seu règim jurídic està marcat per la doble naturalesa que ofereixen a través del seu valor material i immaterial que deslinda la propietat del seu valor social. Per una banda, el seu valor material està lligat a la propietat que, en principi, rep un tractament jurídic ordinari. Però, per altra banda, el valor immaterial és que assigna a aquest béns una categoria especial, d'interès general, i susceptible de protecció especial pels poders públics. És aquesta funció social dels béns culturals que justifiquen l'actuació pública sobre els mateixos atorgant una protecció jurídica particular.

²⁸² Dedicarem un punt posterior d'aquest treball a analitzar amb detall aquest article i la relació entre la regulació de la propietat privada a la Constitució espanyola i el Patrimoni Històric.

I en tercer lloc, apareix el concepte d'Estat Cultural, hereu de l'expressió alemanya de *Kulturstaat*²⁸³. En el cas de la Constitució del 78 es materialitza en el que es coneix com a Constitució Cultural que s'ha caracteritzat per una creixent intervenció de l'Estat en matèria de béns culturals i per un creixent augment dels béns objectes de protecció. De la redacció de l'article 46 queda clar que l'Estat ha de participar en el manteniment i enriquiment del Patrimoni Històric, ja sigui públic o privat. De manera que, tal com apunta el professor GARCIA AÑOVEROS sembla raonable que la col·lectivitat assumeixi també part del seu cost²⁸⁴. Paral·lelament ha comportat un augment de les limitacions sobre el domini dels seus titulars. A continuació analitzarem amb més detall la regulació d'aquests aspectes en la Constitució espanyola.

2.2.2 La Constitució espanyola de 1978 com a Constitució cultural.

A la Constitució espanyola la clàusula d'Estat de la Cultura, com a fórmula jurídica-constitucional inclou tres principis: la llibertat²⁸⁵, el pluralisme²⁸⁶ i el progrés²⁸⁷. Així, el concepte "cultura" apareix a la Constitució espanyola com a

²⁸³ Per a un anàlisi més profund sobre aquest concepte podem consultar PRIETO DE PEDRO, J.: *Cultura, culturas y Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993, p. 214, on s'exposa una àmplia bibliografia sobre el mateix.

²⁸⁴ "que la colectividad asuma la parte del costo que corresponde a la satisfacción de su interés colectivo, y el particular, la que corresponde a la satisfacción de su interés individual", en GARCÍA AÑOVEROS, J., "Hacienda pública y patrimonio cultural", Civitas. Revista española de derecho financiero, núm. 68, 1990, p 474.

²⁸⁵ Llibertat: de creació: art 20.1.b CE; d'ensenyament; de càtedra: art 20.1.c i d; de comunicació.

²⁸⁶ Pluralisme: art 3, art. 27; problemàtica del repartiment competencial Estat-CCAA: art. 148.1.17 front al 149.2.

²⁸⁷ Progres: art 44.1 CE, 27.5 27.8, 27.4 i 9; art 46, funció cultural dels poders públics: tutelar i

qualitat de les persones en abstracte, no com a una categoria de formacions històrico-socials determinades.

De la mateix manera que es reconeix l'existència d'una constitució econòmica o d'una constitució política, la doctrina científica ha creat l'expressió constitució cultural àmpliament utilitzada per molts autors²⁸⁸. La reflexió és ben senzilla. Si admetem que els termes “política”, “econòmica”, “societat” i “cultura” han donat lloc, en el llenguatge jurídic a sintagmes como “drets polítics”, “drets econòmics”, “drets socials” i “drets culturals”, aleshores no ha de presentar problemes referir-se a una Constitució política, a una Constitució econòmica, a una Constitució social i, finalment, a una Constitució cultural. I, fent una volta més enllà, si quan parlem d'Estat democràtic i de dret (com a expressió amb contingut “polític”) i d'Estat social (que sintetitza el contingut de allò econòmico-social) ¿per què no podríem parlar també d'Estat de la Cultura? Deixem aquí formulada aquesta qüestió que, entenem, hauria de ser objecte d'un estudi en profunditat, tasca que ultrapassa l'abast d'aquest treball d'investigació.

Partint d'un anàlisi lèxic de l'expressió cultura podem fer una aproximació del seu valor negatiu i positiu a la Constitució ²⁸⁹. Des del punt de vista negatiu

promoure l'accés a la cultura, art. 44.1; garantir el dret a l'educació, art. 27.5; ciència i investigació, art 44; conservació i enriquiment del patrimoni cultural, art. 46; altres com educació del reclusos, art.25; educació sanitària física i esport, 43.3; cultura a la tercera edat, art. 50; art 51, educació de consumidors i usuaris.

²⁸⁸ L'expressió “constitució cultural” és àmpliament utilitzada pels autors italians (PIZZORUSSO, *Lezioni di diritto costituzionale*, Il foro Italiano, Roma, 1981, (pàg. 180) i alemanys (Peter HÄBERLE, *Kulturstaatlichkeit und Kulturverfassungsrecht*, Darmstadt Wissenschaftliche Buchgesellschaft, 1982 (pàgs 84 i ss.), així com a Espanya a partir de la Constitució del 1978: TORRES DEL MORAL, A: *Derecho constitucional. Tomo I*, Servicio de publicaciones de la Universidad Complutense, Madrid, 2004, (pàg. 319); PÉREZ LUÑO, A: *Los derechos fundamentales*, Ed. Tecnos, Madrid, (pàg. 197); BASSOLS COMA, M, “El patrimonio histórico español: aspectos de su régimen jurídico”, *Revista de Administración Pública*, núm. 114, 1987; FOSSAS, E, *Regiones i sector cultural a Europa. Estudi comparat: Bèlgica, França, Itàlia, RFA i Espanya*, Ed. Generalitat de Catalunya, Barcelona, 1990 (pàg 19), entre altres autors.

²⁸⁹ PRIETO DE PEDRO, J: “Artículo 44.1” en el volum *Comentarios a las leyes políticas*.

podem dir que la paraula cultura apareix a la Constitució com un macro concepte situat al mateix nivell que altres macro conceptes com són l'economia, la política i la societat. Així observem que els articles 9.2 i 48 es refereixen a les expressions conjuntes de "política, social, econòmica i cultural". De forma parcial també s'observa l'aparició conjunta de part d'aquests termes als articles 7, 39.1, 40 i 42 la qual cosa ens dóna una idea de l'existència a nivell lèxic d'un *quadrum temàtic*²⁹⁰. Aquesta connexió lèxica no es fruit de la casualitat sinó que respon a una evolució paral·lela al concepte mateix d'Estat. D'aquesta forma, les expressions Constitució política, Constitució econòmica i social, i finalment, Constitució cultural, es correspondrien amb els conceptes d'Estat de Dret, Estat Social i d'Estat de la Cultura²⁹¹. En definitiva, els límits d'aquest concepte venen condicionats alhora pels límits dels altres macro conceptes. Segons aquesta concepció, la cultura vindria a ser el que no s'inclou dintre dels conceptes de lo polític, lo econòmic i lo social²⁹².

Nogensmenys, aquesta definició negativa queda incompleta si no la complementem amb la definició positiva de cultura. I aquesta definició es destil·la al llarg del text en diversos preceptes. A continuació farem una exegesi de la Constitució espanyola atenent als seus aspectes culturals i de la positivació del "dret a la cultura" en connexió amb els drets fonamentals²⁹³. En el

Constitución española de 1978, Tomo IV, Ed. EDERSA, Madrid, 1984

²⁹⁰ Expressió utilitzada en PRIETO DE PEDRO, J: *Cultura, culturas y Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993, p. 195.

²⁹¹ Aquesta reflexió, que compartim, la trobem a PRIETO DE PEDRO, J: *Op. Cit.*, p. 217.

²⁹² En aquest punt és oportú recordar la interpretació sistemàtica que, molt sovint fan les Sentències dels Tribunals. Així la STS de 28 de novembre de 1996 (RJ/1996/8352) exposa en el seu FJ 2n que: "*los principios constitucionales no son compartimentos estancos, sino que, al contrario, cada uno de ellos cobra valor en función de los demás y en tanto sirvan a promover los valores superiores del ordenamiento jurídico.*"

²⁹³ Un exemple de contraposició de drets fonamentals el trobem en la STC núm. 214/1991 de

cas de la nostra Carta Magna els articles a considerar per referir-nos als béns del Patrimoni Històric són els articles 33, el 44, el 45, i el 45, els quals constituïrien el “nucli dur” referit al Patrimoni Històric i als quals dedicarem un apartat específic d’aquest treball per estudiar-los amb més detall. Però més enllà d’aquest articles hi ha altres preceptes que acaben de configurar el Dret constitucional de la cultura en la Constitució del 78 i que els podem sistematitzar a continuació.

- Al Preàmbul, proclama la voluntat de:
 - protegir tots els espanyols i els pobles d’Espanya en l’exercici dels drets humans, les seves cultures i tradicions, llengües i institucions.
 - Promoure el progrés de la cultura i de l’economia per tal d’assegurar a tothom una qualitat de vida digna.
- Dins del Títol Preliminar:
 - Article 3.3, reconeix que les diferents modalitats lingüístiques d’Espanya és un patrimoni cultural que serà objecte d’especial respecte i protecció.
 - Article 9.2 atribueix als poders públics la funció de facilitar la participació de tots els ciutadans en la vida política, econòmica, cultural i social.
- Dins del Títol I Dels drets i dels deures fonamentals:
 - Article 20 reconeix i protegeix el dret a la producció i creació literària, artística, científica i tècnica; a la llibertat de càtedra; i a la comunicació.

11 noviembre on es confronten el dret a l'honor amb el dret a la llibertat d'expressió.

- Article 25.2 reconeix el dret a l'accés a la cultura dels internats en centres penitenciaris: *“En qualsevol cas, (el condemnat a presó) tindrà dret a un treball remunerat, els beneficis corresponents de la Seguretat Social, i l'accés a la cultura i al desenvolupament integral de la personalitat”*
- Article 27 reconeix el dret a l'educació i a la llibertat d'ensenyament.
- Article 43.3 atorga als poders públics els foment de l'educació sanitària, l'educació física i l'esport, facilitant la utilització adequada del lleure.
- Article 44 garanteix per part dels poders públics la promoció i tutela de l'accés a la cultura a la que tothom té dret.
- Article 45 regula les directrius de la política de medi ambient i recursos naturals.
- Article 46 vist anteriorment i que serveix de fonament a l'actuació dels poders públics en garantia de la conservació i promoció del patrimoni històric, cultural i artístic.
- Article 48 obliga a promoure les condicions per a la participació de la joventut en el desenvolupament cultural.
- Article 50 assigna als poders públics la funció de garantir la promoció del benestar de la tercera edat mitjançant un sistema de serveis socials que atenguin els seus problemes específics en relació a la cultura: *“Amb independència de les obligacions familiars, en promouran el benestar mitjançant un sistema de*

serveis socials que atendran els problemes específics de salut, habitatge, cultura i lleure.”

- Article 51.2 relatiu a la promoció de la informació i de l'educació dels consumidors i usuaris.
- Al Títol VII sobre Economia i Finances:
 - Article 132.3 disposa que per llei ordinària es regularà el Patrimoni Nacional, la seva administració, defensa i conservació.
- Dins el Títol VIII De l'organització territorial de l'Estat:
 - Article 149.1.28 atorga a l'Estat la competència exclusiva en la defensa del patrimoni cultural, artístic i monumental espanyol contra l'exportació i l'espoliació; museus, biblioteques i arxius de titularitat estatal, sens perjudici que les Comunitats Autònomes n'exerceixin la gestió.
 - Article 149.2 autoritza a l'Estat, sense perjudici de les competències que puguin assumir les Comunitats Autònomes, considerarà els serveis a la cultura com un deure i una atribució essencial i facilitarà la comunicació entre les Comunitats Autònomes.

Observem, doncs, com la Constitució realitza una agrupació de les diferents concepcions del terme Cultura. D'aquesta forma, des de la dimensió col·lectiva del terme cultura, el trobem al Preàmbul i a l'article 46 associat als conceptes de llengües, tradicions i patrimoni cultural. Des d'una dimensió general, la cultura s'associa en torn a tres cercles concèntrics. Un nucli bàsic que inclou l'art, la literatura, la ciència i la tècnica (article 20.1.b) ; un nucli d'enquadrament institucional (articles 27, 44.2, article 20, article 149.1.27 i articles 148.1.15 i

149.1.28); i un cercle de producció o matèries relacionades (article 45, respecte al medi ambient; article 43, respecte al lleure; i article 148.1.19, respecte al turisme).

Estem davant d'un concepte de simetria variable que varia el seu significat depenent de l'article de la Constitució en que aparegui. Però, sense dubte, el lloc on figura el nucli principal d'aquest concepte el trobem a l'article 20.1.b on es relacionen els àmbits on es manifesta la cultura. És en aquest article on el concepte de cultura s'aproxima més al concepte antropològic de cultura. Ara, no és sinó a l'article 44 on trobem, la concepció holística de cultura²⁹⁴.

Un cop relacionades les disposicions de la Constitució que configuren l'anomenada constitució cultural, podem entrar en l'anàlisi dels seus articles més significatius, aquells que havíem qualificat que formen el "nucli dur" del Dret Constitucional de la cultura referit al Patrimoni Històric com són els articles 33, el 44, el 45, i el 46. Sobre aquest últim article concentrarem en especial la nostra atenció.

2.3 L'article 33 de la Constitució.

Aquest precepte disposa que:

- "1. Es reconeix el dret a la propietat privada i a l'herència.*
- 2. La funció social d'aquests drets en delimitarà el contingut, d'acord amb les lleis²⁹⁵.*

²⁹⁴ PRIETO DE PEDRO, J: *Artículo 44.1* en el volum "Comentarios a las leyes políticas. Constitución española de 1978, Tomo IV, Ed. EDERSA, Madrid, 1984.

²⁹⁵ La funció social de la propietat conforme a les lleis delimitarà el contingut d'aquesta. Així ho reconeix el FJ 8è de la STC 149/1991, de 4 de juliol al afirmar que "*La función social de la*

3. *Ningú podrà ser privat dels seus béns ni dels seus drets sinó per causa justificada d'utilitat pública i d'interès social, mitjançant la corresponent indemnització i de conformitat amb allò que les lleis disposin.*"

Apareix així un aspecte socialitzant del dret a la propietat que, en el cas dels béns del Patrimoni Històric respon, tal i com hem analitzat al Capítol II de dedicat a la delimitació del concepte del Patrimoni Històric en el dret positiu, a la seva especial naturalesa. Aquesta funció social de la propietat privada comporta una sèrie de drets i obligacions. La idea d'una propietat privada portada a l'extrem ja ha estat superada i podem parlar de l'existència d'una propietat "afeblida" en la terminologia del Tribunal Constitucional²⁹⁶.

En el cas dels béns integrants del Patrimoni Històric aquestes funcions es fan més evidents de manera que les obligacions que s'imposen sobre els mateixos seran, lògicament, més gravoses²⁹⁷.

propiedad con arreglo a la cual las leyes han de delimitar el contenido propio de ésta, opera, en efecto, no sólo en abstracto, por así decir, para establecer el contenido de la institución constitucionalmente garantizada, sino también en concreto, en relación con las distintas clases de bienes sobre los que el dominio recae. El legislador puede establecer en consecuencia regulaciones distintas de la propiedad en razón de la naturaleza propia de los bienes y en atención a características generales de éstos."

²⁹⁶ STC 111/1983, de 2 de desembre en la que es manifesta que: "*En el caso que nos ocupa, el derecho de propiedad, incluido en la Sección Segunda del Capítulo 2.º del Título I, aparece regulado en el art. 33, donde se contiene una doble garantía de tal derecho, ya que se reconoce desde la vertiente institucional y desde la vertiente individual, esto es, como un derecho subjetivo, debilitado; sin embargo, por cuanto cede para convertirse en un equivalente económico, cuando el bien de la comunidad, concretado en el art. 33.3 por la referencia a los conceptos de utilidad pública o interés social, legitima la expropiación*" i STC 22/1984, de 17 de desembre: "*Existen, ciertamente, fines sociales, que deben considerarse de rango superior a algunos derechos individuales, pero ha de tratarse de fines sociales que constituyan en sí mismo valores constitucionalmente reconocidos y la prioridad ha de resultar de la propia Constitución. Así, por ejemplo, el art. 33 delimita el derecho de propiedad de acuerdo con su función social*", entre altres.

²⁹⁷ El Llibre cinquè del Codi Civil de Catalunya, en el seu Capítol V recull les restriccions del dret a la propietat. D'entre aquestes, i pel que fa a l'objecte d'aquest treball, es contempla de forma expressa en el seu article 545-2.2.d) les restriccions que puguin disposar les lleis en matèria "de protecció del patrimoni cultural" entre les que quedarien subsumides aquelles derivades de la Llei del Patrimoni Històric espanyol com les de la Llei de Patrimoni Cultural català.

2.4 L'article 44.1 de la Constitució.

Aquest article disposa que *“Els poders públics promouran i tutelaran l'accés a la cultura, a la que tothom té dret”*.

Davant de l'expressió *“tothom té dret”*, es oportú preguntar-se si del mateix article es poden derivar drets públics subjectius en relació a la cultura. En primer lloc, cal tenir present que aquest article està incardinat al Títol I de la Constitució dedicat als Drets i Deures Fonamentals i, concretament, dins del Capítol dedicat als Principis Rectors de la Política Social i Econòmica. En sentit estricte només es consideren drets fonamentals aquells que estan compresos dins de la Secció Primera del Capítol Segon del Títol I de la Constitució. Però des d'un punt de vista de la doctrina clàssica dels drets humans s'inclou dintre dels drets fonamentals als drets econòmics, socials i culturals²⁹⁸.

La positivació d'aquest dret subjectiu a la Constitució espanyola i la seva ubicació dins del Títol I, el consoliden com a un veritable dret de prestació que obliga als poders públics a actuar per tal de fer efectiu aquest dret dels ciutadans. La garantia d'aquests drets la trobem recollida a l'article 53.3 de la Carta Magna quan diu que aquest *“informaran la legislació positiva, la pràctica judicial i l'actuació dels poders públics”*, tot i que no es poden invocar directament davant la Justícia sinó que *“Només podran ser al·legats davant la jurisdicció ordinària d'acord amb allò que disposin les lleis que els desenvolupin.”*

²⁹⁸ Aquesta és l'opinió de PECES BARBA, G.: *Escritos sobre derechos fundamentales*, Eudema Universidad, Madrid, 1988, i de ALEGRE AVILA, JM.: *“Evolución y régimen jurídico del Patrimonio Histórico”*, Ministerio de Cultura, Madrid, 1994. Vol. II, entre altres.

Podem apreciar tres grups de drets públics subjectius en relació a la cultura que se'n deriven de la Constitució espanyola²⁹⁹. Un primer grup relacionat amb les llibertats de creació i transmissió de la cultura: llibertat de creació literària, artística, científica i tècnica, llibertat de càtedra i d'associació i fundació. Un segon grup que s'orientarien al reconeixement de la diversitat cultural. I, finalment un tercer grup encaminat a permetre la possibilitat de gaudir dels béns de la cultura. És en aquest darrer grup on es situa el dret a la cultura i que té la seva concreció en l'article 44.1 de la Constitució espanyola.

Des del punt de vista de l'article 44.1 el dret a la cultura es configura com un dret de prestació. Per tant, la posició públic-subjectiva de l'individu requereix d'unes actuacions positives prèvies dels poder públics per tal de fer-se efectiva. És justament aquesta intervenció dels poders públics entre la cultura i les persones el que converteixen l'Estat social i democràtic de dret en un veritable Estat de la Cultura. És evident que l'Estat no pot deixar en mans del lliure mercat la sort de la prestació dels serveis de la cultura. El lliure mercat no podria garantir que la prestació d'aquest béns tingués un caràcter universal, de la mateixa forma que tampoc no pot garantir el lliure mercat el dret a la salut o a l'educació³⁰⁰. En aquest punt és on adquireix sentit el manament de l'article 44 quan assigna als poders públics la missió de promoure i tutelar l'accés a la cultura dels ciutadans. Aquest dret d'accés a la cultura, pel que fa als béns del Patrimoni Històric, es concreta en:

²⁹⁹ PRIETO DE PEDRO, J: *Artículo 44.1* en el volum "Comentarios a las leyes políticas. Constitución española de 1978, Tomo IV, Ed. EDERSA, Madrid, 1984, p. 210.

³⁰⁰ Si bé en el cas de l'educació trobem les seves arrels en el dret des de fa molt anys (a la Constitució de 1812 ja estava recollit), en canvi el dret a la cultura apareix com a fenomen recent (PRIETO DE PEDRO, J: *Cultura, culturas y Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993). La seva consagració constitucional l'observem per primer cop a la Constitució portuguesa de 1976 i prèviament al preàmbul de la Constitució francesa de 1946: "*la Nation garantit l'egal accès de l'enfant et de l'adulte a l'instruction, à la formation professionnelle et à la culture*"

1. Vetllar per la igualtat d'oportunitats en el seu accés.
2. Difusió dels mateixos i, la seva socialització quan s'escaigui.
3. Vetllar per l'harmonització dels béns amb altres aspectes de la vida (social, religiosa, estètica, etc.)
4. Concebre els béns del Patrimoni Històric i el seu entorn com un mitjà viu, no com un objecte estàtic de museu.
5. Un procés de descentralització del foment a la cultura en general en favor de les administracions territorials.
6. Aplicació d'una política fiscal que fomenti la consecució dels objectius públics de protecció, d'acreciment i de transmissió a les generacions futures del Patrimoni Històric.
7. Concebre la cultura espanyola com a resultat d'una dialèctica entre diferents cultures³⁰¹.

En qualsevol cas, el contingut d'aquest dret a la cultura és quelcom complex ja que inclou manifestacions de naturalesa molt variada. Si analitzem cadascuna de les realitats en les que se'ns pot presentar la cultura, veurem que provoca conseqüències i situacions diferents. Aquestes realitats són: la creació, la comunicació i la conservació. Quan a la creació, és obvi que el paper del sector públic no pot ser el d'actor. El seu rol ha de ser de foment de l'acció dels particulars. Pel que fa a la comunicació, els poders públics han de crear condicions favorables a la promoció de la comunicació i difusió, com per exemple mitjançant els museus, les biblioteques públiques i els arxius. I en últim lloc, la finalitat de conservació assigna als poders públics un paper més protagonista. Per a la seva consecució tenen al seu abast les tècniques de

³⁰¹ BENÍTEZ DE LUGO, G., *El patrimonio cultural español (aspectos jurídicos, administrativos y fiscales)*, Ed. Comares, Granada, 1988, p. 28-30.

polícia, servei públic i foment, tal i com recull la LPHE, entre les que s'inclouen les mesures fiscals.

Recordem que les paraules que fa servir l'article 44 són les de "promoure i tutelar l'accés". Això vol dir que, a la pràctica, els poder públics, més que garantir el dret a la cultura el que han de fer és garantir el dret a l'accés a la cultura. La interpretació pràctica d'aquest precepte és que els poders públics no han de ser els actors promotors de la cultura, no han de centrar la seva activitat cultural en la producció de prestacions culturals, sinó que han de crear les condicions per a que aquestes siguin possibles. Així és com hem d'interpretar la paraula "promoure" de l'article 44, com a sinònim d'impulsar, d'estimular. Cal entendre doncs que, sense assumir la titularitat pública, sí assumeix el sector públic el compromís del resultat o impacte de les accions. Tutelar, en aquest context comporta l'assumpció d'un paper de defensa i protecció de l'accés a la cultura per part dels poders públics. Finalment, convé destacar que el precepte esmenta als poders públics, en plural. Aquesta expressió encaixa perfectament amb el repartiment competencial que realitza la Constitució mateixa en els articles 148 i 149 entre l'Estat i les Comunitats Autònomes, sense perjudici del paper de les administracions locals, aspecte que analitzarem en un apartat posterior d'aquest treball.

2.5 L'article 46 de la Constitució.

En aquest apartat abordarem l'anàlisi de l'article 46 de la Constitució espanyola de forma més profunda. I ho farem així perquè entenem que és en aquest article de la Carta Magna sobre el que pivota tota l'actuació del sector públic en relació al Patrimoni Històric.

La redacció literal d'aquest precepte diu:

“Els poders públics garantiran la conservació i promouran l'enriquiment del patrimoni històric, cultural i artístic dels pobles d'Espanya i dels béns que l'integren, sigui quin sigui el règim jurídic i la titularitat. La llei penal sancionarà els atemptats contra aquest patrimoni”.

Aquest precepte atribueix a l'Estat un deure d'acció que va més enllà de la funció de conservació i defensa, assignant-li un paper de promoció cultural activa³⁰². Observem com aquesta redacció efectua una projecció cap el passat quan diu que “*garantiran la conservació*” al mateix temps que també es projecta cap el futur quan diu que “*promouran l'enriquiment*”. Però, primer de tot, fem un breu repàs al procés de gestació d'aquest precepte constitucional per tal d'entendre millor l'abast del seu significat. Posteriorment analitzarem el contingut d'aquest article.

³⁰² Aquesta opinió, que compartim, la trobem a GARCIA-ESCUADERO MARQUEZ, P: *El nuevo régimen jurídico del patrimonio histórico español*, Ministerio de Cultura Subdirección General de Documentación y Publicaciones, Madrid, 1986, p. 18-19.

2.5.1 El procés de redacció de l'article 46 de la Constitució.

En la primera proposta de redacció d'aquest article va ser la següent:

“Los Poderes publicos salvaguardan la conservacion y promueven el enriquecimiento del legado historico, artistico y cultural de los pueblos de Espana, y de los bienes que to integran, sitos en su territorio, cualquiera que sea su regimen juridico y su titularidad. La Ley penal sancionara cualquier atentado a este patrimonio.”

Aquest article era l'apartat 4 de l'original article 28 dedicat a la protecció del medi ambient³⁰³. El procés de gestació de l'article 46 no va oferir excessiva controvèrsia de manera que la redacció d'aquest precepte no va suscitar gaire polèmica durant el procés constituent. La seva redacció inicial la trobem a l'article 39 de l'Avantprojecte de Constitució en els següent termes:

“Los poderes públicos salvaguardan la conservación y promueven el enriquecimiento del legado histórico, cultural y artístico de los pueblos de España y de los bienes que lo integran, sitos en su territorio, cualquiera que sea su régimen jurídico y su titularidad. La ley penal sancionará los atentados contra este patrimonio”³⁰⁴.

S'observa que, en comparació amb el redactat final que va tenir l'article 46, les variacions introduïdes no van ser profundes.

Com a conseqüència de l'esmena número 779 presentada per la Unión de Centro Democrático, es va introduir una modificació per tal de suprimir l'exigència de que els béns estiguessin situats en territori espanyol. El Grup

³⁰³ Minuta de la ponència de la Constitució en la seva sessió del dia 8 de setembre de 1977 publicada en la Revista de Las Cortes Generales, p. 270.

³⁰⁴ BOC de 5 de gener de 1978.

Mixt, per boca del sr. MORODO LEONCIO, per la seva part va presentar l'esmena número 492 que va comportar la substitució de la paraula "salvaguardaran" per la paraula "garantizaran"³⁰⁵.

Dues esmenes més no van reeixir. La primera va ser l'esmena núm. 2 presentada pel popular sr. CARRO MARTÍNEZ que pretenia la seva supressió al entendre que el seu contingut ja estava recollit en l'actual article 44. L'altre, va ser l'esmena 386 presentada pel Grup socialista que proposava refondre els actuals articles 44 i 46. Finalment, aquesta nova redacció no és objecte de debat en la Comissió d'Assumptes Constitucionals i Llibertats Públiques de la Cambra Baixa i és aprovada per unanimitat (32 vots a favor, cap en contra i cap abstenció). En els tràmits posteriors no va haver modificacions en aquest article i va ser aprovat pel Ple del Congrés dels Diputats el 12 de juny de 1978, amb 264 vots a favor i una abstenció, com a article 42 amb el següent redactat:

"Los poderes públicos garantizan la conservación y promueven el enriquecimiento del legado 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."

En la fase de debat al Senat, es va produir un debat més extens³⁰⁶. Va ser en aquesta etapa en la que es va formular la redacció definitiva. Les esmenes que es van presentar, en síntesi, van ser les següents:

³⁰⁵ Esmena que està recollida a la Ponència en el seu informe publicat al BOC núm. 82 de 17 d'abril de 1978.

³⁰⁶ En aquest tràmit van presentar esmenes el Grup de Progresistes i Socialistes Independents, l'Agrupació Independent (Camilo José CELA y TRULOK i Jose Luis SAMPEDRO y SÁEZ), el Grup Entesa dels Catalans i UCD (Manuel VILLAR AGUERRI, Carlos CALATAYUD y MALDONADO i Fernando CHUECA y GOITIA)

1. Esmena del senador ViLLAR ARREGUI, de UCD, de substitució dels termes “*garantiza*” i “*promueve*” per “*garantizarán*” i “*promoverán*”. La seva argumentació va ser, en resum, que els termes verbals en futur denoten un valor normatiu tendent a transformar l'ordre social. En la mateixa esmena va proposar canviar l'expressió “*los atentados contra*” per “*conductas que lesionen*”³⁰⁷. L'esmena va ser aprovada per la Comissió del Senat.
2. Esmena d'addició del senador CHUECA y GOITIA (de la UCD) en la que proposava afegir un segon apartat que deia el següent: “*El Patrimonio Nacional es una unidad indivisible cuyos bienes serán inalienables e imprescriptibles. Su régimen y administración serán objeto de una ley orgànica*”³⁰⁸. L'esmena va ser aprovada per la Comissió del Senat, tot i que a proposta del senador RAMOS FERNÁNDEZ-TORRECILLA es va substituir l'expressió “*ley orgànica*” per “*ley*”.

A continuació, el text va ser aprovat per Ple del Senat³⁰⁹ per 186 vots a favor i una abstenció amb el següent redactat:

“1. 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.”

³⁰⁷ DSS, 30 d'agost de 1978, núm. 46, p. 2093.

³⁰⁸ DSS, 30 d'agost de 1978, núm. 46, p. 2094.

³⁰⁹ BOC 13 d'octubre de 1978, núm. 161.

2. El Patrimonio Nacional es una unidad indivisible, cuyos bienes serán inalienables e imprescriptibles. Su régimen y administración serán objeto de una ley.”

I, un cop vist el dictamen de la Comissió Mixta Congrés-Senat³¹⁰ va passar a integrar l'article 46 amb el seu redactat actual. D'acord amb aquest dictamen es va suprimir el segon paràgraf proposat per CHUECA y GOITIA tot i que la part referent al Patrimoni Nacional va quedar recollida en l'article 132.3 que diu *“Seran regulats per llei el Patrimoni de l'Estat i el Patrimoni Nacional, i l'administració, defensa i conservació d'aquest”*.

En definitiva, queda consagrat a nivell constitucional el caràcter social del Patrimoni Històric juntament amb una imposició de limitacions a la propietat privada sobre el mateix³¹¹.

³¹⁰ BOC 28 d'octubre de 1978, núm. 170.

³¹¹ En aquests termes s'expressa BENÍTEZ DE LUGO, G., *El patrimonio cultural español (aspectos jurídicos, administrativos y fiscales)*, Ed. Comares, Granada, 1988, p. 32.

2.5.2 L'anàlisi de l'article 46.

L'article 45 de la Constitució republicana de 1931 va avançar les intencions de l'actual article 46 de la Constitució de 1978 quan va establir que:

“Toda la riqueza artística y histórica del país, sea quien fuere su dueño, constituye tesoro cultural de la Nación y estará bajo la salvaguardia del Estado, quenpodrá prohibir su exportación y enajenación y decretar las expropiaciones legales que estimare oportunas para su defensa. El Estado organizará un registro de la riqueza artística y histórica, asegurará su celosa custodia y atenderá a su perfecta conservación. El Estado protegerá también los lugares notables por su belleza natural o por su reconocido valor artístico o histórico”³¹².

Aquesta disposició constitucional va servir de fonament per al posterior desenvolupament normatiu materialitzat en la *Ley del Patrimonio Artístico Nacional* del 1933, així com en el desplegament reglamentari de l'any 1936 estudiats anteriorment.

El professor PÉREZ LUÑO³¹³ assenyala algunes diferències interessants entre la redacció de la Constitució republicana i l'article 46 de l'actual Constitució. En primer lloc, constata que la regulació actual és menys detallista que la republicana. En segon lloc, ara s'atorga un paper més dinàmic a l'actuació dels poder públics en defensa del Patrimoni Cultural. I en tercer lloc, la Constitució actual fa un pas endavant per tal de “democratitzar la cultura”. Tot això es tradueix en un canvi també en les expressions. Així, s'abandonen expressions

³¹² Gaceta de Madrid núm. 344 de 10 de desembre de 1931.

³¹³ PEREZ LUÑO, AE: *Artículo 46* en el volum “Comentarios a las leyes políticas. Constitución española de 1978, Tomo IV, Ed. EDERSA, Madrid, 1984

com “riqueza artística y historica del país” o “tesoro cultural de la Nación” per “patrimonio histórico cultural y artístico de los pueblos de España”.

En definitiva, la redacció actual de l'article 46 de la Constitució diu:

“Els poder públics garantiran la conservació i promouran l'enriquiment del patrimoni històric, cultural i artístic dels pobles d'Espanya i dels béns que l'integren, sigui quin sigui el règim jurídic i la titularitat. La llei penal sancionarà els atemptats contra aquest patrimoni”.

Com hem vist, aquest precepte el trobem ubicat dins del Capítol Tercer Dels principis rectors de la política social i econòmics que al seu torn forma part del Títol I de la constitució titulat *Dels drets i dels deures fonamentals*.

Alguns constitucionalistes, com ara ALZAGA VILLAAMIL³¹⁴ consideren que aquest precepte és reiteratiu d'altres preceptes constitucionals³¹⁵. Per la seva part, LUCAS VERDÚ³¹⁶ critica la seva ubicació en la Carta Magna. D'aquesta forma considera que el lloc més apropiat hagués estat a continuació de l'article 44 que disposa que els poders públics promouran i tutelaran l'accés a la cultura. Però, en opinió de ARIAS ERIBE³¹⁷, la ubicació d'aquest precepte és absolutament irrellevant. De fet, hi ha al llarg de tot el text constitucional matèries que, de forma recurrent, apareixen en el seu redactat. I és en aquest moment en el que invoca una nova expressió derivada de la doctrina italiana: la

³¹⁴ ALZAGA VILLAAMIL, O.: *La Constitución española de 1978 (comentario sistemático)*, Madrid, 1978, p. 329.

³¹⁵ Recordem que l'esmena 386 presentada pel sr. Raúl Morodo y Leoncio, del Grup socialista, proposava la seva supressió, al entendre que el seu contingut ja estava recollit en l'actual article 44, de manera que pretenia la refosa dels articles 44 i 46.

³¹⁶ LUCAS VERDÚ, P.: “Artículo 46” en *Constitución española*, p. 120

³¹⁷ ARIAS EIBE, MJ.: *El patrimonio cultural. La nueva protección en los arts. 321 a 324 del Código Penal de 1995*, Granada, 2001

constitució cultural. De la mateixa opinió és PEREZ LUÑO³¹⁸ el qual defensa la posició de l'article 46 amb posterioritat al l'article relatiu al medi ambient atès que es tracta al cap i a la fi d'un dels sectors d'aquest.

Davant les crítiques a la ubicació d'aquest article dins del Títol dedicat als Drets i deures fonamentals al considerar que no estem davant d'un dret fonamentals dels ciutadans, PEREZ LUÑO argumenta que els drets fonamentals no s'han d'entendre limitats a les llibertats individuals tradicionals. D'aquesta forma si entenem el contingut dels drets fonamentals amb les necessitats bàsiques seria més fàcil admetre que estem davant d'un dret fonamental dels ciutadans i que, per tant, els seus valors mereixen una tutela reforçada.

Ja hem vist que la redacció actual de la Constitució de 1978 fa servir l'expressió "Patrimoni Històric". Cal preguntar-se què s'entén inclòs sota aquest concepte des d'un punt de vista constitucional. La resposta la trobem a la Sentència del Tribunal Constitucional 17/1991 que considera que formen part del Patrimoni Històric els béns que estan "*dotats de singulars característiques, resultant portadors d'uns valors que els fan creditors d'especial consideració i protecció en quant aquests valors (i fins i tot els béns mateixos) són patrimoni cultural de tots els espanyols i inclús de la comunitat internacional per constituir una aportació històrica a la cultura universal*". Per tant, constatem que la Constitució no ha optat per una relació casuística de béns susceptibles de ser integrats en aquesta categoria sinó que fa una formulació globalitzadora del concepte.

Des del punt de vista de l'acció dels poders públics podem dir que la redacció d'aquest precepte denota "*el caràcter dinàmic i positiu que s'estima ha de*

³¹⁸ PEREZ LUÑO, Op. Cit. p. 280.

*presidir l'acció dels poders públics*³¹⁹. Per tant, més enllà de la funció conservadora del Patrimoni Històric, els poders públics han de ser promotors del seu enriquiment, la qual cosa comporta que han de desenvolupar un paper molt més actiu que la encaminada a la simple defensa i restauració dels mateixos. Aquest paper actiu dels poders públics no es pot aturar únicament en la impulsió de l'acció dels agents culturals sinó que també ha d'incidir en els destinataris del consum dels béns del Patrimoni Històric. En els darrers temps hem comprovat com aquest tipus de béns, fruit del progrés econòmic i del canvi de tendències de les preferències dels ciutadans, han experimentat un increment de la seva demanda. Cada cop hi ha més persones interessades en els seu gaudi i, per tant, molt sovint han quedat sotmesos a les regles del lliure mercat. Aquest fet, que en un primer moment pot semblar positiu per la seva capacitat d'extensió del consum de béns culturals, té els seu contrapunt en el perill en l'especulació, el frau i el deteriorament prematur. Es tracta, en definitiva, d'assegurar la veritable democratització de la cultura. És per això que queda justificada la intervenció dels poders públics amb una regulació que compti amb el suport constitucional suficient. Aquest suport constitucional es tradueix en un manament als poders públics d'actuar per assolir els objectius en relació al Patrimoni Històric que, des de la vessant fiscal, analitzarem en aquest treball.

³¹⁹ PEREZ LUÑO, op. cit. p. 291.

3. Les finalitats de la intervenció del sector públic sobre la regulació dels béns del Patrimoni Històric.

L'exposició de motius del Reial Decret de 15 de novembre de 1854³²⁰ ja assenyalava que un dels primers deures dels poders públics era protegir el patrimoni de la nació, cuidar de la seva reparació i millora i proposar els mitjans per que es faci efectiu. Prou eloqüent resulta la redacció de la seva part final i que ens il·lustra les finalitats últimes de la regulació administrativa: *“Mengua de nuestra cultura seria abandonar al olvido estos preciosos restos de las artes. Constituyen una herencia de gloria, á la cual no podemos renunciar: son un legado de la piedad y sabiduría de nuestros padres, que por gratitud y por el amor que les debemos, por el respeto á sus nombres inmortales estamos obligados á conservar como un depósito sagrado, como un ornamento precioso de nuestro suelo, como el comprobante de la civilización y grandeza de pasadas edades, como el testimonio más irrecusable de sus altos merecimientos.”*

Amb aquests antecedents legislatius (que seran objecte d'anàlisi amb més profunditat en el capítol següent) juntament amb la constant tendència a l'expansió dels límits objectius del patrimoni protegit, no ens ha de sorprendre que, actualment, al definir l'article primer de la Constitució l'Estat com a social i democràtic de Dret, consideri com a una de les seves finalitats en matèria de cultura la protecció del Patrimoni Històric i artístic. En coherència amb aquest objectiu cal entendre la inclusió de l'article 46 relatiu a la protecció del Patrimoni

³²⁰ Gaceta de Madrid el 17 de noviembre de 1854 (núm. 685)

Històric en el capítol dedicat als principis rectors de la política social i econòmica. L'article 46 de la Constitució Espanyola encomana als poders públics la missió de garantir la conservació del Patrimoni Històric, al temps que han de promoure el seu enriquiment, sigui quin sigui el seu règim jurídic i la seva titularitat. La LPHE³²¹ es va dictar per tal de desenvolupar el manament constitucional. La finalitat d'aquesta llei la trobem en el seu article primer quan ens diu que: *“Son objeto de la presente Ley la protección, acrecentamiento y transmisión a las generaciones futuras del Patrimonio Histórico Español.”* En la redacció original del projecte de llei es feia referència també a la seva “revalorització” com a objectiu de la llei³²².

Les finalitats de la intervenció del sector públic sobre els béns del Patrimoni Històric deriven de l'article 46 de la Constitució espanyola. Aquest precepte, al estar incardinat en el Títol III de la Constitució, en virtut de l'article 53.3, té assignat un caràcter merament informatiu de la *“legislació positiva, la pràctica judicial i l'actuació dels poders públics”*, de manera que es requereix un desenvolupament legislatiu posterior per tal de fer-les efectives. És evident que el caràcter indeterminat dels conceptes jurídics que recullen els valors culturals, històrics o artístics complica l'anàlisi del seu grau d'assoliment.

El manament de l'article 46 de la Constitució no és una simple declaració d'intencions sinó un manament que obliga a actuar als poders públics. Aquest precepte imposa el deure de conservació, així com la promoció de l'enriquiment del Patrimoni Històric.

³²¹ Publicada al BOE de 29 de juny de 1985 (núm. 155).

³²² *“Es objeto de la presente Ley la protección, acrecentamiento, revalorización y transmisión a las generaciones futuras del Patrimonio Histórico Español”*, BOCG núm. 96, de 3 d'abril de 1984.

Per tant, les mesures que prenen els poder públics a l'entorn del concepte de Patrimoni Històric s'estructuren en diverses tècniques d'intervenció sobre el seu règim jurídic entre les que destaca, com veurem, el seu especial règim fiscal incentivador de les finalitats públiques que aquest patrimoni representa, com a expressió de la contribució històrica dels espanyols a la civilització universal i de la seva capacitat creativa contemporània, en paraules del preàmbul de la mateixa LPHE.

En un primer anàlisi podem concloure que les principals obligacions que imposa aquest precepte als poders públics són dos: el deure de conservació i la promoció de l'enriquiment dels béns del Patrimoni Històric. Nogensmenys en el desenvolupament legislatiu d'aquest article 46 fet mitjançant la LPHE, veurem com en l'article primer ens indica que l'objecte de la llei és "la protecció, l'acreciment i la transmissió a les generacions futures del Patrimoni Històric Espanyol". Per tant, i atès que la LPHE concreta i positivitza el manament constitucional, seguirem aquesta triple classificació a l'objecte del present treball.

Aquests tres objectius estan íntimament relacionats entre sí ja que la conservació comporta la protecció dels béns i aquesta és necessària per al seu acreixement i, per tant, per a la seva transmissió a les generacions futures. Veiem, a continuació, cadascuna d'aquestes tres finalitats per separat. Deixarem per al capítol posterior l'estudi en profunditat de totes les mesures fiscals que incideixen sobre el Patrimoni Històric, per tal d'avaluar si amb les mateixes es contribueix a l'assoliment d'aquests objectius en matèria de protecció, d'acreciment i de transmissió a les generacions futures del Patrimoni Històric.

3.1 La protecció del Patrimoni Històric.

Si observem el preàmbul de la LPHE veiem que en relació a la protecció del Patrimoni Històric diu: *“la defensa del Patrimonio Histórico de un pueblo no debe realizarse exclusivamente a través de normas que prohíban determinadas acciones o limiten ciertos usos, sino a partir de disposiciones que estimulen a su conservación”*. Aquí trobem la clau de volta de les polítiques públiques en relació a la conservació a l’afirmar que aquestes s’hauran de basar més en la col·laboració i l’estímul de les accions dels particulars que no pas en les mesures de repressió o prohibitives³²³. És evident que en un país com Espanya (o com també Itàlia o França) amb un Patrimoni Històric molt abundant, no es pot confiar únicament en els poders públics la seva conservació, atesa la seva inviabilitat econòmica, ja no per als pressupostos del Ministeri de Cultura, sinó per als pressupostos públics en general que han de prioritzar necessàriament uns recursos escassos. Els poders públics no poden aspirar a cobrir totes les funcions i deixar als particulars un paper merament passiu. Per tant, les mesures d’estímul i de col·laboració es presenten com a transcendents per a la conservació del Patrimoni Històric. Però, per tal de trencar la possible passivitat dels particulars envers el Patrimoni Històric a les seves mans, no és suficient amb mesures d’estímul fiscal. Cal que aquestes vagin acompanyades d’una acceptació dels valors públics que es volen garantir per part de tota la societat

³²³ Dit això, cal posar de manifest també que, tot i que el redactat de l’article 46 de la Constitució comporta l’establiment de polítiques d’estímul, també és cert que aquest mateix article conclou amb una frase contundent que atorga als poders públics les màximes capacitats repressives al invocar la llei penal per a protegir el Patrimoni Històric. Fa la impressió com si, un cop esgotades totes les vies d’estímul i proactives, s’obris la porta a actuacions coercitives.

i, inevitablement, en darrera instància, de les mesures coercitives apuntades en la part final de l'article 46 de la Constitució. L'Estat no pot erigir-se en l'únic productor i en l'únic actor en la política de defensa del Patrimoni Històric com tampoc pot deixar-se únicament en mans privades i del lliure mercat el seu destí. És en aquest sentit que cal interpretar les paraules del Preàmbul de la LPHE:

“Una política que complemente la acción vigilante con el estímulo educativo, técnico y financiero, en el convencimiento de que el Patrimonio Histórico se acrecienta y se defiende mejor cuanto más lo estiman las personas que conviven con él, pero también cuantas más ayudas se establezcan para atenderlo, con las lógicas contraprestaciones hacia la sociedad cuando son los poderes públicos quienes facilitan aquéllas.”

En conseqüència, és lògic que la norma orienti el seu interès cap a la millor forma d'aconseguir ràpidament resultats positius en favor del béns del Patrimoni Històric, per la qual cosa ha de comptar amb la col·laboració entusiasta del major nombre possible dels seus ciutadans.

Per aconseguir aquesta finalitat l'administració podrà fer servir tant mesures de policia com de foment, ja sigui mitjançant prohibicions, limitacions, permisos i llicències, sancions, ajuts econòmics o, finalment, mesures fiscals que són objecte d'aquest estudi.

A l'article 2.1 de la LPHE es fa una referència explícita a l'obligació de perseguir aquesta finalitat per part de l'Administració de l'Estat però que, certament, també podria fer-se extensiu a totes les administracions en funció de les seves competències respectives, quan afirma que: *“son deberes y atribuciones esenciales de la Administración del Estado, de conformidad con lo*

establecido en los artículos 46 y 44, 149. 1.1 y 149.2 de la Constitución, garantizar la conservación del Patrimonio Histórico Español". L'article 7 vincula de forma directa també als Ajuntaments en la missió de conservació: "Los Ayuntamientos cooperarán con los Organismos competentes para la ejecución de esta Ley en la conservación". Però qui definitivament està vinculat pel deure de conservació són els propietaris dels mateixos o bé els seus posseïdors. Així ho trobem reflectit a l'article 36 de la LPHE: "Los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español deberán ser conservados, mantenidos y custodiados por sus propietarios o, en su caso, por los titulares de derechos reales o por los poseedores de tales bienes." Afegeix aquest article que la utilització que se'n faci dels mateixos romandrà subordinada a que no es malmeti la seva conservació.

Cal precisar en aquest punt què entenem inclòs en el concepte de conservació a efectes d'aquest estudi. Des del punt de vista de la doctrina científica i, seguint a CASTILLO OREJA³²⁴, podem classificar les actuacions de conservació en les següents classes: les encaminades a la restauració i rehabilitació; les mesures encaminades a millorar el coneixement (inventaris i catàlegs); i, finalment, les accions de protecció contra la destrucció, l'espoliació i exportació il·lícita³²⁵. Aquest serà l'esquema que seguirem en aquest treball ja

³²⁴ CASTILLO OREJA, MA, "Las Administraciones públicas y la conservación del patrimonio histórico" en *Mecenazgo y conservación del patrimonio artístico: reflexiones sobre el caso español*, Fundación Argentaria, Madrid, 1995.

³²⁵ La voluntat de regulació de la construcció lligada als monuments no és nova. De fet, ja en la Real Cèdula de 21 d'octubre de 1773, es regulava els requisits per a atorgar llicències de construcció en les esglésies del Regne de Granada, que es va complementar amb la circular de 25 de novembre de 1777. Aquesta disposició obligava a l'arquebisbe i els bisbes del Regne de Granada a sotmetre a l'aprovació del *Consejo de Castilla* els projectes i justificació de les obres d'arquitectura, escultura i retaules per a les esglésies de les seves diòcesis (referència obtinguda de la *Novísima recopilación de las leyes de España*, Madrid, 1807, ed. Facsímil del BOE, Madrid, 1975).

que trobem que és el més apropiat per estudiar les mesures fiscals sobre el Patrimoni Històric.

3.1.1 La conservació del Patrimoni Històric.

En aquest sentit es procedent fer una aproximació per tal de delimitar el concepte definint altres definicions col·lidants com és la rehabilitació i la restauració. Quan parlem de conservació ens estem referint al conjunt d'operacions encaminades a perllongar la vida dels béns culturals³²⁶. Per rehabilitació s'ha d'entendre les accions encaminades a recuperar l'ús de les edificacions de manera que es preservin els seus elements més definitoris i produint alhora una certa transformació en seu ús³²⁷. La restauració, en canvi, és l'activitat de la conservació que s'ocupa d'intervenir sobre els objectes de manera que es garanteixi la seva pervivència, restablint la seva situació anterior³²⁸.

³²⁶ En l'àmbit de la tributació per IRPF, l'article 231.a)1r de la LIRPF i 13.a del RIRPF es considera rehabilitació com aquelles despeses que: "*con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales, como el pintado, revoco o arreglo de instalaciones.*

b) Los de sustitución de elementos, como instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad u otros.

No son deducibles por este concepto las cantidades destinadas a la ampliación o mejora de los bienes, al constituir las mismas un mayor valor de adquisición cuya recuperación se efectúa a través de las correspondientes amortizaciones."

³²⁷ Novament, l'equivalència en l'IRPF del concepte de rehabilitació es remet a tot un entramat de normativa tècnica. Així, a efectes de considerar una despesa com a deduïble, es considera rehabilitació les obres realitzades que compleixin cualsevol dels següents requisits:

a) Que les obres hagin estat qualificades o declarades com a actuació protegida en matèria de rehabilitació d'habitatges, en els termes previstos en el Reial Decret 1186/1998, de 12 de juny, sobre mesures de financiació d'actuacions protegides en matèria d'habitatge i sòl del Pla 1998-2001 (BOE del 26); en el Reial Decret 1/2002, de 11 de gener, sobre mesures de financiació d'actuacions protegides en matèria d'habitatge i sòl del Pla 2001-2005 (BOE del 12); en el Reial Decret 801/2005, d'1 de juliol, pel què s'aprova el Pla Estatal 2005-2008, per afavorir l'accés dels ciutadans a l'habitatge, o en el Reial Decret 2066/2008, de 12 de desembre, pel que es regula el Pla Estatal d'Habitatge i Rehabilitació 2009-2012 (BOE del 24).

b) Que les obres tinguin per objecte principal la reconstrucció de l'habitatge mitjançant la consolidació i el tractament de les estructures, façanes o cobertes i altres anàlogues, sempre que el cost global de les operacions de rehabilitació excedeixi del 25 per 100 del preu d'adquisició si s'hagués efectuat l'adquisició durant els dos anys immediatament anteriors a l'inici de les obres de rehabilitació o, en altre cas, del valor de mercat que tingués l'habitatge en el moment de l'esmentat inici. A aquests efectes, es descomptarà del preu d'adquisició o del valor de mercat de l'habitatge la part proporcional corresponent al sòl.

³²⁸ El RDL 3/2011, de 14 de novembre, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de Contractes del sector públic, aporta unes definicions en el seu article 122 força il·lustratives de diversos

Tot i tractar-se d'unes definicions fetes des d'una la perspectiva tècnica, necessàriament han de comportar el seu trasllat a l'ordenament jurídic³²⁹.

A. Antecedents jurídics del concepte de conservació del Patrimoni Històric.

Ja en època de l'efímera Primera República es dicta el Decreto de 16 de desembre de 1873 (Publicat a la *Gaceta de Madrid* el 18 de desembre de 1873, núm. 352), per aturar les destruccions d'edificis públics amb valor històric. En el seu preàmbul lliga la ideologia republicana amb l'esperit de preservació del Patrimoni Històric: *“La República no puede ser destrucción, la República no puede representar el vandalismo. La República que mira hacia el porvenir, sin renegar en absoluto del pasado; que ha de enlazar en armónica fórmula la tradición con el progreso; que ha de conceder protección decidida á todas las grandes manifestaciones de la actividad humana, no puede hacerse consentir esos excesos que la deshonorarían.”*

conceptes que tractem en aquest apartat. Així disposa que “1. A los efectos de elaboración de los proyectos se clasificarán las obras, según su objeto y naturaleza, en los grupos siguientes: a) Obras de primer establecimiento, reforma o gran reparación. b) Obras de reparación simple, restauración o rehabilitación. c) Obras de conservación y mantenimiento. d) Obras de demolición. 2. Son obras de primer establecimiento las que dan lugar a la creación de un bien inmueble. 3. El concepto general de reforma abarca el conjunto de obras de ampliación, mejora, modernización, adaptación, adecuación o refuerzo de un bien inmueble ya existente. 4. Se consideran como obras de reparación las necesarias para enmendar un menoscabo producido en un bien inmueble por causas fortuitas o accidentales. Cuando afecten fundamentalmente a la estructura resistente tendrán la calificación de gran reparación y, en caso contrario, de reparación simple. 5. Si el menoscabo se produce en el tiempo por el natural uso del bien, las obras necesarias para su enmienda tendrán el carácter de conservación. Las obras de mantenimiento tendrán el mismo carácter que las de conservación. 6. Son obras de restauración aquellas que tienen por objeto reparar una construcción conservando su estética, respetando su valor histórico y manteniendo su funcionalidad. 7. Son obras de rehabilitación aquellas que tienen por objeto reparar una construcción conservando su estética, respetando su valor histórico y dotándola de una nueva funcionalidad que sea compatible con los elementos y valores originales del inmueble. 8. Son obras de demolición las que tengan por objeto el derribo o la destrucción de un bien inmueble.”

329

L'article 21 de la *Real Orden* de 30 de desembre de 1881 atorgava la potestat de suspendre qualsevol obra en edificis públics a la *Real Academia de Bellas Artes de San Fernando* fins que aquesta resolgués³³⁰.

Observem com tota la normativa de protecció del Patrimoni Històric fins el segle XIX tenia un rang normatiu inferior a la llei. Tot i així, l'aplicació de totes les mesures reglamentàries van tenir el seu efecte. Tal i com assenyala GARCIA FERNANDEZ, el fet de no acudir a la llei és revelador de que la normativa no tenia vocació d'incidir en la propietat per la qual cosa no es veure la necessitat de dictar normes amb rang de llei per protegir el Patrimoni Històric³³¹. Tot i així, la regulació normativa del Patrimoni Històric comença a ser habitual per la preocupació de les autoritats per la seva integritat. Nogensmenys, aquesta preocupació sempre va remolc dels esdeveniments de manera que actua de forma fragmentada i sense una visió del conjunt de la protecció del Patrimoni Històric del país.

Els criteris per a la seva protecció recollits a l'ordenament jurídic tenen els seus orígens en la Llei relativa al Patrimoni Nacional de l'any 1933³³² que, en el seu article 19 deia que: "*Se proscribe todo intento de reconstrucción de los monumentos, procurándose por todos los medios de la técnica su conservación y consolidación, limitándose a restaurar lo que fuere absolutamente indispensable y dejando siempre reconocibles las adiciones*". En la llei actual

³³⁰ Publicada a la Gaceta de Madrid núm. 49 de 18 de febrer de 1882

³³¹ GARCIA FERNANDEZ, J.: *Estudios sobre el derecho del Patrimonio Histórico*. Colegio de Registradores de la Propiedad, Madrid, 2008, p. 57

³³² Publicada a la Gaceta de Madrid núm. 145 del 25 de maig de 1933.

de PHE ha influït aquest criteri que ha quedat recollit en l'article 39 de la LPHE on es fixen els criteris per a intervenir en els béns declarats d'interès cultural³³³.

B. La conservació del Patrimoni Històric en l'ordenament jurídic

Tot i aquesta preocupació per la norma per a delimitar amb el màxim detall possible les intervencions que es poden realitzar o no sobre els monuments no l'ha eximit d'una certa polèmica científica que s'ha traslladat també a l'àmbit jurisdiccional. El cas més paradigmàtic el tenim en la Sentència del Tribunal Suprem de 16 d'octubre de 2000 en relació a la rehabilitació del Teatre romà de Sagunt. En el seu Fonament de Dret Setè fa una referència a la regulació internacional relativa al concepte de conservació de béns culturals en la que es recomana excloure els intents de recomposar o reconstruir els monuments antics i que ha de servir per interpretar la LPHE. Per tant, i d'acord amb l'ordenament jurídic, no es poden dur a terme intervencions en béns d'interès cultural que comportin reconstruccions, totals o parcials, llevat dels casos

³³³ La llei espanyola recull la posició en matèria de conservació amb influència dels criteris contemplats en la regulació internacional on no està permesa la reconstrucció de béns declarats d'interès cultural. Així l'article 39 de la LPHE diu que:

"1. Los poderes públicos procurarán por todos los medios de la técnica la conservación, consolidación y mejora de los Bienes declarados de Interés Cultural, así como de los bienes muebles incluidos en el Inventario General a que alude el artículo 26 de esta Ley. Los Bienes declarados de Interés Cultural no podrán ser sometidos a tratamiento alguno sin autorización expresa de los Organismos competentes para la ejecución de la Ley.

2. En el caso de bienes inmuebles, las actuaciones a que se refiere el párrafo anterior irán encaminadas a su conservación, consolidación y rehabilitación y evitarán los intentos de reconstrucción, salvo cuando se utilicen partes originales de los mismos y pueda probarse su autenticidad. Si se añadiesen materiales o partes indispensables para su estabilidad o mantenimiento, las adiciones deberán ser reconocibles y evitar las confusiones miméticas.

3. Las restauraciones de los bienes a que se refiere el presente artículo respetarán las aportaciones de todas las épocas existentes. La eliminación de alguna de ellas sólo se autorizará con carácter excepcional y siempre que los elementos que traten de suprimirse supongan una evidente degradación del bien y su eliminación fuere necesaria para permitir una mejor interpretación histórica del mismo. Las partes suprimidas quedarán debidamente documentadas."

d'utilització d'elements originals sempre que es pugui provar i documentar la seva autenticitat³³⁴.

Així, veiem com en la normativa de l'IRPF, per exemple, es fa una distinció nítida entre conservació i rehabilitació per tal de considerar aquestes despeses deduïbles. Cal precisar, però, que la norma tributària només contempla els béns immobles sense fer esment dels mobles. En canvi, quan aquesta norma es refereix als donatius amb dret a deducció de les activitats prioritàries de mecenatge o quan es refereix a les quantitats deduïbles en relació, precisament, al Patrimoni Històric, agrupa els tres conceptes de conservació, rehabilitació i restauració com a un de sol sense distincions³³⁵.

La conservació la entendre'm, a efectes d'aquest treball, com l'acció encaminada a la custòdia dels béns, la qual cosa comporta l'ús de tècniques que garanteixin que el propietari no malmeti els valors continguts en dits béns. Aquesta ha de ser la primera finalitat que han de garantir els poders públics ja que, en cas contrari, deixen de tenir sentit les altres finalitats. Si es planteja, doncs, un conflicte amb activitats privades (us d'immobles, transport de béns mobles, etc) que posin en perill la seva conservació, han de quedar restringides aquestes facultats privades en virtut d'aquest interès públic de conservació³³⁶.

³³⁴ Així ho preveu l'article 39.2 de la LPHE quan disposa que: "*En el caso de bienes inmuebles, las actuaciones a que se refiere el párrafo anterior irán encaminadas a su conservación, consolidación y rehabilitación y evitarán los intentos de reconstrucción, salvo cuando se utilicen partes originales de los mismos y pueda probarse su autenticidad.*"

³³⁵ També a la doctrina trobem disparitat d'opinions a l'hora d'entendre els conceptes de conservació, rehabilitació i restauració. Així, ALVAREZ ALVAREZ distingeix dues posicions: d'una banda els que defensen la possibilitat de reconstrucció d'edificis deteriorats incorporant nous materials, (ja sigui mirant de dissimular la reconstrucció o, al contrari contrastant amb materials moderns perfectament identificables); i d'altra banda els que consideren que en cap cas es pot reconstruir, sinó que les actuacions han d'anar encaminades a mantenir allò existent. ALVAREZ ÁLVAREZ, JL.: *Estudios sobre el patrimonio histórico español y la ley de 25 de junio de 1985*, Ed. Civitas, Madrid, 1989.

³³⁶ Un cas extrem és el de les visites a les Coves d'Altamira que van quedar restringides perquè la visita de moltes persones comportava alteracions ambientals que les deterioraven. Aquest

Però aquesta interacció de les finalitats envers la cultura de la que parlàvem es manifesta també en la complexitat dels drets culturals mateixos. Pensem en les possibles contradiccions que es poden donar entre els drets de gaudi de béns culturals i la funció de conservació de la cultura. Aquest debat és, en sí mateix complex. Què ha de prevaldre, el dret al gaudi o el dret a la conservació? Les mesures de conservació i foment tenen sentit si contribueixen a que al final més persones en puguin gaudir. Però, de produir-se un deteriorament per l'ús podria passar que l'accés a la cultura avui impedís que els ciutadans del dia de demà en poguessin tenir aquest dret. En conseqüència, el que poden fer les autoritats públiques és graduar aquest dret, de forma justificada per a permetre la seva conservació per a què, el dia de demà, en puguin tenir accés les generacions futures. Aquesta limitació, per tant, no pot ser arbitrària sinó que ha de ser especialment motivada i justificada.

En el capítol següent analitzarem amb detall les mesures fiscals des de l'òptica d'assoliment d'aquest objectiu de conservació del Patrimoni Històric.

3.1.2 La protecció contra la destrucció, l'espoliació i l'exportació il·lícita.

Finalment hem de fer esment a les accions encaminades a evitar, no només la conservació del Patrimoni Històric, com hem vist, sinó també la lluita contra la destrucció, l'espoliació i l'exportació il·lícites. En el Capítol V tindrem ocasió d'analitzar els aspectes tributaris relacionats amb totes aquestes actuacions.

Així doncs, el segon grup d'activitats tendents a la protecció del Patrimoni Històric és la lluita contra la destrucció, contra l'espoliació i contra l'exportació

fenòmen però a menor escala es posa de manifest a l'afluència de visites a la resta de béns del patrimoni històric ja sigui un museu o un castell.

il·lícita. Aquestes són competències que de resultes del bloc de constitucionalitat i tal com hem analitzat en un capítol anterior, corresponen fonamentalment a l'administració de l'Estat³³⁷.

Analitzem a continuació cadascuna d'aquestes tres accions des de la perspectiva del Dret Tributari i apuntarem en quina mesura des de la fiscalitat es pot contribuir a assolir l'objectiu públic de la conservació del Patrimoni Històric, deixant l'anàlisi de les mesures fiscals concretes per al capítol posterior.

En primer lloc, quan parlem de **destrucció** ens estem referint, d'acord amb la definició que dóna el diccionari de l'Institut d'Estudis Catalans³³⁸ a "*Fer a trossos (una cosa construïda), arruïnar-la. Destruir un edifici, un pont.*" Veiem com l'article 37.1 de la LPHE atorga als poders públics capacitats per impedir la destrucció del Patrimoni Històric al disposar que:

"La Administración competente podrá impedir un derribo y suspender cualquier clase de obra o intervención en un bien declarado de interés cultural."

No ens estendrem més en les conseqüències civils i penals que pot comportar la destrucció del Patrimoni Històric ja que excedeix de l'àmbit d'aquest treball³³⁹. En aquest sentit, les mesures més eficients per a la protecció del Patrimoni Històric contra la seva destrucció no les hem d'anar a buscar al Dret

³³⁷ En un apartat anterior ja hem analitzat les conseqüències de la STC 19/1991 que delimitava clarament les competències en matèria de Patrimoni Històric entre l'Administració de l'Estat i les Comunitats Autònomes.

³³⁸ <http://dlc.iec.cat/>

³³⁹ Per a un estudi més detallat sobre la protecció del Patrimoni Històric des d'una perspectiva penal es pot consultar, per exemple, RODRIGUEZ NUÑEZ, A., "La protección del patrimonio cultural en el Código Penal de 1995", *Patrimonio Cultural y Derecho* núm. 2, 1998.

Tributari sinó al Dret Civil i al Dret Penal. Per tant, no creiem necessari afegir en aquest punt gaire cosa més des de la perspectiva fiscal.

En segon lloc, hem de parlar de l'**espoliació** i de quines mesures es poden adoptar per tal d'evitar-la. Espanya, al igual que altres països com ara Itàlia o Grècia, per la seva abundant riquesa patrimonial sempre han estat susceptibles de ser víctimes de l'espoli dels seus béns històrics³⁴⁰.

Si observem els antecedents legislatius a Espanya en matèria d'espoliació veurem, a títol d'exemple, la Real Ordre de 3 de maig de 1840³⁴¹ dictada a rel de la profanació del panteó de Poblet on es trobaven les restes mortals del comte Berenguer III i dels reis d'Aragó, i en la que es va ordenar a totes les autoritats polítiques provincials en els que existeixin sepulcres *“que, por serlo de Reyes ó de personajes célebres, ó por la belleza o mérito de su construcción, merezcan conservarse cuidadosamente; entendiéndose lo mismo respecto de cualquier otro monumento no cinerario que sea digno de mencionarse.”* D'aquesta forma, d'un fet puntual s'extreu una norma de caràcter general que afecta a la totalitat de monuments, encara que sigui d'una forma tant genèrica i inconcreta.

Més endavant, i per il·lustrar aquesta preocupació per evitar l'espoliació observem com en l'article tercer del Real Decreto de 9 de gener de 1923³⁴² que regulava els béns en propietat de l'Església, no es permetia la transmissió dels béns sense complir, prèviament, els tràmits previstos en la regulació canònica

³⁴⁰ BENITEZ DE LUGO fa una exposició molt il·lustrativa d'aquesta tradició espoliadora del Patrimoni Històric en l'article BENITO PEREZ DE LUGO Y GUILLEN, F., “La situación general de la protección del Patrimonio en España”, *La lucha contra el tráfico ilícito de Bienes Culturales*, Ministerio de Cultura, Madrid, 2006, pàg. 19-20.

³⁴¹ Publicada a la Gaceta de Madrid núm. 2013 de 10 de maig de 1840.

³⁴² Publicat en la Gaceta de Madrid de 10 de gener de 1923 (núm. 10)

recollida en el Codex Juris Canonici. En la cas de no observar-se les disposicions, les transmissions es consideraven nul·les. En la llei de l'any 1931 s'introdueix la obligació de sol·licitar permís al Ministeri corresponent abans de la transmissió de béns o immobles artístics, arqueològics o històrics amb més de cent anys d'antiguitat. S'exclouen de tota possible transmissió els béns immobles que haguessin estat objecte de desamortitzacions. A més, imposava l'obligació de, un cop autoritzada la seva transmissió, que aquesta es fes en document públic. S'excloïa la possibilitat de permutes per a aquest tipus de béns o d'opció de futura venda. A l'article 18 d'aquesta llei es continua contemplant la possibilitat del dret de tempteig per part de l'Estat. Ja a la Llei de l'any 1933³⁴³, en el seu article 31 es preveu que per reglament es determinaran les condicions per a la transmissió de monuments històrico-artístics propietat de Corporacions civils o religioses a particulars. En les vendes d'aquests monuments l'Estat es reservava el dret de tempteig. A més, l'Estat té la potestat de l'expropiació forçosa en els casos d'utilitat pública (article 34). Pel que fa a les transmissions entre particulars de béns mobles, l'article 41 reconeix la llibertat en les operacions d'aquests béns amb els fins de començar d'antiguitats i obres d'art tot i que hauran de posar-ho en coneixement de la Junta Superior del Tresor Artístic quan el valor de la transacció sigui superior a 50.000 pessetes. També en aquesta cas l'Estat es reserva el dret de tempteig. Fruit d'aquesta tradició legislativa, avui dia i, d'acord amb l'article 4 de la LPHE, la definició d'espoliació³⁴⁴ és, als efectes d'aquesta llei, tota acció o omissió que

³⁴³ Llei de 13 de maig de 1933 sobre la defensa, conservació i acrecentament del Patrimoni Històric Artístic Nacional, publicada a la Gaceta de Madrid de 25 de maig de 1933 (núm. 145).

³⁴⁴ L'article 4.º de la LPHE diu: "A los efectos de la presente Ley se entiende por expoliación toda acción u omisión que ponga en peligro de pérdida o destrucción todos o alguno de los

posi en perill de pèrdua o destrucció de tots o algun dels valors dels béns que integren el Patrimoni Històric espanyol o pertorbi el compliment de la seva funció social. Per tant, veiem que la definició d'espoliació d'aquesta llei inclou, no només la idea de sostreure alguna cosa valuosa, provocant una pèrdua, sinó que inclou també la idea de destrucció de la cosa mateixa³⁴⁵. Aquesta concepció àmplia de l'espoliació va ser objecte en el seu moment de discussió per part d'algunes Comunitats Autònomes, pel que consideraven una possible inversió competencial que va culminar amb la STC 19/1991 analitzada anteriorment i que va deixar ben clara la frontera entre les competències de l'Estat i de les Comunitats Autònomes. De manera que no es pot interpretar, com hem vist, l'atribució d'aquestes competències a l'Estat com un atemptat a les competències de les Comunitats Autònomes sinó com una concreció de la potestat de l'administració central de vetllar per la integritat del Patrimoni Històric contra els actes que pertorbin el compliment de la seva funció social.

En tercer lloc, ens referirem a la **protecció contra l'exportació il·lícita**. Aquest ha estat, tradicionalment, un dels primers aspectes en que els Estats van començar a regular per tal de protegir el seu llegat històric. Així a Espanya hem d'esmentar com a primers antecedents les següents disposicions:

- La *Real Orden* de 16 d'octubre de 1779 prohibia l'exportació de pintures i objectes artístics antics o d'autors morts, de pintura, de llibres i de manuscrits d'escriptors espanyols, sense autorització expressa per Reial Ordre³⁴⁶.

valores de los bienes que integran el Patrimonio Histórico Español o perturbe el cumplimiento de su función social."

³⁴⁵ D'acord amb la definició del diccionari de l'Institut d'Estudis Catalans, l'espoliar és "*Desposeir (algú) d'allò que li pertany*".

³⁴⁶ Aquesta Reial Ordre sigui, probablement, la primera disposició normativa protectora del Patrimoni Històric a Espanya. (Esmentada a CAVEDA, J.: *Memorias para la historia de la Real*

- La Reial Cèdula de 28 d'abril de 1837 que prohibia l'exportació de qualsevol antiguitat si no era autoritzada expressament per una Reial Ordre³⁴⁷.

Quan parlem d'exportació il·legal de béns del Patrimoni Històric ens estem referint als casos en què s'exportin béns que:

1. haguessin estat declarats inexportables.
2. tinguin la condició d'exportables però no hagin obtingut amb caràcter previ l'autorització preceptiva.

En aquests casos, es produiran dues conseqüències. La primera és que els béns passen a tenir automàticament la consideració de béns de l'Estat, en els termes que regula l'article 29 de la LPHE³⁴⁸. Això vol dir que són inalienables i imprescriptibles i que correspon a l'Estat prendre les mesures necessàries per a la seva recuperació.

La segona conseqüència és que l'exportació il·legal pot ser considerada com a delicte de contraban o infracció administrativa, en funció del valor del bé en els termes redactats en l'article 75 de la Llei del Patrimoni Històric Espanyol³⁴⁹.

Academia de San Fernando y de las Bellas Artes en España. Desde el advenimiento al trono de Felipe V, hasta nuestros días. Tomo I. Madrid: Imprenta Manuel Tello, 1867, p. 196.)

³⁴⁷ Publicada a la Gaceta de Madrid núm. 878 de 1 de maig de 1837 i esmentada a *Tesoros de la Real Academia de la Historia*, Real Academia de la Historia, Madrid, 2001, p. 108.

³⁴⁸ L'article 29 de la LPHE diu que: "1. *Pertenecen al Estado los bienes muebles integrantes del Patrimonio Histórico Español que sean exportados sin la autorización requerida por el art. 5 de esta ley. Dichos bienes son inalienables e imprescriptibles. 2. Corresponde a la Administración del Estado realizar los actos conducentes a la total recuperación de los bienes ilegalmente exportados. 3. Cuando el anterior titular acreditase la pérdida o sustracción previa del bien ilegalmente exportado, podrá solicitar su cesión del Estado, obligándose a abonar el importe de los gastos derivados de su recuperación, y, en su caso, el reembolso del precio que hubiere satisfecho el Estado al adquirente de buena fe. Se presumirá la pérdida o sustracción del bien ilegalmente exportado cuando el anterior titular fuera una Entidad de derecho público. 4. Los bienes recuperados y no cedidos serán destinados a un centro público, previo informe del Consejo del Patrimonio Histórico ."*

³⁴⁹ La regulació del contraband dels béns del Patrimoni Històric ha rebut algunes crítiques per part de la doctrina que ha criticat la dissociació entre la regulació de la Llei de contraband i la LPHE (MUÑOZ MERINO, A.: "Medidas fiscales de protección del patrimonio histórico: dificultades aplicativas", *Cuadernos de Gestión Pública Local*, Primer semestre de 2002, Instituto Superior de Economía Local – Diputación de Málaga, Málaga, 2002).

En el capítol següent dedicarem un apartat a tractar de les qüestions fiscals relacionades amb l'exportació dels béns del Patrimoni Històric.

3.2 L'acreixement del Patrimoni Històric.

En coherència amb al manament de l'article 46 de la Constitució, l'article primer de la LPHE marca un segon objectiu després del de conservació: l'acreixement del Patrimoni Històric. Val a dir que aquest acreixement només tindrà sentit i serà possible un cop s'hagi assolit l'objectiu de la seva conservació. El Preàmbul de la LPHE s'expressa de forma eloqüent quan diu en relació a les polítiques d'estímul que aquestes: "*disposiciones que estimulen a su conservación y, en consecuencia, permitan su disfrute y faciliten su acrecentamiento*", de manera que l'acreixement és conseqüència de la prèvia conservació. Novament trobem una referència explícita a les competències de l'Administració de l'Estat quan, a l'article segon encomana a la mateixa "*promover el enriquecimiento*" del Patrimoni Històric.

El primer concepte d'acreixement s'associa a la idea d'increment del nombre de béns històrics que s'incorporen a aquesta categoria³⁵⁰. Així, per exemple, hem

³⁵⁰ Hem de partir de la idea que el Patrimoni Històric no és quelcom estàtic, petrificat, sinó que està en constant evolució i desenvolupament. El concepte de Patrimoni Històric el trobem imbricat dins del concepte de Patrimoni Cultural que, al seu torn, es troba vinculat a una societat determinada i aquesta, per definició, és un concepte en constant mutació, tal com hem tingut de veure al capítol II anterior. D'aquesta forma, el Patrimoni Històric entès com a producte d'una societat ha de contenir necessàriament aquestes notes d'evolució. Els antecedents a aquesta forma d'acreixement el podem trobar, en l'entorn internacional, en la campanya a Egipte de Napoleó Bonaparte (1798-1801) en la que, a banda de l'expedició militar, es va fer acompanyar d'una expedició científica formada per 154 experts en diferents àrees del coneixement que van constituir-se en la Comissió de les Ciències i de les Arts d'Orient. Aquesta expedició es va centrar en les restes arqueològiques de l'antic Egipte de les que van fer un profús estudi que va culminar en l'immensa obra "*Description de l'Egipte*". A Espanya, en època del rei Ferran VI, es va publicar una referència a La Gaceta de Madrid

vist com la Llei de Patrimoni Històric incorpora una sèrie de béns que fins aleshores no mereixien aquesta consideració jurídica, com són per exemple els béns etnogràfics o paleontològics. Però aquest terme no només fa referència a un aspecte numèric i quantitatiu sinó que també fa referència a un aspecte qualitatiu. Però acreixement també vol dir conèixer millor, amb més profunditat els elements que conformen el Patrimoni Històric. Tanmateix fa referència a la seva difusió per a que el seu gaudi es pugui estendre al major nombre de persones possible i que aquestes rebin la informació i l'educació necessàries per a poder apreciar-los i gaudir-los.

Per tal d'analitzar cadascun dels aspectes que integren l'acreixement, procedirem a la seva presentació esquemàtica per, a continuació, aprofundir en cadascun d'ells. Així, podem classificar les formes d'acreixement de forma sintètica en les següents classes³⁵¹:

1. Atenent a l'aspecte quantitatiu:

a. Per adquisició

- polítiques d'adquisicions d'immobles per a la seva rehabilitació;
- adquisicions d'obres d'art per a completar col·leccions públiques;
- foment de les donacions a favor d'institucions públiques.

b. Per ampliació del concepte

número 46 de 14 de novembre de 1752 sobre els treballs del viatge de l'historiador Luis Velázquez destinat a conèixer les antiguitats d'Espanya.

³⁵¹ Aquesta classificació està inspirada en els treballs d'ÁLVAREZ ÀLVAREZ i de CASTILLO OREJA. (ÁLVAREZ ÀLVAREZ, JL.: Estudios sobre el patrimonio histórico español y la ley de 25 de junio de 1985, Ed. Civitas, Madrid, 1989, p. 81; Castillo Oreja, MA, "Las Administraciones públicas y la conservación del patrimonio histórico" en *Mecenazgo y conservación del patrimonio artístico: reflexiones sobre el caso español*, Fundación Argentaria, Madrid, 1995).

- c. Per incorporació de noves creacions
- d. Per descobriment de nous béns

2. Atenent a l'aspecte qualitatiu:

- a. Pel seu estudi i investigació
- b. Per publicitat i difusió
- c. Per convivència i gaudi

En l'acreciment estudiat des del punt de vista quantitatiu i, pel que fa a la seva adquisició i la seva fiscalitat, observem com la política fiscal s'ha preocupat d'aquest aspecte des de dues perspectives diferents. D'una banda, quan a la incorporació al territori espanyol de béns del Patrimoni Històric provinents de l'exterior. Com succeeix en la majoria de països el tractament de la importació i exportació d'aquests béns no és simètric. No hi ha dubte que països amb una riquesa patrimonial abundant com l'Estat espanyol han tingut preocupació per a posar traves a l'exportació, ja siguin de tipus administratiu, penal o fiscal mentre que aquestes mesures no s'han aplicat amb la mateixa intensitat a l'hora d'introduir al nostre país objectes d'altres països. El resultat no hauria de ser un altre que el d'increment i, al cap i a la fi, acreciment del volum total de Patrimoni Històric a casa nostra.

Quan parlem de la importació dels béns del Patrimoni Històric ens estem referint a aquells béns adquirits inscrits en el Registre General de Béns d'Interès Cultural o, de no estar inscrits, han de formar part de l'Inventari General a què es refereix l'article 26 de la LPHE³⁵². Nogensmenys, el Ministeri de Cultura contempla un concepte una mica més ampli del que cal entendre

³⁵² Els requisits i procediments per a la inscripció de béns mobles i immobles en el Registre General vénen establerts en la normativa substantiva del Patrimoni Històric, tant a la LPHE com al RLPHE. Així mateix, es regula les condicions perquè certs béns immobles tinguin la consideració d'inscrits en aquest Registre d'acord amb l'article 61 del RD 111/1986.

per importació de béns del Patrimoni Històric. Així, en la web del Ministeri d'Educació, Cultura i Esports es defineix la importació com *“la introducció en territori espanyol de béns que posseeixin valors propis del Patrimoni Cultural Espanyol, inclosos aquells que tinguin com a origen els països de la Unió Europea.”*³⁵³

Però la importació no és la única via per l'acreciment del Patrimoni Històric. Si ens situem en el punt de vista del patrimoni públic, veurem que moltes de les mesures fiscals han tendit a afavorir l'adquisició de patrimoni per part de les diferents administracions públiques, amb evidents avantatges fiscals. Un dels instruments estrella ha estat la dació en pagament de deutes tributaris mitjançant l'entrega de béns del Patrimoni Històric espanyol que ha conduït a l'augment d'aquests tipus de béns en mans de les administracions públiques. En el punt tercer del Capítol VI d'aquest treball tindrem ocasió de fer una anàlisi amb profunditat de la dació de béns del Patrimoni Històric en pagament de deutes tributaris.

La mateixa LPHE en el seu Preàmbul consagra i reconeix una ampliació conceptual del que s'ha de considerar inclòs en el concepte de Patrimoni Històric al afirmar que:

“Esta Ley consagra una nueva definición de Patrimonio Histórico y amplía notablemente su extensión. En ella quedan comprendidos los bienes muebles e inmuebles que los constituyen, el patrimonio arqueológico y el etnográfico, los museos, archivos y bibliotecas de titularidad estatal, así como el patrimonio documental y bibliográfico”.

³⁵³ <http://www.mcu.es/patrimonio/CE/Explmp/Importacion/Introduccion.html> (10 de febrer de 2014)

Recordem que la llei republicana anterior, de l'any 1933, es quedava més curta quant al seu àmbit ja que incloïa: *“cuantos inmuebles y objetos muebles de interés artístico, arqueológico, paleontológico o histórico haya en España de antigüedad no menor de un siglo”*.³⁵⁴ En el Projecte de llei presentat a les Corts es feia evident la voluntat omnicomprensiva del concepte a l'assenyalar en el seu article primer que el Patrimoni Històric estaria *“constituido por todas las creaciones de la cultura material debidas a la acción del hombre, desde sus más antiguas manifestaciones hasta las expresiones tradicionales y contemporáneas”*³⁵⁵.

Més discutible és la possibilitat d'acreciment el Patrimoni Històric mitjançant la incorporació de creacions culturals contemporànies ja que, per definició, aquestes només haurien d'incorporar-se a aquesta categoria. En aquest sentit, el concepte de Patrimoni Cultural serveix per a incloure les creacions actuals que mereixen la consideració i estima per part de la societat contemporània³⁵⁶. Certament, el que avui és Patrimoni Cultural demà serà Patrimoni Històric però aquesta línia que atorga la patina del temps ha quedat absolutament diluïda.

³⁵⁴ Llei de Patrimonio Artístico Nacional de 13 de maig de 1933, Gaceta de Madrid núm. 145 de 25 de maig de 1933

³⁵⁵ Afegia aquest precepte una relació exhaustiva dels elements que conformen al Patrimoni Històric amb una clara voluntat expansiva: *“Integran el Patrimonio Histórico Español todas las obras de arte, en su acepción más amplia y aunque se conserven fragmentariamente, el patrimonio documental y bibliográfico, los monumentos arquitectónicos y los conjuntos de interés histórico o ambiental, la escultura y la pintura. Asimismo forman parte de este patrimonio los bienes muebles del valor histórico, artístico, científico o técnico, los yacimientos y zonas arqueológicas, los bienes de interés etnográfico y los sitios naturales, jardines y parques relevantes por su interés histórico, artístico o antropológico.”* BOCG de 3 d'abril de 1984.

³⁵⁶ Un exemple d'aquest fet el trobem a l'article 68 de la LPHE quan ens parla del destí que ha de rebre l'aportació estatal del fons de l'1 per cent cultural: *“aportación estatal con destino a financiar trabajos de conservación o enriquecimiento del Patrimonio Histórico Español o de fomento de la creatividad artística,”* de manera que la LPHE dona un tractament igual als béns Històrics i a la creació contemporània. I el que és més rellevant: la categoria de Béns d'Interès Cultural, tot i que no està pensada per l'obra d'autors contemporanis (de fet limita la seva inclusió) no la prohibeix de forma absoluta.

Observem com la Llei de l'any 1933 situava de forma explícita la barrera dels cent anys d'antiguitat cosa que ja no succeeix la llei actual. La LPHE únicament conserva dues referències a l'antiguitat dels béns. La primera, a l'article 5.2 per a limitar les exportacions de qualsevol bé del PHE amb més de cent anys. I la segona, a l'article 49.4 on es defineix el Patrimoni Documental com aquell amb més de cent anys d'antiguitat.

Finalment, cal fer referència a la possibilitat d'incrementar quantitativament el Patrimoni Històric a partir de les descobertes arqueològiques, ja sigui en terra o submarines.

L'altre via d'acreixement és la que atén al seu aspecte qualitatiu. Aquesta via es centra en l'aprofundiment del coneixement i difusió del Patrimoni Històric, cosa que es pot fer tant promovent el seu estudi i investigació com amb la seva publicitat i difusió, la qual cosa lliga tant amb la política turística com amb la vessant econòmica de l'explotació del Patrimoni Històric, amb les seves avantatges i les seves amenaces que comporta, aspecte que ultrapassa els límits d'aquest estudi.

En darrer lloc, l'acreixement també s'ha d'entendre en relació a la incorporació del Patrimoni Històric a la vida quotidiana de la gent, establint una convivència entre aquest i la societat que potenciï els seus valors. El Preàmbul de la LPHE així ho recull al afirmar que: "*estos bienes deben estar adecuadamente puestos al servicio de la colectividad*" i quina millor manera de fer-hi que donar-los, en la mesura que sigui possible un ús que no posi en qüestió la seva preservació i faci compatible l'acreixement i la conservació. En cas contrari, es correria el risc de convertir el país en un immens museu. Nogensmenys, aquest és un aspecte que no ha estat recollit en la LPHE, cosa que no podem valorar positivament.

Aquest objectiu d'enriquiment s'ha de posar en connexió amb l'article 9.2 de la Constitució que recull la promoció de la participació en la vida cultural i social així com també l'article 44 que regula el dret a l'accés a la cultura, reconeixent, de forma implícita, el dret a participar en el gaudi dels béns culturals³⁵⁷. En opinió de RUIZ-RICO³⁵⁸ es pot parlar de l'existència d'un "dret a participar dels béns culturals" fonamentat en una lectura sistemàtica dels articles 9.2, 44 i 46 de la Constitució tot i que, assenyala, hi ha una gran distància entre el deure constitucional d'acreixement i un hipotètic dret fonamental al seu accés i gaudi. D'altra banda, l'augment de l'interès de la població en general cap el Patrimoni Històric ha esta degut, en bona mesura, a l'increment de la instrucció, educació i, en definitiva, sensibilització de cada cop més persones envers el Patrimoni Històric. Aquest ha deixar de ser un tema d'interès per a una minoria elitista per a passar a ser un assumpte d'interès col·lectiu³⁵⁹.

El legislador té a l'abast una sèrie de mesures tributàries per tal de coadjuvar a l'assoliment d'aquests objectius d'acreixement. Però cal tenir en compte, tal com indica la mateixa LPHE que totes aquestes mesures "*només cobren sentit si, al final, condueixen a què cada cap un nombre major de ciutadans pugui contemplar i gaudir les obres que són herència de la col·lectivitat d'un poble*".

³⁵⁷RUIZ-RICO, G. "La disciplina constitucional del Patrimonio Histórico en España", *Patrimonio Cultural y Derecho*, núm. 4, 2000, p. 45.

³⁵⁸ RUIZ-RICO, G. "La disciplina constitucional del Patrimonio Histórico en España", *Patrimonio Cultural y Derecho*, núm. 4, 2000, p. 45.

³⁵⁹ MAIER ALLENDE matisa que "*la sensibilización hacia el monumento antiguo no es, por tanto, una consecuencia de la Revolución Francesa sino un proceso, como hemos señalado, que se debe principalmente a la transformación que en general se estaba produciendo en la teoría del arte y en la valoración del objeto artístico, en especial del arquitectónico, dada la decadencia de las concepciones clasicistas. Lo que subyace detrás de estas medidas es la utilización del patrimonio monumental por un renovado espíritu nacionalista, no como hoy tiende a entenderse sino con la idea de contribuir al conocimiento de la Nación.*" (MAIER ALLENDE, J., "El Centenario de la Real Cédula de 1803. La Real Academia de la Historia y el inicio de la legislación sobre el Patrimonio Arqueológico y Monumental en España", *Boletín de la Real Academia de la Historia* 200, cuaderno 3, 2006 p. 443.)

En el capítol següent estudiarem amb detall les mesures fiscals que pivoten al voltant de l'acreciment quantitatiu del Patrimoni Històric, ja sigui per l'adquisició de béns per part del sector públic, ja sigui per l'adquisició per part dels particulars o bé per la importació dels mateixos. Per altra banda, també desgranarem totes les mesures fiscals disseminades per sistema tributari encaminades a l'acreciment qualitatiu del Patrimoni Històric en els termes exposats anteriorment.

3.3 La transmissió a generacions futures.

Finalment se'ns presenta la transmissió a les generacions futures com el tercer objectiu de la LPHE, i és una conseqüència lògica del primer objectiu de conservació. El fet de que el Patrimoni Històric sigui considerat, tal com diu el Preàmbul de la Llei com *“el principal testigo de la contribución histórica de los españoles a la civilización universal”* atorga a aquest la categoria de Patrimoni de la Humanitat la qual cosa transcendeix tant en l'espai com en el temps la seva pertinença. Per tant, *“cada generación es simplemente depositaria y usufructuaria de ese Patrimonio (...) tiene una obligación de restitución o entrega a los que le sucederán”*³⁶⁰.

L'assoliment d'aquests objectius públics s'ha de fer, necessàriament, comptant amb la col·laboració i la complicitat del sector privat. En aquest sentit, i tal com tindrem ocasió d'analitzar, aquesta col·laboració es pot aconseguir fonamentalment des de tres camins diferents. En primer lloc, des de l'increment

³⁶⁰ ÁLVAREZ ÁLVAREZ op. cit. p. 89.

del prestigi i revalorització dels béns del Patrimoni Històric, la qual cosa comporta una tasca educativa de la població encaminada a prendre consciència de la importància d'aquest patrimoni, tant per al gaudi individual com per a la societat en conjunt.

En segon lloc, es poden adoptar mesures d'estímul no pecuniàries, és a dir, fonamentades en el reconeixement públic, la qual cosa aporta prestigi social a qui col·labora en la revalorització del Patrimoni Històric. Tradicionalment aquest paper de mecenatge va ser protagonitzat tant per l'Església com per la noblesa. Avui dia, però, aquesta funció protectora la duen a terme institucions particulars la qual cosa, indubtablement, els hi dóna prestigi i reconeixement social.

La tercera via, que analitzarem abastament, és la d'aconseguir la col·laboració de la societat mitjançant l'atorgament d'avantatges fiscals favorables als qui destinin els seus esforços a la consecució dels objectius públics. No es tracta de considerar als beneficis fiscals com actes discrecionals dels poders públics sinó d'interpretar-los com la justa compensació a les càrregues que s'imposen als seus titulars amb l'objectiu d'acomplir amb la seva finalitat social. Des d'aquest punt de vista tractarem en el capítol següent com adquireix rellevància la fiscalitat de la tinença d'aquest Patrimoni Històric, com tributa el traspàs del mateix d'una generació a una altra i, finalment, abordarem les mesures fiscals relacionades amb les accions encaminades a dotar de més prestigi al Patrimoni Històric.

4. La regulació del Patrimoni Històric en la LPHE.

4.1 Antecedents legislatius a Espanya en matèria de Patrimoni Històric.

En els apartats anteriors hem tingut ocasió de presentar algunes pinzellades sobre els antecedents legislatius de determinats aspectes concrets del Patrimoni Històric, ja sigui l'evolució del seu concepte, ja siguin els antecedents en les formes d'organització administratives o en la regulació internacional. En aquest apartat farem un repàs a les principals lleis que, a Espanya, es van dictar per tal de protegir el Patrimoni Històric que van conduir a l'aprovació de l'actual LPHE.

Com ja hem dit a la introducció d'aquest treball farem una aproximació diacrònica de la regulació del Patrimoni Històric, de manera que presentarem una atenció especial als antecedents legislatius. I ho fem d'aquesta forma perquè entenem que un treball que aborda la qüestió del Patrimoni Històric no pot obviar, precisament, els aspectes històrics de la seva regulació.

La concreció legislativa de la protecció del Patrimoni Històric no es produeix a Espanya fins temps relativament recents. Les primeres normatives que, de forma sistemàtica, defensen el patrimoni cultural no les trobem fins els segles XVIII i XIX i van aparèixer, en primer lloc, en les corts europees dels Estats italians, França, Flandes i Espanya.

Al llarg de l'Edat Mitjana no es coneixen disposicions normatives que tinguessin per objecte la protecció del Patrimoni Històric. En aquest període, tant els

castells com els palaus, catedrals, els llibres, etc., no eren altre cosa que l'expressió del poder polític del moment, sense gaire reflex sobre l'ordenament jurídic. En aquest sentit podem trobar referències jurídiques en relació a quatre àmbits: el Dret Canònic; del Dret eclesiàstic de l'Estat; en l'àmbit del patrimoni del monarca i, finalment, en l'àmbit de les obres públiques³⁶¹. En aquest context podem trobar alguna referència tangencial a les *Partidas*. En el Títol XXXII de la Tercera Partida trobem l'obligació de reparar i mantenir les edificacions com si fossin noves. Però, de fet, aquestes regulacions tenen més una finalitat de seguretat que no pas estètica.³⁶² Una altra referència rudimentària de defensa del Patrimoni Històric a l'Espanya medieval la trobarem també a alguns Furs i a les *Partidas*, on es contemplaven una tutela especial sobre certs edificis tot i que la seva finalitat no era protegir els seu valor històric o artístic sinó a l'eficàcia de la seva finalitat militar³⁶³. Així trobem a la Primera Partida, Título XIII de la Ley III que diu "*Santas cosas y sagradas y religiosas, así como la iglesia, y los monumentos y las otras cosas semejantes no las pueden los hombres recibir a empeños ni se pueden obligar, fuera de por cosas señaladas*".*que pena merecen los que quebranten los monumentos*", i a la Tercera Partida, Título XXVIII de la Ley XLV el "*tesoro que se halla en la heredad propia o ajena*".³⁶⁴ En relació als béns de l'Església, a la mateixa

³⁶¹ GARCIA FERNANDEZ, J.: "Presupuestos jurídico-constitucionales de la legislación sobre Patrimonio Histórico", *Revista de Derecho Público*, nº 27-28, Madrid, 1987, p. 187-188.

³⁶² La referència a la Tercera Partida la trobem a BARRERO RODRÍGUEZ, C., *La ordenación del patrimonio histórico*, Civitas, Sevilla, p. 35.

³⁶³ PEREZ LUÑO, AE: "Artículo 46" en el volum *Comentarios a las leyes políticas. Constitución española de 1978*, Tomo IV, Ed. EDERSA, Madrid, 1984, p. 284.

³⁶⁴ *Las Siete Partidas del sabio Rey don Alonso el nono, nuevamente glosadas por el Licenciado Gregorio López, del Consejo Real de Indias de su Majestad*. Andrea de Portonaris, ed. Salamanca, 1555. (reproducción facsímil, BOE, 1985)

Tercera Partida, Título XXVII, Ley XXII *“Toda cosa sagrada o religiosa o santa que es establecida en servicio de Dios no es en poder de ningún hombre el señorío de ella, ni puede ser contada entre sus bienes; y aunque los clérigos las tengan en su poder, no tienen el señorío de ellas, mas tiénenlas así como guardadores y servidores. Y porque ellos han de guardar estas cosas”*

Es tracta, en definitiva, d'un ordenament jurídic orientat a les funcions amb fins de policia sobre construccions o de control sobre determinats béns amb valor simbòlic però sense entrar en la idea de gaudi col·lectiu dels mateixos ni tant sols en la regulació del col·leccionisme. Tot i així cal considerar-lo com un antecedent rudimentari del Dret del Patrimoni Històric.

En definitiva, la regulació del segle XVIII comporta l'aparició d'una normativa clarament intervencionista de l'Estat amb la finalitat de protegir el Patrimoni Històric i impulsar les Belles Arts.

Però és al llarg del segle XIX quan apareixen les normes més clarament conservacionistes. Aquestes normes varen ser, malgrat tot, escasses i sense prou continuïtat. Molt sovint es buscava més la solució a problemes concrets i situacions puntuals que no pas una pretensió d'abastir la totalitat del Patrimoni Històric.

Fins el segle XIX el reconeixement dels béns històrics no tenia una base jurídica sinó, més aviat, social. Així, d'una banda, la literatura narrava els esdeveniments i les fites de l'antiguitat. Era una forma de traslladar al present i de reconèixer el protagonisme de determinats personatges del passat, ja fossin eclesiàstics o civils. Però, d'altra banda el reconeixement va ser el purament estètic, narrat pels viatgers, recopilant testimonis o imatges gràfiques, des d'un punt de vista subjectiu. No serà, com veurem, fins a l'aparició de la Reial

Cèdula de 1803 on ens trobem amb una norma jurídica amb voluntat de catalogar tots els béns d'una forma sistemàtica³⁶⁵. La primera disposició normativa que regula de forma explícita el Patrimoni Històric és doncs la Reial Cèdula de 6 de juliol de 1803, que encomana a l'Acadèmia de la Història el recollir i conservar els monuments antics que es descobreixin, per tal d'impedir la seva destrucció. A la Llei de 26 de març de 1802, Carles IV promulga la Instrucció “*sobre el modo de recoger y conservar los monumentos antiguos, que se descubren en el reino, bajo la inspección de la Real Academia de la Historia.*” Aquesta norma s'inspira en la regulació francesa i va ser la primera norma jurídica que va introduir la idea d'elaborar un catàleg dels béns històrics. Va establir unes mínimes mesures de protecció i la possibilitat de què fossin adquirides per l'Estat per tal d'assegurar la seva protecció.

Nogensmenys, tot i la seva promulgació els seus efectes van ser limitats per la manca de compliment de la mateixa i pels nombrosos canvis de règim.

Vistos aquests antecedents més o menys anecdòtics, molts autors situen en el segle XX l'inici de la normativa proteccionista del Patrimoni Històric,³⁶⁶ coincidint amb la fi de l'absolutisme i amb l'aparició del pensament de la Il·lustració o *Siglo de las Luces*. Sense afany d'aprofundir en aquest

³⁶⁵ Aquesta Reial Cèdula és citada a MAIER ALLENDE, J.: *Noticias de Antigüedades en las Actas de las Sesiones de la Real Academia de la Historia (1793-1833)*, Real Academia de la Historia, Madrid, 2003, p. 22 i 23. En aquesta obra es descriu la Cèdula de la següent forma: “*La Real Cédula se compone, tras un preámbulo, de siete artículos en los que se definen los objetos muebles e inmuebles que son susceptibles de conservación, la propiedad de los monumentos y las gratificaciones, el modo de recoger los datos y los objetos hallados y finalmente los deberes de los Juristas, en los que recae a principal responsabilidad de la conservación de los monumentos. Nos encontramos, pues, ante la primera medida legislativa promulgada en España relativa a la conservación y protección del Patrimonio Histórico, Arqueológico y Artístico.*”

³⁶⁶ GARCIA DE ENTERRIA, “Consideraciones sobre una nueva legislación del patrimonio artístico, histórico y cultural”, REDA, núm. 39, 1983, p. 576; BARRERO RODRIGUEZ, C: *La ordenación jurídica del patrimonio histórico*, Civitas, Madrid, 1990; GARCIA FERNANDEZ, J.: “Presupuestos jurídico-constitucionales de la legislación sobre Patrimonio Histórico”, *Revista de Derecho Público*, nº 27-28, Madrid, 1987.

pensament, podem dir que es basava en l'imperi de la raó per combatre la ignorància i les supersticions que, en la seva vessant estètica, va tenir el seu reflex en el Neoclassicisme. Aquest moviment té les seves arrels en el desig de recuperar els vestigis de passat. Aquest corrent artístic s'inspirava en l'art clàssic grecoromà i va sorgir en aquesta època com a reacció a l'art Barroc i Rococó. Els descobriments de Pompeia i Herculà³⁶⁷ van impulsar l'interès per l'art clàssic. Aquest era entès com transmissor de valors de racionalisme que lligaven bé amb el pensament il·lustrat de l'època.

Veurem a continuació un anàlisi de les principals lleis sobre el Patrimoni Històric dictades al llarg del segle XX.

- La Llei de 7 de juliol de 1911³⁶⁸.

Ja entrat el segle XX, s'ha de fer referència en primer lloc a la Llei de 7 de juliol de 1911 que va significar la primera llei integral de protecció del Patrimoni Històric espanyol en la línia del que estava succeint en altres països europeus³⁶⁹. En aquesta norma s'introdueixen definicions del que s'havia d'entendre per excavacions arqueològiques i el que s'entenia comprès dintre de la categoria d'antiguitats. Va disposar la formació d'un inventari de les ruïnes monumentals i atorgava a l'Estat algunes facultats en ordre a protegir aquest patrimoni. Així, preveia que l'Estat pogués suspendre reformes que

³⁶⁷ Per a un major aprofundiment del descobriment de Pompeia i Herculà en l'època de Carles III és recomenable FERNANDEZ MURGA, F.: *Carlos III y el descubrimiento de Herculano, Pompeya y Estabia*, Universidad de Salamanca, Salamanca, 1989.

³⁶⁸ Publicada a la Gaceta de Madrid núm. 189 el 8 de juliol de 1911.

³⁶⁹ A la Gran Bretanya, la Llei de protecció de monuments de 1900; a França, la llei de 31 de desembre de 1913 sobre els monuments històrics de caràcter civil; a Itàlia, la llei de 20 de juny de 1902.

“contradigan el espíritu de esta ley” . També reservava a l'Estat la realització d'excavacions en propietats de particulars (article 4); atribuïa a l'Estat les antiguitats descobertes casualment (article 5) i atorgava a l'Estat la concessió d'autoritzacions per a efectuar excavacions (article 7). Es preveia que la propietat dels objectes descoberts pels autors d'excavacions autoritzades fos concedida a aquests (article 8) excepte de si es tractava de persones estrangeres sobre els que imposava condicions molt més dures per a dificultar que passessin a mans estrangeres.

Aquesta llei va ser desenvolupada pel reglament aprovat mitjançant el Real Decreto d'1 de març de 1912 . L'objecte central d'aquesta regulació van ser les excavacions arqueològiques i la conservació de les antiguitats, definides com a obres d'art i productes industrials pertanyents a les “edats prehistòrica, antiga i mitja”. Al reglament, però, concretava que l'antiguitat de les mateixes havia de ser anterior al regnat de Carles V. Per tant, es consideraven antiguitats de les excavacions arqueològiques subjectes a la protecció de la llei, les anteriors a 1556, sense perjudici de que, es pugui estendre a altres edificis d'importància arqueològica. A més, preveia la sanció de les destruccions intencionades, la prohibició d'exportació dels mateixos, el dret de templeig per part de l'Estat i la prohibició de fer reformes en monuments contràries a “l'esperit de la cultura”.

- La Llei de 4 de març de 1915 sobre Monuments arquitectònics.

El 4 de març de 1915 es va dictar una llei dirigida a la protecció del patrimoni arquitectònic³⁷⁰. Es tracta de la llei de monuments arquitectònics artístics.

³⁷⁰ Publicada a la Gaceta de Madrid núm. 64 de 5 de març de 1915.

Aquesta norma va introduir la novetat de no considerar la propietat privada com a exclosa del seu àmbit de protecció, la qual cosa va significar, en els anys posteriors, un augment significatiu de béns protegits, evitant així la seva destrucció. Introdueix també la necessitat d'incoar un expedient administratiu que aporta major definició jurídica al identificar individualment els béns integrants del patrimoni a protegir.

Igualment, la llei de l'any 1915 preveia l'adquisició per part de l'Estat, el Municipi o la Província dels immobles declarats "arquitectonico-artístic" (o que estigui en tràmits de declarar-se) que el particular vulgui enderrocar. En aquest cas, l'Estat té el dret de tempteig i retracte per a comprar-lo. En cas de no exercir-lo la llei preveia que el propietari pogués disposar lliurement de l'immoble.

En l'article 3 la llei de l'any 1915 es prohibeix l'exportació de parts de monuments que no hagin estat expressament inclosos al catàleg.

Com a normes dictades amb posterioritat destacarem les següents relacionades amb l'exportació de béns artístics:

- Reial Decret de 16 de febrer de 1922, sobre l'exportació d'objectes artístics³⁷¹;
- Reial Ordre de 29 d'agost de 1922 sobre la limitació a l'exportació d'objectes artístics³⁷²;
- Reial Ordre de 8 de novembre de 1922 per la que es dicten regles per a l'exportació de béns artístics³⁷³;

³⁷¹ Publicat en la Gaceta de Madrid núm. 50 de 19 de febrer de 1922.

³⁷² Publicada en la Gaceta de Madrid núm. 246 de 3 de setembre de 1922.

³⁷³ Publicada en la Gaceta de Madrid núm. 315 de 11 de novembre de 1922.

- Reial Decret de 9 de gener de 1923, relatiu a la necessitat d'autorització prèvia per a l'alienació vàlida d'obres artístiques, històriques o arqueològiques de caràcter religiós³⁷⁴. En l'article tercer del Reial Decret de 9 de gener de 1923 que regulava els béns en propietat de l'Església, no es permetia la transmissió dels béns sense complir, prèviament, els tràmits previstos en la regulació canònica recollida en el Codex Juris Canonici. En la cas de no observar-se les disposicions, les transmissions es consideraran nul·les.

- El Reial Decret Llei de 9 d'agost de 1926³⁷⁵.

Mitjançant Decret de 3 de novembre de 1925, sota la Dictadura de Primo de Rivera, es va constituir una comissió per elaborar una llei per a la protecció de la riquesa artística d'Espanya. Tal i com diu la seva exposició de motius, la finalitat de la mateixa era la d'evitar la pèrdua dels elements històrics al mateix temps que es procurava l'admiració i coneixement de les manifestacions artístiques de la cultura. Veiem com s'aspira a un pas més enllà del pur conservacionisme que havia imperat fins aquells moments, introduint també la finalitat de difusió del patrimoni cultural. És per aquest motiu que amb aquesta disposició es pretén donar un gir a la legislació, fins aleshores, vigent³⁷⁶. Com a resultat dels treballs d'aquesta comissió es va aprovar el Decret-Llei de 9

³⁷⁴ Publicada en la Gaceta de Madrid núm. 10 de 10 de gener de 1923.

³⁷⁵ Publicat en la Gaceta de Madrid núm. 227 de 15 d'agost de 1926.

³⁷⁶ L'exposició de motius diu, textualment: "Por eso hemos de dar mayor espiritualidad y fuerza a nuestra legislación, que serían inútiles nuestros esfuerzos, y obra lenta e ineficaz y torpe la conservación y rescate de nuestra riqueza artística y monumental si este Decreto-Ley hubiera de inspirarse en iguales principios y doctrinas en que aquellas otras leyes que lo precedieron fueron inspiradas (...)".

d'agost de 1926³⁷⁷ relatiu al Tresor artístic arqueològic nacional (que va ser conegut com a "Decreto Callejo" per ser aquest el nom del Ministre de torn). Aquesta norma introdueix una nova categoria de protecció: el Tresor Artístic Nacional, format pel "conjunt de béns mobles i immobles dignes de ser conservats per a la Nació per raons d'Art i Cultura". Incorpora, a més de les edificacions aïllades, els "conjunts d'elles, llocs de reconeguda i peculiar bellesa, la protecció i conservació dels quals siguin necessàries per a mantenir l'aspecte típic, artístic i pintoresc característic d'Espanya". A més incorpora els nous criteris conservacionistes que contemplen també l'entorn del béns.

Altres normes dictades a l'estela de l'esmentada llei de 1926 són les següents:

- Reial Ordre Circular de 24 d'agost de 1926 per tal de recordar als Governadors civils que extremin la vigilància per a la conservació del Tresor artístic nacional³⁷⁸;
- Reial Decret de 19 de novembre de 1926 disposant mesures sobre el Patronat per la protecció, conservació i acreixement del Tresor Artístic Nacional³⁷⁹;
- Reial Decret de 2 de juliol de 1930 sobre alienació d'obres artístiques, històriques o arqueològiques³⁸⁰.

³⁷⁷ Publicat a la Gaceta de Madrid núm. 227 el 15 d'agost de 1926.

³⁷⁸ Publicat en la Gaceta de Madrid núm. 237 de 25 d'agost de 1926.

³⁷⁹ Publicat en la Gaceta de Madrid núm. 324 de 20 de novembre de 1926.

³⁸⁰ Publicat en la Gaceta de Madrid núm. 186 de 5 de juliol de 1930.

- La regulació del Patrimoni Històric durant la II República.

La regulació en aquest període està marcada per dos fets. D'una banda, la nova Constitució de 1931, i de l'altra banda, per l'aprovació dels Estatuts d'Autonomia a Catalunya i al País Basc que els atorgaven competències normatives pròpies³⁸¹.

El reconeixement constitucional que va significar la inclusió de l'article 45 de la Constitució republicana³⁸² va tenir el seu trasllat legislatiu en diverses normes proteccionistes de la cultura i del patrimoni que incloïen també els béns de propietat privada. A més, l'article 48 de la Constitució republicana matisava, quant a la distribució de competències, que *"El servicio de la cultura es atribución esencial del Estado (...)"*.

Allò nou de la regulació republicana és, d'una banda, el reconeixement constitucional de la protecció del Patrimoni Històric, i d'altra banda, la definició conjunta de tota la riquesa artística del país, independentment de la seva titularitat. La funció de protecció corresponia a l'Estat. Com a primer pas, es va dictar la llei de 10 de desembre de 1931 la qual tenia com a objectiu la catalogació del Patrimoni Històric. Així, la Llei de 1931 regulava, la transmissió

³⁸¹ Per a un estudi en profunditat de la regulació normativa del Patrimoni Històric en aquest període es pot consultar: GARCIA FERNANDEZ, J.: "La regulación y la gestión del Patrimonio Histórico-Artístico durante la Segunda República", *Revista Electrónica de Patrimonio Histórico*, diciembre 2007

³⁸² L'article 45 de la Constitució de 9 de desembre de 1931 deia que:
"Toda la riqueza artística e histórica del país, sea quien fuere su dueño, constituye tesoro cultural de la Nación y estará bajo la salvaguardia del Estado, que podrá prohibir su exportación y enajenación y decretar las expropiaciones legales que estimare oportunas para su defensa. El Estado organizará un registro de la riqueza artística e histórica, asegurará su celosa custodia y atenderá a su perfecta conservación. El Estado protegerá también los lugares notables por su belleza natural o por su reconocido valor artístico o histórico."

de béns artístics, arqueològics i històrics de més de cent anys, assumint la regulació anterior feta mitjançant Decrets³⁸³.

L'article 45 de la Constitució de 1931 va conduir finalment a l'elaboració de la Llei de sobre la defensa, conservació i acreixement del Patrimoni Artístic Nacional de 13 de maig de 1933³⁸⁴. Aquesta Llei republicana de 13 de maig de 1933 va suposar un canvi respecte la regulació anterior continguda al Reial Decret de 1926, canvi que ha estat discutit per la doctrina³⁸⁵.

Entrant ja en l'anàlisi d'aquesta Llei republicana de l'any 1933, veurem com en el seu article 31 es preveu que per reglament es determinaran les condicions per a la transmissió de monuments històrico-artístics propietat de Corporacions civils o religioses a particulars. En les vendes d'aquests monuments l'Estat es reservava el dret de tempteig. A més, l'Estat té la potestat de l'expropiació forçosa en els casos d'utilitat pública (article 34). Pel que fa a les transmissions entre particulars de béns mobles, l'article 41 reconeix la llibertat en les operacions d'aquests béns amb els fins de comerç d'antiguitats i obres d'art tot i que hauran de posar-ho en coneixement de la Junta Superior del Tresor Artístic quan el valor de la transacció sigui superior a 50.000 pessetes. També en aquesta cas l'Estat es reserva el dret de tempteig.

³⁸³ Aquesta Llei incloïa el contingut del Decret de 22 de maig de 1931 el qual regulava l'alienació d'immobles i objectes artístics, arqueològics o històrics (Gaceta de Madrid de 23 de maig de 1931, núm. 143); el Decret de 3 de juliol de 1931 pel qual es prohibia temporalment l'exportació de tot objecte artístic, arqueològic o històric (Gaceta de Madrid de 4 de juliol de 1931, núm. 185)

³⁸⁴ Publicada en la Gaceta de Madrid núm. 145 de 25 de maig de 1933.

³⁸⁵ Així per PARADA VÁZQUEZ, aquesta nova llei oblida la importància de la coordinació d'aquesta regulació amb les normes de l'activitat urbanística (PARADA VÁZQUEZ, Op. cit. p. 236). En canvi, per GARCIA FERNANDEZ comporta atorgar una protecció major als béns del Patrimoni Històric al contribuir a legitimar una acció pública limitadora de drets i interessos subjectius. (GARCIA FERNANDEZ, J.: "La regulación y la gestión del Patrimonio Histórico-Artístico durante la Segunda República (1931-1939)", *Revista electrónica del Patrimonio Histórico*, 2007, p.9).

Altres normes que es van dictar en desenvolupament d'aquesta Llei, i sense ànim de ser exhaustiu, van ser les següents disposicions:

- Reglament per les Exposicions nacionals de Belles Arts, aprovat mitjançant el Decret de 13 de març de 1934³⁸⁶;
- Decret de 31 de maig de 1934 pel qual es crea la Junta de Protecció al Madrid Artístic, Històric i Monumental³⁸⁷;
- Decret de 24 de febrer de 1936 pel qual es va restablir la Direcció General de Belles Arts³⁸⁸;
- Reglament per a l'aplicació de la Llei del Tresor Artístic Nacional, aprovat mitjançant en Decret de 16 d'abril de 1936³⁸⁹.

En l'àmbit autonòmic, a Catalunya, al llarg d'aquest període, la Generalitat va tenir ocasió de dictar diverses disposicions a l'empara de les competències reconegudes a l'article 7 de l'Estatut d'Autonomia de Catalunya³⁹⁰. Farem esment a dues lleis. La primera és la Llei del Servei de Biblioteques, Arxius, Museus i Patrimoni Històric, Artístic i Científic de Catalunya, de 28 de març de 1934³⁹¹. La segona és la Llei de Conservació del Patrimoni Històric, Artístic i Científic de Catalunya de 3 de juliol de 1934³⁹² que, degut als esdeveniments històrics, va tenir una vida efímera. Aquestes lleis van ser dictades a l'empara

³⁸⁶ Publicat a la Gaceta de Madrid de 15 de març de 1934 (núm. 74).

³⁸⁷ Publicat a la Gaceta de Madrid de 2 de juny de 1934 (núm. 153).

³⁸⁸ Publicat a la Gaceta de Madrid de 25 de febrer de 1936 (núm. 56).

³⁸⁹ Publicat a la Gaceta de Madrid de 17 d'abril de 1936 (núm. 108).

³⁹⁰ L'article 7 de l'EAC de 1932 (publicat al Butlletí Oficial de la Generalitat de Catalunya núm. 19 de 15 d'octubre de 1932) disposava que: "*La Generalitat s'encarregarà dels serveis de Belles Arts, Museus, Biblioteques, conservació de Monuments i Arxius, menys el de la Corona d'Aragó.*"

³⁹¹ Publicada al Butlletí Oficial de la Generalitat de Catalunya de 30 de març de 1934 (núm. 89)

³⁹² Publicada al Butlletí Oficial de la Generalitat de Catalunya de 5 de juliol de 1934 (núm. 186).

de l'Estatut d'Autonomia de Catalunya que, en el seu article 7, assignava a la Generalitat competències en "serveis de Belles Arts, Museus, Biblioteques, Conservació de monuments i arxius". Algunes de les seves disposicions regulaven aspectes ja tractats en la llei estatal de l'any 1933, com ara les circumstàncies de les exportacions o la potestat de la Generalitat d'incuitar els béns. El dret de tempteig, en aquesta cas era a favor de la Generalitat que també s'atribuïa, a diferència de l'Estat, el dret de retracte. Els particulars podien acollir-se a beneficis fiscals, sempre que tinguessin els seus béns inclosos en el Registre corresponent. Aquest benefici consistia en el tractament fiscal d'aquests béns com si es tractés de béns públics (article 15). Pel que fa a la seva transmissió entre particulars, aquesta es podia fer lliurement però amb l'obligació de comunicar-ho prèviament a la Direcció General del Patrimoni Històric, Artístic i Científic (articles 17 a 19). En el cas de que es tractés d'una donació a favor de Museus, Arxius o Biblioteques aquestes estaven exemptes del pagament de tota mena de contribució, d'acord amb els requisits previstos en l'article 24 d'aquesta disposició. En la mateixa línia que la llei estatal de l'any 1933, es preveu el destí finalista dels ingressos per les entrades als Museus, per les multes a l'exportació fraudulenta, etc, al sosteniment dels monuments. En desenvolupament de la Llei del Servei de Biblioteques, Arxius, Museus i Patrimoni Històric, Artístic i Científic es van dictar els Decrets de 4 de gener de 1936 pel qual es va desenvolupar territorialment el Patronat de Cultura³⁹³. Cal destacar també la Llei de la República de 13 de setembre de 1932 per la que es dispensava a la Generalitat de Catalunya i a l'Adjuntament de Barcelona dels impostos del Timbre i de Drets Reals per la compra d'obres d'art propietat

³⁹³ Publicat al Butlletí Oficial de la Generalitat de Catalunya de 9 de gener de 1936 (núm. 9).

de Luis Plandiura³⁹⁴. Com a contrapartida, l'hauran de conservar, sense vendre-se-la i facilitar la seva visita al públic.

Finalment cal fer referència al Decret de 26. de març de 1938 dictat pel Govern de la República amb seu a Barcelona pel qual es declarava il·legal el comerç d'antiguitats i obres d'art³⁹⁵.

³⁹⁴ Publicada a la Gaceta de Madrid de 15 de setembre de 1932 (núm. 259).

³⁹⁵ Publicat en la Gaceta núm. 87 de 28 de març de 1938.

- La regulació del Patrimoni Històric durant l'etapa franquista.

Una de les primeres disposicions destacables d'aquest període és el Decret de l'any 1949³⁹⁶ sobre la protecció dels castells. Així, d'acord amb aquesta disposició, tots els castells del país passen a estar sota la protecció de l'Estat.

La Llei sobre conservació del Patrimoni Historicoartístic de 22 de desembre de 1955³⁹⁷ va modificar alguns aspectes de la llei de l'any 1933. Van estar vigents fins a l'aprovació, ja en democràcia, de l'actual Llei 16/1985, de 25 de juny, del Patrimoni Històric Espanyol.

Aquesta llei de 1955, comporta un canvi respecte a la regulació anterior. Intenta corregir algunes de les mancances de la legislació republicana. D'aquesta forma prohibeix els usos incompatibles amb el valor i significació artística dels monuments. Preveu la prèvia autorització dels projectes per part del *Ministerio de Educación Nacional* i la imposició de sancions davant el seu incompliment.

L'antecedent significatiu i immediat a la LPHE del 1985 és la Llei de 1933 modificada per la Llei de 1955. Aquesta llei d'origen republicà contenia tres preceptes dedicats a les mesures de foment: l'article 48 en el que estableixia una exempció a les transmissions de drets reals sobre col·leccions artístiques, arqueològiques o històriques propietat de particulars³⁹⁸; el 24 que contemplava

³⁹⁶ Decret de 22 d'abril de 1949, sobre protecció de Castells espanyols, publicat al BOE de 5 de maig de 1949 (núm. 125)

³⁹⁷ Publicada al BOE de 25 de desembre de 1955 (núm. 359)

³⁹⁸ La Llei relativa al Patrimoni Artístic Nacional de 13 de maig de 1933 disposava que: "*Artículo 48. El propietario de una colección artística, arqueológica, histórica, que de manera regular facilite su estudio y su reproducción fotográfica o dibujada, etc., podrá. obtener la exención de los derechos reales que en las transmisiones hubiera de pagar por el valor de los objetos que formen su colección. Será requisito indispensable para obtener esta ventaja un informe razonado de la Junta Superior del Tesoro Artístico sobre la importancia y valor artístico, arqueológico o histórico de la colección y el compromiso solemnemente contraído por el propietario.*" (Gaceta de Madrid núm 145 de 25.5.1933)

la concessió d'auxilis a particulars per a la realització de determinades actuacions sobre béns històrics; i l'article 30 que equiparava els edificis declarats monuments històrico-artístics als monuments públics a efectes contributius³⁹⁹. Finalment, l'article 3 de la Llei reformada que declarava exempts de càrregues fiscals als immobles històrico-artístics⁴⁰⁰.

Posteriorment es dicten els decrets de 1958⁴⁰¹ i 1963⁴⁰² sobre monuments provincials i locals d'interès historicoartístic. Amb aquestes disposicions es crea una categoria nova de monuments (els monuments provincials o locals d'interès històrico-artístic) per tal de dotar d'una millor protecció a un gran nombre de monuments "menors" que l'Estat no arriba a abastar (creus de terme, ermites, portes de ciutats, cases consistorials, torres, etc). A més, en l'article segon del decret de 1958 dota a aquests béns dels mateixos beneficis que els assenyalats per als monuments històrico-artístics, entre les que cal entendre també inclosos els avantatges fiscals.

³⁹⁹ La Llei relativa al Patrimoni Artístic Nacional de 13 de maig de 1933 disposava que: "*Artículo 24. Los propietarios y poseedores de monumentos histórico-artísticos estan obligados a realizar las obras de consolidación y conservación necesarias que la Junta Superior determine, oído el Arquitecto de la zona. En casos justificados, La Junta podrá conceder un auxilio o un adelanto o incoar expediente de expropiación.*" (Gaceta de Madrid núm 145 de 25.5.1933)

⁴⁰⁰ L'article 3 de la Llei de 22 de desembre de 1955 sobre conservació del patrimoni històric-artístic disposava que "En correspondencia a las limitaciones que impone esta Ley, los inmuebles histórico-artísticos quedan exentos de cargas fiscales, de conformidad con los principios inspiradores de la vigente Ley del Tesoro Artístico, de trece de mayo de mil novecientos treinta y tres." (BOE núm. 359 de 25.12.1955)

⁴⁰¹ Decret de 22 de juliol de 1958 pel qual es crea la categoria de monuments provincials i locals, publicat en el BOE de 13 d'agost de 1958 (núm. 193).

⁴⁰² Decret 1864/1963. d'11 de juliol, pel qual es modifica el de 22 de juliol de 1958, publicat en el BOE de 8 d'agost de 1963 (núm. 189).

El Decret de 1970⁴⁰³ va qual va crear les Comissions del Patrimoni Històric-artístic en totes les poblacions declarades monuments o conjunts històric-artístic.

La llei 26/1972, de 21 de juny, per a la defensa del Tresor Documental i Bibliogràfic de la Nació i regulació del comerç d'exportació d'obres procedents del mateix⁴⁰⁴ va introduir la definició exhaustiva de què calia entendre per patrimoni documental i bibliogràfic⁴⁰⁵. Quan a la possibilitat de transmissió d'aquests béns, a l'article sisè es senyala la llibertat de transmissió o cessió d'ús, però sempre dintre del territori nacional i amb l'obligació de donar comptes al *Servicio Nacional del Tesoro Documental y Bibliográfico*, amb indicació del futur propietari i del preu de transmissió.

Pel que fa al comerç exterior, el principi general és el de prohibir la seva exportació. Nogensmenys, s'estableixen unes condicions per a permetre l'exportació en determinades circumstàncies. Així, l'article deu permet la sortida de les peces que haguessin estat importades en una època no superior als vint anys. També es podran realitzar quan es compti amb l'informe favorable preceptiu del Ministeri d'Educació i Ciència. A més en tots aquests casos l'Estat

⁴⁰³ Decret 3194/1970, de 22 d'octubre, sobre protecció de monuments i conjunts històric-artístics publicat al BOE de 9 de novembre de 1970 (núm. 268).

⁴⁰⁴ Publicada al BOE de 22 de juny de 1972 (núm. 149)

⁴⁰⁵ L'article primer de la llei considera que el Tresor documental i bibliogràfic de la nació està constituït per:

"a) El original y copias de las obras literarias, históricas, científicas o artísticas de más de cien años de antigüedad que se hayan dado a la luz por medio de la literatura manuscrita o impresa.

b) Todos los documentos o escritos de las mismas características y antigüedad.

c) Las obras individuales, documentos o colecciones bibliográficas que, sin tener aquella antigüedad hayan sido producidas o coleccionadas por personas o Entidades distinguidas en cualquier esfera de actividad y que puedan contribuir en el futuro al estudio de su personalidad o del campo de su actuación. Quedan exceptuados en este caso las obras o documentos de cualquier persona, mientras viviere.

d) Los fondos existentes en las Bibliotecas y Archivos de la Administración Pública, Central o Local e Institucional, cualquiera que sea la época a que pertenezcan".

es reserva el dret de tempteig i retracte sobre documents i manuscrits centenaris i sobre llibres de més de dos-cents anys en les condicions establertes en la llei. Aquesta llei també recorda altres potestats exorbitants de l'Estat en la transmissió d'aquests béns com ara el decomís i l'expropiació.

A l'any 1973 es dicta el Decret 449/1973, de 22 de febrer, pel qual es col·loquen sota la protecció de l'Estat els "horreos" o "cabazos" antics existents a Astúries i Galícia⁴⁰⁶.

Finalment, senyalarem que, durant la transició, es va dictar el Real Decret 1346/1976, de 9 d'abril, pel qual s'aprova el text refós de la Llei sobre règim del Sòl i Ordenació Urbana⁴⁰⁷. Els articles divuit i dinou d'aquesta disposició estan dedicats a la conservació i valoració del Patrimoni Històric i artístic (juntament amb les belleses naturals) i assenyalen l'àmbit que abastarà el planejament urbanístic en aquest tipus de béns.

4.2 L'actual Llei PHE.

Per tot l'exposat fins el moment podem parlar actualment de l'existència d'un Dret Patrimoni Històric que es configuraria com a una branca especial del Dret Administratiu⁴⁰⁸. Nogensmenys estem davant d'un Dret que, tot i estar dominat pel Dret Administratiu (pel paper predominant de les institucions públiques), es tracta d'una branca del Dret amb un contingut heterogeni que té com a punt de

⁴⁰⁶ BOE núm. 62 de 13.3.1973.

⁴⁰⁷ BOE núm. 144 de 16.6.1976.

⁴⁰⁸ GARCIA FERNANDEZ, J.: "Presupuestos jurídico-constitucionales de la legislación sobre Patrimonio Histórico", *Revista de Derecho Público*, nº 27-28, Madrid, 1987. p 200.

referència l'article 46 de la Constitució. Aquesta heterogeneïtat es manifesta en la regulació sobre tres plans diferents. En primer lloc, en la fixació de finalitats diferents, com hem vist en el capítol anterior d'aquest treball⁴⁰⁹. En segon lloc, pels diferents nivells d'actuació administrativa: acció de policia (sobre construccions, excavacions i exportacions), gestió tributària, comerç exterior, penal, expropiació forçosa, etc. I, en tercer lloc, per la intervenció en àmbits materials diversos com l'arquitectura, l'art, l'arqueologia, l'urbanisme, etc.

En el marc d'aquestes circumstàncies es va dictar la Llei 16/1985, de 25 de juny, del Patrimoni Històric Espanyol amb la finalitat d'establir un nou règim jurídic per a la protecció, acreixement i transmissió a les generacions futures del Patrimoni Històric Espanyol. A partir de la lectura del Preàmbul de la LPHE podem entendre que aquesta llei persegueix, en síntesi, els següents objectius:

1. Donar compliment al manament constitucional pel qual ha de desenvolupar els principis constitucionals relacionats amb el Patrimoni Històric, tal i com hem exposat en l'apartat anterior i els quals abordarem des de la perspectiva estrictament fiscal en el capítol següent.

2. Servir com a una mena de Codi de legislació interna. En aquest sentit es delimita un nou concepte de Patrimoni Històric lligat al concepte de propietat en el que cal dissociar les facultats de domini sobre els mateixos per tal de garantir el seu gaudi col·lectiu. Així s'estableixen unes càrregues sobre la propietat privada com són el control de la seva restauració, les facultats d'inspecció administrativa, l'obligatorietat de visita o exposició i, finalment, la notificació de la seva alienació i exportació a l'Administració. Totes aquestes càrregues

⁴⁰⁹ Com hem vist aquestes finalitats són les de conservació, acreixement i transmissió a les generacions futures.

orientades a l'interès general són les que donen sentit als beneficis fiscals assignats en contrapartida.

3. L'adaptació de la regulació del Patrimoni Històric a tots els tractats i convenis internacionals signats per Espanya que ja hem exposat en un altre apartat d'aquest treball.

4. L'adaptació a la distribució de competències de les diferents administracions territorials. Aquest aspecte no ha estat exempt de conflictivitat, tal com tindrem ocasió d'analitzar en l'apartat 7 d'aquest capítol. En aquest punt cal afegir la complicació que representa la possibilitat que les Comunitats Autònomes també comptin amb potestats per establir les seves pròpies categories de protecció. Cal tenir en compte que les Comunitats Autònomes en virtut de les seves competències consolidades a rel de la STC 17/1991, també estan facultades per a regular categories o tipus de protecció que no necessàriament coincideixen amb la regulació estatal que es deriva de la LPHE. Això comporta certa complicació, especialment a l'hora d'aplicar els beneficis fiscals que, molt sovint, depenen de lleis estatals.

5. La llei també estableix diferents nivells de protecció del béns de PHE (són tots el béns de valor històric, artístic, científic o tècnic) que formen l'aportació espanyola a la cultura universal. Del preàmbul de la LPHE posa de manifest que les mesures de protecció i foment no es despleguen de manera uniforme sobre la totalitat dels béns que es consideren integrants, en virtut de la Llei del Patrimoni Històric. D'aquesta forma, la LPHE estableix diferents nivells de protecció que es corresponen amb diferents categories legals. En definitiva, a l'entorn del concepte de bé del Patrimoni Històric Espanyol s'estructuren les mesures essencials de la llei i es precisen les tècniques d'intervenció.

No ens estendrem més en l'estudi del redactat de l'articulat de la LPHE en aquest apartat ja que aquesta tasca la desenvoluparem de forma puntual en cada apartat en funció de l'aspecte concret que abordem.

5. Les formes d'intervenció de l'Administració Pública en relació al Patrimoni Històric: la fiscalitat com a mesura de foment.

5.1 La internacionalització de les mesures de foment del Patrimoni Històric.

Hem vist com la utilització de les mesures fiscals en relació al Patrimoni Històric troba la seva primera referència en els instruments de cooperació internacional. Així, la Recomanació sobre la preservació de béns culturals posats en perill per treballs públics o privats (Conferència de París de 19 de novembre de 1968), en el punt 17è de l'apartat dedicat a les mesures financeres de conservació i salvació preveu que: *“Los Estados Miembros deberían estimular a los propietarios de edificios de importancia artística o histórica, incluyendo los edificios que formen parte de un conjunto tradicional, así como a las personas que habiten en un barrio histórico de zonas urbanas y rurales urbanizadas para que protejan el carácter y la belleza de los bienes culturales de que disponen y que puedan sufrir daños como consecuencia de obras públicas o privadas, mediante: a) Disminución de impuestos”*.

En el mateix sentit, la Recomanació sobre l'intercanvi internacional de béns culturals (19ena Conferència de Nairobi de 26 de octubre a 30 de novembre de 1976), ratificada per Espanya el 2 d'octubre de 2001, en l'apartat de recomanacions es contempla que *“los Estados Miembros deberían adaptar las leyes o los reglamentos existentes o adoptar nuevas disposiciones legislativas*

o reglamentarias en materia de propiedad pública, en materia fiscal y de aduana, y tomar todas las demás medidas necesarias para permitir o facilitar exclusivamente con fines de intercambios internacionales de bienes culturales”

La Recomanació sobre la protecció de béns culturals mobles (20ena. Conferència de París de 24 d'octubre a 28 de novembre de 1978) estableix una sèrie de prevencions en relació a les col·leccions privades entre les que contempla: “*medidas de incentivo a los propietarios, tales como ayudas a la conservación de los objetos incluidos en esos inventarios y medidas fiscales apropiadas” així com la possibilitat de “conceder beneficios fiscales a aquellos que hagan donación o legado de bienes culturales a los museos e instituciones similares”.*

Posteriorment, cal destacar la Convenció sobre la protecció del patrimoni cultural i natural del món (17ena. Conferència de París de 17 d'octubre a 21 de novembre de 1972) ratificada per Espanya el 18 de març de 1982⁴¹⁰. En aquest instrument es proposa la creació d'un Comitè del patrimoni mundial, d'un Fons de protecció mundial i s'acorda l'assistència als països que demanin protecció. A més, aquesta convenció regula juntament amb el Patrimoni Històric el patrimoni natural. Regula així tant el patrimoni generat per l'home com el generat per la natura. Entre les mesures que es recomana adoptar figura la concessió de règims fiscals privilegiats i de préstecs en condicions especials per als propietats privats que portin a terme tasques de protecció, conservació i rehabilitació dels seus béns immobles, així com règims fiscals privilegiats per a les persones que facin donacions o liberalitats per adquirir, restaurar o conservar elements específics del patrimoni cultural i natural.

⁴¹⁰ BOE núm. 156 de 1 de juliol de 1982.

En l'àmbit del Consell d'Europa es va acordar el Conveni per a la Protecció del Patrimoni Arquitectònic d'Europa signat a Granada el 3 d'octubre de 1985⁴¹¹ el qual va derivar de la Carta Europea del Patrimoni arquitectònic adoptada pel Comitè de Ministres de 26 de setembre de 1975. En aquest instrument s'inclou, també, un conjunt de mesures de foment entre les que es compten també les fiscals. En aquest sentit, l'article 6.2 d'aquest Conveni diu que els Estats podran *“Recórrer, de ser necessari, a mesures fiscals per a afavorir la conservació d'aquest patrimoni”*.

Per tant, i en comunió amb els acords internacionals, en l'ordenament jurídic espanyol trobem les mesures conseqüents per a la defensa i protecció del Patrimoni Històric. Així, i dins de les formes d'actuació dels poders públics envers el Patrimoni Històric, trobem la tècnica del foment. En aquest apartat tractarem el concepte de foment i de les mesures que conté amb especial atenció a les mesures econòmiques indirectes de tipus fiscal.

La utilització d'aquesta tècnica de foment sobre els béns del Patrimoni Històric respon a dos motivacions com són la d'estimular la conducta dels particulars, d'una banda, i de l'altre, compensar els titulars dels mateixos per les càrregues imposades.

En aquest sentit ho recull l'article 69 de la LPHE dins el títol dedicat les “mesures de foment”, en execució del manament de l'article 46 de la Constitució Espanyola.

A continuació veurem que, un cop hem definit en el capítol primer els béns que han de ser objecte de protecció a la llum de l'article 1.2 de la LPHE, les tècniques de protecció giren al voltant de dues categories principals de béns:

⁴¹¹ Instrument de ratificació publicat al BOE de 30 de juny de 1989.

els Béns d'Interès Cultural i els Béns Inventariats, tot i que, com veurem, coexisteixen amb altres situacions.

Finalment analitzarem les diferents mesures de foment que es deriven de la normativa actual que afecten al Patrimoni Històric deixant per als Capítols següents l'anàlisi dels beneficis fiscals als béns del Patrimoni Històric.

5.2 Introducció al concepte de foment.

Convé iniciar l'explicació, encara que sigui de forma breu, apuntant les diferents formes d'actuació dels poders públics. És ja tradicional la classificació efectuada per JORDANA DE POZAS⁴¹² que distingeix tres tipus d'activitat administrativa: l'activitat de limitació o de policia, que restringeix la llibertat, els drets o l'activitat dels particulars, l'activitat de foment, o incentivadora, que estimula mitjançant diversos premis o suports l'exercici de l'activitat d'aquests perquè l'orientin al compliment de determinats fins d'interès general i l'activitat de prestació o servei públic per la qual l'Administració subministra mitjançant les seves pròpies organitzacions determinades prestacions als ciutadans. Aquestes tres formes pròpies de l'activitat administrativa es coneixen com activitat de policia, de foment i de servei públic, respectivament.

Avui dia manté plena vigència el concepte de foment encunyat per la doctrina clàssica, considerat com un gènere d'activitat administrativa dirigit a excitar comportaments, fonamentalment de ciutadans i empreses, sobre la base dels

⁴¹² Per a un estudi en profunditat sobre aquesta qüestió es pot consultar a JORDANA DE POZAS, L.: "Ensayo de una teoría de fomento en el Derecho administrativo", *REP*, núm. 48 (1949), però també GARRIDO FALLA, F, *Tratado de derecho administrativo*, Ed. Tecnos, Madrid, 2005, o bé MARTIN RETORTILLO, S., "Las técnicas de fomento en la administración económica" en *Derecho administrativo económico*, Madrid, La Ley, 1988, entre altres.

objectius d'interès públic o general que imposi el poder polític a través de les seves estructures administratives. El professor JORDANA DE POZAS delimita aquesta activitat a partir de dos principis negatius: el no ús de la coacció i el no donar lloc a la creació de serveis públics⁴¹³.

Seguint a GARRIDO FALLA⁴¹⁴, el règim jurídic de l'activitat administrativa de foment inclou els següents caràcters. En primer lloc, un acte de concessió que acostuma a ser discrecional. I, en segon lloc, el beneficiari que adquireix, no únicament drets, sinó també determinades obligacions.

Els tipus d'avantatges que pot comportar aquesta activitat de foment poden ser de tipus honorífic, els de tipus econòmic o bé les jurídiques. Pel que fa a les de tipus econòmic, i seguint novament a JORDANA DE POZAS, es poden classificar en les de caràcter real i en les de caràcter financer, i aquestes últimes en directes i indirectes. Les de caràcter real poden consistir en l'ús o aprofitament d'una cosa de domini públic o de propietat administrativa o bé en la utilització gratuïta de serveis tècnics de l'Administració. Per altra banda, les de caràcter financer poden ser, al seu torn, directes o indirectes. Les indirectes són aquelles que consisteixen en exempcions d'alguna obligació de caràcter fiscal. Les directes consisteixen en desemborsaments efectius de diners de l'erari públic a favor de les persones fomentades. Es poden concretar en bestretes, premis i primes, subsidis i subvencions, entre d'altres. Finalment, les de caràcter jurídic poden ser de dos tipus. Les primeres consisteixen en la utilització per l'Administració dels seus poders exorbitants en benefici dels

⁴¹³ JORDANA DE POZAS defineix l'activitat de foment com aquella: "*acción de la Administración encaminada a proteger o promover aquellas actividades, establecimientos o riquezas debidos a los particulares y que satisfacen necesidades públicas o se estiman de utilidad general, sin usar la coacción ni crear servicios públicos*". Op. cit. p. 46.

⁴¹⁴ GARRIDO FALLA, F.: *Tratado de derecho administrativo*, Ed. Tecnos, Madrid, 2005.

titulars de l'activitat fomentada. Les segones són les dispenses que suposen la concessió directa de les mateixes als particulars en contraposició a les lleis i reglamentacions de caràcter prohibitiu .

En el present estudi centrarem l'atenció de les activitats de foment en les mesures econòmiques financeres indirectes, és a dir, les de tipus fiscal.

5.3 L'acció de foment en la Llei de Patrimoni Històric Espanyol.

5.3.1 Els objectius que persegueixen les mesures de foment.

Afortunadament la idea de que el Patrimoni Històric ha de rebre un tractament favorable per part de l'Administració s'ha incorporat com hem vist sense dubtes en el nostre ordenament positiu. Les polítiques de col·laboració amb els particulars es tornen imprescindibles en un país on bona part del béns del Patrimoni Històric està en mans privades que, tradicionalment, han tingut una actitud de desconfiança cap els poders públics⁴¹⁵. Aquesta cultura de poca col·laboració entre l'Administració i els particulars s'ha anat superant en els darrers temps especialment amb el punt d'inflexió que va comportar la LPHE.

Amb les mesures de foment sobre el Patrimoni Històric els poders públics pretenen assolir dos objectius. El primer, estimular les conductes dels

⁴¹⁵ Respecte a la relació dels particulars amb l'Administració manifestava ALVAREZ ALVAREZ que: *“El particular siente una desconfianza en la intervención del Estado, porque la imagina limitativa y prohibitiva. Los coleccionistas no quieren que sus objetos se publiquen o que sus casas se visiten; la obra de arte sale y entra clandestinamente; es casi imposible conocer el origen de lo que se pretende adquirir; el que un edificio sea declarado como monumento nacional se ve, en vez de cómo un honor, como una disminución de valor; y si aparecen ruinas o antigüedades en un derribo, se mete un bulldozer para eliminar todo resto de ello y evitar la detención de la obra. Para ello, lo primero que hay que hacer, es cambiar la actitud del Estado. En el momento en que éste, en lugar de prohibir o coartar, anime y impulse, la postura del particular cambiará inmediatamente.”* ÁLVAREZ ÁLVAREZ, JL.: Estudios sobre el patrimonio histórico español y la ley de 25 de junio de 1985, Ed. Civitas, Madrid, 1989, pàg. 520.

particulars per al compliment de les finalitats públiques i, en segon lloc, compensar els titulars dels drets sobre el Patrimoni Històric de les càrregues i obligacions que l'ordenament jurídic els imposa. Aquest doble caràcter queda recollit en l'article 69 de la LPHE quan diu "*como fomento al cumplimiento de los deberes y en compensación a las cargas que esta ley imponen a los titulares o poseedores de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español*". En paraules de BARRERO RODRÍGUEZ, "*l'autèntic valor de les mesures de foment en la legislació històrico-artística actual rau en el seu caràcter de mitjà de compensació de les limitacions i càrregues derivades de la vinculació d'aquests béns al gaudi de la col·lectivitat*"⁴¹⁶.

Observem doncs que, partint del manament constitucional, el legislador ha adoptat mesures de foment en l'àmbit tributari tant en la mateixa llei reguladora del Patrimoni Històric com en les lleis tributàries, ja sigui a la mateixa llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, i en els seus reglaments que la desenvolupen, com a les diferents lleis reguladores de les figures tributàries concretes, ja afectin a la seva transmissió, titularitat o a accions sobre els mateixos béns. L'acció de foment ve exigida, com dèiem, per la Constitució mateixa quan a l'article 46 disposa que "*Els poders públics garantiran la conservació i promouran l'enriquiment del patrimoni històric, cultural i artístics dels pobles d'Espanya i dels béns que l'integren, sigui quin sigui el règim jurídic i la titularitat*". En coherència amb aquest manament la LPHE, en el seu Títol VIII denominat "*De las medidas de fomento*", tracta dels ajuts i beneficis que es concedeixen amb la finalitat de promoure i defensar el PHE⁴¹⁷.

⁴¹⁶ BARRERO RODRÍGUEZ, C.: *La ordenación jurídica del patrimonio histórico*, Civitas, Madrid, 1990, p. 666.

⁴¹⁷ Els antecedents legislatius a l'Estat espanyol en matèria de Patrimoni Històric es basen en

Ja a l'exposició de motius de la LPHE queda palès que les polítiques de defensa i conservació del Patrimoni Històric no han de passar per normes limitadores de drets o que imposin prohibicions sinó mitjançant polítiques d'estímul i cooperació. En aquest sentit afirma que *“Así la Ley estipula un conjunto de medidas tributarias y fiscales y abre determinados cauces nuevos que colocan a España en un horizonte similar al que ahora se contempla en países próximos al nuestro por su historia y su cultura y, en consecuencia, por su acervo patrimonial. De esa forma se impulsa una política adecuada para gestionar con eficacia el Patrimonio Histórico Español. Una política que complemente la acción vigilante con el estímulo educativo, técnico y financiero, en el convencimiento de que el Patrimonio Histórico se acrecienta y se defiende mejor cuanto más lo estiman las personas que conviven con él, pero también cuantas más ayudas se establezcan para atenderlo, con las lógicas contraprestaciones hacia la sociedad cuando son los poderes públicos quienes facilitan aquéllas.”*

Per tant, la LPHE lliga directament les mesures de foment a l'assoliment dels objectius públics en relació al Patrimoni Històric com són la protecció, l'acreixement i la transmissió a les generacions futures, aspectes que estudiarem en profunditat en el capítol següent.

dictar normes restrictives que imposen obligacions, restriccions i sancions en cas d'incompliment. Aquestes mesures van comportar que la tinença de béns del Patrimoni Històric es converteixi en un inconvenient i una càrrega. Abans de la LPHE del 1985, els precedents legislatius espanyols que contemplaven mesures de foment són francament escassos, com hem vist en el capítol anterior.

5.3.2 Les mesures de foment en la Llei del Patrimoni Històric Espanyol i la seva naturalesa jurídica.

Les mesures de foment que trobem al Títol VIII de la LPHE, als articles 67 al 74. A continuació farem un anàlisi en profunditat d'aquestes mesures, deixant per al capítol següent l'estudi de les mesures de caràcter fiscal referides a les diferents figures tributàries.

En primer lloc analitzarem els nivells de protecció atribuïts per la LPHE que poden condicionar que sobre els mateixos s'apliqui amb major o menor intensitat les mesures de foment fiscals. Així, en aquest apartat analitzarem, de forma prèvia, els nivells de protecció atribuïts per la LPHE als diferents béns que integren el Patrimoni Històric i que poden condicionar que sobre els mateixos s'apliqui amb major o menor intensitat les diferents mesures de foment.

Les mesures de foment contemplades en aquest títol les podem classificar en tres tipus. En primer lloc, unes mesures de foment que podríem anomenar de mesures parafiscals. Dintre d'aquestes inclourem l'accés al crèdit oficial regulat a l'article 67 i el conegut com a "u per cent cultural" regulat a l'article 68. En segon lloc, veurem les mesures fiscals relacionades amb la compensació que en determinades figures tributàries atorga el legislador als titulars o posseïdors del béns integrants el Patrimoni Històric Espanyol. Aquestes mesures es troben regulades als articles 69 a 72 de la LPHE i consisteixen en beneficis fiscals I, en tercer lloc, farem especial referència de la possibilitat de pagar els deutes tributaris mitjançant l'entrega de béns del Patrimoni Històric Espanyol, regulada en l'article 73 de la LPHE.

En aquest apartat farem un anàlisi de la naturalesa jurídica de les tres modalitats de foment anunciades: parafiscalitat, beneficis fiscals i dació en pagament així com la seva regulació en la LPHE. Pel que fa a l'anàlisi concret en cada figura tributària dels beneficis fiscals el deixarem per a estudiar-lo en profunditat en el capítol següent on relacionarem directament amb els objectius públics sobre el Patrimoni Històric com són la protecció, l'acreciment i la transmissió a les generacions futures.

5.3.3 Els nivells de protecció dels béns del PHE.

Un cop definits els béns als que es refereix la llei cal preguntar-se si aquests queden, *ope legis*, inclosos de forma automàtica a la categoria de Patrimoni Històric o si, per el contrari, cal un acte administratiu exprés. Cal respondre a aquesta qüestió que, en principi tots els béns que reuneixin els requisits enumerats en l'article 1.2 de la llei formaran part del Patrimoni Històric sense necessitat de cap acte administratiu que, en qualsevol cas, només tindria efectes declaratius. Diferent és el cas de la seva inclusió en alguna de les categories de protecció específiques com és la declaració de Bé d'Interès Cultural o Inventariat. Aquests casos comportaran una intervenció més intensa de l'Administració sobre aquests béns. Ja ens ho diu clarament l'Exposició de Motius de la LPHE de la que es dedueix que la heterogeneïtat dels béns que conformen el Patrimoni Històric serà sobre els que recaurà una acció més o menys intensa de l'Administració.

Cal posar de manifest en aquest punt que el fet que un bé sigui considerat com a integrant del Patrimoni Històric a la llum de la LPHE no vol dir que de forma

immediata sigui objecte de beneficis fiscals⁴¹⁸. La LPHE ofereix tres nivells de protecció dels béns. En primer lloc, els Béns d'Interès Cultural (BIC), en segon lloc, els béns inclosos en l'Inventari General. I, en tercer lloc, la resta de béns regulats a la LPHE no inclosos en les dues categories anteriors⁴¹⁹.

Les tècniques de protecció que trobarem a la LPHE, en el marc de les competències de l'Estat, van encaminades a la defensa contra l'exportació il·lícita i l'espoliació. Però, a més, posa en mans dels poder públics mesures de limitació d'ús d'aquest tipus de béns a banda de les mesures repressores que trobem en l'àmbit penal. Però no es limita la llei a teixir un conjunt de mesures limitatives de la propietat sinó que també desplega mesures d'estímul encaminades a la conservació i l'acreixement com són les mesures fiscals i financeres.

La protecció d'un bé del Patrimoni Històric, en principi, és independent de la seva inclusió en una categoria administrativa⁴²⁰. La inclusió dels béns en una categoria administrativa comportarà el sotmetiment a limitacions en la facultat de disposició com ara les següents:

- Informació: el Consell del PHE: campanyes formatives i divulgatives del PH

⁴¹⁸ El preàmbul de la LPHE diu que "*Ello no supone que las medidas de protección y fomento se desplieguen de modo uniforme sobre la totalidad de los bienes que se consideran integrantes, en virtud de la Ley, de nuestro Patrimonio Histórico*".

⁴¹⁹ En un primer moment, els beneficis fiscals van estar encaminats a les dues primeres categories tot i que, com veurem, s'ha anat ampliant el rang de béns protegits al permetre l'aplicació de beneficis fiscals a tots els béns del PHE.

⁴²⁰ En l'àmbit de les competències de l'Estat correspon a la *Junta de Calificación, Valoración y Exportación* la facultat de qualificar un bé com a d'interès cultural, al temps que indica el seu valor a l'hora de gaudir dels possibles beneficis fiscals.

- Utilització i conservació: han de ser conservats i custodiats pels titulars o posseïdors legítims. Si infringeixen aquesta obligació l'Administració està facultada per a intervenir.
- Comerç: abans de vendre un obra s'ha de comunicar al Ministeri de Cultura declarant preu i condicions (tempteig: dos mesos, i retracte: si no s'ha comunicat prèviament a l'Administració)
- Exportació. Requereix permís exprés previ del Ministeri de Cultura pels següents béns: els inclosos a l'Inventari General, els declarats d'interès cultural o en tràmit de ser declarats, o que comptin amb una antiguitat superior als cent anys. Aquesta transmissió està subjecte al pagament d'una taxa, com veurem més endavant.
- Expropiació. En principi, està pensada per a béns immobles tot i que la LPHE ho amplia a qualsevol tipus de bé. La declaració d'interès social és el primer pas per a poder procedir a incoar un expedient d'expropiació forçosa.

Des del punt de vista de les tècniques administratives que els poders públics tenen a la seva disposició trobem les tècniques de policia; les d'inspecció i inventari; les de foment (mesures tributàries); les coercitives (sancions administratives i penals) i les d'impuls en les què l'Administració actua directament com a agent productor.

Així, doncs, les tècniques de protecció giren en torn a dues categories de béns: els Béns d'Interès Cultural (BIC) i els Béns Inventariats (BI). De forma residual, estarien tota la resta de béns no inclosos en les dues categories anteriors tot i formar part del PHE.

La categoria de Bé d'Interès Cultural està formada per mobles i immobles del PH que de manera evident requereixin més protecció. Aquesta categoria de Bens d'Interès Cultural, en paraules del Preàmbul de la LPHE, són els que s'estenen als mobles i immobles d'aquell Patrimoni que, de forma més palmària, requereixen aquesta protecció. En conseqüència, es crea el Registre de BIC i l'Inventari General de Béns Mobles.

Finalment, cal esmentar el desplegament reglamentari fet pel Reial Decret 111/1986, de 10 de gener, de desenvolupament parcial de la LPHE⁴²¹. Aquest reglament desenvolupa els instruments administratius bàsics al temps que regula la transmissió i l'exportació dels béns més rellevants amb un intent de conciliar interessos d'agilitat del tràfic mercantil amb protecció del Patrimoni Històric i l'artístic. Finalment, també regula exhaustivament mesures tributàries. El nivell de protecció són uns instruments jurídics de protecció que assigna la LPHE als béns del Patrimoni Històric i que tenen una certa correspondència amb les categories de béns que figuren a la mateixa norma.

Com a resultat de l'assignació als béns del Patrimoni Històric d'una categoria jurídica concreta es desprendran uns nivells de protecció correlatius. Aquest fet dependrà del valor cultural que la norma atribueix als béns. El valor cultural inherent als béns del Patrimoni Històric és el que fonamenta la immissió dels poders públics en el domini dels mateixos ja que no és possible separar els valors culturals dels béns del suport físic que els sustenta.

Aquesta tutela pública sobre el valor cultural atribueix un cert caràcter de bé públic als béns del Patrimoni Històric. Nogensmenys, en la nostra doctrina, i tal

⁴²¹ BOE núm. 24 de 28 de gener de 1986.

com assenyala ALONSO IBÁÑEZ⁴²², l'adjectiu "públic" es relaciona amb la titularitat patrimonial. Però en el cas del Patrimoni Històric, el règim jurídic és finalista o funcional, de manera que és aquesta funció la que es destina a satisfer els interessos públics. Els béns del Patrimoni Històric estan concebuts com a elements destinats a satisfer necessitats culturals que, en bona mesura, inclouen un interès públic⁴²³. Aquest interès públic inherent als béns del Patrimoni Històric no pot tenir el mateix tractament jurídic de l'interès públic que recau sobre els béns del domini públic. Si bé el destí dels béns del Patrimoni Històric està lligat a la satisfacció de necessitats públiques és obvi que el seu tractament jurídic no pot ser el mateix que els béns demaniais. El fet que els béns del Patrimoni Històric estiguin afectats a un destí públic no els atorga una afectació demanial, es a dir, un destí a un ús públic o a un servei públic. No podem parlar, doncs, d'una propietat pública sobre els mateixos ja que la LPHE, en coherència amb el manament constitucional prescindeix de la titularitat dels mateixos. Cal procedir, finalment, a individualitzar sobre els béns aquest interès públic i això es fa mitjançant la categorització que opera la LPHE.

Des d'aquest punt de vista, i en ordre al seu nivell de protecció fiscal trobem a la LPHE les següents categories legals:

1. Béns d'Interès Cultural. Aquesta categoria de béns està regulada al Títol

Primer de la LPHE i inclou els béns del Patrimoni Històric més rellevants.

⁴²² ALONSO IBAÑEZ, M del R.: *El patrimonio histórico. Destino público y valor cultural*, Civitas, Madrid, 1992, p. 217.

⁴²³ En aquest sentit, cal recordar que, d'acord amb l'article 339 del Codi Civil Comú, són béns del domini públic els que es destinin a un servei públic o al foment de la riquesa nacional. Però cal tenir en compte que aquest destí públic que es predica dels béns del domini públic i que, semblaria tenir connexió amb els béns del Patrimoni Històric, parteix de la premissa de la titularitat pública dels béns circumstància que, com sabem, no té perquè donar-se en els béns del Patrimoni Històric.

La inclusió d'un bé dins d'aquesta categoria comporta una "singular protecció i tutela", tal com diu l'article 9.1 de la Llei, i pot ser aplicat tant a béns mobles com immobles. El seu estatus l'assoliran mitjançant la mateixa LPHE o mitjançant Reial Decret de forma individualitzada⁴²⁴. La seva declaració en la modalitat de béns immobles assignarà a cada bé alguna de les subcategories següents: Monuments, Llocs Històrics, Conjunts Històrics o Zona Arqueològica⁴²⁵. Un cop realitzada la declaració per l'òrgan competent, aquesta haurà de ser inscrita en el Registre General de Béns Culturals que depèn de l'Administració General de l'Estat⁴²⁶.

Els efectes jurídics de la inclusió d'un bé en aquesta categoria comportarà el següent⁴²⁷:

- la seva inexportabilitat;

⁴²⁴ L'article 9.1 de la LPHE diu que: "*Gozarán de singular protección y tutela los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español declarados de interés cultural por ministerio de esta Ley o mediante Real Decreto de forma individualizada*". Nogensmenys aquesta Llei no fa tabla rassa amb la situació jurídica anterior i reconeix els béns que ja havien obtingut un reconeixement jurídic amb anterioritat a la seva entrada en vigor. Així, la Disposició Addicional Primera de la LPHE desposa que: "*Los bienes que con anterioridad hayan sido declarados históricoartísticos o incluidos en el Inventario del Patrimonio Artístico y Arqueológico de España pasan a tener la consideración y a denominarse Bienes de Interés Cultural; los muebles que hayan sido declarados integrantes del Tesoro o incluidos en el Inventario del Patrimonio Histórico-Artístico tienen la condición de bienes inventariados conforme al artículo 26 de esta Ley, sin perjuicio de su posible declaración expresa como Bienes de Interés Cultural. Todos ellos quedan sometidos al régimen jurídico que para esos bienes la presente Ley establece.*"

⁴²⁵ D'acord amb els articles 14 i 15 de la LPHE.

⁴²⁶ D'acord amb el Fonament Jurídic 10 de la STC 17/1991, en relació a la interpretació de l'article 9 de la LPHE, la declaració correspon al Consell de Govern de cada CC.AA. o al Consell de Ministres si es tracta de béns del Patrimoni de l'Estat o del Patrimoni Nacional.

⁴²⁷ Cal assenyalar alguns problemes de competència en aquest punt. Si bé la competència pel que fa als béns immobles sembla clara (correspondrà a la Comunitat Autònoma on radiqui) en canvim, pel que fa als béns mobles (que són fàcilment transportables) la qüestió no ha estat resolta de forma inequívica. D'altra banda, cal tenir present que per a gaudir de bona part dels beneficis fiscals cal que el bé estigui inscrit en el Registre General de BIC que depen del Ministeri de Cultura, cosa que no succeeix de forma automàtica al ser reconegut per una Comunitat Autònoma. Així ho assenyala PEDREIRA MENDEZ, J. *Beneficios e Incentivos Fiscales del Patrimonio Cultural*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2004, p. 37.

- l'obligació d'inscriure en el Registre totes les transmissions, actes jurídics i trasllats;
- l'obligació de permetre la seva inspecció;
- l'obligació de permetre el seu estudi per part dels investigadors;
- permetre la seva visita pública.

A més, en el cas dels béns immobles comportarà:

- suspensió de llicències municipals de parcel·lació, edificació o demolició;
- prohibició de desplaçament, de remoció, d'obres interiors o exteriors sense prèvia autorització;
- prohibició de col·locar ròtols, publicitat comercial o cables, antenes i conduccions aparents;

En el cas de béns d'institucions eclesiàstiques, a més comportarà:

- la limitació de la possibilitat de transmissió onerosa o gratuïta únicament a favor d'entitats de Dret públic o d'altres institucions eclesiàstiques;
- exportació sotmesa a llicència (excepció a la inexportabilitat)
- deure de préstec per a exposicions temporals.

2. Béns inclosos en l'Inventari General de Béns Mobles. La seva regulació la trobem al Títol Tercer de la LPHE. Inclou únicament els béns mobles del Patrimoni Històric Espanyol que tenen una rellevància singular i que aquesta és reconeguda mitjançant un procediment *ad hoc* que expressa una declaració administrativa formal de manera individualitzada⁴²⁸. La seva declaració tant la pot fer l'Administració autonòmica com la de l'Estat tot i que és a aquest a qui correspon gestionar l'Inventari General.

⁴²⁸ Article 26 de la LPHE

Els efectes jurídics de la inclusió d'un bé en aquesta categoria comporta unes conseqüències similars als Béns d'Interès Cultural.

3. Béns integrants del Patrimoni Arqueològic. Dins d'aquesta categoria es comprenen els béns regulats a l'article 40.1 de la LPHE i que tant poden ser béns mobles com immobles
4. Béns integrants del Patrimoni Documental i Bibliogràfic. S'inclouen els béns relacionats en els articles 48 a 50 de la LPHE. Aquest hauran de ser inclosos en el Cens de bens integrants del Patrimoni Documental i al Catàleg col·lectiu dels béns integrants del Patrimoni Bibliogràfic.
5. Béns del Patrimoni Històric que, reunint un interès específic individualitzat, no formi part de cap de les categories anteriors. Es tracta, fonamentalment, de béns del Patrimoni Etnogràfic als que la LPHE no assigna un nivell de protecció singularitzat. La seva protecció es farà de forma administrativa, tal com diu l'article 47 de la LPHE.⁴²⁹
6. Altres béns immobles del Patrimoni Històric. La resta de béns immobles del Patrimoni Històric que no quedin recollits en les subcategories esmentades en la categoria de Béns d'Interès Cultural, no gaudiran del mateix nivell de protecció que aquests. Es tracta dels béns immobles que no reuneixin el requisit de rellevància suficient. En aquests casos el seu tractament jurídic quedarà a expenses del que disposi la regulació urbanística.⁴³⁰ Els béns no inclosos en les categories de protecció de la

⁴²⁹ L'article 47.3 de la LPHE disposa que: "Se considera que tienen valor etnográfico y gozarán de protección administrativa aquellos conocimientos o actividades que procedan de modelos o técnicas tradicionales utilizados por una determinada comunidad. Cuando se trate de conocimientos o actividades que se hallen en previsible peligro de desaparecer, la Administración competente adoptará las medidas oportunas conducentes al estudio y documentación científicos de estos bienes".

⁴³⁰ En opinió de ALONSO IBAÑEZ, aquesta opció del legislador li sembla l'òptima atesa l'íntima connexió que hi ha amb l'ordenació del territori i l'urbanisme. ALONSO IBAÑEZ, M del R.: *El*

LPHE podrien considerar-se com a posseïdors d'un valor latent o expectant, tal com defineix la Llei sectorial extremeña.

Per tant, el nivell de protecció assignat per la LPHE dependrà de la categoria en que es trobi subsumit cadascun dels béns. La regla general es que per a que un bé concret es trobi ubicat dintre de cada categoria caldrà aplicar un mecanisme d'individualització del mateix que l'assigni al règim jurídic específic de cadascuna, ja sigui mitjançant la declaració de Bé d'Interès Cultural, ja sigui mitjançant la declaració de Bé Moble Inventariat o de la declaració de determinats documents integrants del Patrimoni Documental, en virtut d'allò previst a l'article 49.5 de la LPHE.

Per últim, cal tenir en compte que els béns que integren el Patrimoni Històric són molts més dels que formalment estan inclosos en les categories assenyalades anteriorment (Béns d'Interès Cultural, béns inscrits en l'Inventari General o en el Cens Documental o en el Catàleg Bibliogràfic). D'acord amb l'article 1.2 també formaran part del Patrimoni Històric tots els altres immobles i mobles que tinguin valor artístic, històric o antropològic.

5.3.4 Les mesures de foment parafiscals.

En aquest apartat volem reflexionar, breument, sobre el concepte de parafiscalitat per tal de delimitar amb major precisió les mesures fiscals al voltant del Patrimoni Històric.

Des de principis del segle XX hem constatat el naixement i desenvolupament de la parafiscalitat lligada a l'augment de necessitats d'ingressos de l'Estat i a

patrimonio histórico. Destino público y valor cultural, Civitas, Madrid, 1992, p. 157.

l'assumpció d'activitats que abans estaven en mans privades. La parafiscalitat ofereix alguns problemes de definició a la doctrina que, molt sovint, l'ha contemplat amb ulls crítics⁴³¹. Atès que els tributs estaven sotmesos als principis de reserva de llei, de no afectació i de previsió pressupostària, per tal d'evitar aquestes "rigideses" es va crear el concepte de tribut parafiscal, és a dir, un tribut no sotmès a les regles i principis propis dels tributs. La definició més completa del concepte de parafiscalitat és la donada per MARTIN QUERALT⁴³²: "*Los tributos parafiscales son detracciones coactivas de carácter económico, caracterizadas porque, pese a tener materialmente los rasgos del tributo, ni se han creado por Ley, ni se gestionan conforme a los procedimientos aplicables a la gestión de los tributos, ni su exacción está prevista en los Presupuestos Generales del Estado. Se trata, en suma, de tributos afectados a unas finalidades concretas y determinadas, caracterizados por la singularidad de su régimen jurídico, tanto en su nacimiento como en su desarrollo y destino final*". La idea més destacable de la fiscalitat, a efectes dels present treball, és el concepte de benefici lligat a la imposició. Si bé la fiscalitat està lligada, tal com emana de l'article 31 de la Constitució, al principi de capacitat de pagament, amb la parafiscalitat la tributació pivota sobre el principi del benefici la qual cosa ha donat un paper més rellevant a figures com les taxes o preus públics⁴³³.

⁴³¹ Així, per exemple, SIMON COSTA, E: "Aunque la mona se vista de seda ..", Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 659, 2005, afirma que la fiscalitat és "*una subtil drecera per esquivar la llei*". Un altra veu crítica és la de FERREIRO LAPATZA, JJ. *Curso de derecho financiero*, 12a ed, Marcial Pons, p. 511 afirma que amb la parafiscalitat "*es crea un sistema parafiscal independent del sistema fiscal ordinari. Un sistema que no respon en la mesura del desitjable a principis de legalitat, capacitat i seguretat*".

⁴³² MARTIN QUERALT i altres, op. cit. p. 107 i ss.

⁴³³ Per a un estudi en profunditat sobre aquestes figures es pot consultar FERREIRO LAPATZA, JJ.: *Tratado de derecho financiero y tributario local*, Marcial Pons, Madrid, 1993, p.

Dins d'aquest apartat hem inclòs també les mesures de foment com són l'u per cent cultural o el crèdit oficial. La concepció de l'u per cent cultural es pot entendre com un ingrés públic afectat a una finalitat concreta; "*a financiar trabajos de conservación o enriquecimiento del Patrimonio Histórico Español o de fomento de la creatividad artística*" tal com diu l'article 68 de la LPHE, la qual cosa acostuma a la figura de la parafiscalitat. Des del punt de vista de la filosofia finalista de la despesa pública, hem inclòs també en aquest apartat la mesura de foment del crèdit oficial tot i no estar estrictament inclosa en el concepte de parafiscalitat. El recurs al crèdit oficial és una de les polítiques més típiques de l'activitat de foment juntament amb la concessió de subvencions. Però per qüestions d'ordre, al no tenir el caràcter de mesura fiscal, hem optat per tractar-la en el mateix epígraf que l'u per cent cultural.

Un últim aspecte que cal destacar és la figura de la dació en pagament de béns del Patrimoni Històric per a saldar deutes públics, fonamentalment de caràcter tributari. Aquesta qüestió hem optat per tractar-la amb més profunditat en el capítol següent dedicat a la fiscalitat dels béns del Patrimoni Històric al entendre-la lligada a un dels objectius públics en relació a la fiscalitat d'aquest béns.

5.3.5 El crèdit oficial.

Aquesta primera mesura de foment està regulada a l'article 67 de la LPHE⁴³⁴.

La idea de prestar crèdit oficial per a conservació i manteniment del Patrimoni Històric deriva, com ja hem apuntat en l'inici, de les declaracions fetes en diferents organismes internacionals. A tall d'exemple podem esmentar la Conferència de Nairobi de 1976 on es va disposar que *“deberían otorgarse donaciones, ventajas fiscales, subsidios o prestamos en condiciones favorables a los propietarios privados y a los usuarios que efectuaran las obras establecidas en los planes de salvaguardia”*⁴³⁵. En la mateixa línia, la Declaració de Granada, en el seu article 6, afirma que cada Estat es compromet a *“prever, en función de las competencias nacionales, regionales y locales, y dentro del límite de los presupuestos disponibles, un apoyo financiero de los poderes públicos a los trabajos de conservación y restauración del Patrimonio Arquitectónico.”*⁴³⁶

Davant aquest context, la redacció de l'article 67 ofert per la LPHE, pretén en un inici, dotar d'un recurs addicional d'ajuda per a la conservació dels béns del PHE, a manca de suficiència d'altres recursos i evitar la degradació, quan no la destrucció, de molts béns immobles del Patrimoni Històric.

⁴³⁴ L'article 67 de la LPHE desposa que: *“El Gobierno dispondrá las medidas necesarias para que la financiación de las obras de conservación, mantenimiento y rehabilitación, así como de las prospecciones y excavaciones arqueológicas realizadas en bienes declarados de interés cultural tenga preferente acceso al crédito oficial en la forma y con los requisitos que establezcan sus normas reguladoras. A tal fin, la Administración del Estado podrá establecer, mediante acuerdos con personas y Entidades públicas y privadas, las condiciones para disfrutar de los beneficios crediticios.”*

⁴³⁵ Pàg. 147 de les Actes de la Conferència General de la 19.a reunió Nairobi, 26 d'octubre a 30 de novembre de 1976, recollida a <http://unesdoc.unesco.org/images/0011/001140/114038S.pdf> (31.3.2014)

⁴³⁶ INSTRUMENT de Ratificació del Conveni per la Salvaguarda del Patrimoni Arquitectònic d'Europa, fet a Granada el 3 d'octubre de 1985 (BOE de 30 de juny de 1989).

Nogensmenys, la redacció final de l'article 67 és criticable per la seva manca d'ambició i de concreció. En els termes que està redactat l'article 67 sembla, més aviat, una declaració d'intencions ja que diu que "*el Gobierno dispondrá*" o bé que "*la Administración del Estado podrá*", sense que comporti cap imperatiu d'obligat compliment per a les administracions públiques.

D'altra banda, aquest article interpel·la a l'Administració de l'Estat sense que, en principi, es refereixi a altres administracions territorials (Comunitats Autònomes, Ajuntaments, Diputacions). Sembla com si les mesures de foment creditícies i fiscals es moguessin en el mateix pla competencial tot i que res no impedeix (jurídicament parlant) que es portin a terme per altres administracions, això sí, partint de la discrecionalitat en la decisió i no pas pel compliment d'un manament que tingui el seu origen en la LPHE.

Els perceptors d'aquests ajuts podran ser, tal i com es desprèn de l'article 67, tant persones públiques com privades. La referència a la titularitat pública i privada dels beneficiaris és conseqüència lògica del redactat de l'article 46 de la Constitució Espanyola quan diu que "*sigui quin sigui el règim jurídic i la titularitat*". En bona lògica, la LPHE inclou també com a potencials beneficiaris d'aquest instrument de foment a persones públiques i privades donat que el destinatari, al cap i a la fi, de les polítiques de foment no són les persones sinó els béns del Patrimoni Històric.

Quan als tipus de mesures a adoptar, la LPHE esmenta únicament l'accés preferent al crèdit oficial, sense detallar en què consisteix aquesta preferència en l'accés: prioritat temporal? Més quantia? Menors tipus d'interès? Desgravacions associades? Queda en la discrecionalitat posterior decidir fins on arriba aquesta prioritat ja que queda condicionat a "*la forma y con los*

requisitos que establezcan las normas reguladoras". Cal entendre que aquestes normes reguladores seran diferents de les que regulen el PHE ja que ni la Llei ni el reglament concreten res en absolut sobre aquesta qüestió.

5.3.6 L'u per cent cultural.

Aquesta mesura de foment està regulada en l'article 68 de la LPHE⁴³⁷. D'acord amb aquest precepte, es garanteix que una part del pressupost d'obres públiques de l'Estat, si més no d'un u per cent, es dediqui a treballs de conservació o enriquiment del Patrimoni Històric Espanyol o al foment de la creativitat artística, amb preferència a la mateixa obra o en el seu entorn immediat. Aquesta no és una mesura que introduís de nou la LPHE ja que, amb anterioritat, el Reial Decret 2832/1978, de 27 d'octubre, va implantar la reserva de l'u per cent del pressupost d'obra pública a finalitats de caràcter artístic o cultural⁴³⁸.

⁴³⁷ L'artícle 68 de la LPHE disposa que: "*En el presupuesto de cada obra pública, financiada total o parcialmente por el Estado, se incluirá una partida equivalente al menos al 1 por 100 de los fondos que sean de aportación estatal con destino a financiar trabajos de conservación o enriquecimiento del Patrimonio Histórico Español o de fomento de la creatividad artística, con preferencia en la propia obra o en su inmediato entorno.*

2. Si la obra pública hubiera de construirse y explotarse por particulares en virtud de concesión administrativa y sin la participación financiera del Estado, el 1 por 100 se aplicará sobre el presupuesto total para su ejecución.

3. Quedan exceptuadas de lo dispuesto en los anteriores apartados las siguientes obras públicas:

a) Aquéllas cuyo presupuesto total no exceda de cien millones de pesetas.

b) Las que afecten a la seguridad y defensa del Estado, así como a la seguridad de los servicios públicos.

4. Por vía reglamentaria se determinará el sistema de aplicación concreto de los fondos resultantes de la consignación de 1 por 100 a que se refiere este artículo".

⁴³⁸ L'article 1 del Reial Decret 2832/1978, de 27 d'octubre disposava que "*En el presupuesto de toda obra pública financiada por el Estado deberá figurar una partida, equivalente al 1% de aquél, con destino a realizar trabajos artísticos, de decoración, adorno o embellecimiento, o a conseguir la plena integración de la misma en su entorno natural.*" BOE núm. 294 de 9.12.1978, pàg. 27811-27812.

L'article 68 de la LPHE distingeix dos tipus d'obres sobre les que s'aplicarà l'u per cent cultural: les finançades total o parcialment per l'Estat, d'una banda, i les que s'executin sota la modalitat de concessió administrativa, construïdes i explotades per particulars i sense participació financera de l'Estat, per l'altra.⁴³⁹

El primer cas, el trobem regulat amb més detall en l'article 58 del Reglament del PHE aprovat mitjançant el Reial Decret 111/1986, de 10 de gener i, el segon en l'article 59 del mateix Reglament⁴⁴⁰. En aquest cas serà l'organisme

⁴³⁹ Es planteja en aquest punt què s'ha de considerar com a sector públic als efectes d'incloure en les obres que realitzin l'u per cent cultural. Aquesta és una problemàtica que aborda BENITEZ DE LUGO Y GUILLEN, F.: *El patrimonio cultural español: aspectos jurídicos, administrativos y fiscales, incentivos en la ley de fundaciones*, Comares, 2a ed., Granada, 1995, p. 304 i ss., i que queda en bona mesura resolta a la llum del Reial Decret Llei 3/2011, de 14 de novembre, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de Contractes del Sector Públic que, en el seu article 3, ens defineix l'àmbit subjectiu d'aplicació de la mateixa.

⁴⁴⁰ Els articles 58 a 60 del Reial Decret 111/1986, de 10 de gener, de desenvolupament parcial de la Llei 16/1985, de 25 de juny, del PHE (BOE núm. 24 de 28 de gener de 1986, disposen que:

“Artículo 58. 1. En el presupuesto de cada obra pública, financiada total o parcialmente por el Estado, se incluirá una partida equivalente, al menos, al 1 por 100 de los fondos que sean de aportación estatal con destino a financiar trabajos de conservación o enriquecimiento del Patrimonio Histórico Español o de fomento de la creatividad artística, con preferencia en la propia obra o en su inmediato entorno. Se entenderá cumplida esta exigencia cuando las obras públicas tengan por objeto actuaciones de reparación o conservación en bienes inmuebles integrantes del Patrimonio Histórico Español.

2. Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior las siguientes obras públicas:

a) Aquellas cuyo presupuesto total no exceda de 100 millones de pesetas.

b) Las que afecten a la seguridad y defensa del Estado, así como a la seguridad de los servicios públicos.

3. El Organismo público responsable de la obra manifestará en el proyecto de la misma que presente ante el Comité de Inversiones Públicas para la elaboración del Plan Trienal de Inversiones Públicas o al Ministerio de Cultura cuando no se haya presentado el proyecto de la obra a dicho Comité, la opción que elige de las que a continuación se indican, para el destino de los fondos correspondientes al 1 por 100:

a) Financiar trabajos, de conservación o de enriquecimiento del Patrimonio Histórico Español o de fomento de la creatividad artística, incluidos en los planes a que se refiere el apartado 4 de este artículo.

A tal fin se efectuará la correspondiente transferencia de crédito al Ministerio de Cultura en los términos señalados en este artículo.

b) Realizar trabajos de conservación o de enriquecimiento del Patrimonio Histórico Español con preferencia en la propia obra o en su inmediato entorno, o en cualesquiera de los bienes de interés cultural relacionados con las actividades del Organismo correspondiente.

Para la redacción de los programas y proyectos a que se refiere el párrafo anterior deberá solicitarse la colaboración del Ministerio de Cultura a través de la Dirección General de Bellas Artes y Archivos que desarrolla las funciones de la Administración del Estado relativas al Patrimonio Histórico Español, o del Ministerio de Obras Públicas y Urbanismo, en cuanto a sus competencias en las actuaciones sobre el patrimonio arquitectónico y de ingeniería civil a cargo del Estado, sin perjuicio, además de recabar las autorizaciones requeridas de acuerdo con lo

responsable de l'obra qui decidirà el destí dels fons corresponents a l'u per cent. Aquest podrà decidir entre transferir els fons al Ministeri de Cultura per a que sigui aquest el que decideixi sobre la seva aplicació, o bé, realitzar les

dispuesto en la Ley 16/1985. En todo caso, se dará cuenta al Ministerio de Cultura de los proyectos de estos trabajos y de su ejecución, bien por programas anuales o por cada una de las obras a realizar.

4. El Ministerio de Cultura, oído el Consejo del Patrimonio Histórico, elaborará los Planes Anuales de Conservación y Enriquecimiento del citado Patrimonio y de Fomento de la Creatividad Artística, que serán financiados con los fondos transferidos.

5. Cuando la opción consista en transferir los fondos al Ministerio de Cultura, el Organismo público responsable de la obra pública remitirá al Ministerio de Economía y Hacienda el correspondiente expediente de modificación de crédito, dentro de los dos meses siguientes a la aprobación del presupuesto de la obra.

6. La Intervención General de la Administración del Estado no fiscalizará de conformidad propuesta de gasto alguna en tanto no se acredite la retención del crédito preciso para los trabajos a que se refiere el apartado 1 de este artículo, cuando resulte legalmente exigible.

7. Los Servicios, Organismos y Sociedades estatales que no puedan efectuar transferencias de crédito, ingresarán el preceptivo 1 por 100 en el Tesoro Público dentro de los dos meses siguientes a la aprobación del presupuesto de la inversión. Estos ingresos generarán el crédito oportuno a favor del Ministerio de Cultura con destino a la financiación de los trabajos a que se refiere el párrafo 4 de este artículo para lo cual dichos Centros deberán enviar el resguardo complementario para habilitación de crédito al citado Ministerio.

Artículo 59. 1. En las obras públicas que se construyan y exploten por particulares en virtud de concesión administrativa del Estado y sin la participación financiera de éste, se destinará el 1 por 100 del presupuesto total a la financiación de los trabajos previstos en el artículo anterior y con las mismas excepciones.

2. Se hará constar en el contrato de la obra pública la opción elegida por el concesionario de entre las siguientes:

a) Financiar los trabajos de conservación o enriquecimiento del Patrimonio Histórico Español o de fomento de la creatividad artística incluidos en los planes a que se refiere el apartado 4 del artículo anterior.

A tal efecto el concesionario ingresará en el Tesoro Público el correspondiente 1 por 100 que generará el oportuno crédito para este concepto del Ministerio de Cultura. Para formalizar el contrato de la obra pública será necesario acreditar este ingreso, aportando el resguardo complementario del ingreso que servirá para la habilitación del crédito.

b) Realizar los trabajos de conservación o de enriquecimiento del Patrimonio Histórico Español con preferencia en la propia obra o en su inmediato entorno, en los términos previstos en el párrafo b) del apartado 3 del artículo anterior.

El concesionario deberá acreditar ante el órgano concedente al finalizar la correspondiente obra pública, la ejecución de estos trabajos. En el caso de que no se acredite dicho cumplimiento el órgano concedente, de oficio o a instancia del Ministerio de Cultura, ordenará en el momento de proceder a la devolución de las fianzas, el ingreso en el Tesoro Público, del 1 por 100 a que se refiere este artículo, y el envío del resguardo complementario para habilitación de crédito al Ministerio de Cultura, a efectos del subsiguiente expediente de generación de crédito.

3. Cuando en el contrato no conste alguna de las opciones que anteceden se entenderá que se opta por el ingreso del 1 por 100 en el Tesoro Público, siendo de aplicación lo dispuesto en el apartado 2.a) de este artículo.

Artículo 60. El Ministro de Cultura elevará al Gobierno, cada año, un informe sobre el grado de cumplimiento de lo dispuesto en los artículos anteriores sobre consignación y destino de este 1 por 100, en el que también dará cuenta de la aplicación de los fondos transferidos al Ministerio de Cultura por este concepto."

tasques relatives al Patrimoni Històric directament en l'obra mateixa, en el seu entorn immediat, o bé en altres béns d'Interès Cultural⁴⁴¹.

En el primer cas, els ens públics inversors podran efectuar retencions de crèdit o ingressos en el Tresor Públic per a la seva posterior transferència i consignació en el pressupost del Ministeri de Cultura. Aquest serà l'encarregat de la seva execució. Aquesta és l'opció que ha vingut utilitzant el Ministeri de

⁴⁴¹ En aquesta qüestió cal tenir en compte les Sentències del Tribunal Suprem que han posat de manifest que no es genera cap dret a favor, per exemple, dels ajuntaments on es fa l'obra pública i que, per tant, no hi ha un dret subjectiu dels mateixos sobre aquest 1%. Per exemple, la Sentència TS Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª de 26 enero 2010, en relació a la *"Infracción del artículo 68 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, y su concordante artículo 58 del Real Decreto 111/1986, en cuanto a la no exigencia en la sentencia del cumplimiento de lo en ellos preceptuado respecto a la partida cultural, esto es, la inclusión preceptiva del 1% en el presupuesto de una obra pública, para financiar trabajos de conservación o enriquecimiento del Patrimonio Histórico Español o de fomento de la creatividad artística, con preferencia en la propia obra o en su inmediato entorno"* diu en el seu FJ3r que *"del artículo 68 de la Ley del Patrimonio Histórico Español no deriva un derecho subjetivo de los Ayuntamientos afectados por las obras públicas a percibir el 1% de los fondos que sean aportados para su financiación, ni que éstos puedan aplicarse a cualquier tipo de obras, ya que habrán de serlo sólo a las que estén relacionadas con los bienes del Patrimonio Histórico Español o al fomento de la creatividad artística expresamente previstos en dicho precepto. No obstante, la petición que se formuló por el Ayuntamiento recurrente no iba dirigida a que se le transfirieran dichos fondos ni a obtener su administración, sino a que se tuviera en cuenta su petición a los efectos de que fuera evaluada por la Comisión Mixta en el momento oportuno. Pues bien, examinado el expediente consta que esa solicitud fue presentada el 20 de noviembre de 2.001 y no se refleja que la Comisión Mixta Interministerial para la actuación conjunta en el Patrimonio Histórico Español haya adoptado decisión positiva o negativa alguna al respecto."* En el mateix sentit, la STS Sentencia de 6 mayo 2009, en el seu FJ3r disposa que *"aquella únicament està obligada a incloure una partida equivalent al 1% en els terminis, recollits en dicho precepto, que en ningún momento señala que dicha partida ha de ser transferida o administrada, por las Corporaciones locales. Es obvio, que podría acordarse que ello fuera así, como en ocasiones ha podido hacer la Comisión Mixta, pero ello no es una obligación de la Administración, ni tampoco, por tanto, un derecho de los Ayuntamientos, por lo que no cabe considerar la pretensión de los actores que sea declarado en su favor un derecho, que legalmente no tienen reconocido."* I afegeix que *"La gestión de tales de estos fondos corresponde, bien al Ministerio de Cultura, cuando 1% se destina a financiar trabajos de conservación o de enriquecimiento del patrimonio histórico español o de fomento de la creatividad artística, incluso en los planes anuales del Ministerio de Cultura; bien, al organismo público responsable de la obra, con la colaboración del Ministerio de Cultura, cuando haya optado por destinar el 1% a realizar trabajos de conservación o de enriquecimiento del patrimonio histórico español, con preferencia en la propia obra o su inmediato entorno, o en cualquiera de los bienes de interés cultural relacionados con las actividades del organismo correspondiente. En cualquier caso, las relaciones económicas que en ejecución de los presupuestos, se lleven a cabo entre un departamento ministerial y otro Ministerio no entrañan una transferencia de fondos en sentido propio ni son susceptibles de fiscalización a cargo de las Corporaciones Locales, por tratarse de una cuestión por completo ajena a los intereses y prerrogativas de éstas."* Altres STS en el mateix sentit són les de 10 de abril de 2003 y de 20 de mayo de 2005.

Medi Ambient el qual té signat el Conveni d'actuació conjunta (2009-2012)⁴⁴².

Una Comissió Mixta entre Medi Ambient i Cultura decideix sobre els projectes que s'han de realitzar. En aquest cas la gestió i la tramitació administrativa correspon al Ministeri de Cultura.

En el segon cas, són els ens inversors mateixos qui gestionen l'u per cent Cultural que ells generen⁴⁴³. S'articula mitjançant els mecanismes següents:

- Autorització administrativa de la Direcció General de Belles Arts i Béns Culturals del Ministeri de Cultura. Aquesta és necessària en els casos que no existeix conveni bilateral entre el Ministeri de Cultura i el departament inversor.
- Conveni amb el Ministeri de Foment (2009-2012). En aquest cas una Comissió Mixta entre Foment i Cultura decideix conjuntament els projectes que s'han de realitzar⁴⁴⁴. La gestió econòmica i la tramitació administrativa va a càrrec del Ministeri de Foment.

Aquest Decret va ser desenvolupat al seu torn per una sèrie d'Ordres ministerials entre les que destaca la de 5 de desembre de 1986 dedicada,

⁴⁴² En el marc d'aquest Conveni s'han aprovat diferents programes d'actuació per a la conservació del Patrimoni Històric:

- Programa de desenvolupament Rural Sostenible (Llei 45/2007)
- Investigació històrica sobre enginyeria civil i difusió
- Programa de jardins històrics
- Programa d'obres hidràuliques d'interès històric, incloent el seu estudi i investigació
- Programa de vies pecuàries o zones rurals d'interès ecològic
- Programa de recuperació d'infraestructures públiques per activitats ambientals
- Plans Nacionals de Conservació del Patrimoni
- Programes de recuperació de jaciments arqueològics

⁴⁴³ Cal tenir en compte que la previsió de l'1% ha d'estar previst en el pressupost d'obra pública de que es tracti, tal com estableix la TS de Justícia de Madrid Sentència núm. 1017/2008 de 14 novembre la qual estableix la "*necesidad de que dicho porcentaje esté incluido en el presupuesto de la obra pública de que se trate*".

⁴⁴⁴ En aquest sentit, el darrer acord suscrit de data 28 d'abril de 2005, estableix que l'import de l'u per cent cultural de l'obra pública del Ministeri de Foment es destinarà en un 90 per cent a finançar treballs de conservació i enriquiment del Patrimoni Històric o de foment de l'activitat artística i, el restant 10 per cent, al finançament de les activitats del Centre d'Estudis Històrics d'Obres Públiques i Urbanisme responsable de la recuperació de l'obra pública com a fenomen històric d'acord amb allò previst en l'Ordre de Ministeri de Foment de 12 de desembre de 1997.

justament, a regular el procediment per a posar a disposició del Ministeri de Cultura els fons per a la conservació i enriquiment del Patrimoni Històric. La normativa relacionada amb l'u per cent cultural es completa amb el Reial Decret 1893/2004, de 10 de setembre, pel qual es crea la Comissió Interministerial per a la coordinació de l'u per cent cultural⁴⁴⁵, l'Ordre CUL/596/2005, de 28 de febrer, per la que es publica l'acord de la Comissió Interministerial sobre els criteris de coordinació de la gestió de l'u per cent cultural⁴⁴⁶i, finalment, l'Ordre FOM/1452/2008, de 28 d'abril, per la qual es regula l'assignació de recursos als programes finançats amb càrrec a l'u per cent cultural del Ministeri de Foment i en el què s'estableix un procediment homogeni per a les retencions dels crèdits corresponents i la seva posterior assignació i distribució en coherència amb els acords subscrits entre els Ministeris de Foment i de Cultura⁴⁴⁷.

Finalment, cal tenir present que algunes Comunitats Autònomes han decidit regular mitjançant les seves lleis respectives mesures equivalents a l'1 per cent cultural⁴⁴⁸.

Pel que fa als requisits i criteris per a l'aplicació de l'u per cent cultural, cal que l'actuació compleixi la finalitat de l'1% cultural, és a dir, que es destinin a les següents actuacions:

⁴⁴⁵ Publicada al BOE núm. 227 de 20 de setembre de 2004.

⁴⁴⁶ Publicada al BOE núm. 63 de 15 de març de 2005.

⁴⁴⁷ Publicada al BOE núm. 129 de 28 de maig de 2008.

⁴⁴⁸ La Llei 8/1995, de 30 d'octubre, del Patrimoni Cultural de Galícia disposa en el seu article 86.1 que es destinarà el 0,15% del total del pressupost de la Comunitat Autònoma a mesures de foment. A més, l'article 86.2 contempla un informe previ de la Conselleria de Cultura per a decidir l'aplicació de l'1% cultural de l'Estat (DOG 8.11.1995), Un altre exemple de regulació en l'àmbit autonòmic el trobem en la Llei 12/1998, de 21 de desembre, de Patrimoni Històric de les Illes Balears (BOCAIB núm 165 de 29.12.1998) en el seu article 80 preveu la destinació de l'1% cultural de totes les obres públiques superiors a cinquanta milions de pessetes a les mesures de foment.

- Treballs de conservació, restauració, rehabilitació i consolidació, incloent l'elaboració de projectes tècnics.
- Enriquiment del Patrimoni Històric espanyol (adquisició de béns culturals, exposicions, publicacions).
- Foment de la creativitat artística i, en concret, adquisició d'obres d'autors vius o encàrrecs a aquests.

Es contemplen les següents excepcions: les construccions o obres de nova planta, encara que siguin per a activitats culturals, llevat edificis que alberguen museus, arxius o biblioteques públiques que per criteri de la llei són considerats béns d'interès cultural.

A més del requisit anterior, cal que l'immoble estigui declarat Bé d'Interès Cultural o categories assimilables de les Comunitats Autònomes. També es podrà sol·licitar per a béns que tinguin iniciat l'expedient de declaració. Finalment es requereix que es tracti d'un immoble de titularitat pública. Nogensmenys es podrà invertir també en edificis privats sempre que aquest sigui cedit a una administració pública per al seu ús públic, degudament inscrit en el corresponent registre i per un termini mínim de 50 anys. També queden excepcionats del requisit de titularitat pública si es tracta d'inversions que es realitzen en béns inclosos a la Llista del Patrimoni Mundial (UNESCO) això com aquells casos en que hi hagi un programa o línia d'actuació que es correspongui amb un pla nacional marcat des del Ministeri de Cultura, i que permeti invertir en edificis de titularitat privada, com ara, el Pla de Catedrals això com el Pla de Monestirs, Abadies i Convents.

Com a darrer requisit formal cal presentar un projecte d'execució de l'actuació a dur a terme.

Pel que fa als criteris de prioritització per a l'aplicació de l'1% cultural, les comissions mixtes tindran en compte els següents criteris per valorar i triar les actuacions que finalment vagin a finançar:

- Que l'actuació estigui finançada per diverses administracions públiques.
- Que l'actuació pertanyi preferentment a l'entorn de l'obra pública.
- Que correspongui a un dels programes d'actuació fixats en els convenis bilaterals.
- Que l'elecció d'aquesta actuació contribueixi a l'equilibri territorial per Comunitats Autònomes.
- Que es tracti d'actuacions integrals de conservació de paisatges o conjunts patrimonials que incloguin béns naturals o culturals.
- Que l'estat de conservació de l'immoble sigui deficient.

Per a l'establiment de les prioritats seran escoltades les Comunitats Autònomes, en el si de la Conferència Sectorial de Cultura i del Consell del Patrimoni Històric.

Hem de dir, però, que la finalitat prevista per la norma per a l'aplicació d'aquest u per cent cultural és doble. Per una banda, finançar els treballs de conservació i enriquiment del Patrimoni Històric però, d'altra banda, fomentar la creativitat artística⁴⁴⁹.

Pel que fa a la delimitació dels projectes d'obres públiques subjectes a l'u per cent cultural, ho trobem regulat a l'article 67 de la Llei i 58 del Decret de PHE.

Serà tota obra pública finançada total o parcialment per l'Estat, així com

⁴⁴⁹ La justificación d'aquesta mesura la trobem en forma d'antecedent en el preàmbul del Decret de 27 d'octubre de 1978 en el que es deia que: "se pretende una unión y coordinación más estrecha entre la arquitectura e ingeniería y las otras artes, integrando éstas en aquéllas, previéndose que el técnico facultativo autor del proyecto de la obra pública y el artista colaboren íntimamente en la fase de ejecución de las obras. Se persigue también la integración de la obra pública en su entorno, a fin de evitar que la realización de los trabajos suponga un deterioro de éste. Finalmente se busca poner en contacto permanente, en la medida de lo posible, a la sociedad española con el arte de nuestra época."

aquelles altres que puguin ser explotades per particulars en virtut d'una concessió administrativa. La norma mateixa contempla algunes excepcions: aquelles que no excedeixin dels cent milions de pessetes, les que afectin a la seguretat o defensa de l'Estat o la dels serveis públics.⁴⁵⁰

Sobre el límit dels cent milions de pessetes es planteja el dubte de quin import és el que ha servir de referència: el pressupost d'execució, el de licitació? S'ha de computar l'IVA? Aquestes qüestions són abordades per BENÍTEZ DE LUGO el qual invoca un Dictamen (9/86) de la Junta Consultiva de Contractació Administrativa de la Direcció de Serveis del Ministeri d'Economia el qual resol que l'import de referència ha de ser el pressupost d'execució material amb inclusió de l'IVA⁴⁵¹. I sembla raonable aquest criteri ja que, d'acord amb l'article 131 del Reial Decret 1098/2001, de 12 d'octubre, pel que s'aprova el Reglament General de la Llei de Contractes de les Administracions Públiques, el pressupost d'execució material, que cal diferenciar-lo del pressupost de licitació, exclou explícitament l'IVA⁴⁵².

⁴⁵⁰ Es pot consultar més informació sobre els tràmits administratius en la pàgina web del Ministeri de Cultura: www.mcu.es

⁴⁵¹ BENITEZ DE LUGO Y GUILLEN, F.: *El patrimonio cultural español: aspectos jurídicos, administrativos y fiscales, incentivos en la ley de fundaciones*, Comares, 2a ed., Granada, 1995, p. 309-310.

⁴⁵² L'article 131 del Reial Decret 1098/2001, de 12 d'octubre, pel que s'aprova el Reglament General de la Llei de Contractes de les Administracions Públiques diu que:

“Se denominará presupuesto de ejecución material el resultado obtenido por la suma de los productos del número de cada unidad de obra por su precio unitario y de las partidas alzadas. El presupuesto base de licitación se obtendrá incrementando el de ejecución material en los siguientes conceptos:

1. *Gastos generales de estructura que inciden sobre el contrato, cifrados en los siguientes porcentajes aplicados sobre el presupuesto de ejecución material:*
 - a. *Del 13 al 17 %, a fijar por cada Departamento ministerial, a la vista de las circunstancias concurrentes, en concepto de gastos generales de la empresa, gastos financieros, cargas fiscales, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, tasas de la Administración legalmente establecidas, que inciden sobre el costo de las obras y demás derivados de las obligaciones del contrato. Se excluirán asimismo los impuestos que graven la renta de las personas físicas o jurídicas.*
 - b. *El 6 % en concepto de beneficio industrial del contratista.*
- Estos porcentajes podrán ser modificados con carácter general por acuerdo de la*

6. Breu referència a altre regulació del Patrimoni Històric des d'altres perspectives del Dret: Urbanisme, Civil i Penal.

Finalment, per tancar aquest capítol dedicat al paper del sector públic davant el Patrimoni Històric, esmentarem breument la regulació del mateix des de altres branques del Dret. Si limitéssim l'enfocament a l'estrictament fiscal potser ens perdríem matisos i apreciacions de la regulació del Patrimoni Històric que no ens permetrien copsar, amb la seva total extensió, la política fiscal del sector públic respecte al mateix.

Cal destacar que l'estudi del Patrimoni Històric no pot ser abordat des d'un únic punt de vista ja que sobre la propietat d'aquest conjunt heterogeni i peculiar de béns incideixen disciplines igualment heterogènies i interrelacionades. El mateix es pot dir al seu enfocament des del Dret ja que incideix en diverses disciplines jurídiques com el Dret Administratiu, el Tributari, d'Urbanisme, Penal, Pressupostari, Internacional, Civil, etc, la qual cosa complicarà també la seva tramitació en la eventual via jurisdiccional.

Al mateix temps, aquesta multi-incidència de diverses disciplines sobre els béns del Patrimoni Històric també afecta el repartiment competencial entre les diferents administracions territorials, problema que ve a complicar encara més l'acotament de les potestats sobre el Patrimoni Històric.

Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos cuando por variación de los supuestos actuales se considere necesario.

- 2. El Impuesto sobre el Valor Añadido que grave la ejecución de la obra, cuyo tipo se aplicará sobre la suma del presupuesto de ejecución material y los gastos generales de estructura reseñados en el apartado 1.*

Així, el repartiment de potestats i competències sobre el Patrimoni Històric entre l'Estat i les Comunitats Autònomes està, a la pràctica, recobert per la incidència que tenen les competències sobre altres disciplines i matèries les quals, al seu torn, també interactuen entre elles. A continuació veurem algunes d'aquestes disciplines en la seva interacció amb els béns del Patrimoni Històric. Així, en primer lloc, tractarem el Patrimoni Històric des de la regulació del Dret Urbanístic i, posteriorment, farem una aproximació des del Dret Civil i, finalment, l'abordarem breument des del Dret Penal.

6.1 El Patrimoni Històric i el Dret Urbanístic.

En aquest apartat ens referirem, com és natural, als béns immobles del Patrimoni Històric ja que és en aquests béns sobre els que recaurà la regulació urbanística.

Sobre els béns immobles del Patrimoni Històric recauen dos tipus de normes. D'una banda, la normativa urbanística de caràcter general aplicable sobre tots els immobles i on l'administració local juga un paper protagonista. I, d'altra banda, la regulació pròpia dels béns del Patrimoni Històric dictada tant per l'Estat com per les Comunitats Autònomes. Aquesta combinació de normatives no ha estat exempta de litigis, especialment en l'àmbit local⁴⁵³.

Si partim del manament de l'article 46 de la Constitució que obliga a la conservació i manteniment del Patrimoni Històric veurem que també té el seu impacte en l'urbanisme, entès com a un instrument encarregat d'organitzar

⁴⁵³ En aquest sentit és il·lustrativa la STS de 29 d'octubre de 1984 relativa a la concurrència de facultats municipals i normes sobre protecció del Patrimoni Històric que es resol a favor d'aquestes últimes "*puesto que en todo momento es de aplicación preferente, por el interés público que representa la defensa del Patrimonio Artístico Nacional*".

l'ordenació del territori. Ja hem comprovat com la legislació sobre el Patrimoni Històric està articulada sobre un Estat fortament descentralitzat. També, tal i com plantejarem reiteradament en aquest treball, la STC 17/1991, de 31 de gener, va venir a resoldre la delimitació entre la competència de l'Estat sobre el mateix i les de les Comunitats Autònomes, cosa que s'ha traduït en una llei estatal (LPHE) i tantes lleis equivalents com Comunitats Autònomes hi ha. Al mateix temps, en l'àmbit urbanístic la distribució de competències tampoc és un aspecte exempt de complexitat, com veurem en un apartat posterior.

Pensem que sobre el sòl pot actuar el Dret de molt diverses formes. Per una banda, trobem un planejament urbanístic, de competència municipal sobre el que recau una normativa autonòmica⁴⁵⁴ la qual, per altra banda, està en el marc d'una legislació estatal⁴⁵⁵ i, finalment, les sentències del Tribunal Constitucional que han dirimit els conflictes de competències entre ambdues administracions⁴⁵⁶.

En la regulació estatal (RDL 2/2008 de 20 de juny, pel qual s'aprova el text refós de la llei de sòl)⁴⁵⁷ trobem algunes referències a tenir en compte en el cas d'immobles del Patrimoni Històric. Així, l'article 2.2.a estableix dins dels principis de desenvolupament territorial procurant: *“La eficacia de las medidas de conservación y mejora de la naturaleza, la flora y la fauna y de la protección del patrimonio cultural y del paisaje.”*

⁴⁵⁴ Alguns exemples de regulació autonòmica els trobem a Catalunya: Llei 2/2002 de 14 de març, d'Urbanisme; Andalusia, Llei 7/2002, de 17 de desembre d'Ordenació Urbanística de Andalusia; Madrid Llei 9/2001, de 17 de juliol, del Suelo de la Comunidad de Madrid.

⁴⁵⁵ Reial Decret Legislatiu 2/2008, de 20 de juny, pel qual s'aprova el text refós de la Llei del Sòl (BOE núm. 154 de 26 de juny de 2008.)

⁴⁵⁶ STC 61/1997, de 20 de març, i 164/2001, d'11 de juliol per les quals s'interpreta la distribució de competències entre l'Estat i les Comunitats Autònomes en matèria d'urbanisme.

⁴⁵⁷ BOE 154/2008, de 26 de juny de 2008.

L'article 9 d'aquesta norma estableix unes càrregues per als particulars al disposar que *"Este deber constituirá el límite de las obras que deban ejecutarse a costa de los propietarios, cuando la Administración las ordene por motivos turísticos o culturales, corriendo a cargo de los fondos de ésta las obras que lo rebasen para obtener mejoras de interés general"*.

En el seu article 10.2, en el marc dels criteris bàsics d'utilització del sòl estableix que *"Las instalaciones, construcciones y edificaciones habrán de adaptarse, en lo básico, al ambiente en que estuvieran situadas, y a tal efecto, en los lugares de paisaje abierto y natural, sea rural o marítimo, o en las perspectivas que ofrezcan los conjuntos urbanos de características histórico-artísticas, típicos o tradicionales, y en las inmediaciones de las carreteras y caminos de trayecto pintoresco, no se permitirá que la situación, masa, altura de los edificios, muros y cierres, o la instalación de otros elementos, limite el campo visual para contemplar las bellezas naturales, rompa la armonía del paisaje o desfigure la perspectiva propia del mismo"*.

Pel que fa a la regulació de la situació del sòl rural, la norma estatal disposa en el seu article 12.2.a que *"En todo caso, el suelo preservado por la ordenación territorial y urbanística de su transformación mediante la urbanización, que deberá incluir, como mínimo, los terrenos excluidos de dicha transformación por la legislación de protección o policía del dominio público, de la naturaleza o del patrimonio cultural"*. A més, per al sòl rural cal tenir en compte també allò disposat a l'article 13 quan diu que *"No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, la utilización de los terrenos con valores ambientales, culturales, históricos, arqueológicos, científicos y paisajísticos que sean objeto de protección por la legislación aplicable, quedará siempre sometida a la*

preservación de dichos valores, y comprenderá únicamente los actos de alteración del estado natural de los terrenos que aquella legislación expresamente autorice.

Finalment, cal fer referència a l'article 39 d'aquest RDL 2/2008 en que es consagra la funció social de la propietat, especialment pel que fa als béns del Patrimoni Històric quan disposa que *“Podrán ser destinados también a otros usos de interés social, de acuerdo con lo que dispongan los instrumentos de ordenación urbanística, sólo cuando así lo prevea la legislación en la materia especificando los fines admisibles, que serán urbanísticos o de protección o mejora de espacios naturales o de los bienes inmuebles del patrimonio cultural.”*

Així doncs és evident que on el problema de la limitació competencial entre l'Estat i les Comunitats Autònomes es veu més marcat és en la regulació del béns del patrimoni immobiliari en la que, a més, incideix la regulació urbanística la qual, al seu torn, també té unes característiques quant al seu repartiment competencial poc pacífiques, com hem tingut ocasió de veure. En aquesta matèria i, d'acord amb BARRERO RODRÍGUEZ⁴⁵⁸, són fonamentalment tres els aspectes de col·lisió entre la regulació estatal i l'autonòmica: el règim jurídic de ruïna; el planejament de protecció; i l'atorgament d'autoritzacions per a intervenir en conjunts històrics.

I es que la interrelació entre l'urbanisme i el Patrimoni Històric té el seu punt crític en el problema de la qualificació urbanística. Per una banda trobem la qualificació del sòl i per altra la qualificació del bé com a integrant del Patrimoni Històric. L'article 20 de la LPHE és un exemple d'aquesta interrelació. Aquest

⁴⁵⁸ BARRERO RODRIGUEZ, C.: op. cit. p. 37.

precepte obliga al municipi a redactar un Pla Especial de protecció en cas de declaració d'un conjunt històric, lloc històric o zona arqueològica⁴⁵⁹.

Un altre aspecte on interrelaciona la regulació urbanística i la LPHE és en la declaració de ruïna d'un immoble. Així, l'article article 24.2 de la LPHE disposa que: *“En ningún caso podrá procederse a la demolición de un inmueble, sin previa firmeza de la declaración de ruina y autorización de la Administración competente, que no la concederá sin informe favorable de al menos dos de las instituciones consultivas a las que se refiere el artículo 3”*⁴⁶⁰. En concordància

⁴⁵⁹ L'article 20 de la LPHE disposa que :”1. La declaración de un conjunto histórico, sitio histórico o zona arqueológica, como bienes de interés cultural, determinará la obligación para el municipio o municipios en que se encontraren de redactar un Plan especial de protección del área afectada por la declaración u otro instrumento de planeamiento de los previstos en la legislación urbanística que cumpla en todo caso las exigencias en esta Ley establecidas. La aprobación de dicho Plan requerirá el informe favorable de la Administración competente para la protección de los bienes culturales afectados. Se entenderá emitido informe favorable transcurridos tres meses desde la presentación del Plan. La obligatoriedad de dicho Plan no podrá excusarse en la preexistencia de otro planeamiento contradictorio con la protección, ni en la inexistencia previa de planeamiento general.

2. El Plan a que se refiere el apartado anterior establecerá para todos los usos públicos el orden prioritario de su instalación en los edificios y espacios que sean aptos para ello. Igualmente contemplará las posibles áreas de rehabilitación integrada que permitan la recuperación del área residencial y de las actividades económicas adecuadas. También deberá contener los criterios relativos a la conservación de fachadas y cubiertas e instalaciones sobre las mismas.

3. Hasta la aprobación definitiva de dicho Plan el otorgamiento de licencias o la ejecución de las otorgadas antes de incoarse el expediente declarativo del conjunto histórico, sitio histórico o zona arqueológica, precisará resolución favorable de la Administración competente para la protección de los bienes afectados y, en todo caso, no se permitirán alineaciones nuevas, alteraciones en la edificabilidad, parcelaciones ni agregaciones.

4. Desde la aprobación definitiva del Plan a que se refiere este artículo, los Ayuntamientos interesados serán competentes para autorizar directamente las obras que desarrollen el planeamiento aprobado y que afecten únicamente a inmuebles que no sean monumentos ni jardines históricos ni estén comprendidos en su entorno, debiendo dar cuenta a la Administración competente para la ejecución de esta Ley de las autorizaciones o licencias concedidas en el plazo máximo de diez días desde su otorgamiento. Las obras que se realicen al amparo de licencias contrarias al Plan aprobado serán ilegales y la Administración competente podrá ordenar su reconstrucción o demolición con cargo al organismo que hubiera otorgado la licencia en cuestión, sin perjuicio de lo dispuesto en la legislación urbanística sobre las responsabilidades por infracciones.”

⁴⁶⁰ Aquestes institucions regulades a l'article 3 de la LPHE són: “Consejo del Patrimonio Histórico, la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio Histórico Español, las Reales Academias, las Universidades españolas, el Consejo Superior de Investigaciones Científicas y las Juntas Superiores que la Administración del Estado determine por vía reglamentaria, y en lo que pueda afectar a una Comunidad Autónoma, las instituciones por ella reconocidas”

amb aquest redactat les Comunitats Autònomes han entrat amb més o menys intensitat a regular aquest aspecte en termes similars en les seves lleis respectives de protecció del Patrimoni Històric. Ja veiem, doncs, com la LPHE no prohibeix de forma absoluta la demolició, així que moltes Comunitats Autònomes han regulat en el mateix sentit. Crida l'atenció aquesta permissivitat de la Llei de Patrimoni Històric quan, la Llei urbanística estableix la prohibició absoluta de demolició. Aquestes contradiccions s'aprecien en la regulació de Canàries, Extremadura, Madrid o Astúries⁴⁶¹. En canvi, altres Comunitats Autònomes com ara l'Aragó no permeten la demolició dels béns del Patrimoni Històric⁴⁶². Aquesta situació és conseqüència del fet que la LPHE no deixa tancada la qüestió del deure de conservació en cas de declaració de ruïna per la qual cosa la disparitat i, fins i tot, la contradicció de solucions de cada Comunitat Autònoma respecte la regulació urbanística està servida⁴⁶³.

⁴⁶¹ Podem veure un estudi més detallat d'aquesta qüestió a BARRERO RODRIGUEZ, C.: op. cit. p. 38.

⁴⁶² L'article 38.2 de la Llei 3/1999, de 10 de març, de Patrimoni Cultural d'Aragó disposa que: *"En ningún caso la declaración de ruina autorizará a la demolición del Bien de Interés Cultural."* En aquest sentit la STS de 15 diciembre 2011 en el seu FJ Tercer diu que: *"El hecho de que el edificio se encuentre en estado de RUINA no es obstáculo para que la Administración haga uso de las facultades que la ley le confiere. Dicha Ley tiene, entre otros fines, el de proteger y conservar los bienes que integran el Patrimonio Cultural Aragonés, lo que conlleva la facultad y el deber de adoptar "las medidas preventivas de defensa y recuperación que sean necesarias para garantizar su disfrute por las generaciones futuras" (artículo 6.1), entre ellas la de suspender el derribo y cualquier clase de obra o actividad en curso de ejecución, disponiendo el artículo 29.2 que "la iniciación del expediente conlleva la aplicación inmediata y provisional del régimen de protección establecido para los Bienes Inventariados del Patrimonio Cultural Aragonés"*.

⁴⁶³ En aquest sentit és interessant la STS de 24 de juny de 2002 en la que en el seu FJ5 s'afirma que: *"Es cierto que la legislación de patrimonio histórico-artístico mantiene las competencias urbanísticas que la legislación del suelo atribuye a los Ayuntamientos en materia de declaración de ruina de inmuebles, pero la misma se modula en forma esencial cuando el expediente de ruina afecta a un bien de interés cultural."* I afegeix més endavant que: *"Además la declaración de ruina por sí misma tiene un alcance limitado legalmente, dado lo que disponen los artículos 36.1 y 37.1 de la Ley 16/1985 en relación con el artículo 24 de la misma Ley, ya que, aunque sea firme esa declaración de ruina, en ningún caso puede procederse a la demolición de un inmueble declarado bien de interés cultural sin autorización de la Administración competente en materia de patrimonio histórico. Esa Administración es la que, también correctamente, ha intervenido en este caso, en aplicación del citado artículo 24.1 de la*

Finalment, també hi ha altres matèries que afecten col·lateralment tant a la competència sobre urbanisme com a la regulació sobre el Patrimoni Històric com són: la competència exclusiva de l'Estat sobre el procediment administratiu comú, sense perjudici de les competències de les Comunitats Autònomes sobre el procediment especial que els hi competeix; les bases del règim jurídic de les administracions públiques; la competència sobre les bases i coordinació general sobre l'activitat econòmica, tot i que, en relació al urbanisme, la seva invocació només serà legítima quan la norma emani de la direcció general de l'economia, no a la regulació del dret sobre la propietat; les competències sobre el règim estatutari funcionarial en relació amb els notaris i registradors de la propietat.

6.2 El Patrimoni Històric i el Dret Civil.

Tenint en compte que aquesta regulació afecta tant als drets reals com a les obligacions i a la forma d'adquisició de la propietat, constatem com té incidència directa en les operacions que giren a l'entorn del Patrimoni Històric. D'acord amb l'article 149.1.8 de la Constitució espanyola, es tracta d'una competència estatal exclusiva, tot i que el mateix article fa una excepció: *“Legislació civil, sens perjudici de la conservació, modificació i desenvolupament dels drets civils, forals o especials per part de les Comunitats Autònomes allà on n'hi hagi.”* En aquest sentit, les Comunitats Autònomes que disposen en major o menor grau de desenvolupament un dret civil propi són el País Basc, Catalunya, Navarra, Galícia, les Illes Balears, Aragó i València.

Ley 16/1985, y ha denegado la posibilidad de demolición.”

Per tant, a l'hora d'observar la norma civil aplicable que ens puguin determinar les relacions de propietat i la transmissió dels béns del Patrimoni Històric haurem d'estar, pel que fa al seu substrat civil, a la regulació foral corresponent i, en el seu defecte, a la regulació del Dret Civil comú.

Si ens fixem en aquest Dret Civil Comú, trobarem un principi general que emana de l'article 348: "*La propiedad es el derecho de gozar y disponer de una cosa, sin más limitaciones que las establecidas en las leyes.*" Per tant, els béns del Patrimoni Històric, com a propietat, gaudeixen d'entrada també de l'aplicació dels principis que emanen d'aquest article 348. Nogensmenys, ja hem vist com, en el cas dels béns del Patrimoni Històric, degut a la seva peculiar naturalesa, trobem que les limitacions establertes a les lleis són allò que els caracteritza des del punt de vista del dret civil. No estem davant d'uns béns ordinaris ja que, degut a la seva funció social, suporten una càrrega sobre la lliure disposició per part del seu propietari, limitació que no tenen en principi la resta de béns. I és precisament, com hem vist, aquestes càrregues i limitacions establertes per les lleis les que justifiquen una fiscalitat específica i més favorable que la resta de béns que no han de suportar aquestes càrregues i limitacions.

Però hi ha altres qüestions recollides en el Codi Civil que també incideixen en els béns del Patrimoni Històric. Així, per exemple, si ens fixem en el Llibre Tercer dedicat a les maneres d'adquirir la propietat, l'article 609 ens diu, en primer lloc que "*La propiedad se adquiere por la ocupación.*" I a continuació, l'article 610 ens diu que "*Se adquieren por la ocupación los bienes apropiables por su naturaleza que carecen de dueño, como los animales que son objeto de la caza y pesca, el tesoro oculto y las cosas muebles abandonadas.*" I en

relació al “tesoro oculto”, que és on cabria incloure els béns que formarien eventualment part del Patrimoni Històric adquirits per aquesta via, l'article 614 diu que *“El que por casualidad descubriere un tesoro oculto en propiedad ajena, tendrá el derecho que le concede el artículo 351 de este Código.”* I, recordem que l'article 351 preveu que: *“El tesoro oculto pertenece al dueño del terreno en que se hallare.*

Sin embargo, cuando fuere hecho el descubrimiento en propiedad ajena, o del Estado, y por casualidad, la mitad se aplicará al descubridor. Si los efectos descubiertos fueren interesantes para las ciencias o las artes, podrá el Estado adquirirlos por su justo precio, que se distribuirá en conformidad a lo declarado.” Nogensmenys, en els béns que formin part del Patrimoni Històric haurem de veure quina previsió fa la LPHE. Així, veiem com l'article 44.1 diu, de forma explícita que les troballes són béns del domini públic, per la qual cosa, en principi, ja no els seria d'aplicació les previsions del Codi Civil esmentades anteriorment. L'article 44.1 diu que: *“Son bienes de dominio público todos los objetos y restos materiales que posean los valores que son propios del Patrimonio Histórico Español y sean descubiertos como consecuencia de excavaciones, remociones de tierra u obras de cualquier índole o por azar.”* Amb aquesta premissa és lògica la seva exclusió de la regulació del Codi Civil d'aquests béns i, en conseqüència, s'entén l'afirmació final d'aquest precepte que indica que: *“En ningún caso será de aplicación a tales objetos lo dispuesto en el artículo 351 del Código Civil”*. Tenint en compte que el Codi Civil entén per tresor *“el depósito oculto e ignorado de dinero, alhajas u otros objetos preciosos, cuya legítima pertenencia no conste”* veiem com els béns del Patrimoni Històric respondran a aquesta definició ja que, molt probablement es

tracti de monedes, àmfores, gerros, etc, que, per definició formaran part del Patrimoni Històric amb la qual cosa quedaran automàticament regulats per la LPHE en comptes del Codi Civil⁴⁶⁴.

Vista la regulació del Dret Comú sobre aquest aspecte, veiem com crida l'atenció la regulació que fa la legislació de Castella Lleó respecte a les troballes. Així, el Decret 37/2007, de 19 d'abril dictat en desenvolupament de la Llei 12/2002, d'11 de juliol, de Patrimoni Cultural de Castella Lleó, defineix al seu article 124 el concepte de troballa casual com a *“los descubrimientos de objetos y restos materiales que, poseyendo los valores que son propios del Patrimonio Cultural de Castilla y León se produzcan por azar o como consecuencia de cualquier tipo de remociones de tierra, demoliciones u obras de cualquier otra índole.”* I a continuació, a l'article 125.1 disposa que *“Los hallazgos casuales de bienes muebles darán derecho a percibir, en concepto de premio en metálico, la mitad del valor que en tasación legal se atribuya a los objetos hallados. Esta cantidad se dividirá a partes iguales entre el hallador y el propietario de los terrenos. Si fuesen dos o más los halladores o propietarios se mantendrá igual proporción.”* De manera que constatem com la llei castellana segueix l'esquema de l'article 351 del Codi Civil i no te en compte, per tant l'article 44 de la LPHE.

Podem concloure que, a mida que ens acostem a la regulació pròpia de cada Comunitat Autònoma, els matisos i les peculiaritats es poden anar multiplicant. Això és especialment evident en les que, com hem dit, disposen d'un Dret Civil propi. Per tant, i per raons d'extensió d'aquest treball, no aprofundirem més en

⁴⁶⁴ Només a tall d'exemple, l'article 542-21.3 del Codi Civil de Catalunya preveu que *“la descoberta d'objectes de valor cultural, històric, arqueològic o artístic i la descoberta d'objectes per raó de prospecció o excavacions es regeixen per la legislació especial que els sigui aplicable.”*

aquestes diferències i deixarem l'anàlisi a la referència al Dret Civil comú que hem plantejat breument en aquest apartat.

6.3 El Patrimoni Històric i el Dret Penal.

La referència al Patrimoni Històric en el Codi Penal la trobem regulada al Títol XVI del Llibre II sota l'epígraf "*De los delitos relativos a la ordenación del territorio y el urbanismo, la protección del patrimonio histórico y el medio ambiente*", de manera que la protecció que atorga el Codi Penal al Patrimoni Històric queda homologada a la protecció que dispensa al medi ambient. La seva tipificació la trobem en els articles 319 a 324. I, sense entrar en un anàlisi més profund, ja que ultrapassa l'objecte d'aquest treball, podem apuntar que aquesta recent modificació del Codi Penal pretén donar resposta al manament constitucional de l'article 46 quan afirma que "*la llei penal sancionarà els atemptats contra aquest patrimoni.*"⁴⁶⁵

El problema que es posa de manifest en l'àmbit penal és, de forma similar com ja hem estudiat en l'àmbit administratiu, la resolució de la qüestió terminològica a l'hora de delimitar l'objecte a protegir de manera que quedi ben definit quin és l'àmbit de protecció que es deriva del manament de l'article 46 de la Constitució. Aquest no és un punt que hagi quedat resolt i tancat de forma

⁴⁶⁵ Son molts els autors que han estudiat amb profunditat sobre la relació del Codi Penal amb el Patrimoni Històric. Entre altres podem consultar: ARIAS EIBE, MJ.: *El patrimonio cultural. La nueva protección en los arts. 321 a 324 del Código Penal de 1995*, Granada, 2001; SALINERO ALONSO, C, *La protección del patrimonio histórico en el código penal de 1995*, Codecs Editorial, Barcelona, 1997, 1ª ed. 1997; RODRÍGUEZ NÚÑEZ, A.: "La protección del Patrimonio Cultural en el Código Penal de 1995", *Patrimonio Cultural y Derecho*, núm. 2, 1998; GARCIA CALDERON, J.M: "La relación del patrimonio histórico con el derecho penal", *Estudios Jurídicos*, nº 2006, 2006; SIERRA LÓPEZ, Mª del V.: "La protección penal del patrimonio histórico, artístico y cultural en el nuevo Código Penal" , en: *XI Jornadas del Patrimonio de la Sierra de Huelva*, Encinasola, 193-205, 1997.

clara, ja que la referència que es fa al Patrimoni Històric al Codi Penal no és plenament coincident amb la nomenclatura que fa servir la LPHE⁴⁶⁶. Així que no resulta imprescindible la prèvia declaració administrativa d'un bé com a integrant del Patrimoni Històric per a que aquest sigui susceptible de ser tutelat pel Codi Penal. Recordem en aquest punt l'expressió de l'article 46 de la Constitució quan diu "*qualsevol que sigui el seu règim jurídic i titularitat*", per la qual cosa no s'ha de lligar la seva protecció amb la declaració d'una situació administrativa prèvia, entre altres coses perquè estariem deixant fora de la seva protecció al patrimoni ocult que, per definició, no estarà mai catalogat ni inventariat⁴⁶⁷.

Tot i suposar un pas endavant decisiu en la protecció penal del Patrimoni Històric, la reforma del Codi Penal també ha aixecat algunes crítiques per dos aspectes. En primer lloc per que es queda curt en el seu objectiu⁴⁶⁸ i, d'altra banda en la descoordinació entre la regulació en el Codi Penal i la regulació que fa la llei administrativa⁴⁶⁹.

⁴⁶⁶ En aquest punt és transcendent la interpretació que de Patrimoni Històric ha vingut fent el Tribunal Suprem en les seves sentències de 3 de juny de 1995 i 29 de gener de 1997 quan afirma que "*cualquier agresión a bienes históricos requiera una conciencia, cuando menos aproximada, no sólo del valor histórico o histográfico de un bien, sino además del valor social que guarda para la colectividad*".

⁴⁶⁷ En aquest mateix sentit s'expressa la STC de 17 de setembre de 1998.

⁴⁶⁸ En opinió de FIDALGO MARTÍN, C.: Ponencia: "Urbanismo y Patrimonio Cultural" en Encuentro de Magistrados y Fiscales del Foro Medioambiental, Granada, 23 i 24 d'abril de 2009, p. 33: "la protecció del Patrimoni Històric prevista en el Capítol II del Títol XVI del Codi Penal (...) no assoleix l'objectiu principal del dret penal, el qual és la defensa dels valors més sagrats d'una societat, en tant que limita l'acció del dret penal al que siguin les accions contra edificis, registres, museus (...) sense esmentar a una de les formes més agressives de lesió dels patrimoni històric, com és construir en sòls protegits pel seu valor històric o cultural. Això permet afirmar que és mitjançant la protecció penal a l'ordenació del territori, consagrada en els articles 319.1 i 320 del Codi Penal, com millor es defensa la integritat del patrimoni i dels seus sòls declarats BIC".

⁴⁶⁹ GARCIA CALDERON, J.M: "La relación del patrimonio histórico con el derecho penal", *Estudios Jurídicos*, nº 2006, 2006.

No aprofundirem més en els aspectes penals del Patrimoni Històric ja que no és l'objecte d'aquest estudi⁴⁷⁰. Serveixin aquestes breu línies per a il·lustrar el traçat d'una frontera més en l'entramat jurídic al voltant del Patrimoni Històric.

7. L'àmbit territorial d'aplicació de les mesures fiscals sobre els béns del Patrimoni Històric.

Un cop analitzats els conceptes que emanen del Patrimoni Històric que, com hem vist, ens marcarà l'àmbit objectiu de protecció de la Llei i, un cop vistos els aspectes subjectius que intervenen en les relacions al voltant del Patrimoni Històric així com la seva regulació jurídica des de diferents branques del Dret, és procedent abordar en aquest punt la problemàtica de l'àmbit territorial de les normes que afecten al Patrimoni Històric. Així, veurem com la localització dels béns influeix, lògicament, en la protecció atorgada per la norma. Per tant, i per tal d'acabar de delimitar el concepte del que cal entendre per Patrimoni Històric protegit en la regulació espanyola, haurem de discernir si la ubicació dels béns afecta o no a l'eficàcia de les lleis que puguin recaure sobre aquests béns. Conseqüentment, analitzarem, d'una banda, quin és l'àmbit territorial d'aplicació de les normes reguladores del Patrimoni Històric i, d'altra banda, ho

⁴⁷⁰ Per a una informació més detallada del Patrimoni Històric vist des del Dret Penal es pot consultar: ARIAS EIBE, MJ.: *El patrimonio cultural. La nueva protección en los arts. 321 a 324 del Código Penal de 1995*, Comares, Granada, 2001; GARCIA CALDERON, J.M.: "La relación del patrimonio histórico con el derecho penal", *Estudios Jurídicos*, nº 2006, 2006; RODRÍGUEZ NÚÑEZ, A.: "La protección del Patrimonio Cultural en el Código Penal de 1995", *Patrimonio Cultural y Derecho*, núm. 2, 1998; SALINERO ALONSO, C, *La protección del patrimonio histórico en el código penal de 1995*, Codecs Editorial, Barcelona, 1997, 1ª ed. 1997; SIERRA LÓPEZ, Mª del V.: "La protección penal del patrimonio histórico, artístico y cultural en el nuevo Código Penal", en: *XI Jornadas del Patrimonio de la Sierra de Huelva*, Encinasola, 193-205, 1997, entre altres.

completarem amb l'anàlisi de l'àmbit territorial d'aplicació de les normes tributàries que han de recaure sobre els mateixos.

Sense entrar en l'anàlisi sobre l'aplicació i l'eficàcia de les normes reguladores del Patrimoni Històric, que és un aspecte comú, d'altra banda, a la resta de normes de l'ordenament jurídic, podem assenyalar que l'article 10 del Codi Civil comú⁴⁷¹ regula que la possessió, la propietat i la resta de drets reals sobre

⁴⁷¹ L'article 10 del Codi Civil diu textualment:

"1. La posesión, la propiedad, y los demás derechos sobre bienes inmuebles, así como su publicidad, se regirán por la ley del lugar donde se hallen.

La misma ley será aplicable a los bienes muebles.

A los efectos de la constitución o cesión de derechos sobre bienes en tránsito, éstos se considerarán situados en el lugar de su expedición, salvo que el remitente y el destinatario hayan convenido, expresa o tácitamente, que se consideren situados en el lugar de su destino.

2. Los buques, las aeronaves y los medios de transporte por ferrocarril, así como todos los derechos que se constituyan sobre ellos, quedarán sometidos a la ley del lugar de su abanderamiento, matrícula o registro. Los automóviles y otros medios de transporte por carretera quedarán sometidos a la ley del lugar donde se hallen.

3. La emisión de los títulos-valores se atenderá a la ley del lugar en que se produzca.

4. Los derechos de propiedad intelectual e industrial se protegerán dentro del territorio español de acuerdo con la ley española, sin perjuicio de lo establecido por los convenios y tratados internacionales, en los que España sea parte.

5. Se aplicará a las obligaciones contractuales la ley a que las partes se hayan sometido expresamente, siempre que tenga alguna conexión con el negocio de que se trate; en su defecto, la ley nacional común a las partes; a falta de ella, la de la residencia habitual común, y, en último término, la ley del lugar de celebración del contrato.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, a falta de sometimiento expreso, se aplicará a los contratos relativos a bienes inmuebles la ley del lugar donde estén sitios, y a las compraventas de muebles corporales realizadas en establecimientos mercantiles, la ley el lugar en que éstos radiquen.

6. A las obligaciones derivadas del contrato de trabajo, en defecto de sometimiento expreso de las partes y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 8, les será de aplicación la ley del lugar donde se presten los servicios.

7. Las donaciones se regirán, en todo caso, por la ley nacional del donante.

8. Serán válidos, a efectos del ordenamiento jurídico español, los contratos onerosos celebrados en España por extranjero incapaz según su ley nacional, si la causa de la incapacidad no estuviere reconocida en la legislación española. Esta regla no se aplicará a los contratos relativos a inmuebles situados en el extranjero.

9. Las obligaciones no contractuales se regirán por la ley del lugar donde hubiere ocurrido el hecho de que deriven.

La gestión de negocios se regulará por la ley del lugar donde el gestor realice la principal actividad.

En el enriquecimiento sin causa se aplicará la ley en virtud de la cual se produjo la transferencia del valor patrimonial en favor del enriquecido.

10. La ley reguladora de una obligación se extiende a los requisitos del cumplimiento y a las consecuencias del incumplimiento, así como a su extinción. Sin embargo, se aplicará la ley del lugar de cumplimiento a las modalidades de la ejecución que requieran intervención judicial o administrativa.

11. A la representación legal se aplicará la ley reguladora de la relación jurídica de la que nacen las facultades del representante, y a la voluntaria, de no mediar sometimiento expreso, la ley del país en donde se ejerciten las facultades conferidas."

béns immobles es regeixen pel lloc on es trobin⁴⁷². I el mateix criteri és aplicable als béns mobles, tot i que en aquest cas, per la seva naturalesa es fa més complicada la seva delimitació territorial. Amb la regulació actual tots els béns es regeixen pel principi de “*lex rei sitae*” de manera que s’aplicarà sempre la llei del país on es trobin al moment present. Tot i que la norma civil no parla de quin moment cal entendre que s’ha d’aplicar la norma del lloc sobre els béns mobles, interpretem que hi ha una “regla implícita” per la qual els béns mobles es regulen per la norma del lloc on es trobin a cada moment⁴⁷³. Nogensmenys aquesta norma té una excepció interessant en el cas dels béns del Patrimoni Històric que s’haguessin exportat il·lícitament. En aquest cas, com veurem, aquests béns passen a ser automàticament, en virtut de l’article 29.1 de la LPHE, de titularitat estatal i, per tant, inalienables i imprescriptibles⁴⁷⁴.

Passarem a continuació a estudiar amb detall, en primer lloc, l’àmbit d’aplicació territorial dels preceptes que es deriven de la LPHE. En segon lloc, veurem l’àmbit territorial d’aplicació de les normes tributàries que recauen sobre els béns del Patrimoni Històric. En tercer lloc tractarem la problemàtica de la distribució de competències entre les diferents administracions territorials en matèria de Patrimoni Històric amb especial referència a la STC 17/1991. Finalment, veurem la qüestió de la delimitació territorial de la regulació

⁴⁷² Tot i que la regla general d’aplicar la norma del lloc on es trobi el bé no ofereix gaires complicacions de definició, cal dir que, en determinats supòsits es poden donar certs problemes. Així, per exemple, la cosa es complica quan ens referim a territoris sotmesos a la sobirania estatal, com ara el fons marí referit al patrimoni subaquàtic; o els béns que es trobin en bucs o aeronaus; o els immobles que estiguin en un territori transfronterer, totes elles situacions que caldrà resoldre per a cada cas.

⁴⁷³ Aquest és el punt de vista expressat per BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R.: “Comentario al artículo 10 del Código Civil” *Publicación:Grandes Tratados*. Editorial Aranzadi, SA, Enero de 2009, i que compartim plenament.

⁴⁷⁴ Aquest criteri deriva de l’aplicació de la Convenció de París de 17 novembre de 1970; la Directiva CEE 93/7/CEE, desenvolupada per la Llei 36/1994, de 23 de desembre; Reglament CEE 3911/92 del Consell, de 9 de desembre de 1992.

internacional del Patrimoni Històric per tancar aquest apartat dedicat a l'àmbit territorial d'aplicació de les mesures fiscals sobre els béns del Patrimoni Històric.

7.1 La problemàtica sobre l'àmbit d'aplicació territorial dels preceptes de la Llei de Patrimoni Històric Espanyol.

Pel que fa a l'àmbit territorial o espacial d'aplicació de la LPHE és procedent distingir dos aspectes. En primer lloc, la seva vigència territorial dins del territori de l'Estat espanyol i, en segon lloc, la seva relació amb el dret internacional. Des d'un punt de vista intern, l'àmbit d'aplicació d'una llei estatal com és aquesta té aplicació a tot el territori espanyol, sense perjudici de la distribució de competències que hem analitzarem en un capítol posterior entre les diferents administracions territorials. En canvi, pel que fa a la seva limitació amb el dret internacional o amb els drets d'altres Estats, veiem com la LPHE no especifica de forma explícita quin és el seu àmbit territorial d'aplicació. De fet, la llei, en la seva vocació protectora del Patrimoni Històric, no fa una referència explícita a que aquest hagi d'estar situat en territori espanyol, tot i que, en bona lògica, aquesta norma no podrà estendre els seus efectes més enllà d'aquest territori. Però és interessant remarcar aquest detall perquè la voluntat de la llei és preservar el Patrimoni Històric espanyol, independentment que aquest hagi sortit o no del territori nacional, especialment si ho ha fet de forma il·lícita. Aquest és una circumstància que es donarà més freqüentment en els béns mobles.

Pel que fa als béns immobles, la problemàtica sobre l'aplicació territorial de les normes, creiem que queda resolt gràcies a la seva naturalesa mateixa⁴⁷⁵. Així, sembla pacífica, com hem vist, la idea de que serà d'aplicació la normativa del territori on estiguin ubicats (estatal, local o autonòmica). Nogensmenys ja hem esmentat com la qüestió es complica quan ens referim a béns mobles que per la seva naturalesa poden variar la seva ubicació o bé l'han pogut variar en el passat⁴⁷⁶. Un exemple paradigmàtic de la complexitat que pot adquirir a la

⁴⁷⁵ L'article 10 del Codi Civil Comú disposa que: "*La posesión, la propiedad y los demás derechos sobre bienes inmuebles, así como su publicidad, se regirán por la Ley del lugar donde se hallen.*"

⁴⁷⁶ Veiem com, en el cas dels béns mobles la delimitació sobre l'eficàcia de les normes jurídiques es complica. Així, l'article 10 del Codi Civil Comú desposa per als béns mobles el mateix criteri general que per als béns immobles, és a dir que: "*se regirán por la Ley del lugar donde se hallen.*" En canvi, afegeix una sèrie de matissos que fan més complexa la determinació de la norma aplicable. Així afegeix el mateix article del Codi Civil, pel que fa als béns mobles que: "*A los efectos de la constitución o cesión de derechos sobre bienes en tránsito, éstos se considerarán situados en el lugar de su expedición, salvo que el remitente y el destinatario hayan convenido, expresa o tácitamente, que se consideren situados en el lugar de su destino. 2. Los buques, las aeronaves y los medios de transporte por ferrocarril, así como todos los derechos que se constituyan sobre ellos, quedarán sometidos a la Ley del lugar de su abanderamiento, matrícula o registro. Los automóviles y otros medios de transporte por carretera quedarán sometidos a la Ley del lugar donde se hallen.*"

3. La emisión de los títulos-valores se atenderá a la Ley del lugar en que se produzca.

4. Los derechos de propiedad intelectual e industrial se protegerán dentro del territorio español de acuerdo con la Ley española, sin perjuicio de lo establecido por los convenios y tratados internacionales en los que España sea parte.

5. Se aplicará a las obligaciones contractuales la Ley a que las partes se hayan sometido expresamente, siempre que tenga alguna conexión con el negocio de que se trate; en su defecto, la Ley nacional común a las partes; a falta de ella, la de la residencia habitual común, y, en último término, la Ley del lugar de celebración del contrato.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, a falta de sometimiento expreso, se aplicará a los contratos relativos a bienes inmuebles la Ley del lugar donde estén sitios, y a las compraventas de muebles corporales realizadas en establecimientos mercantiles, la Ley del lugar en que éstos radiquen.

6. A las obligaciones derivadas del contrato de trabajo, en defecto de sometimiento expreso de las partes y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 8, les será de aplicación la Ley del lugar donde se presten los servicios.

7. Las donaciones se regirán, en todo caso, por la Ley nacional del donante.

8. Serán válidos, a efectos del ordenamiento jurídico español, los contratos onerosos celebrados en España por extranjero incapaz según su Ley nacional, si la causa de la incapacidad no estuviere reconocida en la legislación española. Esta regla no se aplicará a los contratos relativos a inmuebles situados en el extranjero.

9. Las obligaciones no contractuales se regirán por la Ley del lugar donde hubiere ocurrido el hecho de que deriven.

La gestión de negocios se regulará por la Ley del lugar donde el gestor realice la principal actividad.

En el enriquecimiento sin causa se aplicará la Ley en virtud de la cual se produjo la

pràctica la delimitació de quina normativa estatal s'aplica la trobem en el Tresor de Troia reclamat per Turquia (on va ser trobat); per Grècia (ja que era territori grec en l'època de Troia i on va ser portat després del descobriment)⁴⁷⁷; per Alemanya, (on va anar a parar a mans de l'arqueòleg alemany que el va descobrir) o bé de Rússia, (on es troba actualment al Museu Pushkin, com a botí de la Segona Guerra Mundial). I quan parlem d'obres d'art, quin és el criteri? La nacionalitat de l'autor? El lloc on es van realitzar? El lloc on es trobin actualment? I les peces d'arqueologia que tant francesos com anglesos o alemanys durant molt de temps van portar cap als seus museus provinents d'altres països?

Es tracta d'un problema important que només pot ser resolt a escala internacional mitjançant els acords i convencions en l'àmbit de la UNESCO on

transferencia del valor patrimonial en favor del enriquecido.

10. *La Ley reguladora de una obligación se extiende a los requisitos del cumplimiento y a las consecuencias del incumplimiento, así como a su extinción. Sin embargo, se aplicará la Ley del lugar de cumplimiento a las modalidades de ejecución que requieran intervención judicial o administrativa.*

11. *A la representación legal se aplicará la Ley reguladora de la relación jurídica de la que nacen las facultades del representante, y a la voluntaria, de no mediar sometimiento expreso, la Ley del país en donde se ejerciten las facultades conferidas."*

Cal tenir en compte el que havíem assenyalat en la fiscalitat de l'impost sobre successions i donacions

⁴⁷⁷ Un cas il·lustratiu d'aquesta problemàtica el trobem en el Tresor de Troia, més conegut com a el Tresor de Príam. Després del seu descobriment per l'arquòleg alemany Schliemann en l'actual territori de Turquia, aquest ho va fer traslladar a Grècia sense informar-ne a les autoritats turques. Però, un cop a Atenes, Turquia va reclamar el tresor i el cas va ser portat als tribunals grecs, que el 1874 van emetre el veredict que Schliemann havia de pagar deu mil francs d'or al museu de Constantinoble, però a canvi se li permetia conservar el tresor. Schliemann va pagar no solament els deu mil, sinó quaranta mil francs d'or més i va cedir la possessió d'algunes peces trobades a Troia al museu de Constantinoble. Després d'això, Schliemann va prometre que llegaria el tresor a Grècia a canvi de posseir, mentre visqués, totes les troballes de tots els llocs on aconseguís el permís de realitzar excavacions però les autoritats gregues van rebutjar la proposta. El 1879, convençut per Rudolf Virchow, Schliemann va decidir donar el tresor a Alemanya, on va arribar al museu d'Arts i Oficis de Berlín fins que van passar al nou museu d'Etnologia. Però, després de la presa de Berlín per l'exèrcit soviètic en la Segona Guerra Mundial, el tresor de Príam va desaparèixer. Alguns van creure que l'or havia estat fos i que s'havia perdut per sempre però va romandre en parador desconegut fins que el 1993 es va confirmar que es trobava al Museu Pushkin de Moscou, a on s'havia portat en 1945 com botí de guerra.

es combinin criteris de respecte als patrimonis dels respectius països juntament amb un cert reconeixement de determinats drets adquirits pel pas del temps.

D'altra banda, pel que fa a les competències sobre els béns mobles, més enllà que les competències legislatives de l'Estat espanyol que queden clarament delimitades tant pel que fa al seu àmbit d'aplicació territorial com personal en el Codi Civil, és evident que hi ha una expectativa sobre determinats béns a l'estranger, que si bé no es troben jurídicament sotmesos a la legislació espanyola, no per això es perd la vocació de que algun dia ho estiguin. Ens referim tant als béns que haguessin pogut sortir il·lícitament del país com al cas de béns del Patrimoni Històric propietat d'espanyols però ubicats a l'estranger. El primer cas és objecte de tractament des del punt de vista del Codi Penal i que, tot i que hem fet esment breument en l'apartat anterior, queda fora de l'àmbit d'aquest treball i, en el segon cas ens permet enllaçar amb el tractament que des del punt de vista del Dret Tributari se'ls hi pugui donar i que analitzarem en l'apartat següent.

7.2 L'àmbit territorial d'aplicació de les normes tributàries sobre els béns del Patrimoni Històric.

Per tal de discernir l'àmbit territorial d'eficàcia de les normes tributàries hem de fixar-nos, en primer terme, en l'article 11 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre General Tributària on es dicten els criteris de subjecció a les normes tributàries⁴⁷⁸. Segons aquest precepte, les lleis reguladores de cada tribut podran determinar els criteris d'aplicació espacial, ja sigui per residència o per territorialitat. Però, en segon terme, disposa que, a manca de definició de la norma, els tributs personals s'exigiran conforme al criteri de residència i, finalment, la resta de tributs s'exigiran d'acord amb el criteri de territorialitat que resulti més adequat a la naturalesa de l'objecte gravat⁴⁷⁹.

Un cop delimitat l'àmbit territorial sobre el que tenen efecte les normes (que ha de coincidir amb el territori de l'Estat) convé abordar quina és la possible extensió de la llei en l'espai, és a dir, quins fets pot regular la llei quan aquests s'hagin produït fora del territori o bé quan aquest siguin fets per ciutadans d'altres Estats en territori espanyol.

A continuació farem una mirada a la forma com les figures tributàries més significatives han donat solució a aquest aspecte.

⁴⁷⁸ L'article 11 de la LGT disposa que: *"Els tributs s'han d'aplicar conforme als criteris de residència o territorialitat que estableixi la Llei en cada cas. En el seu defecte, els tributs de caràcter personal s'exigiran conforme al criteri de residència i els altres tributs conforme al criteri de territorialitat que sigui més adequat a la naturalesa de l'objecte gravat."*

⁴⁷⁹ La distinció entre els criteris de residència efectiva i de territorialitat ja apareixien a l'antiga Llei tributària de l'any 1963. La presència d'aquest dos criteris ja va ser criticat per SAINZ DE BUJANDA, perquè el criteri de residència, lluny de ser diferent al de territorialitat constitueix una confirmació expressa e inequívoca d'aquest últim (SAINZ DE BUJANDA, F: *Lecciones de derecho financiero*, 10ª ed., Universidad Complutense, Madrid, 1994).

7.2.1 L'àmbit territorial d'aplicació de l'impost sobre la Renda de les Persones Físiques.

L'article 4 de la llei reguladora de l'IRPF delimita el seu àmbit d'aplicació i opta, en primer lloc, per un criteri territorial al regular que s'aplicarà a tot el territori espanyol⁴⁸⁰, amb les salvetats de País Basc, Navarra, Canàries, Ceuta i Melilla. En aquest territoris s'haurà d'estar al que regulin les seves normes tributàries respectives⁴⁸¹.

Per tant, romandran subjectes a l'IRPF, d'acord amb allò establert a l'article 8 de la llei de l'IRPF els següents contribuents:

1. aquelles persones físiques que tinguin la seva residència habitual al territori espanyol⁴⁸².
2. les persones físiques amb nacionalitat espanyola que, tot i tenir la seva residència a l'estranger, reuneixin determinades circumstàncies previstes en l'article 10 de la llei de l'IRPF⁴⁸³.

⁴⁸⁰ Article 4 de la Llei de l' IRPF, L 35/2006, de 28 de novembre BOE 29 novembre 2006, núm. 285, pág. 41734: "1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se aplicará en todo el territorio español. 2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra. 3. En Canarias, Ceuta y Melilla se tendrán en cuenta las especialidades previstas en su normativa específica y en esta Ley." Per al concepte de territori espanyol i què cal entendre comprés dins d'aquest concepte veure nota a peu de pàgina núm. 481.

⁴⁸¹ Els contribuents amb residència habitual en territori espanyol són residents en una Comunitat Autònoma. Per determinar a quina comunitat autònoma resideixen cal aplicar els criteris següents:

- 1r. Criteri de permanència: el contribuent resideix en la Comunitat Autònoma dins la que ha viscut més dies del període impositiu.
- 2n. Criteri d'interessos personals: quan no es pugui determinar la residència pel criteri anterior es considerarà que resideix en la Comunitat Autònoma on té el seu principal centre d'interessos, es a dir: on hagi obtingut la seva major part de la base de l'IRPF.
- 3r. Criteri de l'última residència delcarada a l'efecte de l'IRPF.

⁴⁸² S'entén que un contribuent té la residència habitual a territori espanyol, d'acord amb l'article 9 de la llei de l'IRPF quan román més de 183 dies durant l'any natural en territori espanyol o bé que estigui situat a Espanya el seu nucli principal o base de les seves activitats o interessos econòmics.

3. Les persones físiques de nacionalitat espanyola que acreditin la seva residència fiscal en un país o territori considerat com a paradís fiscal.

7.2.2 L'àmbit territorial d'aplicació de l'impost sobre la Renda de No Residents.

En l'Impost sobre la Renda de No Residents⁴⁸⁴, s'aplica en primer lloc, amb un criteri de territorialitat igual que en el cas de l'IRPF. En el seu article segon ens diu que s'aplicarà a tot el territori espanyol⁴⁸⁵. És interessant la descripció detallada que fa aquest precepte del que cal considerar territori espanyol i, en especial, la sobirania sobre el fons marí i les àrees exteriors al mar territorial d'especial transcendència a l'hora de referir-se al Patrimoni Arqueològic subaquàtic.

En aquest tribut s'haurà de tenir present també les regulacions específiques per a Canàries, País Basc, Navarra, Ceuta i Melilla. En qualsevol cas, les disposicions d'aquest impost s'hauran d'interpretar en concordança amb la

⁴⁸³ Aquestes circumstàncies són les següents:

- a. ser membres de les missions diplomàtiques espanyoles
- b. ser membres d'oficines consulars espanyoles a excepció dels vicecònsols honoraris o els agents consulars honoraris
- c. titulars d'un càrrec o ocupació oficial de l'Estat espanyol com membres de les delegacions i representacions permanents acreditades davant organismes internacionals.
- d. Funcionaris en actiu que exerceixen a l'estranger un càrrec o lloc de treball oficial que no tingui caràcter diplomàtic o consular.

Aquestes circumstàncies s'extenen al cònjuge no separat legalment i els fills menors d'edat.

⁴⁸⁴ Impost sobre la renda de no residents, Reial Decret Legislatiu 5/2004, de 5 de març, BOE 12 març 2004, núm. 62, [pág. 11176].

⁴⁸⁵ El concepte de territori espanyol, a efectes fiscals s'entén com aquell que inclou l'espai aèri, les aigües interiors, així com el mar territorial i les àrees exteriors a ell, en les que, d'acord al dret internacional i en virtut de la seva legislació interna, l'Estat espanyol exercís o pogués exercir jurisdicció o drets de sobirania respecte del fons marí, el seu subsòl i aigües supraiacents i els seus recursos naturals, tal com disposa l'article 2.2 Reial Decret Legislatiu 5/2004, de 5 de març del Impost sobre la renda de no residents.

regulació de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i amb la regulació de l'Impost sobre Societats. Al mateix temps, s'han de tenir en compte els tractats i convenis internacionals subscrits per l'Estat espanyol i que, en virtut de l'article 96 de la Constitució Espanyola hagin entrat a formar part de l'ordenament jurídic intern⁴⁸⁶.

7.2.3 L'àmbit territorial d'aplicació de l'impost sobre el Patrimoni.

L'àmbit territorial d'aplicació de l'Impost sobre el Patrimoni el trobem recollit en l'article 2 de la Llei 19/1991, de 6 de juny⁴⁸⁷:

“Uno. El Impuesto sobre el Patrimonio se aplicará en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales del Concierto y Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente, y de lo dispuesto en los Tratados o Convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.”

Per al concepte de territori espanyol és molt útil la delimitació feta en la llei reguladora de l'Impost sobre la Renda de No Residents vist anteriorment i la qual també és d'aplicació a efectes de l'impost sobre el Patrimoni, tal com ens indica l'article 5.dos de la seva llei reguladora.

⁴⁸⁶ L'article 96.1 de la Constitució espanyola diu que: *“Els tractats internacionals vàlidament celebrats, un cop publicats oficialment a Espanya, formaran part de l'ordenament intern. Les seves disposicions només podran ser derogades, modificades o suspeses en la forma prevista en els propis tractats o d'acord amb les normes generals del dret internacional.”*

⁴⁸⁷ BOE núm. 136 de 7 juny 1991.

Es tracta d'un tribut cedit completament a les Comunitats Autònomes per la qual cosa caldrà estar a allò disposat en les lleis de Cessió de Tributs a les Comunitats Autònomes en el marc de la LOFCA⁴⁸⁸ i de la Llei 22/2009, de 18 de desembre per la qual es regula el sistema de finançament de les Comunitats Autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia i es modifiquen determinades normes tributàries, per tal de delimitar dins de l'estat espanyol els punts de connexió en cada Comunitat Autònoma.

Pel que fa a la seva delimitació, digue'm, externa, l'article 5 distingeix entre aquells contribuents que tinguin la seva residència habitual en territori espanyol, els quals tributaran pel seu patrimoni universal, d'aquells que, sense tenir la seva residència habitual a l'estat espanyol hagin de tributar "*por los bienes y derechos de que sea titular cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español*", els quals tributaran per obligació real.

D'acord amb això, els béns immobles del Patrimoni Històric situats en territori espanyol tributaran sempre a Espanya, independentment de qui sigui el seu titular. Més complicat és la identificació de determinats mobles sota el concepte de "*pudieran ejecutarse o hubieran de cumplirse en territorio español*" quan aquests béns mobles no estiguin físicament en territori espanyol i no hagin sortit il·legalment d'Espanya.

Pel que fa als contribuents per obligació personal i atès que han de tributar pel seu patrimoni universal, caldria veure quin tractament fiscal s'hauria de donar a aquells béns immobles que, sense formar part del Patrimoni Històric espanyol, sí ho siguin en el país on estiguin ubicats d'acord amb la seva normativa

⁴⁸⁸ Llei Orgànica 8/1980, de 22 de setembre, de finançament de les Comunitats Autònomes.

interna. Per altra banda, i pel que fa als béns mobles de residents a l'Estat espanyol però que estiguin situats físicament a l'estranger i formen part, (posem per cas d'una col·lecció de pintura clàssica espanyola), res no impediria la seva catalogació a Espanya d'acord amb la LPHE i la seva inclusió en el registre corresponent amb les conseqüències que en l'ordre administratiu puguin tenir per al seu titular. Però tampoc res no impediria que el particular no demanés incloure's. En aquests sentit, és curiós observar com el Programa 337C de la Llei de Pressupostos Generals de l'Estat per al 2013 destinat a la "Protección del Patrimonio Histórico", té com a un dels seus objectius que "*se mantendrá la política de recuperación de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que se encuentran en el extranjero y salen a la venta, acudiendo a subastas o a ferias internacionales, ofertas de venta, etc.*" A la vista d'aquest redactat cal entendre que pot existir Patrimoni Històric que, sense formar part de l'Inventari general de béns mobles, tingui la consideració de béns del Patrimoni Històric i estiguin físicament a l'estranger. El dubte està en saber, sense que existeixi un acte declaratiu per part de l'administració i sense que existeixi una petició per part del particular, sota quines premisses no discrecionals es decideix que un bé moble situat a l'estranger té la condició de bé del Patrimoni Històric espanyol. Caldria entendre que, de forma automàtica i fruit d'una decisió discrecional, pel sol fet de que l'administració adquireixi un bé moble situat a l'estranger mitjançant el programa pressupostari 337C aquest entraria a forma part del Patrimoni Històric espanyol amb totes les seves conseqüències, incloses els beneficis fiscals corresponents al, fins aquell moment, titular del bé.

7.2.4 L'àmbit territorial d'aplicació de l'impost sobre Societats.

L'àmbit espacial d'aplicació de l'Impost sobre Societats es troba regulat a l'article 2 del Reial Decret Legislatiu 4/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el Text Refós de la Llei de l'Impost sobre Societats⁴⁸⁹. Aquest precepte indica que s'aplicarà a tot el territori espanyol, amb la mateixa descripció que és aplicable a l'Impost sobre la Renda dels No Residents que hem desgranat amb anterioritat, i sense perjudici de les regulacions pròpies del País Basc i Navarra en relació a aquesta figura impositiva⁴⁹⁰. No ens entretindrem més en les conseqüències fiscals sobre el Patrimoni Històric en relació a aquest tribut ja que, en bona mesura coincideixen amb les reflexions apuntades anteriorment per les altres figures tributàries, especialment pel que fa a la definició territorial de l'IRNR.

7.2.5 L'àmbit territorial d'aplicació de l'impost sobre Successions i Donacions.

Aquest impost estatal està regulat en la Llei 29/1987, de 18 de desembre⁴⁹¹. Es tracta d'un impost cedit completament a les Comunitats Autònomes sobre el que tenen competències normatives reconegudes per mitjà de la Llei 22/2009, del 18 de desembre, per la qual es regula el sistema de finançament de les

⁴⁸⁹ BOE 61/2004, de 11 de març de 2004.

⁴⁹⁰ Així l'article 2 de l'impost considera territori espanyol:
"A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, el territorio español comprende también aquellas zonas adyacentes a las aguas territoriales sobre las que España pueda ejercer los derechos que le correspondan, referentes al suelo y subsuelo marino, aguas suprayacentes, y a sus recursos naturales, de acuerdo con la legislación española y el derecho internacional."

⁴⁹¹ BOE núm. 303 de 19 desembre 1987.

Comunitats Autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia i es modifiquen determinades normes tributàries⁴⁹². Aquesta és doncs una figura tributària estatal, que es configura com a un impost directe de caràcter personal que grava l'increment de patrimoni de les persones físiques derivat de la recepció d'una herència, de l'acceptació d'una donació o de la percepció d'una quantitat provinent d'una assegurança de vida.

De la mateixa que a l'Impost sobre la renda, en l'Impost sobre Successions i Donacions s'exigeix el tribut per obligació personal als subjectes passius que tinguin la seva residència habitual a Espanya. La resta, tributaran per obligació real. En aquests casos, la cessió del rendiment del tribut no està cedit a les Comunitats Autònomes i la seva regulació serà únicament per la norma estatal. Les reflexions que podem fer quant a la tributació dels béns del Patrimoni Històric espanyol, són similars a les ja plantejades en el cas de l'Impost sobre el Patrimoni especialment pel que fa referència a aquells béns del causant que es trobessin en l'estranger.

7.2.6 L'àmbit territorial d'aplicació de l'impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats.

A l'hora d'estudiar l'àmbit d'aplicació d'aquest tribut hem de tenir en compte que, en realitat, grava tres fets imposables diferents: les transmissions patrimonials oneroses, els actes jurídics documentats i les operacions societàries. L'article 6 del Reial Decret Legislatiu 1/1993, de 24 de setembre⁴⁹³

⁴⁹² BOE 305/2009, de 19 de desembre de 2009.

⁴⁹³ BOE núm. 251 de 20 d'octubre 1993.

pel qual s'aprova el text refós de la Llei de l'Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats, desgrana aquest aspecte. Veiem-los breument, per separat.

- Fet imposable de transmissions patrimonials oneroses:

Aquest fet imposable grava les transmissions oneroses de béns i drets fetes o que es poguessin exercir en territori espanyol. En el cas de les que es facin, s'exerceixin en territori estranger, només estaran gravades si l'obligat al pagament té la seva residència a Espanya, llevat que es tracti de béns o drets de naturalesa immobiliària i aquest estigüés situat a l'estranger o hagués de tenir efectes fora del territori espanyol.

- Fet imposable de les operacions societàries:

En aquest cas es grava les operacions societàries fetes per entitats sempre que concorrin qualsevol de les circumstàncies següents:

- Que tinguin a Espanya la seu de la seva direcció efectiva
- Que tinguin a Espanya el seu domicili social, a no ser que el tinguin en un altre Estat de la Comunitat Europea on es gravi també aquest fet imposable.
- Que realitzin a Espanya operacions del seu tràfic, en les mateixes circumstàncies del cas anterior.

De manera que, en aquest fet imposable només tindriem en compte, òbviament aquelles entitats que operin amb el Patrimoni Històric espanyol i que quedin dintre de l'àmbit d'aplicació. Nogensmenys, les característiques d'aquest fet imposable fa que sigui de nul·la incidència sobre la fiscalitat del Patrimoni Històric, al menys de forma directa.

- Fet imposable d'Actes Jurídics Documentats.

S'entendran sotmesos a aquesta modalitat de l'impost amb les circumstàncies següents:

- o Sempre que es formalitzin en territori nacional
- o Que es formalitzin a l'estranger però hagin de tenir qualsevol efecte jurídic o econòmic a Espanya.

Si bé no hi ha dubte de la primera circumstància, més polèmic és el concepte de "*tenir qualsevol efecte jurídic econòmic a Espanya*" quan, d'alguna forma incloquin béns del Patrimoni Històric espanyol.

Finalment, cal recordar que aquest tribut ha estat cedit a les Comunitats Autònomes les quals tenen competències normatives reconegudes per mitjà de la Llei 22/2009, del 18 de desembre, per la qual es regula el sistema de finançament de les Comunitats Autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia i es modifiquen determinades normes tributàries⁴⁹⁴.

7.2.7 L'àmbit territorial d'aplicació de l'impost sobre el Valor Afegit.

L'Impost sobre el Valor Afegit està regulat mitjançant la Llei 37/1992, de 28 de desembre⁴⁹⁵, de l'Impost sobre el Valor Afegit.

L'àmbit d'aplicació territorial d'aquest impost està marcat per l'entorn europeu i per la creació del Mercat Interior que va comportar la supressió de fronteres

⁴⁹⁴ La cessió de l'impost a les Comunitats Autònomes es regirà per allò disposat en les normes reguladores de la Cessió de Tributs de l'Estat a les Comunitats Autònomes, i tindrà l'abast i condicions que per a cadascuna d'elles estableixi la seva específica Llei de Cessió.

⁴⁹⁵ BOE núm. 312 de 29 desembre de 1992.

fiscals entre els Estats⁴⁹⁶. La regulació de l'IVA incideix tant en les operacions internes de cada Estat com en les operacions intracomunitàries de béns. Cal dir que aquest tribut aplica el principi de tributació en origen però, degut a les diferències fiscals reals existents en cada Estat, es manté un règim transitori de tributació en destinació que comporta l'establiment de les adquisicions intracomunitàries de béns com a fet imposable de l'impost.

Així, en el seu article 3 ens delimita el territori sobre el que es produirà el fet imposable gravat⁴⁹⁷. Veiem com es defineix el territori espanyol amb la inclusió de la mar territorial fins a 12 milles nàutiques així com l'espai aeri corresponent⁴⁹⁸. Resulta d'especial importància la delimitació de la mar territorial com a territori nacional quan ens estem referint a la protecció del Patrimoni cultural subaquàtic. L'article 40.1 de la LPHE es refereix a la

⁴⁹⁶ Veure Directiva 91/680/CEE.

⁴⁹⁷ L'article 3 de la Llei de l'Impost sobre el Valor Afegit diu que l'àmbit d'aplicació del mateix és: *“Uno. El ámbito espacial de aplicación del impuesto es el territorio español, determinado según las previsiones del apartado siguiente, incluyendo en él las islas adyacentes, el mar territorial hasta el límite de 12 millas náuticas, definido en el artículo 3 de la Ley 10/1977, de 4 de enero, y el espacio aéreo correspondiente a dicho ámbito.*

Dos. A los efectos de esta Ley, se entenderá por:

1º «Estado miembro», «Territorio de un Estado miembro» o «interior del país», el ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea definido en el mismo, para cada Estado miembro, con las siguientes exclusiones:

a) En la República Federal de Alemania, la isla de Helgoland y el territorio de Büsingen; en el Reino de España, Ceuta y Melilla y en la República Italiana, Livigno, Campione d'Italia y las aguas nacionales del lago de Lugano, en cuanto territorios no comprendidos en la Unión Aduanera.

b) En el Reino de España, Canarias; en la República Francesa, los Departamentos de Ultramar, y en la República Helénica, Monte Athos, en cuanto territorios excluidos de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios.

2º «Comunidad» y «territorio de la Comunidad», el conjunto de los territorios que constituyen el «interior del país» para cada Estado miembro, según el número anterior.

3º «Territorio tercero» y «país tercero», cualquier territorio distinto de los definidos como «interior del país» en el número 1º anterior.

Tres. A efectos de este impuesto, las operaciones efectuadas con el Principado de Mónaco y con la isla de Man tendrán la misma consideración que las efectuadas, respectivamente, con Francia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.”

⁴⁹⁸ La referència a la delimitació de la mar territorial com a les dotze milles nàutiques té el seu fonament jurídic en la Convenció de Ginebra de 26 d'abril de 1958 subscripta per l'Estat espanyol.

protecció del Patrimoni cultural subaquàtic incloent “*la mar territorial i la plataforma continental*”⁴⁹⁹.

A més, i donades les característiques d'aquest impost en el lliure mercat europeu cal tenir present la delimitació del territori europeu per a cada estat membre.

L'aplicació del règim transitori sobre les adquisicions intracomunitàries de béns implica la necessitat de delimitar de forma precisa què s'entén per territori europeu a efectes d'aplicar l'IVA. Així, hi ha territoris dels Estats que tot i estar integrats en la Unió Duanera, seran considerats a efectes d'IVA com a tercers països. En el cas d'Espanya ens estem referint a Canàries, Ceuta, Melilla.⁵⁰⁰

En resum, per tal de saber quina regulació tributària hem d'aplicar sobre els béns del Patrimoni Històric haurem de determinar en primera instància l'àmbit territorial d'aplicació de les normes tributàries. Si bé la territorialització tindrà poca discussió pel que fa als béns del patrimoni immobiliari i pel qual caldrà tenir en compte el concepte de territori espanyol definit en l'article 2.2 del Reial Decret Legislatiu 5/2004, de 5 de març anteriorment esmentat, hem vist com la qüestió es complica en el cas dels béns del patrimoni mobiliari. En primer lloc, cal ficar-se en l'article 11 de la Llei General Tributària el qual es remet al que dicti la llei del tribut corresponent quan a l'aplicació del criteri de residència o

⁴⁹⁹ La *Convención de Patrimonio Cultural Subacuático* de la UNESCO (París, 2 de novembre de 2001) i ratificada per Espanya el 6 de juny de 2005, defineix en el seu article 1.1 el patrimoni cultural subaquàtic en els termes següents: “a) Por ‘patrimonio cultural subacuático’ se entiende todos los rastros de existencia humana que tengan un carácter cultural, histórico o arqueológico, que hayan estado bajo el agua, parcial o totalmente, de forma periódica o continua, por lo menos durante 100 años, tales como:

i) los sitios, estructuras, edificios, objetos y restos humanos, junto con su contexto arqueológico y natural;

ii) los buques, aeronaves, otros medios de transporte o cualquier parte de ellos, su cargamento u otro contenido, junto con su contexto arqueológico y natural; y

iii) los objetos de carácter prehistórico.”

⁵⁰⁰ Les Illes Canàries tot i formar part de la Unió Duanera comunitària no es consideren territori fiscal europeu a efectes de tributació per l'IVA.

territorialitat. Qüestió interessant és delimitar fins a quin punt es poden gravar béns situats a l'estranger quan el seu titular és subjecte passiu a l'Estat espanyol. En segon lloc haurem de tenir presents els convenis de doble imposició així com els Tractats internacionals sobre el Patrimoni Històric.

7.3 L'àmbit territorial intern d'aplicació de les normes reguladores sobre el Patrimoni Històric: la distribució de competències entre les diferents administracions territorials en matèria de Patrimoni Històric.

7.3.1 Introducció.

Com hem esmentat amb anterioritat, en virtut dels articles 148 i 149 de la Constitució les competències sobre el Patrimoni Històric van quedar descentralitzades. Nogensmenys l'Estat es reserva certes competències en matèries sobre l'exportació il·lícita i l'espoliació de manera que la qüestió serà determinar la línia de separació entre les competències que romanen en poder de l'Estat central i les que corresponen a les Comunitats Autònomes, sense perjudici d'aquelles que estan en mans de l'administració local. En aquest punt intentarem posar llum sobre aquesta qüestió que complementarem amb les competències en matèria tributària que ens acabarà de perfilar les funcions de cada administració territorial sobre la fiscalitat dels béns del Patrimoni Històric. Quan el Preàmbul de la Constitució espanyola fa servir l'expressió de "*pobles d'Espanya*" està fent referència, en realitat, a les diferents Comunitats Autònomes. En aquest sentit, i atenent a l'organització de l'Estat marcada en

l'article 137 de la Constitució⁵⁰¹, les competències entre l'Estat i les Comunitats Autònomes a la Constitució espanyola en matèria de Patrimoni Històric estan emmarcades dins de la poc vidriosa competència de cultura. Aquesta competència està delimitada, d'una banda, per l'article 148 que és on es relacionen totes les matèries que poden ser assumides per les Comunitats Autònomes. D'altra banda, les competències estan delimitades per les de l'Estat que estan recollides en l'article 149. El criteri de repartiment competencial constitucional sembla observar una mena de principi de subsidiarietat en aquells aspectes concurrents de manera que, tot allò que pugui ser atès des d'una instància descentralitzada serà funció de les Comunitats Autònomes. Però, abans d'entrar en l'anàlisi detallat del repartiment competencial veiem, com tenim per norma en aquest treball i de forma breu, els antecedents quant a l'organització territorial de la gestió del Patrimoni Històric a Espanya.

7.3.2 Els antecedents de l'organització territorial de la gestió del Patrimoni Històric a Espanya.

En el capítol dedicat als elements subjectius que intervenen en la fiscalitat del Patrimoni Històric ja hem vist com els antecedents en l'organització administrativa del Patrimoni Històric a Espanya es remunten a la creació de les Reials Acadèmies. En aquest apartat veurem breument com es va organitzar territorialment l'Estat en la gestió del Patrimoni Històric a Espanya.

⁵⁰¹ Art. 137 de la CE: "L'Estat s'organitza territorialment en municipis, en províncies i en les Comunitats Autònomes que es constitueixin."

Al llarg del convuls segle XIX les competències de l'Estat espanyol en aquesta matèria van recaure al Ministeri de Foment en estreta relació amb les *Reales Academias de Bellas Artes de San Fernando i d'Història*.

Pel que fa al seu desplegament territorial, l'any 1844 es van crear les *Comisiones Provinciales de Monumentos*⁵⁰², amb modificacions els anys 1854 i 1865⁵⁰³ i que la Llei republicana de *Patrimonio Artístico* de l'any 1933 va mantenir però amb menys pes⁵⁰⁴. Aquestes estructures organitzatives representaven el grau més elevat de descentralització que es va assolir al llarg d'aquest període del segle XIX.

Durant al segle XX, dins el Ministeri de Instrucció Pública es va crear, a l'any 1926, la *Dirección General de Bellas Artes*. La Llei de 1933 atribuïa a aquesta Direcció General les competències per a la conservació de monuments històric artístics en els seus articles 23 i 26. Ja al 1974 va passar a denominar-se Direcció General de Patrimoni Artístic i Cultural, integrada en el Ministeri d'Educació i Cultura. Per tant, en arribar al segle XX observem com es recupera la tendència centralitzadora de l'organització. Per exemple, tant la Llei d'excavacions de 1911 així com el reglament de 1912 que la desenvolupa⁵⁰⁵, suprimeix pràcticament tota tendència desconcentradora i acumula les potestats en la Junta Superior d'Excavacions i Antiguitats. El Reial Decret-Llei de 9 d'agost de 1926 sobre la protecció i conservació de la riquesa nacional

⁵⁰² Real Orden de 13 de juny de 1844 publicada en la Gaceta de Madrid de 28 de juliol de 1844 (núm. 3.605).

⁵⁰³ Publicades mitjançant Real Decrets de 15 de novembre de 1854 (Gaceta de Madrid de 17 de novembre de 1854, núm. 685) i Reglament de 24 de novembre de 1865 (Gaceta de Madrid de 11 de desembre de 1865, núm. 345).

⁵⁰⁴ Publicada a la Gaceta de Madrid el 25 de maig de 1933 (núm. 145).

⁵⁰⁵ Publicats en la Gaceta de Madrid el 8 de juliol de 1911 (núm. 189) i 5 de març de 1912 (núm. 65), respectivament.

reforça les competències centrals del Ministeri en detriment de l'Administració perifèrica⁵⁰⁶. La Llei de 13 de maig de 1933 potencia el paper de la Direcció General de Belles Arts a la que s'assigna "*la defensa, conservación y acrecentamiento del patrimonio histórico- artístico nacional*". Més endavant, el Decret de 1970 va crear les *Comisiones del Patrimonio Histórico-Artístico* a cadascuna de les poblacions declarades monuments o conjunts històrico-artístics, amb la voluntat de desconcentrar les competències⁵⁰⁷.

Amb aquesta estructura organitzativa força centralitzada es va arribar a la Constitució de 1978. En aquell moment entre el 75% i el 80% de la gestió dels béns del Patrimoni Artístic corresponia al Ministeri de Cultura, de recent creació, mitjançant la Direcció General de Patrimoni Artístic, Arxius i Museus⁵⁰⁸. Al poc temps de crear-se el nou Ministeri es van desenvolupar les seves Delegacions Provincials a les que es van adscriure els Consells Provincials de Cultura i les Comissions del Patrimoni Històric-Artístic .

Des del punt de vista de l'Administració local destacarem dues normes preconstitucionals que assignaven funcions en matèria de Patrimoni Històric a aquest nivell d'administració. En primer lloc, la Llei de Règim Local⁵⁰⁹ assignava als municipis, mitjançant el seu article 101.2.j la competència en matèria de protecció dels Museus i dels monuments artístics i històrics. Les

⁵⁰⁶ Publicat en la Gaceta de Madrid el 15 d'agost de 1926 (núm. 227).

⁵⁰⁷ Decret 3194/1970, de 22 d'octubre, sobre protecció de monuments i conjunts històrico-artístics publicat al BOE de 9 de novembre de 1970 (núm. 268).

⁵⁰⁸ GARCIA FERNANDEZ, J. GARCIA FERNANDEZ, J.: "La acomodación del Patrimonio Histórico al Estado Autonómico: Normativa, jurisprudencia constitucional y doctrina", *Boletín del Instituto Andaluz del Patrimonio Histórico*, nº48, 2004.

⁵⁰⁹ Publicada mitjançant Decret de 24 de juny de 1955 pel qual s'aprova el text articulat i refós de les Lleis de Bases de Règim Local de 17 de juliol de 1945 i 3 de desembre de 1953 en la Gaceta de Madrid de 10 de juliol de 1955 (núm. 191).

províncies tenien assignada la competència en matèria de conservació de monuments així com de llocs artístics i històrics mitjançant l'article 243.m. En segon lloc, la Llei del Règim del Sòl i Ordenació Urbana en el seu article 12.1.d atribuïa als Plans Generals municipals d'ordenació la inclusió de mesures per a la defensa dels conjunts històrico-artístics, amb la previsió, si fos necessari, de la redacció dels corresponents Plans Especials⁵¹⁰.

7.3.3 La situació actual del repartiment territorial de les competències sobre el Patrimoni Històric.

Des de l'aprovació de la Constitució de 1978 podem diferenciar dos períodes pel que fa a la regulació del Patrimoni Històric i, per tant, del seu repartiment competencial. El primer, des de l'entrada en vigor de la Constitució fins a l'aprovació de la Llei del Patrimoni Històric Espanyol de l'any 1985. El segon període és el que va des de l'aprovació de la Llei fins a l'actualitat. En aquest apartat ens centrarem en aquest primer període, deixant la situació des de l'aprovació de la Llei per a l'estudi en els apartats posteriors en els que aprofundirem més abastament sobre les competències de cada Administració territorial i de la seva delimitació competencial a la llum de les Sentències del Tribunal Constitucional.

La Constitució va comportar, com hem vist, un canvi radical en el marc organitzatiu de l'Estat. El nou entorn va donar el pas d'un Estat altament centralitzat a un Estat fortament descentralitzat. Veurem com la nova organització territorial va acompanyada d'un nou model de distribució de

⁵¹⁰ Publicada mitjançant el Reial Decret 1346/1976, de 9 d'abril al BOE de 16 de juny de 1976 (núm. 114).

competències entre l'Administració central i les administracions perifèriques que fa que s'iniciï un procés de traspàs de competències entre l'Administració central i l'autonòmica, fonamentalment, tot i que comporta també una redefinició de les competències de l'Administració local. Aquest procés no ha estat exempt de conflictes que s'han hagut de resoldre al Tribunal Constitucional, aspecte que analitzarem amb més detall en un apartat posterior d'aquest treball. Finalment, les Comunitats Autònomes mateixes en exercici de les seves potestats han anat dictant paulativament les seves respectives Lleis de Patrimoni Històric.

El concepte abstracte de cultura, dins del qual s'incardina el Patrimoni Històric, comporta una dificultat afegida que no permet traçar línies nítides de separació de les competències entre les diferents administracions. La noció de cultura que es desprèn de la Constitució espanyola, i que va ser la que van emprar els seus redactors, parteix de la idea que la Cultura espanyola és una agregació de les cultures regionals més una cultura comú que es vindria a addicionar a totes les altres. En aquest sentit cal entendre el manament de l'article 46 de la Constitució que va dirigit a tots els poders públics i, per tant, requereix el concurs de totes les Administracions Públiques de caràcter territorial. Arribats a aquest punt és convenient definir quina ha de ser la distribució competencial entre les mateixes per tal d'atendre els interessos en joc. Aquesta distribució competencial en relació a la tasca de protecció, foment i difusió del llegat cultural es pot fer atenent a la posició preeminent que ostenten tant l'Estat com les Comunitats Autònomes en el marc de les seves competències constitucionals. Per altra banda, les Administracions Locals ocuparien una

posició subordinada i col·laboradora de les anteriors⁵¹¹. Però amb independència de qui sigui el propietari, o del lloc on radiqui un bé del Patrimoni Històric, aquest bé té una triple naturalesa: en primer lloc, constitueix el Patrimoni Històric d'una localitat; en segon lloc, també forma part de la riquesa d'una Regió o Comunitat Autònoma i, en tercer lloc, forma part conforma el denominat Patrimoni Històric Espanyol⁵¹². Nosaltres afegirem en aquest punt una quarta naturalesa del Patrimoni Històric: la seva pertinença al Patrimoni de la Humanitat. Aquests béns, en tant que són el Patrimoni Històric d'una comunitat, i atès que aquesta comunitat forma part de la Humanitat, aquest béns passen a tenir, automàticament, la consideració de Patrimoni de la Humanitat.

La distribució de les competències entre l'Estat i les Comunitats Autònomes en matèria de cultura tenen la seva previsió, bàsicament, en l'article 148.1.16^a de la Constitució espanyola, pel que fa a les competències de les Comunitats Autònomes, i en els articles 149.1.28^a i 149.2, pel que fa a les competències de l'Estat. Les analitzarem separatament en els punts següents.

7.3.4 Les competències de l'Estat en matèria de Patrimoni Històric.

El fonament normatiu de les competències de l'Estat en matèria de Patrimoni Històric té una doble referència a la Constitució espanyola. En primer lloc,

⁵¹¹ ABAD LICERAS, JM.: *Administraciones locales y patrimonio histórico*, Ed. Montecorvo, Madrid, 2003.

⁵¹² Aquesta és la interpretació que de la Sentència del Tribunal Constitucional 103/1998, de 8 de juny, fa ABAD LICERAS en "Las competencias del estado y de las comunidades autónomas en materia de patrimonio histórico", *El Derecho* n° 2521, Madrid, 2008.

l'article 149.1.28^a fa referència a les matèries que són competència exclusiva de l'Estat:

“Defensa del patrimonio cultural, artístico y monumental español contra la exportación y la expoliación; museos, bibliotecas y archivos de titularidad estatal, sin perjuicio de su gestión por parte de las Comunidades Autónomas.”

I a continuació, la redacció de l'article 149.2 matisa el següent:

“Sin perjuicio de las competencias que podrán asumir las Comunidades Autónomas, el Estado considerará el servicio de la cultura como deber y atribución esencial y facilitará la comunicación cultural entre las Comunidades Autónomas, de acuerdo con ellas.”

Segons aquest esquema a l'Estat li corresponen, en síntesi, les competències següents:

- de lluita contra l'espoliació i l'exportació il·legal⁵¹³;
- la competència sobre els Museus, les Biblioteques i els Arxius de titularitat estatal;
- competències que de forma indirecta incideixen en el Patrimoni Històric i que responen a competències de l'Estat recollides en l'article 149.1 com serien les relacions internacionals; la legislació penal, mercantil i civil (en l'àmbit del Dret Civil Comú); la propietat intel·lectual: el règim duaner, aranzelari i comerç exterior; la Hisenda en general; les bases del règim jurídic de les Administracions públiques; expropiació forçosa; i d'altres que de forma tangencial es puguin connectar amb el Patrimoni Històric⁵¹⁴;

⁵¹³ Aquestes competències poden tenir un abast molt ampli, tal i com assenyala MUÑOZ MACHADO, S.: *Derecho público de las comunidades autónomas*, Civitas, Madrid, 2007, p. 585.

⁵¹⁴ GARCIA DE ENTERRIA, E: “Consideraciones sobre una nueva legislación del patrimonio

- en virtut de l'article 149.2 a l'Estat correspon el deure d'assegurar la comunicació cultural entre les Comunitats Autònomes. Com veurem amb més profunditat en l'apartat 3.4.1.5 aquest marc competencial no ha estat exempt de conflictes constitucionals atesa la concurrència competencial entre l'Estat i les Comunitats Autònomes.

En aquest context, l'Estat va aprovar l'actual Llei 16/1985, de 25 de juny, del Patrimoni Històric Espanyol, que fa referència a aquestes competències. Però, aquesta llei serà d'aplicació en les següents circumstàncies⁵¹⁵:

1. Als béns de titularitat estatal o adscrits a serveis públics gestionats pel mateix.
2. Als béns del Patrimoni Nacional amb independència de la seva ubicació.
3. Defensa del Patrimoni Històric contra l'exportació i l'espoliació, independentment de la seva titularitat i/o ubicació.
4. Definició d'uns principis generals per tal d'aconseguir una definició unitària de la matèria.

Amb caràcter supletori, és a dir, en els següents casos s'aplicarà la normativa estatal quan:

1. Es tracti de béns existents en una Comunitat Autònoma que no siguin titularitat estatal i en els casos en què la Comunitat Autònoma no hagués regulat.
2. Quan les finalitats sobre el Patrimoni Històric no es puguin assolir des d'altres instàncies, ja sigui per manca de regulació o per trobar-se els béns en situació de risc, la qual cosa legitimaria la intervenció de l'Estat.

artístico, histórico y cultural", *REDA* nº 36, 1983p. 587-588.

⁵¹⁵ ABAD LICERAS, JM.: "Las competencias administrativas del Estado y de las Comunidades Autónomas en materia de patrimonio histórico" en *El Derecho*, nº 2521, Madrid, 2008

Recordem que aquest té encomanada la missió de defensa del patrimoni cultural davant de qualsevol activitat espoliadora. Per altra banda, un bé cultural d'una Comunitat Autònoma forma part, per definició, del Patrimoni Històric Espanyol, de manera que la seva cura i protecció no poden resultar alienes a l'Estat.

Un cop delimitada la competència de l'Estat abordarem a continuació les competències de les Comunitats Autònomes en matèria de Patrimoni Històric.

7.3.5 Les competències de les Comunitats Autònomes en matèria de Patrimoni Històric.

En el cas de les administracions autonòmiques hem de buscar el seu referent constitucional en l'article 148.1 que és on es relacionen les competències que poden ser assumides per aquest nivell d'administració. Així, en els apartats 15^a i 16^a ens diu que podran assumir competències en les matèries següents:

“15^a Museos, bibliotecas y conservatorios de música de interés para la Comunidad Autónoma.

16^a Patrimonio monumental de interés de la Comunidad Autónoma.”

Però, a més, cal destacar altres preceptes d'aquest article 148 que de forma col·lateral també ajuden a delimitar aspectes relacionats amb el Patrimoni Històric. Així, en relació amb aspectes urbanístics, el punt 3^a d'aquest precepte disposa que les Comunitats Autònomes podran assumir competències en l'“*Ordenació del territori, urbanisme i habitatge*”. L'apartat 14^a fa referència a l'artesania; el 17^a a “*El foment de la cultura, de la investigació i, si escau, de*

l'ensenyament de la llengua de la Comunitat Autònoma"; i el 18^a, a la *"Promoció i ordenació del turisme en el seu àmbit territorial"*.

Amb aquest marc jurídic, les Comunitats Autònomes tenen competències per a regular sobre el Patrimoni Històric situat en el seu àmbit territorial amb exclusió d'aquells que hem vist corresponen a l'Estat (béns pertanyents a l'Administració de l'Estat i béns del *Patrimonio Nacional*), així com aquells casos relacionats amb l'exportació i l'espoliació que queden reservats a l'Estat en virtut de l'article 149.1.28^a. Recordem que la part final d'aquest article 149.1.28^a que defineix les competències exclusives estatal preveu que s'exerceixin *"sens perjudici que les Comunitats Autònomes n'exerceixin la gestió."*

De manera que, en cada Comunitat Autònoma s'aplicarà la respectiva norma reguladora sobre el Patrimoni Històric i, en el seu defecte, de forma subsidiària s'aplicarà la Llei 16/1985, del Patrimoni Històric Espanyol. Per tant les Comunitats Autònomes gaudiran de competències legislatives sobre el seu Patrimoni Històric però, a més, gaudiran també de competències executives.

En base a aquestes habilitacions constitucionals les Comunitats Autònomes, a l'hora de redactar els respectius Estatuts d'Autonomia (els quals reproduïxen sense gaires variacions un redactat similar), recullen els mateixos continguts competencials que permet la Constitució. El problema apareix a l'hora de singularitzar la competència sobre els béns concrets. En aquest punt el concepte que més sovinteja en els diferents Estatuts d'Autonomia és la noció "d'interès" que és un concepte jurídic indeterminat⁵¹⁶.

⁵¹⁶ En aquests sentit és rellevant la STC 42/1981, de 22 de desembre en relació amb el recurs interposat per l'Estat contra la llei de Biblioteques de la Generalitat de Catalunya en el que es manifesta que: *"La técnica utilizada por la Constitución es compleja, dada la coincidencia sobre una misma materia de intereses generales de diverso alcance, y dado que un mismo objeto es susceptible -generalmente- de ser situado en diversos campos. De aquí que para solucionar las cuestiones que puedan plantearse hay que partir del contenido inherente a cada competencia y*

Una vegada hem exposat les competències que corresponen a l'Estat i a les Comunitats Autònomes i que deriven del repartiment competencial de la Constitució espanyola, és oportú fer referència en aquest moment a la delimitació de les mateixes, qüestió que no va ser pacífica fins a la STC 17/1991 que va venir a tancar, definitivament, la frontera competencial entre les Comunitats Autònomes i l'Estat en matèria de Patrimoni Històric.

7.3.6 La delimitació de competències en matèria de Patrimoni Històric entre l'Administració de l'Estat i les Comunitats Autònomes. Especial referència a la Sentència 17/1991, de 31 de gener.

El primer contratemps a l'hora de delimitar les competències en matèria de Patrimoni Històric entre l'Estat i les Comunitats Autònomes ve de la mà de la mateixa definició del concepte de cultura a l'ordenament jurídic. És, d'una banda, com hem vist un concepte indeterminat, amb una silueta un tant borrosa i, d'altra banda, en paraules de ESTEVE PARDO “*la cultura no es pot dividir*”⁵¹⁷. En aquest context, la Constitució espanyola pretén distribuir les competències entre l'Estat i les Comunitats Autònomes de forma concurrent de manera que ambdues administracions poden actuar de forma vàlida sobre la mateixa matèria en llur àmbit respectiu.

El problema apareix a l'hora d'aportar un criteri delimitador d'aquestes competències entre l'Estat i les Comunitats Autònomes quan ens trobem, com

sólo si, aun aplicado este criterio, se sigue produciendo un entrecruzamiento, habrá que determinar la competencia que debe prevalecer.”

⁵¹⁷ ESTEVE PARDO, J.: “Competències de l'Estat i de les Comunitats Autònomes en matèria de cultura (comentari a la jurisprudència recent del tribunal constitucional)”, *Autonomies*, Núm. 4, 1986, p. 96.

hem vist, davant d'un concepte de difícil precisió. En aquest sentit és il·lustrativa la Sentència 153/1985, de 7 de novembre del Tribunal Constitucional relativa al conflicte positiu de competència front al Consell Executiu de la Generalitat de Catalunya en relació amb el Decret 194/1982, de 18 de juny, que regula la qualificació d'espectacles teatrals i artístics. En aquesta sentència el Tribunal diu que: *“En casos como éste, en que la norma cuestionada puede entenderse, pues, comprendida en más de una regla definidora de competencias, debe determinarse cuál de ellas es la prevalente, teniendo presente, junto con los definidos ámbitos competenciales, la razón o fin de la norma atributiva de competencia y el contenido del precepto cuestionado.”* Aquest ha de ser el punt de partida del criteri delimitador.

Lògicament aquestes característiques de la matèria cultural i de la seva peculiar distribució competencial han comportar inevitables conflictes entre aquests dos nivells d'administració que han hagut d'estar resolts pel Tribunal Constitucional. El Tribunal, freqüentment, ha sentenciat de manera que, a la pràctica, ha actuat més aviat com a un legislador positiu atès el caràcter reinterprelatiu d'algunes sentències. Veiem a continuació el contingut d'algunes d'aquestes sentències.

En la Sentència 49/1984, de 5 d'abril promoguda per la Generalitat de Catalunya contra la Llei 1/1982, de 24 de febrer, per la que es regulen les sales especials d'exhibició cinematogràfica, en el seu Fonament Jurídic sisè es diu que: *“La lectura de otros textos de la CE (sobre todo el artículo 149, 2, pero también los que en la lista de este título se refieren a materias culturales) y una reflexión sobre la vida cultural, lleva a la conclusión de que la cultura es algo de la competencia propia e institucional tanto del Estado como de las*

Comunidades Autónomas”. I dins del repartiment competencial entre ambdues administracions afegeix el següent: “*Hay, en fin, una competencia estatal y una competencia autonómica en el sentido de que más que un reparto competencial vertical, lo que se produce es una concurrencia de competencias ordenada a la preservación y estímulo de los valores culturales propios del cuerpo social desde la instancia pública correspondiente.*” Està clar que aquest fonament jurídic s’esforça en traçar una línia nítida dintre de la boira d’aquesta competència abstracta. Remata el paràgraf justificant la intervenció de l’Estat atès que: “*al Estado compete también una competencia que tendrá, ante todo, un área de preferente atención en la preservación del patrimonio cultural común, pero también en aquello que precise de tratamientos generales o que hagan menester esa acción pública cuando los bienes culturales pudieran no lograrse desde otras instancias, es algo que está en la línea de la proclamación que se hace en el indicado precepto constitucional.*”

En la mateixa línia que la sentència anterior es pronuncia el Fonament Jurídic tercer de la Sentència 153/1989, de 5 d’octubre, en la que es diu que: “*más que de un reparto competencial, de una concurrencia de competencias, y por ello, como desde esa perspectiva no puede hablarse de funciones normativas y ejecutivas para discriminar la competencia recíproca, habrá que acudir a otros criterios que permitan reconducir las funciones administrativas (normativas o ejecutivas) en la materia a la órbita estatal o a la autonómica.*”

I es que, com hem dit, la definició de les matèries que cal entendre sota la denominació “cultura” no sempre resulta fàcil, més encara quan es regulen aspectes que poden tenir relació amb altres competències on es donen uns criteris de distribució de competències substancialment diferents als de la

cultura. En aquest sentit, val la pena tenir present les reflexions que s'exposen en el Fonament Jurídic dotzè de la Sentència 143/1985 de 25 d'octubre sobre la dificultat de deslindar la competència en matèria cinematogràfica: *“en materia cinematográfica (...)su encaje en la competencia concurrente de cultura, para los supuestos en que la materia de las películas supusiera una exaltación de ella por su indudable relevancia cultural; y prescindió para los casos específicos que examinaba, utilizar el título competencial del «espectáculo», que admitía como posible para otros supuestos, porque no era posible apoyarse en él, por operar el más prevalente de «cultura» para las películas de arte y ensayo, y actuar los límites fijados en el art. 20.4 de la C.E. en relación a la libertad de ideas y pensamientos, para las películas pornográficas.”*

Cal tenir present que l'article 149.1 de la Constitució reserva algunes matèries en competència exclusiva de l'Estat de manera que interfereixen en la competència abstracta de cultura. Així, començant per l'article 149.1.1r mateix, l'Estat tindria la missió de garantir la igualtat de tots els espanyols en l'accés a la cultura en coherència amb l'article 44.1 de la Constitució. L'article 149.1.3r reserva les relacions internacionals en exclusiva a l'Estat a l'igual que la regulació mercantil i penal (art. 149.1.6è); la legislació civil, sense perjudici dels drets civils i forals on hi hagi (art. 146.1.8è); la legislació sobre propietat intel·lectual (art. 149.1.9è); el comerç exterior, règim duaner i aranzelari (art. 149.1.10è); el procediment administratiu comú (art. 149.1.18è), matèries totes elles que d'alguna forma o altre incideixen sobre els béns del Patrimoni Històric i, per tant, en les competències que sobre els mateixos puguin exercir una o altra Administració territorial. Finalment, en matèria tributària caldrà tenir

present el repartiment competencial entre l'Estat i les Comunitats Autònomes en el marc dels principis dels articles 156 i 157 de la Constitució.

En relació també a la cinematografia i el teatre, la Sentència 153/1985, de 7 de novembre afirma en el seu Fonament Jurídic tercer que: *“puede estimarse que los espectáculos teatrales y artísticos constituyen también formas de expresión cultural, y en este sentido cabe incluirlos en la rúbrica cultura, materia que aparece asimismo expresamente aludida en los arts. 148.1.17 y 149.2 de la Constitución”*.

Però més enllà de la incardinació d'aquestes matèries, cal prestar atenció a la finalitat perseguida en cada cas concret per a determinar quin títol competencial té consideració preferent. En aquest sentit, la sentència 157/1985, de 15 de novembre aborda la competència sobre el foment de la cultura (en aquest cas, en la cinematografia) i, en el seu Fonament Jurídic quart, afirma que: *“la Administración del Estado no ha actuado, en sentido estricto, una competencia, esto es, una potestad definida per relationem a las ostentadas sobre el mismo objeto por otro Ente público”*.

- La sentència 17/1991, de 31 de gener, del Tribunal Constitucional

Tot aquest entramat de distribució competencial no ha estat del tot pacífic la qual cosa ha creat discrepàncies interpretatives sobre l'abast competencial entre l'Estat i determinades Comunitats Autònomes. Aquestes discrepàncies s'han hagut de resoldre mitjançant els corresponents conflictes que s'han ventilat davant el Tribunal Constitucional. El cas més destacat és el conflicte de competències provocat per l'aprovació per part de l'Estat de la Llei 16/1985, de

25 de juny, del Patrimoni Històric Espanyol i que va provocar la interposició de recursos d'inconstitucionalitat per part de Catalunya, Galícia i el País Basc. La resolució de l'alt tribunal la trobem en la Sentència 17/1991, de 31 de gener, que ha assentat les bases de la delimitació competencial entre l'Estat i les Comunitats Autònomes. El contingut d'aquesta sentència és cabdal per entendre el repartiment competencial entre l'Estat i les Comunitats Autònomes. Aporta, per tant, un contingut tant extens com aclaridor. Aquesta sentència precisa en el seu Fonament Jurídic 2n l'abast de l'article 149.2 que permet a l'Estat anar més enllà de la mera defensa contra l'espoliació del Patrimoni Històric. Així, afirma que *“No hay duda de que estos bienes, por su naturaleza, forman parte de la cultura de un país y por tanto del genérico concepto constitucional de la «cultura»; es posible por ello hallar en la referida integración fundamento para una competencia estatal más amplia que la derivada del concreto título antes dicho.”* Però d'altra banda, reconeix en el Fonament jurídic 3r l'existència d'una competència concurrent entre l'Estat i les Comunitats Autònomes en matèria de “cultura” de manera que *“La integración de la materia relativa al patrimonio histórico-artístico en la más amplia que se refiere a la cultura permite hallar fundamento a la potestad del Estado para legislar en aquella.”* Matisa, però, el mateix Tribunal que *“No cabe sin embargo extender la competencia estatal a ámbitos no queridos por el constituyente, por efecto de aquella incardinación general del patrimonio histórico-artístico en el término cultural, pues por esta vía se dejarían vacíos de contenido los títulos del bloque de la constitucionalidad”*. En aquest sentit, la interpretació que ha de fer-se de les competències de l'article 149.2 de la Constitució Espanyola queden matisades en el Fonament Jurídic 6è: *“De lo dicho se desprende que*

ambos (Estado y Comunidades) y por títulos concurrentes en virtud del sistema de distribución de competencias, derivado del art. 149.2 C.E. la tienen para la difusión internacional del conocimiento del Patrimonio Histórico-Artístico y no cabe ni negarlo al Estado ni interpretar el art. 2.3 de la Ley de modo que genere para su Administración competencia exclusiva al respecto porque, no pudiendo llevarse a cabo por ley la atribución de dicha competencia esa interpretación iría contra las prescripciones constitucionales. Para estimar el precepto ajustado a la Constitución deberá interpretarse; pues, en el sentido de que las funciones de difusión internacional de los valores culturales de estos bienes en cuanto integrantes del Patrimonio cultural español podrán ser ejercitadas tanto por el Estado como por las Comunidades Autónomas”.

Una reflexió interessant relativa als beneficis fiscals associats als béns del Patrimoni Històric la trobem al Fonament Jurídic tretzè. En aquest punt es debat la necessitat de que un bé hagi d'estar inclòs al Registre General per a poder gaudir dels beneficis fiscals. En aquest sentit, la sentència diu que: *“La inscripción opera aquí como un requisito necesario para el otorgamiento por el Estado de los beneficios fiscales y tal previsión no incurre por ello en inconstitucionalidad derivada de invasión competencial.”* Ens trobem aquí amb una mesura que està a cavall entre les competències estatals en matèria de Patrimoni Històric i les competències estatals en matèria de fiscalitat i, per tant, en relació als requisits per a concedir els beneficis fiscals dels tributs estatals. Així, la sentència, en aquest mateix fonament jurídic afegeix que: *“la existencia de tales beneficios fiscales, aun sin ser una medida de estricta defensa contra la expoliación o exportación, puede considerarse como la lógica contrapartida a las cargas que la inclusión en este régimen jurídico especial conlleva y*

consecuencia directa de las medidas restrictivas del uso de tales bienes que pueden imponerse.” I afegeix que: “no puede negarse a la Administración del Estado competencia para la inscripción de un bien que implica el sometimiento a un régimen jurídico con desgravaciones fiscales estatales, por supuesto que sin perjuicio de las medidas de fomento que las Comunidades Autónomas puedan arbitrar”.

En resum, la STC 17/1991, de 31 de gener estableix els següents criteris. En primer lloc, reconeix l'existència d'una competència concurrent entre l'Estat i les Comunitats Autònomes en matèria de cultura. En segon lloc, l'Estat té competències per a legislar en les matèries següents: béns de titularitat estatal; quan sigui precís adoptar criteris generals; quan les finalitats culturals no es pugui assolir des d'altres instàncies; en matèries no assumides per les Comunitats Autònomes; i, finalment, en defensa contra l'exportació i espoliació. I, en tercer lloc, les Comunitats Autònomes poden regular sobre tota la resta d'aspectes⁵¹⁸.

Per altra banda, la Sentència 181/1998, de 17 de setembre, sense tenir la transcendència de la 17/1991, també aporta elements quasi-legislatius al interpretar l'article 2.1 de la LPHE. En aquesta sentència es precisa que, tot i que un bé no hagi estat explícitament i administrativament declarat com a integrant del Patrimoni Històric, res no impedeix per que es considera que forma part del Patrimoni Històric en els termes previstos en l'article 2.1 de la LPHE. En definitiva, i d'acord amb aquesta interpretació, hem d'entendre l'existència de tres tipus de béns del Patrimoni Històric d'acord amb la LPHE: els declarats

⁵¹⁸ Podem trobar més informació sobre aquesta qüestió en 13. ABAD LICERAS, JM.: “Las competencias administrativas del Estado y de las Comunidades Autónomas en materia de patrimonio histórico” en *El Derecho*, nº 2521, Madrid, 2008.

d'interès cultural; els mobles inventariats; i els que no han estat objecte de declaració administrativa.

Finalment, per a dilucidar quina és l'Administració competent en cada cas, la STC de 6 de novembre de 2007 ofereix una sèrie de criteris que podem sintetitzar en els següents. Serà d'aplicació la legislació estatal en els casos de béns de titularitat estatal o adscrits a un servei públic gestionat per l'Administració de l'Estat. S'inclou en aquest àmbit, independentment de la seva ubicació, els béns del Patrimoni Nacional. Per als béns immobles, en principi, no hauria d'haver problemes a no ser que estiguem parlant de la categoria de Conjunt Històric en la que s'integren diversos immobles que conformen una unitat. Aquí es pot apreciar un conflicte que es resol, en el cas de la STC de 6 de novembre de 2007, en favor de la Comunitat Autònoma. Per altra banda, i amb independència d'altres consideracions, cal tenir present la competència de l'Estat en matèria de defensa contra l'exportació i espoliació, quan es tracti de defensar uns principis generals que garanteixin una igualtat posició jurídica en exercici de drets i deures fonamentals, i quan es tracti de matèries no assumides per la Comunitat Autònoma.

Per altra banda, les Comunitats Autònomes tenen una competència originària per a legislar sobre el Patrimoni Històric del seu territori respectant les competències estatals en els termes apuntats en el paràgraf anterior.

7.3.7 Les competències de les administracions locals en matèria de Patrimoni Històric.

Primer de tot hem de dir que, quan parlem d'administracions locals, ens estem referint a aquelles entitats recollides en l'article 3 de la Llei 7/1985, de 2 d'abril, de Bases de Règim Local⁵¹⁹. Com ja hem esmentat anteriorment, les administracions locals desenvolupen una posició subordinada i col·laboradora de les administracions autonòmiques i estatal.

Però, tot i que el repartiment competencial entre l'Estat i les Comunitats Autònomes sembla deixar de banda a l'administració local, no hem d'oblidar que aquestes han assumit tradicionalment competències en aquesta matèria. Actualment les competències de l'administració local en Patrimoni Històric el trobem en tres tipus de normes diferents. En primer lloc, en la regulació pròpia del Patrimoni Històric (LPHE i lleis autonòmiques corresponents); en segon lloc, la legislació urbanística; i, en tercer lloc, les lleis de règim local. A continuació exposarem breument cadascun d'aquests àmbits.

7.3.7.1 Les competències de l'administració local que es deriven de la regulació del Patrimoni Històric.

De la LPHE trobem referències en els següents articles que fan referència a les competències de l'administració local en aquesta matèria:

- De l'article 7:

⁵¹⁹ BOE núm. 80 de 3 d'abril de 1985

- Cooperar amb els òrgans competents en la conservació i custòdia del Patrimoni Històric que es trobi en el seu terme municipal.
 - Adoptar les mesures necessàries per evitar el deteriorament , pèrdua o destrucció d'aquest patrimoni.
 - Notificar a l'Administració competent qualsevol amenaça, dany o pertorbació de la funció social que aquests béns pateixin, així com les dificultats i necessitats que tinguin per a tenir cura d'aquests béns.
- Articles 92. i 13.2:
 - Ser escoltats en els expedients que s'instrueixin per a declarar un bé immoble d'interès cultural.
- Article 16:
 - No concedir llicències de parcel·lació, edificació o demolició en les zones afectades per un expedient per a declarar d'interès cultural béns immobles.
- Article 20.1:
 - Redactar els Plans Especials de Protecció quan s'hagi declarat bé d'interès cultural un conjunt històric, un lloc històric o una zona arqueològica.
- Article 23:
 - No atorgar llicències d'obres quan sigui precisa l'autorització de l'Administració cultural i fins que aquesta no medi.
 - Enderrocar obres il·legals.
- Article 24.1:

- Notificar a l'Administració cultural la iniciació i resolució dels expedients de ruïna de béns immobles declarats bé d'interès cultural.
- Article 37.3:
 - Expropiar els béns que s'integrin en el Patrimoni Històric per tal d'evitar la seva destrucció, deteriorament o ús indegut.

Per altra banda cal esmentar l'article 23.1 del RPHE en el que recull la funció d'instar l'expedició de títols oficials per Registre General de Béns d'Interès Cultural.

Finalment hem de tenir present que les Comunitats Autònomes en exercici de les seves competències han dictat les seves respectives lleis per a la regulació del seu Patrimoni Històric amb disposicions, en relació al paper de l'administració local, en sintonia amb les apuntades per a la LPHE⁵²⁰.

7.3.7.2 Les competències de l'administració local sobre el Patrimoni Històric que es deriven de la legislació urbanística.

En primer lloc hem de dir que la competència sobre la regulació urbanística, la qual té una incidència directa sobre el règim urbanístic que recau sobre bona part dels béns del Patrimoni Històric, està repartida entre l'Estat i les Comunitats Autònomes, d'acord amb l'esquema de repartiment competencial disposat als articles 148.1.3 i 149.1 de la Constitució i d'acord també amb el

⁵²⁰ Així, a tall d'exemple i sense ànim de ser exhaustius, en el cas de Catalunya es va dictar la Llei 9/1993, de 30 de setembre, del Patrimoni Cultural Català en la que es recullen competències de l'Administració local referides al Patrimoni Històric en els articles 23.1 (suspensió d'obres); art. 23.2, 52 i 77 (suspensió de la tramitació de la concessió de llicències d'obres); art. 25 (permetre entrada d'especialistes); art. 34.5 (notificar al Departament de Cultura les llicències que afectin als béns declarats); art. 34.6 (comunicar mesures de prevenció); art. 35 (respecte als criteris d'intervenció); art. 68 (ordenar reparacions necessàries), entre altres.

manament dirigit a tots els poders públics que es desprèn de l'article 47 de la Constitució⁵²¹.

Les competències de l'administració local en matèria urbanística tenen la seva primera referència jurídica en l'article 25.2.d de la Llei 7/1985, de 2 d'abril, de Bases del Règim Local per la qual s'atribueix als municipis competències, en els termes de la legislació de l'Estat i de les Comunitats Autònomes, en les següents matèries: *“d) Ordenación, gestión, ejecución y disciplina urbanística; promoción y gestión de viviendas; parques y jardines, pavimentación de vías públicas y conservación de caminos y vías rurales.”* Però, a més, la mateixa llei assigna competències en matèria urbanística als òrgans municipals. Així veiem com l'article 21.1.j) atribueix competències a l'alcalde en *“Las aprobaciones de los instrumentos de planeamiento de desarrollo del planeamiento general no expresamente atribuidas al Pleno, así como la de los instrumentos de gestión urbanística y de los proyectos de urbanización.”* A més, l'article 22.2.c) atribueix al Ple les competències relatives a *“La aprobación inicial del planeamiento general y la aprobación que ponga fin a la tramitación municipal de los planes y demás instrumentos de ordenación previstos en la legislación urbanística, así como los convenios que tengan por objeto la alteración de cualesquiera de dichos instrumentos.”*

De manera que sobre els béns immobles dels Patrimoni Històric, i pel que fa a les competències locals en matèria d'urbanisme, haurem de tenir en compte, en primer lloc, la legislació urbanística estatal i, en segon lloc, la legislació urbanística autonòmica. Pel que fa a la legislació estatal, la referència la trobem en el Reial Decret Legislatiu 2/2008, de 20 de juny pel qual s'aprova el text

⁵²¹ A l'apartat 3.4.8 farem referència a la distribució de competències entre l'Estat i les Comunitats Autònomes en matèria d'urbanisme.

refós de la Llei del Sòl⁵²². En el seu article 2.2.a declara com a principi de desenvolupament urbà i territorial que *“La eficacia de las medidas de conservación y mejora de la naturaleza, la flora y la fauna y de la protección del patrimonio cultural y del paisaje”*. A l'article 9.1 disposa respecte al dret de propietat del sòl que *“El derecho de propiedad de los terrenos, las instalaciones, construcciones y edificaciones, comprende, cualquiera que sea la situación en que se encuentren, los deberes de dedicarlos a usos que no sean incompatibles con la ordenación territorial y urbanística; conservarlos en las condiciones legales para servir de soporte a dicho uso y, en todo caso, en las de seguridad, salubridad, accesibilidad y ornato legalmente exigibles; así como realizar los trabajos de mejora y rehabilitación hasta donde alcance el deber legal de conservación. Este deber constituirá el límite de las obras que deban ejecutarse a costa de los propietarios, cuando la Administración las ordene por motivos turísticos o culturales, corriendo a cargo de los fondos de ésta las obras que lo rebasen para obtener mejoras de interés general.”* De manera que no únicament trobem limitacions a la propietat dels béns del Patrimoni Històric en la LPHE sinó també en la regulació urbanística⁵²³.

A l'àmbit autonòmic també trobem referències a la protecció del Patrimoni Històric en les normes dictades en exercici de la respectiva capacitat sobre regulació urbanística però sempre sobre el patró de la regulació estatal⁵²⁴.

⁵²² Publicat al BOE núm. 154 de 26 de juny de 2008.

⁵²³ Altres articles del RDL 2/2008 que fan referència als béns del Patrimoni Històric són el 12.2.a), 13.4 i 39.1.

⁵²⁴ Per a un estudi en profunditat sobre aquesta matèria es pot consultar ABAD LICERAS, JM.: *Administraciones locales y patrimonio histórico*, Ed. Montecorvo, Madrid, 2003.

7.3.7.3 Les competències de l'administració local en matèria de Patrimoni Històric que es deriven de les lleis reguladores de les bases del règim local.

I, finalment, exposarem les competències en Patrimoni Històric que es deriven de les lleis de règim local. L'aval normatiu per a l'actuació de les administracions locals en matèria de Patrimoni Històric el trobem en l'article 25.2.e) de la Llei 7/1985, de 2 d'abril, reguladora de les bases del règim local quan diu que: “2. *El Municipio ejercerá en todo caso, competencias, en los términos de la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas, en las siguientes materias: (...) e) Patrimonio histórico-artístico.*” Les competències municipals s'han centrat tradicionalment al voltant del concepte de “monument” que aporta la doble característica de la seva universalitat al temps que s'insereix en els assumptes propis dels municipis⁵²⁵. Nogensmenys no podem afirmar que les competències municipals en relació al Patrimoni Històric s'esgotin aquí i, ni tant sols, que s'esgotin en la missió de garantir la conservació dels béns inclosos en alguna de les categories legals ja que aquestes competències s'estenen a tots els béns integrants del Patrimoni Històric, independentment de la seva inclusió o no a alguna de les categories legals⁵²⁶.

⁵²⁵ GARCIA FERNANDEZ, J.: “Presupuestos jurídico-constitucionales de la legislación sobre Patrimonio Histórico”, *Revista de Derecho Público*, nº 27-28.

⁵²⁶ En aquest sentit s'expressa la STC de 27 d'abril de 2004 (RJ/2004/5438) en la que, en el seu FJ 6è diu que: “*la misión de garantizar la conservación del patrimonio histórico-artístico y cultural no queda reducida a las categorías contempladas en la Ley de Patrimonio, sobre las que despliega su competencia la Administración de la Comunidad Autónoma (...), sino que el mandato de conservación alcanza a los municipios, cuya competencia se extiende al patrimonio histórico-artístico.*”

En el Text refós de les disposicions legals vigents en matèria de règim local recollit en el Reial Decret Legislatiu 781/1986, de 18 d'abril⁵²⁷, en l'article 65, dins del Capítol II dedicat a les Relacions Interadministratives, es disposa que:

“La colaboración de la Administración del Estado será objeto de especial consideración cuando se trate de municipios que se encuentren en alguna de las circunstancias objetivas siguientes:

a) Los de reconocido valor histórico-artístico.”

Per altra banda, en aquesta mateixa norma, quan ens parla de la regulació dels béns de les Hisendes Locals introdueix una cautela quan es tracta de la transmissió de béns del Patrimoni Històric del municipi:

“Cuando se trate de enajenaciones o gravámenes que se refieran a monumentos, edificios u objetos de índole artística o histórica, será necesario el informe previo del órgano estatal o autonómico competente de acuerdo con la legislación sobre Patrimonio Histórico y Artístico.”

De manera que l'administració local té atribuïdes competències sobre el Patrimoni Històric provinents tant de la regulació urbanística com de la mateixa Llei de Bases de règim Local, la qual cosa l'habilita per a regular aspectes sobre el mateix, inclosos, òbviament, els fiscals sobre els que tingui competències. Finalment, i per a tancar el punt dedicat a l'Administració Local, veurem breument la distribució de competències en matèria urbanística i fiscal entre les diferents administracions territorials.

⁵²⁷ Publicat al BOE núm. 96 de 22.4.1986.

7.3.8 Breu referència a la distribució de competències en matèria urbanística entre les diferents administracions territorials.

La competència sobre la regulació urbanística, la qual té incidència directa sobre el règim urbanístic aplicable als béns del Patrimoni Històric, estan repartides entre l'Estat i les Comunitats Autònomes, d'acord amb l'esquema de repartiment competencial disposat en els articles 148.1.3 i 149.1 de la Constitució, així com del manament que es desprèn de l'article 47 i que interpel·la a tots els poders públics⁵²⁸.

Les competències estatals més importants mitjançant les quals pot l'Estat incidir llegítima i puntualment sobre d'urbanisme són tres: la propietat urbana, (tant en la seva vessant jurídic-pública de delimitació del seu contingut i la seva protecció front al poder públic i quant a la seva dimensió civil o de relacions entre particulars); l'expropiació forçosa i els respectius criteris de valoració; i la responsabilitat administrativa. Totes aquestes potestats giren en torn a d'urbanisme en sentit subjectiu, als drets i deures bàsics dels ciutadans. Per tant, les competències de l'Estat són aquelles que deriven d'altres competències que sí pertanyen a l'Estat però que tenen incidència col·lateral en l'urbanisme com són l'expropiació forçosa, la responsabilitat administrativa i les relacions entre els particulars en l'aspecte civil, en la part que correspongui a l'Estat.

Per altra banda el fet que les Comunitats Autònomes tinguin competència legislativa exclusiva en matèria d'ordenació del territori, urbanisme i habitatge, significa que elles són les protagonistes de l'estratègia territorial i urbanística

⁵²⁸ A l'apartat 3.7 d'aquest treball tindrem ocasió de tractar amb més amplitud aquesta qüestió.

dels seus territoris i del procés de transformació del sòl i d'adquisició de facultats urbanístiques.

Per tant, la competència legislativa sobre l'urbanisme recau fonamentalment sobre les Comunitats Autònomes tal i com es desprèn de la Constitució i de tots els estatuts d'autonomia. Tot i així, hem vist com l'Estat conserva alguns títols competencials que li permeten influenciar la política urbanística, però sense que això comporti un repartiment competencial sota l'esquema de "bases-desenvolupament" que observem en altres sectors⁵²⁹. En canvi, les Comunitats Autònomes tenen competència exclusiva en matèria d'ordenació del territori, urbanisme i habitatge⁵³⁰.

Per tant, un cop establertes les bases competencials entre les diferents administracions podrem entendre millor l'adopció de mesures fiscals sobre els béns del Patrimoni Històric immobiliari per part de cadascuna d'elles.

7.3.9 Breu referència a la distribució de competències en matèria fiscal entre les diferents administracions territorials.

El repartiment competencial en matèria tributària neix de la Constitució mateixa.

Val a dir, d'entrada, que els constituent no va establir un repartiment

⁵²⁹ BARNES, J, op. cit. P. 28.

⁵³⁰ En aquest punt va ser clarificadora la STC 159/2001, de 5 de juliol, interposat per la Federació de Municipis de Catalunya contra el Decret legislatiu 1/1990, de 12 de juliol, de la Generalitat de Catalunya i en la que es va acotar els límits que l'autonomia local imposa al legislador autonòmic en el sentit de reconèixer a la Generalitat un ampli marge de decisió en l'aprovació del planejament urbanístic. Posteriorment, la STC 164/2001, d'11 de juliol, aclareix també la competència autonòmica per regular la classificació urbanística del sòl que es reconeix com molt més àmplia que la reconeguda per la norma estatal impugnada (Llei 6/1998, de 13 d'abril, sobre règim del sòl i valoracions). Per ampliar informació sobre les conseqüències d'aquestes sentències es pot consultar REVILLA i ARIET, R., "El marc competencial de l'urbanisme. Comentari a la STC 159/2001", *El Clip*, núm. 17, Generalitat de Catalunya- Institut d'Estudis Autonòmics, Barcelona, 2002; FERNANDEZ CARBALLAL, A.: "El règim jurídico-urbanístico en España tras la sentencia del Tribunal Constitucional 61/1997, de 20 de marzo", *Anuario da Facultade de Dereito*, num. 1, Universidade da Coruña, A Coruña, 1997.

competencial específic i rígid entre l'Estat, les Comunitats Autònomes i l'administració local. En primer lloc, haurem d'observar els principis d'eficàcia i coordinació que es desprenen de l'article 103.1 de la Constitució i que afecten a totes les administracions. Però, si ens limitem a la matèria tributària haurem de començar per l'article 133.1 que assigna a l'Estat la potestat originària per establir tributs i a l'article 133.2 que reconeix a les Comunitats Autònomes i a les corporacions locals la potestat per establir i exigir tributs "*d'acord amb la Constitució i les lleis*". Es tracta, doncs, d'una potestat derivada, ja que l'original està en mans de l'Estat.

Aquestes competències han de comportar, en bona lògica, facultats per a gestionar les funcions que la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, qualifica com d'aplicació dels tributs (gestió, inspecció, recaptació i revisió). I aquestes competències tenen el seu aixopluc en els articles 148.1.1r i 156 de la Constitució.

D'altra banda, l'Estat ostenta la competència exclusiva de l'article 149.1.14è sobre "*Hisenda general i Deute de l'Estat*". De manera que, en els impostos creats per l'Estat, aquest és titular de les competències d'aplicació dels tributs, excepte que, en virtut de l'article 156.2 o 157.1 hagi cedit aquestes competències a les Comunitats Autònomes. En aquest sentit, l'article 156.2 esmentat preveu que aquestes puguin actuar com a "*delegades o col·laboradores de l'Estat per a la recaptació, la gestió i la liquidació dels recursos tributaris d'aquest*." Aquestes competències són exercides en virtut de la llei orgànica prevista a l'article 157.3 i aquesta no és altra que la coneguda com a LOFCA, Llei 8/1980, de 22 de setembre, de Finançament de les Comunitats Autònomes.

L'article 19 de la LOFCA indica que correspon a cada Comunitat Autònoma la gestió, liquidació, recaptació i inspecció dels seus tributs propis per a la qual cosa gaudirà de plenes atribucions, sense perjudici de la col·laboració amb l'Administració tributària de l'Estat. En aquest sentit, i en desenvolupament de les previsions de les reformes de diversos estatuts d'autonomia, s'han vingut a constituir diverses Agències Tributàries autonòmiques encarregades de la gestió del subsistema tributari del seu territori, que inclou tant els tributs propis com els cedits per l'Estat, en superposició amb el sistema tributari estatal.

Quan a les funcions sobre la revisió dels actes en via administrativa de naturalesa tributària, les Comunitats Autònomes tenen competències, d'acord amb l'article 20.1 de la LOFCA, per als actes dictats per la seva administració tributària referents als seus propis tributs tot i que també s'ha obert la possibilitat a que aquestes puguin assumir també la revisió dels tributs de l'Estat que tinguin cedits.

Quan a les Hisendes Locals, tot i no esmentar-se de forma explícita en la LOFCA, les Comunitats Autònomes també exerceixen competències sobre les mateixes. És freqüent trobar en alguns Estatuts d'Autonomia referències a aquesta potestat⁵³¹. La Llei 7/1985, de 2 d'abril, Reguladora de les Bases del Règim Local, en el seu article 106.3 assigna la competència a les Entitats Locals sobre la gestió, recaptació i inspecció dels seus tributs propis, "*sin perjuicio de la las delegaciones que puedan otorgar a favor de las Entidades*

⁵³¹ Per exemple, l'article 204.5 de l'Estatut d'Autonomia de Catalunya disposa que: "5. L'Agència Tributària de Catalunya pot exercir per delegació dels municipis les funcions de gestió tributària amb relació als tributs locals."

locales de ámbito superior o de las respectivas Comunidades Autónomas”, la qual cosa encaixa amb la previsió estatutària abans esmentada⁵³².

7.4L'àmbit territorial d'aplicació de la regulació internacional sobre els béns del Patrimoni Històric.

Per a tancar la qüestió relativa a l'àmbit territorial d'aplicació de les mesures fiscals que recauen sobre el Patrimoni Històric farem una brevíssima referència a aquest aspecte des de la seva regulació internacional.

Si ens fixem en la regulació internacional protectora del Patrimoni Històric comprovarem com, freqüentment, s'esmenta l'àmbit territorial on aquest ha de tenir vigència. Així, per exemple, en el Conveni UNIDROIT sobre béns culturals robats o exportats il·legalment, fet a Roma el 24 de juny de 1995, observarem com en dedica el seu article 14 a delimitar amb precisió a quin àmbit territorial ha de tenir vigència l'esmentat Conveni. S'observa com es deixa a criteri de cada Estat decidir a quines entitats territorials que eventualment conformin el mateix ha de ser d'aplicació. De no dir-se res, s'aplicaria en totes les “unitats territorials” de l'Estat.

Per altra banda, el Conveni per a la Salvaguarda del Patrimoni Arquitectònic a Europa, signat a Granada el 3 d'octubre de 1985, tot i tractar sobre béns immobles que no haurien d'oferir controvèrsia quan a la seva ubicació i, per tant, sobre el seu sotmetiment al mateix, també dedica un apartat a establir els

⁵³² Per ampliar informació sobre aquesta matèria es pot consultar RAMOS PRIETO, J.: “La distribución de competencias de gestión, recaudación, inspección y revisión en materia tributaria y la reforma de los estatutos de autonomía”, *Revista de Estudios Regionales*, núm. 78, 2007.

seu àmbit territorial d'aplicació. En annex al mateix es detalla per a cada Estat signatari, quins dels seus territoris queden fora de la seva aplicació⁵³³.

A l'article 35 del Conveni per a la Protecció dels béns culturals en cas de conflicte armat de 14 de maig de 1954 signat a La Haya preveu una ampliació del seu àmbit territorial d'ampliació⁵³⁴ a altres territoris dels que l'Estat signatari sigui internacionalment responsable.

Amb aquestes breu línies hem volgut posar de manifest un aspecte que molt sovint es dóna per sobreentès quan ens referim a la regulació del Patrimoni Històric com és l'àmbit d'aplicació territorial sobre el qual tenen efectes les normes. Ja hem vist com aquesta qüestió aporta matisos diferents en funció de la branca del Dret des de la qual ens apropem, ja siguin normes civils, urbanístiques, fiscals, culturals o, fins i tot com és aquest cas, derivades del Dret Internacional.

⁵³³ Així, per exemple, Alemanya aclara que també s'aplicarà al Land de Berlín; a Dinamarca no s'aplicarà a les Illes Feroe ni a Groenlàndia; així com certes salvetats per a altres països.

⁵³⁴ L'article 35 preveu: "*Extensión de la Convención a otros territorios Cualquiera de las Altas Partes Contratantes podrá, en el momento de la ratificación o de la adhesión, o en cualquier otro momento ulterior, declarar mediante notificación dirigida al Director General de la Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura, que la presente Convención se hará extensiva al conjunto o a uno cualquiera de los territorios de cuyas relaciones internacionales sea responsable. Dicha notificación producirá efecto tres meses después de la fecha de su recepción.*"

Capítol IV.

La fiscalitat dels béns del Patrimoni Històric en el sistema tributari espanyol.

TESI: “La Fiscalitat del Patrimoni Històric”

CAPÍTOL IV. La fiscalitat dels béns del Patrimoni Històric en el sistema tributari espanyol.

1. Els antecedents de la fiscalitat sobre els béns del Patrimoni Històric en l'ordenament jurídic espanyol.

1.1 La fiscalitat del Patrimoni Històric abans de la Constitució de 1978.

Com hem vist en el capítol anterior és al llarg del segle XX quan es dicten les lleis més importants en matèria de Patrimoni Històric. Juntament amb aquest fet, no serà fins a aquest segle quan observarem amb claredat les referències explícites en relació a la fiscalitat dels béns del Patrimoni Històric. La primera llei de protecció integral del Patrimoni Històric espanyol és la Llei de 7 de juliol de 1911⁵³⁵. L'article 9 d'aquesta llei va introduir un impost sobre l'exportació de les antiguitats. Aquest impost consistia a satisfer un 10 per 100 per part dels seus actuals posseïdors en el cas d'exportació d'aquests béns. D'altra banda, en el cas de transmissions mortis causa, l'article 8 de la Llei de l'any 1911 reconeixia que els particulars podien transmetre lliurement les troballes, tot reservant-se l'Estat la potestat d'adquirir col·leccions senceres de béns si aquests es podien veure dividits per l'herència, amb indemnització, en aquest

⁵³⁵ Publicada a la Gaceta de Madrid núm. 189 de 8 de juliol de 1911.

cas, als particulars⁵³⁶. En el mateix sentit, l'article 18 del reglament que desenvolupava aquesta llei (recollit en el Reial Decret d'1 de març de 1912)⁵³⁷ disposava que els particulars podien transmetre lliurement per herència el domini de les troballes arqueològiques. Nogensmenys, quan es tractés de sèries que poguessin perdre valor al separar-se, i que ho haguessin de fer forçosament per l'herència, l'Estat la podria adquirir previ pagament del seu valor de taxació.

Al mateix temps, la llei de 1911 en el seu article 9 regulava la potestat de tempteig i retracte per part de l'Estat en els casos de transmissió d'antiguitats entre particulars, en els termes contemplats en l'article 1637 del Codi Civil. D'aquesta forma es regularitza la situació dels posseïdors d'antiguitats però es reserva a l'Estat el dret de tempteig i retracte de les vendes que aquest poguessin fer. El retracte per part de l'Estat s'efectuaria dintre dels vint dies útils següents al de la transmissió de l'antiguitat. El còmput d'aquest termini s'havia d'entendre iniciat des del moment en que el Ministeri d'Instrucció Pública i Belles Arts hagués tingut notícia fefaent de la venda.

Per al cas d'exportacions, l'article 9 de la Llei de l'any 1911 preveia el pagament d'un impost equivalent al 10 per 100 dels béns, amb reserva sempre per part de l'Estat del dret de tempteig i retracte, així com de l'obligació d'inventariar-les. En el mateix sentit es pronuncia l'article 20 del Real Decreto d'1 de març de 1912.

⁵³⁶ El tercer paràgraf de l'article 8 de la Llei del 1911 diu: "*Los particulares transmitirán libremente por herencia el dominio de sus hallazgos; pero cuando éstos constituyan series cuyo valor se perjudicara notablemente al separarse los ejemplares que la formen, podrá el Estado, si por causa hereditaria tuviera forzosamente que dividirse, adquirir la colección completa, previo pago de la cantidad en que fuere tasada, con las garantías exigidas en artículos anteriores.*"

⁵³⁷ Publicat a la gaceta de Madrid el 5 de març de 1912 (núm. 65).

El 4 de març de 1915 es va dictar la llei dirigida de protecció del patrimoni arquitectònic⁵³⁸. Tot i que aquesta llei estava pensada per a regular els béns de titularitat pública, observem com ofereix també als particulars la possibilitat de declarar les seves possessions d'interès històric a canvi de certes mesures de foment. En aquest sentit es va oferir als seus propietaris certes avantatges fiscals. Aquests, a canvi, assumien la càrrega de sol·licitar l'autorització del Ministeri d'Instrucció Pública abans de demolar-los. També es va preveure la cessió en usufruct a les Diputacions, ajuntaments o associacions quan aquest no pogués mantenir-los, concedint, a més a més, subvencions de fins el 25% del cost de les obres de conservació. D'entre les avantatges fiscals recollides en aquesta norma podem esmentar les següents:

- L'article 5 preveu un tractament fiscal igual que als Monuments públics per a tots aquells edificis pertanyents a particulars o entitats que hagin obtingut la declaració de Monuments artístics. A canvi, els propietaris que els restaurin queden obligats al següent:
 - o en les ulteriors transmissions, atorgar a l'Estat el dret de tempteig;
 - o permetre les visites en les condicions que s'acordin;
 - o no fer cap obra de reconstrucció o reforma sense l'autorització del Ministeri d'Instrucció Pública.
- L'exempció de tot tipus d'impostos municipals o de l'Estat en la reconstrucció o reparació dels Monuments arquitectònics, regulada a l'article 6 de la Llei.
- L'aplicació de les tarifes mínimes en el transport per ferrocarril dels materials necessaris per a la reconstrucció dels Monuments.

⁵³⁸ Publicada a la Gaceta de Madrid de 5 de març de 1915 (núm. 64)

Posteriorment, en el Reial Decret Llei de 9 d'agost de 1926⁵³⁹ es preveu que en el cas de que el manteniment d'un edifici resultés antieconòmica per al seu propietari degut a que no es podia beneficiar de les plusvàlues produïdes per la urbanització de l'entorn per les limitacions d'ús, es pogués procedir a l'expropiació forçosa o bé la col·laboració de l'Administració en les obres de transformació que mantinguin l'aspecte de l'edifici⁵⁴⁰.

En el mateix sentit, l'article 8 d'aquest Decret Llei es prohibia l'exportació d'edificis desmuntats o de parts dels mateixos⁵⁴¹. Igualment, l'article 26 prohibia l'exportació d'objectes que presentin interès nacional "*por razones de arte o historia*" no podran ser exportats sense l'autorització corresponent. A l'article 31 es regula una taxa gradual i progressiva que gravava les llicències d'exportació dels béns de valor històric (inclús les seves imitacions). La tarifa variava d'acord amb el valor dels béns de la forma següent:

Fins a 10.000 pessetes:	2 per 100.
De 10.000 a 25.000 pessetes:	4 per 100.
De 25.000 a 50.000 pessetes:	6 per 100.
De 50.000 a 75.000 pessetes:	8 per 100.
De 75.000 a 100.000 pessetes:	10 per 100.

⁵³⁹ Publicat en la Gaceta de Madrid núm. 227 de 15 d'agost de 1926.

⁵⁴⁰ Pensem que el criteri conservacionista que va imperar a Espanya fins ben entrat el segle XX estava molt marcat per les idees de Eugène VIOLLET-LE-DUC que propugnava la concentració d'esforços en uns pocs edificis que mereixien la consideració de monuments i, a més, no hi havia prou amb conserva-los sinó que seguint el principi d'unitat d'estil era necessari restaurar-los i retornar-los a la seva plenitud inicial (GANAU CASAS, J.; *La protección de los monumentos arquitectónicos en España y Cataluña 1844-1936: legislación, organización, inventario*. Servei de publicacions. Universitat de Lleida, Lleida, 1998, p.66). En canvi, a Europa des de principis del segle XX imperaven els criteris de J. RUSKIN respecte a la necessitat de preservar els monuments de l'acció destructora del temps, però sense pretendre alterar-los ni reconstruir-los, criteri que de forma temprana es va adoptar a Catalunya de la mà de Jeroni MARTORELL com a Director del Server de Conservació i Catalogació de Monuments.

⁵⁴¹ L'article 8 disposava que "*queda absoluta y terminantemente prohibida la exportación de edificios desmontados en totalidad o de sus partes, Componentes y de todo aquello que aún formando un todo perfecto en sí y de fácil aplicación a otros edificios o adaptación a otros usos*"

Més de 100.000 pessetes: 12 per 100.

A partir d'aquí la norma té una redacció un pèl ambigüa al dir que "*así subiendo en escala gradual hasta llegar a la tasa máxima de 20 por 100 del valor del objeto exportado*". No deixa de sorprendre la tècnica legislativa. D'una banda, la norma detalla perfectament els trams i els tipus, però, en arribar al 12 per 100 sembla com si el legislador s'hagués cansat d'escriure i canvia el redactat. La lògica diu que, a partir de 100.000 pessetes caldria comptar de 25.000 en 25.000. Però no és diu de forma explícita si han de ser aquests els trams o bé seran diferents com els dos primers. Un altra possibilitat es deixar-ho a una decisió discrecional la qual cosa provoca encara més inseguretats jurídiques.

Per a determinar la base imposable s'havia de partir del valor del bé a exportar consignat en la guia d'origen o declaració particular però contrastada amb la Comissió de Valoracions d'objectes artístics. L'Estat conserva el dret de tempteig pel mateix preu consignat per un període de tres mesos. Entre tant, els béns han de quedar, preferentment, consignats en els Museus o Bancs. En cas de romandre en poder dels propietaris, aquests hauran de prestar fiança suficient. Tindrà el tractament de contraban la no presentació a Duanes dels béns a exportar i els objectes quedaran confiscats.

Ja durant la Segona República es dicta la Llei de 10 de desembre de 1931 amb l'objectiu de catalogar el Patrimoni Històric⁵⁴². Si bé no contempla formes explícites de fiscalitat sí que introdueix preceptes que afecten directament a la transmissió i tinença d'aquests béns. Així l'article 11 d'aquesta llei es prohibia tot tipus de contractes de transmissió per donacions. S'introdueix l'obligació de sol·licitar permís al Ministeri corresponent abans de la transmissió de béns o

⁵⁴² Publicada a la Gaceta de Madrid núm. 346 de 12 de desembre de 1931.

immobles artístics, arqueològics o històrics amb més de cent anys d'antiguitat. Al mateix temps s'exclouen de tota possible transmissió els béns immobles que haguessin estat objecte de desamortitzacions. A més, imposava l'obligació de, un cop autoritzada la seva transmissió, que aquesta es fes en document públic. S'excloïa la possibilitat de permutes per a aquest tipus de béns o d'opció de futura venda. A l'article 18 es continua contemplant la possibilitat del dret de tempteig per part de l'Estat. Posteriorment, i com a conseqüència de l'article 45 de la Constitució republicana, es va dictar la Llei del Patrimoni Nacional de 13 de maig de 1933⁵⁴³.

La llei republicana de l'any 1933 va prohibir taxativament l'exportació de qualsevol riquesa rústica d'objectes artístics, arqueològics i històrics. L'article 35 deia que "*queda totalmente prohibida la exportación total o parcial de inmuebles de más de cien años de antigüedad*". Quant als béns mobles, l'article 43 requeria del permís de la Secció d'Exportacions de la Junta Superior del Tresor Artístic, preveient unes condicions més agreujades en el cas que el valor de l'objecte ultrapassés les 50.000 pessetes. De la mateixa forma que el Decret de l'any 1926, aquesta llei sotmet a tributació tot objecte que es pretengui exportar havent de pagar en funció d'una escala progressiva en base al seu valor. Aquesta escala va ser publicada en la Disposició Transitòria Segona del Decret de 16 d'abril de 1936⁵⁴⁴ que desenvolupava la llei. Aquesta escala era la següent:

Fins 25.000 pessetes:	4 per 100.
De 25.001 a 50.000 pessetes:	5 per 100.
De 50.001 a 125.000 pessetes:	10 per 100.

⁵⁴³ Publicada en la Gaceta de Madrid núm. 145 de 25 de maig de 1933.

⁵⁴⁴ Publicat en la Gaceta de Madrid núm. 108 del 17 d'abril de 1936.

De 125.001 endavant: 15 per 100.

Evidentment, en cas d'exportació l'Estat conservava també el dret de tempteig. En el cas de que l'Estat no consentís l'exportació, l'Estat podria adquirir el bé per valor declarat i destinar-lo a un Museu. El mateix passaria si es pretenia la exportació fraudulenta, incautant-ne els béns que es destinarien a un Museu passant el tant de culpa als Tribunals. En cas de no poder-se recuperar el béns exportats il·lícitament, s'imposaria una multa "ad valorem" que es destinaria a un Museu públic.

Pel que fa a la resta d'aspectes de la fiscalitat recollits en aquesta norma podem destacar els següents:

- D'acord amb l'article 48 els propietaris de les col·leccions artístiques, arqueològiques o històriques tindran l'exempció en els drets reals sobre la transmissió dels béns que formin part de la col·lecció sempre que facilitin el seu estudi. Era necessari, però, comptar amb l'informe favorable raonat de la Junta Superior del Tresor Artístic.
- Pel que fa a les importacions, en contraposició amb les dificultats a l'exportació, estaven exemptes de tot tipus de gravamen, sempre que es tractés d'objectes amb més de cent anys d'antiguitat, tal com es regulava a l'article 53.
- Les donacions estaven exemptes de tributació sempre que fossin a favor dels Museus públics, en els termes regulats a l'article 64.
- Es regulen igualment el destí finalista que havien de tenir determinats ingressos públics. Així, l'article addicional primer de la llei ens deia que els ingressos recaptats en els drets d'exportació anirien destinats a la Junta Superior del Tresor Artístic. En el mateix sentit, l'article 32 del decret de 1936

assigna el producte de les entrades de visita als monuments i altres ingressos annexes a la Hisenda pública que el podrà destinar al mateix monument o bé a l'adquisició de béns mobles o immobles del Tresor artístic regional.

El 22 de desembre de 1955 es va dictar la Llei sobre conservació del *Patrimonio Histórico-Artístico*⁵⁴⁵ la qual va modificar alguns aspectes de la llei de l'any 1933. Des del punt de vista fiscal, és de destacar l'exoneració de càrregues fiscals per als immobles històrico- artístics. Així el seu article tercer disposa que *“En correspondencia a las limitaciones que impone esta Ley, los inmuebles historico-artísticos quedan exentos de cargas fiscales, de conformidad con los principios inspiradores de la vigente Ley del Tesoro Artístico, de trece de mayo de mil novecientos treinta y tres.”* Val la pena que ens detinguem en l'anàlisi d'aquest precepte per què inclou dos aspectes que mereixen ser destacats.

En primer lloc, cal destacar que les avantatges fiscals concedides corresponen a una compensació per les limitacions que han de suportar els titulars dels immobles del Patrimoni Històric, atesa la funció social que representen. És el primer cop que en el dret positiu s'expressa de forma explícita quin és el fonament de les avantatges fiscals. Aquest fet no és més que una conseqüència de l'assumpció de la idea del valor social dels béns particulars que formin part del anomenat Tresor Nacional. En aquest sentit la llei de l'any 1955 està donant per bo de forma implícita l'article 45 de la Constitució republicana de l'any 1931. I aquest fet lliga amb el segon aspecte que voldria destacar de la redacció de l'article tercer analitzat. Aquest segon aspecte és

⁵⁴⁵ Publicada al BOE de 25 de desembre de 1955 (núm. 359)

que reconeix explícitament la vigència de la Llei republicana de l'any 1933. És a dir, la llei de l'any 1955 no deroga la del 1933 sinó que la complementa.

El Decret de 12 de juny de 1953⁵⁴⁶, modificat pels Decrets de 27 de gener de 1956 i 6 de febrer de 1969⁵⁴⁷ regulen la transmissió d'antiguitats i obres d'art dins i fora del territori nacional. Aquest Decret venia a aixecar les restriccions imposades pel Decret de l'any 1938. De manera que els objectes d'art i antiguitats podran ser lliurement objecte de cessió, donació o permuta dintre del territori nacional, tot i que s'estableix que quan el seu preu sigui superior a les 50.000 pessetes calgui donar comptes de forma prèvia a la Direcció General de Belles Arts reservant-se l'Estat el dret de tempteig i retracte⁵⁴⁸. Nogensmenys, es manté la prohibició d'exportació "*siempre que pueda constituir notorio perjuicio a la integridad del Patrimonio arqueológico, artístico, histórico, documental y etnográfico o folklórico.*" En el cas d'autoritzar-se l'exportació, aquesta estarà subjecte a una tarifa establerta en la Disposició Addicional d'aquest Decret en funció del valor del bé⁵⁴⁹:

Fins a 25.000 pessetes: 5 per cent.

De 25.000 a 100.000 pessetes: 8 per cent.

De 100.000 a 200.000 pessetes: 14 per cent.

⁵⁴⁶ Publicat al BOE de 2.7.1957 (núm. 183)

⁵⁴⁷ Publicats al BOE núm. 46 de 15.2.1956 i núm. 41 de 14.2.1969, respectivament.

⁵⁴⁸ En la redacció original de l'any 1953 no es preveia que s'haguéssin de notificar les transaccions inferiors a les 50.000 pessetes. Posteriorment, amb la modificació de 1969 es va introduir l'obligació de notificació al Director del Museu Arqueològic o de Belles Arts de cada província. Al mateix temps, s'introdueix l'opció de l'Estat no només del dret de tempteig ja vigent sinó també del dret de retracte per un termini de sis mesos. La idea era evitar la picaresca de venedors que per eludir la notificació a Belles Arts declaraven un import deliberadament inferior a 50.000 pessetes.

⁵⁴⁹ El valor del bé serà el consignat en el preu d'origen d'acord amb la declaració del particular contrastat amb la taxació de la Comissió de Valoracions i Exportacions i, en el seu cas, amb l'informe de les Reials Acadèmies pertinents.

De 200.000 a 500.000 pessetes: 25 per cent.

Més de 500.000 pessetes: 30 per cent.

Cal dir, però, que si el bé exportat es tornés a importar abans de transcorregut un any es podria retornar els drets d'exportació abonats. Pel que fa a les importacions de béns (objectes d'art amb antiguitat superior a cent anys), aquests quedaven lliures de qualsevol gravamen. Finalment convé assenyalar que els béns en propietat de l'Església tenien una regulació a banda, amb l'acord de l'autoritat eclesiàstica.

La llei 26/1972, de 21 de juny, per a la defensa del Tresor Documental i Bibliogràfic de la Nació i regulació del comerç d'exportació d'obres procedents del mateix⁵⁵⁰. Aquesta norma, a banda de regular tant les transmissions interiors i exteriors d'aquests béns, en el seu article setze subjecte la transmissió exterior dels béns del patrimoni documental i bibliogràfic a una taxa i, amb aquest motiu, fixa la tarifa següent:

Fins a 25.000 pessetes: 6 per 100.

De 25.001 a 100.000 pessetes: 8 per 100.

De 100.001 a 200.000 pessetes: 12 per 100.

De 200.001 a 500.000 pessetes: 25 per 100.

De 500.001 a 1 milió de pessetes: 30 per 100.

Més d'1 milió de pessetes: 40 per 100.

Es pren com a base el valor de la peça a exportar, en funció del valor declarat per l'exportador. En cas de no acceptar-se el preu, aquest serà fixat per servei corresponent del Ministeri d'Educació i Ciència.

⁵⁵⁰ Publicada al BOE de 22 de juny de 1972 (núm. 149)

Des de la perspectiva del Dret Tributari, trobem les primeres referències d'aquest període en l'article 136.2 de la Llei 41/1964, de reforma del sistema tributari, d'11 de juny, en el que s'establia que els béns mobles i immobles que constitueixin el Tresor Artístic nacional es declaren exempts de l'impost sobre els béns de persones jurídiques⁵⁵¹. Posteriorment, en el Decret 1251/1966, de 27 de maig pel qual s'aprova el text refós de la Contribució Territorial Urbana va establir entre les exempcions objectives la relativa a aquells béns que haguessin estat declarats de forma expressa i individualment monument històrico-artístic.⁵⁵² Aquesta exempció va ser mantinguda posteriorment en el Reial Decret Llei 11/1979, de 20 de juliol, sobre mesures urgents de finançament de les Corporacions Locals⁵⁵³.

Fins aquí és el que dóna de si el tractament de la fiscalitat del Patrimoni històric en l'etapa pre-constitucional. El seus inicis es van centrar en les exportacions, amb voluntat més dissuasòria que no pas recaptatòria tot i que amb uns efectes pràctics dubtosos. Podem resumir la política fiscal d'aquesta etapa més com a repressiva de determinats comportaments que com a estimuladora del comportament dels particulars envers l'obtenció dels objectius públics.

⁵⁵¹ L'article 136.2 d'aquesta llei disposa que: "*Las colecciones de interés histórico, artístico, científico, literario o arqueológico, los locales destinados exclusivamente a sus instalaciones y conservación y los bienes muebles e inmuebles que constituyan el tesoro artístico nacional*". BOE núm. 142 de 13.6.1964.

⁵⁵² BOE núm. 128 de 30.5.1966.

⁵⁵³ BOE núm. 176 de 24.7.1979.

1.2 La fiscalitat del Patrimoni Històric des de la Constitució de 1978 fins a l'aprovació de la Llei 16/1985, del Patrimoni Històric Espanyol.

No va ser fins a l'època de la transició en que trobem noves normes tributàries que recullin de forma explícita la fiscalitat dels béns del Patrimoni Històric. Així, i ja dins el marc del procés de reforma tributària del procés democràtic, es va dictar la Llei de l'Impost sobre el Patrimoni de les Persones Físiques de 1977 (Llei 50/1977, de 14 de novembre)⁵⁵⁴. En el seu article sisè, on es relacionen els diferents elements que configuren la base imposable establí una exempció per als immobles catalogats en els termes següent:

“j) Uno: Quedan exentos de este impuesto los inmuebles urbanos declarados expresa e individualmente monumento histórico-artístico.” Per a la resta de béns es deia al mateix article, genèricament, el següent:

“Dos. Quedan igualmente exentas las obras de arte que cumplan los fines de difusión cultural que fijen reglamentariamente los Ministerios de Hacienda y de Cultura”. Però tal i com denuncia BARRERO RODRÍGUEZ, *“l'ordenament tributari no va donar deguda concreció a allò disposat en l'ordenament històric-artístic, provocant, d'aquesta forma, la ineficàcia de les seves disposicions en aquest sentit”*⁵⁵⁵. Un altre aspecte problemàtic de l'aplicació de la normativa del Patrimoni Històric en relació a la seva fiscalitat en aquest temps és, a judici de la mateix autora l'àmbit d'aplicació material dels beneficis fiscals. Així, va ser

⁵⁵⁴ BOE núm. 274 de 16.11.1977.

⁵⁵⁵ BARRERO RODRÍGUEZ, C.: La ordenación jurídica del patrimonio histórico, Civitas, Madrid, 1990. p. 669.

polèmica la determinació de si l'exempció tributària s'havia d'aplicar únicament sobre els béns immobles individualment declarats o bé cal entendre que s'estén a tots els ubicats en un conjunt monumental. D'acord amb l'article 8.9 del Text Refós de la Contribució Territorial Urbana s'aplica sobre els béns declarats "*expressa i individualment monuments historicoartístic*". Però per altra banda, i a la vista de la nova redacció de l'article 3 de la Llei de Patrimoni Artístic Nacional i de la redacció de l'article 33 que equipara el tractament dels conjunts als monuments, cabria entendre que la seva fiscalitat hauria de ser igual. Nogensmenys aquest criteri va ser rebutjat per la doctrina⁵⁵⁶ i pel Tribunal Suprem mateix⁵⁵⁷, els quals van fer una interpretació restrictiva del precepte.

Pel que fa referència a la Llei 23/1982, de 16 de juny, Reguladora del Patrimoni Nacional⁵⁵⁸ cal destacar que aquesta llei fa una relació tancada de tots aquells llocs i immobles (molts d'ells relacionats directament amb la Casa Reial) que es consideraran integrats en la categoria de Patrimoni Nacional. Així, formen part d'aquest Patrimoni els béns titularitat de l'Estat afectats a l'ús i servei del Rei i dels membres de la Real Família per a l'exercici de l'alta representació que la Constitució i les lleis els atribueixen. L'article sisè d'aquesta disposició assigna a aquests béns un estatus igual que els béns de domini públic, amb les notes d'inembargabilitat, imprescriptibilitat i inalienabilitat. Al mateix temps diu que

⁵⁵⁶ La interpretació restrictiva és avalada per CAZORLA PRIETO el qual considera que la redacció del Text Refós de la Contribució Territorial Urbana és força clar i, a més, seguís el criteri restrictiu que, en matèria d'exempcions, imposa l'article 24 de la Llei general tributària de 1963.

⁵⁵⁷ STS de 13 de juny de 1983, que exigeix que per a gaudir de l'exempció cal que, a més que l'immoble estigui situat en un conjunt històric-artístic que aquest tingui un interès de caràcter històric-artístic, en aquest sentit la sentència diu que "*para que el beneficio tributario le alcance no basta sólo con eso [que se halle dentro de un conjunto histórico-artístico], sino que es preciso que se demuestre que el edificio goza del carácter de histórico-artístico, aunque no conste su declaración individualizada como monumento histórico-artístico.*"

⁵⁵⁸ Publicada al BOE de 22 de juny de 1982 (núm. 148). Aquesta Llei va ser modificada posteriorment per la Llei de 27 de desembre de 1995 (BOE núm. 310 de 28012.1995).

gauran del mateix règim d'exempcions tributàries que els béns de domini públic. Finalitza aquest precepte disposant que aquests béns es regularan per la mateixa normativa que els béns del patrimoni historicoartístic nacional. L'article 9.3 disposa que els rendiments de qualsevol naturalesa produïts pels béns integrants del Patrimoni Nacional s'ingressaran en el Tresor Públic.

Posteriorment, mitjançant el Real Decret 496/1987 de 18 de març, es va aprovar el reglament de la Llei 23/1982 del Patrimoni Nacional⁵⁵⁹. Aquest reglament, en els articles 4 i 5 fa una relació nominal tancada dels béns immobles (més els béns mobles i altres continguts o vinculats amb aquests) que pertanyen a la Casa Reial. Aquests béns, a banda de les notes d'inembargabilitat, inalienabilitat i imprescriptibilitat dels béns de domini públic, els béns del Patrimoni Nacional gaudeixen del mateix règim d'exempció tributàries que els béns de domini públic estatal. Cal precisar, però, que no tots els béns integrants del Patrimoni Nacional són béns del Patrimoni Històric espanyol. En aquest sentit, l'article 11.2 ens diu que "*A los bienes que tengan valor o carácter histórico-artístico les será de aplicación la legislación sobre Patrimonio Histórico*". Dues són les reflexions que podem fer a partir del redactat d'aquest article. En primer lloc, que és evident que considera que els béns del Patrimoni Nacional són una categoria més àmplia que no pas la de béns del Patrimoni Històric que, en tot cas, en poden formar part. En segon lloc, la relativa indeterminació de la definició dels "*bienes que tengan valor o carácter histórico-artístico*". Res no ens diu de en quines circumstàncies s'ha d'apreciar aquest valor o caràcter. Tenint en compte que aquest reglament es va dictar amb posterioritat a la LPHE, podria haver fet una remissió a aquesta i

⁵⁵⁹ Publicat al BOE de 13 d'abril de 1987 (núm. 88)

parlar obertament dels béns integrats en el Patrimoni Històric d'acord amb l'esmentada llei. De forma recíproca, però, si trobem una remissió a la Disposició Addicional Cinquena de la Llei 16/1985 del Patrimoni Històric Espanyol quan ens diu que: “*Quedan sujetos a cuanto se dispone en esta Ley cuantos bienes muebles e inmuebles formen parte del Patrimonio Nacional y puedan incluirse en el ámbito del artículo 1.º, sin perjuicio de su afectación y régimen jurídico propio.*”

Quant a la possibilitat de transmissió dels béns del Patrimoni Nacional, l'article 17, en principi, no ho impedeix sempre que es tramiti l'afectació o desafectació dels béns, segons s'escaigui, circumstància però que està expressament exclosa per aquells béns mobles o immobles de valor historicoartístic. Val en aquest cas la mateixa reflexió que hem exposat al parlar de l'article 11.2. Probablement hagués estat més encertat delimitar clarament aquests béns referint-se a aquells que estiguin regulats per la Llei 16/1985 del Patrimoni Històric Espanyol. Finalment cal destacar en relació amb la Hisenda Pública que els rendiments produïts pels béns del Patrimoni Nacional aniran a integrar el Tresor Públic, en els termes regulats en l'article 89 d'aquest reglament.⁵⁶⁰

Quant a les competències de les altres administracions territorials, d'aquest període cal citar la STC 49/1984 de 5 d'abril en relació al recurs promogut per al Generalitat de Catalunya contra alguns preceptes de la Llei 1/1982 de 24 de febrer en relació a les competències sobre cinematografia⁵⁶¹. Ja hem tingut ocasió d'analitzar amb més detall les controvèrsies resoltes per aquesta

⁵⁶⁰ L'article 89 del Real Decret 196/1987, de 18 de març diu: “Los frutos, rentas, percepciones o rendimientos de cualquier naturaleza, producidos por los bienes que integran el Patrimonio Nacional, se ingresarán en el Tesoro Público, sin perjuicio de la posibilidad de generación de créditos que legalmente proceda.”

⁵⁶¹ Suplement del núm. 98 del BOE de 25.4.1984.

sentència així com d'altres més transcendents del Tribunal Constitucional en un apartat anterior d'aquest treball.

Pel que fa a l'administració local, la Llei 7/1985, de 2 d'abril, de les Bases del Règim Local⁵⁶², en el seu article 25.2.e) assenyalava competències que podien ser assumides pels municipis en els següent termes:

“2. El Municipio ejercerá, en todo caso, competencias, en los términos de la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas, en las siguientes materias:

(...)

e) Patrimonio histórico-artístico.”

Si acudim a altres regulacions sectorials, observem com a la Llei 19/1975, de 2 de maig, de reforma de la *Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana*⁵⁶³, contemplava les determinacions que havien d'incloure els Plans Directius Territorials de Coordinació, entre les que es trobaven:

“el Las medidas de protección a adoptar en orden a la conservación del suelo, de los demás recursos naturales y a la difusión, mejora, desarrollo o renovación del medio ambiente natural y del patrimonio histórico-artístico;”

En termes semblants, l'article 9.1.d, en relació als Plans Generals Municipals d'Ordenació disposava que havien d'incloure:

“d} Medidas para la protección del medio ambiente, conservación de la naturaleza y defensa del paisaje, elementos naturales y conjuntos urbanos e histórico-artísticos, de conformidad, en su caso, con la legislación específica que sea de aplicación en cada supuesto”.

⁵⁶² BOE núm. 80 de 3.4.1985.

⁵⁶³ BOE núm. 107 de 5.5.1975.

Amb aquestes línies hem tractat de donar una visió fugaç i de conjunt de quina era la situació jurídica del Patrimoni Històric abans de l'aparició de l'actual Llei del Patrimoni Històric i ja sota el marc jurídic de la Constitució de 1978.

2. Els beneficis fiscals sobre els béns del Patrimoni Històric.

En el Capítol III d'aquest treball hem tingut ocasió de veure de forma introductòria les mesures de foment com a forma d'intervenció de l'administració pública sobre els béns del Patrimoni Històric. Hem vist com aquestes mesures de foment venen regulades, fonamentalment, en el Títol VIII de la LPHE. Nogensmenys, hem deixat per abordar una mesura de foment fonamental: els beneficis fiscals que hem reservat per a explicar en el present capítol.

Iniciarem l'exposició amb l'anàlisi del concepte de benefici fiscal i el posarem en relació en relació els beneficis fiscals al Patrimoni Històric amb els principis tributaris que emanen de l'article 31 de la Constitució espanyola. A continuació veurem com es concreten aquests beneficis fiscals a la llum de la LPHE i analitzarem, de forma més extensa, les exempcions tributàries lligades a la fiscalitat del Patrimoni Històric. Finalment, estudiarem a fons una modalitat fiscal peculiar i característica dels béns del Patrimoni Històric com és la possibilitat d'efectuar dacions en pagament per saldar deutes tributaris. Analitzarem amb detall aquesta figura jurídica partint de la seva anàlisi civilista i veient com es concreta en el Dret tributari.

Cal tenir present que el conjunt de normes que regulen els beneficis fiscals als béns del Patrimoni Històric les trobem no únicament en la LPHE sinó també en la Llei 49/2002, en la normativa reguladora de cada tribut així com en la normativa de cada Comunitat Autònoma en ús de les seves competències tant sobre el Patrimoni Històric com sobre els seus propis tributs. Tot això fa que el

coneixement de tota la normativa que regula els beneficis fiscals del Patrimoni Històric sigui de difícil accés ja que no es troba recollida en un únic codi com sí succeeix amb altres disciplines del Dret.

Dins de les mesures de foment ja estudiades en el capítol anterior trobem les mesures d'estímul fiscal com a un dels mitjans per a la consecució de les finalitats en matèria de Patrimoni Històric. En aquest apartat ens centrarem en l'estudi dels beneficis fiscals sobre aquests béns, incloent la figura de la dació en pagament com a instrument per al seu acreixement. A continuació exposarem la regulació sobre les mesures fiscals fetes des de l'àmbit autonòmic mitjançant les seves respectives lleis reguladores del Patrimoni Històric. I, finalment, analitzarem els beneficis fiscals atenent a la seva relació amb els objectius públics que pretenen satisfer.

2.1 El concepte de benefici fiscal.

Tot i ser un concepte molt estès tant en el nostre ordenament jurídic com en el dels països del nostre entorn, no trobem una definició legal explícita del que cal entendre per benefici fiscal. Si ens fixem la Llei General Tributària observarem que esmenta en diversos articles els beneficis fiscals, sovint com a sinònim d'incentius fiscals⁵⁶⁴. Nogensmenys, també es refereix la norma tributària als beneficis fiscals de forma autònoma⁵⁶⁵. De la lectura d'aquests preceptes podem extreure la conclusió que els beneficis fiscals suposen una minoració de la càrrega tributària del subjecte passiu. La seva finalitat es pressuposa que ha d'estimular l'assoliment d'objectius d'interès general però aquest aspecte no està recollit en la regulació tributària de forma explícita⁵⁶⁶.

SOLER ROCH defineix l'incentiu fiscal com "*l'estímul que en relació amb una determinada conducta pot provocar el reconeixement d'un benefici fiscal*"⁵⁶⁷.

Des d'aquest punt de vista es dedueix que el benefici fiscal comporta una decisió política tendent a estimular un comportament determinat per part dels particulars i, d'altra banda, la consideració de què el tribut establert representa un obstacle per a la consecució del comportament desitjat del particular.

⁵⁶⁴ Per exemple, quan l'article 194 ens parla de la infracció tributària per sol·licitar o gaudir de forma indeguda dels beneficis o incentius fiscals. O bé l'article 8 que parla de "*beneficis o incentius fiscals*" quan es refereix a la reserva de llei; o l'article 14, quan prohibeix l'analogia parla de "*beneficis o incentius fiscals*"

⁵⁶⁵ Vegi's els articles 79.3, 103.3, 115.3 i 117.1.c.

⁵⁶⁶ Aquest és el punt que delimita els conceptes de benefici fiscal i d'incentiu fiscal. En aquest segon cas, es pretén de forma explícita un comportament determinat de l'obligat tributari cap el compliment d'objectius de política econòmica, social, cultural, etc.

⁵⁶⁷ SOLER ROCH, MT., "*Incentivos a la inversión y justicia tributaria*", Cuadernos Civitas, Madrid, 1983.

Per tant, l'incentiu fiscal no és una modalitat de benefici fiscal sinó que és la seva forma de manifestació. Però, com hem vist la norma tendeix a referir-se als dos conceptes com a expressions equivalents⁵⁶⁸.

Per regla general, com dèiem, els beneficis fiscals comporten alguna condició, contrapartida o requisit que ha d'acomplir el particular. Així, si ens fixem en l'article 79.3 de la LGT diu que "*Siempre que la ley conceda un beneficio fiscal cuya definitiva efectividad dependa del ulterior cumplimiento por el obligado tributario de cualquier requisito por aquélla exigido (...)*" sembla indicar l'existència generalitzada del compliment d'algun requisit per part de l'obligat tributari tot i que no sempre és així. De fet, l'aplicació del benefici fiscal va lligat al compliment del supòsit de fet al que està lligat, i aquest supòsit de fet està en funció d'un determinat comportament per part del subjecte passiu.

D'altra banda, cal destacar que la LGT es refereix a "*siempre que la ley*" la qual cosa cal interpretar de forma literal, ja que els beneficis fiscals tenen reserva de llei, tal com marca l'article 133.3 de la Constitució Espanyola: "*Qualsevol benefici fiscal que afecti els tributs de l'Estat haurà d'establir-se en virtud d'una llei*"⁵⁶⁹, i tal i com recull l'article 8.d de la LGT⁵⁷⁰.

El contingut dels beneficis fiscals pot consistir tant en una exempció tributària⁵⁷¹ com en altres mesures que facin disminuir la base imposable, la quota tributària

⁵⁶⁸ Així ho interpreta també HERRERA MOLINA, P.M. *La Exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990, p. 56.

⁵⁶⁹ El Tribunal Constitucional s'ha pronunciat respecte la possibilitat que, sense ser una llei, sí es reguli mitjançant una norma amb rang de llei com ara un Decret-Llei (STC 6/1983, de 4 de febrer, STC 42/1983, de 18 de maig i STC 51/1983, de 14 de juny).

⁵⁷⁰ L'article 8.d de la LGT disposa que tenen reserva de llei: "*El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios fiscales*".

⁵⁷¹ D'acord amb l'article 22 de la LGT "*són supuestos de exención aquellos en que a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal*".

o bé el tipus de gravamen a aplicar. En aquest sentit, precisament quan l'article 8.d de la LGT ens parla del principi de reserva de llei, fa una enumeració de les modalitats que pot adquirir el benefici fiscal al referir-se a les “*exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios fiscales*”, de manera que cal entendre aquestes figures relacionades a l'article 8.d de la LGT com a beneficis fiscals però deixant la porta oberta a l'existència d'altres no relacionades explícitament en aquest article 8.d⁵⁷².

La doctrina⁵⁷³, per regla general, accepta que per a poder considerar com a benefici fiscal determinat concepte impositiu, ha de tenir alguns dels següents elements teleològics:

- desviar-se de forma intencionada de la configuració estable que correspon al fet imposable que es pretén gravar.
- Tractar-se d'un incentiu que, adreçat a un determinat col·lectiu de contribuents, es destini a potenciar alguna activitat de contingut econòmic o social.
- Existència de la possibilitat legal d'alterar el incentiu fiscal.

⁵⁷² El fet que la norma que regula el benefici fiscal no deixa de ser una norma definitiva del fet imposable ja que contribueix en bona mesura a la definició del fet gravat, posa de manifest que no es pot considerar en el benefici fiscal en un rang jeràrquic normatiu diferent del que defineix el fet imposable. Des d'aquest punt de vista cal entendre el principi de reserva de llei aplicat als beneficis fiscals. Tant el tribut com la seva exempció són manifestacions del contingut del deure de contribuir. Aquest punt de vista el trobem desenvolupat en la STC 6/1983, de 4 de febrer, on es manifesta de forma clara que els beneficis fiscals han de tenir el mateix tractament que la potestat originària per establir els tributs que emana de l'article 133.3 de la Constitució espanyola.

⁵⁷³ Quant a la doctrina, poden consultar-se, entre d'altres: DURAN-SINDREU BUXADÉ, A.: “¿Menos impuestos o más beneficios fiscales?”, *Aranzadi jurisprudencia tributaria*, núm. 15, 2004; YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: “Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo 4 de la Ley General tributaria”. Hacienda Pública Española, núm. 32, 1975; CHECA GONZALEZ, C. “Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 40, 1983; ZORNOZA PÉREZ, J.J., “El equitativo reparto del gasto público y los derechos económicos y sociales”, Hacienda Pública Española, núm. 113, 1988; CASADO OLLERO, G., “Los fines no fiscales de los tributos”, *Revista de Derecho financiero y Hacienda Pública*, núm. 213, 1991.

- No compensar el benefici fiscal amb cap altre figura tributària.
- No ser conseqüència de convencions tècniques o lligades a convenis internacionals.
- No perseguir únicament la simplificació del compliment de les obligacions tributàries.

En canvi, en l'àmbit del dret pressupostari sí que trobem una definició del que es pot entendre per benefici fiscal i, a manca d'altres definicions, la prendrem com a referència. En aquest sentit, a la memòria de beneficis fiscals que necessàriament ha d'acompanyar la tramitació de tota llei de pressupostos⁵⁷⁴, observem que en el seu informe que acompanya el Projecte de Llei de pressupostos de l'Estat per a 2012 ens exposa una definició de beneficis fiscals: *“El Presupuesto de Beneficios Fiscales puede definirse como la expresión cifrada de la disminución de ingresos tributarios que, presumiblemente, se producirá a lo largo del año, como consecuencia de la existencia de incentivos fiscales orientados al logro de determinados objetivos de política económica y social”*⁵⁷⁵. En el mateix document fa una exposició més detallada dels trets que han de concórrer en el concepte de benefici fiscal a ulls de la doctrina internacional. En aquest sentit diu que:

“del estudio de la doctrina internacional en este campo, se deduce que los rasgos o condiciones que un determinado concepto o parámetro impositivo debe poseer para que se considere que genera un beneficio fiscal son los que se resumen seguidamente:

⁵⁷⁴ Es tracta d'un manament que ve imposat per la Constitució mateixa, ja que en el seu article 134.2 diu que en els Pressupostos *“s'hi consignarà l'import dels beneficis fiscals que afectin els tributs de l'Estat”*.

⁵⁷⁵ Memòria de beneficis fiscals del Projecte de Llei de Pressupostos Generals de l'Estat 2012, pàg 4.

- a) *Desviarse de forma intencionada respecto a la estructura básica del tributo, entendiéndose por ella la configuración estable que responde al hecho imponible que se pretende gravar.*
- b) *Ser un incentivo que, por razones de política fiscal, económica o social, se integre en el ordenamiento tributario y esté dirigido a un determinado colectivo de contribuyentes o a potenciar el desarrollo de una actividad económica concreta.*
- c) *Existir la posibilidad legal de alterar el sistema fiscal para eliminar el beneficio fiscal o cambiar su definición.*
- d) *No presentarse compensación alguna del eventual beneficio fiscal en otra figura del sistema fiscal.*
- e) *No deberse a convenciones técnicas, contables, administrativas o ligadas a convenios fiscales internacionales.*
- f) *No tener como propósito la simplificación o la facilitación del cumplimiento de las obligaciones fiscales.”*

Per acabar de fer una delimitació del concepte de benefici fiscal, la mateixa regulació pressupostària ens exclou els pagaments a compte que es fan en determinats impostos, els ajornaments o fraccionaments, les compensacions de bases imposables negatives resultants de liquidacions de períodes anteriors. En els casos ensementats anteriorment, tot i resultar un menor ingrés de quota tributària no estem en cap cas en el concepte de benefici fiscal.

En conclusió, i afectes del present treball, entendrem per benefici fiscal qualsevol mecanisme establert en una norma amb rang de llei que comporti una minoració de la càrrega tributària sobre el subjecte passiu, amb la finalitat d'assolir algun objectiu d'interès general mitjançant una conducta del particular

beneficiari, exigida en contrapartida de l'esmentat benefici fiscal. La concreció pràctica dels beneficis fiscals pot fer-se, fonamentalment, mitjançant les exempcions, les reduccions de la base imposable, per l'aplicació de tipus impositius reduïts o per la deducció i bonificació de les quotes íntegres, quotes líquides o diferencials, en funció del tribut de que es tracti.

2.2 L'extrafiscalitat i el Patrimoni Històric.

Des del moment en que es supera la idea de l'Estat liberal i ens endinsem en un Estat social, apareix una Hisenda pública funcional, és a dir amb finalitats i objectius diversificats. No es pot posar en dubte que el sistema tributari està instal·lat sobre un context econòmic que obliga a l'Estat a actuar amb els instruments de política econòmica que té al seu abast. Un d'aquests instruments és la política tributària on el tribut pot ser utilitzat com a instrument de política econòmica per assolir els principis i finalitats recollides a la Constitució⁵⁷⁶. Hem de partir de la idea que la intervenció activa dels poders públics en la protecció dels béns del Patrimoni Històric es deriva també d'un manament constitucional, de manera que el legislador haurà de conjugar aquest doble manament constitucional, aparentment contradictori, entre recaptació tributària i protecció del Patrimoni Històric, sense que es produeixin distorsions, ni en un ni en l'altre objectiu.

⁵⁷⁶ Aquesta és l'argumentació que ofereix MARTIN QUERALT, J i altres, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Ed, Tecnos, Madrid, 2008, p. 115 i 116. Així, es conclou que "la concessió de beneficis fiscals, del que gaudiran solament una part dels que resulten subjectes al tribut de que es tracti, pot estar materialment justificada- i ser constitucionalment llegítima-, sempre que la mateixa sigui un expedient per a la consecució d'objectius que gaudeixin de suport constitucional. "

Cal recordar que, d'acord amb la LGT, el concepte de tribut ve definit com l'obligació *ex lege* que consisteix en lliurament de diners per a finançar la despesa pública. Aquesta finalitat instrumental és la que defineix i caracteritza al tribut. Per tant, la possibilitat de perseguir altres finalitats extrafiscales, no recaptatòries, troba el seu suport jurídic en l'article 2.1 de la LGT on es reconeix aquesta eventualitat. D'acord amb la definició de l'article 2.1 de la LGT els tributs consisteixen en ingressos públics que tenen com a finalitat primordial obtenir els ingressos necessaris per al sosteniment de les despeses públiques. Però, per altra banda, com dèiem, el mateix article segon de la LGT reconeix altres finalitats dels tributs quan diu que "*podran servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución*" entre els que trobem els objectius recollits en l'article 46. Per tant, no hi ha dubte de què el sistema tributari pot ser utilitzat amb altres finalitats de les purament recaptatòries i que no necessàriament han de ser incompatibles amb les finalitats de justícia social. Aquestes finalitats extrafiscales dels tributs han estat acceptades de forma reiterada pel Tribunal Constitucional i aplaudides pel la doctrina científica⁵⁷⁷.

⁵⁷⁷ En aquest sentit són il·lustradores les sentències STC 37/1987, de 26 de març en la que es reconeix que l'Impost de la Comunitat Autònoma d'Andalusia sobre terres infrautilitzades és un veritable impost, amb independència de que tingui una finalitat no fiscal; i les següents STC 186/1993, de 7 de juny i STC 289/2000, de 30 de novembre o la STC 168/2004, de 6 de octubre en relació al reconeixement del caràcter no contributiu de l'impost sobre els elements patrimonials afectes a activitats de risc. Quant a la doctrina, poden consultar-se, entre d'altres: DURAN-SINDREU BUXADÉ, A.: "¿Menos impuestos o más beneficios fiscales?", *Aranzadi jurisprudencia tributaria*, núm. 15, 2004; YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: "Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo 4 de la Ley General tributaria". Hacienda Pública Española, núm. 32, 1975; CHECA GONZALEZ, C. "Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 40, 1983; ZORNOZA PÉREZ, J.J., "El equitativo reparto del gasto público y los derechos económicos y sociales", Hacienda Pública Española, núm. 113, 1988; CASADO OLLERO, G., "Los fines no fiscales de los tributos", *Revista de Derecho financiero y Hacienda Pública*, núm. 213, 1991.

Els tributs amb finalitats no fiscals poden rebre diverses denominacions. Alguns autors parlen de “tributs d’ordenament”, però la major part es refereixen a tributs extrafiscales tot i que algun autor ha proposat el terme “ultrafiscalitat”⁵⁷⁸ per referir-se a alguna cosa que va més enllà del tribut: En canvi, d’altres alguns autors s’inclinen més per l’expressió extrafiscalitat⁵⁷⁹ que és l’expressió que hem adoptat en el nostre treball. Dintre d’aquests, observem que poden adquirir diferents graus d’extrafiscalitat. En aquest sentit, podem distingir entre tributs extrafiscales en sentit propi i tributs extrafiscales en sentit impropï⁵⁸⁰.

En definitiva, la idea que està generalment acceptada és que no hi ha inconvenient a l’ordenament jurídic en combinar funció recaptatòria i altres finalitats constitucionals entre les que es troba, per exemple, les contemplades a l’article 46 de la Constitució relatives a la protecció del Patrimoni Històric⁵⁸¹. Per tant, tot i que la Constitució espanyola no recull expressament l’extrafiscalitat, podem concloure que, d’acord amb la STC 37/1987 que en els seu punt f13 diu que: “*dicha función puede derivarse directamente de los principios rectores de política social y económica (señaladamente, artículos*

⁵⁷⁸ RODRIGUEZ MUÑOZ, JM: “*Los fines ultrafiscales de los tributos y su recepción en la nueva Ley General Tributaria*”, Nueva Fiscalidad, nº 3 març. 2004, pág. 24.

⁵⁷⁹ AIZEGA ZUBILLAGA, J.M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao. 2001, pág. 56–57 i on esmenta a DE AYALA, CASADO OLLERO, GONZALEZ GARCIA, LASARTE ALVAREZ, ALONSO GONZALEZ, entre d’altres. També el mateix RODRIGUEZ MUÑOZ, JM, *La alternativa fiscal verde*, Ed Lex nova, Valladolid, 2004, pág. 440, es refereix al terme “extrafiscalitat”.

⁵⁸⁰ Sabem que tots els impostos introdueixen en major o menor grau certs incentius o beneficis fiscals que tenen altra finalitat que la recaptatòria. Però això no converteix a aquests tributs en extrafiscales, ja que la seva missió primordial continua sent la recaptatòria. En tot cas, seria més convenient parlar de tributs amb certs elements extrafiscales. En canvi, els tributs extrafiscales són aquells que des dels seu fonament estan concebuts per aconseguir una finalitat no fiscal com seria el cas dels Drets duaners. Per altra banda aquests tributs extrafiscales coexisteixen amb altres tributs extrafiscales impropis com ara els que graven el tabac o el joc.

⁵⁸¹ En aquest sentit es pronuncia també MUÑOZ VILLARREAL, A.: “*Las tasas sobre protección arqueológica*”, *Patrimonio Cultural y Derecho*, núm 14, 2010, p. 268-271.

40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados⁵⁸² podem afirmar que el sistema tributari te perfectament assimilat el concepte d'extrafiscalitat dels tributs.

En definitiva, i des d'un concepte ampli, la idea d'extrafiscalitat, en paraules de CASADO OLLERO, pretén designar tot allò que s'allunya de la finalitat recaptatòria pròpia de la imposició⁵⁸³. Aquestes finalitats que, com veiem, tenen el seu suport constitucional en l'article 46 de la carta magna, es poden aconseguir també mitjançant l'activitat financera de l'Estat, per la qual cosa no podem entendre la Hisenda pública com a un instrument neutral, merament recaptatori, sinó també com a un instrument al servei de l'intervencionisme de l'Estat. Això ha provocat una funcionalització de l'activitat financera de la Hisenda pública, que no es limita a aconseguir els recursos financers que necessita l'Estat sinó que pot acomplir directament les finalitats de l'Estat⁵⁸⁴.

Per tant, cal tenir en compte que la utilització del beneficis fiscals, més enllà de la minva d'ingressos⁵⁸⁵, el que aconseguen és més eficàcia a l'hora d'aconseguir les finalitats públiques. Penseu que, la major part de béns del Patrimoni Històric estan en mans privades i sense el concurs dels seus titulars

⁵⁸² Referència recollida en VARONA ALABERN J.E.: "Los tributos extrafiscales. Extrafiscalidad regular e irregular", en *Tratado sobre la ley General Tributaria, Tomo I. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2010.

⁵⁸³ CASADO OLLERO, G.: "Los fines no fiscales de los tributos", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 213, 1991, p. 455.

⁵⁸⁴ CASADO OLLERO, G.: op. Cit., p. 460.

⁵⁸⁵ Des del punt de vista de comptabilitat pressupostària pública, els beneficis fiscals representen una disminució dels ingressos tributaris com a conseqüència de l'existència d'incentius fiscals orientats a l'assoliment de determinats objectius, ja siguin de política econòmica o socials.

seria impossible assoliment de les finalitats públiques. D'altra banda, en molts casos, com tindrem ocasió de veure, els incentius oferts són inferiors a l'esforç d'inversió demanat al ciutadà per a obtenir-los. Per tant, aquesta via d'incentius fiscals aconseguen resultats per a la promoció i protecció del patrimoni molt superiors als que s'obtidrien únicament amb el concurs dels poders públics via recaptació tributària.

En resum, tot i que la Constitució no defineix de forma explícita els beneficis fiscals, també és cert que no es pot deduir que no estiguin permesos. És més, l'article 133.3 reconeix implícitament el seu ús ordinari al regular la seva existència com a fet consubstancial a la mateixa existència del tribut. Per tant, i atès que no hi ha impediment per a que els tributs siguin utilitzats amb altres finalitats que les estrictament recaptatòries, és evident que els beneficis fiscals seran un instrument més en mans dels governants per tal d'assolir aquells altres objectius de política social i econòmica recollits a la Constitució mateixa, criteri avalat, com hem vist pel Tribunal Constitucional⁵⁸⁶.

2.3 Els beneficis fiscals al Patrimoni Històric i la seva relació amb els principis tributaris de l'article 31.1 de la Constitució espanyola.

Així doncs, quan abordem el tema dels beneficis fiscals, sigui sobre la matèria que sigui, l'hem de posar en contrast amb el manament constitucional que

⁵⁸⁶ Per aprofundir en aquesta qüestió es pot consultar PEÑUELAS I REIXACH, LI: *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales*, Marcial Pons, Madrid, 2001, p. 29 i MARTIN QUERATL, J i altres, op. cit. p. 110-138, o MUÑOZ VILLARREAL, A.: "Las tasas sobre protección arqueológica", *Patrimonio Cultural y Derecho*, núm 14, 2010, entre altres.

deriva de l'article 31.1 de la Constitució⁵⁸⁷. En el nostre cas es tracta de veure en quina mesura l'establiment d'aquests beneficis fiscals sobre el Patrimoni Històric poden entrar en col·lisió amb els principis de generalitat, de capacitat econòmica, d'igualtat i de progressivitat recollits en aquest precepte de la Constitució⁵⁸⁸. Veiem-los un per un.

PRINCIPI DE CAPACITAT ECONÒMICA

L'article 31.1 disposa que "*Tothom contribuirà al sosteniment de les despeses públiques d'acord amb la seva **capacitat econòmica** (...)*" i, en coherència amb aquest precepte, l'article 3.1 de la LGT disposa que "*La ordenació del sistema tributari es basa en la **capacitat econòmica** (...)*", de manera que el principi de capacitat econòmica configura el fonament de la tributació.

Per tal d'apreciar la capacitat econòmica del contribuent, el legislador ha d'anar a buscar alguns indicadors de la mateixa. Aquest indicadors poden ser la percepció d'una renda, la titularitat d'un patrimoni o qualsevol altre que posi de

⁵⁸⁷ L'article 31.1 de la Cosntitució espanyola desposa que "*Tothom contribuirà al sosteniment de les despeses públiques d'acord amb la seva capacitat econòmica mitjançant un sistema tributari just inspirat en els principis d'igualtat i progresivitat que, en cap cas, tindrà abast confiscatori.*"

⁵⁸⁸ Ja es va posar de manifest aquesta inquietud en la tramitació parlamentària de la LGT. Així, en l'esmena número 117 presentada pel Grup Socialista, i que finalment no va prosperar, es va plantejar afegir un nou apartat a l'article 10 que digués que: "*Los beneficios fiscales, cualquiera que sea su naturaleza, deberán ser analizados periódicamente con el fin de que se observe si existen razones que justifiquen o no su mantenimiento.*" La justificació es va fer en els següents termes: "*Los sistemas impositivos han de ser flexibles en todos los aspectos que los caracterizan, ya que la rigidez normativa se distribuye de forma muy distinta entre rendimientos y entre contribuyentes. Desde esta actitud, es desde donde conviene averiguar en qué medida puede ser admitida la pervivencia de incentivos, beneficios y exenciones fiscales. Sin entrar a considerar de forma diferenciada las múltiples cuestiones opinables que existen dentro del sistema fiscal, constituye un dato de la realidad el que la cuantía de la tributación de los salarios con relación a otras rentas es socialmente injusta y económicamente inadecuada. Por eso debería estudiarse el ámbito de los estímulos fiscales, ya que es uno de los factores que han acrecentado la brecha aparecida entre renta económica y renta fiscal. Pues bien, pese a la existencia de un hecho tan reconocido como éste, la realidad es que las Leyes Tributarias se han vuelto irreconocibles, puesto que están plagadas de excepciones, preferencias tributarias y lagunas que hacen que hayan dejado de ser vehículos para conseguir una distribución justa de la carga.*" BOCG, SENADO, SERIE II 21 DE OCTUBRE DE 2003 NÚM. 157

manifest l'existència d'una capacitat econòmica suficient. Nogensmenys, podem trobar circumstàncies en que algun d'aquests indicadors no sigui prou significatiu per posar de relleu una veritable capacitat econòmica. En aquests casos és on poden apareixen els beneficis fiscals.

Cal tenir present que, en bona lògica, els titulars dels béns del Patrimoni Històric seran, en moltes ocasions, contribuents d'una elevada capacitat econòmica justament pel seu caràcter, molt sovint, de béns sumptuaris. En aquest sentit, tot i tenint en compte que els destinataris de les mesures afavoridores seran els béns i no els subjectes, és evident que precisament seran els subjectes passius amb una elevada capacitat econòmica els que es vegin afavorits per aquestes mesures posant en entredit el principi de capacitat econòmica⁵⁸⁹.

La visió del principi de capacitat econòmica s'ha de fer des d'una perspectiva ampla, de manera que es conjugui amb el principi de justícia tributària. Així, si bé el legislador ha d'articular el sistema tributari sobre el principi de capacitat econòmica, també ha d'atendre altres principis constitucionals de manera que el principi de capacitat econòmica no sigui l'únic criteri per a assolir la justícia tributària. En aquest sentit, s'ha d'enllaçar aquest principi amb els d'igualtat i el de progressivitat de manera que es projecti sobre tot el sistema tributari⁵⁹⁰.

⁵⁸⁹ El principi de capacitat econòmica ha de ser entès, d'acord amb la interpretació del Tribunal constitucional, en relació al sistema tributari en el seu conjunt i no únicament referit a un únic tribut tal com avala el Tribunal Constitucional amb les seves sentències SSTC 182/1997, 137/2003, 26/1981, 37/1987, 150/1990, 221/1992 i 134/1996.

⁵⁹⁰ STC 134/1996, de 22 de juny, STC 46/2000, de 17 de febrer, STC 55/1998, de 16 de març, en les que el TC entén que el principi d'igualtat de l'article 31.1 de la CE va íntimamente lligat al concepte de capacitat econòmica i al de progressivitat.

PRINCIPI DE GENERALITAT

L'article 31.1 de la Constitució inicia la seva exposició amb la següent expressió: "*Tothom contribuirà al sosteniment de les despeses públiques (...)*". La paraula "*tothom*" és la que indica que el sistema tributari s'ha de fonamentar en el principi de generalitat. La concessió de determinats beneficis tributaris podria entrar aparentment en contraposició amb aquest principi de generalitat que es deriva de l'article 31.1 de la Constitució Espanyola. Nogensmenys, l'existència de determinats beneficis tributaris pot ser llegítima quan, encara que beneficiï a persones amb capacitat tributària suficient per afrontar les càrregues tributàries, el legislador els dispensa de tot o part del tribut amb la idea de satisfer determinades finalitats constitucionals.

El principi de generalitat cal entendre'l com a un principi informador de l'ordenament tributari en el seu conjunt⁵⁹¹ sense que es puguin acceptar beneficis fiscals que es puguin entendre com a discriminatòries. Per a saber si es dóna o no una situació discriminatòria harem de posar aquest principi en contrast amb el principi d'igualtat. Es a dir, que no es doni un tractament diferent a situacions iguals i quan aquest tracte desigual no trobi justificació objectiva, raonable i proporcionada⁵⁹².

⁵⁹¹ La STS de 2 de juny de 1986 exposa que "*la generalidad, como principio de ordenación de los tributos (...) no significa que cada figura impositiva haya de afectar a todos los ciudadanos, tal generalidad, característica también del concepto de Ley, es compatible con la regulación de un sector o grupos de personas en idéntica situación*".

⁵⁹² En aquest sentit la STC 96/2002, de 25 d'abril, en el seu FJ 7 posa de manifest que: "*Se trata, a fin de cuentas, de la igualdad de todos ante una exigencia constitucional –el deber de contribuir- (...) que implica (...) la prohibición de privilegio tributarios discriminatorios, es decir, de beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional, al constituir una quiebra al deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado*". En aquest mateix sentit s'expressen les STC SSTC 27/1981, de 20 de juliol, FJ 4, i 193/2004, de 4 de novembre, FJ 3. Així, tal com assenyala la STC 10/2005, de 20 de gener, "*la igualdad ante la ley tributaria resulta indisociable de los principios de generalidad, capacidad económica, justicia y progresividad, igualmente enunciados en el art. 31.1 CE (...)*Desde esta perspectiva la exención, como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria al neutralizar la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho revelador de capacidad

No hi ha contradicció, en definitiva, entre el principi de generalitat i l'aplicació de beneficis fiscals quan el que persegueix amb aquests beneficis el legislador és assolir altres finalitats amb cobertura constitucional⁵⁹³.

PRINCIPI D'IGUALTAT

Aquest principi es desprèn directament del redactat de l'article 31.1 de la Constitució quan ens diu que el sistema tributari s'haurà d'inspirar en el principi d'igualtat. Aquest no és un principi exclusiu de l'àmbit tributari ja que tota la Carta Magna està impregnada del mateix, des de l'article 1 que el propugna com a valor superior de l'ordenament jurídic fins l'article 14 que consagra la igualtat de tots els espanyols davant la llei⁵⁹⁴.

Aquest principi s'expressa en la capacitat contributiva dels ciutadans, en el sentit que situacions econòmiques iguals comporten una imposició fiscal igual. És a dir, novament, es prohibeixen els tractes discriminatoris, però no el tractament diferencial derivat de diferents situacions de fet. I és en aquest punt on, dos contribuents amb el mateix nivell de patrimoni però que un estigui format per béns del Patrimoni Històric i l'altre no, si bé tenen ambdós la mateixa capacitat econòmica aparent, la realitat és que el posseïdor del Patrimoni Històric està sotmès a unes càrregues i limitacions que no ha de suportar qui

*económica, es constitucionalmente válida siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen*⁵⁹³.

⁵⁹³ En aquest sentit, el Tribunal Constitucional ha reconegut que els tributs, a més de ser un mitjà per a recaptar ingressos públics, serveixen com instruments de política econòmica general i per assegurar una millor distribució de la renda nacional (SSTC 46/2000, de 17 de febrer; 276/2000, de 16 de novembre i 289/2000, de 30 de novembre, 3/2003 de 16 de gener i 10/2005 de 20 de gener).

⁵⁹⁴ Nogensmenys, el principi d'igualtat de l'article 31.1 no té la mateixa tutela constitucional que el de l'article 14 de manera que no es susceptible de recurs d'emprament. Així ho va aclarir el mateix Tribunal Constitucional en diverses sentències, entre altres les SSTC 46/2000, de 17 de febrer, 47/2001, de 15 de febrer, 164/2005 de 20 de juny i 91/2007 de 7 de maig.

no ho és. Així, en garantia dels objectius de l'article 46 de la CE no es produiria una violació del principi d'igualtat en els termes constitucionals. El que prohibeix aquest principi és un tracte desigual, sense justificar o artificios. Per tant, poden donar-se situacions aparentment iguals i rebre un tracte diferent per aconseguir alguna de les finalitats constitucionalment encomanades als poders públics.

PRINCIPI DE PROGRESSIVITAT

A més del principi d'igualtat tributària, el segon principi que, d'acord amb l'article 31.1 de la CE, ha d'inspirar el sistema tributari és el principi de progressivitat. Aquests dos principis s'han d'aplicar tenint en compte l'un i l'altre principi al mateix temps ja que actuen conjuntament. Aquest principi també ha estat avalat per la doctrina del Tribunal Constitucional (SSTC 134/1996, de 22 de juliol i la mateixa 46/2000, de 17 de febrer). Altres sentències que analitzen també aquest principi són, entre d'altres, la 108/2005 de 30 de juny, en relació amb els impostos indirectes, i la 245/2009 de 29 de setembre. L'Alt Tribunal ha sentenciat que la progressivitat en el sistema tributari és constitucionalment acceptable per la superació que l'article 9.2 de la CE fa de la igualtat formal en reconèixer la igualtat material com a criteri d'actuació dels poders públics per corregir desigualtats reals que no són justificables constitucionalment. En conseqüència, un possible trencament del principi de progressivitat per part dels beneficis fiscals no hauria de ser obstacle per la seva compatibilitat amb aquest principi.

En definitiva, l'establiment de beneficis fiscals sobre els béns del Patrimoni Històric no hauria d'oferir problemes i, per tant, queda avalada la seva

constitucionalitat i compatibilitat amb els principis estudiats, sempre que aquests beneficis fiscals es facin ens els termes que s'han exposat anteriorment, orientats a l'assoliment de les finalitats públiques que deriven de l'article 46 de la CE.

2.4 Els beneficis fiscals en la Llei del Patrimoni Històric Espanyol.

Ja hem vist com, mitjançant els tributs, es poden perseguir altres finalitats diferents de les purament recaptatòries. De forma sintètica recordarem que les principals finalitats de la fiscalitat sobre el béns del Patrimoni Històric són les de conservació, l'acreixement i la transmissió a les generacions futures. En aquest sentit el pròleg de la LPHE ens recorda que *“Todas las medidas de protección y fomento que la Ley establece sólo cobran sentido si, al final, conducen a que un número cada vez mayor de ciudadanos pueda contemplar y disfrutar las obras que son herencia de la capacidad colectiva de un pueblo.”* Per aconseguir aquestes finalitats la regulació sobre el Patrimoni Històric ha de buscar complicitats entre els titulars i posseïdors d'aquests béns per assolir les finalitats desitjades. Una de les formes de que els titulars es facin copartíceps de les finalitats públiques és mitjançant els beneficis fiscals.

Cal posar de manifest que les normes que recullen els beneficis fiscals entorn dels béns del Patrimoni Històric es troben disperses en la normativa. En primer lloc, molts dels incentius es troben regulats en lleis sectorials les quals es situen, a priori, fora del que s'entén per dret tributari. En segon lloc, la dispersió la trobem també dintre de la regulació tributària mateixa al comprovar que, cada llei reguladora de les diferents figures tributàries estableix els incentius,

deduccions i bonificacions particulars. La tasca fonamental d'aquest estudi consisteix, precisament, en presentar de forma conjunta i sistemàtica tota aquesta regulació normativa que incideix en la seva fiscalitat i posar-la en relació als objectius constitucionals que pretén assolir.

L'article 69.1 de la LPHE justifica l'establiment dels beneficis fiscals per al foment "*al cumplimiento de los deberes y en compensación a las cargas que en esta Ley se imponen a los titulares o poseedores de bienes integrantes del PHE*" com, d'altra banda, ja s'havia recollit amb anterioritat en les precedents lleis reguladores del Patrimoni Històric⁵⁹⁵. En realitat d'aquest article 69 es desprenen tres normes bàsiques. En primer lloc, el reconeixement de que han d'existir beneficis fiscals per a aquests béns culturals. En segon lloc, la concreció de a quins béns culturals i amb quins requisits s'apliquen aquests beneficis. I, en tercer lloc, una expressa referència als impostos locals. Podem discutir l'abast i profunditats de cadascun d'aquests aspectes, els quals dependran de la opció legislativa de cada moment, però en cap cas es pot posar en entredit la possibilitat de fer servir aquest instrument per tal d'assolir les finalitats entorn al Patrimoni Històric.

El primer aspecte, el relatiu a l'existència de beneficis fiscals, ja l'hem vist amb anterioritat al abordar el tema de la finalitat de la fiscalitat dels béns del Patrimoni Històric. Més endavant abordarem l'anàlisi d'aquests beneficis fiscals

⁵⁹⁵ Les disposicions anteriors que van recollir incentius fiscals als propietaris les hem analitzat en un altre apartat però, a títol d'exemple, podem esmentar les següents: la Llei de 4 de març de 1915 de protecció del patrimoni arquitectònic que ofereix als titulars privats determinats avantatges fiscals a canvi de determinades actuacions de protecció dels mateixos; l'exposició de motius del RD de 9 de gener de 1923 en relació a la protecció dels béns en mans de l'Església catòlica esmentat anteriorment; la Llei del Tesoro Artístico de 13 de maig de 1933 que estableix una sèrie d'obligacions per als particulars titulars dels béns declarats monuments històric-artístic i, a canvi, els hi concedeix determinades avantatges fiscals; la Llei del Patrimonio Histórico-Artístico de 22 de desembre de 1955, la qual imposa determinades limitacions als usos dels béns de titularitat privada al temps que regula avantatges fiscals, tal com queda palès al redactat de l'article tercer quan diu: "*En correspondencia a las limitaciones que impone esta Ley, los inmuebles histórico-artísticos quedarán exentos de cargas fiscales.*"

en relació a les finalitats públiques que es pretenen assolir en matèria de Patrimoni Històric. El segon, quant a la concreció dels béns sobre els que es podrà aplicar els beneficis fiscals, en general es requereix el registre previ dels mateixos en el Registre corresponent, tal com estableix l'article 69 de la LPHE:

“Para disfrutar de tales 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.”

Pel que fa als Conjunts Històrics, Llocs Històrics i Zones Arqueològiques només es consideraran inscrits aquells que compleixin els requisits previstos a l'article 61 del Reial Decret 111/1986, de 10 de gener, és a dir que estiguin inclosos com a objecte d'especial protecció en l'instrument de planejament urbanístic (Pla Especial de Protecció o alter instrument previst en la normativa urbanística), tal com assenyala l'article 20 de la LPHE. Observem, però, com l'article 21 de la LPHE es refereix als Conjunts Històrics dels que diu que es farà la seva catalogació dintre de la legislació urbanística i que: *“A los elementos singulares se les dispensará una protección integral. Para el resto de los elementos se fijará, en cada caso, un nivel adecuado de protección.”* En conseqüència, trobem dintre del mateix Conjunt dos nivells de protecció diferenciat i una remissió a la regulació urbanística. Però aquesta remissió es fa per al cas de Conjunts Històrics i, en canvi, per als Llocs Històrics no sembla regular-ne en el mateix sentit produint-se una certa asimetria entre ambdues categories⁵⁹⁶.

⁵⁹⁶ En opinió de ALEGRE ÁVILA: *“no es estrictamente indispensable la aprobación de un catálogo en que se relacionen los inmuebles objeto de “especial” o “íntegra” protección de entre*

En tercer lloc, d'acord amb la redacció de la LPHE, els beneficis fiscals afecten tant a la tributació local (a la que l'article 69.3 de la LPHE declara la exempció total d'acord amb les Ordenances Locals), com als tributs de l'Estat, tant els referits a les persones físiques i recollits a l'article 70 de la Llei de l'IRPF, com els de les persones jurídiques referits a l'article 71 de la Llei de l'Impost sobre societats. L'article 72 de la LPHE contempla les reduccions sobre determinats impostos indirectes (impost sobre el luxe i impostos sobre el tràfic d'empreses), avui suprimits i substituïts per l'IVA, així com en els impostos sobre importacions. Finalment, l'article 66 del Reglament de la LPHE fa referència a la bonificació en l'impost sobre el Patrimoni. Cal destacar com, en primera instància, la LPHE no esmentava els impostos sobre successions i donacions ni l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats tot i que als mateixos també en trobem beneficis fiscals. L'estudi detallat de cadascuna de les figures tributàries el farem, ben abastament, en un apartat posterior.

2.5 L'exempció tributària dels béns del Patrimoni Històric.

Una altra mesura de benefici fiscal consisteix en la figura de l'exempció tributària. La definició d'exempció tributària la trobem redactada en l'article 22 de la Llei general tributària quan ens diu que "*són supòsits d'exempció tributària*

los comprendidos en un Sitio Histórico declarado Bien de Interés Cultural y objeto, por consiguiente, de un Plan Especial de Protección, ello no es, sin embargo, óbice para que en el propio Plan Especial de Protección del Sitio Histórico puedan incluirse aquellos bienes inmuebles que, por sujetarse a la aplicación del art. 61.2.b) RPHE y, por consiguiente, serles de aplicación los beneficios fiscales reiteradamente aludidos." ALEGRE AVILA, JM.: "La Administración Tributaria y el Patrimonio Histórico" en *Escritos jurídicos en memoria de Luis Mateo Rodríguez*, Universidad de Cantabria, 1992, p. 8.

aquells en que, tot i realitzar-se el fet imposable, la llei eximeix del compliment de l'obligació tributària principal". Seguint a SAINZ DE BUJANDA⁵⁹⁷, per a que es donin les circumstàncies per a posar en marxa aquest mecanisme jurídic han de concórrer simultàniament dues normes de sentit oposat. En primer lloc, la norma que defineix el fet imposable que, d'acord amb l'article 20 de la Llei general tributària, origina el naixement de l'obligació tributària principal. I, en segon lloc, la norma jurídica que reconeix l'exempció a l'obligació tributària principal malgrat es produeixi el fet imposable⁵⁹⁸. Aquesta exempció pot estar fonamentada sobre els subjectes que generen el fet imposable (exempció subjectiva) o sobre determinats supòsits recollits en la norma d'exempció (exempció objectiva).

La delimitació del concepte d'exempció es completa amb la definició dels supòsits de no subjecció. En la no subjecció tampoc no s'origina l'obligació tributària principal, tal com recull l'article 20.2 de la Llei general tributària⁵⁹⁹. La diferència, però, és que en aquest cas no s'arriba a generar el fet imposable per la qual cosa no és necessària la concurrència d'una segona norma jurídica que reculli l'absència de l'obligació tributària.

El conflicte d'aquesta figura jurídica amb els principis tributaris que es destil·len de l'article 31 de la Constitució queden molt ben resumits i resolts en la STC

⁵⁹⁷ SAINZ DE BUJANDA, F: "Análisis jurídico del hecho imponible", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 60, 61 y 62. 1965 y 1966. Aquest autor defineix l'exempció tributària com a una "técnica impositiva que puede afectar a todos los elementos estructurales de la relación tributaria y que, con relación a la carga que la aplicación normal del tributo trae consigo, se dirige a provocar un efecto desgravatorio, total o parcial, en beneficio de ciertas personas o determinados supuestos fácticos".

⁵⁹⁸ MARTIN QUERALT matisa que, en realitat, no és exacte que la llei exoneradora eximeixi del compliment de l'obligació sinó que, en realitat, aquesta no s'arriba a produir ja que la norma d'exempció impediex, justament, el seu naixement. (Martin Queralt, J i altres, "Curso de derecho financiero y tributario", 19ª ed, Ed. Tecnos, Madrid, 2008, p.275.

⁵⁹⁹ L'article 20.2 de la LGT diu que: "La ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción."

10/2005, de 20 de gener, en la que queda clara la seva compatibilitat amb els principis tributaris constitucionals, atenent a la finalitat d'interès general de l'exempció tributària, com es pot argumentar a la llum de les finalitats de preservació i promoció del Patrimoni Històric que es deriven tant de la LPHE com de la Constitució mateixa⁶⁰⁰.

L'institut de l'exempció està íntimament lligat amb les finalitats dels tributs. Més enllà de la dicotomia entre finalitats fiscals i extrafiscals, avalat per la STC 37/1987, de 26 de març, també contribueix a afinar el principi de capacitat econòmica en determinades circumstàncies, al ajustar la càrrega tributària en funció de les circumstàncies de cada subjecte passiu o situació jurídica singularitzada⁶⁰¹.

Tenint en compte, a la llum de la STC 10/2005 esmentada anteriorment, que l'aval jurídic a les exempcions el trobem en les finalitats d'interès general que

⁶⁰⁰ Així, el FJ5è de la STC 10/2005, de 20 de gener diu que; *“Pero aún debemos hacer una precisión más, pues el órgano judicial plantea la inconstitucionalidad de la norma por vulneración del principio de igualdad, pero ante la Ley tributaria (art. 31.1 CE). Esta precisión es importante porque la igualdad ha de valorarse en cada caso teniendo en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte, y en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance del art. 14 en un precepto, el art. 31.1, cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas aquí en cuenta, pues la igualdad ante la Ley tributaria resulta indisoluble de los principios de generalidad, capacidad económica, justicia y progresividad igualmente enunciados en el art. 31.1 CE (SSTC 27/1981, de 20 de julio [RTC 1981, 27] , F. 4, y 193/2004, de 4 de noviembre [RTC 2004, 193] , F. 3, por todas). Desde esta perspectiva la exención , como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria al neutralizar la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho revelador de capacidad económica, es constitucionalmente válida siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria , etc.), quedando, en caso contrario, proscrita, desde el punto de vista constitucional, por cuanto la Constitución a todos impone el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad económica (STC 96/2002, de 25 de abril [RTC 2002, 96] , F. 7), no debiendo olvidarse que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando «se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31» (STC 134/1996, de 22 de julio [RTC 1996, 134] , F. 8).”*

⁶⁰¹ El FJ12è de la STC 37/1987 diu que: *“la figura tributaria en cuestión es un auténtico impuesto, en el sentido del art. 26 de la Ley General Tributaria, siendo evidente que la propiedad de terrenos infrutilizados implica capacidad contributiva, como posesión de un patrimonio, sin que a ello sea obstáculo la persecución de fines no recaudatorios, ya que tales fines están previstos y permitidos por el art. 4 de la citada Ley General Tributaria.”*

persegueix, hem de matissar que aquestes exempcions poden presentar-se de forma absoluta o bé de forma gradual, donant lloc a les exempcions parcials per tal d'ajustar-les a les finalitats perseguides. Així podem trobar des de reduccions de la quota, fins a bonificacions o reduccions de la base imposable, etc. En aquests casos ens trobaríem que, efectivament, hi ha el naixement de l'obligació tributària principal però que aquesta no s'arriba a completar en plenitud per un reconeixement de la llei.

En aquest sentit, i d'acord amb l'article 133.3 de la Constitució, la Carta Magna proclama el principi de reserva de llei per a l'establiment d'exempcions tributàries quan es diu que "*Qualsevol benefici fiscal que afecti els tributs de l'Estat haurà d'establir-se en virtut d'una llei*". En coherència amb això, l'article 8 de la LGT recull els supòsits que s'hauran de regular en tot cas per una llei entre els que s'inclou l'"*establiment, modificació, supressió i pròrroga de les exempcions, reduccions, bonificacions, deduccions i resta de beneficis o incentius fiscals*."

Si, com hem vist, per a l'existència de l'exempció han d'existir necessàriament dues normes, una de creació i l'altre en sentit contrari, és oportú preguntar-se sobre el rang de la norma que conté l'exempció. En aquest sentit cal esmentar la STC 6/1983, de 4 de febrer reproduïda per algunes altres com la STC 51/1983 14 de juny, i que va esdevenir el punt de mira de les crítiques doctrinals al voltant de la reserva de llei en matèria d'exempcions. Aquesta Sentència reconeixia que la creació d'una exempció, com a element essencial del tribut, havia d'estar sotmesa a la reserva de llei que es desprèn de la nostra Carta Magna en matèria tributària, però no així la seva supressió ni qualsevol

altra regulació⁶⁰². D'entre les crítiques doctrinals cal esmentar les de LORENZO SERRANO o de MARTIN QUERALT el qual afirma que “*admitir que la exención tributaria pueda modificarse o suprimirse por una norma distinta de ley equivale a admitir que el hecho imponible pueda regularse por una norma no legal*”⁶⁰³.

En definitiva, i salvant els requisits analitzats anteriorment, no hi ha objecció per a fer ús d'aquesta tècnica fiscal per tal d'assolir els objectius constitucionals en relació al Patrimoni Històric, com tindrem ocasió d'estudiar amb detall en el capítol següent.

⁶⁰² D'acord amb la STC 6/1983: “*en el sistema constitucional espanyol no regeix de manera absoluta el principi de legalitat per a tot el referent a la matèria tributari (...) la reserva de la llei es limita a la creació dels tributs i al seu essencial configuració, dins de la qual pot genèricament situar-se l'establiment d'exempcions i bonificacions tributàries, però no qualsevol altra regulació d'elles, ni la supressió d'exempcions o la seva reducció o la de les bonificacions, perquè això últim no constitueix alteració d'elements essencials del tribut*”.

⁶⁰³ MARTIN QUERALT i altres, “*Curso de derecho financiero y tributario*”, 19^a ed, Ed. Tecnos, Madrid, 2008, p.278.

3. La dació en pagament de béns del Patrimoni Històric com a forma d'extinció de deutes tributaris.

A continuació abordarem el supòsit de la dació en pagament de béns del Patrimoni Històric per a satisfer deutes tributaris. En primer lloc cal dir que tot i que la LPHE sembli indicar que ens trobem davant d'un benefici fiscal⁶⁰⁴, no l'hem inclòs a l'apartat dels beneficis fiscals al entendre que la dació en pagament no compleix els requisits d'aquests. La dació en pagament no incideix sobre el tribut (no és una exempció, ni comporta una reducció de la base o de les quotes). Es tracta, això sí, d'una modalitat d'extinció del deute tributari, com tindrem ocasió d'analitzar⁶⁰⁵.

En primer lloc, estudiarem amb detall la naturalesa jurídica de la dació en pagament i, posteriorment, analitzarem com interacciona aquesta figura amb els principis constitucionals que deriven de l'article 31 de la Constitució quan l'apliquem des del Dret Tributari. Veurem com del resultat d'aquest anàlisi de la seva naturalesa jurídica es poden derivar diferents conseqüències en l'àmbit de les obligacions tributàries.

⁶⁰⁴ L'article 69 de la LPHE diu que: "(...) se establecen los beneficios fiscales fijados en los artículos siguientes", per, a continuació, incloure la dació en pagament.

⁶⁰⁵ Aquest punt de vista és compartit per PEÑUELAS I REIXACH, LI: *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales*, Marcial Pons, Madrid, 2001, p. 27.

3.1 Naturalesa jurídica de la dació en pagament: referència al Dret Civil

En l'àmbit privat la dació en pagament constitueix una institució jurídica d'importància. No obstant això, el Codi Civil no contempla una definició explícita del que s'ha de considerar com a dació en pagament, la qual cosa ha provocat l'existència de discussions doctrinals respecte de la seva naturalesa jurídica, circumstància que no es produeix en altres països del nostre entorn on sí apareix regulat aquest precepte⁶⁰⁶.

Tanmateix, resulta interessant analitzar aquesta figura des del seu àmbit d'origen (el Dret Civil) per poder entendre millor el seu posterior aplicació en l'àmbit del Dret tributari. Des d'aquest punt de vista civilista, trobem un primer antecedent de dació en pagament a la Llei 3^a del títol XIV de la partida cinquena que deia: "*pagamiento de las deudas debe ser hecho a aquellos que las han de rebibir, e débese hacer de tales cosas como fueron puestas e prometidas en el pleito cuando lo hicieron, e no de otras si no quisiere aqueél a quian hace la paga*"⁶⁰⁷.

A continuació analitzarem el concepte de dació en pagament a la llum de l'actual regulació civil.

3.1.1 El concepte de dació en pagament.

Per començar l'anàlisi hem de partir de la idea que, en essència, tota obligació comporta la realització d'allò en què consisteix la prestació pactada, és a dir, el

⁶⁰⁶ Per a més informació d'aquest aspecte recomanem consultar SERRANO ALONSO, E, "Consideraciones sobre la dación en pago" *Revista de Derecho Privado*, gener de 1978 Tomo LXII, p 417.

⁶⁰⁷ SANCHEZ.ARCILLA, J, *Las siete partidas*, Ed. Reus, Madrid, 2004, p. 788.

compliment. Aquest ha de ser realitzat de forma exacta, concepte que deriva del dret romà: "*aliud pro Alio convido cereditori Solvi non potest*". No obstant això, el nostre ordenament jurídic preveu la possibilitat que un deutor es vegi alliberat de la seva obligació mitjançant la realització d'una prestació diferent de la originàriament pactada. És el que anomenem com a dació en pagament, coneguda en dret romà com la "*datio in solutum*", en contraposició a la "*solutio*" que consistia en el compliment exacte⁶⁰⁸ d'allò pactat. En línies generals aquesta dació en pagament pot presentar dos efectes: un efecte *pro soluto* i un efecte *pro solvendo*.

Si ens atenem al redactat de l'article 1156 del Codi Civil⁶⁰⁹, apreciarem que no apareix de forma explícita la dació en pagament com a forma d'extinció de les obligacions. No obstant això, l'article 1175 preveu la possibilitat que un deutor pugui cedir els seus béns als creditors en pagament dels seus deutes⁶¹⁰. Per altra banda, l'article 1166 del mateix Codi civil, al afirmar que no es pot obligar al creditor a rebre una cosa diferent de la pactada, de fet, està admetent implícitament que, amb el seu consentiment, sí seria possible rebre un altre cosa en pagament del deute pactat⁶¹¹. De fet, el mateix article 1255 deixa

⁶⁰⁸ SERRANO ALONSO, E op. cit. Aquest autor identifica el concepte d'exactitud amb la identitat i integritat de la prestació.

⁶⁰⁹ Art 1156 CC: "*Las obligaciones se extinguen:
Por el pago o cumplimiento
Por la pérdida de la cosa debida
Por la condonación de la deuda
Por la confusión de los derechos de acreedor y deudor
Por la compensación
Por la novación*"

⁶¹⁰ Cal advertir, però, que no cal confondre la previsió sobre la cessió de béns en pagament de deute prevista en l'article 1175 esmentat de la dació en pagament, com tindrem ocasió d'analitzar més endavant.

⁶¹¹ L'article 1166 de Codi civil disposa que: "*El deudor de una cosa no puede obligar a su acreedor a que reciba otra diferente, aun cuando fuere de igual o mayor valor que la debida.*"

oberta a pactes entre els contractants amb la limitació que no siguin contraris a la llei o a l'ordre públic, per la qual cosa bé podrien també acordar lliurement la dació en pagament⁶¹². L'absència d'una definició normativa explícita sobre la dació en pagament ens porta a discutir sobre què cal entendre per dació en pagament. En conclusió, podríem dir que la dació en pagament es tracta d'una manera d'extingir obligacions en què el deutor ofereix al creditor (i aquest accepta) la realització d'una prestació diferent de la originàriament pactada. Hi ha l'existència d'una prestació nova (*aliud*) que substitueix a l'original pactada i que adquireix la mateixa eficàcia extintiva.

Alguns autors no han dubtat a atorgar caràcter contractual a la dació en pagament⁶¹³. Des d'aquest punt de vista s'assimilaria la dació en pagament a un contracte extintiu, que reuneix, per tant, els requisits d'aquesta forma jurídica. No obstant això, cal tenir en compte que els seus efectes no es produeixen fins que no es realitza la nova prestació. És a dir, no desapareix l'obligació originària fins que es realitzi la nova prestació.

3.1.2 Els requisits de la dació en pagament.

Es tracta en aquest punt de veure quines són les condicions que s'han de donar per poder identificar que estem davant d'una dació en pagament. Seguint el plantejament de SERRANO ALONSO hauríem, en primer lloc, definir els

Tampoco en las obligaciones de hacer podrá ser sustituido un hecho por otro contra la voluntad del acreedor”

⁶¹² L'article 1255 del Codi civil permet que: “Los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral, ni al orden público.”

⁶¹³ SERRANO ALONSO, E. op. cit. p. 425.

pressupòsits de la dació en pagament⁶¹⁴. Aquestes premisses són, a ulls d'aquest autor, dues: la primera, l'existència d'una obligació originària i la segona, la impossibilitat per part del deutor de realitzar-la. Un cop s'hagin acreditat aquestes dues circumstàncies, a continuació ja podrem analitzar els requisits de la dació en pagament. Aquests vindran condicionats per la naturalesa jurídica que haguem atorgat a la dació en pagament. En síntesi, els podem resumir en els següents requisits:

Primer: l'obligació al pagament.

Partim de l'existència d'una única obligació que és la que es tracta d'extingir. És l'obligació resultant del negoci jurídic pactat entre el deutor i el creditor.

Segon: l'*animus solvendi*.

Comporta que la prestació s'ha de fer amb la intenció d'extingir l'obligació.

Tercer: la realització efectiva de la nova prestació

Quart: l'element consensual.

En realitat, es produeix un pacte entre les dues parts de caràcter negocial encara que pugui ser discutit el seu caràcter contractual. No es tracta tant de crear un nou vincle entre les parts amb noves obligacions, sinó de pactar un efecte extintiu de l'obligació originària diferent de l'inicial. No tots els autors o interpreten d'aquesta forma, ja que, per exemple SERRANO ALONSO defensa la tesi que la dació en pagament és considerat com un contracte extintiu.

Cinquè: l'element real.

Es tracta de realitzar la nova prestació pactada per tal de poder extingir l'obligació. S'entén, doncs, que la realització del *aliud* s'ha de produir de manera immediata al moment de l'acord entre les parts, ja s'entengui amb

⁶¹⁴ SERRANO ALONSO, E. op. cit. p. 429.

eficàcia *pro soluto* (dació en pagament en sentit estricte) o *pro solvendo* (cessió de béns).

Des del nostre punt de vista, no necessàriament s'ha de produir la impossibilitat per part del deutor de realitzar l'obligació principal. Així, per al cas que estem estudiant, en la dació en pagament de deutes públics mitjançant el lliurament de béns del Patrimoni Històric, no es dóna aquest pressupòsit d'impossibilitat material de pagament de l'obligació principal. Per tant, cal entendre que podem estar davant la figura de la dació en pagament si prèviament la norma jurídica ha donat cobertura a la seva existència i de forma discrecional i, mitjançant el concurs de la voluntat de les parts, l'obligat pot quedar alliberat de l'obligació principal mitjançant la realització d'una prestació diferent com és la dació en pagament.

3.1.3 L'eficàcia de la dació en pagament.

Quan parlem d'eficàcia, en primer terme, cal distingir respecte a l'eficàcia entre les parts i l'eficàcia davant de tercers. Amb aquest motiu és procedent analitzar en quin moment es produeix la perfecció de la dació. Així, quan analitzem les diferents posicions doctrinals, observem que aquestes es divideixen entre els que consideren que la perfecció es produeix amb l'acceptació de la nova prestació i els que, en canvi, consideren que aquesta no es dóna fins que no es produeix el lliurament.

Si bé és cert que amb l'acceptació s'està adquirint un compromís entre el deutor i el creditor, també és cert que aquest compromís únicament té efectes entre les parts. I l'efecte no es produeix davant de tercers fins que no es fa el

lliurament.

D'altra banda, si acceptéssim que la perfecció es produeix amb la simple acceptació, es podria donar la situació absurda que llavors l'obligació ja ha quedat extingida i, per tant, el creditor ja no podria exigir la prestació al deutor. Podria defensar-se que, en realitat, s'ha extingit una obligació amb l'acceptació i ha sorgit una nova: la de lliurar la prestació. Però això ens situaria davant la figura de la novació, la qual, com veurem a continuació, és una institució diferent de la dació en pagament.

3.1.4 La delimitació del concepte de dació en pagament: diferència amb altres figures.

Amb la finalitat de comprendre millor la figura de la dació en pagament exposarem en els punts següents algunes figures jurídiques similars a aquesta i les posarem en relació amb la dació en pagament. Les figures jurídiques que analitzarem i contrastarem amb la dació en pagament són la novació, la compravenda, la cessió, l'adjudicació en pagament de deutes i l'adjudicació per al pagament de deutes. Vegem-les.

a. La novació.

Fàcilment es podria pensar que si, en realitat, la dació en pagament ve a reemplaçar l'obligació originària per una altra diferent, que produeix els mateixos efectes extintius, llavors estaríem davant la figura de la novació. Però s'ha d'apreciar una dada fonamental que ens permet distingir ambdues figures. Es tracta del moment en què es produeix la "mutació" de la prestació. Així, en

la dació en pagament la nova prestació subrogada es produeix en el moment del venciment, mentre que en el cas de la novació es produeix abans del seu venciment.

En el cas de la novació s'aprecia la intenció de crear una nova obligació que ve a reemplaçar a l'anterior (novació extintiva) o bé crear una altra prestació que substitueixi l'anterior (novació modificativa). En aquest últim cas i, a diferència de la dació en pagament, la prestació originària no es manté sinó que desapareix. Per tant, en cas de no complir-se la nova prestació, el creditor no podria exigir la prestació original, com sí passa, en canvi en el cas de la dació en pagament.

La conseqüència de considerar la dació en pagament com a una novació seria la desaparició de l'obligació original, de manera que encara no es complís la nova obligació no renaixeria l'obligació original. Nogensmenys, ni la doctrina ni la jurisprudència s'han manifestat mai partidàries d'aquesta equiparació⁶¹⁵. I és que, en realitat, no estem en presència d'una obligació que reemplaça a una altra, sinó que únicament s'extingeix l'obligació. La voluntat de les parts no és crear una nova obligació sinó extingir l'antiga⁶¹⁶.

⁶¹⁵ Tan sols la Sentència del TS de 9 de desembre de 1943 manifestava: "*en la adjudicación o dación en pago por contraste con la figura que acaba de delinirse (la cesión de bienes), la propiedad de los bienes entregados se transmite al adjudicatario y como consecuencia de la novación objetiva de la obligación originaria, se extingue ésta*". D'altra banda, la majoria de la doctrina aposta per no considerar la dació en pagament de bens del PHE com a una novació (ALBALADEJO, M "Derecho Civil" Ed Bosch, Barcelona, 10 ed, 1997, T II VI pp 146-7; PUIG BRUTAO, J "Fundamentos de Derecho Civil" Ed Bosch, Barcelona, 4a ed. 1988, T I V II pp 323; PEÑUELAS I REIXACH, LI, *op. cit.*, p. 84.)

⁶¹⁶ Tal como afirma FINEZ RATON, JM. en "La dación en pago" Anuario de Derecho Civil, Tomo XLVIII, Madrid, 1995, pág. 1984 y 1985: "*Quien da algo en pago únicamente busca extinguir una previa obligación. La novación extintiva implica la sustitución de una obligación por otra. En virtud del acuerdo novatorio, las partes quedan obligadas, por contra, la dación pone fin a la relación jurídica sin crear nuevas obligaciones para las partes.*"

b. La compravenda.

Ja des del dret romà es va entendre la dació en pagament com un negoci jurídic similar al pagament. En la doctrina espanyola tradicionalment aquesta postura havia comptat amb bastants seguidors, tal i com il·lustra la Sentència del Tribunal Suprem d'11 de maig de 1912, la qual assimila la dació en pagament, pel que fa als seus efectes, a una compravenda. Més explícita és la Sentència del Tribunal Suprem de 9 de gener de 1915: "*segons ha declarat amb repetició aquest Suprem Tribunal, el conveni per virtut del qual s'adjudica o dóna una cosa determinada en pagament total o definitiu d'un crèdit líquid, constitueix un veritable contracte de compravenda, sigui quin sigui el nom que li assignin els contractants*".

Tanmateix, la tesi d'assimilar la dació en pagament amb la compravenda avui dia ha estat majoritàriament rebutjada per la doctrina⁶¹⁷. I això és així perquè no es pot dir que la dació en pagament sigui un contracte de compravenda ja que, mentre la compravenda és un contracte consensual, la dació en pagament necessita de la "*traditio*" o lliurament de la propietat de la cosa. Així, en la compravenda, la transferència no ha de ser immediata, sinó que es pot acordar de forma diferida (contractes de futur o de cosa aliena), mentre que a la dació en pagament el lliurament s'ha de fer de manera immediata.

D'altra banda, la causa és diferent en ambdues figures. La dació en pagament exigeix un "*animus solvendi*" que no s'aprecia en la compravenda. I finalment cal tenir en compte que la dació en pagament es pot produir en el si

⁶¹⁷ Veure FINEZ RATÓN, JM.; op. cit. Pág. 1483

d'un negoci jurídic gratuït en el qual no hi ha la possibilitat de catalogar-lo com compravenda.

c. La cessió.

El Codi Civil regula en articles diferents aquestes dues modalitats d'extinció d'obligacions. Així, la cessió es deriva de l'article 1175 del CC⁶¹⁸ mentre que la dació es deriva (encara que de forma implícita o negativa) de la redacció de l'article 1.166 del CC⁶¹⁹. I si apareixen regulades en llocs diferents és perquè es tracta, en realitat, de figures diferents.

En el cas de la cessió, es produeix l'extinció del deute únicament per l'import del valor dels béns cedits, mentre que en el cas de la dació en pagament, s'extingeix la totalitat del deute⁶²⁰ derivat de l'obligació originària.

d. L'adjudicació en pagament de deutes (TEAC 1989.02.16).

Freqüentment la doctrina s'ha referit a l'adjudicació en pagament de deutes com a equivalent a la dació en pagament. De fet s'han utilitzat freqüentment ambdues expressions com a sinònimes. És cert que en ambdós casos es constitueix un negoci jurídic pel qual el deutor cedeix la titularitat de determinats béns a un creditor a canvi de la cancel·lació d'un deute existent. Però cal tenir

⁶¹⁸ Art 1175 CC: "*El deudo puede ceder sus bienes a los acreedores en pago de sus deudas. Esta cesión, salvo pacto en contrario, sólo libera a aquél de la responsabilidad por el importe líquido de los bienes cedidos.*"

⁶¹⁹ Art 1166 CC: "*El deudor de una cosa no puede obligar a su acreedor a que reciba otra diferente, aun cuando fuere de igual o mayor valor que la debida*"

⁶²⁰ Aquesta és l'opinió de PEÑUELAS I REIXACH, LI *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2001, pág 68.

en compte que aquestes dues expressions no són sinònimes. Així, mentre a la dació en pagament intervenen dos subjectes diferenciats (deutor i creditor) en l'adjudicació en pagament de deutes apareix un tercer subjecte que és el que s'encarrega d'adjudicar el bé amb la finalitat d'extingir l'obligació. D'altra banda, no es dona en el cas de l'adjudicació en pagament de deutes l'element discrecional per part del creditor. Si en la dació en pagament partim d'un acord entre les parts, aquest no és el cas de l'adjudicació en pagament de deutes. Per tant, en aquest cas, queda afectat l'element consensual de la relació. Si traslладem aquesta figura a l'àmbit tributari, i pel que fa al pagament de deutes tributaris amb béns del Patrimoni Històric, observarem com aquesta situació es pot donar en el pagament fet en el període voluntari de pagament. En aquest cas, es donaria la dació en pagament en sentit estricte com a *datio pro soluto*, diferent de la situació que es donaria en un procés de constrenyiment, on la figura s'aproximaria més a una adjudicació en pagament de deutes, amb efectes en aquest cas *pro solvendo*.

e. L'adjudicació per al pagament de deutes⁶²¹.

L'adjudicació de béns per al pagament de deutes es tracta d'un negoci jurídic en què el lliurament del bé per part del deutor no es fa directament al creditor

⁶²¹ STS de 17 de mayo de 1995: “En la adjudicación en pago de deudas el adjudicatario es acreedor del adjudicante por un crédito propio; en la adjudicación en pago de asunción de deudas el adjudicatario resulta deudor de terceros por la cesión de las deudas y bienes hecha por el adjudicante; en la adjudicación para pago de deudas recibe determinados bienes para, con ellos o con su producto, hacer el pago de las deudas al adjudicante. Así en las dos primeras hay una verdadera transmisión, sea en solvencia del crédito o en compensación de las deudas asumidas, mientras que en la tercera el adjudicatario cumple una función vicaria que no va más allá de pagar las deudas del adjudicante con los bienes recibidos o con el producto de su venta, por lo que se le reconoce el derecho a la devolución”

sinó a un tercer que serà l'encarregat de liquidar-lo i, amb el seu import, satisfer el deute del creditor.

L'aspecte diferenciador en aquesta figura consisteix en la finalitat de la realització de la prestació. Així, en la dació en pagament (o adjudicació en pagament) es produeix la *datio pro soluto*, és a dir, la realització de la prestació que produeix la transmissió de la propietat del *aliud* al creditor. A més, l'obligació es dóna per extingida des del mateix moment de la cessió. Mentre que en l'adjudicació per al pagament de deutes estem davant del supòsit de la *datio pro solvendo*, és a dir, la realització del *aliud* ha de ser efectiva i el deutor ha d'ingressar el producte que representa el *aliud*. Estem, en realitat, davant d'una cessió de béns, tal com preveu l'article 1175 CC. Tal com manifesta la STS de 1993.12.10, "*l'adjudicació per al pagament de deutes exigeix una relació trilateral: deutor, creditor i subjecte a qui es transmeten uns béns o drets pel primer perquè amb ells, o amb el seu producte, es pagui al segon. L'adjudicació d'uns béns o drets per al pagament de deutes mai pot tenir lloc a favor del creditor.*"

f. Adjudicació en pagament d'assumpció de deutes.

Finalment, i de forma residual, per a tancar l'anàlisi de les figures jurídiques adjacents a la dació en pagament esmentarem, sense aprofundir més, la figura de l'adjudicació en pagament d'assumpció de deutes. Aquesta és una figura típica del dret hereditari. Consisteix en l'assumpció per part de l'hereu d'uns deutes del causant per a la satisfacció del qual es lliuren determinats béns.

En definitiva, la dació en pagament aplicada a l'àmbit tributari cobra sentit quan ens estem referint al pagament en període voluntari dels deutes tributaris i, amb la prèvia habilitació normativa, es reuneixen les circumstàncies per a extingir l'obligació tributària originària mitjançant el lliurament de béns del Patrimoni Històric.

3.2 La dació en pagament dels deutes tributaris amb béns del Patrimoni Històric i els principis constitucionals.

Al estudiar les finalitats no fiscals dels tributs hem vist com el Tribunal Constitucional donava llum verda a utilitzar el sistema fiscal amb finalitats no estrictament recaptatòries però amb l'excepció de respectar els principis constitucionals en matèria tributària. En aquest apartat reflexionarem breument sobre la possible col·lisió de les finalitats perseguides mitjançant la dació de béns del Patrimoni Històric en pagament de deutes tributaris, amb els principis constitucionals.

La possibilitat de cancel·lar deutes tributàries mitjançant mecanismes que no siguin el pagament pot generar certs dubtes sobre la seva adequació als principis constitucionals de capacitat econòmica i d'igualtat recollits a l'article 31 de la Carta Magna.

D'acord amb el principi de capacitat econòmica, l'obligació tributària hauria d'estar en funció d'aquesta capacitat del contribuent. Com hem tingut ocasió de recordar, la dació en pagament no es pot incloure en el concepte de benefici fiscal de manera que el deute tributari en res no es veu afectat per la utilització de la dació en pagament. El fet que s'entreguin béns no fa variar el deute ja

que el valor econòmic dels béns lliurats ha de ser l'equivalent al deute tributari⁶²². Per tant, des del punt de vista de la minoració del patrimoni del subjecte passiu és intranscendent que aquest es desprengui d'una quantitat líquida o bé de valors de béns del seu patrimoni per un muntant equivalent. Diferent cosa seria si, pel fet de fer un lliurament en espècie, es veiés minorada la seva aportació en pagament del deute tributari, es a dir, que aquest deute es veiés disminuït, però no és aquest l'objectiu perseguit amb la dació en pagament de béns del Patrimoni Històric. Per la banda del sector públic, es produirà un ingrés pel mateix import, però en aquest cas es tractarà d'un ingrés “*in natura*” de manera que és com si l'ingrés tributari automàticament tingués una afectació a l'adquisició del bé objecte de pagament. Però si això és així, no ho oblidem, és per voluntat dels poders públics amb l'objectiu de preservar un interès general: el Patrimoni Històric.

Quant al principi d'igualtat tributària derivat de l'article 31 de la Constitució Espanyola, l'argumentació anterior ens il·lumina de ple que aquest principi no es veu violat ja que, com hem vist, tant en el cas de pagament en diner com en el cas de pagament en espècie, el sacrifici econòmic en termes de minoració de patrimoni del subjecte passiu, és idèntic. Tant en un cas com en l'altre el subjecte passiu està servint a finalitats constitucionalment emparades: en el cas de pagament en diners, per contribuir al sosteniment de les despeses públiques; en el cas de lliurament de béns, per contribuir a les finalitats de l'article 46 de la Constitució. No aprofundirem més en la qüestió de les finalitats

⁶²² En paraules de PEÑUELAS I REIXACH, LI: *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales*, Marcial Pons, Madrid, 2001, p. 31: “*cualquier entrega de a los entes públicos de la titularidad dominical de bienes económicos que se realiza y se fundamenta sólo en función de la capacidad económica del sujeto pasivo puede servir para cumplir el mandato del artículo 31.1 de la Constitución.*”

extrafisicals dels tributs perquè ja hem tingut ocasió de fer-ho en l'apartat anterior, al qual ens remetem.

3.3 La dació en pagament i la Llei General Tributària.

Al referir-nos a les formes d'extinció dels deutes tributaris ens estem fixant en un dels aspectes més importants dins del procediment de recaptació. L'extinció dels deutes tributaris se situen a la part del procediment que, justament, dóna sentit a l'activitat financera de la hisenda pública: l'aprovisionament de recursos econòmics.

Els articles 58 a 76 de la LGT regulen les formes d'extinció del deute tributari. Aquestes formes són: el pagament, la prescripció, la compensació o condonació, i pels mitjans previstos en la normativa duanera i per la resta previstos en les lleis. Com es pot apreciar, les figures extintives previstes per la LGT són molt properes a les existents al Dret d'Obligacions de l'àmbit civil⁶²³. El desenvolupament reglamentari el trobem en el Reglament General de Recaptació aprovat mitjançant el Reial Decret 939/2005, de 29 de juliol⁶²⁴. Aquest reglament, en el seu article 32, regula les formes d'extinció, en el què fa una enumeració oberta, tot i que no es citen expressament altres mitjans

⁶²³ D'acord amb l'art 1156 CC: "*Las obligaciones se extinguen:*

Por el pago o cumplimiento

Por la pérdida de la cosa debida

Por la condonación de la deuda

Por la confusión de los derechos de acreedor y deudor

Por la compensación

Por la novación"

⁶²⁴ BOE núm. 210 de 2 de setembre de 2005.

d'extinció d'obligacions que, en canvi, sí que apareixen en la regulació civil com són la pèrdua de la cosa deguda, la confusió i la novació⁶²⁵.

Una de les formes d'extinció de l'obligació tributària, la més característica de fet, és el pagament del deute tributari. En aquest punt, l'article 60 de la Llei general tributària regula el pagament com a forma ordinària d'extinció del deutes tributaris. No en va, la finalitat última dels tributs és proveir a l'Administració pública dels recursos necessaris per al sosteniment de les despeses públiques. Així ho contempla l'article 2.1 de la LGT quan diu "*amb la finalitat primordial d'obtenir els ingressos necessaris per al sosteniment de les despeses públiques*". Nogensmenys i de forma explícita, l'article 60.2 de la Llei general tributària contempla la possibilitat d'admetre com a pagament en espècie del deute tributari quan una norma amb rang de llei ho permeti. Aquesta excepcionalitat és, justament, la que trobem a la LPHE. L'article 73 d'aquesta norma obre la possibilitat d'efectuar el pagament dels deutes tributaris mitjançant l'entrega de béns que formin part del Patrimoni Històric Espanyol, sempre que aquest es trobin inscrits en el Registre General de Béns d'Interès Cultural o inclosos en l'Inventari General.

Per tant, cal tenir en compte aquesta peculiaritat tributària que contempla la norma en relació als béns del Patrimoni Històric com és la possibilitat d'efectuar la dació en pagament de deutes tributaris mitjançant l'entrega dels mateixos.

Hem de partir de la idea que l'objecte de la prestació tributària és, per regla general, una quantitat de diners. La forma de pagament que contempla la regulació tributària és, de forma ordinària, en efectiu. Hi ha, però, excepcions

⁶²⁵ L'article 32 del Reglament general de recaptació disposa que: "*Las deudas podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación, deducción sobre transferencias, condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las leyes.*"

com és el cas de pagament amb efectes timbrats previst a l'article 39 del Reglament General de Recaptació⁶²⁶, així com el pagament en espècie (previst tant a l'article 40 del Reglament General de Recaptació⁶²⁷ com a l'art 73 de la LPHE⁶²⁸).

⁶²⁶ L'article 39 del Reglament de recaptació disposa que:

“1. Tienen la condición de efectos timbrados:

a) El papel timbrado común.

b) El papel timbrado de pagos al Estado.

c) Los documentos timbrados especiales.

d) Los timbres móviles.

e) Los aprobados por orden del Ministro de Economía y Hacienda.

2. El empleo, forma, estampación, visado, inutilización, condiciones de canje y demás características de los efectos timbrados se regirán por las normas que regulan los tributos y demás recursos de naturaleza pública que admiten dicho medio de pago y por las de este reglamento.

3. La creación y modificación de efectos timbrados se hará por orden del Ministro de Economía y Hacienda, que se publicará en el «Boletín Oficial del Estado».

4. El grabado, estampación y elaboración, tanto de los propios efectos como de troqueles, matrices y demás elementos sustanciales para el empleo de aquellos se realizarán por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda, salvo que el Ministro de Economía y Hacienda autorice su realización por otras entidades.

5. Cuando por modificación de las normas que regulan los tributos y demás recursos de naturaleza pública o sus tarifas sea precisa la utilización de nuevos efectos timbrados, se procederá a retirar los anteriores de la circulación de forma que se garantice su destrucción.

6. Los poseedores de efectos retirados de la circulación podrán obtener su canje por otros en vigor.

Igualmente podrá obtenerse el canje del papel timbrado común, papel timbrado de pagos al Estado y documentos timbrados especiales por errores en su redacción o por cualquier otra causa que los inutilice para su uso, siempre que no contengan firmas, rúbricas u otros indicios de haber surtido efecto.”

⁶²⁷ L'article 40 del Reglament general de recaptació regula el pagament en espècie en els següents termes:

“Pago en especie

1. El obligado al pago que pretenda utilizar el pago en especie como medio para satisfacer deudas a la Administración deberá solicitarlo al órgano de recaudación que tenga atribuida la competencia en la correspondiente norma de organización específica. La solicitud contendrá necesariamente los siguientes datos:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio fiscal del obligado al pago y, en su caso, de la persona que lo represente.

b) Identificación de la deuda indicando, al menos, su importe, concepto y fecha de finalización del plazo de ingreso en periodo voluntario.

c) Lugar, fecha y firma del solicitante.

A la solicitud deberá acompañarse la valoración de los bienes y el informe sobre el interés de aceptar esta forma de pago, emitidos ambos por el órgano competente del Ministerio de Cultura o por el órgano competente determinado por la normativa que autorice el pago en especie. En defecto de los citados informes deberá acompañarse el justificante de haberlos solicitado.

Si la deuda tributaria a que se refiere la solicitud de pago en especie ha sido determinada mediante autoliquidación, deberá adjuntar el modelo oficial de esta, debidamente cumplimentado, salvo que el interesado no esté obligado a presentarlo por obrar ya en poder de la Administración; en tal caso, señalará el día y procedimiento en que lo presentó.

La solicitud de pago en especie presentada en periodo voluntario junto con los documentos a los que se refieren los párrafos anteriores impedirá el inicio del periodo ejecutivo pero no el devengo del interés de demora que corresponda.

La solicitud en periodo ejecutivo podrá presentarse hasta el momento en que se notifique al obligado el acuerdo de enajenación de los bienes embargados o sobre los que se hubiese constituido garantía de cualquier naturaleza y no tendrá efectos suspensivos. No obstante, el órgano de recaudación podrá suspender motivadamente las actuaciones de enajenación de los citados bienes hasta que sea dictado el acuerdo que ponga fin al procedimiento de pago en especie por el órgano competente.

2. Cuando la solicitud no reúna los requisitos o no se acompañen los documentos que se señalan en el apartado anterior, el órgano competente para la tramitación requerirá al solicitante para que en el plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento subsane el defecto o aporte los documentos, con indicación de que, si así no lo hiciera, se tendrá por no presentada la solicitud y se archivará sin más trámite.

Si la solicitud de pago en especie se hubiese presentado en periodo voluntario de ingreso y el plazo para atender el requerimiento de subsanación finalizase con posterioridad al plazo de ingreso en periodo voluntario y aquel no fuese atendido, se iniciará el procedimiento de apremio mediante la notificación de la oportuna providencia de apremio.

Cuando el requerimiento de subsanación haya sido objeto de contestación en plazo por el interesado pero no se hayan subsanado los defectos observados, procederá la denegación de la solicitud de pago en especie.

3. La resolución deberá notificarse en el plazo de seis meses. Transcurrido el plazo sin que se haya notificado la resolución, los interesados podrán considerar desestimada la solicitud a efectos de interponer frente a la denegación presunta el correspondiente recurso o esperar la resolución expresa.

El órgano competente acordará de forma motivada la aceptación o no de los bienes en pago de la deuda.

En el ámbito de competencias del Estado, la resolución deberá ser adoptada por el Director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

4. De dicho acuerdo de aceptación o de denegación, se remitirá copia al Ministerio de Cultura, o al que corresponda en función del tipo del bien, y a la Dirección General del Patrimonio del Estado.

5. Si se dictase acuerdo de aceptación, su eficacia quedará condicionada a la entrega o puesta a disposición de los bienes ofrecidos. De producirse esta en la forma establecida en el acuerdo de aceptación y en el plazo establecido en este reglamento, los efectos extintivos de la deuda se entenderán producidos desde la fecha de la solicitud.

En caso de aceptación del pago en especie, la deuda devengará interés de demora desde la finalización del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta que los bienes hayan sido entregados o puestos a disposición de la Administración con conocimiento de esta, pudiendo afectarse en el acuerdo de aceptación el bien dado en pago a la cancelación de dichos intereses de demora, de ser suficiente el valor del citado bien.

6. Si la resolución dictada fuese denegatoria, las consecuencias serán las siguientes:

a) Si la solicitud fue presentada en periodo voluntario de ingreso, con la notificación del acuerdo denegatorio se iniciará el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

De no producirse el ingreso en dicho plazo, comenzará el periodo ejecutivo y deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

De realizarse el ingreso en dicho plazo, procederá la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del ingreso realizado durante el plazo abierto con la notificación de la denegación. De no realizarse el ingreso, los intereses se liquidarán hasta la fecha de vencimiento de dicho plazo, sin perjuicio de los que puedan devengarse con posterioridad conforme a lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

b) Si la solicitud fue presentada en periodo ejecutivo de ingreso deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de no haberse iniciado con anterioridad.

En conseqüència, la possibilitat que l'objecte de la prestació sigui mitjançant el lliurament de béns, tal com preveu la LPHE, cal entendre-la com possible però excepcional. I des d'aquesta òptica hem d'interpretar l'expressió "*i per la resta de mitjans previstos a les lleis*" de l'article 59 de la LGT, el qual disposa els mitjans d'extinció dels deutes tributaris i que deixa la porta oberta perquè, mitjançant una norma amb rang de llei, es puguin extingir per altres mitjans com per exemple, mitjançant el pagament en espècie.

En aquest sentit cal cridar l'atenció sobre la redacció de l'article 59 de la LGT. Així sobte que la LGT faci servir l'expressió "*podrán extinguirse*" quan, en canvi, en l'àmbit civil es fa servir la fórmula que diu "*se extinguirán*" tal com recull l'article 1156 del Codi Civil Comú. A més, l'apartat 2 de l'article 59 de la LGT admet el pagament parcial, cosa que no es dona en l'àmbit civil on impera el principi d'integritat del pagament.

7. La entrega o puesta a disposición de la Administración de los bienes deberá ser efectuada en el plazo de 10 días contados a partir del siguiente al de la notificación del acuerdo de aceptación de pago en especie, salvo que dicha entrega o puesta a disposición se hubiese realizado en un momento anterior. Del documento justificativo de la recepción en conformidad se remitirá copia al órgano de recaudación.

De no producirse la entrega o puesta a disposición de los bienes en los términos del párrafo anterior, quedará sin efecto el acuerdo de aceptación, con las consecuencias siguientes:

a) Si la solicitud fue presentada en periodo voluntario de ingreso y este ya hubiese transcurrido, se iniciará el periodo ejecutivo al día siguiente de aquel en que finalizó el plazo para la entrega o puesta a disposición, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, exigiéndose el ingreso del principal de la deuda y el recargo del periodo ejecutivo.

Se procederá a la liquidación los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha de fin del plazo para entregar o poner a disposición los bienes, sin perjuicio de los que se devenguen posteriormente en virtud de lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

b) Si la solicitud fue presentada en periodo ejecutivo de ingreso, deberá continuarse el procedimiento de apremio.

8. En lo no previsto en este artículo, los efectos de esta forma de pago serán los establecidos en la legislación civil para la dación en pago."

⁶²⁸ L'article 73 de la LPHE preveu que: "*El pago de las deudas Tributarias podrá efectuarse 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 los términos y condiciones previstos reglamentariamente.*"

Finalment, els articles 60 a 65 de la LGT regulen altres aspectes del pagament del deute tributari com ara: la forma, el moment, el termini, la imputació, la consignació i l'ajornament i el fraccionament, aspectes que estan pensats, fonamentalment, per al pagament en efectiu.

Observem que la LGT ha ampliat notòriament la possibilitat d'efectuar el pagament de deutes tributaris mitjançant el lliurament de béns respecte de la regulació establerta en la LPHE. Això és així pel canvi de denominació que ha fet la llei d'aquest tipus de pagaments. Així, anteriorment, la llei es referia exclusivament als béns del PHE. D'aquesta manera, ja no s'exigeix el requisit que els béns hagin d'estar inscrits en el Registre General de Béns d'Interès Cultural o bé a l'Inventari General de Béns Mobles perquè puguin ser objecte de dació en pagament d'impostos. No obstant això, subsisteix el deure del Ministeri de Cultura, (o òrgan equivalent de les Comunitats Autònomes) de procedir a la valoració i eventual acceptació del bé objecte de la dació en pagament.

Queda doncs, a la legislació de cada impost, la possibilitat de cancel·lar el deute tributari mitjançant el lliurament de béns.

Tanmateix, la regulació anterior venia ordenada pel Reial decret 1684/1990, de 20 de desembre, pel qual s'aprova el Reglament general de recaptació en els seus articles 23 i 29. L'article 23 regulava els mitjans de pagament dels deutes amb la Hisenda Pública. De la redacció d'aquesta disposició s'inferia que la forma normal de pagament era el pagament en efectiu. S'admetia el pagament mitjançant efectes timbrats quan per norma es regulés. En canvi, per al pagament en espècie, establí que ha de ser una norma amb rang de llei la que

prevegi aquesta possibilitat⁶²⁹. Mitjançant l'article 29 es regulava el règim legal per efectuar el pagament dels deutes tributaris mitjançant el lliurament de béns integrants del PHE⁶³⁰. Es exigia la comunicació a la Delegació corresponent de l'Agència Estatal d'Administració Tributària, únicament durant el període voluntari d'ingressos, i acompanyant la sol·licitud de la valoració dels béns i de l'informe sobre l'interès d'acceptar aquesta modalitat de pagament emès pel Ministeri de Cultura. Una vegada l'òrgan competent per resoldre (Director del Departament de Recaptació de l'Agència Estatal d'Administració Tributària) disposava de la sol·licitud amb tots els seus informes i documents preceptius, havia de procedir en un termini de tres mesos a emetre la resolució corresponent⁶³¹. Transcorregut aquest termini sense resolució expressa s'entenia desestimada la sol·licitud. En cas d'acord positiu, els efectes alliberadors del pagament s'entenen des de la data de lliurament dels béns. Recordem que la perfecció de la dació en pagament no es produeix fins que no es dona la translació de domini dels béns. I això és així perquè en ser un acord de voluntats, és necessària l'acceptació final per part del subjecte obligat al pagament de realitzar el lliurament de béns en lloc de pagar en efectiu el deute tributari.

Posteriorment, i mitjançant el RD 448/1995 de 24 de març es va introduir un nou apartat a la redacció de l'esmentat article 29 per puntualitzar que les

⁶²⁹ Art 23.3 del RD 1684/1990:

“3. Sólo podrá admitirse el pago en especie cuando así se disponga por ley”

⁶³⁰ Art 29.1 del RD 1684/1990:

“Serán admitidos para pago de deudas a la Hacienda Pública bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español en los casos establecidos en las leyes”.

⁶³¹ En realitat, si els béns no han estat valorats, es paralitzarà el procediment, sense perjudici de la meritació dels interessos de demora fins al moment de lliurament dels mateixos a l'Administració. (SAN de 21 de juny de 2001)

referències a òrgans de l'Estat, s'entendran en els seus equivalents de les Comunitats Autònomes per al cas dels tributs cedits.

Actualment, la regulació reglamentària la trobem en l'article 40 del Reial Decret 939/2005, de 29 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament General de Recaptació (BOE de 2 de setembre). Les novetats que introdueix aquesta disposició respecte a l'anterior Reglament de 1990 són les que exposem a continuació.

En primer lloc, fa una regulació detallada del contingut de la sol·licitud de pagament en espècie i de la documentació que ha d'acompanyar la mateixa (valoració dels béns i informe sobre l'interès d'acceptar aquesta forma de pagament) emesos ambdós o bé pel Ministeri de Cultura, o bé per l'òrgan que prevegi la norma que autoritzi el pagament en espècie. Això és així per la possibilitat d'acceptar en pagament de deutes amb les administracions públiques béns que no necessàriament siguin de PHE, amb la qual cosa seria lògic que aquests documents siguin emesos per òrgans no dependents del Ministeri de Cultura. En el cas que la sol·licitud no reunís els requisits establerts, es requerirà al sol·licitant que l'esmeni en el termini de deu dies, sota pena de considerar no presentada la sol·licitud, arxivant-se sense més tràmit.

En segon lloc, fa una previsió sobre el càmput de l'interès de demora que correspongui pel fet de satisfer el pagament en un instant temporal posterior al ordinari del pagament de deutes tributaris. D'aquesta manera, s'hauran computar els interessos de demora des de la data de finalització del període voluntari d'ingrés fins a la posada a disposició dels béns a l'Administració.

En tercer lloc, i com a innovació més destacable, introdueix la possibilitat de

presentar la sol·licitud de pagament mitjançant béns del PHE tant en període voluntari d'ingrés com en període executiu. Això sí, en el cas de trobar-se el deute en període executiu, la sol·licitud s'ha de presentar sempre en un moment anterior a l'acord d'alienació dels béns embargats. Mentre la sol·licitud presentada en període voluntari té efectes suspensius automàtics, en el cas de la sol·licitud presentada en període executiu no interromp de forma automàtica el procediment de constrenyiment, sense perjudici que l'òrgan competent de recaptació ho acordi de forma motivada.

Finalment, es regula quins són els efectes d'una resolució estimatòria o desestimària la qual s'haurà de notificar en el termini de sis mesos. Aquest termini de sis mesos és coherent amb els terminis que preveu l'article 104.1 de la Llei 58/2003, General Tributària on es regulen els terminis per als procediments tributaris.

En previsió de la complexitat que pugui adquirir la figura de la dació en pagament en l'àmbit tributari, i com a mesura de prevenció per intentar evitar les possibles llacunes normatives, l'últim apartat d'aquest article 40 del Reglament de recaptació introdueix una mena de clàusula de tancament per a remetre a la legislació civil en tot allò no previst per aquest article⁶³².

⁶³² L'últim incís de l'article 40 del RD 939/2005 disposa que "*En lo no previsto en este artículo, los efectos de esta forma de pago serán los establecidos en la legislación civil para la dación en pago.*"

3.4 La dació en pagament en la Llei del Patrimoni Històric Espanyol.

Ja hem vist com en l'àmbit de la regulació tributària, l'article 59 de la LGT disposa quins són els mitjans d'extinció dels deutes tributaris i on es deixa la porta oberta per a què, mitjançant una llei, es puguin extingir per altres mitjans com per exemple, amb el pagament en espècie. En aquest sentit l'article 60.2 de la LGT estableix que *“Podrá admitirse el pago en especie de la deuda tributaria en período voluntario o ejecutivo cuando una ley lo disponga expresamente y en los términos y condiciones que se prevean reglamentariamente.”* És, per tant, la regulació de cada impost, la que oferirà, si s'escau, la possibilitat de cancel·lar el deute tributari mitjançant l'entrega de béns. D'altra banda, com hem tingut ocasió de veure, res no impedeix que altres normes que, en principi no són reguladores de Dret Tributari, contemplin aquesta possibilitat. I aquesta circumstància es dona, precisament, en la LPHE i en les lleis equivalents de les Comunitats Autònomes.

La regulació actual del pagament mitjançant béns del PHE està avalada doncs per la redacció de l'article 60.2 de la LGT. Aquest precepte estableix la possibilitat que els deutes tributaris, ja es trobin en període voluntari o en període executiu, es puguin satisfer mitjançant la modalitat d'extinció de deutes de pagament en espècie, condicionat igualment a que una norma amb rang de llei habiliti expressament per això⁶³³.

⁶³³ Art 60.2 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributaria:
“Podrá admitirse el pago en especie de la deuda tributaria en período voluntario o ejecutivo cuando una ley lo disponga expresamente y en los términos y condiciones que se prevean reglamentariamente.”

l és precisament una norma amb rang de llei la LPHE. Es dona la circumstància, però, que no es tracta d'una llei tributària. Per tant, es produeix la paradoxa que una llei no tributària està fixant ni més ni menys que una forma d'extinció de deutes tributaris. Aquest precepte com hem esmentat anteriorment és l'article 73 de la LPHE que preveu el pagament dels deutes tributaris mitjançant l'entrega de béns que formin part del Patrimoni Històric espanyol "*que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General*", i en els termes i condicions previstos reglamentàriament. Aquest desenvolupament reglamentari tant afecta al desenvolupament de la mateixa LPHE com a l'esmentat anteriorment Reglament General de Recaptació.

En aquest sentit, l'article 65 del Reial Decret 111/1986, de 10 de gener, de desenvolupament parcial de la Llei 16/1985, de 25 de juny, del Patrimoni Històric espanyol⁶³⁴ disposa que el procediment per al pagament de l'Impost sobre successions, l'Impost sobre el Patrimoni i l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques, amb béns del PHE inscrits al registre corresponent. Crida l'atenció el fet que el reglament esmenti de forma taxada els impostos susceptibles de pagament amb aquesta modalitat. És especialment curiós que esmenti l'impost sobre successions i, en canvi, ometi el de donacions quan ambdues figures tributàries estan regulades per la mateixa llei. Finalment es preveu que, en el cas de tributs cedits, les referències a òrgans de l'Administració de l'Estat caldrà entendre-les referides als òrgans equivalents de les Comunitats Autònomes.

⁶³⁴ BOE de 28 de gener de 1986.

En conclusió, la figura de la dació en pagament adquireix en la fiscalitat del Patrimoni Històric un protagonisme especial. Es podria dir que és l'aspecte més característic de la seva fiscalitat, si més no, el més singular. Però, tot i suposar una excepció en el nostre sistema tributari, no comporta cap disfunció en els principis tributaris ni tampoc en les finalitats tributàries en relació a la política sobre el Patrimoni Històric.

4. La regulació de les mesures fiscals en les lleis del Patrimoni Històric de les Comunitats Autònomes.

El punt de partida per a tractar la capacitat de les Comunitats Autònomes en la regulació sobre el Patrimoni Històric l'hem d'anar a buscar en la problemàtica sobre el repartiment competencial entre l'Estat i les Comunitats Autònomes en aquesta matèria i, especialment, en la seva competència legislativa.

Ja hem tingut ocasió de veure en un punt anterior com la distribució de competències entre l'Estat i les Comunitats Autònomes giren entorn a l'abast dels articles de la Constitució 149.1.28 per l'Estat, i 148.1.17 i 149.2, per les Comunitats Autònomes, sense perjudici d'allò disposat a l'article 149.1.1r pel qual l'Estat ha de garantir les condicions bàsiques en la igualtat de tots els espanyols en l'exercici dels seus drets i deures constitucionals. Hem constatat també com aquest no és un equilibri senzill que, tot i així, s'ha vingut a tancar la Sentència del Tribunal Constitucional 17/1991, de 31 de gener, anteriorment analitzada. Com a resultat de tot aquest entramat constitucional, juntament amb la regulació dels respectius estatus d'autonomia, emergeixen les competències de les Comunitats Autònomes entre les que trobem també les competències legislatives tant fiscals com en la regulació sobre el Patrimoni Històric.

Del resultat d'aquest exercici legislatiu per part de les Comunitats Autònomes s'aprecien diferències, ja no entre la regulació de les Comunitats Autònomes entre sí, sinó entre aquestes i la regulació de la LPHE. De fet, i tal com afirma BARRERO RODRÍGUEZ, les Comunitats Autònomes han legislat en moltes

ocasions, “como si su competencia en la materia fuese plena”⁶³⁵. Aquesta diversitat de solucions aportades per les respectives normes de les Comunitats Autònomes⁶³⁶ posen, en algunes ocasions, en conflicte la competència estatal de l'article 149.1.1r de la Constitució. Tal com expressa encertadament ALEGRE AVILA estem davant d'un “ordenamiento, el de los bienes históricos, caótico”⁶³⁷.

Tot i així, si ens centrem en aquest apartat únicament en la regulació sobre la matèria de foment i fiscalitat s'observen unes notes comuns en totes les lleis de protecció del Patrimoni Històric de les Comunitats Autònomes. Així, es freqüent trobar un apartat dedicat en exclusiva a les mesures de foment entre les que s'inclou el pagament de deutes tributaris mitjançant la dació en pagament de béns del Patrimoni Històric, així com una referència als beneficis fiscals reconeguts sobre els mateixos. A continuació presentarem un repàs a vol

⁶³⁵ BARRERO RODRIGUEZ, C.: “Las contradicciones entre la Ley estatal y las Leyes autonómicas en materia de Patrimonio Histórico y Cultural: sus posibles soluciones en vía normativa”, *Patrimonio Cultural y Derecho*, núm. 13, 2009, p. 36.

⁶³⁶ Ley 3/2013 de 18 de juny del Patrimonio Histórico de la Comunidad de Madrid (BOCM núm. 156 de 3 de juny de 2013); Ley 14/2007, de 26 de noviembre de Patrimonio Histórico de Andalucía BOJA núm. 248, de 19 de diciembre de 2007; Llei 9/1993, de 30 de setembre, de Patrimoni Cultural (DO. Generalitat de Catalunya 11 octubre 1993, núm. 1807); Ley 4/1998, de 11 de junio del Patrimonio Cultural de Comunidad Valenciana (DO. Generalitat Valenciana 18 junio 1998, núm. 3267); Ley 3/1999, de 10 de marzo de Patrimonio Cultural de Aragón (BO. Aragón 29 marzo 1999, núm. 36); Ley 12/1998, de 21 de diciembre, de Patrimonio Histórico de Illes Balears (BO. Illes Balears 29 diciembre 1998, núm. 165); Ley 7/2004, de 18 de octubre, de Patrimonio Cultural, Histórico y Artístico de La Rioja (BO. La Rioja 23 octubre 2004, núm. 136); Ley 7/1990, de 3 de julio del Patrimonio Cultural del País Vasco (BO. País Vasco 6 agosto 1990, núm. 157); Ley 11/1998, de 13 de octubre, de Patrimonio Cultural de Cantabria (BOE núm. 10 Martes 12 enero 1999); Ley Foral 14/2005, de 22 de noviembre, del Patrimonio Cultural de Navarra (BON núm 141 25 de noviembre de 2005); Ley 8/1995, de 30 de octubre, del Patrimonio Cultural de Galicia (DOG de 8 de noviembre de 1995); Ley 12/2002, de 11 de julio, de Patrimonio Cultural de Castilla y León (BOE núm. 183 de 1 agosto 2002); Ley 2/1999, de 29 de marzo, de Patrimonio Histórico y Cultural de Extremadura (DOE núm. 59 de 22 Mayo de 1999); Ley 4/1990, de 30 de mayo, del Patrimonio Histórico de Castilla-La Mancha (BOE núm. 221 de 14 septiembre de 1990); Ley 4/2007, de 16 de marzo, de Patrimonio Cultural de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia (Boletín Oficial de la Región de Murcia núm. 83 de 12 de abril de 2007); Ley 4/1999, de 15 de marzo, de Patrimonio Histórico de Canarias (BOC núm. 36 de 24 de marzo de 1999); Ley del Principado de Asturias 1/2001, de 6 de marzo, de Patrimonio Cultural (Boletín Oficial del Principado de Asturias de 30 de noviembre de 2001).

⁶³⁷ ALEGRE AVILA, JM.: “Patrimonio Histórico, cultura y Estado Autonomico”, *Patrimonio Cultural y Derecho*, nº 5, 2001, p. 164.

d'ocell la regulació d'aquests aspectes fiscals en les diferents lleis autonòmiques.

Madrid

La Llei 3/2013, de 18 de juny del Patrimoni Històric de Madrid regula les mesures de foment en els articles 34 a 37. A l'article 34 es relacionen les mesures de foment, les quals podran ser: les subvencions; l'assessorament i assistència tècnica; els beneficis fiscals; la dació en pagament d'impostos i, finalment, l'1 per cent cultural. Al mateix temps es condiciona l'obtenció d'aquestes mesures de foment al compliment del deure de conservació. L'article 35 s'especifica que *“Los titulares de derechos sobre Bienes de Interés Cultural y de Interés Patrimonial y las personas que donen bienes del patrimonio histórico a la Comunidad de Madrid disfrutarán de los beneficios fiscales que, en el ámbito de las respectivas competencias, determinen la legislación del Estado, la legislación de la Comunidad de Madrid y las ordenanzas locales.”* D'aquesta forma es fa extensiu a aquest tipus de béns els beneficis fiscals que estableixi l'Estat o l'administració local per als béns del Patrimoni Històric Espanyol. Nogensmenys queda matisat pel fet que estarà subjecte a que cada administració, en exercici de les seves competències, així ho especifiqui.

Quant a la possibilitat de saldar deutes tributaris amb la dació en pagament d'aquests béns l'article 36 disposa que *“1. Los propietarios de Bienes de Interés Cultural o de Interés Patrimonial podrán solicitar a la Comunidad de Madrid la admisión de la cesión en propiedad de los mencionados bienes en pago de sus deudas con la Administración. La aceptación de dicha cesión*

corresponde a la Consejería de Hacienda, previo informe de la Consejería competente en materia de Patrimonio Histórico 2. La valoración de estos bienes se llevará a cabo por los órganos competentes.” Veiem com, no només es contempla el pagament de deutes tributaris sinó també “*en pago de sus deudas con la Administración*”, cal entendre que s’està referint als deutes amb l’administració autonòmica. No deixa de ser aquest redactat contradictori amb el de l’article 34 el qual només contempla com a mesura de foment la “*dación en pago de impuestos*” mentre l’article 36 sembla ampliar aquesta possibilitat a “*las deudas con la Administración autonómica*”, la qual cosa inclou tot tipus de deutes més enllà dels merament tributaris.

Andalusia

La Llei 14/2007, de 26 de novembre de Patrimoni Històric d’Andalusia dictada en exercici de les competències previstes en el seu estatut d’autonomia⁶³⁸, regula les mesures de foment en el Títol X, en els articles 84 a 91. Dintre d’aquest títol es contempla la dació en pagament de deutes amb béns del Patrimoni Històric en l’article 85: “*1. Los bienes integrantes del Patrimonio Histórico podrán aplicarse para el pago de todo tipo de deudas existentes con la Administración de la Junta de Andalucía. 2. La adjudicación de bienes a que hace referencia el apartado anterior se realizará con arreglo a lo previsto en la Ley 4/1986, de 5 de mayo, del Patrimonio de la Comunidad Autónoma de Andalucía, con la salvedad de que deberá ir precedida de un informe sobre el interés patrimonial de los bienes a ceder por parte de la Consejería competente*

⁶³⁸ L’Estatut d’Autonomia d’Andalusia (publicat en el BOE núm. 68 de 20.3.2007) disposa en el seu article 37.1.18, dins dels principis rectors dels poders públics autonòmics, que aquests haraun de vetllar per: “*La conservación y puesta en valor del patrimonio cultural, histórico y artístico de Andalucía, especialmente del flamenco.*”

en materia de patrimonio histórico y del informe favorable de la Comisión Andaluza de Bienes Culturales que resulte competente en razón de la materia.

3. *El sistema de pago establecido en este artículo será de aplicación a las deudas por tributos cedidos por el Estado a la Comunidad Autónoma de Andalucía en los términos previstos en la normativa estatal reguladora de los impuestos o, en su caso, en la normativa que pudiera dictar la Comunidad Autónoma en ejercicio de la competencia que tenga atribuida.*” De manera que la solució adoptada per la norma andalusa segueix un patró similar al de la norma madrilenya. Nogensmenys, a diferència d'aquella no trobem en la regulació de la Comunitat Autònoma d'Andalusia cap referència a l'aplicació de beneficis fiscals sobre els béns del Patrimoni Històric andalús, per la qual cosa cal entendre que no s'estableixi un règim diferent per a saldar deutes tributaris i no tributaris pels béns del Patrimoni Històric andalús.

València

La Llei 4/1998, de 11 de juny del Patrimoni Cultural de la Comunitat Valenciana regula les mesures de foment en els articles 87 a 96. La llei valenciana estableix la possibilitat d'establir els beneficis fiscals sobre els seus béns del Patrimoni Històric en l'article 95: “1. *Los titulares de bienes integrantes del patrimonio cultural valenciano gozarán de los beneficios fiscales que, en el ámbito de sus respectivas competencias, establezcan el Estado, la Generalitat y las entidades locales.*” Cal entendre que aquests beneficis fiscals no són automàtics sinó que resten condicionats a que cada administració territorial ho contempli expressament en la normativa tributària de la seva respectiva competència. Per tant, cal preguntar-se del sentit pràctic d'aquest article 95.1

quan es tracta només d'una declaració d'intencions. D'altra banda afegeix que:

“2. La Generalitat Valenciana, en compensación a las cargas y limitaciones que se imponen a los titulares o poseedores de los bienes integrantes del patrimonio cultural valenciano, y como incentivo a la participación social en las tareas de conservación y enriquecimiento del mismo, establecerá, en la medida de su capacidad normativa en materia tributaria, las exenciones y bonificaciones fiscales que mejor garanticen el cumplimiento de los fines de esta Ley.” Aquest redactat sembla més un preàmbul d'una llei que d'una disposició normativa, ja que ens està justificant l'aplicació d'uns possibles beneficis fiscals (que necessàriament s'hauran de dictar en la respectiva normativa tributària) en compensació de les càrregues que han de suportar els posseïdors o titulars del béns, argumentació que d'altra banda ja trobem igualment en l'article 69.1 de la LPHE⁶³⁹. Finalment aquest article afegeix una condició per a gaudir d'ajuts a entitats locals en els termes següent: *“3. La Conselleria de Cultura, Educación y Ciencia y las Diputaciones Provinciales, en los concursos de ayudas a las entidades locales para obras de conservación y rehabilitación del patrimonio cultural, establecerá la preferencia de aquellas que dispongan de un Catálogo de Bienes y Espacios Protegidos de ámbito municipal, aprobado al menos provisionalmente, así como de las que acrediten el establecimiento en sus Ordenanzas fiscales de las exenciones en el pago de los tributos locales previstas en el artículo 69.3 de la Ley del Patrimonio*

⁶³⁹ L'article 69 de la LPHE disposa que *“Como fomento al cumplimiento de los deberes y en compensación a las cargas que en esta Ley se imponen a los titulares o poseedores de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, además de las exenciones fiscales previstas en las disposiciones reguladoras de la Contribución Territorial Urbana y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, se establecen los beneficios fiscales fijados en los artículos siguientes.”*

Histórico Español y de cuantas otras exenciones y bonificaciones fiscales se prevean legalmente.”

Finalment, i dins de les mesures de foment es contempla també el pagament de deutes amb la Hisenda Pública amb béns culturals en l'article 96: “1. Las personas, físicas o jurídicas, propietarias de bienes inscritos en el Inventario General del Patrimonio Cultural Valenciano, o respecto de los que se haya iniciado expediente para su inscripción, que fueren deudoras de la Hacienda de la Generalitat por cualquier título, incluida la imposición de las sanciones previstas en esta Ley, podrán hacer pago, total o parcial, de sus deudas mediante la dación de tales bienes. Tratándose de tributos cedidos por el Estado, se estará a lo dispuesto en la normativa estatal. 2. La dación en pago se hará previa oferta del interesado a la Conselleria de Economía, Hacienda y Administración Pública, formulada por escrito, indicando el código de identificación del bien en el Inventario y el valor por el que se ofrece. Tratándose de deudas tributarias, la oferta determinará la suspensión del procedimiento recaudatorio, pero la deuda no dejará de devengar los intereses que legalmente correspondan cuando la oferta se haga una vez vencido el período de pago voluntario. 3. La Conselleria de Economía, Hacienda y Administración Pública, previo el informe de la Conselleria de Cultura, Educación y Ciencia, que tendrá carácter vinculante y se emitirá oída la Junta de Valoración de Bienes del Patrimonio Cultural Valenciano, resolverá en el plazo de dos meses sobre la aceptación de la dación en pago ofrecida. 4. Aceptada la entrega del bien en pago de la deuda, se estará en cuanto a su destino, tratándose de inmuebles, a lo previsto en el artículo 90 de esta Ley. 5. La denegación de la cesión o el transcurso del plazo establecido para resolver,

que tendrá efectos desestimatorios, determinará la reanudación del procedimiento recaudatorio.” Cal destacar el nivell de detall amb què regula aquest aspecte la llei valenciana, més propi d'un reglament que d'una llei. Cal dir, en primer lloc, aquest precepte confirma l'amplitud que ha anat tenir aquesta forma d'extinció de deutes. Ja no només parlem de deutes tributaris, com fa l'article 73 de la LPHE, sinó que de les *“que fueren deudoras de la Hacienda de la Generalitat por cualquier título, incluida la imposición de las sanciones”*⁶⁴⁰. Per altra banda, tampoc és neutral la previsió de pagament “total o parcial” de deutes, de manera que reconeix explícitament que la dació en pagament no ho és en contraprestació del total deute. No estem davant d'una dació que substitueixi l'obligació inicial, sinó que aquesta obligació original continua existint en la mesura que el valor del bé entregat no arribi a cobrir tot el deute⁶⁴¹.

Catalunya

La Llei 9/1993, de 30 de setembre, de Patrimoni Cultural de la Generalitat de Catalunya regula les mesures de foment en els articles 54 a 66⁶⁴². Dintre d'aquestes mesures es regula la dació en pagament en l'article 58: *“Els propietaris de béns integrants del patrimoni cultural poden sol·licitar a l'Administració de la Generalitat i a l'Administració local l'admissió de la cessió*

⁶⁴⁰ Cal recordar que l'article 58.3 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària estableix que dins el deute tributari *“Las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el título IV de esta Ley no formarán parte de la deuda tributaria, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el capítulo V del título III de esta Ley”*, per la qual cosa té sentit que la llei andalusa precisi que les sanciona també tindran la consideració de deutes davant l'Administració a efectes d'acceptar la dació en pagament.

⁶⁴¹ Dins del Capítol IV d'aquest treball tindrem ocasió d'exposar amb més profunditat la naturalesa jurídica de la dació en pagament.

⁶⁴² Publicada al DOGC núm. 1807 de 11.11.1993.

en propietat dels esmentats béns en pagament de llurs deutes. L'acceptació de la cessió correspon respectivament al Departament d'Economia i Finances, amb l'informe previ del Departament de Cultura, i al ple de la corporació corresponent". En aquest punt hem de destacar dos aspectes. D'una banda, la llei parla de béns del patrimoni cultural, expressió més àmplia que la de béns del Patrimoni Històric. I, d'altra banda, inclou a l'administració local com a administració davant la qual es poden cancel·lar els deutes. Observem com, igual que en les lleis valenciana, andalusa o madrilenya es refereix en genèric a tots els deutes amb la Hisenda Pública i no únicament els tributaris com així ho fa la LPHE.

Quant als beneficis fiscals regulats a l'article 59, el Tribunal Constitucional va declarar inconstitucional i nul l'incís segon de l'apartat segon mitjançant la STC núm. 184/2011 de 23 novembre. Aquest article, en la seva redacció original deia que "1 Els propietaris i els titulars de drets sobre béns culturals d'interès nacional i sobre béns culturals catalogats gaudeixen dels beneficis fiscals que, en l'àmbit de les competències respectives, determinen la legislació de l'Estat, la legislació de la Generalitat i les ordenances locals. 2 Els béns culturals d'interès nacional estan exempts de l'impost sobre béns immobles, en els termes fixats per la Llei de l'Estat 39/1988, del 28 de desembre, de regulació de les hisendes locals. Les obres que tenen per finalitat la conservació, la millora o la rehabilitació de monuments declarats d'interès nacional gaudeixen també d'exempció de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres. Aquestes exempcions no donen lloc a la compensació amb càrrec als pressupostos de la Generalitat en favor dels ajuntaments.." D'acord amb la STC abans esmentada, en el seu FJ4 afirma que "Es indudable pues que la competencia para regular

el sistema tributario local y, por tanto los tributos locales propios, entre los que se encuentra el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, corresponde al Estado” de manera que l'incís segon de l'article 59.2 va ser declarat nul.

Aragó

La Llei 3/1999, de 10 de març de Patrimoni Cultural d'Aragó regula les mesures financeres en els articles 88 a 100. De la regulació aragonesa destaquem, en primer lloc, l'article 97 es refereix als beneficis fiscals que podran gaudir els béns del Patrimoni Cultural Aragonés. Aquest precepte pretén equiparar els beneficis fiscals d'aquests béns amb els béns del Patrimoni Històric Espanyol. La seva redacció diu que: *“Los beneficios fiscales concedidos sobre los tributos estatales y locales por consideración del Patrimonio Histórico Español serán aplicables en relación con los bienes del Patrimonio Cultural Aragonés que figuren inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o en el Censo General de Bienes Muebles dependientes de la Administración general del Estado, siempre que cumplan los requisitos establecidos en la legislación estatal. En ningún caso procederá compensación por estos beneficios con cargo a los Presupuestos de la Comunidad Autónoma.”* Hem de pensar, en primer lloc, que la llei autonòmica no pot imposar beneficis fiscals sobre tributs la competència dels quals és estatal, de manera que la redacció de la norma sobre l'equiparació dels béns del Patrimoni Històric aragonès amb els béns del Patrimoni Històric espanyol no passa de ser una mera declaració d'intencions, un *desideràtum* del legislador autonòmic. Aquest fet es posa de manifest quan el mateix precepte ens diu *“siempre que cumplan los requisitos establecidos en*

la legislación estatal”, la qual cosa ens porta a pensar si era veritablement imprescindible la redacció de l'article en aquests termes.

Pel que fa als beneficis fiscals dels tributs locals, a l'igual que la llei catalana, també preveu que aquestes puguin establir exempcions en el pagament en la tramitació de llicències en l'article 98: “1. *En los Conjuntos Históricos, para la instalación o apertura de empresas artesanas y para los proyectos de obras de conservación o rehabilitación, los municipios podrán establecer la exención del pago de la tasa por prestación de servicios en la tramitación de licencias. 2. La Administración de la Comunidad Autónoma podrá suscribir convenios de colaboración con los municipios para compensar parcialmente el importe dejado de recaudar por las tasas*”.

L'antic article 99 d'aquesta llei, en la seva redacció original regulava els beneficis fiscals en l'impost sobre successions i donacions però aquest precepte va ser derogat per la Llei aragonesa 26/2003 de 30 de desembre.

Quant al pagament en espècie, regulat a l'article 100, es preveu la cancel·lació de deutes (cal entendre que no únicament tributàries al no especificar-se expressament) tant amb l'administració autonòmica com amb l'administració local: “1. *Los propietarios de bienes integrados en el Patrimonio Cultural Aragonés podrán solicitar su cesión en propiedad, en pago de deudas contraídas con alguna de las Administraciones locales aragonesas o con la Administración de la Comunidad Autónoma de Aragón. 2. La aceptación de esta forma de pago corresponderá al Pleno de la corporación local afectada o al titular del Departamento responsable de la Hacienda en el Gobierno de Aragón, previo informe del Departamento responsable de Patrimonio Cultural, según sea el origen de la deuda a satisfacer*”.

Illes Balears

La Llei 12/1998, de 21 de desembre de Patrimoni Històric de les Illes Balears també regula les mesures de foment en els seus articles 80 a 90. Pel que fa als beneficis fiscals, si bé la llei balear també utilitza un redactat que bé podria ser un preàmbul d'una llei tributària pel seu escàs contingut d'aplicació pràctica i, en canvi, abundant contingut de declaracions d'intencions, també ho trobem combinat amb regulacions específiques de beneficis fiscals concrets que no s'observen en altres regulacions autonòmiques. Així, veiem com pel que fa a les declaracions d'intencions aquestes les trobem en la primera part de l'article 86 en el qual ens diu que: *"1. Los propietarios y titulares de derechos de bienes de interés cultural o catalogados disfrutarán de los beneficios fiscales que determine la legislación del Estado, la legislación de las Illes Balears y la normativa de las entidades locales"*. I, seguint en aquesta línia de declaració d'intencions la part final de l'article insta a les administracions locals a promoure una fiscalitat favorable a aquests béns, la qual cosa cal hem de valorar positivament ja que no interfereix en l'autonomia fiscal de l'administració local, com sí hem vist que succeeix en el cas de l'Aragó o Catalunya on, ja hem vist, va provocar un conflicte constitucional que es va saldar amb la prohibició d'intromissió de l'administració autonòmica en competències sobre la local: Així, la redacció de l'article 86 diu que *"El Gobierno de las Illes Balears y los consejos insulares promoverán una política destinada a las entidades locales, para que otorguen un tratamiento fiscal más favorable a los propietarios de bienes inmuebles de interés cultural y catalogados"*. Per tant, no estem davant d'un precepte d'aplicació directa sinó que aquest es limita a instar els Governos locals i autonòmics a legislar en aquest sentit, de manera que els beneficis

fiscals no tindran efectes pràctics entretant aquests governs no legislin en aquest sentit.

Nogensmenys, a la norma també trobem concrecions pel que fa als beneficis fiscals. Entre aquestes concrecions cal destacar, en primer lloc, els beneficis fiscals per a la rehabilitació d'habitatges regulat a l'article 85 el qual reconeix que *“Las ayudas mencionadas en los artículos anteriores serán compatibles con los beneficios fiscales establecidos para la rehabilitación de viviendas.”* I, en segon lloc, al segon incís de l'article 86 es reconeix un benefici fiscal en el cànon sobre l'aigua, de manera que veiem com, en aquest cas, la llei del patrimoni actua com a una veritable llei tributària ja que esmena un article de la Llei de les Illes Balears 9/1991, de 27 de novembre al disposar que: *“Los propietarios de jardines históricos tendrán una reducción del 75% de la cuota del canon de saneamiento de aguas, regulado por la Ley de las Illes Balears 9/1991, de 27 de noviembre.”*

Finalment, i pel que fa a la possibilitat d'efectuar la dació en pagament, l'article 87 disposa que *“Los propietarios de los bienes integrantes del patrimonio histórico podrán convenir con las administraciones públicas competentes la cesión en propiedad de estos bienes como pago de sus deudas, de acuerdo con la legislación aplicable y después del informe de la Comisión de Valoración del Patrimonio Histórico. 2. La entrega en propiedad de bienes culturales podrá también convenirse en favor de las entidades locales como sustitución de las cesiones y otras cargas de obligado cumplimiento, derivadas de la ejecución de las legislación urbanística, siempre que garanticen la satisfacción de los beneficios que al interés general reporten estas cesiones”* on es repeteix la idea contemplada en moltes legislacions autonòmiques d'exercir la dació en

pagament per a qualsevol tipus de deutes amb la Hisenda Pública, ampliant novament les previsions de la llei estatal.

La Rioja

La Llei 7/2004, de 18 d'octubre de Patrimoni Cultural, Històric i Artístic de La Rioja regula les mesures de foment en els articles 76 a 85. A l'article 77, seguint el patró de les declaracions d'intencions més que un patró dispositiu tal com fan altres Comunitats Autònomes, manifesta que els beneficis fiscals han de servir per aconseguir les finalitats de la llei, s'entén que aquestes finalitats són les de la garantia de conservació i enriquiment del mateix: *“Las Administraciones Públicas establecerán las subvenciones, beneficios fiscales y demás medidas de fomento que se estimen precisas para contribuir a conseguir las finalidades previstas en esta Ley”*. I a continuació afirma que *“Las Administraciones Públicas promoverán políticas públicas destinadas a otorgar un tratamiento fiscal más favorable a los titulares de todo tipo de bienes pertenecientes al patrimonio cultural, histórico y artístico de La Rioja, con especial incidencia en los bienes declarados.”* I en coherència amb manament el tercer punt d'aquest article 79 estableix una sèrie de beneficis fiscals concrets però, en aquest cas, únicament referits als béns del patrimoni de l'Església Catòlica: *“Se encuentran exentas del pago del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, las obras e intervenciones que se realicen en bienes de titularidad de la Santa Sede, Conferencia Episcopal, Diócesis, Parroquias y otras circunscripciones territoriales, Órdenes y Congregaciones Religiosas, Institutos de Vida Consagrada y sus provincias y sus casas, de conformidad con el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa*

Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979.” Crida l’atenció que la concreció dels beneficis fiscals estiguin referits únicament al béns de l’Església Catòlica i no a la totalitat dels béns, independentment del seu titular, tal com proclama l’article 46 de la Constitució “*qualsevol que sigui el seu règim jurídic i la seva titularitat*”, la qual cosa sembla censurable.

L’article 80 preveu, de la mateixa forma que altres lleis autonòmiques, el pagament de qualsevol deute amb la hisenda autonòmica amb béns, no només històrics sinó també artístics i culturals: “1. *Las personas físicas o jurídicas, propietarias de bienes pertenecientes al patrimonio cultural, histórico y artístico de La Rioja, cualquiera que sea su régimen de protección, podrán solicitar a la Comunidad Autónoma de La Rioja la admisión de la cesión en propiedad de los mencionados bienes, en pago total o parcial de deudas de cualquier naturaleza contraídas con la Administración autonómica. (...) 2. También será admisible la entrega en propiedad de bienes pertenecientes al patrimonio cultural, histórico y artístico de La Rioja, como pago de cualquier tipo de impuestos. En estos supuestos, la dación en pago se llevará a efecto a través del régimen previsto en la legislación propia de cada impuesto.*” La norma riojana segueix el patró d’ampliar al màxim els supòsits de dació en pagament. En primer lloc, pel que fa als tipus de béns que poden ser objecte de la mateixa al incloure, no únicament els béns del Patrimoni Històric sinó també tots els béns culturals i artístics, la qual cosa amplia substancialment l’àmbit objectiu. En segon lloc, s’accepta en aquest cas com a pagament de deutes “de qualsevol naturalesa” i pel pagament parcial o total. Nogensmenys, quan la dació en pagament faci referència als deutes tributaris, aquesta es remetrà a la regulació que de cada tribut es faci.

País Basc

La Llei 7/1990, de 3 de juliol del Patrimoni Cultural del País Basc regula les mesures de foment en els articles 102 a 107. En primer lloc, i tenint en compte el règim foral del País Basc la llei l'article 104 fa una referència a les normes pròpies: *“Los titulares o poseedores de bienes culturales calificados e inventariados gozarán de los beneficios fiscales que al efecto determinen las leyes armonizadoras aprobadas en desarrollo de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, las normas forales de los territorios históricos y las ordenanzas de los municipios respectivos.”* La norma cultural no entra, doncs, a establir la concreció dels beneficis fiscals deixant la seva regulació per a la llei fiscal corresponent a cada administració territorial foral.

Quan a la figura de la dació en pagament, la norma basca és força més restrictiva que la d'altres Comunitats Autònomes i, inclús la de l'Estat. Així a l'article 105 només es contempla aquesta via per a compensar deutes derivats de sancions, deixant de banda el pagament de deutes tributaris i, fins i tot, la resta d'obligacions amb la Hisenda Pública autonòmica: *“Los propietarios de bienes culturales podrán convenir con la Administración la entrega en propiedad de dichos bienes en compensación de sus deudas de carácter sancionador, previo informe pericial del Centro de Patrimonio Cultural Vasco.”*

En canvi, en el cas de l'administració local, únicament es preveu la possibilitat de la dació com a contrapartida de les càrregues previstes en la legislació urbanística, tal com regula l'epígraf segon de l'article 105: *“La entrega en propiedad de bienes culturales podrá también convenirse en favor de los Ayuntamientos como sustitución de las cesiones y otras cargas de obligado cumplimiento derivadas de la ejecución de la legislación urbanística, siempre*

que garanticen la satisfacció de los beneficios que al interés general reportan estas cesiones.”

Cantabria

Les mesures de foment del Patrimoni Històric estan regulades en els articles 122 a 127 de la Llei 11/1998, de 13 d'octubre de Patrimoni Cultural de Cantàbria. La llei càntabra és molt breu quan als beneficis fiscals i la dació en pagament de manera que, per exemple, en matèria de beneficis fiscals regulats a l'article 126 es limita a fer una remissió a legislació corresponent: *“Los bienes declarados de Interés Cultural y de Interés Local gozarán de los beneficios fiscales que establezca la legislación correspondiente.”* I pel que fa a la possibilitat de dació en pagament l'article 125 únicament admet aquesta possibilitat per l'impost de successions i donacions i sota les premisses de la regulació estatal: *“El pago de tributos con bienes del Patrimonio Cultural de Cantabria en los impuestos de sucesiones y donaciones se llevará a cabo a través del régimen previsto en la legislación estatal.”* Mitjançant el Decret 36/2001, de 2 de maig de desenvolupament de la Llei de Patrimoni Cultural de Cantabria, en els seus articles 74 i 75 es limita a reproduir de forma literal el mateix que els articles 125 i 126 de la Llei.

En conclusió, ens trobem davant d'una norma que no aporta ampliacions en els supòsits més enllà de les previsions de la LPH estatal.

Navarra

La Llei Foral 14/2005, de 22 de novembre de Patrimoni Cultural de Navarra regula les mesures de foment en els articles 87 a 94. Quant als beneficis

fiscals, aquests estan regulats a l'article 89 on la llei navarresa segueix la pauta del País Basc la qual es remet a la legislació tributària foral: *“Los bienes inscritos en el Registro de Bienes del Patrimonio Cultural de Navarra gozarán de los beneficios fiscales que establezca la legislación foral tributaria.”* No estem parlant, en definitiva, de tot tipus de béns artístics i culturals en qualsevol règim, com així preveu, per exemple, la norma de La Rioja, sinó únicament els béns que estiguin inscrits en el *Registro de Bienes del Patrimonio Cultural de Navarra* aplicant, doncs un criteri formalista molt més restrictiu.

Pel que fa al pagament mitjançant el lliurament de béns, aquesta modalitat està regulada a l'article 89 el qual adopta una modalitat expansiva admetent el pagament de tot tipus de deutes amb la Hisenda Pública i no únicament deutes tributaris. A més es preveu de forma explícita el pagament parcial d'aquests deutes: *“1. El pago, total o parcial, de todo tipo de deudas contraídas con la Hacienda de la Comunidad Foral de Navarra podrá realizarse mediante la dación en pago con bienes del Patrimonio Cultural de Navarra.”*

Galícia

La Llei gallega 8/1995, de 30 d'octubre del Patrimoni Cultural de Galícia regula les mesures de foment del Patrimoni Històric en els articles 83 a 88. Quant als beneficis fiscal es limita a l'article 88 a fer una remissió a la llei tributària corresponent de manera que no aporta cap element dispositiu adicional: *“Los bienes declarados de interés cultural gozarán de los beneficios fiscales que establezca la legislación correspondiente”*. I pel que fa a la modalitat de dació en pagament amb béns del patrimoni cultural gallec, aquesta només la contempla pels impostos de successions i donacions i patrimoni i, a més, sota

la regulació estatal: *“El pago de tributos con bienes del patrimonio cultural de Galicia en los impuestos de sucesiones y donaciones, y en los del patrimonio, se llevará a cabo a través del régimen previsto en la legislación estatal.”* Veiem com la regulació de la dació en pagament a Galícia no segueix la via expansiva adoptada en altres Comunitats Autònomes, ni pel que fa als béns a lliurar, ni pel que fa als deutes a satisfer amb la Hisenda Pública.

Castella Lleó

La Llei 12/2002, d'11 de juliol del Patrimoni Cultural de Castella i Lleó regula les mesures de foment en els articles 70 a 75. Quant als beneficis fiscals, l'article 75.1 es limita a una remissió a les lleis tributàries de cada administració territorial: *“Los titulares de derecho sobre Bienes Culturales o sobre los incluidos en el Inventario, disfrutarán de los beneficios fiscales, que en el ámbito de las respectivas competencias, determinen la legislación del Estado, de la Comunidad o las ordenanzas locales.”* I pel que fa a la dació en pagament amb béns del Patrimoni Històric ho circumscriu als deutes tributaris sempre que aquests béns tinguessin la condició de BIC o inclosos a l'Inventari: *“Los propietarios de Bienes de Interés Cultural y de obras incluidas en el Inventario podrán ceder dichos bienes y derechos sobre los mismos en pago de sus deudas tributarias en la forma que reglamentariamente se determine.”*

Extremadura

La comunitat d'Extremadura regula les mesures d'estímul fiscal en els articles 89 a 91 de la Llei 2/1999, de 29 de març del Patrimoni Històric i Cultural. Pel que fa als beneficis fiscals l'article 91.1 fa una declaració sense cap contingut

dispositiu i resulta des del nostre punt de vista una obvietat l'afirmació que *“Los propietarios y titulares de derechos sobre Bienes declarados de Interés Cultural disfrutarán de los beneficios fiscales que establezca la legislación correspondiente”*, com no podria ser de cap altra forma. En canvi en el segon punt d'aquest article 91 ja es concreta en què han de consistir els beneficis fiscals: *“Los Bienes declarados de Interés Cultural estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en los términos fijados por la legislación estatal en materia de haciendas locales. Las obras que tengan por finalidad la conservación, mejora o rehabilitación de monumentos declarados Bien de Interés Cultural disfrutarán también de la exención del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras en los términos que la legislación fiscal permite. En ningún caso los beneficios fiscales serán objeto de compensación por la Comunidad Autónoma.”* Aquesta redacció és molt similar a la de la llei de Patrimoni Cultural de Catalunya la qual, com sabem va ser objecte de recurs davant el Tribunal Constitucional y que, en canvi, en la regulació extremeña té plena vigència. La diferència en aquest cas sigui, molt probablement, que afegeix l'expressió *“en los términos que la legislación fiscal permite”* de manera que no estableix de forma imperativa l'exempció d'aquest impost local, sense que hi hagi una invasió competencial que erosioni l'autonomia local.

Quan a la modalitat de pagament de deutes mitjançant l'entrega de béns del Patrimoni Històric, l'article 88.1 contempla que es pugui fer per satisfer qualsevol tipus de deutes amb l'Hisenda Pública autonòmica: *“El pago de todo tipo de deudas contraídas con la Hacienda de la Comunidad Autónoma podrá realizarse por adjudicación a la Junta de Extremadura de bienes integrantes del Patrimonio Histórico y Cultural extremeño conforme se regule*

reglamentariamente a efectos fiscales.” Cal tenir en compte que en el cas d'Extremadura es fa la distinció entre els deutes tributaris conseqüència dels tributs estatals cedits, els quals es regiran per la normativa estatal, i la resta de deutes que es regiran per aquesta norma. Així ho disposa l'article 88.3: *“El sistema de pago previsto en este artículo no será de aplicación a las deudas por tributos del Estado cedidos a la Comunidad Autónoma de Extremadura, los cuales se rigen por lo dispuesto en la normativa estatal. No obstante, el pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto sobre el Patrimonio podrá efectuarse mediante la adjudicación de bienes integrantes del Patrimonio Histórico y Cultural extremeño, en la forma y con los requisitos establecidos en las normas estatales.”*

Canàries

La Llei 4/1999, de 15 de març de Patrimoni Històric de Canàries, a diferència de la resta de normes autonòmiques, no contempla cap mesura específica de beneficis fiscals. Únicament trobem a la llei canària una referència a la figura de la dació en pagament amb béns culturals en el seu article 91 però sense fer referència expressa als beneficis fiscals. En la regulació canària de la dació en pagament podem destacar els següents aspectes. En primer lloc, s'accepta com a pagament de deutes amb la Hisenda autonòmica *“por cualquier causa o título”* de manera que no únicament s'acceptaran com a pagament de deutes tributaris sinó qualsevol deute amb l'Administració. En segon lloc, s'admet de forma expressa tant el pagament total com el parcial. I, finalment, quan als tributs cedits, es remet a la regulació estatal sense introduir, en aquests casos, cap novetat addicional. En els cas de deutes tributaris es preveu la suspensió

del procediment de recaptació amb meritació d'interessos. La redacció literal d'aquest article 91 de la Llei de Patrimoni de Canàries és la següent: *“Las personas físicas o jurídicas, propietarias de bienes históricos, artísticos o culturales, inventariados o en trámite de inscripción en los oportunos inventarios, que sean deudoras de la Hacienda de la Comunidad Autónoma de Canarias por cualquier causa o título, podrán hacer pago total o parcial de sus deudas mediante dación de tales bienes. Tratándose de tributos cedidos por el Estado, se estará a lo dispuesto en la normativa estatal.*

La dación en pago se hará previa oferta del interesado a la Consejería de Economía y Hacienda, mediante escrito en el que se identificará el bien y el valor por el que se ofrece. Tratándose de deudas tributarias, la oferta supondrá la suspensión del procedimiento recaudatorio, pero la deuda no dejará de devengar los intereses que legalmente correspondan cuando la oferta se verifique una vez vencido el período de pago voluntario. La Consejería de Economía y Hacienda y previos los informes de los órganos consultivos pertinentes resolverá en el plazo de dos meses sobre la aceptación de la dación en pago ofrecida.

La denegación de la dación determinará la reanudación del procedimiento recaudatorio.”

Astúries

La Llei 1/2001, de 6 de març del Patrimoni Cultural d'Astúries no recull cap previsió quan a la figura de la dació en pagament de béns del Patrimoni Històric per la qual cosa únicament seran tingudes en compte les disposicions estatals en aquesta matèria. Nogensmenys, i pel que fa als beneficis fiscals, l'article

95.6 fa una declaració d'intencions sense efectes dispositius immediats al manifestar que: *“Los propietarios y los titulares de derechos sobre bienes declarados de Interés Cultural, incluidos en el Inventario del Patrimonio Cultural de Asturias o en los Catálogos urbanísticos de protección gozarán de los beneficios fiscales que, en el ámbito de las respectivas competencias, determinen la legislación del Estado, la legislación del Principado de Asturias y, eventualmente, las ordenanzas locales.”*

Castella La Manxa

La Llei 4/1990, de 30 de maig de Patrimoni Històric de Castella-La Manxa regula les mesures de foment en els articles 52 a 62 sense que ens les mateixes es faci menció expressa de beneficis fiscals ni de la possibilitat de la modalitat de dació en pagament. En conseqüència cal entendre que en l'àmbit d'aquesta Comunitat Autònoma haurem d'estar al que disposi l'Estat quan als tributs cedits.

Múrcia

Finalment, la Comunitat Autònoma de Múrcia en la seva Llei 4/2007, de 16 de març de Patrimoni Cultural de la Regió de Múrcia no es contempla cap mesura de foment per als béns del Patrimoni Històric.

El resultat final és d'una disparitat absoluta entre la situació de la fiscalitat del Patrimoni Històric en cada Comunitat Autònoma⁶⁴³. Així, mentre unes tenen

⁶⁴³ En paraules de ALEGRE AVILA, l'ordenament dels béns històrics és caòtic. (ALEGRE AVILA, JM.: “Patrimonio Histórico, cultura y Estado Autonomico”, *Patrimonio Cultural y Derecho*, nº 5, 2001, p. 164.

una vocació clarament expansiva dels criteris estatals, altres no aporten cap ampliació més de les estrictament reconegudes per l'Estat en les seves competències sense incorporar en les matèries i béns sota la tutela autonòmica cap benefici fiscal addicional.

Pel que fa als beneficis fiscals en general observem una remissió a la regulació fiscal competència de cada administració territorial la qual cosa cal valorar positivament. No deixa d'aportar complexitat el fet que una llei sectorial, reguladora del Patrimoni Històric, entri a regular aspectes concrets sobre la fiscalitat de determinades figures tributàries. Ja hem vist com en alguns casos (per exemple amb la imposició local en el cas de Catalunya) el conflicte es va haver de resoldre en el Tribunal Constitucional per col·lisionar amb les competències de l'administració local.

Quant a la modalitat de dació en pagament que, en primera instància recull la mateixa LPHE, també observem discrepàncies importants entre Comunitats Autònomes. Així, mentre algunes amplien aquesta modalitat de pagament per a tot tipus de deutes amb la Hisenda Pública, altres ho limiten a deutes tributaris i, les més restrictives, no contempen ni tant sols aquesta modalitat d'extinció de deutes.

En definitiva, la regulació pròpia de les Comunitats Autònomes ve a introduir, si pot ser, un grau més de complexitat a la regulació de la fiscalitat del Patrimoni Històric a Espanya.

CAPÍTOL V.

La fiscalitat dels béns del Patrimoni Històric i el compliment dels objectius constitucionals.

Tesi: “La fiscalitat del Patrimoni Històric”

CAPÍTOL V.

La fiscalitat dels béns del Patrimoni Històric i el compliment dels objectius constitucionals.

Ja hem vist en el capítol anterior com la cultura, en general, i el Patrimoni Històric, en particular, estan regulats a la Constitució com a uns béns dels que tenen dret a gaudir tots els ciutadans. La inserció del Patrimoni Històric en l'ordenament jurídic té com a missió garantir, precisament, que els individus hi puguin tenir accés. I és aquí on el paper del sector públic en relació al Patrimoni Històric adquireix protagonisme. Però no ens equivoquem, no és la finalitat dels poders públics tenir un paper actiu, en primera persona, com a productors o titulars de les accions sobre el Patrimoni Històric, tot i que la norma tampoc no ho descarta. El sector públic té assignada una funció garantista i protectora del Patrimoni Històric que no el fa necessàriament actuar en primera persona. Quedarà en la decisió política quin haurà de ser, finalment, el nivell d'activitat que l'Estat faci en relació al Patrimoni Històric, és a dir, en quina mesura ha de ser titular del mateix, produir les accions per sí mateix o deixar-les en mans privades. D'entrada cal dir que ni un extrem, en què l'Estat anul·li la iniciativa privada per l'assumpció de totes les funcions sobre el Patrimoni Històric, ni l'altre, en el què es deixés tot en mans privades, semblarien els més ajustats a l'esperit constitucional⁶⁴⁴.

Si observem de quina forma pot incidir el sector públic sobre el Patrimoni Històric veurem que pot utilitzar mesures les quals podran adoptar una de les

⁶⁴⁴ Tal com diu GARCIA AÑOVEROS, J., "Hacienda pública y patrimonio cultural", Civitas. *Revista española de derecho financiero*, núm. 68, 1990, p. 472: "El derecho al acceso a la cultura no es el derecho de acceso a una cultura dirigida, sino el derecho al acceso a una cultura plural".

formes següents: mitjançant la participació en tot o part del seu procés de conservació; mitjançant subvencions; o mitjançant exempcions i bonificacions tributàries per tal d'estimular l'acció del particular cap a objectius públics. Ja hem dedicat el capítol anterior a estudiar algunes de les formes d'intervenció de la Hisenda Pública sobre els béns del Patrimoni Històric mitjançant les mesures de foment. En aquest apartat ens centrarem a analitzar cadascun dels instruments tributaris en relació als objectius que es pretén aconseguir sobre el Patrimoni Històric.

Per una altra banda el tribut, tal com recull l'article 2 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, pot tenir altres finalitats que les merament recaptatòries, per obtenir uns ingressos⁶⁴⁵. Pot també orientar-se per a satisfer altres objectius públics, recollits a la constitució, com seria el cas de la conservació, protecció, enriquiment del Patrimoni Històric i la seva transmissió a generacions futures⁶⁴⁶.

Per aquest motiu partirem de l'exposició dels objectius, i les seves actuacions conseqüents, que es deriven de la LPHE. Es tracta en aquest punt de posar en relació aquests objectius constitucionals (recollits en la normativa reguladora pròpia del Patrimoni Històric), amb els diferents instruments d'incentius fiscals regulats en l'àmbit del Dret Tributari per tal d'analitzar, des d'una perspectiva crítica si l'establiment d'aquestes mesures fiscals són útils per la consecució dels objectius perseguits.

⁶⁴⁵ En remetem, en aquest punt, al capítol anterior en què ja hem tingut ocasió de tractar la qüestió de l'extrafiscalitat dels tributs.

⁶⁴⁶ La STC 37/1987, de 26 de març, va assenyalar que *"es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen los principios rectores de política social y económica (...) A ello no se opone el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 de la Constitución"*

Per tant, hem de partir dels principis recollits en l'article 46 de la Constitució i de l'anàlisi dels mateixos arribem a la conclusió que les finalitats de la intervenció del sector públic sobre la regulació dels béns del Patrimoni Històric⁶⁴⁷ els podem sintetitzar, a la llum de la LPH i als efectes d'aquest treball, en els tres següents:

- La protecció.
- L'acreciment.
- La transmissió a les generacions futures.

D'acord amb la LPHE aquesta llei té per objecte la protecció, creixement i transmissió d'aquest patrimoni a les generacions futures. Els béns més rellevants d'aquest patrimoni han de ser inventariats o declarats d'interès cultural, sent aquests últims inscrits en un Registre General i inventariats els béns mobles no declarats d'interès cultural.

Conseqüentment, en aquest apartat exposarem les diferents mesures fiscals establertes en cada figura tributària des de la perspectiva de la seva consecució o no d'aquestes tres finalitats públiques. Així, i partint d'aquests tres grans objectius procedirem a desgranar les activitats que es deriven de cadascuna d'ells i que, d'acord amb allò exposat en l'apartat tercer del Capítol III d'aquest treball, es poden sistematitzar de la manera que presentem a continuació:

⁶⁴⁷ Recordem que hem estudiat aquestes finalitats en l'apartat 3r del Capítol III d'aquest treball.

FINALITATS	ACTIVITATS
1. PROTECCIÓ	<ul style="list-style-type: none"> - Conservació: rehabilitació i restauració. - Protecció contra la destrucció, espoliació i exportació il·lícita - Millora del coneixement
2. ACREIXEMENT	<p>Des d'un punt de vista quantitatiu:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Adquisició per rehabilitació. - Adquisició d'obres d'art - Donacions a institucions públiques - Ampliació del concepte - Els descobriments <p>Des d'un punt de vista qualitatiu:</p> <ul style="list-style-type: none"> - El seu estudi. - La seva publicitat i difusió - El seu gaudi.
3. TRANSMISSIÓ A GENERACIONS FUTURES	<ul style="list-style-type: none"> - La tinença - Successions. - El seu prestigi.

De manera que, seguint l'esquema exposat, analitzarem a continuació les mesures fiscals i les posarem en relació amb aquestes tres finalitats que en matèria de Patrimoni Històric es pretenen assolir: la protecció, l'acreixement i la transmissió a les generacions futures.

1. La fiscalitat de la protecció del Patrimoni Històric.

A ningú no se li escapa el problema que comporta per al propietari d'un patrimoni el seu manteniment i conservació. Si, a més a aquest patrimoni li afegim la categoria d'històric podem arribar fàcilment a la conclusió que la complexitat es pot multiplicar. Probablement caldrà comptar amb la participació de tècnics especialistes, amb la utilització de un material i d'unes tècniques específiques la qual cosa no fa més que agreujar les activitats de manteniment i conservació d'aquest patrimoni.

Si observem els antecedents a la regulació del Patrimoni Històric veurem com a l'article 11 del Reial Decret Llei de 9 d'agost de 1926⁶⁴⁸ s'obligava als titulars, posseïdors o usufructuaris dels monuments a conservar-los "*para la Nación*", no podent alterar la seva estructura interior o exterior, façanes, etc, sense l'autorització expressa del Ministeri d'Instrucció Pública i Belles Arts. Els articles 12 i 13 d'aquesta mateixa disposició contemplaven la possibilitat d'adquisició per part de l'Estat en cas de no conservar-se el bé en condicions per part dels posseïdors.

Actualment, i en compliment dels preceptes de la Constitució i de la Llei de Patrimoni Històric, s'han utilitzat mesures de foment tributàries, ja sigui en forma d'exempció o bonificació per tal d'ajudar a realitzar aquestes funcions de conservació i manteniment. Tal com senyala PEDREIRA MENÉNDEZ aquest ajuts es poden fer de forma directa, quan el beneficiari de les mesures fiscals és el subjecte passiu titular del bé del Patrimoni Històric, o bé, de forma

⁶⁴⁸ Publicat a la Gaceta de Madrid el 15 d'agost de 1926 (núm. 227).

indirecta, quan el subjecte passiu destinatari és un tercer que realitza activitats a favor d'aquest béns⁶⁴⁹.

Precisament la Llei 16/1985, de 25 de juny, dedica el Capítol IV a la protecció dels béns mobles i immobles del Patrimoni Històric i que imposen unes càrregues i limitacions addicionals sobre els seus titulars⁶⁵⁰ que es venen a addicionar a les càrregues i obligacions generals que recauen sobre qualsevol altre propietari d'immobles i que estan recollits en el Reial Decret Legislatiu 2/2008, de 20 de juny, pel qual s'aprova el text refós de la Llei del Sòl⁶⁵¹. Així, l'article 36.1 de la Llei de Patrimoni Històric Espanyol imposa als propietaris o posseïdors dels béns el deure de conservar-los:

“Los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español deberán ser conservados, mantenidos y custodiados por sus propietarios o, en su caso, por los titulares de derechos reales o por los poseedores de tales bienes.”

A la STS Sala 3^a de 7 juny 2004, el TS analitza el deure de conservació exigible al propietari d'un bé integrat en el Patrimoni Històric i la càrrega de córrer amb les despeses en els supòsits d'execució subsidiària que preveu l'article 36 LPHE, rebutja l'existència de responsabilitat de l'Administració davant l'incompliment del propietari dels seus deures de manteniment, conservació i restauració. D'aquesta manera hem d'entendre que l'article 36

⁶⁴⁹ PEDREIRA MENENDEZ, J.: *Beneficios e incentivos fiscales del patrimonio cultural*, Thomas Aranzadi, Navarra, 2004.

⁶⁵⁰ Així ho posa de manifest, per exemple, la STS Sala 3^a de 4 setembre 2006 quan diu en el seu FJ5è que: *“la catalogación de un edificio con las limitaciones que ello comporta para la propiedad del inmueble viene justificada por la necesidad de proteger el patrimonio artístico y cultural urbano a fin de conservar, como apunta la representación procesal de la Administración autonómica al oponerse al recurso, la memoria histórica de la ciudad, su evolución urbanística y su vida social y cultural.”*

⁶⁵¹ BOE núm. 154 de 26 de juny de 2008.

posa a disposició dels poders públics una sèrie de mesures de reacció davant la inactivitat material del propietari o, si escau, del titular de drets reals o de la possessió dels béns del Patrimoni Històric. Les mesures reactives són les següents:

- a) Execució subsidiària, previ requeriment compulsiu (article 36.3 LPHE, incís primer)⁶⁵².
- b) Bestreta reintegrable (article 36.3 LPHE, incís segon).
- c) Realització directa de les obres necessàries per l'Administració competent (article 36.3 LPHE, incís tercer).
- d) Expropiació forçosa per interès social (article 36.4 LPHE).

És evident que a l'Administració i, per tant, a l'interès general, li serà més econòmic que sigui el titular mateix del bé qui es faci càrrec de la seva conservació que no pas procedir a executar alguna d'aquestes mesures coercitives esmentades anteriorment. Per aquest motiu, i per tal d'orientar la conducta del particular envers la seva conservació és quan cobren sentit les mesures fiscals d'estímul a la protecció del Patrimoni Històric.

A efectes d'aquest estudi, quan parlem de la funció de protecció del Patrimoni Històric ens estem referint a les activitats de conservació del mateix, ja sigui mitjançant la seva restauració o la seva rehabilitació en els termes que analitzarem en el punt següent. Ja hem vist com els poders públics tenen al seu abast diversos mecanismes per aconseguir l'objectiu de protecció del

⁶⁵² En aquest punt cal dir que no és pacífica la idea de qui ha d'assumir amb el cost de les obres. En aquest sentit la Tribunal Suprem Sala 3^a, sec. 5^a, 21-9-2000, en el que es posa un límit al establir que *“tales obras no pueden imponerse a cargo del propietario, al exceder del deber de conservación que a los propietarios impone el art. 181 TR LS 1976, pues dichas obras se basan claramente en consideraciones estéticas o culturales, que exigen su pago por el Ayuntamiento, tal y como dispone el art. 182 de la misma ley.”*

Patrimoni Històric⁶⁵³. En aquest apartat ens centrarem exclusivament en les mesures de foment de tipus fiscal.

1.1. La conservació: restauració i rehabilitació.

1.1.1. El concepte de conservació.

Veurem en aquest punt com, des de la normativa fiscal, s'adopten mesures per tal de fomentar la conservació del Patrimoni Històric. De forma introductòria és oportú formular les definicions dels conceptes de conservació i les seves derivades en restauració i rehabilitació. En el capítol anterior ja ens hem referit al concepte de conservació com aquell conjunt d'operacions encaminades a perllongar la vida dels béns culturals⁶⁵⁴. Per altra banda, per rehabilitació entendrem les accions encaminades a recuperar l'ús de les edificacions de manera que es preservin els seus elements més definitoris i produint alhora una certa transformació en seu ús⁶⁵⁵. Per restauració, l'hem definit anteriorment com l'activitat de la conservació que s'ocupa d'intervenir sobre els objectes de

⁶⁵³ Un dels mecanismes de protecció és, sens dubte, la inscripció dels béns en un registre especial. Sobre aquest punt voldríem destacar l'article 12.3 de la Llei 16/1985, de 25 de juny, en concordància amb l'article 16.3 del Reial Decret 1111/1986, de 10 de gener, en què es preveu, no ja la inscripció d'ofici de Monuments i Jardins Històrics per part de l'Administració en el Registre de la Propietat, sinó la gratuïtat de la mateixa inscripció.

⁶⁵⁴ D'acord amb el diccionari de l'Institut d'Estudis Catalans, el mot conservar té les següents accepcions:

- Tenir cura (d'una cosa) impedit que sigui alterada o destruïda.
- No perdre's, escapar a les causes d'alteració, de destrucció.
- No deixar perdre, no deixar desaparèixer.
- No perdre.

⁶⁵⁵ La definició de rehabilitació que fa l'Institut d'Estudis Catalans inclou les següents accepcions:

- Restituir al seu primer estat, d'on era caigut. .
- Restablir en els seus drets.
- Restablir en l'estima dels altres.

manera que es garanteixi la seva pervivència, restablint la seva situació anterior⁶⁵⁶.

S'ha de tenir en compte la peculiaritat de l'aplicació dels conceptes restauració i rehabilitació quan ens estem referim al Patrimoni Històric. En aquest sentit no hem de perdre de vista la redacció de l'article 39 de la LPHE en els que es fixen els criteris a observar quan parlem de restauració de béns del Patrimoni Històric que estan en sintonia amb la regulació internacional⁶⁵⁷. El valor que, en

⁶⁵⁶ D'acord amb el diccionari de l'Institut d'Estudis Catalans, la restauració és:

- Tornar a posar (algú o alguna cosa) en l'estat d'abans.
- Posar (un edifici, una obra d'art, etc.) en el bon estat que tenia. Restaurar una església. Restaurar una pintura.

⁶⁵⁷ L'article 39 de la LPHE disposa que: "1. Los poderes públicos procurarán por todos los medios de la técnica la conservación, consolidación y mejora de los bienes declarados de interés cultural así como de los bienes muebles incluidos en el Inventario General a que alude el art. 26 de esta ley . Los bienes declarados de interés cultural no podrán ser sometidos a tratamiento alguno sin autorización expresa de los Organismos competentes para la ejecución de la ley .

2. En el caso de bienes inmuebles, las actuaciones a que se refiere el párrafo anterior irán encaminadas a su conservación, consolidación y rehabilitación y evitarán los intentos de reconstrucción, salvo cuando se utilicen partes originales de los mismos y pueda probarse su autenticidad.

Si se añadiesen materiales o partes indispensables para su estabilidad o mantenimiento las adiciones deberán ser reconocibles y evitar las confusiones miméticas.

3. Las restauraciones de los bienes a que se refiere el presente artículo respetarán las aportaciones de todas las épocas existentes. La eliminación de alguna de ellas sólo se autorizará con carácter excepcional y siempre que los elementos que traten de suprimirse supongan una evidente degradación del bien y su eliminación fuere necesaria para permitir una mejor interpretación histórica del mismo. Las partes suprimidas quedarán debidamente documentadas."

En aquest sentit, i en relació al punt primer de l'article 39, és il·lustrativa la sentència condemnatòria dictada per la Sala del Contenciós-Administratiu del STSJ de Galícia de 21 de febrer de 2002 quan, en relació a unes obres sobre un immoble integrant d'un conjunt històric afirma en el seu FJ3r que "el resultado altera significativamente el aspecto exterior del inmueble vulnerando la protección que merece como integrante del Conjunto Histórico de Tui, declarado Bien de Interés Cultural por Decreto 2286/67, de 19 de agosto, protección expresada en el artículo 39.1 de la Ley 16/1986, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, a cuyo tenor estos bienes no podrán ser sometidos a tratamiento alguno sin autorización expresa de los organismos competentes para la ejecución de la ley, autorización inexistente en el presente caso". En el mateix sentit apunta la sentència de la Sala 3a del STS de 24 de juliol de 2012 quan reafirma la no autorització d'instal·lació de cablejat i antenes en un edifici protegit en base a l'aplicació de l'article 39 de la LPHE del que afirma: "Este conjunto de disposiciones legales avalan, sin ningún esfuerzo interpretativo, la idoneidad de las medidas adoptadas en el acto objeto del presente recurso jurisdiccional en lo atinente a la garantía de la protección de los bienes".

Quant al concepte de rehabilitació, el seu abast i la seva possibilitat d'executar-la en els béns del Patrimoni Històric, és il·lustrativa la redacció del Fonament de Dret Desè de la STS de 18 de desembre de 2002 de la Sala 3a en la que ens diu que: "El artículo 39.2 de la Ley 16/1985, expresamente autoriza la rehabilitación de los bienes inmuebles, y no su reconstrucción. La

definitiva, ha de prevaler quan abordem l'aplicació de la restauració i rehabilitació del Patrimoni Històric és de la custòdia del mateix, entesa com la realització d'actuacions tendents a preservar els valors continguts en els béns del Patrimoni Històric i la seva posada a disposició de la societat per al seu gaudi.

A continuació analitzarem com des de les diferents figures tributàries s'adopten mesures per tal d'assolir aquest objectiu de conservació del Patrimoni Històric.

1.1.2. La conservació del Patrimoni Històric dels de l'IRPF.

El IRPF és un impost estatal regulat mitjançant la Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i de modificació parcial de les lleis dels impostos sobre societats, sobre la renda de no residents i sobre el patrimoni⁶⁵⁸. Nogensmenys, i fruit dels successius acords de finançament de les Comunitats Autònomes es tracta d'un impost parcialment cedit a les mateixes. Així, aquesta Llei té en compte que les Comunitats Autònomes disposen de capacitat normativa, amb l'abast que preveu l'article 38 de la Llei 21/2001, de 27 de desembre, per la qual es regulen les mesures fiscals i administratives del nou sistema de finançament de les Comunitats Autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia.

rehabilitación implica la posibilidad del previo desmontaje o demolición, siempre que esos mismos elementos previamente desmontados sean reintegrados en el mismo lugar de ubicación y sin añadidos o agregados que desnaturalicen el contenido original o primitivo del inmueble, mientras que la reconstrucción supone esa adición de elementos nuevos y distintos como parte integrante del propio bien. Parece indudable que la propia rehabilitación del inmueble en los términos expresados, simplemente supone una técnica de conservación y mejora expresamente autorizada en el artículo 39 antecitado."

⁶⁵⁸ BOE núm. 285 de 29 de novembre de 2006.

Algunes d'elles han fet ús d'aquesta capacitat legislativa i han introduït alguns aspectes que afecten a la fiscalitat del Patrimoni Històric. Veiem, en primer lloc, les mesures establertes per l'Estat i que són d'aplicació a totes les Comunitats Autònomes, excepte a les de règim foral i, a continuació, veurem les mesures adoptades per algunes d'aquestes Comunitats Autònomes que han regulat aquest aspecte.

- 1. *La regulació estatal.*

En primer lloc, veiem com des de l'IRPF es defineix a efectes fiscals el concepte de rehabilitació quan es regula l'habitatge habitual i les seves deduccions. Així, es considera rehabilitació de l'habitatge habitual les obres realitzades que se'n realitzen i que compleixin qualsevol dels següents requisits:

- que les obres hagin estat qualificades o declarades com a actuació protegida en matèria de rehabilitació d'habitatges, en els termes previstos reglamentàriament⁶⁵⁹;
- que les obres tinguin per objecte la reconstrucció de l'habitatge mitjançant la consolidació i el processament de les estructures, façanes o cobertes i altres d'anàlogues, sempre que el cost global de les

⁶⁵⁹ Es refereix als termes previstos en el Real Decreto 2066/2008, de 12 de desembre, pel que es regula el Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2012, per afavorir l'accés dels ciutadans a l'habitatge, o en algun dels Reials Decrets anteriors reguladors d'aquesta mateixa matèria.

operacions de rehabilitació excedeixi els límits que estableix el Reglament de l'Impost⁶⁶⁰.

L'article 68 de la Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques, regula una deducció en la quota per les despeses orientades a la conservació, reparació, restauració i rehabilitació dels béns del Patrimoni Històric que hagin estat declarats d'interès cultural, d'acord amb la LPHE⁶⁶¹. Es tracta d'una deducció de la quota d'un 15 per cent de l'import de les inversions o despeses realitzades. Aquest benefici fiscal estatal s'estén també als béns equivalents de les Comunitats Autònomes i s'afegeix la condició del compliment dels deures de visita i exposició pública d'aquests béns. Aquest fet ens il·lustra a la perfecció la idea de benefici fiscal lligat a una càrrega de compliment de finalitat pública com és el deure de visita. Nogensmenys no és aquesta l'única contrapartida que satisfan els particulars beneficiaris d'aquesta mesura fiscal sinó que també la societat en el seu conjunt es veu beneficiada al complir-se el manament de conservació del Patrimoni Històric. D'altra banda, al concedir un benefici del 15 per cent, queda

⁶⁶⁰ O sigui, que tinguin per objecte principal la reconstrucció de l'habitatge mitjançant la consolidació i el tractament de les estructures, façanes o cobertes i altres d'anàlogues, sempre que el cost global de les operacions de rehabilitació excedeixi del 25 per 100 del preu d'adquisició, si aquesta hagués tingut lloc durant els dos anys anteriors a l'inici de les obres de rehabilitació, o, en un altre cas, del valor de mercat de l'habitatge en el moment d'aquest inici. A aquests efectes, es descomptarà del preu d'adquisició o del valor de mercat de l'habitatge la part proporcional corresponent al sòl.

⁶⁶¹ L'article 68 de la LIRPF, regula una deducció de la quota per a "Los contribuyentes tendrán derecho a una deducción en la cuota del 15 por 100 del importe de las inversiones o gastos que realicen para (...):

b) La conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes de su propiedad que estén declarados de interés cultural conforme a la normativa del patrimonio histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

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

clar que el particular se n'ha de fer càrrec del 85 per cent restant de la despesa, no deduïble i que també contribueix a mantenir, i en major proporció, la càrrega del manteniment d'aquest Patrimoni Històric.

En resum, els contribuents per l'IRPF tenen dret a aplicar una reducció de la seva quota del 15 per cent de l'import de les inversions i despeses que realitzin per als dos següents tipus d'accions encaminades a la consecució de l'objectiu de la protecció del Patrimoni Històric:

- Actuacions de conservació, reparació i restauració de béns d'interès cultural. Es tracta de les despeses i inversions fetes pel béns que reuneixin les següents condicions:
 - o Que siguin propietat del contribuent.
 - o Que hagin estat declarats d'interès cultural segons la normativa de la LPHE o bé d'acord amb la normativa pròpia de les Comunitats Autònomes⁶⁶².

⁶⁶² En aquest punt cal posar de manifest que si el bé no ha estat explícitament inclòs en la categoria de bé d'interès cultural o equivalent no podrà gaudir del benefici fiscal. Així, la Consulta Vinculant de 1.7.2008 s'expressa en aquests termes: "*DESCRIPCIÓN-HECHOS: El consultante va a proceder a la rehabilitación de una vivienda unifamiliar sita en Talavera de la Reina, la cual ha sido catalogada como edificación con un grado de protección A+ (ambiental singular) y que se encuentra ubicada en el entorno de un bien de interés cultural. CUESTIÓN-PLANTEADA: Posibilidad de aplicar la deducción por inversión o gastos en bienes de interés cultural. CONTESTACIÓN-COMPLETA: En el apartado 5 del artículo 68 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (Boletín Oficial del Estado del día 29), se regula la deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial señalando que: "Los contribuyentes tendrán derecho a una deducción en la cuota del 15 por 100 del importe de las inversiones o gastos que realicen para:a) La adquisición de bienes del Patrimonio Histórico Español, realizada fuera del territorio español para su introducción dentro de dicho territorio, siempre que los bienes sean declarados bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general de bienes muebles en el plazo de un año desde su introducción y permanezcan en territorio español y dentro del patrimonio del titular durante al menos cuatro años.La base de esta deducción será la valoración efectuada por la Junta de calificación, valoración y exportación de bienes del patrimonio histórico español. b) La conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes de su propiedad que estén declarados de interés cultural conforme a la normativa del patrimonio histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes. c) La rehabilitación de edificios, el*

- Que es compleixi el deure de visita i exposició pública.
- Actuacions en entorns protegits. Es tracta de la rehabilitació d'edificis, el seu manteniment i reparació de teulades i façanes, així com la millora d'infraestructures que siguin titularitat del contribuent situats en entorns protegits de ciutats espanyoles o bé dels conjunts arquitectònics, arqueològics, naturals o paisatgístics en conjunts declarats Patrimoni Mundial per la UNESCO que estiguin situats a Espanya⁶⁶³.

mantenimiento y reparación de sus tejados y fachadas, así como la mejora de infraestructuras de su propiedad situados en el entorno que sea objeto de protección de las ciudades españolas o de los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos y de los bienes declarados Patrimonio Mundial por la Unesco situados en España.” En el supuesto planteado, se va a proceder a rehabilitar una edificación del siglo XVIII, con un nivel y grado de protección A+ (ambiental singular) y que se encuentra ubicada en el entorno de un bien de interés cultural. En base a lo anteriormente expuesto, el consultante no tiene derecho a la aplicación de la deducción regulada en el apartado 5 del artículo 68 de la Ley del Impuesto, al no encontrarse incluido en ninguno de los supuestos a los que hace referencia el citado artículo, ya que del escrito de consulta se deduce que la edificación a rehabilitar no ha sido declarada bien de interés cultural y por otra parte, dicha edificación no se encuentra situada en el entorno objeto de protección de una de ciudad o conjunto declarado Patrimonio Mundial por la Unesco (la ciudad donde se ubica no esta incluida en el anexo de la Ley 49/2002, anteriormente mencionado).”

⁶⁶³ La relació d'aquests béns està recollida a l'Annex de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règimen fiscal de les entitats sense fins lucratiu i dels incentius fiscals al mecenatge. L'Estat espanyol és el segon país del món en nombre de monuments declarats per la UNESCO amb quaranta-quatre, per darrera d'Itàlia, que en té quaranta-set, del nou-cents seixanta-dos existents a tot el món.

La relació completa de ciutats i conjunts arquitectònics, arqueològics, naturals o paisatgístics i béns declarats Patrimoni Mundial per la Unesco i situats a Espanya, recollits en l'Annex de la Llei 49/2002, de 23 de desembre és la següent:

“Parque y Palacio Güell y Casa Milà, Barcelona.

Monasterio y Sitio de El Escorial, Madrid.

Catedral de Burgos.

Alhambra, Generalife y Albaicín, Granada.

Centro histórico de Córdoba.

Monumentos de Oviedo y del reino de Asturias.

Cuevas de Altamira.

Ciudad vieja de Segovia y su Acueducto.

Ciudad vieja de Santiago de Compostela.

Ciudad vieja de Ávila e iglesias extramuros.

Arquitectura mudéjar de Aragón.

Parque nacional de Garajonay.

Ciudad vieja de Cáceres.

Ciudad histórica de Toledo.

Catedral, Alcázar y Archivo de Indias, Sevilla.

Ciudad vieja de Salamanca.

Monasterio de Poblet.

Conjunto arqueológico de Mérida.

El Monasterio Real de Santa María de Guadalupe.

Cal tenir en compte que la base de les deduccions per actuacions per a la protecció i difusió del Patrimoni Històric Espanyol i del Patrimoni Mundial juntament amb la deducció per donatius té com a límit el 10 per cent de la base liquidable del contribuent. Aquest límit s'aplica individualment per a cadascuna d'aquestes deduccions. En aquest punt cal precisar que s'entén per base liquidable sobre la qual s'aplica el percentatge la suma, si escau, de les bases liquidables general i de l'estalvi⁶⁶⁴. Fins a l'entrada de la Llei 35/2006 de 28 de novembre 2006, el límit que operava sobre la deducció per donatius era conjunt

*El Camino de Santiago de Compostela.
Parque Nacional de Doñana.
Ciudad histórica fortificada de Cuenca.
La Lonja de la Seda de Valencia.
Palau de la música catalana y Hospital de San Pau, Barcelona.
Las Médulas.
Monasterios de San Millán de Yuso y de Suso.
Arte rupestre del Arco Mediterráneo de la Península Ibérica.
Universidad y recinto histórico de Alcalá de Henares.
Ibiza, biodiversidad y cultura.
San Cristóbal de La Laguna.
Sitio arqueológico de Atapuerca.
Palmeral de Elche.
Iglesias románicas catalanas del valle del Boí.
Muralla romana de Lugo.
Conjunto arqueológico de Tarragona.
Paisaje cultural de Aranjuez.”*

⁶⁶⁴ Així, al Memento Fiscal de Francis Lefebvre, en la seva edició de 20 de febrero de 2013 trobem aquest exemple numèric (núm. 1742):

“Contribuyente que durante 2013 realiza actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español por 8.100 euros, realiza donativos a la Iglesia Católica de 4.800 euros y donativos a una asociación declarada de utilidad pública no comprendida en el régimen de incentivos de la L 49/2002 de 1.800 euros. Su base liquidable es 80.000 euros.

a) Deducciones Patrimonio Histórico Español y Patrimonio Mundial

<i>Base deducción</i>	<i>8.100</i>
<i>Límite base de deducción (80.000 × 10%)</i>	<i>8.000</i>
<i>Ded. actuaciones Patrimonio Histórico Español (8.000 × 15%)</i>	<i>1.200</i>

b) Deducciones por donativos

<i>Base deducción (4.800 + 1.800)</i>	<i>6.600</i>
<i>Límite base de deducción (80.000 × 10%)</i>	<i>8.000</i>
<i>Ded. donativos Iglesia (4.800 × 25%)</i>	<i>1.200</i>
<i>Ded. donativos asociación (1.800 × 10%)</i>	<i>180</i>

per aquesta i per a la deducció per actuacions per a la protecció i difusió del Patrimoni Històric Espanyol i del Patrimoni Mundial. Amb la Llei 35/2006 de 28 de novembre 2006 ha mantingut el límit quantitatiu del 10 per cent de la base liquidable del contribuent, si bé aplicant separatament per a cada un de les deduccions assenyalades. Per tant, la base de les deduccions per donatius no pot superar el límit del 10 per cent de la base liquidable del contribuent. Igualment per al cas de la deducció per actuacions per a la protecció i difusió del Patrimoni Històric Espanyol i del Patrimoni Mundial.

D'altra banda, s'ha de tenir present la regla d'imputació temporal que regeix en l'IRPF. Així, i d'acord amb la redacció de l'article 14 de la LIRPF, la regla general d'imputació és la de: "*Los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda*". En el cas dels béns del Patrimoni Històric, però, cal tenir present les regles especials regulades en l'apartat 2.j d'aquest article el qual estableix que "*Las ayudas públicas otorgadas por las Administraciones competentes a los titulares de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, y destinadas exclusivamente a su conservación o rehabilitación, podrán imputarse por cuartas partes en el período impositivo en que se obtengan y en los tres siguientes, siempre que se cumplan las exigencias establecidas en dicha Ley, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.*" En qualsevol cas, cal tenir en compte que el cas de canvi de residència o de mort, les rendes pendents d'imputació, en el cas de que per canvi de residència es perdés la condició de contribuent per l'IRPF, totes les rendes que

estiguessin pendents de ser imputades, s'integren en la base imposable corresponent a l'últim període impositiu que s'hagi de declarar per aquest impost. A aquest efecte s'ha de practicar, si s'escau, una autoliquidació complementària sense sanció, recàrrec, ni interessos de demora. No obstant, des del 1.1.2013, en el cas de trasllat de residència a un altre Estat membre de la UE, el contribuent també pot optar per presentar aquesta autoliquidació complementària a mesura que es vagin obtenint cadascuna de les rendes pendents d'imputació, aquesta presentació s'efectuarà en el termini de declaració del període impositiu en què hagués correspost imputar les rendes en cas de no haver-se produït la pèrdua de la condició de contribuent. En cas de defunció del contribuent, totes les rendes pendents d'imputació s'han d'integrar en la base imposable de l'últim període impositiu que s'hagi de declarar.

Un cop vistes les mesures establertes en l'IRPF a l'àmbit estatal i que incideixen en l'objectiu de conservació del Patrimoni Històric és moment, ara, de veure la regulació específica feta des de les competències pròpies de cada Comunitat Autònoma.

- 2. La regulació autonòmica.

En l'àmbit de les Comunitats Autònomes, aquestes també han regulat beneficis fiscals que afecten al Patrimoni Històric des de l'IRPF. Aquesta competència és en virtut de la potestat atorgada d'acord amb l'article 19.U.Dos de la Llei

orgànica 3/2009, de 18 de desembre, de modificació de la Llei orgànica 8/1980, de 22 de setembre, de finançament de les Comunitats Autònomes⁶⁶⁵:

“En cas de tributs cedits, cada Comunitat Autònoma pot assumir, en els termes que estableixi la Llei que reguli la cessió de tributs, les competències normatives següents:

a) En l'impost sobre la renda de les persones físiques, la fixació de la quantia del mínim personal i familiar i la regulació de la tarifa i deduccions de la quota.”

En coherència amb això diverses Comunitats Autònomes han procedit a regular bonificacions específiques amb la finalitat d'estimular la conservació del Patrimoni Històric.

Així, per exemple, la **Comunitat de Canàries** aplica les següents deduccions sobre la seva part de l'IRPF⁶⁶⁶:

- Per donacions per a la rehabilitació o conservació del Patrimoni Històric: el 20% de les donacions fetes, amb el límit del 10% de la quota íntegra autonòmica, per a la rehabilitació o conservació de béns que formin part del Patrimoni Històric canari, específicament registrats o inventariats. L'import de la deducció no pot excedir de 150 euros. Si es tracta d'edificis catalogats, integrants d'un conjunt històric, les donacions han de realitzar-se a favor de les administracions públiques, l'Església catòlica i les esglésies, confessions o comunitats religioses que tinguin acords de cooperació amb l'Estat espanyol, o les fundacions o associacions que, reunint els requisits de la normativa que

⁶⁶⁵ BOE núm 305 de 19 de desembre de 2009.

⁶⁶⁶ DLeg Canàries 1/2009 art.2 a 18 ter en la redacció donada per la Llei de Canàries 4/2012, de 25 de juny, de mesures administratives i fiscals, BOC núm. 124 de 26.6.2012.

regula aquestes entitats⁶⁶⁷, incloguin entre les seves fins específiques la reparació, conservació o restauració del Patrimoni Històric. Aquesta deducció, igual que la primera anterior, exigeix la certificació del seu caràcter irrevocable.

- Per quantitats destinades a restauració, rehabilitació o reparació: el 10%, amb el límit del 10% de la quota íntegra autonòmica, de les quantitats destinades a la restauració, rehabilitació o reparació de béns immobles d'interès cultural, oportunament registrats o declarats. Les obres han de ser autoritzades per l'òrgan competent de la Comunitat Autònoma, cabildo insular o ajuntament corresponent⁶⁶⁸.

⁶⁶⁷ Aquestes entitats compten amb un règim fiscal especial que s'aplica a:

a) Les fundacions, definides com les organitzacions que, estant constituïdes sense ànim de lucre, per voluntat dels seus creadors, tenen afectat de manera duradora el seu patrimoni a la realització de fins d'interès general. Aquestes entitats tenen personalitat jurídica des de la inscripció de l'escriptura pública de la seva constitució en el corresponent Registre de Fundacions i només les entitats inscrites poden utilitzar la denominació de "Fundació" (art. 2 i 4 de la Llei 50/2002, de 26 de desembre, de fundacions, BOE núm. 310 de 27.12.2012).

b) Les associacions declarades d'utilitat pública, d'acord amb els criteris de l'article 32 de la LO 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Dret d'Associació (BOE 73/2002, de 26 de març de 2002).

c) Les organitzacions no governamentals de desenvolupament que tinguin la forma jurídica de fundació o associació, si bé en aquest últim cas no cal que hagin estat declarades d'utilitat pública, només cal que compleixin els requisits de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense afany de lucre i dels incentius fiscals al mecenatge (BOE núm. 307, de 24 de desembre de 2002), tal i com interpreten les consultes vinculants: DGT CV 14-1-08 i CV 22-1-09. Si no compleixen aquests requisits, tributen segons el règim de les entitats parcialment exemptes. Així mateix, han d'estar inscrites en el registre obert a l'efecte en l'Agència Espanyola de Cooperació Internacional o en els registres de la mateixa finalitat creats en les Comunitats Autònomes. Aquestes organitzacions són entitats de dret privat, legalment constituïdes i sense ànim de lucre, que tenen entre els seus fins o com a objecte exprés, segons els seus estatuts, la realització d'activitats relacionades amb els principis i objectius de la cooperació internacional per al desenvolupament. Han de gaudir de plena capacitat jurídica i d'obrar.

⁶⁶⁸ En relació a les despeses destinades a la restauració, rehabilitació i reparació de béns declarats d'interès cultural és il·lustrativa la resposta a la Consulta 129192 en relació a la interpretació de l'article 2.3 de la Llei 10/2002, de 21 de novembre, de la Comunitat Autònoma de Canàries que regulava les despeses en béns immobles declarats d'interès cultural. Aquesta interpreta que els residents a Canàries que siguin titulars de béns immobles situats en aquella Comunitat Autònoma, poden aplicar una deducció del 10 per 100 de les quantitats destinades a la restauració, rehabilitació o reparació dels mateixos, sempre que concorrin els següents requisits: 1º) Els béns immobles han d'estar inscrits en el Registre Canari de Béns d'Interès Cultural o afectats per la declaració de Bé d'Interès Cultural. 2º) Les obres de restauració, rehabilitació o reparació han de ser autoritzades per l'òrgan competent de la Comunitat Autònoma o, en el seu cas, pel cabildo insular o l'ajuntament corresponent. La deducció no pot excedir del 10 per 100 de la quota íntegra autonòmica.

En el cas de **Castella-Lleó**, s'estableix una deducció en la part autonòmica de l'IRPF per als donatius que consisteix en una deducció del 15% de les quantitats donades per a la rehabilitació o conservació de béns ubicats en el territori de la Comunitat Autònoma, que formin part del Patrimoni Històric Espanyol o del Patrimoni Cultural de Castella i Lleó i que estiguin inscrits en el Registre General de Béns d'Interès Cultural o inclosos en l'Inventari General a que es refereix la LPHE o en els registres o inventaris equivalents de la Llei de Patrimoni Cultural de Castella i Lleó (Llei 12/2002 de 11 de juliol, *de Patrimonio Cultural de Castilla y León*), realitzades a favor de les Administracions públiques, entitats i institucions dependents de les mateixes; de l'Església Catòlica i les esglésies, confessions o comunitats religioses que tinguin acords de cooperació amb l'Estat espanyol, així com a favor de les fundacions o associacions que reuneixin els requisits de la Llei 49/2002, i incloguin entre les seves finalitats específiques la reparació, conservació o restauració del Patrimoni Històric. La base imposable total, menys el mínim personal i familiar, no pot superar els 18.900 o 31.500 euros (tributació individual o conjunta, respectivament).

Així mateix, també inclou la norma castellana una deducció del 15 per cent de les quantitats destinades a la recuperació del Patrimoni Històric, cultural i natural amb els següents requisits:

- Que la restauració, rehabilitació o reparació sigui feta pels titulars de béns immobles amb requisits particulars d'ubicació, registre o inventariat i qualificació⁶⁶⁹.

⁶⁶⁹ En els termes que estableix l'article 61 del RD 111/1986 de desenvolupament parcial de la Llei 16/1985, de 25 de juny, del Patrimoni Històric Espanyol. BOE 24/1986, de 28 de gener de 1986.

- Les obres han de ser autoritzades per l'òrgan administratiu competent.

Finalment, i pel que fa a la regulació fiscal de la protecció del Patrimoni Històric des de les Comunitats Autònomes, cal esmentar que a la **Comunitat Valenciana** s'estableix una deducció a l'IRPF per les donacions relatives al Patrimoni Cultural Valencià en els termes següents:

a) Deducció del 10 per cent de les donacions pures i simples en el període impositiu de béns que formin part del Patrimoni Cultural Valencià i es trobin inscrits en el seu Inventari General si es fan a favor de la Generalitat i les corporacions locals de la Comunitat Valenciana, les entitats públiques de caràcter cultural dependents de les anteriors, les universitats públiques de la Comunitat o les entitats sense fins lucratius esmentades a la Llei 49/2002, sempre que persegueixin fins de naturalesa exclusivament cultural i es troben inscrites en els corresponents registres de la Comunitat Valenciana.

b) Deducció del 5 per cent de les quantitats dineràries donades a qualsevol de les entitats exposades a la lletra a) per a la conservació, reparació i restauració de béns que formin part del Patrimoni Cultural Valencià i es trobin inscrits en el seu Inventari General. Quan el donatari sigui diferent de les entitats sense fins lucratius esmentades a la Llei 49/2002, les quantitats rebudes quedaran afectes en el seu pressupost al finançament de programes de despesa que tinguin com a objecte la conservació, reparació i restauració d'obres d'art i, en general, de béns amb valor històric, artístic o cultural.

c) Deducció del 5 per cent de les quantitats destinades pels titulars de béns pertanyents al Patrimoni Cultural Valencià, inscrits en el seu Inventari General,

a la conservació, reparació i restauració dels béns esmentats. En aquest cas la base de deducció no podrà superar el 20 per cent de la base liquidable del contribuent. En els casos de donacions amb finalitat ecològica i les relatives al Patrimoni Cultural Valencià lletres a) i b) es requereix l'acreditació de l'efectivitat de la donació efectuada, així com el valor de la mateixa, mitjançant certificació expedida per l'entitat donatària amb determinats requisits.

En conclusió, si bé totes les Comunitats Autònomes tenen capacitat normativa sobre la part de l'IRPF que tenen cedida, també és cert que no totes elles han fet ús d'aquesta facultat d'introduir bonificacions addicionals en matèria de conservació del Patrimoni Històric. Tal com hem vist, únicament Canàries, Castella-Lleó i València han introduït alguna mesura fiscal en aquest sentit.

1.1.3. La conservació del Patrimoni Històric i l'Impost sobre Societats.

Però no únicament les persones físiques tenen dret a gaudir d'una bonificació fiscal pels béns del Patrimoni Històric de que siguin titulars per realitzar accions encaminades a la seva conservació. Recordem que l'article 46 de la Constitució espanyola indica que els objectius públics en relació al Patrimoni Històric s'han d'assolir "*independentment de la seva titularitat*". Per tant, cal pensar que els béns del Patrimoni Històric dels que siguin titulars les persones jurídiques també haurien de gaudir de beneficis fiscals semblants. D'aquesta forma, el Reial Decret Legislatiu 4/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de l'Impost sobre Societats, en el seu article 38.1 disposa un benefici fiscal tendent a la protecció del Patrimoni Històric que consisteix en una

deducció per actuacions per a la protecció i difusió del Patrimoni Històric Espanyol i de les ciutats, conjunts i béns declarats Patrimoni Mundial per la UNESCO situats a Espanya⁶⁷⁰. D'aquesta forma, els subjectes passius de l'IS poden practicar una deducció en la quota íntegra per les inversions o despeses que efectivament realitzin per a les següents finalitats amb les finalitats de protecció del Patrimoni Històric:

- La conservació, reparació, restauració, dels béns de la seva propietat⁶⁷¹ que estiguin declarats d'interès cultural d'acord amb la normativa del

⁶⁷⁰ La redacció de l'article 38.1 de la LIS diu textualmet respecte a aquest punt que:

“Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra del 15 por 100 del importe de las inversiones o gastos que realicen para: (...) b) La conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes de su propiedad que estén declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes. c) La rehabilitación de edificios, el mantenimiento y reparación de sus tejados y fachadas, así como la mejora de infraestructuras de su propiedad situados en el entorno que sea objeto de protección de las ciudades españolas o de los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos y de los bienes declarados Patrimonio Mundial por la Unesco situados en España.”

⁶⁷¹ En aquest punt és rellevant la Consulta Vinculant de la Direcció General de Tributs núm. 310/2004 de 25 novembre, en la que la consultant és una societat estatal que té per finalitat gestionar i explotar la xarxa d'establiments i instal·lacions turístiques de l'Estat. Aquests béns, que formen part del patrimoni de l'Estat, estan adscrits a un organisme autònom estatal que, en virtut de la seva norma legal de funcionament, els posa a disposició de la consultant per desenvolupar la seva activitat. Amb aquesta finalitat s'ha signat un contracte de concessió per 50 anys per la qual l'organisme autònom li cedeix l'ocupació i l'ús temporal dels establiments, edificis i instal·lacions i de determinats béns mobles de caràcter patrimonial artístic. La concessió obliga a la consultant a pagar les remodelacions, conservació, reparació i manteniment dels béns cedits. En el contracte subscrit s'ha establert que la consultant haurà de destinar a aquesta finalitat, anualment, com a mínim el 5 per cent dels seus ingressos d'explotació. Es demana si l'empresa pot aplicar la deducció per inversions en béns d'interès cultural regulada en l'article 38.1 del TRLIS. Doncs bé, la resposta diu literalment que *“Como establecen las letras b) y c) del precepto indicado, es requisito necesario que la entidad que pretende aplicar la deducción por los gastos e inversiones realizadas ostente la propiedad de los bienes correspondientes. Por otra parte, la letra a) de dicho apartado, donde se contempla la posibilidad de aplicar la deducción en caso de adquisición de bienes del patrimonio histórico español, exige también que éstos permanezcan dentro del patrimonio del titular durante al menos cuatro años. Dicho plazo, antes de la modificación de este precepto por la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, era de tres años. En definitiva, la normativa exige la propiedad de los bienes sobre los que se realicen las actuaciones que permiten aplicar la deducción analizada. Esta circunstancia no se cumple en el caso planteado, según los antecedentes expuestos en la consulta, por lo que la consultante no tendrá derecho a aplicar la deducción del artículo 38.1 del TRLIS por las cantidades destinadas a la finalidad prevista en el contrato de la concesión. En aquest punt hem d'expressar una opinió crítica ja que aquest criteri no afavoreix la finalitat perseguida com hauria de ser la conservació del Patrimoni Històric.*

Patrimoni Històric de l'Estat i de les Comunitats Autònomes, sempre que es compleixin les exigències establertes en aquesta normativa i, en particular, dels deures de visita i exposició pública dels béns.

- La rehabilitació d'edificis, el manteniment i reparació de les teulades i façanes, així com la millora d'infraestructures de la seva propietat situats en l'entorn que sigui objecte de protecció de les ciutats espanyoles o dels conjunts arquitectònics, arqueològics, naturals o paisatgístics i dels béns declarats Patrimoni Mundial per la UNESCO situats a Espanya⁶⁷².

Els paràmetres que intervenen en l'aplicació d'aquesta deducció són els següents:

- S'aplica sobre la quota íntegra ajustada positiva o minorada.
 - la base de deducció està constituïda pel cost incorregut pel subjecte passiu en les despeses destinades a la conservació, reparació, restauració, difusió i exposició dels béns declarats d'interès cultural inscrits en el Registre General, així com en la rehabilitació d'edificis, manteniment i reparació, o l'import convingut, quan es contracti la realització de la inversió o la despesa amb tercers. Si es tracta de l'adquisició de béns del Patrimoni Històric espanyol, la base és la valoració efectuada per la Junta de Qualificació, Valoració i Exportació⁶⁷³.
- La base es redueix en l'import de la subvenció rebuda per finançar la inversió.

⁶⁷² Les ciutats espanyoles i conjunts arquitectònics, arqueològics, naturals o paisatgístics i béns declarats Patrimoni Mundial per la Unesco situats a Espanya es relacionen en l'annex de la Llei 49/2002.

⁶⁷³ La Junta de Qualificació, Valoració i Exportació de Béns del Patrimoni Històric Espanyol és l'òrgan consultiu col·legiat adscrit a la Direcció General de Belles Arts i Béns Culturals i d'Arxius i Biblioteques responsable de la revisió de les sol·licituds d'exportació, la importació i l'adquisició de béns.

- Percentatge de deducció: per als exercicis iniciats el 2013 és del 2 per cent.
- Resulta d'aplicació el coeficient límit del 25 -50 per cent de la quota íntegra ajustada positiva o minorada, operant conjuntament per a les modalitats d'inversió del règim comú, inclosa en els anys 2012 i 2013 la deducció per reinversió de beneficis extraordinaris.

A més de les assenyalades anteriorment, els requisits específics d'aquesta deducció són:

- L'exercici de còmput de la deducció és aquell en què es realitzi la inversió o s'efectuïn les despeses activables o no.
- Són aplicables les normes comunes d'incompatibilitat d'aquesta deducció, per als mateixos béns, amb qualsevol altre incentiu fiscal a la inversió establert o que s'estableixi.

Per altra banda, la comptabilització de la inversió s'efectua de la manera:

- Les adquisicions es comptabilitzen en l'immobilitzat material;
- Les despeses es comptabilitzen com a despeses de l'exercici o bé com a major valor de la inversió si escau.

Nogensmenys a partir de l'1.1.2014 aquesta bonificació fiscal ha deixat de tenir efectes com a conseqüència de la Disposició Derogatòria 2a de la Llei 35/2006, de 28 de novembre que preveia la seva derogació per als períodes impositius que s'iniciïn a partir de l'1.1.2014. No es pot més que fer una valoració negativa de la supressió d'aquest benefici fiscal ja que, de forma absurda, es penalitzen aquells béns del Patrimoni Històric dels que siguin titulars persones jurídiques contravenint, novament, el principi de l'article 46 de la Constitució que insta la seva protecció amb independència de la seva titularitat.

1.1.4. La conservació del Patrimoni Històric i l'IVA.

En aquest apartat farem referència a la regulació en l'IVA de les despeses relacionades amb la conservació d'edificis. En aquest sentit, l'article 91 de la Llei de l'IVA⁶⁷⁴ disposa que s'aplicarà el tipus impositiu reduït del 10 per cent a les següents actuacions sobre els immobles:

“Las ejecuciones de obra de renovación y reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el destinatario sea persona física, no actúe como empresario o profesional y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, también se comprenderán en este número las citadas ejecuciones de obra cuando su destinatario sea una comunidad de propietarios.

b) Que la construcción o rehabilitación de la vivienda a que se refieren las obras haya concluido al menos dos años antes del inicio de estas últimas.

c) Que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución o, en el caso de que los aporte, su coste no exceda del 40 por ciento de la base imponible de la operación.”

Tot i que no sigui una tributació específica pensada sobre els béns del Patrimoni Històric és evident que, en el cas que l'habitatge sigui, al seu torn, bé

⁶⁷⁴ Llei 37/1992, de 28 de desembre, publicada al BOE núm. 312 de 29.12.1992.

de Patrimoni Històric també podrà gaudir d'aquest tipus reduït. Entem que aquesta no hauria de ser l'excepció. Es troba a faltar en la regulació d'IVA una menció expressa de l'aplicació del tipus reduït d'IVA sobre totes les accions de conservació operades sobre els béns immobles del Patrimoni Històric de la mateixa forma que es contempla en el cas d'edificis destinats a habitatges.

1.1.5. La conservació del Patrimoni Històric i l'Impost sobre la Renda de no Residents.

L'Impost sobre la Renda dels no Residents està regulat en el Reial Decret Legislatiu 5/2004, de 5 de març, pel que s'aprova el text refós de la Llei de l'Impost sobre la Renda de no Residents i desenvolupada pel Reial Decret 1776, de 30 de juliol, pel que s'aprova el Reglament de l'Impost sobre la Renda de no Residents. Aquest impost s'ha d'aplicar en concordança amb l'IRPF i l'Impost sobre Societats i tenint en compte els tractats internacionals subscrits per l'Estat espanyol.

Dit això, els contribuents per aquest impost seran les següents:

1. Persones físiques i entitats no residents en territori espanyol.
2. Persones físiques residents a Espanya per les circumstàncies previstes a l'article 9.2 de la Llei de l'IRPF⁶⁷⁵.

⁶⁷⁵ L'article 9.2 de la Llei de l'IRPF disposa que "No es consideren contribuents, a títol de reciprocitat, els nacionals estrangers que tinguin la seva residència habitual a Espanya, quan aquesta circumstància sigui conseqüència d'algun dels supòsits que estableix l'apartat 1 de l'art. 10 d'aquesta Llei i no escaigui l'aplicació de normes específiques derivades dels tractats internacionals en què Espanya sigui part." I l'apartat 1 de l'article 10 diu: "Als efectes d'aquesta Llei, es consideren contribuents les persones de nacionalitat espanyola, el seu cònjuge no separat legalment i fills menors d'edat que tinguin la seva residència habitual a l'estranger, per la seva condició de: a) *Membres de missions diplomàtiques espanyoles, que comprenen tant el cap de la missió com els membres del personal diplomàtic, administratiu, tècnic o de serveis de la missió.* b) *Membres de les oficines consulars espanyoles, que comprenen tant el cap de les*

3. Entitats en atribució de rendes constituïdes a l'estranger però amb presència a l'Estat espanyol.

Per la part que ens ocupa en aquest treball destacarem que aquest impost grava, entre altres, les rendes obtingudes en territori espanyol següents:

- Rendes d'activitats econòmiques realitzades mitjançant establiment permanent.
- Rendes d'activitats econòmiques realitzades sense establiment permanent.
- Rendiments del capital mobiliari.
- Rendiments derivats d'immobles.
- Guanys patrimonials derivats de béns mobles.

En aquest punt hem de destacar que si les rendes són obtingudes a Espanya mitjançant un establiment permanent a aquestes els serà d'aplicació les normes de l'Impost de Societats. En cas d'obtenir-se sense mediació d'establiment permanent tributaran de forma separada cada renda sotmès a gravamen, sense compensació entre elles.

Per tant, per aquells no residents que operin mitjançant establiment permanent es podran aplicar les mateixes bonificacions i deduccions de la quota íntegra que les previstes a l'Impost sobre Societats. Ja hem detallat amb anterioritat quines eren aquestes bonificacions relacionades amb la conservació del Patrimoni Històric, les quals han estat objecte de modificació. En relació a les

oficines com el funcionari o personal de serveis que hi estan adscrits, amb excepció dels vicecòsols honoraris o agents consulars honoraris i del personal que en depèn. c) Titulars de càrrec o ocupació oficial de l'Estat espanyol com a membres de les delegacions i representacions permanents acreditades davant organismes internacionals o que formin part de delegacions o missions d'observadors a l'estranger. d) Funcionaris en actiu que exerceixin a l'estranger càrrec o ocupació oficial que no tingui caràcter diplomàtic o consular."

mateixes hem de repetir les mateixes consideracions crítiques que les apuntades en aquell moment.

En canvi, quan parlem de rendes obtingudes sense establiment permanent, pel que fa les persones físiques no residents, aquestes es podran aplicar les deduccions de la quota previstes a la Llei 49/2002, d'entitats sense afany de lucre i dels incentius fiscals al mecenatge, vistos en el punt anterior. D'acord amb l'article 17.1, lletres d) i e), es preveuen les deduccions per donatius següents:

“d) Donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. e) Donativos o donaciones de bienes culturales de calidad garantizada en favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico artístico.”

D'acord amb l'article 21 de la Llei 49/2002, *“1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español sin establecimiento permanente podrán aplicar la deducción establecida en el apartado 1 del art. 19 de esta Ley en las declaraciones que por dicho impuesto presenten por hechos imposables acaecidos en el plazo de un año desde la fecha del donativo, donación o aportación. La base de esta deducción no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible del conjunto de las declaraciones presentadas en ese plazo. 2. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta*

de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente podrán aplicar la deducción establecida en el artículo anterior.”

Per tant, d'acord amb l'article 18 de la Llei 49/2002 els contribuents per l'Impost sobre la Renda de no Residents “*tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra el 25 por 100 de la base de la deducción*” sobre els conceptes esmentats anteriorment.

D'acord amb l'article 26 del Reial Decret legislatiu 5/2004, de 5 de març, només seran deduïbles de la quota els donatius previstos en la Llei 49/2002⁶⁷⁶. De manera que, cal entendre que les deduccions previstes a l'article 68 de la Llei de l'IRPF no seran d'aplicació en el cas de no residents ja que no està prevista aquesta deducció a l'hora de calcular la imputació de renda immobiliària. Sobre aquests aspecte, més enllà de la política recaptatòria que es pretén amb l'impost sobre la renda de no residents cal dir que es produeix una distorsió quant a l'objectiu de protecció del Patrimoni Històric al deixar sense incentiu el mateix quan aquest està en mans d'un no resident.

⁶⁷⁶ D'acord amb l'article 17 de la Llei 49/2002, els donatius i aportacions deduïbles són els donatius, donacions i aportacions realitzats per persones o societats en favor de les entitats beneficiàries del mecenatge. Aquests donen dret a una deducció en la quota íntegra de la seva imposició personal, sempre que es tracti de donacions irrevocables, pures i simples i que consisteixin en:

a) Donatius i donacions:

- Dineràries, de béns o de drets;

- De béns que formin part del Patrimoni Històric espanyol que estiguin inscrits en el Registre general de béns d'interès cultural o inclosos en l'Inventari general de béns mobles de singular rellevància no declarats d'interès cultural, així com els béns culturals declarats o inscrits per les Comunitats Autònomes d'acord amb el que estableixen les seves normes reguladores;

- De béns culturals de qualitat garantida en favor d'entitats que persegueixin entre els seus fins la realització d'activitats museístiques i el foment i difusió del patrimoni històric artístic.

b) Quotes d'afiliació a associacions que no es corresponguin amb el dret a percebre una prestació present o futura.

c) Constitució d'un dret real d'usdefruit sobre béns, drets o valors, realitzada sense contraprestació.

Les entitats beneficiàries de les anteriors donacions han de remetre una declaració informativa sobre els donatius rebuts durant cada any natural, en què, a més de les seves dades d'identificació, faran constar una sèrie de dades referides als donants. La presentació d'aquesta declaració informativa es formalitza a través del model 182.

1.2. Les mesures fiscals de protecció contra la destrucció, l'espoliació i l'exportació il·lícita.

El segon grup d'activitats tendents a la protecció del Patrimoni Històric és la lluita contra la destrucció, contra l'espoliació i contra l'exportació il·lícita.

En aquest punt analitzem cadascuna d'aquestes tres accions des de la perspectiva del Dret Tributari i veurem en quina mesura des de la fiscalitat es pot contribuir a assolir l'objectiu públic de la conservació del Patrimoni Històric.

Quan parlem de destrucció, és a dir, si ens trobem que el bé cultural ja s'ha destruït francament poca cosa podem fer des del dret tributari. Serà, en tot cas, assumpte del Dret Penal o Administratiu per la via sancionadora. Però allò que s'ha destruït, malauradament, no es pot recuperar. Per tant, el que resulta transcendent des del Dret Tributari és coadjuvar en totes aquelles mesures que tendeixin a la prevenció de la seva destrucció. Per tant, entenem, que la millor forma que té el Dret Tributari de contribuir a la lluita contra la destrucció del Patrimoni Històric és amb les mesures que fomentin la conservació del mateix i que hem exposat en el punt anterior, així com la resta de mesures d'acreixement i de transmissió a generacions futures que analitzarem en un punt posterior. No ens estendrem més en les conseqüències civils i penals que pot comportar la destrucció del Patrimoni Històric ja que excedeix de l'àmbit d'aquest treball⁶⁷⁷.

⁶⁷⁷ Per a una informació més detallada del Patrimoni Històric vist des del Dret Penal es pot consultar: ARIAS EIBE, MJ.: *El patrimonio cultural. La nueva protección en los arts. 321 a 324 del Código Penal de 1995*, Comares, Granada, 2001; GARCIA CALDERON, J.M: "La relación del patrimonio histórico con el derecho penal", *Estudios Jurídicos*, nº 2006, 2006; RODRÍGUEZ NÚÑEZ, A.: "La protección del Patrimonio Cultural en el Código Penal de 1995", *Patrimonio Cultural y Derecho*, núm. 2, 1998; SALINERO ALONSO, C, *La protección del patrimonio histórico en el código penal de 1995*, Codecs Editorial, Barcelona, 1997, 1ª ed. 1997; SIERRA LÓPEZ, Mª del V.: "La protección penal del patrimonio histórico, artístico y cultural en el nuevo

En segon lloc, ens hem de referir a les mesures fiscals relacionades amb la prevenció de l'espoliació i l'exportació il·lícita. En l'apartat 3 del Capítol III ja hem analitzat els conceptes d'espoliació i d'exportació il·lícita que recauen, fonamentalment, en mans de l'Administració de l'Estat. Entre aquestes funcions exclusives de l'Estat s'inclouen les que afecten el tràfic internacional d'aquests béns.

1.2.1. Els antecedents de la fiscalitat de l'exportació de béns del Patrimoni Històric.

Aquestes funcions, però, no van ser una novetat en la Constitució de 1978 sinó que amb anterioritat ja existia una regulació sobre les exportacions de béns del Patrimoni Històric. Així, els antecedents per al cas d'exportacions, en l'article 9 de la Llei de l'any 1911 es preveia el pagament d'un impost equivalent al 10 per 100 dels béns, amb reserva sempre per part de l'Estat del dret de tempteig i retracte, així com de l'obligació d'inventariar-les. En el mateix sentit es pronuncia l'article 20 del Real Decreto d'1 de març de 1912. Més endavant, en l'article 3 la llei de l'any 1915 es prohibia l'exportació de parts de monuments que no haguessin estat expressament inclosos al catàleg corresponent. En el mateix sentit, l'article 8 del Decret Llei de 9 d'agost de 1926 prohibia l'exportació d'edificis desmuntats o de parts dels mateixos. Igualment, l'article 26 d'aquesta llei prohibia l'exportació d'objectes que presentin interès nacional "*por razones de arte o historia*" no podran ser exportats sense l'autorització

Código Penal", en: *XI Jornadas del Patrimonio de la Sierra de Huelva*, Encinasola, 193-205, 1997, entre altres.

corresponent. A l'article 31 es regulava una taxa gradual i progressiva que gravava les llicències d'exportació dels béns de valor històric (inclús les seves imitacions). La tarifa variava d'acord amb el valor dels béns de la forma següent:

Fins a 10.000 pessetes:	2 per 100.
De 10.000 a 25.000 pessetes:	4 per 100.
De 25.000 a 50.000 pessetes:	6 per 100.
De 50.000 a 75.000 pessetes:	8 per 100.
De 75.000 a 100.000 pessetes:	10 per 100.
Més de 100.000 pessetes:	12 per 100.

A partir d'aquí la norma té una redacció un pèl ambigua al dir que "*así subiendo en escala gradual hasta llegar a la tasa máxima de 20 por 100 del valor del objeto exportado*". No deixa de sorprendre la tècnica legislativa. D'una banda, la norma detallava perfectament els trams i els tipus, però, en arribar al 12 per 100 sembla com si el legislador s'hagués cansat d'escriure i canvia el redactat. La lògica diu que, a partir de 100.000 pessetes caldria comptar de 25.000 en 25.000. Però no es diu de forma explícita si han de ser aquests els trams o bé seran diferents com els dos primers. Un altra possibilitat es deixar-ho a una decisió discrecional la qual cosa provoca encara més inseguretats jurídiques.

Per a determinar la base imposable s'havia de partir del valor del bé a exportar consignat en la guia d'origen o declaració particular però contrastada amb la Comissió de Valoracions d'objectes artístics. L'Estat conserva el dret de tempteig pel mateix preu consignat per un període de tres mesos. Entre tant, els béns havien de quedar, preferentment, consignats en els Museus o Bancs. En cas de romandre en poder dels propietaris, aquests hauran de prestar

fiança suficient. Rebia el tractament de contraban la no presentació a Duanes dels béns a exportar i els objectes quedaran confiscats.

Pel que fa a la llei republicana de l'any 1933 va prohibir taxativament l'exportació de qualsevol riquesa rústica d'objectes artístics, arqueològics i històrics. L'article 35 deia que "*queda totalmente prohibida la exportación total o parcial de inmuebles de más de cien años de antigüedad*". Quant als béns mobles, l'article 43 requeria del permís de la Secció d'Exportacions de la Junta Superior del Tresor Artístic, preveient unes condicions més agreujades en el cas que el valor de l'objecte ultrapassés les 50.000 pessetes. De la mateixa forma que el Decret de l'any 1926, aquesta llei sotmet a tributació tot objecte que es pretengui exportar havent de pagar en funció d'una escala progressiva en base al seu valor. Aquesta escala va ser publicada en la Disposició Transitòria Segona del Decret de 16 d'abril de 1936⁶⁷⁸ que desenvolupava la llei. Aquesta escala era la següent:

Fins 25.000 pessetes:	4 per 100.
De 25.001 a 50.000 pessetes:	5 per 100.
De 50.001 a 125.000 pessetes:	10 per 100.
De 125.001 endavant:	15 per 100.

Evidentment, en cas d'exportació l'Estat conserva també el dret de tempteig. En el cas de que l'Estat no consenti l'exportació, l'Estat podrà adquirir el bé per valor declarat i destinar-lo a un Museu. El mateix passarà si es pretén la exportació fraudulenta, confiscant-se els béns que es destinaran a un Museu passant el tant de culpa als Tribunals. En cas de no poder-se recuperar el béns

⁶⁷⁸ Publicat en la Gaceta de Madrid el 17 d'abril de 1936 (núm. 108).

exportats il·lícitament, s'imposarà una multa "ad valorem" que es destinarà a un Museu públic.

1.2.2. La regulació actual de la fiscalitat de l'exportació de béns del Patrimoni Històric.

La regulació actual és hereva d'aquesta tradició proteccionista en relació a l'exportació de béns del Patrimoni Històric. Si per exportar s'entén el transportar i vendre (béns i serveis) a un país estranger, per exportació de béns del Patrimoni Històric⁶⁷⁹ entenem, a la llum de la regulació actual, la sortida del territori espanyol de qualsevol dels béns que integren el Patrimoni Cultural Espanyol, inclosos aquells que tinguin per destinació els països de la Unió Europea. L'article 5.1 de la LPHE considera com a exportació "*la sortida del territori espanyol de qualsevol bé integrant del Patrimoni Històric Espanyol.*" En l'article 45.1 del RPHE afegeix que "*inclús aquelles que tinguin com a destinació els països de la Unió Europea*", en la redacció donada pel RD 64/1994⁶⁸⁰. Partint d'aquestes premisses, cal distingir entre els béns inexportables i els béns que es poden exportar prèvia autorització⁶⁸¹. De

⁶⁷⁹ Veure pàgina web del Ministeri de Cultura www.mcu.es/patrimonio

⁶⁸⁰ RD 64/1994, de 21 de gener, pel qual es modifica el RD 111/986, de 10 de juny, de desenvolupament parcial de la Llei 16/1985, de 25 de juny, del Patrimoni Històric Espanyol, publicat al BOE núm. 52 de 2 de març de 1994.

⁶⁸¹ La sol·licitud d'autorització per a l'exportació ha de ser expressa i prèvia a la realització de la mateixa i en un dels dos models oficials. Incomplir les condicions de l'tornada a Espanya dels béns l'exportació temporal ha estat permesa, tindrà la consideració d'exportació il·lícita. Segons la legislació vigent, l'exportació d'un bé moble del Patrimoni Cultural Espanyol que es realitzi sense l'autorització constituirà o bé delictes de contraban (si el valor del mateix és superior als 18.000 euros), o bé una infracció (si el valor del mateix és inferior a 18.000 euros). Al Títol III del Reglament del PHE és regula la Transmissió i Exportació de Béns integrants del PHE.

manera que quan parlem d'exportació hem de tenir en compte que hi ha diversos tipus d'exportació de béns culturals. Si ens fixem en la finalitat de l'exportació podrem procedir a classificar-les en funció de la intenció amb què es pretén realitzar l'exportació. Així, es poden distingir tres tipus d'exportacions:

- Una exportació definitiva.
- Una exportació temporal amb possibilitat de venda.
- Una exportació temporal.

Les dues primeres tenen caràcter privat i són les que sol·liciten fonamentalment els particulars per al trànsit de béns culturals. L'ús més habitual per a la tercera és el trasllat de béns integrants del Patrimoni Cultural per a diferents fins, com ara:

- Exposicions internacionals.
- Sortides per a restauració d'obres.
- Estudis científics, etc.

El període màxim d'estada a l'exterior dels béns exportats temporalment és de cinc anys, que pot ser renovable fins a deu o vint anys, depenent de la categoria dels béns exportats.

Quan parlem de l'autorització d'exportació definitiva i la temporal amb possibilitat de venda (quan aquesta efectivament es produeixi) de béns fora de la Unió Europea, aleshores aquesta exportació queda subjecta a una taxa establerta a l'article 30 de la LPHE⁶⁸². La concessió del permís d'exportació està sotmesa al pagament d'una taxa. La quantificació d'aquesta taxa va lligada a l'aplicació d'un tipus progressiu sobre el valor declarat o sobre el valor per l'Administració si aquest últim resulta superior. El valor així considerat serà el

⁶⁸² L'article 30 de la LPHE disposa que "*La autorización para la exportación de cualquier bien mueble integrante del Patrimonio Histórico Español estará sujeta a una tasa*".

que conformarà la base imposable de la taxa. Aquesta taxa vaser creada per l'Ordre d'11 de desembre de 2001 per la que es modifica l'Ordre de 4 de juliol de 1998, per la que es regulen determinats aspectes de la gestió recaptatòria de les taxes que constitueixen drets de la Hisenda Pública⁶⁸³, i està regulada per la Resolució de 16 de desembre de 2009, de la Subsecretaria del Ministeri de Cultura, per la que s'estableix el procediment per a la liquidació i el pagament per via telemàtica de la Taxa amb codi 034: taxa per a permisos d'exportació de béns del Patrimoni Històric Espanyol⁶⁸⁴.

Cal tenir en compte que el pagament de la taxa està condicionat a la prèvia concessió del permís d'exportació, la qual cosa exclou de l'eventualitat de pagament de la taxa el cas en que l'Administració exerceix el dret d'adquisició preferent que està condicionat a la prèvia denegació del permís a l'exportació.

El fet imposable d'aquesta taxa consisteix en la concessió de l'autorització de l'exportació dels béns del Patrimoni Històric. Aquesta autorització i la taxa respectiva afecta a l'exportació de béns culturals a altres països fora de la Unió Europea. Aquest béns, necessitaran en tot cas permís d'exportació definitiu, temporal amb possibilitat de venda o temporal per la seva sortida del territori espanyol quan es doni alguna les circumstàncies següents:

- Que siguin béns culturals que tinguin més de cent anys d'antiguitat.
- Que estiguin inclosos en l'Inventari General de Béns Mobles del Patrimoni Històric.

Per al cas de que es tracti de béns que tinguin menys de cent anys, aleshores hem d'estar a allò disposat en el Reglament (CE) 116/2009, del Consell del 18

⁶⁸³ BOE núm. 3 de 3 de gener de 2002.

⁶⁸⁴ BOE núm. 313 de 29 de desembre de 2009.

de desembre de 2008 relatiu a l'exportació de Béns Culturals⁶⁸⁵, el qual disposa que es requereix permís d'exportació aquells béns que tinguin entre cinquanta i cent anys d'antiguitat, sempre que el seu valor superi les xifres següents:

- Dibuixos, gravats i fotografies, 15.000 euros.
- Aquarel·les, aiguades i pastels, 30.000 euros.
- Escultures, 50.000 euros.
- Quadres, 150.000 euros.

Per al cas de béns que tinguin d'entre 50 i 100 anys i que queden per sota d'aquestes quantitats hauran de sol·licitar el permís d'exportació, però se'ls lliurarà un certificat del Ministeri d'Educació, Cultura i Esport que acrediti davant les autoritats duaneres que aquesta obra no necessitin permís d'exportació. Finalment, cal tenir en compte que només podran sol·licitar permís d'exportació temporal, mai definitiu ni temporal amb possibilitat de venda:

- Els béns d'interès cultural o aquells que tinguin iniciat expedient per a la declaració com a Bé d'Interès Cultural.
- Els béns que hagin estat declarats inexportables com a mesura cautelar.
- Els béns de titularitat pública .

Per tant, no necessiten permís d'exportació (encara que el sol·licitant de l'exportació ha de presentar a la duana una declaració jurada o algun altre document que acrediti l'actualitat de les obres):

- Els béns que tinguin entre cinquanta i cent anys d'antiguitat el valor quedi per sota de les xifres abans indicades.
- Els béns que tinguin menys de cinquanta anys d'antiguitat, tant d'autors vius, com ja morts.

⁶⁸⁵Reglament (CE) No 116/2009 del Consell de 18 de desembre de 2008 relatiu a l'exportació de béns culturals, DOCE L 39/1 10.2.2009.

El mateix article 30 de la LPHE regula també els supòsits d'exempció⁶⁸⁶. Per tant estan exemptes del pagament de taxes les exportacions de béns:

- Primer. Els que tinguin com a destinació altres països de la Unió Europea⁶⁸⁷. La finalitat d'aquesta taxa és desincentivar l'exportació dels béns del Patrimoni Històric. Però, en paraules de Martín Rebollo⁶⁸⁸ aquesta taxa “*consisteix clarament una mesura d'efecte equivalent als dret de duana en el sentit de l'article 13.2 del Tractat de la CE i en conseqüència, contrària al Dret Comunitari, de preferent i directa aplicació.*”⁶⁸⁹ Nogensmenys, la LPHE és anterior a l'adhesió d'Espanya a

⁶⁸⁶ Les exempcions regulades a l'article 30 són les següents exportacions: “1. La exportación de bienes muebles que tenga lugar durante los diez años siguientes a su importación siempre que ésta se hubiere realizado de forma legal, esté reflejada documentalmente y los bienes no hayan sido declarados de interés cultural, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 32 de esta ley. 2. La salida temporal legalmente autorizada de bienes muebles que formen parte del Patrimonio Histórico Español. 3. La exportación de objetos muebles de autores vivos.”

⁶⁸⁷ Nogensmenys, estan subjectes a l'autorització corresponent en els termes següents. Necessitaran permís d'exportació definitiu, temporal amb possibilitat de venda o temporal per la seva sortida del territori espanyol:

- Els béns culturals que tinguin més de cent anys d'antiguitat.
- Els inclosos en l'Inventari General de Béns Mobles del Patrimoni Històric.

Només podran sol·licitar permís d'exportació temporal, mai definitiu ni temporal amb possibilitat de venda:

- Els béns d'interès cultural o aquells que tinguin iniciat expedient per a la declaració com a Bé d'Interès Cultural.
- Els béns que hagin estat declarats inexportables com a mesura cautelar.
- Els béns de titularitat pública.

No necessitaran permís d'exportació (encara que el sol·licitant de l'exposició ha de presentar a la duana una declaració jurada o algun altre esdeveniment que acrediti l'antiguitat de les obres) els béns que tinguin menys de 100 anys d'antiguitat.

⁶⁸⁸ MARTÍN REBOLLO, L: El comercio del arte y la Unión Europea, Civitas, Madrid, 1994, p.47.

⁶⁸⁹ En la Sentència de 10 de desembre de 1968 (assumpte 7/68 Comissió v. Itàlia), el Tribunal de Justícia va entendre que aquests béns, atès que eren valorables en diner i susceptibles de transacció comercial, amb independència dels seus altres valors històrics o culturals, gaudien, igualment, de la consideració de mercaderia. Per tant, en tant que mercaderies, segons el Tribunal de Luxemburg, havien de quedar dintre de les regles de joc del mercat comú i, especialment de la prohibició de drets a l'exportació o mesures d'efecte equivalent. Tot i que la finalitat perseguida pogués no ser fiscal, la norma italiana establia una taxa equivalent a un dret de duana a l'exportació que, a judici del Tribunal, no podia emparar-se en les excepcions de l'article 30 del Tractat, donat que aquest es referia a prohibicions parcials o totals a la importació, exportació o trànsit, sense abastar, en canvi, taxes més gravoses, que “no tenen altre efecte que fer més onerosa l'exportació dels productes”. Nogensmenys, la sentència de 10 de desembre de 1968 va ser incomplida per Itàlia, la qual cosa va motivar una qüestió prejudicial de l'article 234 –anterior article 177- d'un Tribunal de Turí, resolta pel Tribunal de

la Comunitat Europea. En canvi, l'aprovació del reglament es va produir un cop Espanya ja havia ingressat en la Comunitat Europea per aquest motiu, la Disposició Addicional Segona del RPHE declara inaplicable la taxa respecte de les exportacions amb destinació als Estats comunitaris, per aplicació directa de l'article 9 del Tractat de la CEE.⁶⁹⁰

- Segon. Que la importació hagi estat declarada segons l'article 32 de la LPHE⁶⁹¹, és a dir, l'exportació de béns que haguessin estat importats en els deu anys anteriors.

Justícia en la sentència de 26 d'octubre de 1971 (as. 18/71, *Eunomia di Porro v. Ministerio de Instrucción Pública*) en la que va reconèixer el dret d'un comerciant d'obres d'arte a la restitució de la taxa d'exportació pagada. La inexecució d'aquesta sentència va motivar un nou pronunciament del Tribunal de Luxemburgo a instàncies de la Comissió (*sentència de 13 de juliol de 1972, as. 48/71, Comisión v. Italia*), en la que es reconeixia l'efecte retroactiu de la sentència de 1968, de manera que Itàlia no hauria d'haver aplicat la taxa de la Llei de 1939 des de l'1 de gener de 1962, si bé l'aprovació en Itàlia -tres dies abans de què la sentència fos dictada- del Decret-Llei número 288, de 5 de juliol de 1972, que derogava la taxa amb l'esmentat efecte retroactiu, va evitar la condemna d'Itàlia.

⁶⁹⁰ Respecte a aquesta qüestió, cal posar de manifest la possible vulneració del principi de legalitat a l'hora de declarar inaplicable un tribut. Aquesta fórmula no deixa de ser la regulació d'un cas d'exempció tributària la qual cosa, d'acord amb l'article 8 de la Llei General Tributària la delimitació del fet imposable s'hauria de regular per llei i no pas per un reglament. Al mateix temps, l'article 22 de la Llei General tributària ens diu que "*son supòsits d'exenció aquells que, a pesar de realitzar-se el fet imposable, la llei eximeix del compliment de l'obligació tributària principal.*"

⁶⁹¹ L'article 32 de la LPHE disposa que: "*1. Los bienes muebles cuya importación haya sido realizada legalmente y esté debidamente documentada de modo que el bien importado quede plenamente identificado, no podrán ser declarados de interés cultural en un plazo de diez años a contar desde la fecha de su importación. 2. Tales bienes podrán exportarse previa licencia de la Administración del Estado, que se concederá siempre que la solicitud cumpla los requisitos exigidos por la legislación en vigor, sin que pueda ejercitarse derecho alguno de preferente adquisición respecto de ellos. Transcurrido el plazo de diez años, dichos bienes quedarán sometidos al régimen general de la presente Ley, salvo que sus poseedores soliciten a la Administración del Estado prorrogar esta situación por igual plazo, y aquella sea concedida oído el dictamen de la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio Histórico Español. 3. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, los bienes muebles que posean alguno de los valores señalados en el art. 1º de esta Ley podrán ser declarados de interés cultural antes del plazo de diez años si su propietario solicitase dicha declaración y la Administración del Estado resolviera que el bien enriquece el Patrimonio Histórico Español. 4. Lo dispuesto en los apartados 1 y 2 de este artículo no será aplicable a las adquisiciones de bienes del Patrimonio Histórico Español realizadas fuera del territorio español para su importación al mismo que se acojan a las deducciones previstas en el art. 55, apartado 5, párrafo a), de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, y en el art. 35, apartado 1, párrafo a), de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.*"

- Tercer. Els béns exportats temporalment. El període pel qual s'autoritza la permanència fora del país dependrà de la classificació del bé. Així per als béns d'interès cultural, el termini màxim serà de cinc anys, prorrogables fins a deu; i de un màxim de vint anys per la resta de béns, tal com regula l'article 56.1 del RPHE⁶⁹². Existeix, per tant, la possibilitat d'exportar temporalment els béns declarats d'interès cultural i els que requereixen autorització⁶⁹³. Aquestes operacions queden excloses expressament del dret d'adquisició preferent i no estaran gravades per la taxa que recau sobre l'autorització d'exportació definitiva que recau sobre els béns destinats a països no comunitaris regulada en l'article 30 de la LPHE.
- Quart. Els que comptin amb menys de cent anys no inclosos en l'Inventari General de Béns Mobles.
- Cinquè. Els que tinguin entre 50 i 100 anys d'antiguitat i tinguin destinació a països no membres de la UE, si queden per sota dels valors assenyalats en el Reglament (CE) 116/2009 vistos anteriorment.
- Sisè. Els que tinguin menys de 50 anys.

⁶⁹² La redacció de l'article 51 diu textualment que: "1. El período máximo ininterrumpido de estancia en el exterior que puede permitirse será de cinco años, renovable por períodos de inferior o igual duración hasta diez años, cuando se trate de bienes comprendidos en el apartado 3 del art. 45, y hasta veinte años en los demás casos. 2. Transcurrido el plazo máximo autorizado, el bien deberá retornar a España para su examen. Efectuado el retorno se podrá solicitar nuevamente el permiso de salida temporal. 3. Excepcionalmente, la Dirección General de Bellas Artes y Archivos podrá acordar, cuando las circunstancias lo aconsejen, sustituir el retorno del bien por el examen que al efecto encomiende al servicio diplomático."

⁶⁹³ En aquest sentit l'article 31 de la LPHE disposa que: "1. La Administración del Estado podrá autorizar la salida temporal de España, en la forma y condiciones que reglamentariamente se determine, de bienes muebles sujetos al régimen previsto en el art. 5 de esta ley. En todo caso deberá constar en la autorización el plazo y garantías de la exportación. Los bienes así exportados no podrán ser objeto del ejercicio del derecho de preferente adquisición. 2. El incumplimiento de las condiciones para el retorno a España de los bienes que de ese modo se hayan exportado tendrá consideración de exportación ilícita."

- Setè. Les exportacions de béns mobles d'autors vius⁶⁹⁴.

La gestió de la taxa queda atribuïda al Ministeri d'Educació, Cultura i Esport a través de la Subdirecció General de Protecció del Patrimoni Històric. Els diners serà ingressat en el Tresor Públic, i destinat a l'adquisició de béns d'interès per al Patrimoni Cultural Espanyol⁶⁹⁵.

La **base imposable** està determinada pel valor real del bé l'autorització del qual es sol·licita exportar. Es considerarà el valor real del bé com el declarat pel sol·licitant, sense perjudici de la comprovació administrativa realitzada pel Organisme corresponent de l'Administració de l'Estat, que prevaldrà quan sigui superior a aquella.

La base imposable de la taxa es calcularà de la forma següent en funció del tipus d'exportació:

- En exportacions definitives: el valor declarat en la sol·licitud del permís d'exportació⁶⁹⁶. Un cop fet l'ingrés, el sol·licitant ha de trametre a la Subdirecció General de Protecció del Patrimoni Històric el justificant. En el moment en què aquest es rebí, se li lliurarà el permís d'exportació.
- En les exportacions temporals amb possibilitat de venda: el preu efectiu de la venda quan aquesta es produeixi. El sol·licitant abonarà la taxa

⁶⁹⁴ Els béns d'autors vius no poden ser declarats d'interès cultural si no ho sol·licita l'autor mateix tot i que res no impedeix que poguessin ser inclosos en l'Inventari General.

⁶⁹⁵ L'Ordre d'11 de desembre de 2001 per la que es modifica l'Ordre de 4 de juny de 1998, per la que es regulen determinats aspectes de la gestió recaptatòria de les taxes que consisteixen drets de la Hisenda Pública, recull en el seu Annex I-A amb el codi 034 la taxa per als permisos d'exportació de béns del Patrimoni Històric Espanyol com a dret de la Hisenda Pública gestionada pel *Ministerio de Educación Cultura y Deporte*.

⁶⁹⁶ En aquests casos, la declaració del valor del bé es considera oferta de venda irrevocable a favor de l'Administració de l'Estat, sent el seu preu el valor assenyalat, amb excepció de les sol·licituds d'exportació dels béns la importació hagi estat realitzada legalment i declarada d'acord amb el que disposa l'article 32 de la Llei 16/1985.

d'exportació només en cas de venda de l'obra a l'estranger. Per això, rebrà el permís d'exportació abans d'abonar la taxa.

- Té un termini d'un any per comunicar a la Subdirecció General de Protecció del Patrimoni Històric si ha venut l'obra o si, per contra, l'ha tornat a introduir en territori espanyol.
- En cas de venda, després de la notificació del sol·licitant, des de la Subdirecció General de Protecció del Patrimoni Històric es calcula el preu que ha de pagar el sol·licitant i se li comunica per escrit. S'adjunta a la notificació l'imprès autocopiatiu de liquidació de la taxa. Un cop fet l'ingrés, el sol·licitant ha de trametre a la Subdirecció General de Protecció del Patrimoni Històric el justificant.

El **subjecte passiu** d'aquesta taxa són les persones o entitats nacionals o estrangeres a favor de les quals es concedeixi l'autorització d'exportació i que són les mateixes que quedaran obligades al seu pagament.

El **càlcul de la taxa** es realitza segons trams de manera que no s'aplica el tipus de gravamen directament sobre el valor total del bé a exportar, sinó que se li apliquen els diferents percentatges per trams⁶⁹⁷. Aquests estan recollits en l'apartat E de l'article 30 de la LPHE⁶⁹⁸:

⁶⁹⁷ A la mateixa pàgina web del Ministeri de Cultura podem trobar el següent exemple de càlcul de la base imposable de la taxa:

“Exemple: en el cas de trobar-nos davant d'una exportació per valor de 10.000 euros, en què s'incloguin dos béns per valor de 5.000 euros cadascun, no s'aplicarà una taxa del 10% als 10.000 euros, sinó que s'aplicarà una del 5% a cadascuna de les obres.”

⁶⁹⁸ En la redacció donada per la *Resolución 13/2001, de 29 de noviembre, de la Dirección General de Tributos, por la que se convierten a euros las cuantías exigibles por las tasas y precios públicos cuya exacción corresponde al Ministerio de Educación, Cultura y Deporte*, BOE núm. 304, de 20 de desembre de 2001.

ESCALA DE GRAVAMEN		
	PESETAS	EUROS
El 5 por ciento	Hasta 1.000.000	Hasta 6.010,12
El 10 por ciento	De 1.000.001 a 10.000.000	De 6.010,13 a 60.101,21
El 20 por ciento	De 10.000.001 a 100.000.000	De 60.101,22 a 601.012,10
El 30 por ciento	De 100.000.001 en adelante	De 601.012,11 en adelante

Per altra banda, i al marge de la fiscalitat sobre les exportacions de béns del Patrimoni Històric com a mesura per a regular el seu tràfic internacional, també hi ha altres mesures legislatives que apunten directament a lluitar contra el tràfic il·lícit d'aquests béns⁶⁹⁹.

Així la protecció contra l'exportació il·lícita és un objectiu que, més que des de la fiscalitat, s'ha d'assolir directament mitjançant la regulació legislativa inclús la legislació penal. No es tracta tant en aquest cas d'incentivar o no una activitat dels particulars, en aquest cas l'exportació, sinó de prohibir-la directament en determinades circumstàncies. D'aquesta forma, són béns inexportables:

- Els béns declarats "d'interès cultural", mobles o immobles amb independència de la seva titularitat.
- Els béns que estiguin en tramitació de ser declarats bé d'interès cultural, en tant no es resolgui.
- Els béns que l'Administració declari expressament com a inexportables, com a mesura cautelar fins que s'incoï un expedient per a incloure'ls en alguna de les categories. Si, finalment, s'inclouen en la categoria

⁶⁹⁹ Per a més informació sobre aquestes qüestions es pot consultar: GONZÁLEZ-BARANDIARÁN Y DE MULLER, C., "Importación y exportación de bienes culturales", *La lucha contra el tráfico ilícito de Bienes Culturales*, Ministerio de Cultura, Madrid, 2006.

- d'interès cultural, resultaran inexportables. En canvi, si s'incorporen a l'Inventari General serà possible la seva exportació prèvia autorització⁷⁰⁰.
- Els béns mobles inclosos en l'Inventari General que pertanyin a institucions eclesiàstiques. La regulació de l'article 28 de la LPHE que disposa que únicament podran ser transmesos a l'Estat, a entitats de Dret Públic o a altres institucions eclesiàstiques exclou, implícitament, la possibilitat de la seva exportació. La resta de béns de les institucions eclesiàstiques que no pertanyin a una de les categories de protecció i que es trobin inclosos en la precisió de la Disposició Transitòria 4a de la LPHE, en tant no siguin catalogats.
 - Tots els béns del Patrimoni Històric Espanyol titularitat d'una Administració Pública, independentment que es trobin inclosos en alguna de les categories de protecció. Així, trobem els béns del patrimoni documental i bibliogràfic regulats a l'article 56.2 de la LPHE; els exclosos de transmissió regulats a l'article 28.2 i els béns del Patrimoni Nacional.
 - Tots els béns del patrimoni arqueològic, per formar part del domini públic d'acord amb l'article 44.2.1 de la LPHE i adquirir així el caràcter d'inembargabilitat, també estaran exclosos del tràfic internacional.

⁷⁰⁰ En aquest punt es suscita la problemàtica de quin termini de temps pot durar aquesta mesura cautelar. L'article 56 del Reial Decret 111/1986, de 10 de gener, de desenvolupament parcial de la Llei 16/1985, de 25 de juny, del Patrimoni Històric Espanyol (BOE de 28 de gener de 1986) disposa que: "1. El período máximo ininterrumpido de estancia en el exterior que puede permitirse será de cinco años, renovable por períodos de inferior o igual duración hasta diez años, cuando se trate de bienes comprendidos en el apartado 3 del art. 45, y hasta veinte años en los demás casos. 2. Transcurrido el plazo máximo autorizado, el bien deberá retornar a España para su examen. Efectuado el retorno se podrá solicitar nuevamente el permiso de salida temporal. 3. Excepcionalmente, la Dirección General de Bellas Artes y Archivos podrá acordar, cuando las circunstancias lo aconsejen, sustituir el retorno del bien por el examen que al efecto encomiende al servicio diplomático."

D'altra banda, i d'acord amb l'article 29 de la LPHE, els béns que s'exportin il·legalment passaran a pertànyer a l'Estat⁷⁰¹. Aquesta ha estat una qüestió objecte de litigi per part dels particulars afectats. En aquest extrem cal destacar la STS Sala 3^a de 18 juny 2007 que manifesta al respecte que *“el art. 29,3 Ley del Patrimonio Histórico Español no debe ser interpretado en el sentido de que para reconocer el derecho a la cesión o devolución sea exigible una prueba plena y concluyente de que los bienes fueron objeto de sustracción y de que el interesado no tuvo intervención ni responsabilidad alguna en dicha actividad ilícita, por cuanto que exigir la completa acreditación de tales extremos equivaldría a subordinar el reconocimiento del derecho de devolución a la previa tramitación y resolución de un proceso penal en el que quedase definitivamente acreditada la existencia de un delito contra el derecho de propiedad y en el que el interesado tuviese la condición de perjudicado por ese delito.”* Per altra banda, també altres sentències han fallat contra la mateixa administració de l'Estat. Així la STS Sala 3^a de 30 d'octubre de 2006 disposa que *“la Sala entiende que al no existir indicios de que los reclamantes fueran autores de la exportación ilegal, tienen derecho conforme al art. 29,3 Ley 16/1985 para solicitar su cesión del Estado, obligándose a abonar el importe de los gastos derivados de su recuperación, lógicamente, en la parte en que resulten propietarios de los cuadros.*

⁷⁰¹ D'acord amb l'article 29 de la LPHE: *“1. Pertenecen al Estado los bienes muebles integrantes del Patrimonio Histórico Español que sean exportados sin la autorización requerida por el art. 5 de esta ley. Dichos bienes son inalienables e imprescriptibles. 2. Corresponde a la Administración del Estado realizar los actos conducentes a la total recuperación de los bienes ilegalmente exportados. 3. Cuando el anterior titular acreditase la pérdida o sustracción previa del bien ilegalmente exportado, podrá solicitar su cesión del Estado, obligándose a abonar el importe de los gastos derivados de su recuperación, y, en su caso, el reembolso del precio que hubiere satisfecho el Estado al adquirente de buena fe. Se presumirá la pérdida o sustracción del bien ilegalmente exportado cuando el anterior titular fuera una Entidad de derecho público. 4. Los bienes recuperados y no cedidos serán destinados a un centro público, previo informe del Consejo del Patrimonio Histórico.”*

Per una altra via l'Administració disposa del dret de tempteig sobre els béns del Patrimoni Històric objecte d'exportació. Així ho recull l'article 33 de la LPHE quan disposa que *“Salvo lo previsto en el art. 32, siempre que se formule solicitud de exportación, la declaración de valor hecha por el solicitante será considerada oferta de venta irrevocable en favor de la Administración del Estado que, de no autorizar dicha exportación, dispondrá de un plazo de seis meses para aceptar la oferta y de un año a partir de ella para efectuar el pago que proceda. La negativa a la solicitud de exportación no supone la aceptación de la oferta, que siempre habrá de ser expresa”*⁷⁰².

Finalment, altres béns sí són béns exportables, tot i que requereixen d'autorització:

- Els béns inclosos a l'Inventari General, tal com indica l'article 5.2 de la LPHE⁷⁰³ i 45.2 del RPHE⁷⁰⁴. Aquests béns, òbviament, únicament poden ser béns mobles.
- Els que, sense estar inclosos a l'Inventari General, tinguin incoat un expedient per a formar part, en el sentit de l'article 45.3 del RPHE⁷⁰⁵.

⁷⁰² Així ho avala, per exemple, la STS Sala 3^a de 18-2-1998, en la que es *“Desestima el TS el rec. de apelación presentado contra la sentencia, que confirmó la OM Cultura sobre adquisición de la obra de arte. La discrecional manifestación de voluntad de la Administración puede producirse, como ha ocurrido en este caso, mediante la decisión y posterior comunicación al solicitante de la exportación de adquirir el cuadro, lo que tiene que llevar a la conclusión de que se ha denegado la exportación interesada; asimismo, señala la Sala, que no se puede cargar en la cuenta de la Administración el incumplimiento de un plazo del que sólo es responsable el propietario del cuadro.”*

⁷⁰³ L'article 5.2 de la LPHE disposa que *“2. Los propietarios o poseedores de tales bienes con más de cien años de antigüedad y, en todo caso, de los inscritos en el Inventario General previsto en el art. 26 de esta ley precisarán para su exportación autorización expresa y previa de la Administración del Estado en la forma y condiciones que se establezcan por vía reglamentaria.”*

⁷⁰⁴ D'acord amb l'article 45.2 del Reglament, *“2. Requiere permiso expreso y previo del Ministerio de Cultura la exportación, incluso de carácter temporal, de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español con cien o más años de antigüedad, o que estén incluidos en el Inventario General o tengan incoado expediente para su inclusión.”*

- Els béns del Patrimoni Històric Espanyol que, sense estar formalment declarats d'interès general ni estar inclosos en l'Inventari General, tinguin més de cent anys d'antiguitat.
- Els béns del patrimoni documental i bibliogràfic, regulats al Títol VII de la LPHE⁷⁰⁶.

Hi ha, però, unes excepcions a la limitació d'exportació com hem vist. D'una banda, les exportacions temporals i per altra banda, les excepcions als règims generals d'exportació. En primer lloc, pel que fa a les exportacions temporals ja les hem exposat anteriorment. En segon lloc, la normativa preveu dos supòsits excepcionals en els que es permet l'exportació de béns del PHE.

El primer cas fa referència als béns mobles de titularitat estatal (no es preveu, en principi, els que siguin titularitat d'alguna altra administració) i, independentment de que tinguin la consideració de béns d'interès cultural, podran ser permutats per béns d'altres Estats sempre i quan comptin amb un informe favorable de la Real Acadèmia de la Història i de Belles Arts de San Fernando i de la Junta de Qualificació, Valoració i Exportació, sempre que aquests béns d'altres Estats tinguin un valor i una significació igual, en el marc

⁷⁰⁵ Aquest precepte disposa que “3. Igual permiso requiere la exportación temporal de los bienes declarados de Interés Cultural o de los que tengan incoado expediente para esta declaración, así como la de aquellos otros que, por su pertenencia al Patrimonio Histórico Español, el Ministerio de Cultura declare expresamente inexportables, como medida cautelar hasta que se incoe expediente para incluir el bien en alguna de las categorías de protección especial previstas en la Ley 16/1985.”

⁷⁰⁶ Per aquest tipus de bé, cal tenir present que els que siguin propietat d'una Administració Pública seran inexportables. En el cas que la titularitat fos privada, aleshores només es podria parlar de Patrimoni Documental si es tracta de béns de més de cent anys d'antiguitat, d'acord amb l'article 49.4 de la LPHE. Nogensmenys, també formaran part del Patrimoni Documental els documents de més de quaranta anys generats pels partits polítics, sindicats, associacions religioses, fundacions i associacions culturals i educatives de caràcter privat. També tindran la consideració de béns del patrimonio bibliogràfic ñes obres anteriors a 1958 de les que no consti, al menys, tres exemplars en biblioteques públiques, d'acord a l'article 50.1 de la LPHE.

d'un concert internacional en els termes contemplats a l'article 34 de la LPHE⁷⁰⁷.

El segon cas es refereix al tràfic internacional d'art i antiguitats i està continguda a l'article 32 de la LPHE. D'acord amb aquest precepte, els béns mobles que haguessin estat importats legalment, no podran ser declarats d'ofici d'interès cultural en els deu anys següents a la seva importació, sense perjudici que el propietari ho sol·liciti. En conseqüència, podran exportar-se lliurement en aquest període de temps i sense que l'administració pugui fer valdre el dret d'adquisició preferent en aquests casos. Per al còmput d'aquests deu anys, no es tindran en compte les sortides temporals dels béns.

A continuació veiem de forma esquemàtica com s'instrumenta el procediment per a l'exportació de béns del Patrimoni Històric ja que serà el resultat d'aquest procediment mitjançant l'autorització d'exportació el que serveix de base, com hem vist, per a generar el fet imposable de la taxa d'exportació.

El procediment per a l'exportació, ja sigui temporal o definitiva, està fonamentat en els articles 5.2 i 30 de la LPHE, així com en els articles 46 i següents del RPHE.

L'Administració competent per a tramitar en primera instància la sol·licitud serà la de la Comunitat Autònoma. Aquesta podrà autoritzar-la o denegar-la i, acte seguit, donarà trasllat a l'Administració de l'Estat. En el cas que l'Administració Autònoma denegui el permís, l'Estat no podrà concedir-lo, d'acord amb allò disposat a l'article 47.2 de RPHE que diu que "*La denegación de la solicitud*

⁷⁰⁷ L'article 34 de la LPHE disposa que: "*El Gobierno podrá concertar con otros Estados la permuta de bienes muebles de titularidad estatal pertenecientes al Patrimonio Histórico Español por otros de al menos igual valor y significado histórico. La aprobación precisará de informe favorable de las Reales Academias de la Historia y de Bellas Artes de San Fernando y de la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio Histórico Español.*"

pondrá fin al expediente”. En cas de no denegació, caldrà entendre que l'Administració de l'Estat s'haurà de pronunciar. Recordem que, en virtut de l'article 149.1.28 de la Constitució, correspon a l'Estat la “*Defensa del patrimoni cultural espanyol contra l'exportació i espoliació*”. Per tant, en exercici d'aquestes atribucions podrà l'Estat resoldre en conseqüència. Amb aquest motiu, es recavarà l'informe de la Junta de Qualificació, Valoració i Exportació. A la vista d'aquest expedient resoldrà el Ministeri de Cultura. Es tracta d'un informe de caràcter preceptiu i no vinculant, per la qual cosa queda a discrecionalitat del Ministeri la seva autorització o denegació definitiva.

El contingut de la sol·licitud d'autorització, d'acord amb l'article 46 del RPHE, ha de recollir la següent informació⁷⁰⁸:

- Títol jurídic del sol·licitant i compromís de permetre l'examen o dipòsit del bé.

⁷⁰⁸ La redacció de l'article 46 del Reglament, modificat per Real Decreto 64/1994, de 21 de enero diu que “1. En la solicitud del permiso de exportación de los bienes a que se refiere el apartado 2 del artículo anterior deberán constar, como mínimo, los siguientes datos: a) Respecto al solicitante, título jurídico del mismo y compromiso de permitir el examen o depósito del bien. b) Respecto al bien, el código de identificación, si lo tuviera, y, en su defecto, declaración acerca de si existe expediente incoado para la inclusión en el Inventario General y lugar donde el bien se encuentra. c) Declaración del valor del bien, hecha por el solicitante, salvo que se trate de bienes importados en los términos previstos en el art. 32 de la Ley 16/1985. 2. Cuando el bien no esté incluido en el Inventario General, se unirá a la solicitud la siguiente documentación:- Cuatro fotografías del objeto en tamaño mínimo de 8 por 12 centímetros, o reproducciones en el soporte adecuado a la naturaleza del bien, tanto de conjunto como de detalle si el objeto lo requiere para su identificación o, en su caso, del anverso y reverso. - Descripción técnica del objeto especificando materia, procedimiento y dimensiones, así como época, escuela o autor, si se conociera. Descripción bibliográfica. En el caso de objetos de piedras o metales preciosos se especificará también el peso. - Fotocopia de la declaración a que se refiere el apartado siguiente, cuando se trate de bienes importados en los términos señalados en el art. 32 de la Ley 16/1985. 3. Para la identificación del bien importado, y a los efectos del art. 32 de la Ley 16/1985, el titular de aquél presentará en el momento de la importación, ante los servicios aduaneros, una declaración en ejemplar duplicado, según anexo número 3, para ser sellada y conformada. Esta declaración deberá presentarse ante la Dirección General de Bellas Artes y Archivos, dentro de los tres meses siguientes a la importación, la cual, una vez comprobados los datos, devolverá un ejemplar al titular. 4. Los servicios indicados en el número tres anterior no diligenciarán ni tramitarán la declaración a que dicho número se refiere si existen indicios suficientes sobre la ilicitud de la importación o entrada del bien.

- El codi d'identificació, si el tingués, i, en el seu defecte, declaració de si existeix expedient incoat per a la seva inclusió en l'Inventari General i lloc on es troba el bé.
- Declaració del valor del bé feta pel sol·licitant, sempre que no es tracti de béns importats en els darrers deu anys. En la tramitació de l'autorització per a l'exportació definitiva cal aportar, entre altre informació, la declaració del valor del bé feta pel sol·licitant (excepte que es tracti de béns importats en els deu anys anteriors). En el cas que l'Administració, finalment, decidís denegar el permís per a l'exportació, podrà exercir el dret d'adquisició preferent. En aquest cas, la valoració feta pel sol·licitant tindria efectes d'oferta irrevocable de venda en favor de l'Administració, en els termes recollits en l'article 33 de la LPHE i l'article 50 del RPHE.⁷⁰⁹
- En el cas que el bé no estigués inclòs a l'Inventari General, caldrà aportar quatre fotografies de mida mínima 8x12 centímetres.
- Descripció tècnica de l'objecte amb descripció tècnica de l'objecte, època, escola o autor, i descripció bibliogràfica.

El termini de la resolució de la sol·licitud s'haurà de produir en tres mesos a comptar des de la data de presentació en el registre. En cas de no dictar-se resolució en termini caldrà entendre que la mateixa és estimatòria.

⁷⁰⁹ L'article 33 de la LPHE diu que *"la declaración de valor hecha por el solicitante será considerada oferta de venta irrevocable en favor de la Administración del Estado que, de no autorizar dicha exportación, dispondrá de un plazo de seis meses para aceptar la oferta y de un año a partir de ella para efectuar el pago que proceda. La negativa a la solicitud de exportación no supone la aceptación de la oferta, que siempre habrá de ser expresa"*. Al mateix temps, l'article 50 del RPHE diu que: *"La declaración del valor del bien objeto de la solicitud del permiso de exportación hecha por el solicitante será considerada oferta de venta irrevocable en favor de la Administración del Estado, siendo el precio de la misma el valor señalado."*

L'autorització es materialitzarà en un certificat d'exportació que haurà d'acompanyar al bé.

En conclusió, en aquest apartat hem vist com la preocupació per la protecció del Patrimoni Històric passa per un control de la seva exportació. Així es va entendre tradicionalment pel legislador tal com hem exposat al referir-nos als antecedents. Tant l'actual LPHE com la regulació fiscal presten una atenció singular a la sortida del país dels béns del Patrimoni Històric ja que aquesta és la clau per aconseguir l'objectiu de la seva conservació. D'una banda es declaren com a inexportables tot una sèrie de béns del Patrimoni Històric de manera que queden fora de tota tributació per aquest concepte. D'altra banda, s'estableix un control consistent en una autorització prèvia de l'autoritat competent sobre la possibilitat de treure fora del territori els béns del Patrimoni Històric. En aquest cas els béns estan subjectes al pagament d'una taxa en funció del seu valor.

1.3. Les mesures fiscals per a la millora del coneixement del Patrimoni

Històric.

El tercer bloc d'activitats tendents a la protecció dels béns del Patrimoni Històric és l'incentiu a la millora del seu coneixement.

En el Capítol anterior hem abordat el fonament constitucional de la regulació del Patrimoni Històric. Dins d'aquest fonament constitucional, i pel que fa a la tutela de la millora del seu coneixement com a forma de protecció del Patrimoni Històric hem de partir de l'anàlisi de l'article 44.1 de la Constitució on el dret a la cultura es configura com un dret de prestació. De manera que la posició público-subjectiva de l'individu requereix d'unes actuacions positives prèvies dels poder públics per tal de fer-se efectiva. És justament aquesta intervenció dels poders públics com a figura interposada entre la cultura i les persones el que converteixen l'Estat social i democràtic de dret en un veritable Estat de la Cultura. Ja hem vist com és evident que l'Estat no pot deixar en mans del lliure mercat la sort de la prestació dels serveis de la cultura. El lliure mercat no podria garantir que la prestació d'aquest béns tingués un caràcter universal, de la mateixa forma que tampoc no pot garantir el lliure mercat el dret a la salut o a l'educació⁷¹⁰. En aquest punt és on adquireix sentit el manament de l'article 44 quan assigna als poders públics la missió de promoure i tutelar l'accés a la

⁷¹⁰ Si bé en el cas de l'educació trobem les seves arrels en el dret des de fa molt anys (a la Constitució de 1812 ja estava recollit), en canvi el dret a la cultura apareix com un fenomen recent (PRIETO DE PEDRO, J: *Cultura, culturas y Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993). La seva consagració constitucional l'observem per primer cop a la Constitució portuguesa de 1976 i prèviament al preàmbul de la Constitució francesa de 1946: "*la Nation garantit l'egal accès de l'enfant et de l'adulte a l'instruction, à la formation professionnelle et à la culture*"

cultura dels ciutadans. Aquest dret d'accés a la cultura, pel que fa als béns del Patrimoni Històric, es concreta, seguint l'anàlisi feta per BENÍTEZ DE LUGO⁷¹¹ en els següents aspectes:

1. Vetllar per la igualtat d'oportunitats en el seu accés.
2. Difusió dels mateixos i, la seva socialització quan s'escaigui.
3. Vetllar per l'harmonització dels béns amb altres aspectes de la vida (social, religiosa, estètica, etc.)
4. Concebre els béns del Patrimoni Històric i el seu entorn com un mitjà viu, no com un objecte estàtic de museu.
5. Un procés de descentralització del foment a la cultura en general en favor de les administracions territorials.
6. Aplicació d'una política fiscal que fomenti la consecució dels objectius públics.
7. Concebre la cultura espanyola com a resultat d'una dialèctica entre diferents cultures.

En aquest punt ens centrarem justament en veure quines mesures fiscals de foment de millora del coneixement del Patrimoni Històric trobem dins del sistema tributari espanyol per tal d'aconseguir aquest objectiu públic de protecció. En aquest sentit hem de posar de manifest que les mateixes mesures tributàries que hem analitzat per als casos de conservació, rehabilitació i restauració també són aplicables al foment del seu coneixement.

En primer lloc, i pel que fa a **l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques**, a l'apartat b de l'article 68 de la LIRPF es preveu l'aplicació de la deducció en la quota del 15 per cent de les inversions i despeses en la "*difusión*

⁷¹¹ BENÍTEZ DE LUGO, G., *El patrimonio cultural español (aspectos jurídicos, administrativos y fiscales)*, Ed. Comares, Granada, 1988, p. 28-30.

y exposición de los bienes de su propiedad que estén declarados de interés cultural conforme a la normativa del patrimonio histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.“ Per tant, i a efectes de l'IRPF aquest benefici fiscal només el podran aplicar els titulars dels béns i que, a més, siguin els que facin la despesa. Aquest punt sembla no estar en la mateixa línia de la previsió constitucional de l'article 46 on es contempla la garantia de la protecció del Patrimoni Històric “*sigui quin sigui el règim jurídic i la titularitat*”. Per tant, i des del nostre punt de vista, l'objecte del benefici fiscal hauria de ser el bé del Patrimoni Històric no tant el seu titular, de manera que la norma fiscal no hauria de posar tant l'èmfasi sobre la propietat del bé sinó sobre el destí donat a les despeses i inversions realitzades.

D'altra banda, cal destacar que aquest benefici fiscal està condicionat a una acció en contrapartida per part del titular del bé com és garantir els deures de visita o exposició pública d'aquests béns.

Finalment, i pel que fa a les deduccions en l'IRPF d'aquestes despeses cal tenir en compte també les regles d'imputació temporal de l'article 14 de la LIRPF en el sentit que s'hauran imputar al període impositiu que correspongui.

Pel que fa a **l'impost sobre societats**, la situació és molt similar a la ja analitzada sobre les mesures incentivadores de la conservació, restauració i rehabilitació del Patrimoni Històric. En la seva redacció original, l'article 38 del DL 1/2004, de 5 de març, disposa que una “*una deducción en la cuota íntegra del 15 por ciento del importe de las inversiones o gastos que realicen para (..) la difusión y exposición de los bienes de su propiedad que estén declarados de*

interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las comunidades autónomas, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.” Nogensmenys, i de la mateixa forma que dèiem en el punt dedicat als beneficis fiscals per a la conservació, aquesta mesura fiscal ha estat derogada per als períodes impositius que s’iniciïn a partir de l’1.1.2014 la qual cosa hem de valorar negativament. Tenint en compte que l’objectiu final de les polítiques públiques i, en aquest cas, els beneficis fiscals és garantir la conservació del Patrimoni Històric amb independència del seu règim jurídic i titularitat, no s’entén que es penalitzi fiscalment el Patrimoni Històric en mans de les persones jurídiques. Creiem que és una incoherència mantenir règims de beneficis fiscals orientats a la protecció del Patrimoni Històric diferents en funció de si el seu titular és una persona física o jurídica. Cal tenir en compte que els contribuents per l’IRPF que realitzin activitat econòmiques els és d’aplicació el límit previst en l’article 69 de la LIRPF el qual estableix que *“2. Los límites de la deducción a que se refiere el apartado 2 del artículo 68 de esta Ley serán los que establezca la normativa del Impuesto sobre Sociedades para los incentivos y estímulos a la inversión empresarial. Dichos límites se aplicarán sobre la cuota que resulte de minorar la suma de las cuotas íntegras, estatal y autonómica, en el importe total de las deducciones por inversión en empresas de nueva o reciente creación, prevista en el artículo 68.1 de la misma, y por actuaciones para la protección y difusión del patrimonio histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial, prevista en el artículo 68.5 de esta Ley.”*

Hi ha, però, altres beneficis fiscals que de forma indirecta poden ajudar en la l'activitat de millorar el coneixement del Patrimoni Històric. Des d'aquesta perspectiva es poden entendre algunes de les exempcions singulars com ara la regulada mitjançant Reial Decret 1070/2002, de 18 de octubre, pel que es desenvolupa la disposició addicional cinquena de la Llei 14/2000, de 29 de desembre, de Mesures fiscals, administratives i d'ordre social, sobre beneficis fiscals aplicables al «Fórum Universal de las Culturas Barcelona 2004»⁷¹². En aquesta disposició es preveia beneficis fiscals per inversions i per propaganda i publicitat en l'Impost sobre societats, beneficis fiscals als contribuents per IRPF per activitats econòmiques en relació a aquest esdeveniment, bonificacions del 95% tant en l'Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats com en l'Impost sobre Activitats Econòmiques per activitats fetes en el marc del Fòrum de les Cultures. De forma anàloga es donen circumstàncies similars per altres accions singulars ja sigui l'Any Xacobeu 2004, el IV Centenari del Quixot, etc, que bé es poden emmarcar en l'activitat divulgativa i de millora del coneixement del nostre Patrimoni Històric⁷¹³.

⁷¹² BOE 261/2002, de 31 d'octubre de 2002

⁷¹³ Per exemple, les activitats i programes prioritars de mecenatge per a l'any 2013 (Llei 17/2012 disp.adic.56^a; Llei 34/2011 disp.final 6^a) són les següents: "1. Las realizadas por el Instituto Cervantes para la promoción y la difusión de la lengua española y de la cultura mediante redes telemáticas, nuevas tecnologías y otros medios. 2. La promoción y la difusión de las lenguas oficiales de los diferentes territorios del Estado español llevadas a cabo por las correspondientes instituciones de las CCAA con lengua oficial propia. 3. La conservación, restauración o rehabilitación de los bienes del Patrimonio Histórico Español que se relacionan en la L 17/2012 Anexo VIII, así como las actividades y bienes que se incluyan, previo acuerdo entre el Ministerio de Educación, Cultura y Deporte y el Ministerio de Industria, Energía y Turismo, en el programa de digitalización, conservación, catalogación, difusión y explotación de los elementos del Patrimonio Histórico Español, «patrimonio.es» (L 53/2002 art.75). 4. Los programas de formación del voluntariado que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones públicas. 5. Los proyectos y actuaciones de las Administraciones públicas dedicadas a la promoción de la Sociedad de la Información, particularmente aquellos que tengan por objeto la prestación de los servicios públicos por medio de los servicios informáticos y telemáticos a través de Internet. 6. La investigación, desarrollo e innovación en las Instalaciones Científicas relacionadas en la L 17/2012 Anexo XI. 7. La investigación, desarrollo e innovación en los ámbitos de las nanotecnologías, salud, genómica, proteómica y la energía, y en entornos de excelencia internacional, realizados por las entidades reconocidas a estos

Per altra banda, trobem exempcions subjectives a l'Església Catòlica que, en principi, caldria emmarcar dins del criteri esmentat anteriorment de vetllar per l'harmonització dels béns del Patrimoni Històric amb altres aspectes de la vida, en aquest cas, religiosa. Així, l'Acord entre la santa seu i l'Estat espanyol de 3 de gener de 1979 preveia un règim fiscal especial per a l'Església Catòlica el qual ha suscitat moltes crítiques. Sense entrar en valoracions subjectives del mateix cal afirmar, d'una banda, que bona part del Patrimoni Històric d'aquest país està en mans de l'Església Catòlica la qual cosa sembla justificar un cert tracte favorable. Nogensmenys, no tots els béns en mans de l'Església tenen aquest caràcter per la qual cosa seria qüestionable l'establiment d'un benefici fiscal de caràcter subjectiu. D'altra banda, s'ha de tenir present que aquest benefici fiscal subjectiu no es fonamenta únicament en la protecció del Patrimoni Històric sinó també en el dret a la llibertat religiosa. Des d'aquest punt de vista cal entendre que l'Estat tingui també Acords de cooperació amb altres confessions religioses del país com ara l'Acord de cooperació de l'Estat amb la Federació d'entitats religioses evangelistes d'Espanya (Llei 24/1992, de 10 de novembre); l'Acord de cooperació de l'Estat amb la federació de comunitats israelites (Llei 25/1992, de 10 de novembre) o l'Acord de cooperació de l'Estat amb la Comissió islàmica d'Espanya (Llei 26/1992, de 10 de novembre.)

efectos por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas a propuesta del Ministerio de Economía y Competitividad. 8. El fomento de la difusión, divulgación y comunicación de la cultura científica y de la innovación, llevadas a cabo por la Fundación Española para la Ciencia y la Tecnología. 9. Los programas dirigidos a la lucha contra la violencia de género que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones Públicas o se realicen en colaboración con estas. 10. Las donaciones y aportaciones vinculadas a la ejecución de los proyectos incluidos en el Plan Director de Recuperación del Patrimonio Cultural de Lorca. 11. Las actividades realizadas por el Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía. Para todas estas actividades los porcentajes de deducción y los límites de las bases de deducción se elevan en cinco puntos porcentuales."

Adicionalment, el règim fiscal de l'Església està marcat avui dia per la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de mecenatge, en la que, en el seu Títol II s'estableix el règim fiscal de les entitats sense afany de lucre. Aquesta norma estableix una exempció a l'impost de transmissions patrimonials i actes jurídics documentats a l'Església Catòlica⁷¹⁴. I a la seva Disposició Addicional Novena regula el règim tributari de l'Església catòlica i d'altres esglésies, confessions i comunitats religioses.

De manera que, d'acord amb l'article 15.1 de la Llei 49/2002, "1. *Estan exemptes de l'impost sobre béns immobles els béns dels quals siguin titulars, en els termes que preveu la normativa reguladora de les hisendes locals, les entitats sense finalitats lucratives, excepte els afectes a explotacions econòmiques no exemptes de l'impost sobre societats.* Per tant, l'Església Catòlica, en tant que entitat no lucrativa estarà exempta de l'IBI a no ser, clar està, que en els mateixos desenvolupi una activitat econòmica no exempta originant, en aquest cas, l'obligació de tributar per aquest impost. De la mateixa forma tampoc no pagaria l'Impost sobre l'Increment de Valor dels Terrenys derivat d'aquests immobles exempts d'IBI.

⁷¹⁴ La Disposició Addicional Tercera de la Llei 49/2002 disposa la modificació del Reial decret legislatiu 1/1993, de 24 de setembre, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats establint que "1. A) *Estan exemptes de l'impost:* a) *L'Estat i les administracions públiques territorials i institucionals i els seus establiments de beneficència, cultura, Seguretat Social, docents o de finalitats científiques. Aquesta exempció és aplicable igualment a les entitats el règim fiscal de les quals hagi estat equiparat per una Llei al de l'Estat o al de les administracions públiques esmentades.* b) *Les entitats sense finalitats lucratives a les quals es refereix l'art. 2 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge, que s'acullin al règim fiscal especial en la forma que preveu l'art. 14 de la Llei esmentada. A l'autoliquidació en què s'apliqui l'exempció s'hi ha d'adjuntar la documentació que acrediti el dret a l'exempció.* c) *Les caixes d'estalvi, per les adquisicions directament destinades a la seva obra social.* d) *L'Església catòlica i les esglésies, confessions i comunitats religioses que tinguin acords subscrits de cooperació amb l'Estat espanyol.* e) *L'Institut d'Espanya i les reials acadèmies que hi estan integrades, així com les institucions de les Comunitats Autònomes que tinguin finalitats anàlogues a les de la Reial Acadèmia Espanyola.* f) *La Creu Roja Espanyola i l'Organització Nacional de Cecs Espanyols.* g) *L'Obra Pía de los Santos Lugares."*

Tanmateix, els beneficis fiscals al mecenatge s'estenen a l'impost sobre societats per les donacions fetes a favor de les següents entitats:

“- *Obra Pía de los Santos Lugares.*

- *Consortios Casa de América, Casa de Asia, «Institut Europeu de la Mediterrània» y el Museo Nacional de Arte de Cataluña.*

- *Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como las instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.*

- *Las entidades de la Iglesia Católica contempladas en los artículos IV y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede (3-1-1979) y las entidades igualmente existentes en los acuerdos de cooperación del Estado español con otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas.*

- *El Museo Nacional del Prado.*

- *Las entidades sin fines lucrativos constituidas con motivo del acontecimiento Salida de la Vuelta al Mundo a Vela «Alicante 2011» por la entidad organizadora o por los equipos participantes, durante la celebración del acontecimiento (RDLeg 2/2011 disp.adic.28ª.1.b).*

- *El Consorcio Alicante, Vuelta al Mundo a Vela (RDLeg 2/2011 disp.adic.28ª.5).*

- *El Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía”*

De manera que les donacions fetes en tots ells, en els termes previstos en els articles 16 a 25 de la Llei 29/2002 esmentada, gaudiran del benefici fiscal en l'impost sobre societats, la qual cosa encaixa, en la major part dels casos, en

l'objectiu d'incentiu de millora millorar el coneixement del Patrimoni Històric en la mesura que contribueixin a la seva difusió.

En aquest punt hem de matissar, tal i com hem comprovat, com algunes mesures fiscals s'encavalquen entre sí de manera que poden contribuir simultàniament a l'assoliment de més d'un dels objectius plantejats en matèria de Patrimoni Històric. Així, és possible que algunes mesures contribueixin tant a l'acreixement com a la seva conservació.

2. L'acreciment i la fiscalitat del Patrimoni Històric.

Hem vist com la finalitat pública de l'acreciment que es deriva de l'article 46 de la Constitució Espanyola, s'ha de posar en connexió amb altres articles de la Constitució mateixa com ara l'article 9.2 que recull la promoció de la participació en la vida cultural i social, o com també l'article 44 que regula el dret a l'accés a la cultura, reconeixent, de forma implícita, el dret a participar en el gaudi dels béns culturals. Dit això, és oportú endinsar-se ara en el concepte d'acreciment.

Quan parlem d'acrecer ens estem referint a augmentar el Patrimoni Històric. Aquest augment el podem entendre des de dos punts de vista diferents. D'una banda, des del punt de vista quantitatiu, ens estem referint a la incorporació de nous béns o noves categories de béns sota el paraigua del que s'entén com a Patrimoni Històric. Però, d'altra banda, també ens referirem al seu sentit qualitatiu, és a dir, entès l'acreciment com a enriquiment del mateix, com a un augment del seu valor a ulls de la societat, ja sigui per l'augment de la seva difusió, o del seu gaudi o de la possibilitat d'estudiar-los. En aquest apartat analitzarem les mesures fiscals en relació a aquestes dues formes d'acreciment.

En primer lloc, pel que fa a l'acreciment des d'un punt de vista quantitatiu distingirem dues situacions diferents en funció de si l'adquirent del Patrimoni Històric és el sector públic o es tracta de l'adquisició per part de particulars. Des d'aquest punt de vista la fiscalitat de l'adquisició d'aquests béns per part del sector públic la començarem a estudiar per l'adquisició provinent de la importació. Seguidament estudiarem la fiscalitat de la donació dels mateixos en

favor d'institucions públiques i, finalment, la de l'adquisició feta mitjançant el mecanisme de la dació en pagament de deutes. Cal tenir en compte que, en realitat, l'adquisició de béns del Patrimoni Històric feta per part del sector públic seria la forma d'acreixement més pura, especialment quan es tracta de l'adquisició de béns per importació. Aquesta forma d'acreixement és la que qualificarem com a acreixement en sentit estricte. En oposició a aquest concepte, quan parlem de l'adquisició de béns per part del sector privat ens estem referint a una forma d'acreixement que la qualificarem com a impròpia, especialment quan aquesta adquisició de béns no provinguin de la importació. Així, en el cas dels particulars també analitzarem l'augment del Patrimoni Històric produït per la incorporació de béns situats a l'estranger i el seu tractament fiscal. Cal entendre l'incentiu a la importació com a un reforçament de l'objectiu de l'acreixement del Patrimoni Històric en els seu aspecte quantitatiu mentre que les barreres a l'exportació s'han d'entendre de la perspectiva de l'assoliment de l'objectiu de la conservació del Patrimoni Històric. En resum, analitzarem les conseqüències fiscals de les transmissions patrimonials entre particulars, ja sigui a títol oneros com a títol lucratiu que anomenarem com "acreixement improp" del Patrimoni Històric.

En segon lloc, abordarem l'acreixement qualitatiu i les mesures fiscals tendents a l'assoliment d'aquest objectiu.

2.1. L'acreixement en el seu aspecte quantitatiu.

2.1.1. L'adquisició de béns del Patrimoni Històric per part del sector públic.

El primer antecedent en l'ordenament jurídic espanyol que trobem al segle XX sobre la transmissió de béns històrics a l'Estat l'hem de trobar en l'article 9 de la llei de 1911 que regulava la potestat de tempteig i retracte per part de l'Estat en els casos de transmissió d'antiguitats entre particulars, en els termes contemplats en l'article 1637 del Codi Civil⁷¹⁵. El retracte per part de l'Estat s'efectuaria dintre dels vint dies útils següents al de la transmissió de l'antiguitat. El còmput d'aquest termini s'havia d'entendre iniciat des del moment en que el Ministeri d'Instrucció Pública i Belles Arts hagués tingut notícia fefaent de la venda.

Igualment, la llei de l'any 1915⁷¹⁶ preveia l'adquisició per part de l'Estat, el Municipi o la Província dels immobles declarats "arquitectonico-artístico" (o que estigui en tràmits de declarar-se) que el particular vulgui enderrocar. En aquest cas, l'Estat té el dret de tempteig i retracte per a comprar-lo. En cas de no exercir-lo la llei preveia que el propietari pogués disposar lliurement de l'immoble.

⁷¹⁵ Aquest article disposava que en cas de venda per exportació "*reservándose siempre el Estado los derechos de tanteo y retracto en las ventas que aquéllos pudieran otorgar, debiendo ejecutarse el de tanteo en la forma y modo establecidos en el artículo 1.637 del Código Civil, y el de retracto dentro de los veinte días útiles siguientes a la venta.*" Publicada en la Gaceta de Madrid núm 189 de 8 de juliol de 1911.

⁷¹⁶ Publicada a la Gaceta de Madrid núm. 65 de 5 de març de 1915.

Tal com hem esmentat anteriorment, el sector públic té la potestat d'adquirir béns del Patrimoni Històric de manera que passi a ser el titular del mateix. La finalitat de l'adquisició de béns del Patrimoni Històric per part del sector públic és complir el precepte constitucional de l'article 46 de la Constitució Espanyola que estableix com a obligacions de l'Estat la conservació i protecció del patrimoni d'una banda, i l'increment del Patrimoni Històric, per altra banda. Amb aquest motiu, i d'acord amb els criteris del Ministeri d'Educació, Cultura i Esport, les decisions respecte dels béns que s'adquireixen per part del Ministeri es tenen en compte dos criteris: la tasca de recuperació i salvaguarda del patrimoni⁷¹⁷.

Així mateix es pren en consideració en la política d'adquisició de cada museu, biblioteca o arxiu, els dos eixos següents:

- Cobrir el buit de les col·leccions, com va ser el cas de la compra de dos quadres de Braque per al Museu Nacional Centre d'Art Reina Sofia a finals del 2004.
- Mantenir el prestigi de les col·leccions de rellevància existents com, per exemple, la col·lecció de ceràmica grega del Museu Arqueològic Nacional, que se segueix ampliant.

Analitzem a continuació les conseqüències jurídiques que comporta aquest fet.

I, amb aquesta finalitat distingirem les tres formes d'adquisició de Patrimoni Històric per part del sector públic i que són les següents:

⁷¹⁷ Aquesta taxa de recuperació tampoc no està exempta del conflicte de competències entre administracions territorials en matèria de Patrimoni Històric. En aquest sentit és il·lustrativa és la STC de 18-1-2012, núm. 6/2012 (BOE 36/2012, d'11 de febrer de 2012) en la que "*estima el conflicto positivo de competencia promovido por el Gobierno catalán contra la aplicación del derecho de retracto planteado desde Aragón respecto de las piezas del patrimonio histórico artístico del Monasterio de Sijena vendidos a aquél. El Pleno considera que la aplicación de ese derecho de retracto sobre los bienes en conflicto supondría una extralimitación del Gobierno aragonés en el ejercicio de sus competencias y un menoscabo de las que le corresponden a Cataluña*".

1. La dació en pagament de béns del Patrimoni Històric en pagament de deutes amb l'Administració pública.
2. La importació de béns del Patrimoni Històric per part del sector públic.
3. Les donacions de béns del Patrimoni Històric a institucions públiques.

1. *La fiscalitat de la dació en pagament de béns del Patrimoni Històric per al pagament de deutes tributaris.*

En el punt tercer del capítol anterior ja hem tingut ocasió d'analitzar la figura de la dació en pagament com a forma d'extingir els deutes tributaris que els particulars tinguin davant de l'Administració pública. Hem vist el seu fonament civil i la seva translació al Dret Tributari. En aquest punt ens centrarem en la fiscalitat que afecta al Patrimoni Històric com a conseqüència d'aquesta forma de pagament de tributs, i ho farem des de cadascuna de les diferents figures tributàries.

Partim de l'article 60.2 de la LGT el qual ha ampliat la possibilitat de pagament amb béns de deutes tributaris, en substituir l'anterior referència al pagament amb béns del Patrimoni Històric espanyol per la més genèrica de pagament en espècie, quan una llei ho disposi expressament⁷¹⁸. Tanmateix, estant aquesta forma de pagament prevista, exclusivament, en la Llei del Patrimoni Històric Espanyol segueix sent necessari, encara, que els béns es trobin inscrits en el Registre General de Béns d'Interès Cultural o en l'Inventari General de Béns

⁷¹⁸ L'article 60.2 de la LGT disposa que "*Es pot admetre el pagament en espècie del deute tributari en període voluntari o executiu quan una llei ho disposi expressament i en els termes i les condicions que es prevegin reglamentàriament.*"

Mobles⁷¹⁹. Reglamentàriament s'ha establert l'obligació que el Ministeri de Cultura (actualment, Ministeri d'Educació, Cultura i Esport), o l'òrgan equivalent de les Comunitats Autònomes, determini no només la valoració del bé ofert en pagament, sinó també la conveniència i interès de acceptar-ho, en previsió que altra norma de rang legal prevegi la possibilitat de pagar en espècie amb béns que no estiguin integrats en el Patrimoni Històric Espanyol⁷²⁰.

Una altra qüestió és la tipologia de deutes que es poden extingir mitjançant el pagament amb béns del Patrimoni Històric. Hem vist com la LGT amplia l'àmbit

⁷¹⁹ En principi, la dació en pagament es podrà efectuar amb ocasió del pagament de qualsevol deute tributari. En aquest cas caldrà que el lliurament es faci amb béns pertanyents al Patrimoni Històric Espanyol, que estiguin:

1. Inscrits en el Registre General de Béns d'Interès Cultural, o bé,
2. Inclosos en l'Inventari General de Béns Mobles.
3. No se sotmetran a l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques, ni l'Impost sobre Societats, els increments o disminucions de patrimoni que es posin de manifest en el moment del lliurament dels anteriors béns, com a pagament de qualsevol dels impostos esmentats.

⁷²⁰ Cal tenir en compte que ni la LIRPF ni la LIS s'han adaptat a l'ampliació del concepte de pagament en espècie duta a terme per la LGT. Aquells textos legals s'admeten de forma expressa el pagament en espècie, però només amb béns del Patrimoni Històric espanyol. Per tant, és dubtós que a la pràctica pugui fer-se el pagament d'aquests impostos amb un altre tipus de béns i, més encara, que la plusvàlua inherent a la seva transmissió per al pagament quedi exempta, com succeeix en el cas de pagament amb béns del Patrimoni Històric espanyol. En el cas de l'Impost sobre successions i donacions i en el cas de l'Impost sobre el patrimoni tampoc no es preveu el pagament en espècie amb béns que no siguin del Patrimoni Històric Espanyol. Nogensmenys, la Llei que regula l'impost sobre successions a Catalunya (Llei 19/2010, de 7 de juny, de regulació de l'impost sobre successions i donacions) sí que preveu el pagament en espècie amb béns que no formen part del Patrimoni Històric sinó, simplement amb béns immobles de l'herència quan en aquesta no es disposi de líquid suficient. Així, l'article 73 d'aquesta llei disposa que: "*Alternativament, també a sol·licitud de l'interessat, i sempre que ho autoritzi el departament competent en matèria d'habitatge, els òrgans de gestió esmentats poden acordar que el pagament es faci mitjançant béns immobles constitutius de l'herència.*" Es tracta, probablement, de les poques excepcions en tot el sistema tributari de pagament en espècie amb béns no històrics o culturals. Cal recordar, però, que en el sistema foral es preveu el pagament en espècie amb altres tipus de béns. Així l'article 58.2 de la *Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia. (Bizkaia. BOB de 11 de marzo)* disposa que: "*En casos excepcionales la Administración tributaria podrá admitir el pago en especie de la deuda tributaria en período voluntario o ejecutivo, mediante la entrega de cualquier bien o derecho.*" També, en un sentit semblant, tot i que no tant oberta es manifesta la llei navarresa *Ley Foral 13/1992, de 19 de noviembre, del Impuesto sobre el Patrimonio* quan afirma que "*El pago de la deuda tributaria podrá realizarse mediante entrega de bienes, de conformidad con lo establecido en el art. 51.4 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria.*" La Llei Foral 13/2000 preveu, de forma anàloga a la LGT el pagament en espècie tot i que de forma més restrictiva: "*El pago de la deuda tributaria podrá realizarse asimismo mediante la entrega de otros bienes que, a estos solos efectos, sean declarados de interés cultural por el Gobierno de Navarra o se consideren de excepcional interés para la Comunidad*".

objectiu a tots els deutes tributaris per la qual cosa cal entendre que resulta d'aplicació encara que es tracti de deutes amb origen en impostos en els quals la normativa reguladora no ho prevegi expressament a l'empara de la redacció de l'article 73 de la LPHE⁷²¹. Un altra tema són les sancions tributàries. Aquestes, en tant que no són deute tributari es podrien veure excloses de la seva aplicació. Ara bé, atès que l'article 190.2 de la LGT, al regular les sancions, remet per a la seva recaptació a les normes incloses en el capítol IV del títol III LGT el qual regula, entre altres coses, les formes de pagament dels deutes tributaris, cal concloure que també poden extingir les sancions tributàries mitjançant el pagament en espècie.

La dació en pagament de deutes tributaris té cabuda en dos procediments de recaptació diferents. En primer lloc, amb ocasió del pagament en període voluntari de pagament. Però, d'altra banda, també es pot donar en el període executiu. Així, la sol·licitud es pot presentar tant en període voluntari d'ingrés com durant el període executiu. Si es presenta en període voluntari juntament amb la documentació exigida, impedirà l'inici del període executiu però no la meritació de l'interès de demora que correspongui. Si es presenta en el període executiu, es podrà fer fins al moment en què es notifiqui a l'obligat al pagament l'alienació dels béns embargats o sobre els que s'hagués constituït garantia. En aquest cas no té efectes suspensius. No obstant això, l'òrgan de recaptació pot suspendre motivadament les actuacions d'alienació d'aquests béns fins que es decideixi si és possible el pagament en espècie.

⁷²¹ L'article 73 de la LPHE disposa que "*El pago de las deudas Tributarias podrá efectuarse 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 los términos y condiciones previstos reglamentariamente.*"

L'obligat al pagament que pretengui utilitzar el pagament en espècie com a mitjà per satisfer deutes a l'Administració haurà de presentar, en qualsevol cas, una sol·licitud a l'òrgan de recaptació competent acompanyada de:

- La valoració dels béns i l'informe sobre l'interès d'acceptar el bé com a mitjà de pagament realitzats per l'òrgan competent del Ministeri de Cultura (actualment, Ministeri d'Educació, Cultura i Esport), o justificant d'haver-los sol·licitat⁷²²;
- Una còpia de l'autoliquidació del deute, si escau, si hagués estat aquest el mode de determinació de la mateixa i sempre que el sol·licitant no estigui obligat a presentar-la per estar en poder de l'Administració, en aquest cas bastarà amb especificar el dia i procediment en què es va presentar.

El termini de notificació de la resolució del procediment de pagament en espècie s'amplia de 3 a 6 mesos, sent igualment desestimatori el sentit del silenci administratiu⁷²³.

Si es dicta acord d'acceptació, el seu efecte queda condicionat al fet que els béns es lliurin o posin a disposició de l'Administració en un termini de 10 dies des de la notificació d'aquest.

Si no es compleix amb aquest tràmit o bé en cas de que s'hagi dictat acord denegatori de la sol·licitud, continuarà el procediment de recaptació. En cas d'haver-se presentat la sol·licitud dins del període voluntari de pagament,

⁷²² Donat el temps que pot trigar l'òrgan corresponent del Ministeri de Cultura a efectuar la valoració del bé i a emetre el preceptiu informe, resulta de gran importància la possibilitat d'admetre simplement el justificant d'haver-los sol·licitat.

⁷²³ Cal entendre modificat el dies a quo per computar el termini establert de 6 mesos. El RD 1684/1990 especificava que el termini començava a comptar des de la disposició efectiva de la sol·licitud i la documentació per l'òrgan competent. Com el RGR ha omès aquesta precisió, sense efectuar cap aclariment, s'ha d'entendre que el termini s'inicia des de la presentació de la sol·licitud.

continuarà aquest procediment i s'iniciarà el període executiu. Si s'hagués presentat la sol·licitud dins del període executiu, prosseguirà el procediment de constrenyiment.

Un cop acceptat el pagament en espècie, el deute merita interessos de demora des de la finalització del termini d'ingrés en període voluntari fins que els béns hagin estat lliurats o posats a disposició de l'Administració amb coneixement d'aquesta. El bé donat en pagament es pot afectar, en l'acord d'acceptació, a la cancel·lació d'aquests interessos si el seu valor és suficient. En tot allò no regulat específicament pel RGR, els efectes d'aquesta forma de pagament seran els que estableix la legislació civil per a la dació en pagament.

Un cop vist el procediment general que es deriva tant de la LGT com de la LPHE i els seus reglaments respectius, veurem a continuació quines repercussions tenen en cadascuna de les diferents figures tributàries. Així, l'article 97 de la LIRPF disposa que el deute tributari per l'IRPF⁷²⁴ es podrà satisfer amb el lliurament de béns del Patrimoni Històric espanyol, sempre que aquests es trobin inscrits d'acord amb l'article 73 de la LPHE. De manera que el pagament del deute tributari resultant de l'autoliquidació de l'IRPF pot realitzar-se mitjançant el lliurament de béns integrants del Patrimoni Històric. El pagament d'aquest deute a l'Estat no respon a una donació, sinó a una

⁷²⁴ L'article 73.3 de la LIRPF (*Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. IRPF*) disposa que "El pagament del deute tributari es pot fer mitjançant lliurament de béns integrants del Patrimoni Històric Espanyol que estiguin inscrits en l'Inventari general de béns mobles o en el Registre general de béns d'interès cultural, d'acord amb el que disposa l'art. 73 de la Llei 16/1985, de 25 de juny, del patrimoni històric espanyol." I en el mateix sentit, l'article 62.3 del RIRPF (*Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero*) disposa que: "El pagament del deute tributari es pot realitzar mitjançant lliurament de béns integrants del patrimoni històric espanyol que estiguin inscrits en l'Inventari general de béns mobles o en el Registre general de béns d'interès cultural, d'acord amb el que disposa l'art. 73 de la Llei 16/1985, de 25 de juny, del patrimoni històric espanyol."

transmissió onerosa. Per tal que el contribuent es senti incentivat en la utilització d'aquest mitjà de pagament, no es sotmeten a l'IRPF els guanys patrimonials que es puguin posar de manifest amb aquest motiu. Nogensmenys, l'exclusió del guany patrimonial en la tributació de l'IRPF es refereix únicament al pagament del deute tributari i no a qualsevol altra transmissió d'aquest tipus de béns, encara que es realitzi a l'Estat o a la Comunitat Autònoma o a qualsevol altra fundació o entitat públiques.

En relació a l'**Impost sobre el Patrimoni**, la possibilitat de satisfer el deute tributari mitjançant l'entrega de béns del Patrimoni Històric està recollida en l'article 36.dos de la LIP⁷²⁵. En relació a aquest impost cal recordar que la darrera reforma realitzada per RD Llei 13/2011, de 16 de setembre, pel qual es restableix l'Impost sobre el Patrimoni, amb caràcter temporal disposa que amb efectes exclusivament per als exercicis 2011, 2012 i 2013, a declarar, respectivament, en el 2012, 2013 i 2014, els subjectes passius de l'IP obligats a presentar declaració, també ho estan a practicar autoliquidació i, si escau, a ingressar el deute tributària, de manera que també es podran acollir a la dació en pagament de béns del Patrimoni Històric en els termes apuntats. Per tant, és possible el pagament en espècie del deute tributari mitjançant lliurament de béns integrants del Patrimoni Històric espanyol, inscrits en el corresponent inventari o registre general. El procediment per acollir-se a aquesta modalitat de pagament és el comú que n'hem exposat a l'inici d'aquest punt. Finalment, cal recordar que, d'acord amb l'article 34 de la LIP, i pel que fa a la responsabilitat patrimonial, els béns de guanys responen directament davant la

⁷²⁵ Aquest precepte de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio diu textualment que "El pago de la deuda tributaria podrá realizarse mediante entrega de bienes integrantes del patrimonio histórico español que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español."

Hisenda Pública pels deutes tributaris per l'IP. Aquests deutes s'equiparen, a aquests efectes, amb les referides a l'article 1365 del CC.

Quant a l'**Impost sobre societats**, els subjectes passius també disposen de la possibilitat de satisfer el deute tributari mitjançant la modalitat de dació en pagament de béns integrants del Patrimoni Històric espanyol.

La regla general per a liquidar l'Impost sobre societats és mitjançant la presentació d'una autoliquidació, independentment que aquesta surti a ingressar o retornar, o inclús quan existeixi quota zero o es renunciï a la devolució. En principi, de donar-se el cas d'obligació d'ingrés de la quota tributària aquesta s'haurà de fer efectiva mitjançant les entitats col·laboradores. Fins aquí el tràmit seria l'ordinari, igual que en qualsevol altre tribut. Nogensmenys, quan el pagament es vulgui fer amb espècie, aquest s'haurà de fer amb béns integrants del Patrimoni Històric Espanyol que es trobin inscrits en el Registre General de béns d'Interès Cultural o inclosos en l'Inventari General⁷²⁶ mitjançant el procediment general exposat al començament d'aquest punt.

Cal tenir en comte que, d'acord amb allò disposat a l'article 17.5 del Decret Legislatiu 4/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de Llei de l'Impost sobre societats, en el cas d'optar per aquesta modalitat de pagament del deute tributari d'aquest impost, cal tenir en compte que no s'integren en la base imposable del subjecte passiu les rendes que es posen de manifest en

⁷²⁶ L'article 137.2 del DL 4/2004 disposa que "*El pagament del deute tributari es pot realitzar mitjançant el lliurament de béns integrants del patrimoni històric espanyol que estiguin inscrits en l'inventari general de béns mobles o en el Registre general de béns d'interès cultural, d'acord amb el que disposa l'art. 73 de la Llei 16/1985, de 25 de juny, del patrimoni històric espanyol.*"

ocasió del pagament dels deutes tributaris mitjançant el lliurament d'aquests béns⁷²⁷.

Finalment, hem de tenir en compte que l'article 36 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de **l'impost sobre Successions i Donacions** preveu el pagament del deute tributari d'aquest impost mitjançant l'entrega de béns integrants del Patrimoni Històric Espanyol, sempre que es trobin inscrits en els registres corresponents en els termes previstos en l'article 69.2 de la LPHE.

Hem d'expressar una opinió crítica de com està formulada la possibilitat de pagament del deute tributari en espècie, tant a l'Impost sobre societats com a l'IRPF, a l'Impost sobre Successions i Donacions i a l'Impost sobre el Patrimoni. En aquests impostos únicament s'admet com a pagament dels deutes tributaris el lliurament de béns del Patrimoni Històric espanyol que es trobin inscrit en el Registre General de béns d'Interès Cultural o inclosos en l'Inventari General. D'aquesta forma es deixen fora els béns del Patrimoni Històric que, pel motiu que sigui, no estan inclosos en aquests registres però, el que ens sembla encara més greu, obvia absolutament els béns declarats protegits per part de les Comunitats Autònomes d'acord amb les seves legislacions culturals respectives. Creiem que això, més enllà de representar un greuge i una falta de reciprocitat pel que fa a moltes Comunitats Autònomes que sí accepten en

⁷²⁷ L'article 17 del DL 4/2004, al regular les regles de valoració (canvis de residència, cessament d'establiments permanents, operacions realitzades amb o per persones o entitats residents en paradisos fiscals i quantitats subjectes a retenció) estableix unes regles especials per a la integració en la base imposable de la diferència entre el valor normal de mercat i el valor comptable dels elements patrimonials entre les que contempla el cas del pagament mitjançant béns del Patrimoni Històric establint que: "No s'integraran en la base imposable les rendes positives o negatives que es posin de manifest en ocasió del pagament dels deutes tributaris a què es refereix l'apartat 2 de l'article 137 d'aquesta Llei i dels deutes tributaris a què es refereix l'article 73 de la Llei 16/1985, de 25 de juny, del Patrimoni Històric Espanyol."

pagament els béns integrants del Patrimoni Històric espanyol, comporta una manca de protecció fiscal a un volum molt gran d'aquest Patrimoni Històric.

2. *La fiscalitat de la importació de béns del Patrimoni Històric per part del sector públic.*

L'Estat espanyol, probablement, és la institució que, a nivell internacional adquireix més béns del Patrimoni Històric per tal d'acréixer les col·leccions estatals. Són molts els organismes, institucions o ministeris que poden adquirir béns però, en qualsevol cas, és imprescindible l'acord favorable de la Junta de Qualificació, Valoració i Exportació de Béns del Patrimoni Històric Espanyol, com ho exigeix la normativa de Contractes de les Administracions Públiques⁷²⁸. Normalment serà l'Administració de l'Estat qui s'encarregui d'aquestes funcions, en coordinació quan sigui procedent, amb les Comunitats Autònomes mitjançant el *Consejo de Patrimonio Histórico*⁷²⁹. Les formes en què es pot produir la adquisició de béns del Patrimoni Històric per part de l'Estat són:

⁷²⁸ L'article 173 del RDL 3/2011 de 14 de novembre pel qual s'aprova el text refós de la Llei de Contractes del sector públic disposa que els el contractes "*Además de en los casos previstos en el art. 170, los contratos de suministro podrán adjudicarse mediante el procedimiento negociado en los siguientes supuestos: a) Cuando se trate de la adquisición de bienes muebles integrantes del Patrimonio Histórico Español, previa su valoración por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio Histórico Español u organismo reconocido al efecto de las Comunidades Autónomas, que se destinen a museos, archivos o bibliotecas.*"

⁷²⁹ Aquest és un organisme dependent del Ministeri de Cultura que té com a missió la col·laboració entre l'Administració de l'Estat i les Comunitats Autònomes i té com a finalitat essencial facilitar la comunicació i l'intercanvi de programes d'actuació i informació relatius al Patrimoni Cultural Espanyol. Nogensmenys, cal tenir en compte que la Subdirecció General de Protecció del Patrimoni Històric i l'Institut del Patrimoni Cultural d'Espanya també desenvolupen la seva activitat tendent a la protecció i l'acreixement del Patrimoni Històric mitjançant una sèrie de línies d'actuació entre les que destaquem, entre altres, l'enriquiment de les col·leccions estatals amb la canalització de diverses formes d'adquisició dels béns culturals de museus, biblioteques i arxius de titularitat estatal; la cooperació internacional mitjançant les relacions establertes amb tots els organismes implicats en la gestió del patrimoni a nivell europeu i mundial, l'impuls als programes d'actuació internacionals en matèria de Patrimoni i el compromís del compliment de les obligacions que estableix les Convenció Internacional sobre Patrimoni cultural ratificada per Espanya.

- Drets d'Adquisició preferent.
 - o Dret de tempteig.
 - o Dret de retracte.
 - o Oferta de venda irrevocable.
- Ofertes directes de venda: De vegades es presenta l'oportunitat d'adquirir béns a particulars o entitats no públiques, que les ofereixen directament a l'Estat. El particular pot presentar l'oferta de venda⁷³⁰:
 - o Directament a la Direcció General de Belles Arts i Béns Culturals (Ministeri de Cultura).
 - o A través d'una institució pública interessada en l'increment de les seves col·leccions.
- Assistència a subhastes a l'estranger. L'Estat pot comprar béns culturals en subhastes públiques a l'estranger. En aquest cas, no posseeix cap dret d'adquisició preferent i actua com un particular, per això, el representant de l'Estat ha de licitar fins a adquirir el bé. L'assignació del bé i el cost total del mateix s'indiquen per mitjà d'una resolució del director general de Belles Arts i Béns Culturals (Ministeri de Cultura)

En qualsevol d'aquestes situacions que hem exposat la tributació de les operacions vindrà donada per les circumstàncies en que es portin a terme. Així, per exemple, si l'Estat opera a l'estranger tindrà la consideració fiscal que les normes fiscals del país de referència determini per a cada tipus d'operació, de manera que l'Estat operarà com a un particular més en el tràfic internacional.

⁷³⁰ La presentació de l'oferta per part del particular ha d'incloure la següent informació: • Fotografia del bé. • Preu pel qual s'ofereix. • Dades del ofertant (nom, cognoms, telèfon, adreça de contacte). Aquestes ofertes passen a coneixement de la Junta de Qualificació, Valoració i Exportació de Béns del Patrimoni Històric Espanyol, que emet dictamen sobre això, establint si interessa o no per a les col·leccions públiques i si el preu és l'adequat.

Les importacions de béns que gaudeixen de franquícia aranzelària amb l'objecte d'igualar el tractament fiscal i duaner es declaren exemptes d'IVA.⁷³¹ Aquest és el cas de les importacions d'objectes de col·lecció o d'art regulades a l'article 54 de la Llei 37/1992 de 28 de desembre. L'exempció està condicionada al fet que els objectes s'importin a títol gratuït o, si ho fossin a títol onerós, que siguin lliurats per una persona o entitat que no actuï com a empresari o professional. Per tant, la importació d'una obra d'art pel Ministeri d'Educació i Cultura per a la seva exhibició en un Museu Estatal, que ha estat adquirida a títol onerós a un empresari, està subjecta i no exempta de l'IVA.

D'altra banda, la fiscalitat que correspon a l'importador, en IRPF l'Estat no és subjecte passiu al no ser persona física i a l'Impost sobre societats està exempt en virtut de l'article 9.1.a del RDL 4/2004, de 5 de març, de l'Impost sobre societats⁷³².

3. La fiscalitat de les donacions de béns del Patrimoni Històric al sector públic.

Els antecedents de la fiscalitat de les transmissions gratuïtes dels béns del Patrimoni Històric en la regulació espanyola els trobem en l'article 8 de la Llei de l'any 1911⁷³³ que, en ocasió de la regulació de les transmissions hereditàries, reconeixia que els particulars podien transmetre lliurement les

⁷³¹ En el Capítol V tindrem ocasió d'estudiar a fons la fiscalitat de les importacions i la seva repercussió en l'IVA.

⁷³² Aquesta disposició diu que queden exemptes, entre altres: "1. *Estarán totalmente exentos del impuesto: a) El Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales. b) Los organismos autónomos del Estado y entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de las entidades locales.*"

⁷³³ Publicada a la Gaceta de Madrid el 8 de juliol de 1911 (núm. 189)

traballes reservant-se l'Estat la potestat d'adquirir col·leccions senceres de béns si aquests es podien dividir per l'herència, amb indemnització als particulars⁷³⁴.

Posteriorment, l'article 10 de la Llei de 9 d'agost de 1926⁷³⁵ permetia que els béns del Tresor artístic nacional poguessin ser lliurement alienats sense limitació i obligant-se únicament a l'adquirent a conservar-los i a posar-ho en coneixement del Ministeri d'Instrucció Pública i Belles Arts. Aquesta disposició contemplava una modalitat de transmissió particular. Es tracta de la cessió de la possessió (no titularitat) de béns del Patrimoni Històric de l'Estat, en la modalitat de concessió a particulars, a canvi de que aquests fessin front a les despeses de restauració. La concessió es podia allargar fins els noranta nou anys, revertint al cap d'aquest període la propietat a mans de l'Estat, Municipi o Província de que es tracti, sense dret a cap indemnització a canvi. Durant tot el període de la concessió, els concessionaris estarien exempts de qualsevol tipus d'impost nacional, provincial o municipal.

Actualment, els particulars sempre tenen l'opció de fer donatiu de béns del Patrimoni Històric espanyol en favor d'alguna institució pública⁷³⁶. En aquest

⁷³⁴ El tercer paràgraf de l'article 8 de la Llei del 1911 deia: "*Los particulares transmitirán libremente por herencia el dominio de sus hallazgos; pero cuando éstos constituyan series cuyo valor se perjudicara notablemente al separarse los ejemplares que la formen, podrá el Estado, si por causa hereditaria tuviera forzosamente que dividirse, adquirir la colección completa, previo pago de la cantidad en que fuere tasada, con las garantías exigidas en artículos anteriores.*"

⁷³⁵ Publicada a la Gaceta de Madrid el 15 d'agost de 1926 (núm. 227)

⁷³⁶ Recordem que formen part del Patrimoni Històric espanyol els béns recollits a l'article 1 de la LPHE: "*los inmuebles y objetos muebles de interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico, así como el patrimonio documental y bibliográfico, yacimientos y zonas arqueológicas y sitios naturales, jardines y parques que tengan valor artístico, histórico o antropológico, de manera que aquellos bienes más relevantes de este patrimonio deben ser inventariados o declarados de interés cultural, siendo estos últimos inscritos en un Registro General e inventariados aquellos bienes muebles no declarados de interés cultural.*"

cas, i d'acord amb la normativa de l'impost sobre donacions, el donatari no estarà obligat al pagament d'aquest impost ja que, d'acord amb l'article 5 de la Llei 29/1987 de 18 desembre, de l'Impost sobre Successions i Donacions⁷³⁷, aquest tribut recau únicament sobre les persones físiques. De manera que cal fixar-se en quines seran les conseqüències que tindrà, en seu del donant, la transmissió lucrativa dels béns del Patrimoni Històric cap a una institució pública.

D'altra banda aquestes cessions tampoc no estarien subjectes a l'Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats ja que en cap cas serien aplicables a aquestes operacions les modalitats de transmissions patrimonials oneroses ni d'operacions societàries, donat que els béns i drets transmesos al sector públic seran adquirits sense cap contraprestació, és a dir, a títol lucratiu. Finalment, tampoc no estaria subjecta a la modalitat d'actes jurídics documentats, llevat que es formalitzés en escriptura pública la transmissió dels béns i drets, en aquest cas es meritara la quota fixa de la modalitat d'actes jurídics documentats, documents notariais. Cal tenir present que, en el cas d'immobles, aquesta transmissió sempre es farà en escriptura pública per tal de poder ser anotada en el Registre de la Propietat corresponent⁷³⁸.

Per tant, si els béns donats formen part formalment del Patrimoni Històric espanyol per estar inclosos en el *Registro General de Bienes de Interés Culturals* o bé estan inclosos en l'*Inventario General de Bienes Muebles* es

⁷³⁷ Publicada al BOE núm. 303, de 19 de desembre de 1987.

⁷³⁸ Cal tenir present que, d'acord amb l'article de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, la justificació del donatiu davant l'Administració tributària haurà d'acreditar-se mitjançant una certificació emesa per l'ens beneficiari que haurà d'incloure, entre altres extrems, el document públic o un altre document autèntic que acrediti el lliurament del bé donat. A més, caldrà indicar la destinació que l'entitat donatària atorga a l'objecte donat en el compliment de la seva finalitat específica, així com la menció expressa del caràcter irrevocable de la donació, sens perjudici del que estableixen les normes imperatives civils que regulen la revocació de donacions.

podran beneficiar d'avantatges fiscals tant en l'IRPF, si el donant és una persona física, o en l'Impost sobre societats si el donant és una persona jurídica.

L'article 16 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense fins lucratiu i dels incentius fiscals al mecenatge⁷³⁹, preveu els incentius fiscals aplicables als donatius, donacions i aportacions que es facin en favor de l'Estat, les Comunitats Autònomes i les entitats locals, així com els organismes autònoms de l'Estat i les entitats autònomes de caràcter anàleg de les Comunitats Autònomes i de les entitats locals⁷⁴⁰; de les universitats públiques i els col·legis majors que hi estan adscrits així com de l'Institut Cervantes, l'Institut Ramon Llull i les altres institucions amb finalitats anàlogues de les Comunitats Autònomes amb llengua oficial pròpia. Aquest incentiu, regulat en l'article 17 de l'esmentada llei han de consistir en béns que formin part del Patrimoni Històric espanyol, que estiguin inscrits en el Registre general de béns d'interès cultural o inclosos a l'Inventari general al qual es refereix la LPHE.

D'acord amb l'article 18 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, la base de la deducció en aquest cas serà:

“En els donatius o les donacions d'obres d'art de qualitat garantida i dels béns que formin part del patrimoni històric espanyol al qual es refereixen els paràgrafs d) i e) de l'apartat 1 de l'art. 17 d'aquesta Llei, la valoració

⁷³⁹ BOE núm. 307 de 24 de desembre de 2002.

⁷⁴⁰ La DA 4a de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, disposa que: “Disposició adicional cuarta. Régimen fiscal de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico de las Comunidades Autónomas. El régimen establecido en esta Ley referente a los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, se aplicará a los bienes culturales declarados o inscritos por las Comunidades Autónomas, de acuerdo con lo establecido en sus normas reguladoras.”

*efectuada per la Junta de Qualificació, Valoració i Exportació*⁷⁴¹. En el cas dels béns culturals que no formin part del Patrimoni Històric Espanyol, la Junta ha de valorar, així mateix, la suficiència de la qualitat de l'obra.”

De manera que la norma obra la porta als beneficis fiscals no únicament als béns que formalment formin part del Patrimoni Històric espanyol per constar així en el registre corresponent sinó també a aquells que reuneixin “*qualitat garantida*” aspecte que quedarà a la valoració feta per la Junta de Qualificació, Valoració i Exportació.

D'acord amb l'article 19 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, els contribuents per IRPF s'aplicaran una bonificació de la quota íntegra equivalent al 25% del valor calculat d'acord amb els criteris exposats en l'article 18 abans esmentat. Cal tenir en compte que, tal com indica l'apartat segon d'aquest article 19 la base de la reducció té com a límit màxim el valor normal al mercat del bé o del dret transmès en el moment de la seva transmissió⁷⁴².

Pel que fa a l'Impost sobre Societats, i d'acord amb l'article 20 de la Llei 49/2002, els subjectes passius d'aquest l'impost tenen dret a deduir de la quota íntegra, minorada en les deduccions i bonificacions previstes en els capítols II, III i IV del títol VI de la Llei 43/1995, de 27 de desembre, de l'impost sobre

⁷⁴¹ En el cas que els donataris siguin ens de les Comunitats Autònomes, aquesta valoració es realitzarà pels òrgans competents de les Comunitats Autònomes segons les respectives normes reguladores quan l'entitat donatària sigui una Comunitat Autònoma o quan la donació es refereixi als béns culturals declarats o inscrits per elles d'acord amb el que estableixen les seves normes reguladores, tal com estableix la Disposició Addicional 4a de la Llei 49/2002.

⁷⁴² En resposta de la DGT a la Consulta Vinculant DGT V45/2013 de 3 gener de 2013 en resposta a una consulta sobre la donació d'obres del Patrimoni Històric Espanyol al Museu del Prado la DGT va informar que “*el contrato de donación, como puede considerarse jurídicamente condicionado cuando se perfeccione al cumplirse el plazo establecido, que es en el momento que desplegará todos sus efectos, permite definir la donación como pura, simple e irrevocable en los términos que establece el artículo 17 Ley 49/2002. Desde la perfección del contrato, como la donación se realiza a favor de una entidad beneficiaria del mecenazgo, se podrá aplicar la deducción por donativos del IRPF, y además, podrá deducirse de la cuota íntegra el 25% de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 18 Ley 49/2002*”.

societats, el 35 per 100 de la base de la deducció determinada segons el que disposa l'article 18. Les quantitats corresponents al període impositiu no deduïdes es poden aplicar en les liquidacions dels períodes impositius que concloguin en els 10 anys immediats i successius⁷⁴³.

Cal tenir en compte que aquesta deducció compta amb un límit que és el assenyalat a l'apartat 2 de l'article 20 de manera que la base d'aquesta deducció no pot passar del 10 per 100 de la base imposable del període impositiu. Així les quantitats que superin aquest límit es podran aplicar en els períodes impositius que concloguin en els deu anys immediats i successius.

Per altra banda, els contribuents per l'Impost de la Renda de No Residents que operin en territori espanyol sense establiment permanent es podran aplicar la deducció que estableix l'apartat 1 de l'article 19 de la Llei 49/2002 de mecenatge en les declaracions d'aquest impost per fets imposables esdevinguts en el termini d'un any des de la data del donatiu, donació o aportació. La base d'aquesta deducció no pot passar del 10 per 100 de la base imposable del conjunt de les declaracions presentades en aquest termini.

⁷⁴³ La DGT en la resposta a la Consulta nº V813/2011 de 30 març 2011 sobre l'aplicació de l'exempció tributària en l'Impost de societats amb ocasió de la liquidació d'una Fundació i lliurament del seus béns del Patrimoni Històric a l'Estat entén que *“en un caso como el que se plantea en esta consulta, en que se va a proceder a la disolución y liquidación de una Fundación creada por la entidad consultante, entidad pública empresarial adscrita al Ministerio de Economía y Hacienda, de forma que los bienes y derechos resultantes de la liquidación se destinarán al Museo gestionado la entidad pública empresarial consultante, siendo la partida más importante del activo fundacional bienes del Patrimonio Histórico español, la renta que, en su caso, pudiera ponerse de manifiesto, en sede de la fundación sometida al proceso de disolución-liquidación, quedaría exenta del Impuesto de referencia, en aplicación de las normas previstas para las entidades sin fines lucrativos. Además, dado que los bienes resultantes del proceso de liquidación descrito no pasarán a formar parte del patrimonio de la entidad consultante sino que integrarán los fondos del Museo de titularidad estatal, adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda y gestionado por ella, el proceso de disolución-liquidación de la fundación no tendrá ninguna incidencia fiscal en sede de la consultante dado que dicho proceso no determinará la integración de renta alguna en su base imponible.”*

Per tant, i a la vista de l'article 21 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, els contribuents de l'IRNR tenen dret a practicar una deducció per les donacions que realitzen en favor del sector públic, de la següent manera:

a) El no resident que opera en territori espanyol sense establiment permanent es podrà aplicar el 25% de la base de la deducció en les declaracions per fets imposables esdevinguts en el termini d'un any des de la data del donatiu, donació o aportació.

En aquest cas, la base de la deducció no podrà excedir del 10% de la base imposable del conjunt de les declaracions presentades en el termini d'un any des de la data del donatiu, donació o aportació.

b) Pel que fa al no resident que operi en territori espanyol amb establiment permanent, les condicions per aplicar la deducció són les mateixes que les establertes per als subjectes passius de l'Impost sobre Societats esmentat anteriorment.

Cal tenir en compte que, d'acord amb allò disposat en l'article 22 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, la Llei de pressupostos de cada any podrà recollir les activitats prioritats de mecenatge i, en relació amb aquestes activitats i entitats, la Llei de pressupostos generals de l'Estat pot elevar en cinc punts percentuals, com a màxim, els percentatges i límits de les deduccions establertes per als impostos sobre Societats, IRPF i IRNR.

A més, també queden exemptes de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques, de l'Impost sobre Societats o de l'Impost sobre la Renda de No Residents, en seu del donant, els guanys patrimonials i les rendes positives que es posin de manifest en ocasió dels donatius, les donacions del Patrimoni Històric espanyol.

Finalment, i pel que fa a la imposició local, el mateix article 22 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, abans esmentat preveu una bonificació en l'Impost sobre Increment de Valor dels Terrenys de Naturalesa Urbana per al cas que aquests, quan reuneixin la condició de Patrimoni Històric Espanyol o qualitat garantida d'acord amb l'informe de la Junta de Qualificació, Valoració i Exportació. Aquest és un tribut directe que grava l'increment de valor que experimenten aquests terrenys quan es posi de manifest a conseqüència de la transmissió de la propietat. L'article 105 del RDL 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei d'Hisendes Locals⁷⁴⁴, disposa explícitament que queden exempts d'aquest impost els increments que es posin de manifest en les transmissions de terrenys, o en la constitució o transmissió de drets reals de gaudi limitadors del domini, realitzades en ocasió dels donatius dels béns del Patrimoni Històric a ens públics. De la mateixa forma, cal dir que, en el cas que els entitats donats fossin, al seu torn, l'Estat, Comunitats Autònomes, ens locals, organismes autònoms dependents o entitats de dret públic, institucions benèfiques, entitats gestores de la Seguretat Social, la Cruz Roja espanyola, o aquelles que gaudeixin d'exempció en virtut de tractats internacionals així com les entitats sense afany de lucre regulades per la Llei 49/2002, de 23 de desembre, quedaran igualment exemptes del pagament d'aquest impost en virtut d'allò disposat a l'article 105 de la Llei reguladora de les Hisendes Locals.

2.1.2. La fiscalitat de l'adquisició de béns del Patrimoni Històric per part de particulars: l'acreixement impropí.

⁷⁴⁴ Publicada al BOE núm. 59 de 9 de març de 2004.

Hem vist en els punts anteriors les conseqüències fiscals de les adquisicions de béns del Patrimoni Històric per part del sector públic des de les diferents vies com són la importació, la dació en pagament o la donació. Aquestes formes d'acreciment del Patrimoni Històric per part de l'Administració són, molt probablement, el cas més clar d'enriquiment del Patrimoni Històric en els termes en què va ser redactat l'article 46 de la Constitució espanyola.

Hem optat per tractar de forma separada les operacions fetes entre particulars ja que, tot i que les qualifiquem d'acreciment impropí, en bona mesura aquestes transmissions no tenen un efecte neutre sobre l'acreciment del Patrimoni Històric. En el cas de les transmissions entre particulars no estem davant d'un increment del volum total d'aquest tipus de béns, per aquest motiu no es poden qualificar, en sentit estricte, aquestes transmissions de béns com a creixement. Nogensmenys, com dèiem, tampoc no es pot considerar que aquestes transmissions de béns entre particulars tinguin un efecte neutre sobre el Patrimoni Històric global del país. Així sembla interpretar-ho el legislador fiscal quan atorga a aquestes transmissions certs avantatges fiscals. Per aquest motiu hem optat per qualificar les transmissions de béns del Patrimoni Històric entre particulars com a una forma d'acreciment impròpia. En aquest punt hem de fer una matisació. Hi ha una excepció a la consideració de l'adquisició entre particulars com a creixement impropí. Es tracta del cas d'adquisició de béns del Patrimoni Històric feta per particulars quan aquests béns provenen de la importació. En aquest cas, efectivament, s'estarà produint una entrada neta de béns històrics que comportaran un increment de la riquesa global de país. Aquestes operacions d'importació sí que entenem que s'han de considerar com creixement en sentit estricte.

Estudiem a continuació les conseqüències fiscals de les donacions entre particulars. Posteriorment analitzarem les repercussions fiscals de les transmissions patrimonials oneroses dels béns del Patrimoni Històric i, finalment farem una menció especial al cas de les importacions d'aquest béns.

1. *La fiscalitat de les donacions de Patrimoni Històric en favor de particulars*⁷⁴⁵.

Els antecedents de la fiscalitat de les transmissions gratuïtes dels béns del Patrimoni Històric en la regulació espanyola els trobem en l'article 18 del reglament que desenvolupava la llei (Reial Decret d'1 de març de 1912)⁷⁴⁶ disposava que els particulars podien transmetre lliurement per herència el domini de les troballes arqueològiques. Nogensmenys, quan es tractés de sèries que poguessin perdre valor al separar-se, i que ho haguessin de fer forçosament per l'herència, l'Estat la podria adquirir previ pagament del seu valor de taxació. Més endavant, l'article 11 de la llei de 10 de desembre de l'any 1931⁷⁴⁷ va prohibir tot tipus de contractes de transmissió per donacions. Actualment, la regulació de les transmissions patrimonials gratuïtes estableix la prohibició de disposar sobre els següents béns:

⁷⁴⁵ Des d'una òptica civilista, una donació o transmissió gratuïta és una acte de liberalitat pel que una persona disposa gratuïtament d'una cosa en favor d'altra, que l'accepta. Efectivament, l'article 618 del Codi Civil comú disposa que una donació és "*un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta.*" En el llibre cinquè del Codi Civil de Catalunya, en seua article 531-7 diu que "*La donació és l'acte pel qual els donants disposen a títol gratuït d'un bé a favor dels donataris, els quals l'adquireixen si l'accepten en vida d'aquells*". Vegi's que a la norma caatlana s'afegeix el condicionant d'acceptar "*en vida d'aquells*" cosa que no especifica el Codi Civil comú. Cal entendre aquest exercici de disposició d'un bé com a conseqüència del dret de propietat que inclou el dret a gaudir i disposar d'una cosa sense més limitacions que les previstes a les lleis. Així ho recull l'article 348 del Codi Civil comú que ha d'interpretar-se en comunió amb l'article 33 de la Constitució el qual ha estat analitzat en l'apartat 3.3.3 d'aquest treball. En el mateix sentit queda recollit el contingut del dret a la propietat en l'article 541.1 i 541.2 del codi civil de Catalunya. En el Codi Civil de Catalunya el Capítol V del Llibre Cinquè regula en els articles 545-1 s 545-4 les restriccions al dret a la propietat entre les que s'inclouen les referents a la protecció del patrimoni cultural.

⁷⁴⁶ Publicat a la Gaceta de Madrid el 5 de març de 1912 (núm. 65)

⁷⁴⁷ Publicada a la Gaceta de Madrid el 12 de desembre de 1931 (núm. 346)

1. Béns propietat⁷⁴⁸ de l'Església catòlica:
 - a. Béns mobles declarats d'interès cultural
 - b. Béns mobles inclosos en l'Inventari General
2. Béns propietat d'una administració pública que formin part del Patrimoni Històric Espanyol.

Tot i així, els actes que sí estan permesos són els que comportin una transmissió de béns eclesiàstics cap a l'Estat mateix, cap a entitats de Dret Públic o bé en favor d'altres institucions eclesiàstiques. Igualment, estan autoritzades les transmissions de béns entre les diferents administracions públiques i les que concerta l'Estat amb altres Estats, sempre amb el preceptiu informe favorable de la Junta de Qualificació, Valoració i Exportació de Béns del PHE. De manera que en la resta de casos no hi hauria d'haver impediments per a un tràfic ordinari lucratiu d'aquests béns.

Un cop delimitat quin és l'àmbit sobre el qual pot actuar el tràfic de béns del Patrimoni Històric de forma gratuïta, veiem a continuació quina és la fiscalitat que li afecta. En aquest punt distingirem el cas que ens estem referint a una persona física o bé una persona jurídica. Al mateix temps, ens haurem de situar, o bé en seu del donant, o bé en seu del donatari per a valorar les conseqüències fiscals per a cadascun d'ells de la donació de béns del Patrimoni Històric.

⁷⁴⁸ Cal destacar que l'article 28 de la LPHE parla de béns "*que estiguin en possessió d'institucions eclesiàstiques*", la qual cosa comporta la simple tinença, sense necessitat de que tinguin una titularitat real. En conseqüència, quan la resta de la norma ens parla de transmissió o cessio cal entendre que s'està referint a totes les circumstàncies.

A. La fiscalitat de les donacions de béns del Patrimoni Històric en seu del donatari.

En el cas que el donatari sigui una persona física, aquest haurà de tributar per l'Impost sobre donacions. Si el donatari fos una persona jurídica aquesta quedaria fora de l'àmbit d'aquest impost en virtut de l'article 1 de la Llei de l'Impost de donacions⁷⁴⁹. En qualsevol cas, per a les donacions rebudes en el marc de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, les entitats donatàries quedaran subjectes a determinades obligacions tributàries formals entre les que es troba l'obligació d'informar a l'Administració tributària. Per una banda, haurà d'emetre els certificats fets per la mateixa entitat beneficiària de la donació, la qual haurà de recollir la informació prevista a l'article 24.3 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre.

Així, aquesta mateixa entitat beneficiària haurà de remetre a l'Administració tributària la informació sobre aquestes certificacions emeses, amb el contingut i terminis regulats a l'article 6.2 del Reglament esmentat⁷⁵⁰. En el cas de tractar-

⁷⁴⁹ L'article 1 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'Impost sobre Successions i Donacions disposa que "*grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas.*"

⁷⁵⁰ L'entitat beneficiària ha de trametre a l'Administració tributària una declaració informativa en el model 182, sobre les certificacions emeses dels donatius, donacions i aportacions deduïbles percebudes durant cada any natural. A més de les seves dades d'identificació ha de constar la següent informació referida als donants i aportants:

- a) Nom i cognoms, raó o denominació social.
- b) Número d'identificació fiscal.
- c) Import del donatiu o aportació. Si aquesta fos en espècie cal afegir també la valoració d'allò que s'ha donat o aportat.
- d) La referència a si el donatiu o l'aportació es perceben per a les activitats prioritàries de mecenatge que s'assenyalin per LPGE.
- e) La informació sobre les revocacions de donatius i aportacions que, si s'escau, s'hagin produït en l'any natural.
- f) Indicació de si el donatiu o aportació dóna dret a l'aplicació d'alguna de les deduccions aprovades per les Comunitats Autònomes.

se del règim previst per als programes i activitats relacionades amb els esdeveniments d'excepcional interès públic, l'article 12 del Reglament disposa que:

- Les entitats de mecenatge prioritari lliuraran les certificacions justificatives en favor dels donants.
- Les entitats remetran al consorci o òrgan administratiu que correspongui, dins del termini de dos mesos següents a la finalització de cada exercici, una relació de les certificacions emeses.
- El consorci o òrgan administratiu equivalent enviarà còpia de les certificacions rebudes, dins el termini de dos mesos de la seva recepció, al departament de Gestió Tributària de l'AEAT.

En les donacions en espècie, l'acreditació del lliurament dels béns donats pot realitzar mitjançant document públic, o bé, mitjançant document privat en el qual hi hagi la certesa de la donació realitzada, així com de les persones que l'han elaborat, redactat o signat, amb els requisits que estableix la normativa vigent, sense perjudici de l'exigència de document públic quan aquest sigui necessari segons el Codi Civil per la perfecció de la donació⁷⁵¹

Per altra banda, i a la vista de la Llei Orgànica 8/2007, de 4 de juliol, sobre finançament dels partits polítics, aquests també tenen dret a una deducció per les donacions a favor seu. D'acord amb l'article 4 d'aquesta llei els partits polítics poden rebre aportacions en espècie entre les que eventualment es podrien donar béns del Patrimoni Històric espanyol. En aquest cas, els partits

⁷⁵¹ En aquests termes s'expressa la Consulta Vinculant núm. V217/2005 de 14 febrer 2005 de la DGT en relació a una Fundació que rep un donatiu en espècie en el marc de la Llei 49/2002, de 23 de desembre.

quedarien exempts de l'impost de societats pels increments patrimonials obtinguts, tal com indica l'article 10 d'aquesta llei orgànica.

En el cas de que el donatari sigui una persona física, haurem de fixar-nos, en primer lloc, en l'article 20.7 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'Impost sobre Successions i Donacions (en la redacció donada per la Llei 16/2002 de 27 de desembre, per la qual s'adopten diverses mesures tributàries dirigides a la consolidació de les finances públiques i l'impuls de l'activitat econòmica) disposa una reducció en les adquisicions per donació a favor del cònjuge, descendents o adoptats, de béns del Patrimoni Històric espanyol o Històric i Cultural de les CCAA, que es considerin exempts de l'IP. L'import de la reducció serà del 95% del valor dels béns rebuts, sempre que es compleixin els següents requisits:

- Que el donant tingui 65 anys o més o es trobi en situació d'incapacitat permanent (absoluta o gran invalidesa);
- Que el donatari mantingui allò adquirit i el dret a l'exempció en l'IP durant 10 anys, llevat que mori dins d'aquest termini.

El donatari no vulnera el deure de manteniment del bé adquirit si dona aquests béns, de forma pura, simple i irrevocable, a l'Estat o a les altres administracions públiques territorials o institucionals. En el cas d'incompliment dels requisits exigits comportarà el pagament de l'impost deixat d'ingressar així com els corresponents interessos de demora.

Cal tenir en compte que, al tractar-se l'impost sobre donacions d'un tribut cedit a les Comunitats Autònomes en virtut de l'article 11.d) la Llei Orgànica 8/1980, de 22 de setembre, de finançament de les Comunitats Autònomes i, atès que aquestes tenen assignades competències sobre el mateix que abasten, d'acord

amb l'article 19.Dos.c) d'aquesta Llei, l'establiment de "*reducciones de la base imponible, tarifa, la fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones, bonificaciones, así como la regulación de la gestión*", han estat diverses les Comunitats Autònomes que han regulat alguns d'aquests aspectes, entre els que s'inclouen beneficis fiscals al Patrimoni Històric. Vegem-les a continuació.

En primer lloc, a les **Illes Balears**, la Llei 22/2006, de 19 de desembre, de reforma de l'impost sobre successions i donacions⁷⁵², en els seus articles 21 a 29 (en la redacció donada per la Llei 6/2007; la Llei 1/2009, art.12 i la Llei 3/2012, article 6) es preveu una bonificació al Patrimoni Històric que afecta a les adquisicions pel cònjuge o els descendents de béns integrants del Patrimoni Històric o cultural amb les següents condicions:

- Per als béns de les Illes Balears, s'aplica una reducció del 99% del seu valor;
- Per als béns del Patrimoni Històric Espanyol o de les altres CCAA que es considerin exempts de l'Impost sobre el Patrimoni, s'aplicarà una reducció del 95% del seu valor.

En ambdós casos, el requisit de permanència és de cinc anys a comptar de la data de l'escriptura pública de donació, llevat mort dins aquest termini.

En la **Comunitat Canària**, l'article 25 a 26 del Decret Legislatiu 1/2009, de 21 d'abril, pel qual s'aprova el Text refós de les disposicions legals vigents dictades per la Comunitat Autònoma de Canàries en matèria de tributs cedits

⁷⁵² Publicada al BOIB núm. 184 de 23.12.2006.

(en la redacció donada per la Llei 4/2012)⁷⁵³, disposa que en les adquisicions lucratives inter vivos subjectes a aquest impost, el rendiment s'entén produït en el territori d'aquesta Comunitat Autònoma. A més, cal tenir en compte que en cap cas es pot aplicar més d'una reducció sobre un mateix bé o sobre la mateixa porció d'un bé, ni poden afegir-se a la reducció que s'apliqui altres beneficis fiscals establerts en consideració a la naturalesa del bé bonificat. No obstant això, es poden aplicar les reduccions estatals quan determinin unes condicions més favorables per a l'obligat tributari. En el aquest cas, les millores en les reduccions de l'Estat referents al Patrimoni Històric les trobem a l'article 23 el qual disposa que *"En los casos en los que en la base imponible de una adquisición mortis causa que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida estuviese incluido el valor de bienes comprendidos en los arts. 17 o 36 de la Ley 4/1999, de 15 de marzo, de Patrimonio Histórico de Canarias, o en los apartados uno, dos o tres del art. 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se podrá aplicar a la base imponible una reducción del 97 por ciento del valor de tales bienes. 2. La aplicación de la reducción a que se refiere el presente artículo queda condicionada al mantenimiento de los bienes adquiridos en el patrimonio del adquirente durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que el adquirente falleciera en este plazo, o los bienes sean adquiridos por la Comunidad Autónoma de Canarias o por un Cabildo o Ayuntamiento de Canarias. 3. La reducción establecida en el presente artículo es compatible con la que en su caso proceda por razón de parentesco, discapacidad, edad, seguros de vida o adquisición de una empresa individual, de un negocio*

⁷⁵³ Publicada al BOC núm. 77 de 23.4.2009.

profesional o de participaciones en entidades, así como por la adquisición de la vivienda habitual del causante.”

Cal tenir en compte que aquesta reducció serà d'aplicació tant en el cas d'adquisició de la plena propietat, la nua propietat o qualsevol altre dret sobre els béns afectats. En qualsevol cas, el percentatge de la reducció s'aplicarà sobre l'import resultant d'haver reduït el valor dels béns l'import de les càrregues o gravàmens que estan regulades en l'article 12 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'Impost sobre Successions i Donacions.

El cas de la comunitat de **Cantàbria**, la regulació la trobem en l'article 6.8 del Decret Legislatiu 62/2008 de 19 de juny, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de Mesures Fiscals en matèria de Tributs cedits per l'Estat⁷⁵⁴ (en la redacció donada per la Llei 1/2012). Aquest precepte disposa que la reducció en la base imposable serà d'un 95%, sempre que es mantinguin les condicions per a poder gaudir d'aquesta bonificació és a dir:

- a. Que el donant tingués seixanta-cinc o més anys o es trobés en situació d'incapacitat permanent, en grau d'absoluta o gran invalidesa.
- b. Quant al donatari, ha de mantenir l'adquirit i tenir dret a l'exempció en l'Impost sobre el Patrimoni durant els cinc anys següents a la data de l'escriptura pública de donació, tret que morís dins aquest termini⁷⁵⁵.

⁷⁵⁴ Publicada al Boletín Oficial Cantabria 128/2008, de 2 de juliol de 2008.

⁷⁵⁵ Hem d'assenyar una incoherència que ha quedat en el redactat de l'article 6.8 de la DL 62/2008, ja que diu textualment que “La reducción en la base imponible será de un 95 %, siempre que se mantengan las condiciones señaladas en las letras a) y c) del punto anterior”. Nogensmenys, el punt anterior no té una lletra c). Entenem, però, que lo raonable és entendre que s'està referint a les lletres a) i b) que són les que recullen els requisits per a gaudir de les reduccions en l'impost de donacions.

assenyalades en les lletres a) i c) del punt anterior, per a les donacions a favor del cònjuge, descendents o adoptats, dels béns compresos en els apartats un, dos i tres de l'art. 4t de la Llei 19/1991, de 6 de juny, de l'Impost sobre el Patrimoni, quan integrants del Patrimoni Històric Espanyol o del Patrimoni Històric o Cultural de les Comunitats Autònomes.

L'incompliment dels requisits exigits durà amb si el pagament de l'impost deixat d'ingressar i els corresponents interessos de demora.

A **Catalunya**, la regulació de la reducció de la base imposable en el cas de donacions la trobem regulada en els articles 50 i 51 de la Llei 19/2010, de 7 de juny, de regulació de l'impost sobre successions i donacions⁷⁵⁶. Aquesta regulació millora la reducció prevista en la regulació de l'Estat. En el cas català es preveu un percentatge de reducció del 95% de l'import d'aquests béns transmesos sobre la base imposable i que es calcularà per als següents béns:

- Béns culturals d'interès nacional i béns mobles catalogats qualificats i inscrits d'acord amb la Llei 9/1993 de 30 de setembre, del patrimoni cultural català (en la redacció de la Llei 5/2012);
- Béns del Patrimoni Històric o cultural d'altres Comunitats Autònomes, qualificats i inscrits d'acord amb la seva normativa específica aplicable i, finalment,
- Béns integrants del Patrimoni Històric espanyol, inscrits en el Registre General de Béns d'Interès Cultural o en l'Inventari General de Béns Mobles així com els referits a l'article 4.3 de la Llei de l'Impost sobre el Patrimoni, és a dir, els objectes d'art i antiguitats el valor sigui inferior a

⁷⁵⁶ Publicada al DOGC núm. 5648 d'11 de juny de 2010.

les quantitats que s'estableixin a l'efecte del previst en l'art. 26.4 de la Llei 16/1985, de 25 de juny, del Patrimoni Històric Espanyol⁷⁵⁷.

Aquesta bonificació a la base imposable es condiona al manteniment dels béns donats en el patrimoni del donatari durant els cinc anys següents a la donació, llevat que en aquest termini mori el donatari o s'adquireixin els béns per la Generalitat o per un ens local territorial de Catalunya. Són d'aplicació en aquest cas les següents normes comunes a la resta de reduccions:

- a) Les reduccions s'apliquen tant en cas d'adquisició de la plena propietat o de la nua propietat com en cas d'adquisició de qualsevol altre dret sobre els béns afectats.
- b) El donatari no pot fer actes de disposició ni operacions societàries que directament o indirectament puguin donar lloc a una minoració substancial del valor dels béns o drets donats.
- c) En cas d'incompliment de l'anterior o de les regles de manteniment establertes per aquesta reducció, el subjecte passiu ha de pagar la part de l'impost deixada d'ingressar per la reducció practicada, juntament

⁷⁵⁷ L'article 26.4 de la LPHE disposa que "Los propietarios o poseedores de los bienes muebles que reúnan el valor y características que se señalen reglamentariamente, quedan obligados a comunicar a la Administración competente la existencia de estos objetos, antes de proceder a su venta o transmisión a terceros." El reglament que fixa aquest valor i característiques és Real Decreto 111/1986, de 10 de gener, de desenvolupament parcial de la Llei 16/1985, de 25 de juny, del Patrimoni Històric Espanyol, que en el seu article 26 inclou els següents béns: "a) Bienes que tengan incoado expediente para su inclusión en el Inventario General en tanto aquél no se resuelva. b) Bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, cuyo valor económico sea igual o superior a las cantidades que a continuación se indican: 15.000.000 de pesetas cuando se trate de obras pictóricas y escultóricas de menos de cien años de antigüedad; 10.000.000 de pesetas en los casos de obras pictóricas de cien o más años de antigüedad; 10.000.000 de pesetas cuando se trate de colecciones o conjuntos de objetos artísticos, culturales y antigüedades; 7.000.000 de pesetas cuando se trate de obras escultóricas, relieves y bajo relieves con cien o más años de antigüedad; 7.000.000 de pesetas en los casos de colecciones de dibujos, grabados, libros, documentos e instrumentos musicales; 7.000.000 de pesetas cuando se trate de mobiliario; 5.000.000 de pesetas en los casos de alfombras, tapices y tejidos históricos; 3.000.000 de pesetas cuando se trate de dibujos, grabados, libros impresos o manuscritos y documentos unitarios en cualquier soporte; 1.500.000 pts. en los casos de instrumentos musicales unitarios de carácter histórico; 1.500.000 pts. en los casos de cerámica, porcelana y cristal antiguas; 1.000.000 de pesetas cuando se trate de objetos arqueológicos; 400.000 pts. en los casos de objetos etnográficos. c) Los que el Gobierno determine mediante Real Decreto a propuesta del Ministro de Cultura."

amb els interessos de demora, en el termini voluntari de presentació de l'autoliquidació corresponent als actes de transmissió entre vius. Es considera que no es produeix l'incompliment del termini de manteniment si el bé és objecte d'expropiació forçosa, o es perd per resolució judicial o disposició legal, o es perd o es destrueix per causa de força major.

En resum, la fiscalitat de les donacions en seu del donatari dependrà de si aquest té la condició de persona física o jurídica. Per a les persones físiques la regulació la trobem en l'Impost sobre Donacions. Aquest, tot i ser un impost estatal està en bona part cedit a les Comunitats Autònomes les quals tenen capacitat normativa sobre el mateix. En aquest sentit hem de partir de la regulació estatal i observar en quins Comunitats Autònomes s'han introduït millores sobre la regulació estatal, cosa que s'ha produït en les Illes Balears, Canàries, Cantàbria i Catalunya. D'aquesta forma trobem com la bonificació pot oscil·lar entre el 95 per cent fins al 99 per cent. En el cas de persones jurídiques, aquestes podran gaudir de bonificacions en els termes contemplats en la Llei 49/2002, de 23 de desembre, ja que aquestes estan exemptes de l'Impost sobre Donacions.

2.1. La fiscalitat de la donació de béns del Patrimoni Històric en seu del donant.

Per una altra banda, no només la transmissió gratuïta en sí mateix té conseqüències fiscals en l'impost sobre donacions. En aquest cas també distingirem si el donant es tracta d'una persona física o persona jurídica.

Si ens situem en seu del donant, persona física, veiem que aquesta donació també pot tenir conseqüències en l'IRPF. Així, l'article 68.3 de la LIRPF en la seva lletra a) disposa que els contribuents poden aplicar sobre la quota líquida estatal, en concepte de donatiu, les deduccions que preveu la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense fins lucratius i dels incentius fiscals al mecenatge. Aquests incentius estan recollits en els articles 16 a 24 de la llei de mecenatge esmentada.

Quan es tracti de donacions en favor de les entitats sense finalitats lucratives a les quals sigui aplicable el règim fiscal establert en el títol II d'aquesta Llei, és a dir:

- a) Les fundacions.
- b) Les associacions declarades d'utilitat pública.
- c) Les organitzacions no governamentals de desenvolupament a què es refereix la Llei 23/1998, de 7 de juliol, de cooperació internacional per al desenvolupament, sempre que tinguin alguna de les formes jurídiques a què es refereixen els paràgrafs anteriors.
- d) Les delegacions de fundacions estrangeres inscrites en el Registre de fundacions.
- e) Les federacions esportives espanyoles, les federacions esportives territorials d'àmbit autonòmic que hi estan integrades, el Comitè Olímpic Espanyol i el Comitè Paralímpic Espanyol.
- f) Les federacions i associacions de les entitats sense finalitats lucratives a què es refereixen els paràgrafs anteriors.

Aquestes entitats, a més, han de complir el requisit de perseguir l'interès general, en els termes que es regula en l'article 3 de la Llei 49/2002.

Per altra banda, de la redacció de la Disposició Addicional Vuitena de la Llei 49/2002, cal entendre incloses dins d'aquestes entitats en favor de les quals es poden efectuar donacions amb dret a deducció, les fundacions d'entitats religioses.

Al mateix temps, i a la vista de la Llei Orgànica 8/2007, de 4 de juliol, sobre finançament dels partits polítics, cal entendre que també tindran dret a deducció les donacions a favor dels mateixos. D'acord amb l'article 4 d'aquesta llei els partits polítics poden rebre aportacions en espècie entre les que eventualment es podrien donar béns del Patrimoni Històric espanyol. En aquest cas, els partits quedarien exempts de l'impost de societats pels increments patrimonials obtinguts, tal com indica l'article 10 d'aquesta llei. En seu del donat serà d'aplicació les condicions fiscals previstes en la Llei 49/2002 per a les donacions a les entitats regulades per aquesta llei⁷⁵⁸.

La base de deducció per aquestes donacions serà la prevista en l'article 18 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, és a dir, per als béns del Patrimoni Històric inscrits en el Registre general de béns d'interès cultural o en l'Inventari general o per als béns de qualitat garantida, serà la valoració efectuada per la Junta de Qualificació, Valoració i Exportació (la qual dictaminarà també sobre la suficiència de la qualitat de l'obra). En el cas de que l'entitat donatària depengui

⁷⁵⁸ L'article 12.Dos de la Llei Orgànica 8/2007, de 4 de juliol, sobre finançament de partits, estableix que: "A las donaciones a que se refiere el art. 4º, efectuadas a los partidos políticos, les serán de aplicación las deducciones previstas en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al Mecenazgo." Cal tenir en compte, però, que la Llei Orgànica 5/2012, de 22 d'octubre de reforma de la Llei Orgànica 8/2007, de 4 de juliol, sobre finançament de partits polítics va establir uns límits i condicions i cauteles a aquestes donacions. Així, entre altres, a l'article 5 es prohibeixen les donacions que: "b) Donacions procedents d'una mateixa persona física o jurídica superiors a 100.000 euros anuals. S'exceptuen d'aquest límit les donacions en espècie de béns immobles, sempre que es compleixin els requisits que estableix la lletra g) de l'apartat dos de l'art. 4. Dos. Totes les donacions superiors a 50.000 euros i, en tot cas, les donacions de béns immobles, han de ser objecte de notificació al Tribunal de Comptes en el termini de tres mesos."

d'una Comunitat Autònoma, aquesta valoració serà efectuada pel respectiu òrgan competent, tal com preveu la Disposició Addicional Quarta de la Llei 49/2002, de 23 de desembre.

Així els contribuents per IRPF es podran aplicar una reducció de la quota íntegra estatal equivalent al 25 per cent de la base de la deducció, d'acord amb l'article 19 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre⁷⁵⁹. Cal tenir present que aquesta deducció computarà per al càlcul del límit previst a l'article 69.1 de la LIRPF. Aquest límit consisteix en el 10 per cent de la suma de les bases liquidables general i de l'estalvi, tal com regula l'article 69.1 de la LIRPF. Més endavant veurem com l'article 22 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre habilita a què mitjançant la Llei de Pressupostos Generals de l'Estat es pugui elevar aquest límit en cinc punts, fins el 15 per cent en relació a determinades activitats prioritàries de mecenatge.

Veiem a continuació quines conseqüències fiscals té per al donant de béns del Patrimoni Històric quan aquest és una persona jurídica.

En primer lloc, i d'acord amb l'article 20 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, els subjectes passius de l'impost sobre societats tenen dret a deduir de la quota íntegra (minorada en les bonificacions, les deduccions per doble imposició i les deduccions per incentivar la realització de determinades activitats previstes en els articles 30 a 44 de la LIS), el 35 per 100 de la base de la deducció, podent absorbir aquesta deducció la totalitat de la quota del període impositiu, atès que l'import de la deducció no està subjecte al límit conjunt establert en l'article 44.1

⁷⁵⁹ L'article 19 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre diu que "1. Els contribuents de l'impost sobre la renda de les persones físiques tenen dret a deduir de la quota íntegra el 25 per 100 de la base de la deducció determinada segons el que disposa l'art. 18. 2. La base d'aquesta deducció es computa a efectes del límit que preveu l'art. 56, apartat 1, de la Llei 40/1998, de 9 de desembre, de l'impost sobre la renda de les persones físiques i altres normes tributàries."

de la LIS en la redacció donada pel RDL 12/2012, de 30 de març. Per tant, les quantitats corresponents al període impositiu no deduïdes per insuficiència de quota líquida es poden aplicar en les liquidacions dels períodes impositius que concloguin en els 10 anys immediats i successius.

L'efecte pràctic és com si l'import del donatiu fos deduïble a nivell de base imposable i, a més, genera una deducció del 5% en la quota sobre aquest import (per a un tipus de gravamen del 30% que és el vigent per als períodes impositius iniciats a partir del 1 de gener de 2008), de manera que aquest règim fiscal és més beneficiós que si s'hagués establert la deducció com a despesa a nivell de base imposable. Aquesta deducció pot absorbir la totalitat de la quota del període impositiu, atès que l'import de la deducció no està subjecte al límit del 25 o 50% de la quota líquida en el període impositiu corresponent a l'exercici 2013 (en els termes redactats en l'article 1.primera.3 del RDL 12/2012, de 30 de març).

Les donacions, per a poder gaudir del benefici fiscal han de tenir la condició d'irrevocables també en el cas de persones jurídiques, tal com estableix l'article 17 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre⁷⁶⁰.

La deducció també és aplicable a les transmissions gratuïtes realitzades per societats a fundacions en les que aquesta última participa en el seu capital, sempre que sigui una donació i els béns donats o les rendes generades per

⁷⁶⁰ En aquest sentit, l'AEAT en respon a una consulta (núm. 131703 de 2012) sobre una entitat, íntegrament participada per una fundació, que dona uns immobles a aquesta última perquè els exploti i destini, posteriorment, les rendes derivades de l'explotació als fins fundacionals, entent l'AEAT que *“Esta operación no responde a un acto de liberalidad, en el que se aprecie animus donandi por parte de la entidad aportante, sino que responde a una retribución de fondos propios en especie. Por ello, no resultarán de aplicación los incentivos fiscales al mecenazgo recogidos en el Título III de la Ley 49/2002. En particular, la entrega de los inmuebles no dará derecho a aplicar la deducción en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades recogida en el artículo 20 de la Ley 49/2002, dado que no se corresponde con una donación irrevocable, pura y simple realizada en favor de la fundación.”*

aquells es destinin al compliment de l'objecte d'interès general de la fundació. No obstant això, amb el Pla General de Comptabilitat no es pot parlar de donacions realitzades per una entitat al seu soci, per la qual cosa aquestes transmissions es qualifiquen com a retribució de fons propis i no com una donació.

En segon lloc, en el cas de no residents, els contribuents de l'IRNR tenen dret a practicar una deducció, en els termes recollits en l'article 21 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, per les donacions que realitzen en favor d'entitats beneficiàries del mecenatge, de la següent manera:

- a) Cas de no resident que operi en territori espanyol sense establiment permanent. En aquest cas poden aplicar el 25% de la base de la deducció en les declaracions que per l'IRNR presentin per fets imposables esdevinguts en el termini d'un any des de la data del donatiu, donació o aportació. Això inclou les eventuais donacions en espècie de béns del Patrimoni Històric. En aquest cas, la base de la deducció no pot excedir del 10% de la base imposable del conjunt de les declaracions presentades en el termini d'un any des de la data del donatiu, donació o aportació.
- b) En el cas d'un no resident que opera en territori espanyol amb establiment permanent, les condicions per aplicar la deducció són les establertes per als subjectes passius de l'IS.

D'acord amb l'article 22 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, la Llei de pressupostos generals de l'Estat de cada any pot establir una relació d'activitats

prioritàries de mecenatge en l'àmbit de les finalitats d'interès general⁷⁶¹ (tal com hem vist ja al tractar la donació de persones físiques i la seva fiscalitat a l'IRPF), així com les entitats beneficiàries, d'acord amb l'article 16 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de manera que en relació amb aquestes activitats i entitats la Llei de Pressupostos Generals de l'Estat pot elevar en cinc punts percentuals com a màxim, els percentatges de deducció i els límits màxims de deducció. Així, en funció de la naturalesa del donant o aportant, aquests percentatges i límits passarien a ser els següents en el cas de persones jurídiques (i persona o entitat no resident amb establiment permanent): deducció en la quota íntegra del 40% de la base de deducció i el límit de la base de deducció el 15% de la base imposable del període impositiu. Per al cas de persona o entitat no resident sense establiment permanent, el percentatge de deducció seria del 30% de la base de deducció i el límit de la base de deducció del 15% de la base imposable del conjunt de les declaracions presentades en el termini d'un any des de la data de donatiu, donació o aportació⁷⁶².

⁷⁶¹ Per a l'exercici de 2014 s'inclouen, en relació al Patrimoni Històric: *“La conservación, restauración o rehabilitación de los bienes del Patrimonio Histórico Español que se relacionan en la L 22/2013 anexo VIII, así como las actividades y bienes que se incluyan, previo acuerdo entre el Ministerio de Educación, Cultura y Deporte y el Ministerio de Industria, Energía y Turismo, en el programa de digitalización, conservación, catalogación, difusión y explotación de los elementos del Patrimonio Histórico Español «patrimonio.es» al que se refiere la L 53/2002 art.75.”* Així com *“Las llevadas a cabo por la Biblioteca Nacional de España en cumplimiento de los fines y funciones de carácter cultural y de investigación científica establecidos por el RD 1638/2009, por el que se aprueba el Estatuto de la Biblioteca Nacional de España”* en els termes que recull la *“Disposición Adicional Quincuagésima Primera de la Llei 22/2013 de 23 diciembre 2013”*

⁷⁶² L'article 22 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre disposa que *“La Llei de pressupostos generals de l'Estat pot establir una relació d'activitats prioritàries de mecenatge en l'àmbit de les finalitats d'interès general esmentades en el número 1r de l'art. 3 d'aquesta Llei, així com les entitats beneficiàries, d'acord amb el seu art. 16. En relació amb aquestes activitats i entitats, la Llei de pressupostos generals de l'Estat pot elevar en cinc punts percentuals, com a màxim, els percentatges i límits de les deduccions establertes en els arts. 19, 20 i 21 d'aquesta Llei.”*

Però per altra banda, la sortida d'una part de la massa patrimonial del donant cap el donatari també té efectes fiscals per al donant. Així, eventualment, es pot generar una renda positiva com a conseqüència de la transmissió per la qual, en principi, hauria de tributar el donant ja sigui en la seva declaració sobre la renda (en el cas de persona física) com en la seva declaració per l'impost sobre societats (en el cas de persona jurídica). És per aquest motiu que l'article 23 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre recull una exempció de les rendes derivades d'aquestes donacions.

Per tant, no s'integren en la base imposable de l'IS, ni en l'IRPF, ni en l'IRNR els guanys patrimonials posats de manifest en ocasió de les donacions realitzades a favor d'entitats beneficiàries del mecenatge, sempre que es tracti dels següents béns:

- Que formin part del Patrimoni Històric espanyol, inscrits en el Registre General de Béns d'Interès Cultural o inclosos en l'Inventari General a què es refereix la LPHE;
- Béns culturals de qualitat garantida en favor d'entitats que persegueixin entre els seus fins la realització d'activitats museístiques i el foment i difusió del patrimoni històric artístic;
- Constitució d'un dret real d'usdefruit sobre aquests béns realitzada sense contraprestació.

En el mateix sentit, romandrà exempta de l'Impost sobre Increment de Valor dels Terrenys de Naturalesa Urbana els increments de valor que es posin de manifest amb ocasió de la donació de béns del Patrimoni Històric en els termes que estableix l'article 17 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre.

Finalment, i pel que fa als aspectes formals, hem d'esmentar la forma de justificar aquestes donacions. La seva regulació l'hem de trobar a l'article 24 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre així com a l'article 6 del Reglament per a l'aplicació del règim fiscal de les entitats sense afany de lucre aprovat amb el Reial Decret 1270/2003, de 10 d'octubre. D'acord amb aquestes normes es posa de manifest que el subjecte passiu haurà de complir una sèrie d'obligacions formals.

Aquests requisits formals s'han d'afegir als que s'imposen a les entitats beneficiàries de les donacions. Així, per les deduccions practicades per la donació s'hauran de justificar mitjançant una certificació emesa per la mateixa entitat beneficiària de la donació, la qual com hem vist anteriorment, haurà de recollir la informació prevista a l'article 24.3 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, és a dir:

- “a) El número d'identificació fiscal i les dades d'identificació personal del donant i de l'entitat donatària.*
- b) Menció expressa que l'entitat donatària està inclosa en les regulades a l'art. 16 d'aquesta Llei.*
- c) Data i import del donatiu quan aquest sigui dinerari.*
- d) Document públic o un altre document autèntic que acrediti el lliurament del bé donat quan no es tracti de donatius en diners.*
- e) Destinació que l'entitat donatària atorga a l'objecte donat en el compliment de la seva finalitat específica.*
- f) Menció expressa del caràcter irrevocable de la donació, sens perjudici del que estableixen les normes imperatives civils que regulen la revocació de donacions.”*

No existeix incompatibilitat entre la deducció per donatius o aportacions fetes a les entitats beneficiàries del mecenatge amb les despeses derivades de convenis de col·laboració empresarial en activitats d'interès general ni amb les despeses en activitats d'interès general. No obstant, un mateixa despesa no pot donar origen a més d'una deducció en base imposable o en quota íntegra.

Quan el donant formi part d'un grup que tributi segons el règim fiscal especial de consolidació, la deducció es computa a nivell de grup, és a dir, en la quota íntegra del mateix. El límit de la base de la deducció és el 10 per cent de la base imposable del període impositiu.

En resum, en el cas de donacions de béns del Patrimoni Històric, hem comprovat com en seu del donatari també es produeixen efectes fiscals. En primer lloc haurem de distingir si ens trobem davant d'una persona física o jurídica. En el cas de persona física la seva tributació la trobarem en la regulació de l'IRPF on es preveu la bonificació per donació a determinades entitats que poden tenir entre els seus objectius finalitats en l'ordre del Patrimoni Històric. D'altra banda, els donatius a les entitats previstes poden ser directament en béns del Patrimoni Històric. Per al cas de persones jurídiques, el tractament és equivalent i la seva regulació l'hem de trobar, novament, en la Llei 49/2002, de 23 de desembre. En qualsevol cas, l'entitat beneficiària haurà de complir unes obligacions tributàries formals entre les que es troba la certificació de la donació rebuda. En cas de No Residents i, en aplicació de les normes de l'Impost sobre la Renda de No Residents, trobarem mesures equivalents a les previstes per a persones físiques o jurídiques en funció de si opera o no mitjançant establiment. Finalment, cal ressaltar que l'increment patrimonial que eventualment es pogués posar de manifest amb ocasió de la

transmissió del bé del Patrimoni Històric romandrà exempt de tributació tant en IRPF com en l'Impost sobre Societats, l'Impost sobre la Renda de No Residents o, fins i tot, en l'Impost sobre Increment de Valor de Terrenys de Naturalesa Urbana, si fos el cas.

2. La fiscalitat de les transmissions oneroses dels béns del Patrimoni Històric entre particulars.

➤ La delimitació de les transaccions dels béns del Patrimoni Històric.

En el Títol III del Reglament del PHE⁷⁶³ es regula la transmissió i exportació de béns integrants del PHE. El capítol I d'aquest títol es centra, precisament, en l'alienació. Dins del concepte d'alienació cal incloure tant les transmissions lucratives com les oneroses. Nogensmenys, la LPHE en aquest capítol únicament fa referència a les compra-vendes que són una especialitat de les transmissions oneroses⁷⁶⁴. Per tant, les permutes, tot i que també són transmissions oneroses, no són esmentades de forma explícita en la norma. El mateix es podria dir d'altres modalitats de transmissions oneroses ja siguin lligades a usdefruits, arrendaments, etc. Però anem a pams. En el punt anterior hem estudiat la fiscalitat lligada a les transmissions gratuïtes o lucratives en

⁷⁶³ Reial Decret 111/1986, de 10 de gener.

⁷⁶⁴ L'article 38 de la LPHE disposa que: "1. Quien tratase de enajenar un bien declarado de interés cultural o incluido en el Inventario General al que se refiere el art. 26, deberá notificarlo a los Organismos mencionados en el art. 6 y declarar el precio y condiciones en que se proponga realizar la enajenación. Los subastadores deberán notificar igualmente y con suficiente antelación las subastas públicas en que se pretenda enajenar cualquier bien integrante del Patrimonio Histórico Español."

relació als béns del Patrimoni Històric. Ara, en aquest apartat analitzarem la fiscalitat referida a les transmissions oneroses dels béns del Patrimoni Històric.

Però, de forma prèvia hem de fer referència a aquells béns que en virtut de la llei queden fora del tràfic jurídic entre particulars i, per tant, no podran ser objecte de transmissió onerosa entre els mateixos.

L'article 28 de la LPHE deixa fora del tràfic jurídic els béns de l'Església i els de l'Administració Pública que formin part del Patrimoni Històric Espanyol⁷⁶⁵. De manera que s'estableix la prohibició de disposar, i per tant, queden fora de la possibilitat de ser objecte de negoci en una transmissió patrimonial onerosa els següents béns:

3. Béns propietat⁷⁶⁶ de l'Església Catòlica:
 - a. Béns mobles declarats d'interès cultural
 - b. Béns mobles inclosos en l'Inventari General
4. Béns propietat d'una Administració Pública que formin part del Patrimoni Històric Espanyol.

Igual que en el cas de les transmissions lucratives, els actes que sí estan permesos són els que comportin una transmissió de béns eclesiàstics cap a

⁷⁶⁵ L'article 28 de la LPHE disposa que "1. Los bienes muebles declarados de interés cultural y los incluidos en el Inventario General que estén en posesión de instituciones eclesiásticas, en cualquiera de sus establecimientos o dependencias, no podrán transmitirse por título oneroso o gratuito ni cederse a particulares ni a entidades mercantiles. Dichos bienes sólo podrán ser enajenados o cedidos al Estado, a entidades de Derecho Público o a otras instituciones eclesiásticas. 2. Los bienes muebles que forman parte del Patrimonio Histórico Español no podrán ser enajenados por las Administraciones Públicas, salvo las transmisiones que entre sí mismas éstas efectúen y lo dispuesto en los arts. 29 y 34 de esta ley. 3. Los bienes a que se refiere este artículo serán imprescriptibles. En ningún caso se aplicará a estos bienes lo dispuesto en el art. 1955 CC."

⁷⁶⁶ Cal destacar que l'article 28 de la LPHE parla de béns "que estiguin en possessió d'institucions eclesiàstiques", la qual cosa comporta la mera tinença, sense necessitat de que tinguin una titularitat real. En conseqüència, quan la resta de la norma ens parla de transmissió o cesio cal entendre que s'està referint a totes les circumstàncies. A més, cal destacar que no únicament ens referim a l'Església Catòlica (tot i que a la pràctica així sigui) sinó a qualsevol altra institució religiosa de qualsevol confessió.

l'Estat mateix, cap a entitats de Dret Públic o bé en favor d'altres institucions eclesiàstiques. Igualment, estan autoritzades les transmissions de béns entre les diferents Administracions Públiques i les que concerti l'Estat amb altres Estats, sempre amb el preceptiu informe favorable de la Junta de Qualificació, Valoració i Exportació de Béns del PHE. En tots aquests casos, al estar fora del tràfic jurídic no hi ha lloc a la contemplació de la seva fiscalitat, ni per gravar-la, ni per a incentivar-la.

Per tant, la resta de béns en principi sí podran ser objecte de transmissions patrimonials oneroses entre particulars. Però, tot i així, caldrà complir una sèrie de requisits formals. El primer és l'obligació de notificació de les transmissions. D'acord amb els articles 38 i 39 de la LPHE i 40 del RPHE⁷⁶⁷, el transmissor (en el cas de béns d'interès cultural, els que tinguin incoat un expedient així com els béns mobles inclosos en l'Inventari General), el subhastador⁷⁶⁸ i

⁷⁶⁷ L'article 40 del RLPHE disposa que "1. Quien tratase de enajenar un bien que haya sido declarado de Interés Cultural, o que tenga incoado expediente para su declaración, o esté incluido en el Inventario General, deberá notificarlo al órgano de la Comunidad Autónoma correspondiente encargado de la protección del Patrimonio Histórico Español y al Ministerio de Cultura, declarando el precio y las condiciones en que se proponga realizar la enajenación. En la notificación se consignará el Código de identificación del bien o, en su caso, el número de anotación preventiva. 1 bis. En los supuestos de inmuebles situados en conjuntos históricos afectados por expedientes de declaración de interés cultural, la obligación de notificación se circunscribe a los que reúnan las condiciones señaladas en el art. 61.2 de este Real Decreto. 2. Los subastadores, con un plazo de antelación no superior a seis semanas ni inferior a cuatro, deberán notificar a los citados organismos las subastas públicas en las que se pretenda enajenar cualquier bien integrante del Patrimonio Histórico Español, mediante la remisión de los datos que figurarán en los correspondientes catálogos. 3. La determinación de la Comunidad Autónoma que, a los efectos de este capítulo, ha de ser notificada, se realizará de acuerdo con los siguientes criterios: a) Cuando se trate de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General, será la correspondiente al lugar de ubicación del bien que conste en el Registro General o en el Inventario General a que se refieren los arts. 21 y 24, respectivamente. b) En el caso de bienes que tengan incoado expediente para su declaración de Interés Cultural o su inclusión en el Inventario General será la que ha incoado dicho expediente. c) Respecto a los demás bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español será la de ubicación del bien en el momento en que se efectúe la subasta. 4. La Comunidad Autónoma competente podrá ejercer los derechos de tanteo y retracto sobre los bienes referidos en los términos previstos en el art. 38.4 de la Ley 16/1985."

⁷⁶⁸ El precepte no fa distincions en les subhastes. Per tant, cal entendre que inclou qualsevol subhasta pública i no únicament les realitzades per casos comercials. D'aquesta forma s'inclouen també les subhastes judicials, les administratives les notarials o qualsevol altra.

l'exportador per als béns del PHE que es pretenguin exportar i reuneixin les condicions d'antiguitat superior als cent anys, que estiguin inclosos a l'Inventari General o que tinguin incoat un expedient per a ser inclosos en l'Inventari General vindran obligades a notificar la transmissió del bé⁷⁶⁹. El contingut de les notificacions ha d'incloure el preu de la transmissió, la identificació de l'adquirent (excepte en els casos de subhastes públiques en les que únicament es farà constar l'ús d'aquest procediment), les condicions específiques de la venda i les dades relatives al Registre o Inventari.

⁷⁶⁹ En aquest sentit, l'article 26 del RLPHE disposa que "1. A los solos efectos de facilitar la elaboración del Inventario General, la obligación de comunicación que la Ley 16/1985 en su art. 26.4 señala a los propietarios o poseedores y a las personas o entidades que ejerzan habitualmente el comercio de los bienes muebles integrantes del Patrimonio Histórico Español, se circunscribe a los siguientes bienes: a) Bienes que tengan incoado expediente para su inclusión en el Inventario General en tanto aquél no se resuelva. b) Bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, cuyo valor económico sea igual o superior a las cantidades que a continuación se indican: - Siete millones de pesetas cuando se trate de obras pictóricas y escultóricas con menos de cien años de antigüedad. - Cinco millones de pesetas en el caso de obras pictóricas con más de cien años de antigüedad. - Cuatro millones de pesetas cuando se trate de obras escultóricas, relieves o bajo relieves con más de cien años de antigüedad. - Tres millones de pesetas en los casos de tapices, alfombras o tejidos históricos, grabados, colecciones de documentos en cualquier soporte, libros impresos e instrumentos musicales históricos. - Dos millones de pesetas cuando se trate de mobiliario. - Un millón de pesetas en los casos de objetos de cerámica, porcelana o cristal antiguos, documentos unitarios en cualquier soporte y libros manuscritos. - Quinientas mil pesetas cuando se trate de objetos arqueológicos. - Cien mil pesetas cuando se trate de objetos etnográficos. b) Bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, cuyo valor económico sea igual o superior a las cantidades que a continuación se indican: 1. 15.000.000 de pesetas cuando se trate de obras pictóricas y escultóricas de menos de cien años de antigüedad. 2. 10.000.000 de pesetas en los casos de obras pictóricas de cien o más años de antigüedad. 3. 10.000.000 de pesetas cuando se trate de colecciones o conjuntos de objetos artísticos, culturales y antigüedades. 4. 7.000.000 de pesetas cuando se trate de obras escultóricas, relieves y bajo relieves con cien o más años de antigüedad. 5. 7.000.000 de pesetas en los casos de colecciones de dibujos, grabados, libros, documentos e instrumentos musicales. 6. 7.000.000 de pesetas cuando se trate de mobiliario. 7. 5.000.000 de pesetas en los casos de alfombras, tapices y tejidos históricos. 8. 3.000.000 de pesetas cuando se trate de dibujos, grabados, libros impresos o manuscritos y documentos unitarios en cualquier soporte. 9. 1.500.000 pts. en los casos de instrumentos musicales unitarios de carácter histórico. 10. 1.500.000 pts. en los casos de cerámica, porcelana y cristal antiguos. 11. 1.000.000 de pesetas cuando se trate de objetos arqueológicos. 12. 400.000 pts. en los casos de objetos etnográficos. c) Los que el Gobierno determine mediante Real Decreto a propuesta del Ministro de Cultura 2. Las personas o entidades a que se refiere el apartado anterior comunicarán por escrito al órgano encargado de la protección del Patrimonio Histórico Español de la Comunidad Autónoma en cuyo ámbito territorial radique el bien, la existencia de éste antes de proceder a su transmisión a terceros haciendo constar, en su caso, el precio convenido".

El termini per a formalitzar la notificació només el trobem regulat per als casos de subhasta pública a l'article 40.2 del RPHE on es disposa que s'haurà d'efectuar en un termini no superior a sis setmanes ni inferior a quatre.

El principal efecte que produeix⁷⁷⁰ en el cas de les transmissions entre particulars és el naixement del dret a tempteig i retracte per part de l'Administració.

- L'adquisició dels béns del Patrimoni Històric per part de qui no realitza activitats econòmiques.

Els principals tributs que graven el tràfic jurídic entre particulars són l'Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats, l'Impost sobre el Valor Afegit i, finalment també veurem quines conseqüències pot tenir en altres tributs locals. L'impost sobre Transmissions Patrimonials serà el que afectarà als adquirents quan aquests no actuïn en l'exercici d'una activitat econòmica, la qual cosa serà, freqüentment quan tinguin la condició de persona física que són els que, per regla general i en virtut dels articles 7.1.A. i 9 del Reial Decret Legislatiu 1/1993, de 24 setembre, estan obligats al pagament d'aquest impost. En canvi l'IVA, com veurem més endavant, grava les operacions dels subjectes passius que realitzen alguna activitat econòmica.

L'impost sobre Transmissions Patrimonials Oneroses i Actes Jurídics Documentats està regulat en el Real Decret Legislatiu 1/1993, de 24 de setembre⁷⁷¹. En l'article 6 ens defineix el fet imposable gravat. Així disposa que

"1. El impuesto se exigirá:

⁷⁷⁰ Article 26 del RPHE.

⁷⁷¹ BOE núm. 251 de 20 d'octubre de 1993.

A) Por las transmisiones patrimoniales onerosas de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español o en territorio extranjero, cuando, en este último supuesto, el obligado al pago del impuesto tenga su residencia en España. No se exigirá el impuesto por las transmisiones patrimoniales de bienes y derechos de naturaleza inmobiliaria, sitos en territorio extranjero, ni por las transmisiones patrimoniales de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza que, efectuadas en territorio extranjero, hubieren de surtir efectos fuera del territorio español.”

De manera que, de la lectura d'aquest precepte, els béns del Patrimoni Històric que puguin ser objecte de tràfic jurídic entre particulars quedaran subjectes a aquest impost que, d'altra banda, tot i ser un tribut estatal està cedit a les Comunitats Autònomes en virtut de la Llei Orgànica 8/1980, de 22 de setembre, de finançament de les Comunitats Autònomes de règim comú està gestionat i cedit a aquestes.

L'article 45 d'aquesta Llei estableix uns beneficis fiscals subjectius a les tres modalitats del tribut (Transmissions Patrimoniales Oneroses, Actes Jurídics Documentats i Operacions Societàries) que són les següents:

“Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1 de la presente Ley serán los siguientes:

I. A) Estarán exentos del impuesto:

a) El Estado y las Administraciones públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos.

Esta exención será igualmente aplicable a aquellas entidades cuyo régimen fiscal haya sido equiparado por una Ley al del Estado o al de las Administraciones públicas citadas.

b) Las entidades sin fines lucrativos a que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que se acojan al régimen fiscal especial en la forma prevista en el artículo 14 de dicha Ley.

A la autoliquidación en que se aplique la exención se acompañará la documentación que acredite el derecho a la exención.

c) Las cajas de ahorro, por las adquisiciones directamente destinadas a su obra social.

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

e) El Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como las instituciones de las Comunidades Autónomas que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.

f) La Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos Españoles.

g) La Obra Pía de los Santos Lugares.

h) Los Partidos políticos con representación parlamentaria.

Observem, doncs, que aquest impost estableix unes exempcions subjectives molt importants que repercuteixen indirectament en el Patrimoni Històric. D'una banda, veiem com pràcticament tot el sector públic queda fora de l'àmbit d'aplicació d'aquest tribut. Al mateix temps, també queden fora les institucions religioses que, com sabem, són titulars de bona part del Patrimoni Històric. Ja hem vist com els béns tant públics com de l'Església queden fora del tràfic jurídic però ara, a més, veiem com quan aquests actuen en el tràfic privat com a adquirents veuran exemptes les seves operacions d'aquest impost.

Especial referència també mereix l'exempció subjectiva contemplada per a les entitats regulades per la Llei 49/2002, de 23 de desembre de les que ja hem exposat en el punt anterior bona part dels seus beneficis fiscals.

En aquest tribut resultaria molt interessant explorar la possibilitat d'establir beneficis fiscals objectius, en determinades circumstàncies i condicions, en el cas de transmissions oneroses de béns del Patrimoni Històric, de forma anàloga a les contemplades en l'Impost sobre Successions i Donacions.

- L'adquisició de béns del Patrimoni Històric per part de persones que realitzen una activitat econòmica.

L'altre impost que grava el tràfic de béns entre particulars quan aquests realitzen una activitat econòmica és l'Impost sobre el Valor Afegit (IVA). La norma reguladora d'aquest impost és la Llei 37/1992, de 28 de desembre⁷⁷². Aquest és un impost amb especial incidència en el tràfic de béns en l'àmbit europeu on impera, com a principi general, la norma de llibertat de circulació.

⁷⁷² BOE núm. 312 de 29 de desembre de 1992.

La directiva d'harmonització de tipus impositius en l'àmbit de l'IVA, (Directiva 92/77/CEE de 19 octubre) dicta les normes relatives a aquesta harmonització que, fonamentalment, es concreta en una llista de categories de béns i serveis que poden gaudir del tipus reduït, en atenció al seu caràcter social o cultural. És una llista de «màxims», que no poden superar els Estats membres⁷⁷³.

A l'Estat espanyol actualment els tipus d'IVA estan fixat a l'article 90 de la llei reguladora d'aquest impost. Així s'estableix un tipus general del 21 per cent tot i que a l'article 91 es regula l'aplicació d'un tipus reduït del 10 per cent per a determinades operacions. Per al cas que ens ocupa destacarem les següents:

“1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación: (...)

2. Las prestaciones de servicios siguientes: (...)

6º La entrada a bibliotecas, archivos y centros de documentación y museos, galerías de arte y pinacotecas. (...)

4. Las importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, cualquiera que sea el importador de los mismos, y las entregas de objetos de arte realizadas por las siguientes personas:

1º Por sus autores o derechohabientes.

2º Por empresarios o profesionales distintos de los revendedores de objetos de arte a que se refiere el art. 136 de esta Ley , cuando tengan

⁷⁷³ Tal com estableix el preàmbul de la Llei de l'IVA: “Los Estados miembros deberán aplicar un tipo general, igual o superior al 15 por 100 y podrán aplicar uno o dos tipos reducidos, iguales o superiores al 5 por 100, para los bienes y servicios de la mencionada lista. 3º) Se reconocen los derechos adquiridos en favor de los Estados miembros que venían aplicando el tipo cero o tipos inferiores al reducido y se admiten ciertas facultades para aquellos otros que se vean obligados a subir más de dos puntos su tipo normal para cumplir las exigencias de armonización, como ocurre con España. Aunque estas normas no definen un marco totalmente estricto de armonización, representan un avance importante en relación con la situación actual.”

derecho a deducir íntegramente el Impuesto soportado por repercusión directa o satisfecho en la adquisición o importación del mismo bien.

5. Las adquisiciones intracomunitarias de objetos de arte⁷⁷⁴ cuando el proveedor de los mismos sea cualquiera de las personas a que se refieren los números 1º y 2º del número 4 precedente.”

En primer lloc, cal tenir en compte el que disposa l'article 95 de la Llei 37/1992, de 28 de desembre, sobre la limitació de l'empresari o professional per a deduir les quotes suportades per aquest impost⁷⁷⁵. De manera que:

⁷⁷⁴ Més endavant, al analitzar l'àmbit objectiu exposarem què s'enten a efectes d'IVA per "objectes d'art".

⁷⁷⁵ El concepte que cal entendre per empresari o professional el trobem recollit a l'article 5 de la Llei 37/1992, de 28 de desembre: "Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales: a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo. No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente. b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes. d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente. e) Quienes realicen a título ocasional las entregas de medios de transporte nuevos exentas del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el art. 25, apartados uno y dos de esta Ley. Los empresarios o profesionales a que se refiere esta letra sólo tendrán dicha condición a los efectos de las entregas de los medios de transporte que en ella se comprenden. Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas. Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas. A efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) y d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Tres. Se presumirá el ejercicio de actividades empresariales o profesionales: a) En los supuestos a que se refiere el art. 3 del Código de Comercio. b) Cuando para la realización de las operaciones definidas en el art. 4 de esta Ley se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas. Cuatro. A los solos efectos de lo dispuesto en los arts. 69, 70 y 72 de

“Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

Dos. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros: (...)

5º Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad.”

Per tant, per molt que tingui la condició de persona jurídica, si l'IVA suportat no està en relació directa amb la seva activitat ordinària no se'l podrà deduir passant a ser, doncs, contribuent final per aquest impost. De manera que, d'adquirir béns del Patrimoni Històric, haurà de satisfer l'IVA corresponent sense possibilitat de deducció.

- El règim especial dels béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció.

esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales actuando como tales respecto de todos los servicios que les sean prestados: 1º Quienes realicen actividades empresariales o profesionales simultáneamente con otras que no estén sujetas al Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en el apartado Uno del art. 4 de esta Ley. 2º Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales siempre que tengan asignado un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido suministrado por la Administración española”.

Nogensmenys, la llei de l'IVA preveu un cas especial quan aquest empresari o professional es dediqui, precisament, al comerç d'aquest tipus de béns. Es tracta de quan l'empresari o professional opti pel règim especial dels béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció regulat en els articles 135 i següents d'aquesta Llei⁷⁷⁶.

La finalitat d'aquest règim especial és, doncs, evitar que l'aplicació del règim general de tributació en la transmissió de determinats béns produeixi distorsions. Normalment aquest tipus de béns procedeixen d'una persona que no pot deduir l'IVA suportat en la seva adquisició (bé perquè actua com particular, o bé perquè, tot i ser empresari o professional, el lliurament que realitza està exempt de l'IVA i, per tant, sense dret a deducció) i que l'empresari revededor torna a posar en circulació econòmica⁷⁷⁷. Els lliuraments que realitzi aquest empresari revededor donen lloc a una nova repercussió de l'impost. A aquest revededor se li trasllada part de l'IVA suportat per l'anterior propietari del bé, com si fos un component més del seu preu final. Per tal d'evitar aquest efecte negatiu, el règim estableix regles específiques en la determinació de la

⁷⁷⁶ El règim especial és optatiu. S'aplica als lliuraments efectuades pels revedors (àmbit subjectiu) de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció. En l'adquisició es donin certs requisits, sempre que el revededor hagi optat per aquest règim en presentar la declaració de començament de l'activitat. No obstant això, el revededor que hagi optat pel règim especial (llevat que dins d'ell hagi optat per la modalitat de determinació de la base imposable mitjançant el marge de benefici global,) pot renunciar a aquest règim i aplicar el règim general a qualsevol dels lliuraments dels béns indicats, repercutint i deduint l'impost, sense que això exigeixi comunicació prèvia a l'Administració.

⁷⁷⁷ El concepte d'empresari revededor el trobem a l'article 136.U.5è: "*el empresario que realice con carácter habitual entregas de los bienes comprendidos en los números anteriores, que hubiesen sido adquiridos o importados para su posterior reventa. También tiene la condición de revededor el organizador de ventas en subasta pública de los bienes citados en el párrafo anterior, cuando actúe en nombre propio en virtud de un contrato de comisión de venta.*" La definició la trobem també a l'article 311.1.5) de la Directiva 112/2006, de 28 de novembre, relativa al sistema comú de l'impost sobre el valor afegit (DOCE 247/2006 d'11 de desembre): "*todo sujeto pasivo que, en el marco de su actividad económica, compre o destine a las finalidades de su empresa, o importe para su posterior reventa, bienes de ocasión, objetos de arte o de colección o antigüedades, tanto si actúa por su cuenta como por cuenta ajena con arreglo a un contrato de comisión en la compra o en la venta.*"

base imposable, i regles especials quant a la repercussió, deduccions i obligacions formals⁷⁷⁸.

Així, es podrà aplicar aquest règim especial als lliuraments de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció adquirits pel revenedor a les següents persones:

- A qui no tingui la condició d'empresari o professional⁷⁷⁹.
- A un empresari o professional que es beneficiï del règim de franquícia de l'IVA a l'Estat membre d'inici de l'expedició o transport del bé, quan el bé tingui per a ell la consideració de bé d'inversió⁷⁸⁰.
- A un empresari o professional en virtut d'un lliurament exempt de l'impost per aplicació del que disposa l'article 20.u, números 24 o 25 de la Llei 37/1992, de 28 de desembre⁷⁸¹.
- A un altre subjecte passiu revenedor que hagi aplicat al seu lliurament el règim especial dels béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció.

⁷⁷⁸ Cal tenir en compte que la situació més freqüent a la pràctica és que aquest empresari revenedor no hagi suportat cap quota a l'adquirir els objectes. Si un consumidor final que no pot repercutir l'IVA decideix vendre-li a un empresari revenedor, aquest empresari, en realitat, sí està suportant part d'un IVA que no es podrà deduir. Aquest fet justifica l'establiment d'aquest règim especial.

⁷⁷⁹ D'acord amb la Consulta de la DGT 885/2002 de 7 juny 2002: "*Las ventas que efectúa una sociedad de vehículos que ha adquirido a particulares que no tienen la condición de empresarios o profesionales a efectos del IVA, le resulta aplicable el régimen especial de los bienes usados.*"

⁷⁸⁰ A Espanya no s'aplica el règim de franquícia. El bé adquirit porta quota residual incorporada i l'adquisició a Espanya no està subjecta a l'IVA.

⁷⁸¹ Les importacions de béns que gaudeixen de franquícia aranzelària amb l'objecte d'igualar el tractament fiscal i duaner es declaren exemptes d'IVA. Aquest és el cas de les importacions d'objectes de col·lecció o d'art regulades a l'article 54 de la Llei 37/1992 de 28 de desembre. L'exempció està condicionada al fet que els objectes s'importin a títol gratuït o, si ho fossin a títol oneros, que siguin lliurats per una persona o entitat que no actuï com a empresari o professional. Per tant, la importació d'una obra d'art pel Ministeri d'Educació i Cultura per a la seva exhibició en un Museu Estatal, que ha estat adquirida a títol oneros a un empresari, està subjecta i no exempta de l'IVA.

Així mateix també es podrà aplicar als lliuraments d'objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció que hagin estat importats pel mateix subjecte passiu revenedor així com els lliuraments d'objectes d'art adquirits a empresaris o professionals que siguin autors o drethavents d'aquests⁷⁸².

Els lliuraments als quals no és aplicable el règim especial són els que compleixin els requisits per ser considerats entregues intracomunitàries exemptes, d'acord amb l'article 25 de la Llei 37/1992 de 28 de desembre⁷⁸³.

Pel que fa a l'àmbit **objectiu** d'aplicació del règim especial, i pel que fa als béns que puguin tenir la condició de Patrimoni Històric, hem de fer referència a l'article 136.U.2n, 3r i 4rt de la Llei 37/1992 de 28 de desembre on es descriu què cal entendre per "objectes d'art", "antiguitats" i "objectes de col·lecció" a efectes de l'IVA⁷⁸⁴. La definició enumerativa que fa la llei és la següent:

"2º Objetos de arte, los bienes enumerados a continuación:

a) Cuadros, «collages» y cuadros de pequeño tamaño similares, pinturas y dibujos, realizados totalmente a mano por el artista, con excepción de los planos de arquitectura e ingeniería y demás dibujos industriales, comerciales, topográficos o similares, de los artículos manufacturados

⁷⁸² La disposició transitòria Onzena de la Llei 37/1992 de 28 de desembre regula un règim transitori per al règim especial dels béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció de manera que els subjectes passius revenedors de béns usats o de béns mobles, a què es refereix l'article 136.U.5 ° de la Llei 37/1992 de 28 de desembre, podran aplicar el règim especial dels béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció als lliuraments d'objectes d'art, adquirits a empresaris o professionals, diferents dels revenedors a què es refereix l'article 136 de la Llei, quan a aquesta adquisició hagi estat aplicable un tipus reduït de l'Impost.

⁷⁸³ En resposta a la Consulta Vinculant núm. V1379/2006 de 5 juliol de 2006 de la DGT, exposa que "*En los casos en que un sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido pretendiese la aplicación de la exención a una determinada entrega de bienes realizada por el mismo, corresponderá a dicho sujeto pasivo probar ante la Administración Tributaria el hecho de la existencia de la expedición o transporte de los bienes objeto de la entrega desde España con destino a otro Estado miembro de la Comunidad Europea*".

⁷⁸⁴ Aquestes definicions del que cal entendre per "objectes d'art", "objectes de col·lecció" i "antiguitats" deriva de l'Annex IX de la Directiva 112/2006 de 28 de novembre, relativa al sistema comú de l'impost sobre el Valor Afegit (DOCE 347/2006 d'11 de desembre).

decorados a mano, de los lienzos pintados para decorados de teatro, fondos de estudio o usos análogos (código NC 9701).

b) Grabados, estampas y litografías originales de tiradas limitadas a 200 ejemplares, en blanco y negro o en color, que procedan directamente de una o varias planchas totalmente ejecutadas a mano por el artista, cualquiera que sea la técnica o la materia empleada, a excepción de los medios mecánicos o fotomecánicos (código NC 9702 00 00).

c) Esculturas originales y estatuas de cualquier materia, siempre que hayan sido realizadas totalmente por el artista; vaciados de esculturas, de tirada limitada a ocho ejemplares y controlada por el artista o sus derechohabientes (código NC 9703 00 00).

d) Tapicerías (código NC 5805 00 00) y textiles murales (código NC 6304 00 00) tejidos a mano sobre la base de cartones originales realizados por artistas, a condición de que no haya más de ocho ejemplares de cada uno de ellos.

e) Ejemplares únicos de cerámica, realizados totalmente por el artista y firmados por él.

f) Esmaltes sobre cobre realizados totalmente a mano, con un límite de ocho ejemplares numerados y en los que aparezca la firma del artista o del taller, a excepción de los artículos de bisutería, orfebrería y joyería.

g) Fotografías tomadas por el artista y reveladas e impresas por el autor o bajo su control, firmadas y numeradas con un límite de treinta ejemplares en total, sean cuales fueren los formatos y soportes.

3º Objetos de colección, los bienes enumerados a continuación:

a) Sellos de correos, timbres fiscales, marcas postales, sobres primer día, artículos franqueados y análogos, obliterados, o bien sin obliterar que no tengan ni hayan de tener curso legal (código NC 9704 00 00).

b) Colecciones y especímenes para colecciones de zoología, botánica, mineralogía o anatomía, o que tengan interés histórico, arqueológico, paleontológico, etnográfico o numismático (código NC 9705 00 00).

4º Antigüedades, los objetos que tengan más de cien años de antigüedad y no sean objetos de arte o de colección (código NC 9706 00 00).”

Finalment, cal dir que en cap cas s'aplicarà aquest règim especial a l'or d'inversió, tal com disposa expressament l'article 136.2 de la Llei 37/1992 de 28 de desembre.

Pel que fa al **càlcul de la base imposable**, hem de dir que, precisament, les particularitats del règim consisteixen en l'aplicació de regles especials per determinar la base imposable i el règim de deduccions. En aquest règim especial la base imposable a efectes de l'IVA no serà l'import de la contraprestació sinó que, a l'igual que en el cas del règim especial d'agències de viatges, serà el marge de benefici del subjecte passiu revenedor. Per tant, el càlcul es fa a partir de la diferència de marges, no pas de quotes. Es tracta de compensar la impossibilitat del subjecte revenedor de deduir l'impost que ha suportat de forma implícita amb l'adquisició.

Dins d'aquest règim especial, el subjecte passiu pot optar per dues modalitats de càlcul diferents de la base imposable. La primera, per la determinació de la base imposable operació a operació. La segona, per la determinació de la base imposable de forma global per al tot el període de liquidació.

En la primera modalitat serà en la què el subjecte passiu pot optar per la modalitat de calcular, per a cada operació, el marge de benefici aplicat minorat per la quota de l'IVA corresponent a l'esmentat marge. La base imposable, el mateix que en el règim d'agències de viatges, l'impost es calcula en funció del marge de benefici, per diferència de bases, no de quotes com en el règim general. Per tant, la base imposable està constituïda pel marge de benefici de cada operació aplicat pel revenedor, minorat en l'IVA corresponent a aquest marge. A aquests efectes, es considera que:

- El marge de benefici és la diferència entre el preu de venda, IVA inclòs, i el preu de compra, IVA inclòs;
- El preu de venda és la contraprestació del lliurament, determinada segons les regles generals, més l'IVA que gravi l'operació⁷⁸⁵;
- El preu de compra és la contraprestació del lliurament en virtut de la qual s'efectua l'adquisició, aplicant també les regles generals per a la seva determinació, o la importació, més l'IVA que gravi l'operació⁷⁸⁶.

Cal fer, però, les següents puntualitzacions:

⁷⁸⁵ D'acord amb l'article 312.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consell, de 28 de novembre de 2006, relativa al sistema comú de l'impost sobre el valor afegit (DOCE núm. 355 de 20 de desembre de 2007), el preu de venda és: "*todo lo que constituye la contrapartida obtenida o por obtener por el sujeto pasivo revendedor del adquiriente o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas a la operación, así como los impuestos, derechos, exacciones y tasas, y los gastos adicionales como gastos de comisión, de embalaje, de transporte y de seguros exigidos al adquiriente por el sujeto pasivo revendedor, con excepción de los importes que se mencionan en el art. 79*" Els imports als quals es refereix l'esmentat article 79 són: "*a) las disminuciones de precio a título de descuento por pago anticipado; b) las rebajas y descuentos de precio concedidos al adquiriente o al destinatario del servicio con efecto en el mismo momento en que se realice la operación; c) las sumas que un sujeto pasivo reciba del adquiriente de los bienes o del destinatario de la prestación en reembolso de los gastos pagados en nombre y por cuenta de estos últimos y que figuren en su contabilidad en cuentas específicas.*"

⁷⁸⁶ D'acord amb l'article 312.2 de la Directiva 2006/112/CE del Consell, de 28 de novembre de 2006, relativa al sistema comú de l'impost sobre el valor afegit (DOCE núm. 355 de 20 de desembre de 2007), el preu de compra comprén: "*todo lo que constituye la contrapartida definida en el punto 1), obtenida o por obtener del sujeto pasivo revendedor por su proveedor.*"

- 1) Quan el preu de venda del bé sigui inferior al de compra, i es produeixi un marge negatiu, la base imposable i la quota de l'operació sotmesa, seran zero⁷⁸⁷.
- 2) Quan el cost d'adquisició dels béns sigui desconegut, el marge de benefici en el lliurament serà el 20 per cent o, per als automòbils, el 10 per cent del preu de venda⁷⁸⁸. Aquests percentatges es van derogar des l'1 de gener de 1997, però segueix sent necessari utilitzar-los per solucionar el problema plantejat⁷⁸⁹.

⁷⁸⁷ Així ho interpreta la DGT en la seva consulta núm. nº 573/1997 de 24 març en la que afirma que: *“Cuando en la aplicación del régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección mediante la determinación de la base imponible calculada en función del margen de beneficio de cada operación, el precio de venta de un vehículo usado es inferior a su precio de compra, la base imponible de dicha operación será igual a cero; asimismo, la cuota del Impuesto será cero.”*

⁷⁸⁸ En aquest sentit la Resolució de 29 de març de 1995, de la Direcció General de Tributs, sobre la aplicació del Règim especial de Bienes Usados, Objetos de Arte, Antigüedades y Objetos de Colección (BOE 78/1995, d'1 d'abril de 1995) entén que per als lliuraments de béns adquirits pel revenedor abans de 1 gener 1986, En aquests casos ia l'efecte de resoldre raonablement el problema suscitat, s'ha d'entendre que el marge de benefici del revenedor en aquests lliuraments serà el 20 per cent del preu de venda dels béns o el 10 per cent d'aquest preu quan es tracti de vehicles automòbils de turisme usats. A més, per als lliuraments de béns importats pel revenedor en el període comprès entre l'1 de gener de 1986 i el 31 de desembre de 1994, respecte dels quals s'ha satisfet l'impost i s'ha exercit el dret a la deducció de les quotes, la Direcció General considera que el revenedor podrà aplicar el règim especial dels béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció als lliuraments dels béns a què es refereix aquest apartat, sempre que es compleixin els següents requisits: 1r El subjecte passiu revenedor d'anotar les adquisicions o importacions dels béns al lliurament del pretengui aplicar el règim especial al llibre registre específic a què es refereix l'art. 51 del Reglament de l'Impost, en la redacció donada a aquest precepte pel Reial Decret 267/1995, de 24 de febrer («Butlletí Oficial de l'Estat» de 1 de març). 2n El subjecte passiu revenedor haurà de rectificar la deducció de les quotes satisfetes per la importació dels béns, minorant en la quantia procedent l'import de les quotes deduïbles corresponents a la declaració-liquidació de l'Impost, el termini de presentació finalitza el dia 20 d'abril de 1995.

⁷⁸⁹ Així ho va conforma la Consulta de la DGT núm. 673/1997 de 8 d'abril de 1997: *“La base imponible de las entregas de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección sometidas al régimen especial de la misma denominación, adquiridos con anterioridad al 1 de Enero de 1986, se determinará considerando que el margen de beneficio del revendedor en dichas entregas es el 20% del precio de venta de los bienes o el 10% de dicho precio de los vehículos automóviles de turismo usados. La afectación de bienes del patrimonio personal del sujeto pasivo a su patrimonio empresarial podrá probarse por cualquier medio de prueba admisible en derecho, no pudiendo dichas entregas tributar con arreglo al régimen especial.”*

3) En una transmissió sense contraprestació de béns usats (donacions al revenedor o herències rebudes pel mateix), el marge de benefici es calcula considerant com a preu de compra la suma de la contraprestació en condicions normals de mercat més la quota d'IVA que hagi gravat l'operació⁷⁹⁰.

Però, com dèiem, dins d'aquest règim especial, els subjectes passius revenedors poden optar per aplicar la regla de determinació global de la base imposable. En aquest cas la regla especial de determinació de la base imposable es farà mitjançant el marge de benefici global per a cada període de liquidació, aplicat pel subjecte passiu, minorat en la quota de l'impost corresponent a aquest marge. Aquest criteri s'autoritza quan l'aplicació de la regla general és molt complicada. En els casos de béns del Patrimoni Històric, entenem, que aquesta opció hauria de ser excepcional ja que per les característiques d'aquests béns els fan fàcilment sigularitzables. Nogensmenys, tampoc no seria impossible la seva aplicació quan parlem de grans conjunts de béns de valor monetari més reduït, com ara segells, monedes, o altres objectes de col·lecció o antiguitats.

El marge de benefici global en aquest cas es calcula per la diferència entre el preu de venda, IVA inclòs, i el preu de compra, IVA inclòs, de tots els lliuraments de béns efectuades en cada període de liquidació.

Aquesta modalitat, com dèiem, és optativa i limitada, perquè només pot aplicar als següents béns: segells, efectes timbrats, bitllets i monedes d'interès filatèlic o numismàtic; discos, cintes magnètiques i altres suports sonors o d'imatge, llibres, revistes i altres publicacions. També es pot aplicar en els casos que

⁷⁹⁰ Veure, per exemple, la Consulta vinculant de la DGT núm. V1974/2009 de 8 setembre de 2009.

autoritzi l'AEAT prèvia sol·licitud del revededor. La justificació és que en aquests casos la regla general ofereix dificultats d'aplicació, per tractar-se de béns de poc valor individual, que s'adquireixen generalment en lots, i respecte dels quals no és fàcil determinar els preus de venda i de compra de cada un d'ells.

Quan els béns fossin objecte de lliuraments exempts per aplicació dels articles 21, 22, 23 o 24 de la Llei 37/1992, de 28 de desembre, el subjecte passiu haurà de disminuir l'import total de les compres del període el preu de compra dels citats béns. Quan el preu de compra no fos conegut s'aplicarà el valor de mercat en el moment de l'adquisició per part del revededor. En aquest cas el revededor tampoc no computarà l'import de les esmentades lliuraments exempts en el de les vendes del període.

Els subjectes passius que optin per aquesta modalitat de determinació de la base imposable hauran d'aplicar una regularització anual complementària, que s'ha de fer al final de cada any natural. Aquesta regularització té per objecte evitar demores excessives en l'ingrés de l'Impost per causa de l'acumulació dels béns en "estoc", traslladant d'aquesta forma saldos negatius d'un període a un altre. Per a la regularització anual es calcula la diferència entre les existències finals i les inicials de cada any. Si la diferència és positiva s'afegeix a les vendes de l'últim període, i si és negativa, s'afegeix a les compres del mateix període.

En cas d'inici o cessament en l'aplicació d'aquesta modalitat del marge de benefici global per a la determinació de la base imposable, ha de confeccionar-se un inventari d'existències, d'acord amb la normativa de l'impost.

L'opció pel marge de benefici global s'ha de fer en presentar la declaració d'inici de l'activitat o el mes de desembre de l'any anterior al que hagi de tenir efectes la declaració censal de modificació, entenent-se prorrogada mentre no es revoqui i, com a mínim, l'any natural següent a aquell en què es va començar a aplicar. Mentre estigui vigent l'opció, el revenedor haurà d'aplicar aquesta modalitat a totes les vendes dels béns a què es refereix el règim, sense que pugui aplicar-hi el règim general.

En el cas d'optar per aquesta regla de càlcul de la base imposable, cal tenir en compte el següent. En primer lloc, si el marge global del període fos negatiu, la base imposable serà zero i el saldo negatiu s'afegeix a les compres del període següent. En segon lloc, a l'efecte de la minoració de l'IVA, quan el subjecte passiu comercialitzi béns respecte dels quals apliqui diferents tipus impositius, haurà de calcular tants marges globals com tipus diferents⁷⁹¹.

Un cop determinada la base imposable veiem com es repercuteix l'impost en aquest règim. D'acord amb l'article 138 de la Llei 37/1992 de 28 de desembre, en les factures que documentin aquest tipus d'operacions no podrà consignar-se de forma separada la quota repercutida que s'haurà d'entendre compresa en el preu total de l'operació. D'aquesta forma l'adquirent no podrà deduir-se la quota suportada.

Pel que fa a les **deduccions** de les quotes suportades per part dels revenedors per les adquisicions d'aquests béns regulades a l'article 139 de la Llei 37/1992, de 28 de desembre, quan estiguin sotmesos al règim especial exposat anteriorment, hem de dir que no són deduïbles les següents:

⁷⁹¹ Aquest és el criteri interpretatiu que fa la DGT quan, en altres situacions es troba amb l'aplicació de tipus d'IVA diferents. Per exemple, en la Consulta núm. 888/1997 de 29 d'abril 1997 sobre l'adquisició de raïm el qual es fa servir tant pel consum humà, com animal com per a elaborar begudes alcohòliques.

- Les que li hagin repercutit altres revedadors pels lliuraments a les que apliqui, al seu torn, el règim especial.
- Les satisfetes en la importació dels objectes d'art, antiguitats o objectes de col·lecció.
- Les suportades al tipus reduït a l'adquirir objectes d'art als seus autors o drethavents o a altres empresaris que no tinguin la condició de revedador.

En qualsevol cas, sí seran deduïbles les quotes suportades i resta d'adquisicions de béns i serveis (entre els que s'inclou el transport, les comissions i lloguers) que no es tinguin en compte a l'hora de calcular el benefici de l'operació.

En el cas de que el revedador estigui sotmès al règim general de l'IVA, aleshores té dret a deduir les quotes suportades o satisfetes en l'adquisició, en els termes recollits en la Llei 37/1992, de 28 de desembre. Per tant, es podrà deduir les quotes suportades sempre que apareguin les mateixes en la liquidació practicada per l'Administració amb ocasió de la importació feta pel revedador o quan l'adquisició s'hagi fet a empresaris o professionals i consti la quota suportada en la corresponent factura. Per tant, no seran deduïbles les que siguin conseqüència d'una transmissió sotmesa al règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció. El dret a la deducció de les quotes suportades neix en el moment en el que es meriti l'impost corresponent en el lliurament d'aquests béns. Això és cert en el cas d'adquisició d'obres d'art, antiguitats i objectes de col·lecció, no així per als béns usats.

El **tipus impositiu** aplicable està regulat en els articles 90 i 91 de la Llei 37/1992 de 28 de desembre. Aquest tipus impositiu ha anat variant en els últims temps. Així, des de l'1 de setembre de 2012 les operacions a les què s'aplica aquest règim especial tributen al tipus general del 21 per cent⁷⁹² (anteriorment era al 8 per cent i al 18 per cent), d'acord amb la nova redacció donada pel Reial Decret-Llei 1/2014, de 24 de gener, de reforma en matèria d'infraestructures i transport, i altres mesures econòmiques⁷⁹³.

A partir del 2014, el Govern amb vista a incentivar les transaccions d'obres d'art, antiguitats i objectes de col·lecció en el territori d'aplicació de l'impost per dinamitzar aquests lliuraments de béns i impulsar la producció artística, amb efectes des del 26 de gener de 2014, es reprèn la situació anterior a l'1 de juliol de 2012, pel que fa a la tributació de les importacions d'objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció, així com dels lliuraments i adquisicions intracomunitàries d'objectes d'art, quan aquest lliurament sigui efectuada pels seus autors o drethavents i empresaris o professionals no revenedors amb dret a deducció íntegra de l'impost suportat en la seva adquisició. En conseqüència, aquestes operacions tornen a tributar al tipus reduït de l'impost, és a dir, passen a tributar al 10 per cent quan abans era del 21 per cent⁷⁹⁴. Aquest fet ha provocat crítiques per part d'altres sectors artístics (audiovisuals, teatrals, musicals, etc) al entendre que també haurien de gaudir d'un IVA reduït a l'igual que les arts plàstiques.

⁷⁹² En la redacció donada per l'article 23 del Reial Decret 20/2012, de 13 de juliol, de mesures per garantir l'estabilitat pressupostària i de foment de la competitivitat (BOE núm. 168 de 14 de juliol de 2012).

⁷⁹³ BOE núm. 22 de 25 de gener de 2014.

⁷⁹⁴ S'exclouen els béns usats perquè només es pretén afavorir les importacions dels béns indicats que enriqueixen el patrimoni comunitari.

El règim especial dels béns usats, objectes d'art antiguitats i objectes de col·lecció comporta, a més d'una tributació específica, unes **obligacions tributàries formals** per part dels obligats tributaris.

L'article 51 del Reial Decret 1496/2003, de 29 de desembre que aprova el Reglament de l'Impost sobre el Valor Afegit i modifica el Reial decret 1041/1990, de 27 de juliol, sobre Declaracions Censals, el Reial Decret 338/1990, de 9 de març, sobre el número d'identificació fiscal, el Reial Decret 2402/1985, de 18 de desembre sobre el deure d'expedir i lliurar factura que incumbeix als empresaris i professionals, i el Reial decret 1326/1987, de 11 de setembre, pel qual s'estableix el procediment d'aplicació de les Directives de la Comunitat Econòmica Europea sobre intercanvi d'informació tributària⁷⁹⁵, disposa que l'opció per aquest règim especial s'ha de fer en el moment de presentar la declaració d'inici de l'activitat o bé en el mes de desembre de l'any anterior a aquell en que hagi de tenir efectes, en els termes que preveu l'article 164 de la Llei 37/1992, de 28 de desembre, així com l'article 9 del Reial decret 1065/2007, de 27 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament General de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributària i de desenvolupament de les normes comunes dels procediments d'aplicació dels tributs. Però a banda d'aquestes obligacions censals de caràcter general, els subjectes passius sotmesos a aquest règim tenen les obligacions singulars següents:

- Portar un llibre registre específic en el què s'han d'anotar les operacions a les quals s'apliqui el règim de determinació de la base imposable pel marge de benefici de cada operació, així com un altre llibre registre

⁷⁹⁵ BOE núm. 314 de 31 de desembre de 1992, en la redacció donada pel Reial Decret 828/2003, de 25 d'octubre (BOE 257 de 26 d'octubre de 2003).

específic per anotar les operacions a les quals s'apliqui el règim de determinació de la base imposable pel marge de benefici global. En ambdós llibres s'han de fer constar les dades següents: descripció dels béns objecte de l'operació, dades de la factura de compra i de la de venda, preu de compra i de venda, indicació, si s'escau, de l'exempció aplicada i el valor de les existències inicials i finals de cada any natural per practicar la regularització complementària.

- En els supòsits d'inici o cessament, per a la regularització anual complementària prevista en l'article 137 de la Llei 37/1992, de 28 de desembre, hauran de confeccionar inventaris de les existències a les quals sigui aplicable la modalitat del marge de beneficis global, amb referència al dia anterior al d'inici o cessament en l'aplicació d'aquella modalitat. Aquests inventaris s'han de presentar a l'AEAT en els 15 dies següents al començament o cessament en l'aplicació d'aquesta modalitat de règim fiscal.

D'altra banda, i d'acord amb l'article 16.2 del Reial Decret 1619/2012 de 30 de novembre, pel qual s'aprova el Reglament pel qual es regulen les obligacions de facturació⁷⁹⁶, els subjectes passius han de complir les següents obligacions:

⁷⁹⁶ L'article 16.2 del RD 1619/2012, de 30 de novembre disposa que: "2. Sin perjuicio del cumplimiento del resto de obligaciones establecidas en este título, los sujetos pasivos que apliquen el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección deberán cumplir, respecto de las operaciones afectadas por el referido régimen especial, las siguientes obligaciones específicas: a) Expedir un documento que justifique cada una de las adquisiciones efectuadas a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales. Dicho documento de compra deberá ser firmado por el transmitente y contendrá los datos y requisitos a que se refiere el art. 6.1. b) En todo caso, en las facturas que expidan los sujetos pasivos revendedores por las entregas sometidas al régimen especial, deberá hacerse constar la mención a que se refieren los arts. 6.1.o) ó 7.1.i)." c) En las facturas que expidan los sujetos pasivos revendedores por las entregas sometidas al régimen especial no podrán consignar separadamente la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido repercutida, y esta deberá entenderse comprendida en el precio total de la operación.

1. Expedir un document amb les dades i requisits recollits en l'article 6 de l'esmentat Reglament sobre obligacions de facturació⁷⁹⁷, que justifiqui cadascuna de les adquisicions efectuades a qui no actuï com a empresari o professional. Aquest document ha de ser signat pel transmissor.
2. En tot cas, en les factures que expedixin els subjectes passius revenedors pels lliuraments sotmeses al règim especial, s'ha de fer constar la menció "règim especial dels béns usats", "règim especial dels objectes d'art" o "règim especial de les antiguitats i objectes de col·lecció".
3. A les factures que expedixin els subjectes passius revenedors pels lliuraments sotmeses a aquest règim especial, s'ha de recollir aquesta circumstància i no pot consignar separatament la quota repercutida, de manera que aquesta s'ha d'entendre inclosa en el preu total de l'operació.

⁷⁹⁷ La informació a incloure d'acord amb l'article 6 del Reglament de facturació és la següent: a) El nombre i, si escau, la sèrie. La numeració de les factures dins de cada sèrie ha de ser correlativa. Es poden utilitzar sèries separades si hi ha raons que ho justifiquen (per exemple, quan l'obligat a la seva expedició té diversos establiments o realitza operacions de diferent naturalesa). És obligatòria l'expedició en sèries específiques de les següents factures: - Les expedides pels destinataris de les operacions o per tercers, per a cada un dels quals hi ha d'haver una sèrie diferent; - Les rectificatives; - Les expedides pels adjudicatariis en els procediments d'execució forçosa. b) La data de la seva expedició. c) El nom i els cognoms, la raó o denominació social completa de l'obligat a expedir factura i del destinatari de les operacions. d) El NIF atribuït per l'Administració tributària espanyola o per la d'un altre Estat membre de la UE, amb el qual ha realitzat l'operació l'obligat a expedir la factura. e) El NIF del destinatari en els següents supòsits: - Entregues intracomunitàries que estiguin exemptes segons l'article 25 de la Llei 37/1992, de 28 de desembre en la redacció del Reial Decret Legislatiu 10/1999; - Operació el destinatari és el subjecte passiu de l'IVA corresponent a aquella; - Operacions localitzades en el territori d'aplicació de l'impost quan l'empresari o professional obligat a expedir la factura es considera establert en aquest territori. f) El domicili de l'obligat a expedir factura i del destinatari de les operacions. Quan l'obligat a expedir factura o el destinatari de les obligacions tenen diversos llocs fixos de negoci, cal indicar com a domicili la ubicació de la seu d'activitat o establiment a què es refereixen aquelles, si és que aquesta informació és rellevant per determinar el règim de tributació de les operacions. g) La descripció de les operacions, consignant totes les dades necessàries per a la determinació de la base imposable de l'impost i del seu import. S'ha de fer esment del preu unitari sense impost d'aquestes operacions i dels descomptes o rebaixes no inclosos en el mateix. h) El tipus o tipus impositius aplicat a les operacions. i) La quota tributària que, si s'escau, es repercuteixi, consignada per separat. j) La data de realització de les operacions que es documenten o en la qual s'hagi rebut el pagament anticipat, quan sigui una data diferent de la d'expedició de la factura. Quan es tracti d'operacions a què es refereix l'article 2.3.b.a del Reglament de Facuració, l'obligat a expedir la factura pot ometre la informació prevista en les lletres g), h) ii) anteriors (descripció de les operacions, tipus impositiu i quota tributària) i indicar en el seu lloc, l'import subjecte a l'Impost d'aquests béns o serveis mitjançant referència a la quantitat o l'abast dels béns o serveis subministrats i la seva naturalesa.

Fins aquí hem exposat les circumstàncies fiscals pel que fa a l'IVA relatives a la transmissió de béns del Patrimoni Històric entre particulars. En un punt posterior abordarem les qüestions relatives a la transmissió entre particulars quan aquests béns provenen de l'exterior, la qual cosa comporta algunes peculiaritats addicionals. Per finalitzar aquest apartat exposarem la tributació d'aquestes transmissions en la hisenda local.

- La fiscalitat de les transmissions oneroses de béns del Patrimoni Històric en la tributació local.

Però, a banda de les conseqüències que pugui tenir la transmissió de béns del Patrimoni Històric en els impostos sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats i en l'IVA, també té conseqüències en les figures impositives de la fiscalitat local.

Per tant, quant a la tributació local, l'Impost sobre l'Increment de Valor dels Terrenys de Naturalesa Urbana, regulat en el Reial Decret Legislatiu 2/2004, de 5 març pel qual s'aprova el text refós de la Llei Reguladora de les Hisendes Locals, en el seu article 105 regula les exempcions a aquest tribut.

Així, estableix una exempció subjectiva i disposa que estan exempts els corresponent increments de valor quan l'obligació de satisfer l'impost recaigui sobre les següents persones o entitats:

- a) L'Estat, les Comunitats Autònomes i les entitats locals a què pertanyi el municipi de la imposició, com també els organismes autònoms de l'Estat i les entitats de dret públic de caràcter anàleg de les Comunitats Autònomes i entitats locals.

- b) El municipi de la imposició i altres entitats locals integrades o en què s'integri el municipi, així com les seves respectives entitats de dret públic de caràcter anàleg als organismes autònoms de l'Estat .
- c) Les institucions benèfiques o benéfico docents.
- d) Les entitats gestores de la Seguretat Social i les mutualitats de previsió social regulades pel RDLEG 6/2004.
- e) Els titulars de concessions administratives reversibles , respecte als terrenys afectes a aquestes.
- f) La Creu Roja espanyola.
- g) Aquelles a favor del qual s'hagi concedit l'exempció en tractats o convenis internacionals.
- h) Les entitats sense fins lucratiu acollides al règim establert a la Llei 49/2002, de 23 de desembre⁷⁹⁸.

Així mateix, també es regulen unes exempcions objectives de determinades operacions. Així, estan exempts els increments de valor posats de manifest pels actes que s'indiquen a continuació:

- Constitució i transmissió de drets de servitud;
- Transmissions de béns situats dins del perímetre delimitat com a conjunt historicoartístic o que hagin estat declarats individualment d'interès cultural, d'acord amb el que disposa la LPHE, sempre que els seus

⁷⁹⁸ Aquesta exempció ve recollida en l'article 15.3 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de Règim fiscal d'entitats sense afany de lucre i d'incentius fiscals al mecenatge, on es preveu que: *“Estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos. En el supuesto de transmisiones de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, efectuadas a título oneroso por una entidad sin fines lucrativos, la exención en el referido impuesto estará condicionada a que tales terrenos cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.”*

propietaris o titulars de drets reals acreditin haver realitzat al seu càrrec en aquests immobles obres de conservació , millora o rehabilitació;

- Els donatius, donacions i aportacions de terrenys a entitats beneficiàries del règim d'incentius fiscals al mecenatge.

Un altre tribut local que contempla beneficis fiscals que pot afectar a algun bé del Patrimoni Històric és l'Impost sobre Vehicles de Tracció Mecànica regulat en l'article 92 del Reial Decret Legislatiu 2/2004, de 5 març pel qual s'aprova el text refós de la Llei Reguladora de les Hisendes Locals. La naturalesa i fet imposable d'aquest impost és la següent:

“1 . L'Impost sobre Vehicles de Tracció Mecànica és un tribut directe que grava la titularitat dels vehicles d'aquesta naturalesa , aptes per circular per les vies públiques, qualssevol que siguin la seva classe i categoria .

2 . Es considera vehicle apte per a la circulació el que hagi estat matriculat en els registres públics corresponents i mentre no hagi causat baixa. A l'efecte d'aquest impost també es consideraran aptes els vehicles proveïts de permisos temporals i matrícula turística.”

Pel que fa als que es podrien considerar dins del Patrimoni Històric espanyol, queden com a no subjectes a aquest impost sempre que:

“a) Els vehicles que havent estat donats de baixa en els registres per antiguitat del seu model, puguin ser autoritzats per circular excepcionalment amb motiu d'exhibicions, certàmens o carreres limitades als d'aquesta naturalesa.

b) Els remolcs i semiremolcs arrossegats per vehicles de tracció mecànica la càrrega útil dels quals no sigui superior a 750 quilograms.”

Les ordenances fiscals poden regular, sobre la quota de l'impost, incrementada o no per l'aplicació del coeficient, les bonificacions següents:

- *“Una bonificació de fins al 100 per 100 per als vehicles històrics o aquells que tinguin una antiguitat mínima de vint anys , comptats a partir de la data de la seva fabricació o , si aquesta no es conegués , prenent com a tal la de la seva primera matriculació o, si no, la data en què el corresponent tipus o variant es va deixar de fabricar. La regulació dels restants aspectes substantius i formals de les bonificacions a què es refereixen els paràgrafs anteriors s'establirà en l'ordenança fiscal.”*

En resum, en la tributació local trobem beneficis fiscals sobre la transmissió d'aquests béns en els impostos sobre Increment de Valor de Terrenys de Naturalesa Urbana i en l'Impost sobre Vehicles de Tracció Mecànica. En el primer, a banda de les exempcions subjectives que recauen sobre determinades entitats també es preveuen exempcions objectives lligades a operacions que afecten a la transmissió onerosa de béns del Patrimoni Històric entre particulars.

2.1.3. La fiscalitat de les importacions de béns del Patrimoni Històric per part de particulars.

Tal com hem vist, una forma d'acreciment quantitatiu del Patrimoni Històric d'un país és mitjançant la importació d'aquests béns. En un punt anterior hem analitzat el cas de la importació feta per l'Administració Pública. En aquest apartat ens centrarem en l'acreciment provinent de la importació d'aquests béns per part de particulars. D'aquesta forma, doncs, abordarem la fiscalitat de

la importació de béns del Patrimoni Històric per part de particulars ja siguin persones físiques o jurídiques.

Prèviament cal posar de manifest que l'adquisició de béns del Patrimoni Històric espanyol per importació requereix que els mateixos estiguin situats fora del territori espanyol i que aquesta adquisició permeti la seva introducció en el territori, amb independència que el transmetent sigui una persona o entitat resident a Espanya o a l'estranger.

En aquest cas, en el procediment per a la importació dels béns es pot optar per una d'aquestes dues possibilitats. En primer lloc, sol·licitar a la Comunitat Autònoma competent que inclogui els béns en l'inventari general de béns mobles o bé siguin declarats Béns d'Interès Cultural. Una vegada que els béns siguin inclosos en l'Inventari General o declarats Béns d'Interès Cultural, en el termini màxim d'un any des de la seva importació, la seva importador obtindrà en els Impostos sobre la Renda de les Persones Físiques i sobre Societats una deducció en la quota del 15 per cent de l'import de les inversions o despeses que hagin realitzat per a l'adquisició d'aquests béns a l'estranger, sempre que els béns romanguin en el territori espanyol i dins del patrimoni del seu titular durant almenys quatre anys.

La segona alternativa consisteix en presentar davant la Direcció General de Belles Arts i Béns Culturals i d'Arxius i Biblioteques del Ministeri d'Educació, Cultura i Esport la sol·licitud de declaració d'importació. En aquest cas, i en un termini màxim de tres mesos a partir de la data de la importació, el titular podrà presentar davant la Direcció General de Belles Arts i Béns Culturals i d'Arxius i Biblioteques una declaració d'importació segons el model oficial. En funció de si el lloc d'origen del bé és d'un país membre de la Unió Europea o no caldrà

adjuntar una documentació addicional o altre⁷⁹⁹. De la presentació d'aquesta declaració davant del Ministeri d'Educació, Cultura i Esport es deriva un règim especial per un termini de deu anys (prorrogable per deu més si així ho sol·licita l'interessat), la qual cosa aporta una sèrie d'avantatges per al cas que el propietari vulgui exportar aquest bé novament fora d'Espanya. En aquest supòsit i sempre que es realitzi correctament la sol·licitud d'exportació, aquesta no es podrà denegar. Però, al mateix temps, tampoc no pagarà taxes ni estarà subjecta a cap dels drets d'adquisició preferent de què disposa l'Administració⁸⁰⁰ ja que aquests béns no formen part del Patrimoni Cultural Espanyol. Els béns importats i declarats per aquesta via no podran ser declarats béns d'interès cultural, excepte sol·licitud del propietari. El dret a aquest règim especial és objectiu, no subjectiu, és a dir, es concedeix a l'objecte declarat davant del Ministeri d'Educació, Cultura i Esport, sigui qui sigui el seu titular.

Tal com hem avançat la importació de béns declarats del Patrimoni Històric gaudiran d'avantatges fiscals tant en IRPF com en l'Impost sobre Societats. Veiem, a continuació la fiscalitat de les importacions des de cadascuna d'aquestes figures tributàries per a, finalment, veure quina serà la seva tributació en l'IVA de la que ja hem avançat algunes característiques quan hem parlat del Règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció.

⁷⁹⁹ Aquesta declaració ha d'anar acompanyada de la documentació següent. Per a béns procedents de països no membres de la Unió Europea, la documentació que acrediti la propietat del bé (per exemple, la factura de compra) així com el document únic duaner (DUA) d'importació. Per a béns procedents de països membres de la Unió Europea, caldrà la documentació que acrediti la propietat del bé (per exemple, la factura de compra) juntament amb la documentació que acrediti la data d'entrada del bé al nostre país (per exemple, la factura de l'empresa de transport).

⁸⁰⁰ Ja sigui l'oferta de venda irrevocable o els drets de tempteig i retracte.

1. La importació de béns del Patrimoni Històric en l'impost sobre societats.

La redacció de l'article 38.1 del Reial Decret Legislatiu 4/2004, de 5 de març, disposava que els subjectes passius de l'Impost sobre Societats podien practicar una deducció del 15 per cent en la quota íntegra per les inversions o despeses que efectivament haguessin realitzat per a les següents finalitats:

“a) L'adquisició de béns del Patrimoni Històric espanyol fora del territori espanyol per a la seva introducció en el mateix, sempre que els béns siguin declarats béns d'interès cultural o inclosos en l'Inventari General de Béns Mobles dins del termini d'un any des de la seva introducció i, a més, romanguin en territori espanyol i dins del patrimoni del seu titular durant almenys quatre anys.”

Els paràmetres que intervenien en l'aplicació d'aquesta deducció eren els següents:

- S'aplicava sobre la quota íntegra ajustada positiva o minorada.
- la base de deducció estava constituïda pel la valoració efectuada per la Junta de Qualificació, Valoració i Exportació.
- Percentatge de deducció per als exercicis iniciats el 2013 era del 2%.
- Resultava d'aplicació el coeficient límit del 25% al 50% de la quota íntegra ajustada positiva o minorada, operant conjuntament per a les modalitats d'inversió del règim comú, inclosa en els anys 2012 i 2013 la deducció per reinversió de beneficis extraordinaris.

A més de les assenyalades anteriorment, els requisits específics d'aquesta deducció eren: a) La permanència en territori espanyol dels béns a disposició del titular ha de ser, almenys, de quatre anys quan es tracti d'adquisicions,

encara que poden ser cedits, sempre que no es perdi la seva titularitat, per a la celebració d'exposicions i altres manifestacions culturals. En el cas de tractar-se de despeses no s'exigeix període de permanència, tal com correspon a la seva naturalesa. b) L'exercici de còmput de la deducció és aquell en què es realitzi la inversió o s'efectuïn les despeses activables o no. c) Són aplicables les normes comunes d'incompatibilitat d'aquesta deducció, per als mateixos béns, amb qualsevol altre incentiu fiscal a la inversió establert o que s'estableixi. d) La comptabilització de la inversió s'efectua de la manera:

- Les adquisicions , en l'immobilitzat material;
- Les despeses, com a despeses de l'exercici o bé com a major valor de la inversió si escau (com passa amb la restauració i rehabilitació).

Nogensmenys, aquesta bonificació fiscal ha desaparegut de l'impost sobre societats de manera que, des de l'exercici de 2014 ja no és d'aplicació. De fet no és una sorpresa. La Disposició Derogatòria Segona de la Llei 35/2006, de 28 de novembre l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i de modificació parcial de les lleis dels impostos sobre societats, sobre la renda de no residents i sobre el patrimoni⁸⁰¹ preveia que, en data 1 de gener de 2014 aquesta bonificació fiscal desapareixeria. No s'entén, francament, l'asimetria de la tributació de les rendes generades per la importació dels béns del Patrimoni Històric fet per persones físiques o per persones jurídiques que no contribueix, des de cap punt de vista, a l'acreciment del nostre Patrimoni Històric. Son, justament, les empreses, les que poden comptar amb més capacitat econòmica per fer front a aquestes operacions i, per tant, entenem que aquesta supressió

⁸⁰¹ BOE núm. 285 de 29 de novembre de 2006.

d'aquest benefici fiscal va en detriment de la funció social que pot fer qualsevol empresa en benefici de l'acreciment del Patrimoni Històric.

2. La importació de béns del Patrimoni Històric en l'impost sobre la renda de les persones físiques.

De forma anàloga a les deduccions contemplades en l'IRPF per analitzades en l'apartat dedicat a la conservació del Patrimoni Històric, trobem també a l'article 68.5.a de la Llei 35/2006, de 28 de novembre, una bonificació fiscal per a la importació de béns del Patrimoni Històric en els termes següents:

“Los contribuyentes tendrán derecho a una deducción en la cuota del 15 por 100 del importe de las inversiones o gastos que realicen para:

a) La adquisición de bienes del patrimonio histórico Español, realizada fuera del territorio español para su introducción dentro de dicho territorio, siempre que los bienes sean declarados bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general de bienes muebles en el plazo de un año desde su introducción y permanezcan en territorio español y dentro del patrimonio del titular durante al menos cuatro años.

La base de esta deducción será la valoración efectuada por la Junta de calificación, valoración y exportación de bienes del Patrimonio Histórico español.”

De manera que aquesta deducció del 15 per cent es calcularà sobre la base de la valoració feta per la Junta de Qualificació, Valoració i Exportació i amb la

limitació del 10 per cent de la base liquidable del contribuent⁸⁰², entenent com a base liquidable la suma, en el seu cas, de les bases generals i de l'estalvi. Per tant, aquesta bonificació està subjecte als següents requisits:

1. Que el bé sigui declarat d'interès cultural o s'inclouï en l'Inventari General de béns mobles en el termini d'un any⁸⁰³;
2. Que romangui en territori espanyol durant els quatre anys següents;
3. Que romangui en el patrimoni del titular durant els quatre anys següents.

En cas d'inclomplir-ne algun d'aquests requisits el subjecte passiu vindrà obligat, d'acord amb l'article 59 del Reial Decret 439/2007, de 30 de març, pel qual s'aprova el reglament de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques, a sumar en el període impositiu en el que perdi el dret a les deduccions practicades en la quota líquida estatal i autonòmica, la quantitat deduïda, tenint en compte el percentatge que es va aplicar en el seu moment. Cal tenir en compte que, des de l'1 de gener de 2013, el 50 per cent correspon

⁸⁰² L'article 69.1 de la Llei 35/2006, de 28 de novembre disposa que *"La base de las deducciones a que se refieren los apartados 3 y 5 del art. 68 de esta Ley, no podrá exceder para cada una de ellas del 10 por ciento de la base liquidable del contribuyente."*

⁸⁰³ En aquest punt hem d'aclarir que els béns han de ser reconeguts com a tals d'acord amb la legislació del Patrimoni Històric, ja sigui amb la legislació estatal com autonòmica. No pot considerar-se la seva inclusió en la declaració de bé d'interès local, al no estar permesa la interpretació analògica. En aquest sentit s'expressa la Consulta Vinculant núm. V385/2012 de 21 de febrer de la DGT al establir que *"Considera la Dirección General de Tributos que en el presente caso, en que el consultante es propietario de un inmueble calificado como Bien de Interés Local, ubicado en un espacio protegido por la legislación medioambiental e incluido en un Área de Interés Paisajístico, no podrá beneficiarse de la deducción legalmente prevista para las inversiones y gastos efectuados en bienes del Patrimonio Histórico Español o de las CC.AA., al no encontrarse incluido en ninguno de los supuestos contemplados en el precepto que regula dicha posibilidad, ya que el inmueble a que hace referencia el consultante no ha sido declarado bien de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico Español y de las Comunidades Autónomas, ni se encuentra situado en el entorno objeto de protección de una ciudad o conjunto declarado Patrimonio Mundial por la Unesco; resultando insuficiente a estos efectos el hecho de tener la consideración de Bien de Interés Local, al estar expresamente prohibida la interpretación analógica de las normas reguladoras de los beneficios fiscales."*

a la quota estatal i l'altre 50 per cent a l'autonòmica⁸⁰⁴. A més, caldrà tenir present les eventuais bonificacions autonòmiques que, eventualment, s'haguessin perdut. Finalment, caldrà afegir els interessos de demora corresponents, calculats des de la finalització del període voluntari de la liquidació de l'exercici en que es va aplicar la bonificació fins el moment de regularització.

Per acabar, hem de fer, pel que fa a la bonificació fiscal en l'IRPF, la mateixa reflexió crítica que a l'exposar els beneficis fiscals de l'impost sobre societats per al cas d'importació de béns del Patrimoni Històric. No sembla tenir cap mena de lògica bonificar a les persones físiques importadores d'aquests béns mentre no ho fem quan la mateixa operació l'ha fa una persona jurídica. Entenem que el beneficiari últim dels beneficis fiscals sobre el Patrimoni Històric han de ser els mateixos béns i no pas les persones titulars del mateix ja que això contravé el principi que deriva de l'article 46 de la Constitució quan disposa "*qualsevol que sigui la seva titularitat*".

3. La importació de béns del Patrimoni Històric en l'Impost sobre el Valor Afegit.

L'impost per excel·lència que grava les transmissions de béns és l'IVA. Aquest és l'impost indirecte més important del sistema tributari i, com hem vist en el punt anterior, grava els lliuraments de béns fets dins del territori espanyol⁸⁰⁵ per

⁸⁰⁴ En períodes anteriors al 2013 la proporció era del 67 per cent per la quota estatal i 33 per cent per l'autonòmica.

⁸⁰⁵ Tant l'article 3 de la Llei 37/1992, de 28 de desembre com els articles 5,6 i 7 de la Directiva 112/2006, de 28 de desembre regulen l'àmbit territorial d'aplicació de l'IVA de manera que l'àmbit espacial d'aplicació de l'impost és el territori peninsular espanyol i les Illes Balears, amb inclusió de les illes adjacents, el mar territorial fins al límit de 12 milles nàutiques (en els termes de l'article 3 de la Llei 10/1977, de 4 de gener, sobre el mar territorial) així com l'espai aeri corresponent a tots aquests territoris. S'exclouen de l'àmbit de l'impost l'Arxipèlag Canari, Ceuta i Melilla.

part d'empresaris o professionals. Però a més, aquest impost grava també les adquisicions intracomunitàries de béns⁸⁰⁶ i les importacions, amb l'objecte d'equiparar la càrrega fiscal dels béns provinents de l'exterior amb els del mercat domèstic⁸⁰⁷. De manera que, a efectes d'IVA, les importacions es classifiquen entre aquelles que procedeixen d'algun país membre de la Unió Europea, i que s'anomenen com a "adquisició intracomunitària de béns" i la resta d'importacions que provenen de tercers països⁸⁰⁸. Vegem-les a continuació per separat.

- *La tributació en l'IVA de les importacions de béns del Patrimoni Històric des d'altres Estats de la Unió Europea: les adquisicions intracomunitàries de béns.*

Les **adquisicions intracomunitàries** de béns estan regulades en els article 13 a 16 de la Llei 37/1992, de 28 de desembre en concordança amb la Directiva

⁸⁰⁶ D'acord amb l'article 13 de la Llei 37/1992, de 28 de desembre, "Estarán sujetas las siguientes operaciones realizadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto: 1ª Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario o profesional."

⁸⁰⁷ L'article 2 de la Directiva 112/2006, de 28 de desembre, relativa al sistema comú de l'impost sobre el valor afegit (DOUE 347/2006, d'11 de desembre de 2006) així com l'article 4 de la Llei 37/1992, de 28 de desembre, regulen el fet imposable de l'IVA.

⁸⁰⁸ L'IVA és el primer impost de concepció europea. Això es tradueix que les operacions entre països, tradicionalment denominades d'importació i d'exportació, reben la denominació específica d'adquisicions intracomunitàries quan tenen lloc entre estats membres de la Unió Europea. La diferència en la denominació suposa, a més, un règim tributari diferent en l'IVA. La tributació d'aquestes operacions intracomunitàries es fa, en general, en destinació, de manera que el que es grava és l'adquisició pel subjecte passiu d'un Estat membre de béns procedents d'un altre Estat membre. El lliurament d'aquests béns es troba, per tant, exempta en aquest segon Estat. A un termini que continua posposant, l'objectiu de la Unió Europea és que les operacions intracomunitàries tributin per l'IVA en origen, el mateix que succeeix amb les operacions interiors. Les operacions subjectes són, per tant, les adquisicions intracomunitàries. S'entén per tals, l'obtenció del poder de disposició sobre béns mobles corporals que s'expedeixin o transportin al territori de l'Estat membre de la Unió Europea de l'adquirent pel transmissor i des del territori d'un altre Estat membre.

2006/112/CE, de 28 de desembre. L'article 15 de la Llei reguladora de l'IVA, d'acord amb l'article 20 de la Directiva 2006/112/CE, defineix les adquisicions intracomunitàries de béns de forma anàloga als lliuraments de béns, es a dir, com a l'obtenció del poder de disposició sobre béns mobles corporals expedits o transportats amb destinació a l'adquirent des d'un altre Estat membre, pel transmissent, l'adquirent mateix, o un tercer en nom i per compte de qualsevol dels anteriors.

A l'efecte de la configuració d'una adquisició intracomunitària de béns, els béns adquirits per una persona jurídica que no actuï com a empresari o professional, que siguin transportats des d'un país o territori tercer i importats per aquesta persona en un altre Estat membre, es consideraran expedits o transportats a partir de l'esmentat Estat membre d'importació⁸⁰⁹.

Les adquisicions de béns realitzades per persones físiques que no tenen la condició d'empresaris o professionals⁸¹⁰, estan gravades en origen i no constitueixen fet imposable en destinació.

En el cas d'empresaris o professionals aollits al règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció, d'acord amb l'article 13.2n i

⁸⁰⁹ D'acord amb l'article 68.3.3r.c) de la Llei 37/1992, de 28 de desembre, el lloc de realització dels lliuraments dels béns que haguessin tributat conforme al règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció en l'Estat membre d'inici de l'expedició, no s'entendran realitzades en el territori d'aplicació de l'impost.

⁸¹⁰ La definició de què cal entendre per empresari o professional la trobem descrita abastament a l'article 5 de la Llei 37/1992, de 28 de desembre, en concordància amb els articles 9 a 13 de la Directiva 2006/112/CE, en la que considera com a empresaris o professionals les persones o entitats que realitzen amb independència activitats empresarials o professionals, qualssevol que siguin les finalitats o resultats de les mateixes i encara que no persegueixin beneficis, com és el cas de les associacions sense ànim de lucre. L'empresari és el titular de l'activitat empresarial, el qual ordena per compte propi mitjans materials i/o humans per a la seva realització. Normalment, el concepte d'empresari implica la realització habitual d'operacions en el desenvolupament d'una activitat econòmica, però, per raons de neutralitat, també ho són, a efectes de l'IVA, els que efectuïn les operacions, encara que sigui ocasionalment, com per exemple qui realitzi un o diversos lliuraments de béns o prestacions de serveis que suposin l'explotació d'un bé corporal amb la finalitat d'obtenir ingressos continuats en el temps.

25 de la Llei 37/1992, de 28 de desembre, els lliuraments intracomunitaris de béns acollits a aquest règim especial no estan exempts en l'Estat d'origen, i per tant, les adquisicions de béns el lliurament dels quals hagin tributat per aquest règim en origen estan excloses del concepte d'adquisicions intracomunitàries de béns, és a dir, no estan subjectes a l'IVA. En definitiva, en el tràfic intracomunitari, doncs, la compravenda de béns acollida a aquest règim tributa en origen, no en destinació⁸¹¹.

En aquest punt cal matissar les diferents situacions que es poden donar a l'hora d'adquirir béns del Patrimoni Històric des d'un altre país de la Unió Europea, és a dir, com a adquisicions intracomunitàries de béns. D'acord amb les previsions de l'article 135 de la Llei 37/1992, de 28 de desembre, es poden donar aquestes quatre situacions:

- A. Que el transmissor no tingui la condició d'empresari o professional. En aquest cas, el lliurament del bé no està subjecte a l'impost ni tampoc l'adquisició intracomunitària, tal com estableix l'article 13.1r de l'esmentada llei. Quan l'adquirent sigui un empresari subjecte al règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció, podrà aplicar el règim especial en la revenda del bé.
- B. Que el transmissor sigui un empresari o professional subjecte al règim de franquícia⁸¹² de l'impost en l'Estat d'origen o bé que aquest es beneficiï

⁸¹¹ Els criteris d'interpretació del nou règim especial aplicable als béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció va ser objecte de controvèrsia en el moment de la seva aprovació de manera que, per aclarir molt dubtes d'interpretació, la DGT va dictar la Resolució 1/1995 de 29 de març (BOE d'1.4.1996).

⁸¹² El règim de franquícia està regulat en el Reglament núm. 1186/2009, de 16 de novembre, relatiu a l'establiment d'un règim comunitari de franquícies duaneres (DOCE núm. 324/2009 de 10 de desembre de 2009). Dins d'aquest règim, a l'article 43 de l'esmentat reglament es disposa que seran admesos amb franquícia de drets d'importació, entre altres, els objectes de col·lecció i objectes d'art no destinats a la venda a establiments o organismes públics o d'utilitat pública de caràcter educatiu, científic o cultural, o a museus, galeries i altres establiments

de l'exempció prevista l'article 20.ú.24 i 25 de la Llei 37/1992, de 28 de desembre⁸¹³. En aquest cas, l'adquirent del bé del Patrimoni Històric no tributarà en origen i l'adquisició intracomunitària estarà exempta. Nogensmenys, en el moment de la revenda podrà aplicar el règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció en la revenda del bé⁸¹⁴.

C. Quan el transmissor sigui un empresari o professional que no estigui acollit al règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció. En aquests casos, s'aplicarà el règim general d'adquisicions intracomunitàries de béns. Així, el lliurament estarà exempt en l'Estat membre d'origen i subjecte en l'Estat d'aplicació de l'impost. La revenda posterior es podrà acollir al règim especial quan en

autoritzats per les autoritats competents dels Estats membres per a rebre aquests objectes amb franquícia.

⁸¹³ L'exempció regulada en l'article 20.ú.24 i 25 fa referència a les exempcions per operacions interiors i disposa que: "24. Las entregas de bienes que hayan sido utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas del impuesto en virtud de lo establecido en este artículo, siempre que al sujeto pasivo no se le haya atribuido el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición, afectación o importación de dichos bienes o de sus elementos componentes. A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se considerará que al sujeto pasivo no se le ha atribuido el derecho a efectuar la deducción parcial de las cuotas soportadas cuando haya utilizado los bienes o servicios adquiridos exclusivamente en la realización de operaciones exentas que no originen el derecho a la deducción, aunque hubiese sido de aplicación la regla de prorata. Lo dispuesto en este número no se aplicará: a) A las entregas de bienes de inversión que se realicen durante su período de regularización. b) Cuando resulten procedentes las exenciones establecidas en los números 20º, 21º y 22º anteriores.

25. Las entregas de bienes cuya adquisición, afectación o importación o la de sus elementos componentes hubiera determinado la exclusión total del derecho a deducir en favor del transmitente en virtud de lo dispuesto en los arts. 95 y 96 de esta Ley."

⁸¹⁴ En aquest sentit es pronuncia la resposta de la DGT a la Consulta núm. 1631-99 en la que, en resposta a si és possible aplicar el règim especial als lliuraments que faci un empresari espanyol de béns adquirits en un altre Estat membre quan aquesta estigui exempta manifesta que: "Si la entrega efectuada por el revendedor está exenta por estar acogida al régimen general del Impuesto en el país de origen, la posterior entrega que, de los mismos bienes, haga el empresario español no tributará en el régimen especial de bienes usados sino en el régimen general, salvo en el supuesto de que la entrega realizada por el revendedor comunitario estuviese exenta por aplicación del equivalente en la normativa del país de origen del art. 20.uno.24 y 25 Ley 37/92".

l'adquisició intracomunitària s'hagués satisfet el tipus reduït de l'impost, en cas contrari haurà de tributar al règim general.

D. Que el transmissor sigui un revenedor dels béns objecte del règim especial. En aquest cas es podrien donar dues situacions diferents. En primer lloc, que el revenedor apliqui el règim general, per la qual cosa no repercutirà l'impost per tractar-se d'una adquisició intracomunitària de béns. Per tant, l'adquirent a Espanya tributarà per una adquisició intracomunitària de béns subjecte i no exempta a l'impost. La seva base imposable serà l'import total de la contraprestació del bé. Quan revengui el bé haurà d'aplicar, doncs, el règim general. En segon lloc, és possible que el revenedor apliqui el règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció. En aquest cas, repercutirà l'impost de l'Estat on s'hagi realitzat el lliurament únicament pel seu marge de benefici. En aquest cas, no estarà subjecte a l'impost l'adquisició intracomunitària que faci l'empresari espanyol que sí podrà aplicar en aquest cas el règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció.

Es poden donar també dos casos particulars que exposem a continuació. El primer fa referència a les vendes a distància. El segon, a les revendes de béns adquirits a agricultors que tributin en el règim especial.

Les vendes a distància estan regulades en els articles 33 i 34 de la Directiva 2006/112/CE en concordança amb l'article 68.tres de la Llei 37/1992, de 28 de desembre. Aquest règim aplica unes regles especials per a determinar la seva localització a efectes de la seva tributació en l'IVA. Es consideren vendes a distància les que es fan mitjançant catàlegs o anuncis del venedor sense que hi

hagi un desplaçament per part del comprador, de manera que es realitza l'enviament del bé per compte del venedor el qual s'ha de comprometre a la devolució del producte si l'adquirent no està conforme. Per tant, en aquest règim particular s'han de donar els següents requisits:

- el transport és a càrrec del venedor;
- el comprador tributa en règim especial o no té la condició de subjecte passiu.

La regla general per les vendes a distància és que la tributació es fa en origen. Però en un cas especial de vendes a distància tributaran en destinació sempre que l'import total (sense incloure l'impost) de les adquisicions fetes a empresaris amb aquesta modalitat superin, dins de l'any natural o del precedent, de 100.000 euros⁸¹⁵. Per tant, si en l'any precedent l'empresari que faci el lliurament no hagués superat el límit acordat, la venda a distància tributarà en origen, en cas contrari tributarà en l'Estat de destinació⁸¹⁶.

⁸¹⁵ Aquest límit està establert a l'article 34.1 de la Directiva 2006/112/CE el qual permet que els Estats membres acordin un límit inferior fins a 35.000 euros, cosa que ha fet l'Estat espanyol en l'article 6 de la Llei 24/2001.

⁸¹⁶ Si al llarg de l'any en curs els lliuraments fets per l'empresari superessin l'umbral, no es modificaria la localització dels lliuraments fets amb anterioritat que continuaran sent en origen. Però l'empresari tindrà l'opció de modificar el criteri de localització a partir del lliurament que superi l'umbral. Si optés per fer-ho, tots els lliuraments que quedin fins a final d'any es localitzaran en destinació (i, per descomptat, els de l'any següent també). Així ho expressa l'article 14 del Reglament UE/282/2011 de 15 de març de 2011 pel qual s'estableixen disposicions d'aplicació de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema comú de l'impost sobre el valor afegit, (DOCE L/771 de 23 de març de 2011) quan disposa que: "*Quando en el transcurso de un año natural se rebase el umbral aplicado por un Estado miembro de conformidad con el artículo 34 de la Directiva 2006/112/CE, el artículo 33 de dicha Directiva no modificará el lugar de las entregas de bienes distintos de los sujetos a impuestos especiales realizadas a lo largo de ese mismo año natural antes de que se haya rebasado el umbral aplicado por el Estado miembro para el año natural en curso, siempre que se cumplan las dos condiciones siguientes: a) que el proveedor no haya ejercido el derecho a aplicar la opción prevista en el artículo 34, apartado 4, de la citada Directiva; b) que el valor de sus entregas de bienes no haya rebasado el umbral durante el año natural anterior. Sin embargo, el artículo 33 de la Directiva 2006/112/CE modificará el lugar de las siguientes entregas al Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte para: a) la entrega de bienes mediante la cual se haya rebasado, para el año natural en curso, el umbral aplicado por el Estado miembro a lo largo de ese mismo año natural; b) cualquier entrega de bienes posterior en dicho Estado miembro durante el mismo año natural; c) las entregas de bienes efectuadas en dicho Estado*

El segon cas particular és dels lliuraments de béns usats adquirits a empresaris en règim especial d'agricultura, ramaderia i pesca. En aquest cas, i atès que de la redacció de l'article 135.ú de la Llei 37/1992, de 28 de desembre no permet aplicar el règim especial als lliuraments de béns efectuats a agricultors en règim especial, per la qual cosa hauran de tributar necessàriament al règim general.

Sense perjudici del règim general, s'estableix un règim especial a determinades persones sota unes circumstàncies concretes regulades en l'article 3 de la Directiva 112/2006 abans esmentada. Així, i com a excepció a la regla general, no estan subjectes en destinació les adquisicions intracomunitàries fetes per empresaris o professionals que realitzin exclusivament operacions que no originin dret a la deducció de l'impost així com aquelles persones jurídiques que no actuïn com a empresaris o professionals. Pensem en el cas d'una Administració Pública en compliment de les seves funcions, per exemple. En aquests casos, la no subjecció està condicionada al compliment del requisit de que l'import de les adquisicions intracomunitàries de béns (sense comptabilitzar l'IVA) no ultrapassi el límit dels 10.000 euros en l'any natural. Per tant, en el cas de complir-se els requisits pel que fa a les persones esmentades anteriorment, i fins el límit assenyalat, l'operació tributarà en origen. A més, cal tenir en compte que no es podran deduir l'IVA suportat en les adquisicions el qual formarà part del seu cost d'adquisició.

miembro durante el año natural siguiente a aquel en que se haya producido el hecho a que se refiere la letra a)."

➤ *La tributació en l'IVA de les importacions de béns del Patrimoni Històric des de tercers països.*

No hi ha dubte que la importació és la forma més clara d'acreciment quantitatiu dels béns del Patrimoni Històric d'un país. Si l'adquisició intracomunitària de béns representa l'entrada de béns provinents de països de la Unió Europea, quan parlem d'importació de béns ens estem referint a l'entrada de béns des de tercers països. En aquest sentit cobra especial protagonisme la tributació d'aquest fet imposable des de la perspectiva de l'IVA.

Les importacions de béns estan regulades en l'IVA en els articles 17 a 19 de la Llei 17/1992, de 28 de desembre. Així, el fet imposable de les importacions de béns consisteix en la importació de béns, qualsevol que sigui la finalitat a la què es destinin i qualsevol sigui la condició de l'importador. La importació es produeix amb l'entrada en l'interior del país d'un bé procedent d'un territori tercer. D'acord amb l'article 18 de la Llei de l'IVA tenen la consideració d'importacions:

“Primero. La entrada en el interior del país de un bien que no cumpla las condiciones previstas en los arts. 9 y 10 Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea o, si se trata de un bien comprendido en el ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, que no esté en libre práctica.

*Segundo. La entrada en el interior del país de un bien procedente de un territorio tercero, distinto de los bienes a que se refiere el número anterior.*⁸¹⁷

De manera que, com es pot deduir del que s'ha exposat en l'apartat anterior, l'IVA grava les importacions de béns, entenent com a tals, fonamentalment, les entrades en territori espanyol de béns procedents d'un Estat que no és membre de la Unió Europea. En conseqüència, s'aplicarà la tarifa regulada en els articles 90 i 91 de la Llei 37/1992, de 28 de desembre. En aquest cas, per als béns del Patrimoni Històric s'aplicarà la tarifa prevista a l'article 91.Ú.4, el qual disposa que s'aplicarà el tipus reduït del 10 per cent a les següents operacions:

“Las importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, cualquiera que sea el importador de los mismos, y las entregas de objetos de arte realizadas por las siguientes personas:

1º Por sus autores o derechohabientes.

2º Por empresarios o profesionales distintos de los revendedores de objetos de arte a que se refiere el art. 136 de esta Ley , cuando tengan derecho a deducir íntegramente el Impuesto soportado por repercusión directa o satisfecho en la adquisición o importación del mismo bien.

⁸¹⁷ D'acord amb la consulta vinculant de la DGT núm. V616/2007 de 23 de març, segons la Llei de l'IVA es pot afirmar que existeixen uns supòsits en els que es considera que no es realitza el fet imposable de la importació. Es tracta dels casos contemplats en l'apartat Dos de l'esmentat article relatiu a l'entrada o vinculacions de mercaderies a àrees o règimens duaners o fiscals, així com els supòsits d'exempció de l'impost recollits en el Capítol III del Títol II de la Llei. Però no serà el cas de l'exempció contemplada a l'article 54 ja que els béns importats, per a que estiguin exempts, no han d'estar destinats a la venda i l'importació ha de ser realitzada per establiments autoritzats per a rebre els béns amb l'exempció prevista.

5. Las adquisiciones intracomunitarias de objetos de arte cuando el proveedor de los mismos sea cualquiera de las personas a que se refieren los números 1º y 2º del número 4 precedente.”

Per tant, en el cas de béns de Patrimoni Històric (objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció), independentment de la condició de l'importador, tributaran al tipus reduïts del 10 per cent. En la resta de béns que no acreditin aquesta condició tributaran al tipus general.

D'acord amb l'article 136 de la Llei de l'IVA tenen condició d'objectes d'art, d'antiguitats o objectes de col·lecció els béns següents:

“2º. Objetos de arte, los bienes enumerados a continuación:

a) cuadros, "collages" y cuadros de pequeño tamaño similares, pinturas y dibujos, realizados totalmente a mano por el artista, con excepción de los planos de arquitectura e ingeniería y demás dibujos industriales, comerciales, topográficos o similares, de los artículos manufacturados decorados a mano, de los lienzos pintados para decorados de teatro, fondos de estudio o usos análogos (código NC 9701);

b) grabados, estampas y litografías originales de tiradas limitadas a 200 ejemplares, en blanco y negro o en color, que procedan directamente de una o varias planchas totalmente ejecutadas a mano por el artista, cualquiera que sea la técnica o la materia empleada, a excepción de los medios mecánicos o fotomecánicos (Código NC 9702 00 00);

c) esculturas originales y estatuas de cualquier materia, siempre que hayan sido realizadas totalmente por el artista; vaciados de esculturas, de tirada limitada a ocho ejemplares y controlada por el artista o sus derechohabientes (código NC 9703 00 00);

d) tapicerías (código NC 5805 00 00) y textiles murales (código NC 6304 00 00) tejidos a mano sobre la base de cartones originales realizados por artistas, a condición de que no haya más de ocho ejemplares de cada uno de ellos;

e) ejemplares únicos de cerámica, realizados totalmente por el artista y firmados por él;

f) esmaltes sobre cobre realizados totalmente a mano, con un límite de ocho ejemplares numerados y en los que aparezca la firma del artista o del taller, a excepción de los artículos de bisutería, orfebrería y joyería;

g) fotografías tomadas por el artista y reveladas e impresas por el autor o bajo su control, firmadas y numeradas con un límite de treinta ejemplares en total, sean cuales fueren los formatos y soportes.

3º. Objetos de colección, los bienes enumerados a continuación:

a) sellos de correos, timbres fiscales, marcas postales, sobres primer día, artículos franqueados y análogos, obliterados, o bien sin obliterar que no tengan ni hayan de tener curso legal (código NC 9704 00 00);

b) colecciones y especímenes para colecciones de zoología, botánica, mineralogía o anatomía, o que tengan interés histórico, arqueológico, paleontológico, etnográfico o numismático (código NC 9705 00 00).

4º. Antigüedades, los objetos que tengan más de cien años de antigüedad y no sean objetos de arte o de colección (código NC 9706 00 00)”

En aquest punt hem de fer una sèrie de precisions. En primer lloc, el “código NC” fa referència a la Nomenclatura Combinada regulada en el Reglament d’execució de la UE núm. 1001/2013 de la Comissió de 4 d’octubre de 2013 pel

que es modifica l'Annex I del Reglament CEE núm. 2658/1987 del Consell relatiu a la nomenclatura aranzelària i estadística i l'aranzel duaner comú⁸¹⁸. En segon lloc, quan parlem de béns del Patrimoni Històric, a efectes de l'IVA ens estem referint als objectes de col·lecció i antiguitats ja que els objectes d'art no necessàriament tindran la condició de béns del Patrimoni Històric. Nogensmenys i a efectes duaners, cal tenir en compte que les antiguitats quedaran subsumides, a efectes de la classificació duanera, dins de la nomenclatura prevista per als objectes d'art i de col·lecció en la mesura que s'hi adaptin, essent el factor diferencial únicament la seva antiguitat, superior als cent anys.

Per altra banda cal tenir present que per a aquests tipus de béns es poden donar limitacions a la seva importació com a conseqüència d'acords internacionals. Així, per exemple, està prohibida la importació de béns del Patrimoni Cultural iraquiana, limitació que està recollida en el Reglament (CE) núm. 1210/2003 del Consell, de 7 de juliol de 2003, relatiu a determinades restriccions específiques aplicables a les relacions econòmiques i financeres amb Iraq i pel qual es deroga el Reglament (CE) n ° 2465/96 del Consell⁸¹⁹. En

⁸¹⁸ D'acord amb la Comissió Europea, la Nomenclatura Combinada s'aplica quan es declari a la duana a la Comunitat l'entrada de les mercaderies. Aquestes han de ser classificades d'acord amb la nomenclatura combinada (CN). D'aquesta forma, tots els béns importats o exportats s'han de declarar en virtut de la subpartida de la nomenclatura a la que corresponguin. En funció del codi assignat, els correspondrà una taxa de drets de duana a aplicar. Al mateix temps amb aquest codi es pot tractar els mateixos amb fins estadístics. Per tant, el CN és un mètode per a la designació de béns i mercaderies que es va establir per satisfer al mateix temps les exigències de la Tarifa duanera comuna i les estadístiques del comerç exterior de la Comunitat. El CN es compon de la nomenclatura del Sistema Harmonitzat (SA) amb subdivisions comunitàries. Aquest Sistema Harmonitzat està dirigit per la Organització Mundial de Duanes (OMA) i constitueix una llista sistemàtica de les mercaderies que serveix de base per a les negociacions comercials internacionals el qual és aplicat per la majoria de les nacions comercials. El CN també inclouen disposicions preliminars, les notes complementàries de seccions o de capítols i les notes relatives a les subdivisions NC. Cada subdivisions NC té el número de codi de vuit dígits (el codi NC) seguida d'una descripció. Aquesta NC està publicada en el Official Journal of the EU C137, vol. 54 de 6.5.2011.

⁸¹⁹ Publicat en el DOUE núm. 169/2003 de 8 de juliol de 2003.

el cas de que es produís la introducció d'algun bé sobre el que recaigui una prohibició, cal tenir en compte que sobre el mateix recaurà, igualment, d'acord amb l'article 83.1 del Reglament (UE) núm 952/2013 del Parlament Europeu i del Consell, de 9 d'octubre de 2013, pel qual s'estableix el codi duaner de la Unió, l'obligació del pagament del deute duaner. En aquest punt, i atès que es produeix la meritació del deute aranzelari és qüestionable si també es produeix la meritació de la importació com a fet imposable en l'IVA. Recordem que aquest es merita per l'entrada d'un bé des d'un país tercer, sense prendre en consideració les limitacions, prohibicions o restriccions duaneres a l'hora de determinar el fet imposable en l'IVA⁸²⁰.

La base imposable de l'IVA en la importació serà el preu d'adquisició del mateix amb inclusió del cost del transport, en els termes regulats en l'article 83 de la Llei 37/1992, de 28 de desembre⁸²¹. Segons aquest precepte cal partir del "valor en duana" al qual caldrà addicionar una sèrie de conceptes. El "valor en duana" és un concepte propi del dret duaner en el que s'inclou fonamentalment el valor de la transacció de la mercaderia (ja sigui preu pagat o ajornat). Per tant, el valor en duana inclourà també les comissions (excepte les de compra) i els correatges, el valor dels envasos i embalatges, el valor dels béns i serveis

⁸²⁰ D'acord amb l'article 83.1 del Reglament (UE) núm 952/2013 del Parlament Europeu i del Consell, de 9 d'octubre de 2013 "*La deuda aduanera de importación o de exportación nacerá incluso cuando se refiera a mercancías sujetas a medidas de prohibición o restricción de importación o de exportación de cualquier tipo.*"

⁸²¹ L'article 83.1 de la Llei 37/1992, de 28 de desembre esatbleix que la base imposable per l'IVA en les importacions consistirà, segons la regla general, en "*En las importaciones de bienes, la base imponible resultará de adicionar al valor de aduana los conceptos siguientes en cuanto no estén comprendidos en el mismo: a) Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del impuesto, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del Impuesto sobre el Valor Añadido. b) Los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad.*"

subministrats pel comprador i utilitzats en la producció o venda de les mercaderies a valorar (ja siguin eines, matrius, etc., tot i que aquests conceptes seran de difícil aplicació en el cas dels béns del Patrimoni Històric per les seves pròpies característiques), el valor del producte de la revenda o cessió de les mercaderies importades que reverteixi al venedor, les despeses de transport i assegurança, càrrega i manipulació de les mercaderies fins al lloc d'introducció de les mateixes en el territori duaner de la UE. A més, no s'han d'incrementar amb altres despeses, com ara serveis de publicitat, promoció de mercats o garanties. No obstant això, si s'haguessin inclòs en el preu de factura, no es deduiran per determinar el valor en duana.

En definitiva, per al càlcul de la base imposable de l'IVA caldrà tenir en compte, entre els altres conceptes abans esmentats, el valor de l'aranzel que correspongués al bé importat. Ja hem vist com aquest aranzel vindrà determinat en funció del codi corresponent a la Nomenclatura Aranzelària. Per als béns del Patrimoni Històric aquest aranzel serà sempre zero per trobar-se exempt en virtut del Reglament d'execució de la UE núm. 1001/2013, de 4 d'octubre.

Finalment cal tenir en compte que quan l'import s'hagués fixat en una moneda diferent de l'euro caldrà aplicar la conversió corresponent en els termes previstos a l'article 83.4 de la Llei de l'IVA així com el l'article 53 del Reglament (UE) núm 952/2013 del Parlament Europeu i del Consell, de 9 d'octubre de 2013, pel qual s'estableix el codi duaner de la Unió⁸²².

Un cop determinada la base i aplicat sobre la mateixa el tipus corresponent, a l'importador que hagi satisfet la corresponent quota d'IVA per la importació de

⁸²² Publicat al DOUE núm. 269/13 de 10 d'octubre de 2013.

béns del Patrimoni Històric podrà utilitzar el que disposa l'article 135, apartat dos de la Llei de l'impost per tal de paliar la impossibilitat de deduir les quotes de l'Impost suportades o satisfetes per l'adquisició o importació de béns que siguin al seu torn transmesos pels subjectes passius revenedors en virtut de lliuraments sotmeses a aquest règim especial. En efecte, l'article 135.dos determina que:

“No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, los sujetos pasivos revendedores podrán aplicar a cualquiera de las operaciones enumeradas en el mismo el régimen general del impuesto, en cuyo caso tendrán derecho a deducir las cuotas del impuesto soportadas o satisfechas en la adquisición o importación de los bienes objeto de reventa, con sujeción a las reglas establecidas en el Título VIII de esta Ley”

A aquest efecte, l'article 98, apartat quatre de la Llei 37/1992, de 28 de desembre, disposa que *"El derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas con ocasión de la adquisición o importación de los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección a que se refiere el art. 135, apartado dos, de esta Ley, nace en el momento en que se devengue el impuesto correspondiente a las entregas de dichos bienes."*⁸²³

Nogensmenys, cal prestar especial atenció a les exempcions regulades en l'IVA pel que fa a les importacions. En aquest apartat cobra rellevància l'exempció regulada a l'article 54 de la Llei 37/1992, de 28 de desembre, sobre els objectes de col·lecció o objectes d'art. Segons aquest article,

⁸²³ En aquest mateix sentit s'expressa la DGT mitjançant la seva consulta vinculant núm. V616/2007 de 23 de març de 2007.

“Estarán exentas del impuesto 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.”

Per tant, aquesta exempció està condicionada a que els objectes s'importin a títol gratuït o, si ho fossin a títol onerós, que siguin lliurats per una persona o entitat que no actuï com a empresari o professional.

En aquest sentit, l'article 17 del Reial Decret 1624/1992, de 29 de desembre, pel qual s'aprova el Reglament de l'IVA⁸²⁴, disposa que:

“Las autorizaciones administrativas que condicionan las exenciones de las importaciones de bienes a que se refieren los arts. 40, 41, 42, 44, 45, 46, 49, 54 y 58 ley del Impuesto, se solicitarán de la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuya circunscripción territorial esté situado el domicilio fiscal del importador y surtirán efectos respecto de las importaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha del correspondiente acuerdo o, en su caso, de la fecha que se indique en el mismo.

La autorización se entenderá revocada en el momento en que se modifiquen las circunstancias que motivaron su concesión o cuando se produzca un cambio en la normativa que varíe las condiciones que motivaron su otorgamiento.”

⁸²⁴ Publicat al BOE núm. 314 de 31 de desembre de 1992.

En conseqüència, una importació per a que es consideri exempta ha de complir els requisits de l'article 54 de la Llei de l'IVA, es a dir:

- que sigui adquirida a títol gratuït.
- Que, en cas d'adquirir-se a títol onerós, no sigui transmesa per un empresari o professional.

De no complir-se aquestes requisits no es podrà considerar exempta de l'IVA i, per tant, la importació tributarà al tipus del 10 per cent⁸²⁵.

- *Els aranzels duaners amb ocasió de la importació de béns del Patrimoni Històric.*

Tal com hem vist en el punt anterior, el "código NC" fa referència a la Nomenclatura Combinada regulada en el Reglament d'execució de la UE núm. 1001/2013 de la Comissió de 4 d'octubre de 2013 pel que es modifica l'Annex I del Reglament CEE núm. 2658/1987 del Consell relatiu a la nomenclatura aranzelària i estadística i l'aranzel duaner comú⁸²⁶. D'aquesta forma, tots els béns importats o exportats s'han de declarar en virtut de la subpartida de la nomenclatura a la que corresponguin. En funció del codi assignat, els correspondrà una taxa de drets de duana a aplicar.

D'acord amb l'article 56 del Reglament (UE) número 952/2013 del Parlament Europeu i del Consell, de 9 d'octubre de 2013, per qual s'estableix el codi

⁸²⁵ En aquest sentit s'expressa la DGT en resposta a la consulta núm. 469/1997, de 12 de març en la que el Ministeri d'Educació i Cultura adquireix a títol onerós a un empresari un obra d'art per tal de ser exposada en un museu. En aquest cas, no només l'importació tributa en IVA al no complir-se els requisits de l'article 54 esmentats sinó que el Ministeri mateix no podrà deduir-se la quota satisfeta per la importació ni exigir la seva devolució atès allò previst a l'article 20.U.14 de la Llei 37/1992, de 28 de desembre.

⁸²⁶ Publicat al DOUE núm. 290/2013 de 31 d'octubre de 2013.

duaner de la Unió⁸²⁷ els dret d'importació o d'exportació es basen en l'aranzel duaner comú. Aquest aranzel es basarà en la nomenclatura combinada a que fa referència el Reglament (CEE) núm. 2658/1987 vist anteriorment. Pel que fa als béns del Patrimoni Històric queden recollits en les partides 9701 a 9705 en funció de la seva tipologia. A l'Annex I d'aquesta disposició es recullen en els següents termes:

⁸²⁷ Publicat al DOUE núm. 269/2013, de 10 d'octubre de 2013.

Código NC	Designación de la mercancía	Tipo del derecho convencional (%)	Unidad suplementaria
1	2	3	4
9701	Pinturas y dibujos, hechos totalmente a mano (excepto los dibujos de la partida 4906 y artículos manufacturados decorados a mano); colajes y cuadros similares:		
9701 10 00	– Pinturas y dibujos	Exención	—
9701 90 00	– Los demás	Exención	—
9702 00 00	Grabados, estampas y litografías originales	Exención	—
9703 00 00	Obras originales de estatuaria o escultura, de cualquier materia	Exención	—
9704 00 00	Sellos (estampillas) de correo, timbres fiscales, marcas postales, sobres primer día, enteros postales, demás artículos franqueados y análogos, incluso obliterados (excepto los artículos de la partida 4907) . . .	Exención	—
9705 00 00	Colecciones y especímenes para colecciones de zoología, botánica, mineralogía o anatomía o que tengan interés histórico, arqueológico, paleontológico, etnográfico o numismático	Exención	—

9706 00 00	Antigüedades de más de cien años	Exención	—
------------	--	----------	---

Com es pot apreciar, les importacions dels béns del Patrimoni Històric estan subjectes però exemptes de pagar l'arancel per la importació. En aquest punt caldrà tenir present les regles per a interpretar la nomenclatura combinada publicades amb la Resolució 952/2013 esmentada i que interpreta en el seu Capítol 97 dedicat als objectes d'art o de col·lecció i antiguitats on es delimita quins objectes es poden incloure dins d'aquesta codificació⁸²⁸.

⁸²⁸ Les precisiones per a delimitar què es considera objecte d'art o de col·lecció o antiguitat a efectes d'aplicar l'arancel estan redactades en els termes següents:

“1. Este capítulo no comprende:

a) los sellos (estampillas) de correo, timbres fiscales, enteros postales, demás artículos franqueados y análogos, sin obliterar, de la partida 4907; b) los lienzos pintados para decorados de teatro, fondos de estudio o usos análogos (partida 5907), salvo que puedan clasificarse en la partida 9706; c) las perlas finas (naturales) o cultivadas y piedras preciosas o semipreciosas (partidas 7101 a 7103).

2. En la partida 9702, se consideran «grabados, estampas y litografías originales» las pruebas obtenidas directamente en negro o en color de una o varias planchas totalmente realizadas a mano por el artista, cualquiera que sea la técnica o la materia empleada, excepto por cualquier procedimiento mecánico o fotomecánico.

3. No se clasifican en la partida 9703 las esculturas que presenten carácter comercial (por ejemplo: reproducciones en serie, vaciados, obras de artesanía), aunque hayan sido concebidas o creadas por artistas.

4. A) Salvo lo dispuesto en las notas 1, 2 y 3, los artículos susceptibles de clasificarse en este capítulo y en otros de la nomenclatura se clasifican en este capítulo.

B) Los artículos susceptibles de clasificarse en la partida 9706 y en las partidas 9701 a 9705 se clasifican en las partidas 9701 a 9705.

5. Los marcos de pinturas, dibujos, colajes o cuadros similares, grabados, estampas o litografías se clasifican con ellos cuando sus características y valor están en relación con los de dichas obras. Los marcos cuyas características o valor no guarden relación con los artículos a los que se refiere esta nota, seguirán su propio régimen.

Nota complementaria

1. La partida 9705 incluye los automóviles de colección que tengan interés histórico o etnográfico:

a) en su estado original, sin cambios sustanciales en el chasis, la carrocería, la dirección, los frenos, el sistema de transmisión o suspensión y el motor. Están permitidas la reparación y la restauración, y es posible reemplazar las partes, accesorios y piezas rotas o inservibles siempre y cuando el automóvil se preserve y se mantenga correctamente desde el punto de vista histórico. Se excluyen los vehículos modernizados o modificados; b) con al menos treinta años de antigüedad, y c) de un modelo o tipo que ya no se fabrique. Se da por supuesto que los vehículos que cumplen estos tres criterios reúnen las cualidades necesarias para formar parte de una colección: ser relativamente raros, no ser utilizados habitualmente para su destino inicial, ser objeto de transacciones especiales al margen del comercio habitual de artículos de una utilidad similar y tener un valor elevado. Esta partida también incluye como automóviles de colección: — los automóviles, independientemente de su fecha de fabricación, de los que pueda probarse que han sido utilizados en el transcurso de un acontecimiento histórico, — los

automóviles de competición, de los que pueda demostrarse que han sido diseñados, contruidos y usados únicamente para la competición y con un importante palmarés deportivo conseguido en prestigiosas carreras nacionales o internacionales. Las partes y accesorios para vehículos se clasifican en esta partida siempre que se trate de piezas originales para vehículos de colección, con al menos treinta años de antigüedad y que ya no se fabriquen. Las réplicas y reproducciones se excluyen, a no ser que cumplan los tres criterios mencionados anteriormente”.

2.2. La fiscalitat de l'acreixement qualitatiu dels béns del Patrimoni

Històric.

En aquest apartat recollirem aquelles mesures fiscals tendents a afavorir l'estudi sobre els béns del Patrimoni Històric, la promoció de la seva publicitat i difusió així com aquelles altres mesures que contribueixin al gaudi per part de la societat i a la millora del seu coneixement⁸²⁹. En primer lloc, veurem quines previsions trobem als grans impostos, com l'IVA, l'IRPF o l'Impost sobre el Patrimoni per, a continuació, analitzar algunes taxes que incideixen també en les funcions de visita i exposició dels mateixos. Finalment veurem com, des de la llei de mecenatge s'introdueixen algunes mesures fiscals relacionades amb l'Impost sobre Societats condicionades als deures de visita i exposició dels béns del Patrimoni Històric.

⁸²⁹ Ja hem vist al Capítol III d'aquest treball com per acreixement qualitatiu entendrem en aquelles mesures que es centren en l'aprofundiment del coneixement i difusió del Patrimoni Històric, cosa que es pot fer tant promovent el seu estudi i investigació com amb la seva publicitat i difusió, la qual cosa lliga tant amb la política turística com amb la vessant econòmica de l'explotació del Patrimoni Històric, amb les seves avantatges i les seves amenaces que comporta. En darrer lloc, la incorporació del Patrimoni Històric a la vida quotidiana de la gent, establint una convivència entre aquest i la societat que potenciï els seus valors. El Preàmbul de la LPHE així ho recull al afirmar que: "*estos bienes deben estar adecuadamente puestos al servicio de la colectividad*" i quina millor manera de fer-hi que donar-los, en la mesura que sigui possible un ús que no posi en qüestió la seva preservació i faci compatible l'acreixement i la conservació. En cas contrari, es correria el risc de convertir el país en un immens museu. Nogensmays, aquest és un aspecte que no ha estat recollit en la LPHE. Aquest objectiu d'enriquiment s'ha de posar en connexió amb l'article 9.2 de la Constitució que recull la promoció de la participació en la vida cultural i social així com també l'article 44 que regula el dret a l'accés a la cultura, reconeixent, de forma implícita, el dret a participar en el gaudi dels béns culturals.

2.2.1. L'acreciment qualitatiu del Patrimoni Històric en l'IVA.

En primer lloc, si ens fixem en l'IVA comprovarem com a l'article 20 de la Llei 37/1992, de 28 de desembre, es preveu una exempció de les operacions de serveis efectuades per entitats de dret públic o establiments culturals privats de caràcter social relacionades amb funcions de divulgació del Patrimoni Històric.

La redacció és la següent:

“Exenciones en operaciones interiores

Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

(...) 14. Las prestaciones de servicios que a continuación se relacionan efectuadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social:

a) Las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación.

b) Las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares.

c) Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas.

d) La organización de exposiciones y manifestaciones similares”⁸³⁰

⁸³⁰ D'acord amb l'article 48.3 de la Llei de l'IVA “A los efectos de lo dispuesto en esta ley, se entenderá por exposiciones o manifestaciones similares las exposiciones, ferias, salones o acontecimientos análogos del comercio, la industria, la agricultura o la artesanía, las organizadas principalmente con fines filantrópicos, científicos, técnicos, de artesanía, artísticos, educativos, culturales, deportivos o religiosos o para el mejor desarrollo de las actividades sindicales, turísticas o de las relaciones entre los pueblos. Asimismo se comprenderán en este concepto las reuniones de representantes de organizaciones o grupos internacionales y las

En aquest sentit cal tenir en compte que, a efectes de l'IVA, el lloc que es considera realitzada la prestació de serveis està regulat per la regla de l'article 70 de la Llei 37/1992, de 28 de desembre, en el que s'estableix que:

Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

(...)

3º El acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias y exposiciones, y los servicios accesorios al mismo, siempre que su destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal y dichas manifestaciones tengan lugar efectivamente en el citado territorio.“

Adicionalment, un altre fet imposable gravat per l'IVA com són les importacions de béns, també es troben les exemptes finalitats educatives i culturals regulades que coadjuven a assolir l'objectiu d'afavorir l'estudi, la publicitat i difusió del Patrimoni Històric. Aquestes mesures estan regulades en els articles 53 i 54 de la Llei 37/1992, de 28 de desembre, on s'estableix l'exempció en l'IVA dels següents béns:

- Material audiovisual produïts per l'ONU, de caràcter educatiu, científic o cultural⁸³¹;

ceremonias de carácter oficial o conmemorativo.No tendrán esta consideración las que se organicen con carácter privado en almacenes o locales comerciales utilizados para la venta de mercancías.”

⁸³¹ L'article 53 de la Llei 37/1992, de 28 de desembre, recull un llistat del material audiovisual produït per les Nacions Unides o algun dels seus organismes especialitzats amb caràcter educatiu, científic o cultural i que queda exempt en la importació:

Código NC	Designación de la mercancía
3704 00	- Placas, películas, papel, cartón y textiles, fotográficos, impresionados pero sin revelar:
Ex 3704 0010	- Placas y películas. - Películas cinematográficas, positivas, de carácter educativo, científico o cultural.
ex 3705	- Placas y películas, fotográficas, impresionadas y reveladas, excepto las cinematográficas: - de carácter educativo, científico o cultural.
3706	Películas cinematográficas, impresionadas y reveladas, con registro de sonido o sin él o con registro de sonido solamente:
3706 10	- De anchura superior o igual a 35 mm: - Las demás:
ex 3706 10 99	- Las demás positivas: - Películas de actualidad (tengan o no sonido) que recojan sucesos que tengan carácter de actualidad en el momento de la importación e importadas para su reproducción en número de dos copias por tema como máximo. - Películas de archivo (que tengan o no sonido) destinadas a acompañar a películas de actualidad. - Películas recreativas especialmente adecuadas para los niños y los jóvenes. - Las demás de carácter educativo, científico o cultural.
3706 90	- Las demás: - Las demás: - Las demás positivas:
ex 3706 90 51 ex 3706 90 91 ex 3706 90 99	- Películas de actualidad (tengan o no sonido) que recojan sucesos que tengan carácter de actualidad en el momento de la importación e importadas para su reproducción en número de dos copias por tema como máximo. - Películas de archivo (que tengan o no sonido) destinadas a acompañar a películas de actualidad. - Películas recreativas especialmente adecuadas para los niños y los jóvenes. - Las demás de carácter educativo, científico o cultural.
4911	Los demás impresos, incluidas las estampas, grabados y fotografías: - Las demás:
4911 99 ex 4911 99 90	- Las demás: - Las demás: - Microtarjetas u otros soportes utilizados por los servicios de información y de documentación por ordenador, de carácter educativo, científico o cultural. - Murales destinados exclusivamente a la demostración y la enseñanza.
ex 8524	Discos, cintas y demás soportes para grabar sonido o para grabaciones análogas, grabados, incluso las matrices y moldes galvánicos para la fabricación de discos con exclusión de los productos del capítulo 37: - de carácter educativo, científico o cultural.

- Objectes de col·lecció o d'art de caràcter educatiu, científic o cultural, no destinats a la venda, importats per museus, galeries d'art o similars. L'exempció es condiona al fet que els objectes s'importin a títol gratuït o, si ho són a títol onerós, que s'entreguen per persones que no actuïn com a empresari o professional.

Amb excepció dels materials produïts per l'ONU, totes les altres exempcions compreses en aquesta lletra necessiten l'autorització prèvia de la delegació o administració de l'AEAT on radiqui el domicili de l'importador, que s'entendrà revocada quan es modifiquin les circumstàncies que la van motivar⁸³².

Però a més, a l'article 51 de la Llei 37/1992, de 28 de desembre, es contemplan algunes exempcions a la importació de documentació relacionades amb el turisme. Entre aquestes, trobem algunes exempcions que beneficien la missió de difusió del Patrimoni Històric i la millora del seu coneixement. Entre aquest material trobem la següent documentació:

ex 9023 00	Instrumentos, aparatos y modelos, proyectados para demostraciones (por ejemplo, en la enseñanza o exposiciones), que no sean susceptibles de otros usos: - Modelos, maquetas y murales de carácter educativo, científico o cultural, destinados exclusivamente a la demostración y la enseñanza. - Maquetas o modelos visuales reducidos de conceptos abstractos tales como las estructuras moleculares o fórmulas matemáticas.
Varios	Hologramas para proyección por láser. - Juegos multimedia. - Material de enseñanza programada, incluido material en forma de equipo, acompañado del material impreso correspondiente.

⁸³² En aquest sentit, l'article 17 del RD 1624/1992, de 29 de desembre, pel qual s'aprova el Reglament de l'IVA, disposa que: "Las autorizaciones administrativas que condicionan las exenciones de las importaciones de bienes a que se refieren los arts. 40, 41, 42, 44, 45, 46, 49, 54 y 58 ley del Impuesto, se solicitarán de la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuya circunscripción territorial esté situado el domicilio fiscal del importador y surtirán efectos respecto de las importaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha del correspondiente acuerdo o, en su caso, de la fecha que se indique en el mismo. La autorización se entenderá revocada en el momento en que se modifiquen las circunstancias que motivaron su concesión o cuando se produzca un cambio en la normativa que varíe las condiciones que motivaron su otorgamiento."

1º) Los destinados a ser distribuidos gratuitamente con fines de propaganda sobre viajes a lugares situados fuera de la Comunidad, principalmente para asistir a reuniones o manifestaciones que presenten carácter cultural, turístico, deportivo, religioso o profesional, siempre que no contengan más de un 25 por 100 de publicidad comercial privada y que sea evidente su finalidad de propaganda de carácter general.

2)º Las listas o anuarios de hoteles extranjeros, así como las guías de servicios de transporte, explotados fuera de la Comunidad y que hayan sido publicados por organismos oficiales de turismo o bajo su patrocinio, siempre que se destinen a su distribución gratuita, y no contengan más de un 25 por 100 de publicidad comercial privada.

3º) El material técnico enviado a los representantes acreditados o corresponsales designados por organismos oficiales nacionales de turismo, que no se destine a su distribución, como anuarios, listas de abonados de teléfono o de telex, lista de hoteles, catálogos de ferias, muestras de productos de artesanía sin valor comercial estimable, documentación sobre museos, universidades, estaciones termales y otras instituciones análogas.

Hem vist com la Llei de l'IVA recull diverses mesures fiscals que contribueixen a l'acreixement qualitatiu del Patrimoni Històric. Entre aquestes cal destacar les operacions fetes per entitats de dret públic o establiments culturals privats per a la divulgació del Patrimoni Històric, les quals estan exemptes. Quan a les importacions també trobem algunes exempcions fetes amb finalitat de impulsar la difusió del Patrimoni Històric, ja sigui a l'àmbit educatiu com al turístic.

2.2.2 L'acreciement qualitatiu del Patrimoni Històric i l'IRPF.

Per altra banda, a l'IRPF trobem mesures fiscals en favor de l'acreciement qualitatiu del Patrimoni Històric a l'article 14.2.j de la Llei 35/2006, de 28 de novembre, on es condiona la possibilitat de la imputació temporal de els despeses en els béns de Patrimoni Històric en el període de quatre anys, al compliment del deure de visita per part dels mateixos:

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

Aquesta mesura fiscal comporta l'incentiu de l'acreciement qualitatiu del Patrimoni Històric al condicionar aquest benefici fiscal al compliment del deure de visita, per la qual cosa es compleix l'objectiu de millora del gaudi del mateix. Addicionalment, i tal com ja hem vist per als casos de conservació i acreiement del Patrimoni Històric, l'article 68.5.b de la Llei 35/2006, de 28 de novembre, es recull un benefici fiscal per a les despeses efectuades per la difusió i exposició dels béns del Patrimoni Històric en aquests termes:

“5. Deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial.

Los contribuyentes tendrán derecho a una deducción en la cuota del 15 por ciento del importe de las inversiones o gastos que realicen para:

b) La (...) difusión y exposición de los bienes de su propiedad que estén declarados de interés cultural conforme a la normativa del patrimonio histórico del Estado y de las comunidades autónomas, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

Novament es condiona el benefici fiscal en despeses de difusió i exposició al compliment del deure de visita, la qual cosa sembla d'una lògica incontestable atès que si s'efectuen despeses en difusió i exposició serà, precisament, per a facilitar el gaudi per part dels ciutadans.

2.2.3 L'acreixement qualitatiu del Patrimoni Històric en l'Impost sobre el Patrimoni.

Tot i que en l'apartat següent dedicat a la fiscalitat del deure de transmissió a les generacions futures ja tindrem ocasió d'aprofundir en la fiscalitat de la tinença dels béns del Patrimoni Històric i, especialment, del seu tractament en l'Impost sobre el Patrimoni, en aquest punt volem destacar una mesura fiscal afavoridora de l'acreixement qualitatiu del mateix recollida en l'article 4.tres.a) de la Llei 19/1991, de 6 de juny, de l'Impost sobre el Patrimoni. Es tracta de l'exempció de l'impost sobre aquells objectes d'art i antiguitats recollits en

l'article 19 de la Llei quan haguessin estat cedits pels seus propietaris en depòsit permanent per un període no inferior a tres anys a Museus o Institucions Culturals sense afany de lucre per a la seva exhibició pública, mentre es trobin dipositats.

Per objectes d'art, la llei de l'Impost sobre el Patrimoni entén els:

“a) Objetos de arte: Las pinturas, esculturas, dibujos, grabados, litografías u otros análogos, siempre que, en todos los casos, se trate de obras originales.”⁸³³

Al mateix temps per antiguitats cal entendre a l'efecte d'aquest impost:

“b) Antigüedades: Los bienes muebles, útiles u ornamentales, excluidos los objetos de arte, que tengan más de cien años de antigüedad y cuyas características originales fundamentales no hubieran sido alteradas por modificaciones o reparaciones efectuadas durante los cien últimos años.”

Es tracta d'una mesura orientada a la dinamització del Patrimoni Històric per tal de facilitar que el mateix pugui ser gaudit per la col·lectivitat al exepcionar-lo, en aquest cas, de la tributació de l'Impost sobre el Patrimoni.

⁸³³ La DGT no permet una aplicació extensiva dels objectes que cal entendre inclosos en les categories “obres d'art” o “antiguitats”. En aquests termes es manifesta la resposta a la consulta de la DGT, Consulta nnúm. 1136/1997 de 5 juny 1997, en la que el consultant desitja saber si la titularitat de col·leccions filatèliques està exempta de l'Impost sobre el Patrimoni. La DGT entén que d'acord amb la normativa aplicable les col·leccions filatèliques han de ser declarades pel seu valor de mercat en la declaració per l'impost sobre el patrimoni.

2.2.4 Les taxes i l'acreciment qualitatiu del Patrimoni Històric.

Però, com dèiem, no únicament és en els impostos on trobem mesures fiscals que incideixen en l'acreciment del Patrimoni Històric. Hi ha taxes que de forma directa o indirecta també influeixen en aquesta funció d'acreciment. Així, en la Llei 25/1998, de 13 de juliol, de modificació del Règim Legal de les Taxes Estatals i Locals i de Reordenació de les Prestacions Patrimonials de Caràcter Públic⁸³⁴, es crea ens els articles 52 a 55 una Taxa per utilització d'espais en museus i altres institucions culturals del Ministeri d'Educació i Cultura.

Cal recordar que d'acord amb l'article 60 de la LPHE els immobles destinats a arxius, biblioteques i museus de titularitat estatal estan sotmesos a la LPHE i, per tant, tenen la condició de Bé d'Interès Cultural⁸³⁵. En conseqüència, aquestes taxes, en molts casos, recauen sobre la utilització d'aquest tipus de béns.

El fet imposable d'aquesta taxa és la utilització d'espais dels museus o altres institucions culturals gestionats pel Ministeri d'Educació i Cultura o pels seus organismes autònoms i es merita en el moment en què l'òrgan gestor notifiqui l'acceptació de la utilització dels espais sol·licitats pel subjecte passiu. L'import d'aquesta s'ha de satisfer per part dels subjectes passius (que són les persones físiques o jurídiques que sol·licitin les activitats constitutives del fet

⁸³⁴ Publicada al BOE 167/1998, de 14 de juliol de 1998.

⁸³⁵ En aquest sentit és il·lustrativa la TSJ de Madrid Sala de lo Contencios-Administratiu, de 20 de maig de 2010, en la que *"acuerda la incoación del correspondiente procedimiento administrativo solicitado sobre posible declaración de bienes de interés cultural, con la categoría de monumento o sitio histórico, la sede del archivo general de la guerra civil española ubicada en un colegio, basándose en el cumplimiento de los requisitos de la tramitación para que un inmueble sea declarado de interés cultural, pues tanto existen unos bienes"*.

imposable) abans de la subscripció del conveni regulador corresponent de la utilització esmentada.

D'acord amb l'article 55 de la Llei 25/1998, de 13 de juliol, es consideren elements i criteris de quantificació de l'import exigible:

- a) La rellevància cultural i connexió de l'acte o l'activitat amb les finalitats pròpies de la institució.
- b) La incidència a la difusió pública dels valors culturals de la institució.
- c) El predomini de les finalitats culturals o comercials de l'acte o activitat i
- d) La durada, en hores per dia, de la utilització dels espais.

De manera que, per Ordre del Ministeri de la Presidència, de 18 de gener de 2000⁸³⁶ es van establir, en aplicació de l'article 52 de la Llei 25/1998, de 13 de juliol, les següents modalitats de tarifes per als diferents usos dels espais culturals:

“Tarifa primera: Utilización de espacios en zonas de exposiciones temporales, zonas de recepción y espacios cubiertos no expositivos.

Tarifa segunda: Utilización de espacios en zonas abiertas y elementos exteriores.

Tarifa tercera: Utilización de salón de actos.

Tarifa cuarta: Utilización de salas de protocolo.

Tarifa quinta: Visitas privadas con la institución cerrada al público.

Tarifa sexta: Utilización de equipos de filmación.

Tarifa séptima: Utilización de salas de conciertos del Auditorio Nacional.

Tarifa octava: Utilización de salas de Teatro.

Tarifa novena: Utilización salas de ensayo.

⁸³⁶ BOE núm. 22 de 26 de gener de 2000.

*Tarifa décima: Utilización de la sala del Teatro de la Zarzuela de Madrid*⁸³⁷.

*Tarifa undécima: Utilización de los espacios de la ampliación del Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía*⁸³⁸.

Aquestes tarifes comporten els imports següents (que cal entendre convertits a euros en virtut de la Llei 46/1998, de 17 de desembre sobre la Introducció de l'Euro):

Las cuantías de la tasa, sin perjuicio de la aplicación de los factores de ponderación a que se refiere el punto cuarto de esta Orden ministerial, serán las siguientes:

⁸³⁷ D'acord amb l'Orden PRE/785/2010, de 17 de marzo, por la que se modifica la Orden de 18 de enero de 2000, por la que se establecen las tarifas de los servicios o actividades sujetos a la tasa por utilización de espacios en museos y otras instituciones culturales del Ministerio de Educación y Cultura (BOE 76/2010, de 29 de març de 2010), aquesta tarifa s'aplica en els següents termes:

"1. Utilización de la sala para espectáculos o eventos:

1.a) Por cada día de utilización, hasta 7 días: 7.000,00 euros.

1.b) Por cada día adicional: 3.500,00 euros.

1.c) Domingos y festivos: 8.000,00 euros.

Las tarifas anteriores tendrán un recargo del 25 por 100 cuando los conciertos requieran un montaje electroacústico especial o sean retransmitidos y/o grabados en vídeo o televisión y del 10 por 100 cuando sean grabados o retransmitidos en audio.

2. Utilización de la sala para ensayos previos a los espectáculos o eventos:

2.1 El organizador podrá realizar un ensayo o prueba acústica para cada espectáculo o evento, que no podrá exceder de dos horas treinta minutos.

2.2 Los ensayos extraordinarios tendrán las siguientes tarifas:

2.2.1 Hasta dos horas o fracción: 600,00 euros.

2.2.2 Cada hora o fracción adicional: 300,00 euros."

⁸³⁸ D'acord amb l'Orden PRE/3250/2010, de 12 de noviembre, por la que se modifica la Orden de 18 de enero de 2000 por la que se establecen las tarifas de los servicios o actividades sujetos a la tasa por utilización de espacios en museos y otras instituciones culturales del Ministerio de Educación y Cultura (BOE 307/2010, de 18 de desembre de 2010), aquesta tarifa s'aplica en els termes següents:

Auditorio 200: 1.234 euros/hora.

Auditorio 400: 2.622 euros/hora.

Vestíbulo: (5,39 euros/hora m²) × (número metros cuadrados) × (número de horas de utilización).

Terrazas: (3,63 euros/hora m²) × (número metros cuadrados) × (número de horas de utilización).

Patio: (3,57 euros/hora m²) × (número metros cuadrados) × (número de horas de utilización).

Sala de Protocolo (zona pequeña): 1.147 euros/hora.

Sala de Protocolo (zona grande): 3.857 euros /hora.

Tarifa primera: Utilización de espacios en zonas de exposiciones temporales, zonas de recepción y espacios cubiertos no expositivos:

Grupo I:

(900 ptas./hora m²)x(núm. metros cuadrados)x(núm. de horas de utilización).

Grupo II:

(630 ptas./hora m²)x(núm. metros cuadrados)x(núm. de horas de utilización).

Grupo III:

(360 ptas./hora m²) x (núm. metros cuadrados) x (núm. de horas de utilización).

Tarifa segunda: Utilización de espacios en zonas abiertas y elementos exteriores:

Grupo I:

(630 ptas./hora m²) x (núm. metros cuadrados) x (núm. de horas de utilización).

Grupo II:

(440 ptas./hora m²) x (núm. metros cuadrados) x (núm. de horas de utilización).

Grupo III:

(250 ptas./hora m²) x (núm. metros cuadrados) x (núm. de horas de utilización).

Tarifa tercera: Utilización de salón de actos:

Grupo I:

Hasta dos horas de utilización, 250.000 pesetas. Por cada hora adicional o fracción, 50.000 pesetas.

Grupo II:

Hasta dos horas de utilización, 175.000 pesetas. Por cada hora adicional o fracción, 35.000 pesetas.

Grupo III:

Hasta dos horas de utilización, 100.000 pesetas. Por cada hora adicional o fracción, 20.000 pesetas.

Tarifa cuarta: Utilización de salas de protocolo:

Grupo I:

Por celebración de actos de hasta cinco horas de utilización, 400.000 pesetas. Por cada hora adicional o fracción, 60.000 pesetas.

Grupo II:

Por celebración de actos de hasta cinco horas de utilización, 280.000 pesetas. Por cada hora adicional o fracción, 40.000 pesetas.

Grupo III:

Por celebración de actos de hasta cinco horas de utilización, 160.000 pesetas. Por cada hora adicional o fracción, 24.000 pesetas.

Tarifa quinta: Visitas privadas con la institución cerrada al público:

Grupo I:

Hasta 10 personas, 200.000 pesetas. Por cada grupo adicional de hasta cinco personas, 25.000 pesetas.

Grupo II:

Hasta 10 personas, 140.000 pesetas. Por cada grupo adicional de hasta cinco personas, 18.000 pesetas.

Grupo III:

Hasta 10 personas, 80.000 pesetas. Por cada grupo adicional de hasta cinco personas, 10.000 pesetas.

Tarifa sexta: Utilización de equipos de filmación:

Grupo I:

100.000 pesetas por cada hora de filmación o fracción.

Grupo II:

70.000 pesetas por cada hora de filmación o fracción.

Grupo III:

40.000 pesetas por cada hora de filmación o fracción.

Esta tarifa se computará adicionalmente en su caso a cualquiera de las anteriores y no se aplicará en el caso de filmaciones o reportajes realizados por los medios de comunicación social con la finalidad exclusiva de ofrecer una información general al público.

Tarifa séptima: Utilización de salas de conciertos del Auditorio Nacional:

1. Alquiler de salas para conciertos. Tarifas por concierto:

1.a Utilización sala Sinfónica: 1.658.800 pesetas.

1.b Utilización sala Sinfónica para ciclos de conciertos (se considera como ciclo una programación de diez o más conciertos): 1.183.200 pesetas.

1.c Utilización sala de Cámara. 829.400 pesetas.

1.d Utilización sala de Cámara por ciclos de conciertos (se considera como ciclo una programación de diez o más conciertos): 591.600 pesetas.

Estas cantidades se duplicarán cuando los conciertos se celebren en domingo tarde/noche, o en lunes.

Asimismo, las tarifas anteriores tendrán un recargo del 25 por 100 cuando los conciertos requieran un montaje electroacústico especial o sean retransmitidos y/o grabados en vídeo o televisión y del 10 por 100 cuando sean grabados o retransmitidos en audio.

2. Utilización de salas para ensayos extraordinarios:

El organizador podrá realizar un ensayo o prueba acústica para cada concierto. La duración del mismo dependerá de las disponibilidades del Auditorio, pero no podrá exceder, en ningún caso, de dos horas y media.

Los ensayos extraordinarios tendrán las siguientes tarifas :

	Sala Sinfónica	Sala de Cámara	Sala Coro y otras
<i>2.a Tarifa general:</i>			
<i>Mínimo de dos horas o fracción</i>	121.800	82.360	82.360
<i>Cada hora o fracción adicional</i>	59.160	41.760	41.760
<i>2.b Ensayos particulares de los profesores de la ONE y miembros del Coro Nacional:</i>			
<i>Mínimo de dos horas o fracción</i>	121.800	82.360	25.500
<i>Cada hora o fracción adicional</i>	59.160	41.760	10.200
<i>2.c Ensayos extraordinarios de la Orquesta y Coro de la Comunidad de Madrid:</i>			
<i>Mínimo de dos horas o fracción</i>	96.540	65.280	39.355
<i>Cada hora o fracción adicional</i>	30.978	21.867	18.790

Cuando los ensayos extraordinarios de la Orquesta y Coro de la Comunidad de Madrid se celebren en días de descanso de los auxiliares de orquestas, domingo tarde o lunes, se aplicará la tarifa general.

Tarifa octava: Utilización de salas de Teatro:

Grupo I:

Por cada día de utilización , hasta siete días, 70.000 pesetas. Por cada día adicional, 40.000 pesetas.

Grupo II:

Por cada día de utilización , hasta siete días, 50.000 pesetas. Por cada día adicional, 30.000 pesetas.

Grupo III:

Por cada día de utilización , hasta siete días, 30.000 pesetas. Por cada día adicional, 20.000 pesetas.

Tarifa novena: Utilización salas de ensayo:

Utilización de las salas de ensayo del Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música, por día: 25.000 pesetas.⁸³⁹

⁸³⁹ A aquests efectes s'enten per Grupo I: Museo Nacional del Prado; Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía; Museo Arqueológico Nacional; Museo Nacional de Antropología; Biblioteca Nacional; Auditorio Nacional; Teatro de la Zarzuela. Per Grupo II: Museo Nacional de Escultura; Museo de América; Museo Nacional de Cerámica y Artes Suntuarias «González Martí»; Museo Nacional de Arte Romano; Museo y Centro Nacional de Investigación de Altamira; Museo Nacional de Arqueología Marítima y Centro Nacional de Investigaciones Arqueológicas Submarinas; Museo Nacional de Reproducciones Artísticas; Museo Nacional de Artes Decorativas; Museo del Teatro; Museo Cerralbo; Museo Sorolla; Museo Romántico; Casa y Museo de El Greco; Casa Museo de Cervantes; Museo Sefardí; Museo Nacional de la Ciencia y la Tecnología; Archivo Histórico Nacional; Archivo General de la Administración del Estado; Archivo General de la Guerra Civil Española; Archivo de la Corona de Aragón; Archivo General de Simancas; Archivo General de Indias; Archivo de la Real Chancillería de Valladolid; Archivo Histórico Nacional «Sección Nobleza»; Filmoteca Española; Teatro de la Comedia; Teatro María Guerrero. I per Grupo III: «Los restantes Museos, Archivos, Bibliotecas y otros equipamientos culturales dependientes de la Secretaría de Estado de Cultura y de sus organismos autónomos.»

La regulació d'aquesta taxa està completada per la Resolució de 15 de desembre de 2009, de la Subsecretaria, per la que s'estableix el procediment per a la liquidació i el pagament per via telemàtica de la Taxa amb codi 037: taxa per utilització d'espais en museus i altres institucions culturals del Ministeri de Cultura⁸⁴⁰.

Una altra taxa relacionada amb l'accés als Museus la trobem en la Llei 46/2003, de 25 de novembre, reguladora del *Museo Nacional del Prado*⁸⁴¹. A l'article 18 d'aquesta Llei s'estableix que:

1. Los ingresos procedentes de las prestaciones que los visitantes de los inmuebles que integran el patrimonio del Museo Nacional del Prado deban satisfacer por el acceso a la colección permanente exhibida en ellos, tienen la naturaleza de precios públicos, al amparo de lo dispuesto en la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos. El establecimiento o modificación de su cuantía se hará por el Museo Nacional del Prado, previa autorización del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte.

2. Los ingresos procedentes de la cesión de espacios de los inmuebles, propios o adscritos, que estén calificados como demaniales, tienen la naturaleza de tasas, al amparo de lo dispuesto en la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos. El establecimiento o modificación de su cuantía se hará a través de orden ministerial específica, a iniciativa del Museo Nacional del Prado.

3. La administración y cobro de los precios y de las tasas se realizará por el Museo Nacional del Prado, ingresándolos en su patrimonio.

⁸⁴⁰ Publicada al BOE núm. 305 de 19 de desembre de 2009.

⁸⁴¹ Publicada al BOE 283/2003, de 26 de novembre de 2003.

4. Serán ingresos de derecho privado los demás que perciba el Museo Nacional del Prado por la prestación de servicios o la realización de actividades que, de acuerdo con la ley , no tengan la naturaleza de tasas o precios públicos.

De manera que ens trobem, d'una banda, davant d'uns preus públics resultants del pagament de l'entrada per part dels visitants i, d'altra banda, d'unes taxes per la utilització d'espais museístics.

En aquest cas, convé recordar que d'acord amb l'article 60.1 de la LPHE els museus tenen la condició de Bé d'Interès Cultural.

En un altre ordre legislatiu però dins de les taxes regulades per l'Administració de l'Estat, i pel que fa a als béns immobles, hem de tenir en compte que el Decret Legislatiu 1/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós del Cadastre Immobiliari⁸⁴², regula el registre (dependent del Ministeri d'Hisenda) de tots els immobles, ja sigui urbans o rurals, amb la seva descripció. L'expedició de documents relacionats amb el cadastre està subjecte a unes taxes estatals que estan regulades als articles 61 a 68 de l'esmentada Llei, la qual no contempla cap bonificació fiscal ni cap tractament diferenciat pel que fa als béns immobles integrants del Patrimoni Històric. En aquest sentit, i als efectes del seu estudi i millor coneixement, únicament cal fer referència a l'excepció contemplada a l'article 53.1a. del Decret Legislatiu 1/2004 de 5 de març, sobre l'accés a la informació protegida del cadastre el qual permet el seu accés *“para la ejecución de proyectos de investigación de carácter histórico, científico o cultural auspiciados por universidades o centros de investigación, siempre que se califiquen como relevantes por el Ministerio de Hacienda”*, la

⁸⁴² Publicada al BOE 58/2004, de 8 de marzo de 2004.

qual cosa pot contribuir a l'estudi del Patrimoni Històric per part dels investigadors facilitant, de forma indirecta, el compliment de l'objectiu d'acreixement qualitatiu del mateix. Es troba a faltar, però, que en bona lògica, la informació expedida en aquest marc d'investigació científica del Patrimoni tingués la seva correlació en l'exempció de la taxa corresponent cosa que, desgraciadament, no preveu de forma expressa la norma cadastral.

Però no únicament l'Estat crea taxes que incideixen sobre el Patrimoni Històric. També l'Administració local està facultada per crear-les. Així ho reconeix el Reial Decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de les Hisendes Locals⁸⁴³. En el seu article 20.1 reconeix la capacitat de les entitats locals per a establir taxes per la utilització privativa o l'aprofitament especial del domini públic així com per la prestació de serveis públics o realització d'activitats administratives que afectin els subjectes passius. Dins d'aquest marge competitiu les entitats locals estan habilitades per l'article 20.4.w) a establir taxes per la "*visita a museus, exposicions, biblioteques, monuments històrics o artístics, parcs zoològics o altres centres o llocs anàlegs*".

En definitiva, les taxes, en la mesura que són ingressos tributaris, també afecten a la fiscalitat del Patrimoni Històric. Cal dir, però, que la gran extensió i proliferació d'aquesta figura impositiva per part de totes les administracions territorials fa que sigui una tasca molt complicada, per no dir titànica, relacionar totes les taxes que de forma col·lateral puguin incidir en l'acreixement qualitatiu del Patrimoni Històric. Serveixin les exposades anteriorment com a una mostra no exhaustiva d'aquest fet.

⁸⁴³ Publicada al BOE núm 59 de 9 de març de 2004.

2.2.5 La Llei de mecenatge i els incentius fiscals a l'acreciment qualitatiu del Patrimoni Històric.

Per a finalitzar l'apartat dedicat a les mesures fiscals per afavorir l'acreciment qualitatiu del Patrimoni Històric veurem alguns aspectes de la Llei de mecenatge que coadjuven a assolir aquesta finalitat.

En la Llei 49/2002, de 23 de desembre, es regula l'exempció en l'Impost sobre Societats de les explotacions econòmiques quan aquestes provenguin de museus, biblioteques, arxius i centres de documentació sempre que es compleixi el deure de visita i exposició pública dels béns del Patrimoni Històric. Es tracta d'una mesura fiscal que de forma explícita fomenta l'acreciment qualitatiu del Patrimoni Històric al condicionar el benefici fiscal al compliment de la seva funció social. Així l'article 7 disposa que:

“Están exentas del Impuesto sobre Sociedades las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos que procedan de las siguientes explotaciones económicas, siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica:

4º Las explotaciones económicas de los bienes declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como de museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.”

Per altra banda, tal i com es regula en l'article 19 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, els contribuents per IRPF es podran aplicar una reducció de la quota íntegra estatal equivalent al 25 per cent de la base de la deducció. Cal tenir present que aquesta deducció computarà per al càlcul del límit previst a l'article 69.1 de la LIRPF. Aquest límit consisteix en el 10 per cent de la suma de les bases liquidables general i de l'estalvi, tal com regula l'article 69.1 de la LIRPF. L'article 22 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre habilita a què mitjançant la Llei de Pressupostos Generals de l'Estat es pugui elevar aquest límit en cinc punts, fins el 15 per cent en relació a les activitats prioritàries de mecenatge. A tall d'exemple, i per a l'exercici 2013, i pel que fa mesures que ajuden a difondre el Patrimoni Històric destacarem les activitats i béns que s'incloguin, previ acord entre el Ministeri d'Educació, Cultura i Esports i el Ministeri d'Indústria, Energia i Turisme, en el programa de digitalització, conservació, catalogació, difusió i explotació dels elements del Patrimoni Històric Espanyol. Addicionalment s'inclou la conservació, restauració o rehabilitació dels béns del Patrimoni Històric Espanyol que es relacionen en l'Annex VIII de la Llei 17/2012, de 27 de desembre, de Pressupostos Generals de l'Estat per a l'any 2013.

Finalment, i en relació també a la Llei 49/2002, de 23 de desembre s'estableixen unes exempcions subjectives a determinades entitats que cal entendre que estan orientades, ni que sigui de forma indirecta, a la millora de l'acreixement qualitatiu dels béns del Patrimoni Històric de les que són titulars. Aquestes organitzacions estan recollides a les disposicions addicionals de la Llei 49/2002, de 23 de desembre i són "*la Cruz Roja Española, la Organización Nacional de Ciegos Españoles, la Obra Pía de los Santos Lugares, el*

Consortio de la Casa de América, las fundaciones de entidades religiosas, la Iglesia Católica y las demás iglesias, confesiones o comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español, y el Instituto de España y a las Reales Academias integradas en el mismo, así como a las instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.”

3. La fiscalitat del deure de transmissió del Patrimoni Històric a les generacions futures.

La realització d'aquesta tercera finalitat és conseqüència lògica de l'assoliment de les altres dues anteriors. Si no som capaços de garantir la protecció del Patrimoni Històric, difícilment el podrem transmetre a les generacions futures. I, al mateix temps, si no som capaços de fer créixer aquest Patrimoni Històric no li estarem donant el valor afegit per revaloritzar-lo com es mereix per a ser gaudit per les següents generacions. Tal com diu ÁLVAREZ ÁLVAREZ "*cada generación es simplemente depositaria y usufructuaria de ese Patrimonio*"⁸⁴⁴.

Veurem com, amb la intenció de sumar la complicitat de la iniciativa privada, els beneficis fiscals s'han d'encaminar a garantir les següents actuacions:

- incrementar la revalorització dels béns del Patrimoni Històric de manera que no suposi una càrrega per al particular la tinença dels béns del Patrimoni Històric més enllà de la raonable;
- l'atorgament d'avantatges fiscals favorables en la successió generacional del Patrimoni Històric a qui destini els seus esforços a la consecució dels objectius públics;
- i, finalment, veurem com estimular fiscalment el reconeixement públic a qui faci actuacions en favor del Patrimoni Històric que contribueixin a projectar-lo cap el futur.

⁸⁴⁴ ÁLVAREZ ÁLVAREZ, op. cit. p. 89,

3.1. La tributació de la tinença de béns del Patrimoni Històric.

La tinença dels béns històrics comporta també obligacions per part dels titulars o posseïdors dels mateixos. En els apartats anteriors ja hem analitzat els estímuls fiscals conduents a la conservació i acreixement del Patrimoni Històric. Però més enllà d'aquestes actuacions, la simple tinença dels mateixos comporta una càrrega addicional per als seus propietaris o posseïdors. Tal com hem exposat en punts anteriors, la norma fiscal no atorga les mateixes avantatges als titulars que als posseïdors, la qual cosa creiem que representa una disfunció en l'aplicació de la norma que dificulta l'assoliment dels objectius públics.

Els dos impostos que, per excel·lència graven la tinença de béns són l'Impost sobre el Patrimoni i l'Impost sobre Béns Immobles, aquest últim pel que fa exclusivament als béns immobles. Nogensmenys, la simple tinença de béns també té efectes en els impostos sobre la renda i altres tributs locals.

Sabem que, un cop s'ha adquirit un bé del Patrimoni Històric, ja sigui en forma lucrativa (mortis causa o inter vius) o onerosa (bé sigui per l'exercici d'una activitat econòmica o a títol personal), i un cop satisfets els impostos corresponents a la transmissió del bé, la simple tinença d'un bé pot comportar la realització d'un fet imposable que una norma vinculi amb el deure de contribuir per part del seu titular. Tradicionalment la tinença de béns s'ha associat a una manifestació de riquesa i, per tant, ha originat que sobre la propietat s'estableixin diferents figures tributàries. Aquest fet és especialment evident quan ens estem referint als béns immobles. La tinença d'un immoble no només pot provocar que s'hagi de tributar pel mateix en impostos com el de

Patrimoni o sobre Béns Immobles sinó que també és susceptible de generar tant rendiments reals com rendiments potencials que són gravats per l'IRPF.

A continuació els analitzarem cadascuna de les figures tributàries i veurem de forma separada com tributa la tinença del Patrimoni Històric sota la perspectiva de cadascun d'ells.

3.1.1 Els beneficis fiscals al Patrimoni Històric en l'Impost sobre el Patrimoni.

L'objecte de l'Impost sobre el Patrimoni és gravar el patrimoni net de les persones físiques, es a dir: el conjunt de béns i drets de contingut econòmic dels que sigui titular, amb deducció de les càrregues i gravàmens que disminueixin el seu valor. Per tant, en principi tots els béns, siguin de la naturalesa que siguin, queden gravats per aquest impost. Nogensmenys, l'article 4 de la Llei 19/1991, de 6 de juny⁸⁴⁵ recull una sèrie de béns i drets que queden exempts de l'impost. Els béns del Patrimoni Històric que s'inclouen com a exempts d'aquest impost són els següents:

- Els béns integrants del Patrimoni Històric Espanyol, sempre que aquests es trobin inscrits en el Registre General de Béns d'Interès Cultural o bé en l'Inventari General de Béns Mobles, en els termes que preveu la Llei 16/1985, de 25 de juny.

⁸⁴⁵ Publicada al BOE 136/1991, de 7 de juny de 1991. El Reial Decret-Llei 13/2011, de 16 de setembre, pel qual es restableix l'Impost sobre el Patrimoni, amb caracter temporal (BOE 224/2011, de 17 de setembre de 2011) ha vingut a rehabilitar temporalment aquest impost que havia estat suspès "de facto" per la Llei 4/2008 de 23 de desembre de 2008, per la qual se suprimeix el gravamen de l'Impost sobre el Patrimoni, es generalitza el sistema de devolució mensual en l'Impost sobre el Valor Afegit, i s'introdueixen altres modificacions en la normativa tributària (BOE 310/2008, de 25 de desembre de 2008)

- Els béns recollits en la Disposició Addicional Segona de la Llei 16/1985, de 25 de juny. Es tracta dels béns qualificats com a tals pel Ministeri de Cultura i inscrits com a tals al registre corresponent. Dintre aquests béns s'inclouen els castells espanyols⁸⁴⁶; els escuts, emblemes, pedres heràldiques, rotlles de justícia, creus de terme i peces similars d'interès històrico-artístic⁸⁴⁷; així com els “*horreos i cabazos*” existents a Astúries i Galícia⁸⁴⁸.
- Els béns integrants del Patrimoni Històric de les Comunitats Autònomes, que hagin estat qualificats i inscrits d'acord amb les seves normes reguladores⁸⁴⁹.
- Els objectes d'art i antiguitats⁸⁵⁰ el valor dels quals sigui inferior a les quantitats previstes a l'article 26.4 de la Llei 16/1985, de 25 de juny i que són les següents⁸⁵¹:

⁸⁴⁶ Publicat al Decret de 22 d'abril de 1949 sobre *protección de los castillos españoles* (BOE 125/1949, de 5 de maig de 1949).

⁸⁴⁷ Publicat al Decret 571/1963, de 14 de març, sobre “*protección de los escudos, emblemas, piedras heráldicas, rollos de justicia, cruces de término y piezas similares de interés histórico-artístico*” (BOE 77/1963, de 30 de març de 1963).

⁸⁴⁸ Publicat al Decret 449/1973, de 22 de febrer, “*por el que se colocan bajo la protección del Estado los "horreos" o "cabazos" antiguos existentes en Asturias y Galicia*” (BOE 62/1973, de 13 de març de 1973).

⁸⁴⁹ En aquest punt ens remetem a l'apartat 3.3.2 del Capítol II d'aquest treball on hem presentat un exhaustiu estudi sobre la definició del Patrimoni Històric a la llum de la normativa pròpia de les Comunitats Autònomes.

⁸⁵⁰ El concepte d'obra d'art i d'antiguitat a efectes de l'Impost sobre el Patrimoni el trobem definit a l'article 19 de la Llei 19/1991, de 6 de juny ens el termes següents: “*a) Objetos de arte: Las pinturas, esculturas, dibujos, grabados, litografías u otros análogos, siempre que, en todos los casos, se trate de obras originales. b) Antigüedades: Los bienes muebles, útiles u ornamentales, excluidos los objetos de arte, que tengan más de cien años de antigüedad y cuyas características originales fundamentales no hubieran sido alteradas por modificaciones o reparaciones efectuadas durante los cien últimos años.*”

⁸⁵¹ Aquests imports estan recollits en l'article 26.1 del Reial Decret 111/1986, de 10 de gener, de desenvolupament parcial de la Llei 16/1985, de 25 de juny, del Patrimoni Històric Espanyol (BOE 24/1986, de 28 de gener de 1986).

- 90.151,82 euros: obras pictóricas y escultóricas con menos de cien años de antigüedad;
- 60.101,21 euros: obras pictóricas con cien o más años de antigüedad, colecciones o conjuntos artísticos, culturales y antigüedades;
- 42.070,85 euros: obras escultóricas, relieves y bajo relieves con cien o más años de antigüedad; colecciones de dibujos, grabados, libros, documentos e instrumentos musicales; mobiliario;
- 30.050,61 euros: alfombras, tapices y tejidos históricos;
- 18.030,36 euros: dibujos, grabados, libros impresos o manuscritos y documentos unitarios en cualquier soporte;
- 9.015,18 euros: instrumentos musicales unitarios de carácter histórico así como cerámica, porcelana y cristal antiguos;
- 6.010,12 euros: objetos arqueológicos;
- 2.404,05 euros: objetos etnográficos.

Nogensmenys, la norma tributària introdueix les següents matisacions. En el cas de Zones Arqueològiques, o Llocs o Conjunts Històrics, l'exempció no abastarà a tots els béns immobles situats dins del perímetre que es tracti sinó que afectarà exclusivament als immobles següents:

- En el cas de Zones Arqueològiques, als immobles inclosos com a objecte d'especial protecció d'acord amb el Pla Especial de Protecció o

altre instrument de planejament urbanístic, en els termes previstos en l'article 20 de la Llei 16/1985, de 25 de juny⁸⁵².

- En el cas de Llocs o Conjunts Històrics que comptin amb una antiguitat igual o superior als cinquanta anys i estiguin inclosos en el Catàleg previst en l'article 86 del Reglament de Planejament Urbanístic com a objecte de protecció integral, en els termes recollits en l'article 21 de la Llei 16/1985, de 25 de juny⁸⁵³.

⁸⁵² L'article 20 de la Llei 16/1985, de 25 de juny disposa que: "1. La declaración de un conjunto histórico, sitio histórico o zona arqueológica, como bienes de interés cultural, determinará la obligación para el Municipio o Municipios en que se encontraren de redactar un Plan Especial de Protección del área afectada por la declaración u otro instrumento de planeamiento de los previstos en la legislación urbanística que cumpla en todo caso las exigencias en esta ley establecidas. La aprobación de dicho Plan requerirá el informe favorable de la Administración competente para la protección de los bienes culturales afectados. Se entenderá emitido informe favorable transcurridos tres meses desde la presentación del Plan. La obligatoriedad de dicho Plan no podrá excusarse en la preexistencia de, otro planeamiento contradictorio con la protección, ni en la existencia previa de planeamiento general.

2. El Plan a que se refiere el apartado anterior establecerá para todos los usos públicos el orden prioritario de su instalación en los edificios y espacios que sean aptos para ello. Igualmente contemplará las posibles áreas de rehabilitación integrada que permitan la recuperación del área residencial y de las actividades económicas adecuadas. También deberá contener los criterios relativos a la conservación de fachadas y cubiertas e instalaciones sobre las mismas.

3. Hasta la aprobación definitiva de dicho Plan el otorgamiento de licencias o la ejecución de las otorgadas antes de incoarse el expediente declarativo del conjunto histórico, sitio histórico o zona arqueológica, precisará resolución favorable de la Administración competente para la protección de los bienes afectados y, en todo caso, no se permitirán alineaciones nuevas, alteraciones en la edificabilidad, parcelaciones ni agregaciones.

4. Desde la aprobación definitiva del Plan a que se refiere este artículo, los Ayuntamientos interesados serán competentes para autorizar directamente las obras que desarrollen el planeamiento aprobado y que afecten únicamente a inmuebles que no sean Monumentos ni Jardines Históricos, ni estén comprendidos en su entorno, debiendo dar cuenta a la Administración competente para la ejecución de esta ley de las autorizaciones o licencias concedidas en el plazo máximo de diez días desde su otorgamiento. Las obras que se realicen al amparo de licencias contrarias al Plan aprobado serán ilegales y la Administración competente podrá ordenar su reconstrucción o demolición con cargo al Organismo que hubiera otorgado la licencia en cuestión, sin perjuicio de lo dispuesto en la legislación urbanística sobre las responsabilidades por infracciones.

⁸⁵³ L'article 21 de la Llei 16/1985, de 25 de juny, disposa que: "1. En los instrumentos de planeamiento relativos a conjuntos históricos se realizará la catalogación, según lo dispuesto en la legislación urbanística, de los elementos unitarios que conforman el conjunto, tanto inmuebles edificados como espacios libres exteriores o interiores, u otras estructuras significativas, así como de los componentes naturales que lo acompañan, definiendo los tipos de intervención posible. A los elementos singulares se les dispensará una protección integral. Para el resto de los elementos se fijará, en cada caso, un nivel adecuado de protección.

2. Excepcionalmente, el Plan de protección de un conjunto histórico podrá permitir remodelaciones urbanas, pero sólo en caso de que impliquen una mejora de sus relaciones con el entorno territorial urbano o eviten los usos degradantes para el propio conjunto.

A més, cal recordar, tal com ja hem estudiat en l'apartat dedicat a la dació en pagament de béns del Patrimoni Històric per a saldar deutes tributaris, els subjectes passius de l'Impost sobre el Patrimoni tenen la possibilitat de satisfer el pagament del deute tributari d'aquest impost mitjançant l'entrega de béns integrants del Patrimoni Històric que es trobin inscrits en l'Inventari General de Béns Mobles o en el Registre General de Béns d'Interès Cultural, en els termes previstos a l'article 73 de la Llei 16/1985, de 25 de juny, tal com es preveu a l'article 36 de la Llei 19/1991, de 6 de juny⁸⁵⁴.

3. La conservación de los conjuntos históricos declarados bienes de interés cultural comporta el mantenimiento de la estructura urbana y arquitectónica, así como de las características generales de su ambiente. Se considerarán excepcionales las sustituciones de inmuebles, aunque sean parciales, y sólo podrán realizarse en la medida en que contribuyan a la conservación general del carácter del conjunto. En todo caso, se mantendrán las alineaciones urbanas existentes.”

⁸⁵⁴ En el moment en què es presenta la declaració, s'ha de realitzar el pagament del deute tributari, admetent expressament el pagament en espècie, mitjançant el lliurament de béns integrants del Patrimoni Històric espanyol, que estiguin inscrits. En la Consulta núm. V83/2012 de 19 gener de 2012 de la DGT afirma que la presentació de l'autoliquidació per aquest impost corresponent s'ha d'efectuar en el territori en el qual el subjecte passiu hagi tingut la residència habitual en aquest exercici i en el lloc, forma i terminis que es determinin en l'oportuna ordre ministerial.

3.1.2 La tributació de la tinença de béns del Patrimoni Històric en l'IRPF.

En aquest apartat, quan parlem de tinença de béns dels Patrimoni Històric en l'àmbit de l'IRPF, ens estem referint als béns immobles.

Deixant de banda l'immoble urbà que constitueixi l'habitatge que, fins a data d'avui, no comporta la imputació d'una renda, la tinença d'altres immobles diferents als quals hom hi viu, permet explotar-los econòmicament i obtenir, per tant, un rendiment que serà gravat per l'IRPF.

L'article 22 de la Llei de l'IRPF⁸⁵⁵ regula els rendiments del capital immobiliari com a part de la base imposable d'aquest impost. D'acord amb aquest precepte Són rendiments íntegres del capital immobiliari, ja siguin rústics o urbans, o de drets reals que recaiguin sobre ells, tots els que es derivin de l'arrendament d'aquests immobles o drets reals; o bé, que vinguin de la constitució o cessió de drets o facultats d'ús o gaudi sobre els mateixos.

Per altra banda, i d'acord amb l'article 6.2.e de la Llei de l'IRPF

“Constitueix el fet imposable l'obtenció de renda pel contribuent: (...) e)

Les imputacions de renda que s'estableixin per llei.

I en aquest sentit, l'article 85 de la mateixa Llei de l'IRPF disposa que:

⁸⁵⁵ Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i de modificació parcial de les lleis dels impostos sobre societats, sobre la renda de no residents i sobre el patrimoni (BOE 285/2006, de 29 novembre de 2006) en el seu article 22 disposa que: “1. Tenen la consideració de rendiments íntegres procedents de la titularitat de béns immobles rústics i urbans o de drets reals que recaiguin sobre aquests, tots els que derivin de l'arrendament o de la constitució o cessió de drets o facultats d'ús o gaudi sobre aquells, sigui quina sigui la seva denominació o naturalesa. 2. Es computa com a rendiment íntegre l'import que per tots els conceptes hagi de satisfer l'adquirent, cessionari, arrendatari o subarrendatari, inclòs, si s'escau, el corresponent a tots els béns cedits amb l'immoble i exclòs l'impost sobre el valor afegit o, si s'escau, l'impost general indirecte canari.”

“1. En el supòsit dels béns immobles urbans, qualificats així a l'art. 7 del text refós de la Llei del cadastre immobiliari, aprovat pel Reial decret legislatiu 1/2004, de 5 de març, així com en el cas dels immobles rústics amb construccions que no siguin indispensables per al desenvolupament d'explotacions agrícoles, ramaderes o forestals, no afectes en els dos casos a activitats econòmiques, ni generadors de rendiments del capital, exclòs l'habitatge habitual i el sòl no edificat, té la consideració de renda imputada la quantitat que resulti d'aplicar el 2 per cent al valor cadastral, i s'ha de determinar proporcionalment al nombre de dies que correspongui en cada període impositiu.

En el cas d'immobles localitzats en municipis en què els valors cadastrals hagin estat revisats, modificats o determinats mitjançant un procediment de valoració col·lectiva de caràcter general, de conformitat amb la normativa cadastral, i hagin entrat en vigor a partir de l'1 de gener de 1994, la renda imputada és de l'1,1 per cent del valor cadastral.

Si en la data de meritació de l'impost els immobles a què es refereix aquest apartat manquen de valor cadastral o aquest no ha estat notificat al titular, s'ha de prendre com a base d'imputació dels immobles el 50 per cent d'aquell pel qual s'hagin de computar a efectes de l'impost sobre patrimoni. En aquests casos el percentatge és de l'1,1 per cent.

Quan es tracti d'immobles en construcció i en els supòsits en què, per raons urbanístiques, l'immoble no sigui susceptible d'ús, no s'estima cap renda.”

Per tant, la imputació de rendes immobiliàries consisteix en una presumpció fiscal d'obtenció de renda sobre aquells immobles⁸⁵⁶ que:

- no constitueixin l'habitatge habitual del subjecte passiu;
- no generin rendiments del capital immobiliari;
- no estiguin afectes a activitats econòmiques;
- no es tracti d'immobles en construcció o no sigui susceptible d'ús per qüestions urbanístiques.

De manera que, si ens trobéssim amb béns immobles del Patrimoni Històric que no estiguin en alguna de les circumstàncies esmentades anteriorment, generarien una renda imputada en l'IRPF equivalent al 2 per cent del seu valor cadastral, en els termes indicats en l'article 85 de la Llei de l'IRPF⁸⁵⁷.

⁸⁵⁶ Algunes veus crítiques amb aquesta idea les expresa MARTIN QUERALT, JM; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *Curso de derecho financiero y tributario*, 19^a ed., Tecnos, Madrid, 2008, on expressa que “*El fundamento de este rendimiento estriba en la utilidad que supone la utilización de un inmueble propio. Esta utilidad es dudosa, pues con el mismo fundamento podría extenderse a la utilización de otros bienes de consumo duradero, però en todo caso es lo que justifica que no se calcule rendimiento alguno en los supuestos en que el inmueble no tien posibilidad de utilización (suelo no edificado, inmuebles en construcción o no susceptibles de uso por razones urbanísticas, por ejemplo).*” (p. 673)

⁸⁵⁷ En aquest sentit és il·lustrativa la consulta vinculant de la DGT, Consulta nº V1507/2009 de 22 juny de 2009, en la que en resposta al consultant que, al costat d'altres hereus i legataris, adquireix per herència un immoble que es troba inclòs en l'Inventari General del Patrimoni Cultural de la Direcció General de Protecció del Patrimoni Artístic, dependent del Ministeri de Cultura. Així mateix, es troba inclòs en el Catàleg de Protecció de Béns Immobles de l'Ajuntament de Negreira, en virtut de la consideració de l'immoble per la Xunta de Galícia com a Conjunt Històric integrant del Patrimoni Cultural de Galícia. Es planteja si genera renda impudada en IRPF ja que, per la consideració de l'immoble com a bé del patrimoni històric i cultural, els hereus i legataris del mateix han obert les seves portes al públic, tant per a l'organització i realització de visites guiades, concerts i actes culturals, com amb la posada a disposició de la capella annexa al per utilitzar com a església parroquial. En resposta a aquesta qüestió la DGT entén que “*al no estar previsto en la Ley del Impuesto ningún supuesto de no sujeción o de exención para los bienes inmuebles declarados de interés cultural, procederá la imputación de rentas inmobiliarias prevista en el artículo 85, salvo que el inmueble generase rendimientos del capital o estuviese afecto a una actividad económica.*”

3.1.3 La tributació de la tinença de béns del Patrimoni Històric en l'Impost sobre la Renda dels No Residents.

Actualment l'Impost sobre la Renda de No Residents es regeix pel Reial Decret Legislatiu 5/2004, de 5 de març i pel seu reglament de desenvolupament aprovat amb el Reial Decret 1776/2004, de 30 de juliol⁸⁵⁸. Aquest impost grava l'obtenció de rendes en territori espanyol per part de contribuents (ja siguin persones físiques o entitats) que no resideixin a Espanya⁸⁵⁹.

Sense pretensió d'abordar amb detall aquesta figura tributària (com, de fet, tampoc no hem fet amb la resta de tributs, ja que ultrapassaria l'abast d'aquest treball) ens centrarem únicament en un aspecte singular d'aquest tribut que pot incidir en la tributació sobre béns immobles que tinguin la condició de Patrimoni Històric.

⁸⁵⁸ Publicats, respectivament, en el BOE 62/2004, de 12 de març de 2004 i BOE 188/2004, de 5 d'agost de 2004.

⁸⁵⁹ El concepte de residència a territori espanyol l'hem de trobar en l'article 9 de la LIRPF la qual disposa que: "1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

2. No se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos en el apartado 1 del art. 10 de esta Ley y no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte."

En primer lloc, hem de distingir els immobles arrendats dels que no ho estan. En cas d'arrendament, l'IRNR no distingeix la naturalesa (persona física o entitat) del perceptor de la renda. La base imposable coincideix amb l'import íntegre dels lloguers percebuts o altres rendiments derivats de la cessió de l'ús o gaudi de l'immoble, sense possibilitat de deduir cap despesa. No obstant això, tractant-se de residents en un altre Estat membre de la Unió Europea, dels rendiments obtinguts sense mediació d'un Establiment Permanent es poden deduir les despeses previstes igual que en l'IRPF i que estiguin relacionades directament amb els rendiments obtinguts a Espanya amb vincle directe i indissociable amb l'activitat realitzada a Espanya.

El tipus de gravamen és el general del 24,75%, durant 2012 i 2013.

En el cas que els immobles no estiguin arrendats cal distingir, en primer lloc, si el propietari és persona física i l'immoble no genera rendiments de capital, és a dir, quan sigui utilitzat o estigui a disposició del seu propietari, sense estar afecte a activitats econòmiques, en els termes que preveu l'article 24.5 de la Llei de l'IRNR. En aquest cas, la situació és la mateixa que la regulada en l'IRPF. No obstant això, aquesta renda presumpta o estimada no es considera obtinguda si el bé és rústic o un solar urbà.

El càlcul del rendiment s'efectua, tal com succeeix amb els contribuents per l'IRPF, proporcionalment al període de l'any en què el propietari hagi mantingut la titularitat i acord amb la norma esmentada.

Sobre l'import del rendiment imputat s'aplica el tipus de gravamen general, és a dir, durant 2012 i 2013, el 24,75%.

La meritació es produeix el 31 de desembre de cada any, tal com estableix l'article 27.1.c de la Llei de l'IRNR.

Però, en segon lloc, si el propietari és una entitat, i aquesta és titular d'un immoble urbà no arrendat i no afecte a activitats econòmiques, no es genera cap renda, llevat de la presumpció general d'onerositat prevista en la regulació de l'Impost sobre Societat per als casos següents:

- Operacions vinculades (article 16 de la LIS); o bé,
- Realitzades amb residents en paradisos fiscals (article 17 de la LIS).

Per altra banda, l'article 40 del Reial Decret legislatiu 5/2004, de 5 de març, considera subjectes a aquest impost les entitats residents en un paradís fiscal⁸⁶⁰ que siguin titulars o posseeixin a Espanya, per qualsevol títol, de béns immobles o drets reals sobre els mateixos. En aquest cas, queden sotmeses a un "gravamen especial"⁸⁶¹. La seva base imposable coincideix amb el valor cadastral de l'immoble i, cas de no tenir-ne, valorat d'acord amb les regles de l'Impost sobre el Patrimoni.

L'article 42 de l'Impost preveu, entre altres exempcions subjectives, als Estats i institucions públiques estrangeres. De manera que, en el cas que siguin titulars d'immobles a l'Estat espanyol, aquest no estaran subjectes a aquest gravamen especial.

Finalment, cal dir que, d'acord amb l'article 43 el gravamen serà d'un 3 per cent, es merita a 31 de desembre de cada any, autoliquidant-se al gener de l'any següent.

⁸⁶⁰ Tenen la condició de paradís fiscal aquells països i territoris que es determinin reglamentàriament, i, entre tant, els previstos en l'article 1 del Reial Decret 1080/1991, d e 5 de juliol, pel qual es determinen els països o territoris a què es refereixen els articles 2, apartat 3, número 4, de la Llei 17/1991, de 27 de maig, de mesures fiscals urgents, i 62 de la Llei 31/1990, de 27 de desembre, de Pressupostos Generals de l'Estat per a 1991 (BOE 167/1991, de 13 juliol).

⁸⁶¹ L'article 40 del RDL 5/2004, de 5 de març, disposa que: "Les entitats residents en un país o territori que tingui la consideració de paradís fiscal, que siguin propietàries o posseeixin a Espanya, per qualsevol títol, béns immobles o drets reals d'ús o gaudi sobre aquests, estan subjectes a l'impost mitjançant un gravamen especial."

3.1.4 Els beneficis fiscals dels béns del Patrimoni Històric en l'Impost sobre béns Immobles

L'Impost sobre els béns Immobles és un tribut directe, de caràcter real que grava la titularitat dels drets reals sobre els immobles. Es tracta d'un impost local regulat en el Reial Decret Legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei Reguladora de las Hisendes Locals⁸⁶². Per tant, i de no regular-se res més, els béns immobles del Patrimoni Històric estarien subjectes a aquest impost. Nogensmenys, cal tenir present algunes consideracions. En primer lloc, els béns que tinguin la consideració de domini públic estan no subjectes a l'impost, en virtut de l'article 61.5.b). Per altra banda, l'article 62 de l'esmentada Llei contempla els supòsits d'exempció de l'impost que es concediran, prèvia sol·licitud, als següents béns immobles:

“b) Los declarados expresa e individualizadamente 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, del Patrimonio Histórico Español⁸⁶³, e inscritos en el registro general a que se refiere su artículo 12 como integrantes del Patrimonio Histórico

⁸⁶² Publicada al BOE 59/2004, de 9 de març de 2004.

⁸⁶³ D'acord amb l'article 9.1 de la Llei 16/1985, de 25 de juny, “Gozarán de singular protección y tutela los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español declarados de interés cultural por ministerio de esta ley o mediante Real Decreto de forma individualizada.”

Español, así como los comprendidos en las disposiciones adicionales primera, segunda y quinta de dicha Ley.”⁸⁶⁴

La Disposició Addicional Primera de la Llei 16/1985, de 25 de juny disposa que: *“Los bienes que con anterioridad hayan sido declarados histórico-artísticos o incluidos en el Inventario del Patrimonio Artístico y Arqueológico de España, pasan a tener la consideración y a denominarse bienes de interés cultural; los muebles que hayan sido declarados integrantes del Tesoro o incluidos en el Inventario del Patrimonio Histórico-Artístico tienen la condición de bienes inventariados conforme al art. 26 de esta ley, sin perjuicio de su posible declaración expresa como bienes de interés cultural. Todos ellos quedan sometidos al régimen jurídico que para esos bienes la presente ley establece.”*

En la Disposició Addicional Segona s'estableix que:

“Se consideran asimismo de interés cultural y quedan sometidos al régimen previsto en la presente ley los bienes a que se contraen los Decretos 22 abril 1949, 571/1963 y 499/1973.”

Això inclou els castells espanyols; els escuts, emblemes, pedres heràldiques, rotlles de justícia, creus de terme i peces similars d'interès històric-artístic; així com els “horreos i cabazos” existents a Astúries i Galícia.

⁸⁶⁴ La DGT, en resposta a la consulta núm. V1483/2010 de 30 de juny, sobre si un immoble gaudeix d'exempció en l'IBI per tenir un escut heràldic amb més de cent anys així com per tenir més de cent anys l'immoble, o bé, si necessita pertàner a un conjunt històric o artístic i gaudir de protecció integral en l'instrument urbanístic municipa, manifesta que: *“Para los bienes inmuebles incluidos en el Decreto 571/1963, de 14 de marzo, es decir, aquellos edificios que cuentan con escudos, emblemas, piedras heráldicas, rollos de justicia, cruces de término y demás piezas similares de interés histórico-artístico, el requisito para que les sea de aplicación la exención en el IBI regulada en el artículo 62.2.b) del TRLRHL, es que tanto el inmueble como el escudo, emblema, piedra heráldica, etc. existentes en el mismo tengan una antigüedad superior a cien años.”*

I en darrera instància, la Disposició Addicional Cinquena de la Llei 16/1985, de 25 de juny, recull que:

“Quedan sujetos a cuanto se dispone en esta ley cuantos bienes muebles e inmuebles formen parte del Patrimonio Nacional y puedan incluirse en el ámbito del art. 1, sin perjuicio de su afectación y régimen jurídico propio.”

De manera que resten fora de l'àmbit d'aplicació de l'IBI bona part dels béns del Patrimoni Històric, de forma coordinada amb la mateixa regulació del Patrimoni Històric. Nogensmenys, i pel que fa a les zones arqueològiques i als conjunts històrics cal tenir en compte la precisió que introdueix el mateix article 62 quan especifica que:

“Esta exención no alcanzará a cualesquiera clases 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, del Patrimonio Histórico Español.

En sitios o conjuntos históricos, los que cuenten con una antigüedad igual o superior a cincuenta años y estén incluidos en el catálogo previsto en el Real Decreto 2159/1978, de 23 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de planeamiento para el desarrollo y aplicación de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, como objeto

de protección integral en los términos previstos en el artículo 21 de la Ley 16/1985, de 25 de junio.”

D'altra banda cal tenir present que l'article 15 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de Règim fiscal d'entitats sense afany de lucre i d'incentius fiscals al mecenatge preveu l'exempció de l'IBI als titulars d'aquest béns que tinguin la condició d'entitats sense afany de lucre, excepte els afectes a explotacions econòmiques no exemptes de l'Impost sobre Societats.

En aquest sentit, s'introdueixen una sèrie d'excepcions a l'exempció descrita anteriorment, com són els béns que estiguin afectes a una activitat econòmica, els quals sí queden subjectes a l'impost sobre béns immobles. Nogensmenys, la llei reguladora del tribut torna a introduir una excepció de l'excepció ja que, fins i tot en el cas de béns afectes a una activitat econòmica, si els titulars dels mateixos els hi és d'aplicació la Llei 19/2002, de 23 de desembre o bé es tracti d'un immoble titularitat d'un ens públic⁸⁶⁵.

No estarán exentos los bienes inmuebles a que se refiere esta letra b) cuando estén afectos a explotaciones económicas, salvo que les resulte de aplicación alguno de los supuestos de exención previstos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, o que la sujeción al impuesto a título de contribuyente recaiga sobre el Estado, las Comunidades Autónomas o las entidades locales, o sobre organismos

⁸⁶⁵ En aquest sentit és rellevant la Resolució del TSJ de Catalunya núm. 1201/2008 de 4.2.2008, en la que estima el recurs d'apel·lació presentat per una ordre religiosa contra la sentència que va confirmar la liquidació de l'IBI. En la mateixa es fonamenta que “*con el régimen actual, aplicable en el presente caso, únicamente se excluyen de la exención los bienes afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades. En particular, ha desaparecido la exepción relativa a los bienes cedidos a terceros mediante contraprestación, de manera que la exención alcanza a los bienes arrendados*”.

autónomos del Estado o entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales.

Aquí no s'esgoten totes les possibilitats de beneficis fiscals al Patrimoni Històric des de l'Impost sobre Béns Immobles. Veurem en un apartat posterior com també es poden fomentar activitats d'interès relacionades al mateix. Hem considerat oportú tractar-les en un altre apartat ja que en aquest punt ens centrem exclusivament en la fiscalitat de la tinença del Patrimoni Històric.

Finalment volem assenyalar que la Llei Reguladora de les Hisendes Locals no esmenta de forma explícita els béns de Patrimoni Històric reconeguts per les administracions autonòmiques la qual cosa hem de valorar negativament. Per altra banda, caldria deslligar el fet que en l'immoble es realitzi una activitat econòmica de la possibilitat de gaudir de la bonificació per interès històric. Entenem que no només no és incompatible la utilització d'un immoble històric en una activitat econòmica sinó que pot ser, justament, garantia de la seva preservació. Aquest és el cas, per exemple, de les botigues històriques que existeixen en tots els municipis i les quals no tenen la protecció legal, més enllà de la voluntat de cada municipi d'introduir algun tipus de regulació.

3.1.5 La tributació del Patrimoni Històric en altres tributs locals.

De forma anàloga a l'Impost sobre Béns Immobles, l'Impost sobre Vehícles de Tracció Mecànica és un tribut de titularitat municipal que va ser introduït en el nostre sistema fiscal amb efectes des de l'1 de gener de 1990, i va venir a substituir a l'Impost Municipal sobre Circulació de Vehícles vigent fins aleshores

regulat per la DA 4a de la Llei 39/1988, de 28 de desembre, reguladora de les Hisendes Locals⁸⁶⁶.

Aquest tribut grava, d'acord amb l'article 92.1 del Reial Decret Legislatiu 2/2004, de 5 de març el següent:

“El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica es un tributo directo que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría.”

Per tant, en principi, inclouria tot tipus de vehicles. Però, veiem com en aquest tribut es preveu unes bonificacions fiscal per a determinats béns entre els que

⁸⁶⁶ Publicada al BOE 313/1988, de 30 de desembre de 1988. Cal tenir en compte que, tot i que la norma fonamental que regula l'IVTM és el RDL 2/2004, de 5 de març, així com RD 1576/1989 de 22 de desembre, pel qual es dicten Normes per a l'Aplicació de l'Impost sobre Vehicles de Tracció Mecànica (BOE 311/1989, de 28 de desembre de 1989), s'han de tenir en compte certes particularitats normatives. Així a Madrid (Llei 22/2006 de 4 de juliol, de Capitalitat i de Règim Especial de Madrid, BOE 159/2006, de 5 de juliol de 2006) i Barcelona (Llei 1 /2006, de 13 de març, pel qual es regula el Règim Especial del municipi de Barcelona, BOE 62/2006, de 14 de març de 2006) regulen un règim financer especial, on el RDL 2/2004 és supletori. D'altra banda, els règims forals dels territoris històrics del País Basc i Navarra, en funció del Territori de què es tracti, tenen una regulació pròpia. A el País Basc, el Concert Econòmic assenyala que l'IVTM es regularà per les normes que dictin les institucions competents dels Territoris Històrics, quan el domicili que consti en el permís de circulació correspongui a un municipi del seu territori (article 41 de la Llei 12/2002 de 23 de maig, per la qual s'aprova el Concert Econòmic amb la Comunitat Autònoma del País Basc, BOE 124/2002, de 24 de maig de 2002). Aquestes normes forals són les següents: Araba, Norma Foral 44/1989 de 19 de juliol, *del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica*, (Boletín Oficial Territorio Histórico de Álava 99/1989, de 28 d'agost de 1989); Gipuzkoa: Norma Foral 14/1989, de 5 de julio, *del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica*. (Boletín Oficial de Gipuzkoa 130/1989, de 10 de juliol de 1989); Bizkaia: Norma Foral 7/1989, de 30 de junio, *del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica*. (Boletín Oficial de Bizkaia 166/1989, de 19 de juliol de 1989). Aquesta normativa foral coincideix substancialment amb la de règim comú, amb petites adaptacions. A Navarra, segons el Conveni econòmic, correspon a les Hisendes Locals de Navarra l'exacció dels tributs que gravin la titularitat dels vehicles de tracció mecànica aptes per circular per les vies públiques quan el domicili que consti en el permís de circulació del vehicle radiqui a Navarra (article 49 de la Llei 28/1990, de 26 de desembre, *por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra*, BOE 310/1990, de 27 de desembre de 1990, modificada per la Llei 25/2003). El règim jurídic de Navarra (articles 159 a 166 de la LF Navarra 2/1995, de 10 de març, *de Haciendas Locales de Navarra*, BON de 20 de març) és coincident en els seus elements bàsics amb la normativa de règim comú, si bé en aquella la capacitat normativa dels ajuntaments és molt menor, quedant reduïdes les seves potestats a la possible exigència de l'impost en règim d'autoliquidació i a regular la classe d'instrument acreditatiu del pagament.

trobem els què tenen la consideració d'històrics. Així, es preveuen dos beneficis fiscals en funció de quina sigui la situació del vehicle.

En primer lloc, es consideren els vehicles que haguessin causat baixa en els Registres per l'antiguitat del seu model, els quals podran ser autoritzats per a circular excepcionalment amb ocasió de certàmens, exhibicions o carreres limitades a vehicles d'aquesta naturalesa. Pensem que, en la definició del fet imposable de l'article 92.2 es matisa que:

“Se considera vehículo apto para la circulación el que hubiera sido matriculado en los registros públicos correspondientes y mientras no haya causado baja en éstos.”

Per tant, sembla lògic que, a l'hora de delimitar el fet imposable, els vehicles no registrats quedin fora de l'impost. De manera que, en aquests casos es contempla la regulació de la no subjecció a l'impost d'aquests vehicles. Així, es regula la no subjecció en l'apartat 3.a de l'article 92:

“3. No están sujetos a este impuesto:

a) Los vehículos que habiendo sido dados de baja en los Registros por antigüedad de su modelo, puedan ser autorizados para circular excepcionalmente con ocasión de exhibiciones, certámenes o carreras limitadas a los de esta naturaleza.”

En segon lloc, i a criteri de cada municipi, es podrà regular, d'acord amb les respectives ordenances fiscals, una bonificació per a vehicles que comptin amb una antiguitat mínima de vint-i-cinc anys, comptats des de la primera matriculació o, en el seu defecte, des de la data en que es va deixar de fabricar el model. Per aquests casos, i a diferència del cas anterior, estaran subjectes a l'impost però el municipi, potestativament, podrà aplicar una bonificació de la

quota de fins el 100 per cent juntament amb la resta de requisits formals que estimi convenient l'ordenança fiscal respectiva.

Aquests beneficis fiscals estan recollits en l'article 92.6 del Reial Decret Legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei Reguladora de las Hisendes Locals en els termes següents:

6. Las ordenanzas fiscales podrán regular, sobre la cuota del impuesto, incrementada o no por la aplicación del coeficiente, las siguientes bonificaciones:

c) Una bonificación de hasta el 100 por 100 para los vehículos históricos o aquellos que tengan una antigüedad mínima de veinticinco años, contados a partir de la fecha de su fabricación o, si ésta no se conociera, tomando como tal la de su primera matriculación o, en su defecto, la fecha en que el correspondiente tipo o variante se dejó de fabricar.

La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de las bonificaciones a que se refieren los párrafos anteriores se establecerá en la ordenanza fiscal.

En conclusió, la tinença de béns el Patrimoni Històric compte amb un tractament fiscal heterogeni. Si bé l'impost que grava, per excel·lència, la tinença de béns com és l'Impost sobre el Patrimoni resol amb solvència els beneficis fiscals a aplicar, no podem dir el mateix de la resta de tributs del sistema tributari. Així, en l'IRPF no s'excepciona ni bonifica la presumpció de renda generada per un immoble que tingui la consideració de Patrimoni Històric. El mateix podem dir de l'Impost sobre la Renda de No Residents. Però el que ens sembla més preocupant és la fiscalitat de l'Administració Local,

especialment en l'IBI. Trobem a faltar en aquest tribut una aposta més decidida per bonificar els béns del Patrimoni Històric en la Llei Reguladora de les Hisendes Locals, més tenint en compte que ens estem referint al nivell d'Administració més proper al ciutadà. A més, aquesta norma no esmenta de forma explícita els béns de Patrimoni Històric reconeguts per les administracions autonòmiques la qual cosa hem de valorar negativament. Addicionalment, en aquest punt hem de reiterar que caldria deslligar el fet que en l'immoble es realitzi una activitat econòmica de la possibilitat de gaudir de la bonificació per interès històric en l'IBI. Entenem que no només no és incompatible la utilització d'un immoble històric en una activitat econòmica sinó que pot ser, justament, garantia de la seva preservació. Aquest és el cas, per exemple, de les botigues històriques que existeixen en tots els municipis i les quals no tenen la protecció legal, més enllà de la voluntat de cada municipi d'introduir algun tipus de regulació.

3.2. La tributació del Patrimoni Històric en l'Impost sobre Successions.

Com hem vingut defensant en aquest treball, l'objectiu de la preservació del Patrimoni Històric i dels seu acreixement cobra sentit quan som capaços de deixar aquest llegat a les generacions següents. Com a usufructuaris del mateix estem obligats ha transmetre'ls als nostres descendents de manera que serveixin no només de gaudi per als mateixos sinó també com a via de transmissió d'una cultura i d'un llegat. És en aquest punt on l'Impost sobre Successions cobra un especial protagonisme al gravar la transmissió del Patrimoni de pares a fills o, si més no, d'una generació cap a la següent.

No hi ha dubte que la missió d'aquest tribut és aconseguir una més justa redistribució de la riquesa però, sense entrar en el tortuós debat sobre aquesta figura impositiva, volem destacar que aquest únicament grava els béns dels quals siguin titulars les persones físiques.

En el cas dels béns del Patrimoni Històric, i donada la seva doble naturalesa de bé privatiu i de bé sotmès a una funció social, és evident que aquesta manifestació de riquesa ocasionada amb la defunció del seu titular i transmissió als seus causahavents, queda matisada. Si observem els antecedents legislatius veurem com ja l'article 10 de la Llei de 9 d'agost de 1926⁸⁶⁷ ja preveia la transmissió "morts causa" dels béns catalogats sense limitació tot i que amb l'obligació de conservar-los per part de l'adquirent i de posar-ho en coneixement del Ministeri d'Instrucció Pública i Belles Arts.

⁸⁶⁷ Publicat a la Gaceta de Madrid el 15 d'agost de 1926 (núm. 227).

En el cas de transmissions mortis causa, l'article 8 de la Llei de l'any 1911⁸⁶⁸ reconeixia que els particulars podien transmetre lliurement les troballes reservant-se l'Estat la potestat d'adquirir col·leccions senceres de béns si aquests es podien dividir per l'herència, amb indemnització als particulars.⁸⁶⁹ En el mateix sentit, l'article 18 del reglament que desenvolupava la llei (Reial Decret d'1 de març de 1912)⁸⁷⁰ disposava que els particulars podien transmetre lliurement per herència el domini de les troballes arqueològiques. Nogensmenys, quan es tractés de sèries que poguessin perdre valor al separar-se, i que ho haguessin de fer forçosament per l'herència, l'Estat la podria adquirir previ pagament del seu valor de taxació.

Però més enllà d'aquests antecedents legislatius més o menys anecdòtics en relació a la tributació de la successió del Patrimoni Històric, passarem a continuació a abordar la regulació actual de la fiscalitat del Patrimoni Històric en les diferents lleis de l'impost sobre successions.

L'Impost sobre Successions és un impost estatal que es troba cedit a les Comunitats Autònomes, tant pel que fa al seu rendiment com a certa capacitat normativa. La Llei 22/2009, de 18 de desembre, per la qual es regula el sistema de finançament de les Comunitats Autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia i es modifiquen determinades normes tributàries⁸⁷¹, recull a

⁸⁶⁸ Publicada a la Gaceta de Madrid el 8 de juliol de 1911 (núm. 189)

⁸⁶⁹ El tercer paràgraf de l'article 8 de la Llei del 1911 diu: "*Los particulares transmitirán libremente por herencia el dominio de sus hallazgos; pero cuando éstos constituyan series cuyo valor se perjudicara notablemente al separarse los ejemplares que la formen, podrá el Estado, si por causa hereditaria tuviera forzosamente que dividirse, adquirir la colección completa, previo pago de la cantidad en que fuere tasada, con las garantías exigidas en artículos anteriores.*"

⁸⁷⁰ Publicat a la gaceta de Madrid el 5 de març de 1912 (núm. 65)

⁸⁷¹ Publicada al BOE 305/2009, de 19 de diciembre de 2009.

l'article 25 la cessió d'aquest impost. L'abast i els punts de connexió de la cessió del tribut estan regulades a l'article 32 de l'esmentada norma⁸⁷². A més de la cessió del rendiment les Comunitat Autònomes tenen cedida capacitat normativa relativament àmplia per a introduir bonificacions de la base imposable i altres mesures fiscals entre les que trobem les relatives al Patrimoni Històric, en els termes que es recull en l'article 48⁸⁷³.

⁸⁷² L'article 32 de la Llei de cessió de tributs esmentada disposa que: "1. Se cedeix a la Comunitat Autònoma el rendiment de l'impost sobre successions i donacions produït en el seu territori. 2. Es considera produït en el territori d'una Comunitat Autònoma el rendiment de l'impost sobre successions i donacions dels subjectes passius residents a Espanya, segons els punts de connexió següents: a) En el cas de l'impost que grava les adquisicions per causa de mort i les quantitats percebudes pels beneficiaris d'assegurances sobre la vida que s'acumulin a la resta de béns i drets que integren la porció hereditària del beneficiari, en el territori on el causant tingui la residència habitual en la data de la meritació. b) En el cas de l'impost que grava les donacions de béns immobles, quan aquests radiquin en el territori d'aquesta Comunitat Autònoma. Als efectes del que preveu aquesta lletra, tenen la consideració de donacions de béns immobles les transmissions a títol gratuït dels valors a què es refereix l'art. 108 de la Llei 24/1988, de 28 de juliol, del mercat de valors. c) En el cas de l'impost que grava les donacions dels altres béns i drets, en el territori on el donatari tingui la residència habitual a la data de la meritació. 3. Quan en un sol document un mateix donant doni a favor d'un mateix donatari diferents béns o drets i per aplicació dels punts de connexió el rendiment s'hagi d'entendre produït en diferents Comunitats Autònomes, correspon a cadascuna d'aquestes el que resulti d'aplicar, al valor dels donats el rendiment dels quals se li atribueix, el tipus mitjà que, segons les seves normes, correspondria al valor de la totalitat dels transmesos. 4. Quan sigui procedent acumular donacions, correspon a la Comunitat Autònoma el rendiment que resulti d'aplicar, al valor dels béns i drets actualment transmesos, el tipus mitjà que, segons les seves normes, correspondria al valor de la totalitat dels acumulats. A aquests efectes s'entén per totalitat dels béns i drets acumulats, els procedents de donacions anteriors i els que són objecte de la transmissió actual. 5. En els casos previstos a les lletres a) i c) de l'apartat 2 anterior, s'aplica la normativa de la Comunitat Autònoma en la qual el causant o donatari hagi tingut la residència habitual de conformitat amb el que preveu l'art. 28.1.1è.b) d'aquesta Llei."

⁸⁷³ L'article 48 de la Llei 22/2009, de 18 de desembre, disposa que les Comunitats Autònomes tindran capacitat normativa en els següents aspectes: "1. En l'impost sobre successions i donacions, les Comunitats Autònomes poden assumir competències normatives sobre: a) Reduccions de la base imposable: les Comunitats Autònomes poden crear, tant per a les transmissions entre vius, com per a les transmissions per causa de mort, les reduccions que considerin convenientes, sempre que responguin a circumstàncies de caràcter econòmic o social pròpies de la Comunitat Autònoma de què es tracti. Així mateix, les Comunitats Autònomes poden regular les establertes per la normativa de l'Estat, i mantenir-les en condicions anàlogues a les establertes per aquest o millorar-les mitjançant l'augment de l'import o del percentatge de reducció, l'ampliació de les persones que s'hi puguin acollir o la disminució dels requisits per poder aplicar-la. Quan les Comunitats Autònomes creïn les seves pròpies reduccions, aquestes s'han d'aplicar amb posterioritat a les establertes per la normativa de l'Estat. Si l'activitat de la Comunitat Autònoma consisteix a millorar una reducció estatal, la reducció millorada substitueix, en aquesta Comunitat Autònoma, la reducció estatal. A aquests efectes, les Comunitats Autònomes, en el moment de regular les reduccions aplicables han d'especificar si la reducció és pròpia o consisteix en una millora de la de l'Estat. b) Tarifa de l'impost. c) Quanties i coeficients del patrimoni preexistent. d) Deduccions i bonificacions de la quota. Les deduccions i bonificacions aprovades per les Comunitats Autònomes són, en tot cas, compatibles amb les deduccions i bonificacions establertes en la normativa estatal

Veiem, en primer lloc, com està regulat l'impost a nivell estatal i, a continuació, veurem quina regulació han fet les Comunitats Autònomes que han exercit aquesta capacitat normativa.

3.2.1 Regulació estatal

La regulació estatal de l'impost sobre successions està recollida en la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'Impost sobre Successions i Donacions⁸⁷⁴. A l'article 20.2.c de l'esmentada norma es regula una bonificació al Patrimoni Històric. Es tracta de la possibilitat d'aplicar una reducció de la base imposable de l'impost equivalent al 95 per cent del valor que tinguin els béns del Patrimoni Històric inclosos en el cabal relicte. Dins d'aquests béns s'inclouen tant els que formin part del Patrimoni Històric Espanyol com els que en formin part dels respectius Patrimonis Històric o Culturals de les Comunitats Autònomes.

S'estableixen, però, una sèrie de requisits. En primer lloc, es consideren susceptibles d'aplicar la reducció a aquells béns que es considerin exempts en l'Impost sobre el Patrimoni⁸⁷⁵. La redacció del precepte és la següent:

reguladora de l'impost i no poden suposar una modificació d'aquestes. Aquestes deduccions i bonificacions autonòmiques s'han d'aplicar amb posterioritat a les regulades per la normativa de l'Estat. 2. Les Comunitats Autònomes també poden regular els aspectes de gestió i liquidació. No obstant això, l'Estat manté la competència per establir el règim d'autoliquidació de l'impost amb caràcter obligatori en les diferents Comunitats Autònomes, que ha d'implantar conforme cada Administració autonòmica estableixi un servei d'assistència al contribuent per realitzar l'autoliquidació de l'impost."

⁸⁷⁴ Publicada al BOE 303/1987, de 19 de desembre de 1987.

⁸⁷⁵ Tal com hem estudiat en el punt anterior, estan exempts de l'Impost sobre el Patrimoni: a) Els béns integrants del patrimoni històric espanyol, que figuren inscrits en el Registre General de Béns d'Interès Cultural o en l'Inventari General de Béns Mobles a què es refereix la Llei 16/1985, de 25 de juny, així com els béns d'interès cultural qualificats com a tals pel Ministeri de Cultura (actualment Ministeri d'Educació, Cultura i Esport) i inscrits en el registre corresponent. Els béns d'interès cultural abans al·ludits són els béns següents: 1r. Els recollits en la DA 2a de

“Cuando en la base imponible correspondiente a una adquisición «mortis causa» del cónyuge, descendientes o adoptados de la persona fallecida se incluyeran bienes comprendidos en los apartados uno, dos o tres del art. 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en cuanto integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas, se aplicará, asimismo, una reducción del 95 por 100 de su valor, con los mismos requisitos de permanencia señalados en este apartado.”

Destaca l'extensió del benefici fiscal a favor dels béns integrants del Patrimoni Històric de les Comunitats Autònomes, sempre que haguessin estat qualificats i inscrits d'acord amb el que estableixen les seves normes reguladores, aspecte que hem de valorar positivament perquè atorga coherència i reciprocitat a la regulació feta des de les Comunitats Autònomes.

És important destacar que aquest benefici fiscal al Patrimoni Històric està lligat al parentiu entre el causant i els seus causahavents de manera que està

la Llei 16/1985, de 25 de juny: castells espanyols; escuts, emblemes, pedres heràldiques, rotlles de justícia, creus de terme i peces similars d'interès històric-artístic); *hórreos o cabazos* antics existents a Astúries i Galícia. Cal tenir present que no gaudeixen del benefici de l'exempció tots els immobles compresos en zones arqueològiques, llocs o conjunts històrics, sinó només els que mereixen una especial protecció, d'acord amb allò disposat als articles 20 i 21 de la Llei 16/1985, de 25 de juny. S'inclouen també com a exempts a l'Impost sobre el Patrimoni els objectes d'art i antiguitats de valor inferior a les quantitats següents:

- 90.151,82 euros: obres pictòriques i escultòriques amb menys de cent anys d'antiguitat;
- 60.101,21 euros: obres pictòriques amb cent o més anys d'antiguitat, col·leccions o conjunts artístics, culturals i antiguitats;
- 42.070,85 euros: obres escultòriques, relleus i baix relleus amb cent o més anys d'antiguitat; col·leccions de dibuixos, gravats, llibres, documents i instruments musicals; mobiliari;
- 30.050,61 euros: catifes, tapissos i teixits històrics;
- 18.030,36 euros: dibuixos, gravats, llibres impresos o manuscrits i documents unitaris en qualsevol suport;
- 9.015,18 euros: instruments musicals unitaris de caràcter històric així com ceràmica, porcellana i vidre antics;
- 6.010,12 euros: objectes arqueològics;
- 2.404,05 euros: objectes etnogràfics.

Així mateix, també es troben exempte els objectes d'art i antiguitats quan hagin estat cedits en dipòsit permanent pels seus propietaris per un període no inferior a tres anys a museus o institucions culturals sense finalitat de lucre per a la seva exhibició pública. Aquesta exempció és aplicable mentre els esmentats béns es troben dipositats.

delimitat a aquelles persones que sigui o bé el cònjuge o bé els descendents o adoptats. En la nostra opinió és tracta d'una limitació sense cap mena de justificació si del que es tracta és preservar el Patrimoni Històric i garantir que aquest passi en les condicions més favorables a la següent generació. Ho hem repetit en diverses ocasions al llarg d'aquest treball: l'objecte del benefici fiscal no és el subjecte passiu sinó el Patrimoni Històric. De manera que, si del que es tracta es de garantir la seva transmissió cap el futur, aquest benefici fiscal s'hauria d'aplicar amb la mateixa intensitat independentment del parentiu entre el causant i l'hereu o legatari, sense perjudici que la resta de mecanismes i instruments del tribut graduïn tant la capacitat contributiva com la justícia redistributiva que ha de perseguir aquest impost.

Però, a més, la norma estableix un requisit addicional: l'obligatorietat de permanència dels béns "*durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo*" la qual cosa introdueix un compromís d'estabilitat patrimonial i vinculació del nou adquirent amb el bé que, en principi, ha de tenir efectes positius. Només se'ns acut la possibilitat que s'hagués de transmetre abans aquest patrimoni per motiu de la seva preservació. Per tant, caldria explorar la possibilitat que, més enllà del supòsit d'expropiació previst a l'article 36.4 de la Llei 16/1985, de 25 de juny, en els casos en que l'hereu adquirent del bé del Patrimoni Històric no estigués en condicions objectives de garantir la seva preservació, s'hauria de facilitar la seva transmissió a un nou adquirent objectivament més solvent per a garantir la preservació, gaudi i transmissió a generacions futures d'aquest Patrimoni Històric sense pèrdua del benefici fiscal.

Sigui com sigui, en cas d'incompliment del requisit de permanència previst, el subjecte passiu vindrà obligat a pagar la part de l'impost que s'hagués deixat d'ingressar com a conseqüència de la reducció practicada amb la liquidació dels corresponents interessos de demora.

3.2.2 Regulació autonòmica.

Tal com hem apuntat anteriorment, les Comunitats Autònomes gaudeixen de capacitat normativa en l'Impost sobre Successions, en els termes regulats en l'article 48 de la Llei 22/2009, de 18 de desembre, per la qual es regula el sistema de finançament de les Comunitats Autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia i es modifiquen determinades normes tributàries. I en exercici d'aquesta capacitat normativa algunes d'elles han introduït alguns beneficis fiscals que afecten el Patrimoni Històric. Veiem, cas per cas, aquelles Comunitats Autònomes que així ho han fet.

- Les Illes Balears.

Els articles 9 i 10 de la Llei 22/2006, de 19 de desembre, de reforma de l'impost sobre successions i donacions⁸⁷⁶, regula els beneficis fiscals aplicables en l'impost sobre successions als béns del Patrimoni Històric. D'acord amb aquestes disposicions, s'aplicarà una reducció de la base imposable, la qual representa una millora de les reduccions de l'Estat, a l'adquisició de béns del

⁸⁷⁶ Publicat en el Boletín Oficial Islas Baleares 184/2006, de 23 de desembre de 2006.

Patrimoni Històric per part del cònjuge, o els descendents de la persona causant. Així, les reduccions a aplicar poden ser:

- D'un 99 per cent del seu valor quan es tracti de béns del Patrimoni Històric o Cultural de les Balears⁸⁷⁷;
- D'una 95 per cent en el cas de béns que formin part del Patrimoni Històric espanyol o bé d'altres Comunitats Autònomes⁸⁷⁸. Recordem en aquest punt que gaudeixen de la reducció aquells béns que estiguin inclosos en els apartats 1, 2 i 3 de l'article 4 de la Llei 19/1991, de 6 de juny, de l'Impost sobre el Patrimoni. Aquests inclou els béns del Patrimoni Històric espanyol inscrits en el registre corresponent; els declarats per les Comunitats Autònomes d'acord amb la seva normativa específica i, finalment, els objectes d'art i antiguitats amb els valors recollits en l'article 26.4 de la LPHE. Per tant, la definició d'aquestes tres situacions és la mateixa que l'exposada en el cas de la regulació estatal vista anteriorment.

Tant en el cas dels béns propis de les Illes Balears com en el cas de béns de l'Estat o d'altres Comunitats Autònomes es demana la permanència dels mateixos en el patrimoni de l'adquirent durant un període de cinc anys, la qual

⁸⁷⁷ L'article 9 de la Llei 22/2006, de 19 de desembre, disposa que: "Quan a la base imposable corresponent a una adquisició per causa de mort del cònjuge o dels descendents de la persona morta s'inclouin béns compresos en el patrimoni històric o cultural de les Illes Balears, s'ha d'aplicar sobre aquests béns una reducció del 99% del seu valor, amb els mateixos requisits de permanència assenyalats a l'art. 8 anterior."

⁸⁷⁸ Quant a l'article 10 de la Llei 22/2006, de 19 de desembre, disposa que: "Quan a la base imposable corresponent a una adquisició per causa de mort del cònjuge o dels descendents de la persona morta s'inclouin béns compresos en els apartats 1, 2 o 3 de l'art. 4 de la Llei 19/1991, de 6 de juny, de l'impost sobre el patrimoni, com a integrants del patrimoni històric espanyol o del patrimoni històric o cultural d'altres Comunitats Autònomes, s'ha d'aplicar sobre aquests béns una reducció del 95% del seu valor, amb els mateixos requisits de permanència assenyalats a l'art. 8 d'aquesta llei." Recordem que, segons la Llei 19/1991, de 6 de juny, gaudeixen de la

cosa suposa una millora respecte la condició establerta en la llei estatal que és de deu anys.

- Les Illes Canàries.

El Decret Legislatiu 1/2009, de 21 d'abril, pel qual s'aprova el Text Refós de les disposicions legals vigents dictades per la Comunitat Autònoma de Canàries en matèria de tributs cedits⁸⁷⁹, regula en el seu article 23 una reducció de la base imposable, en el cas de transmissió mortis causa en favor del cònjuge o descendent o adoptats, equivalent al 97 per cent del valor⁸⁸⁰ dels béns del Patrimoni Històric que formin part del cabal relícte del causant.

En aquest cas, la reducció abasta tant els béns del Patrimoni Històric espanyol (en els termes vistos anteriorment, amb la remissió feta a la regulació de la Llei 19/1991, de 6 de juny) com els béns del Patrimoni Històric de les Illes Canàries, reconeguts en la seva pròpia normativa (Llei 4/1999, de 15 de març, de Patrimoni Històric de Canàries), en els termes que hem estudiat en l'apartat 3.3.2 del Capítol II d'aquest treball. Cal tenir en compte que, tot i no dir-ho expressament la norma, hem de considerar que els béns del Patrimoni Històric

⁸⁷⁹ Publicat en el *Boletín Oficial Canarias* 77/2009, de 23 d'abril de 2009.

⁸⁸⁰ La redacció de l'article 23 del Decret Legislatiu 1/2009, de 21 d'abril, en la redacció donada per la Llei 4/2012, de 25 de juny diu que: "1. En los casos en los que en la base imponible de una adquisición mortis causa que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida estuviese incluido el valor de bienes comprendidos en los arts. 17 o 36 de la Ley 4/1999, de 15 de marzo, de Patrimonio Histórico de Canarias, o en los apartados uno, dos o tres del art. 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se podrá aplicar a la base imponible una reducción del 97 por ciento del valor de tales bienes. 2. La aplicación de la reducción a que se refiere el presente artículo queda condicionada al mantenimiento de los bienes adquiridos en el patrimonio del adquirente durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que el adquirente falleciera en este plazo, o los bienes sean adquiridos por la Comunidad Autónoma de Canarias o por un Cabildo o Ayuntamiento de Canarias. 3. La reducción establecida en el presente artículo es compatible con la que en su caso proceda por razón de parentesco, discapacidad, edad, seguros de vida o adquisición de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades, así como por la adquisición de la vivienda habitual del causante."

d'altres Comunitats Autònomes també gaudeixen de la reducció al trobar-se inclosos dins de l'apartat segon de l'article 4 de la Llei 19/1991, de 6 de juny, de l'Impost sobre el Patrimoni a que fa referència la llei fiscal canària.

La regulació canària millora també el requisit de permanència dels béns en el patrimoni del causahavent al exigir un període de cinc anys inferior als deu que demana la regulació estatal. D'altra banda, s'exceptua de la pèrdua de la bonificació el cas que els béns siguin adquirits per la mateixa Comunitat Autònoma o bé un *Cabildo* a Ajuntament de Canàries, la qual cosa hem de valorar molt positivament ja que, hem d'entendre, que si l'adquirent transmet el bé a una administració pública aquest bé passarà a gaudir d'una protecció addicional, de manera que es compleix sobradament la finalitat pública sobre el Patrimoni Històric que pretén aquesta bonificació fiscal. Per tant, trobem molt raonable i encertat mantenir la bonificació en el cas d'adquisició dels béns per part de l'Administració. No hagués estat de més, però, afegir també altres administracions públiques (com ara, l'Estat) dins dels adquirents del mateix per a conservar la bonificació. En el cas de no complir-se el requisit de manteniment vindrà obligat el subjecte passiu a liquidar la quota diferencial resultant juntament amb els interessos de demora corresponents.

- Cantabria

L'article 6.4 del Decret Legislatiu 62/2008, de 19 de juny, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de Mesures Fiscals en matèria de Tributs cedits per l'Estat⁸⁸¹ regula una bonificació de la base imposable per als adquirents mortis causa, ja siguin cònjuge, descendents o adoptats, de béns del Patrimoni

⁸⁸¹ Publicat al *Boletín Oficial Cantabria* 128/2008, de 2 de juliol de 2008.

Històric espanyol, en els termes regulats en els apartats u, dos i tres de l'article 4 de la Llei 19/1991, de 6 de juny, de l'Impost sobre el Patrimoni, o bé d'aquells béns que formin part del Patrimoni Històric de les Comunitats Autònomes⁸⁸². Aquesta bonificació serà l'equivalent al 95 per cent del valor d'aquests béns. Creiem que aquesta última precisió és redundant ja que la mateixa regulació de l'article 4 de la Llei 19/1991 ja recull aquest béns.

De la mateixa forma, en aquest cas també s'exigeix una permanència dels mateixos en el patrimoni de l'adquirent i, com en les altres Comunitats Autònomes el termini es redueix als cinc anys⁸⁸³. En cas de transmetre'ls abans de finalitzar aquest termini, el subjecte passiu vindria obligat a satisfer la quota diferenciada resultant més els interessos de demora corresponents.

⁸⁸² La redacció de l'article 6.4 del Decret Legislatiu 62/2008, de 19 de juny, diu que: "*Cuando en la base imponible correspondiente a una adquisición «mortis causa» del cónyuge, descendientes o adoptados de la persona fallecida se incluyeran bienes comprendidos en los apartados uno, dos o tres del art. 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en cuanto integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas, se aplicará, asimismo, una reducción del 95 por 100 de su valor, con los mismos requisitos de permanencia señalados en el apartado 3. En el caso de no cumplirse el requisito de permanencia al que se refiere el apartado 3, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.*"

⁸⁸³ En aquest punt cal tenir present la resposta de la DGT a la Consulta nº V2789/2011 de 24 novembre de 2011, en la que "*se adquiere "mortis causa" un inmueble declarado "Bien de interés cultural, con categoría de conjunto histórico", procede aplicar la reducción del 95 por 100 de su valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, toda vez que la normativa autonómica aplicable al presente caso mejora la reducción estatal dado que, aun manteniendo el resto de la regulación, reduce el plazo de permanencia, que pasa de diez a cinco años*", atès que "*la Disposición Adicional única de la Ley 11/1998, de 13 de octubre, del Patrimonio Cultural de Cantabria , atribuye la condición de Bien de Interés Cultural a aquellos bienes declarados como tales al amparo de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.*"

- Generalitat de Catalunya.

Els articles 25 i 26 de la Llei 19/2010, de 7 de juny, de regulació de l'impost sobre successions i donacions, estableix els beneficis fiscals al Patrimoni Cultural en l'impost sobre successions⁸⁸⁴.

En les adquisicions per causa de mort que corresponguin al cònjuge, als descendents, als ascendents o als col·laterals fins al tercer grau del causant es poden aplicar en la base imposable les reduccions següents⁸⁸⁵:

- Una reducció del 95 per cent del valor dels béns culturals d'interès nacional i dels béns mobles catalogats que hagin estat qualificats i inscrits d'acord amb la Llei 9 /1993, de 30 de setembre, del patrimoni cultural català.
- Una reducció del 95 per cent del valor dels béns integrants del Patrimoni Històric o cultural d'altres Comunitats Autònomes que hagin estat qualificats i inscrits d'acord amb la seva normativa específica.
- Una reducció del 95 per cent del valor dels béns del Patrimoni Històric a què es refereix l'article 4 de la Llei 19/1991, de 6 de juny, de l'Impost sobre el Patrimoni⁸⁸⁶.

⁸⁸⁴ Publicada al Diari Oficial Generalitat de Catalunya 5648/2010, d'11 de juny de 2010.

⁸⁸⁵ L'article 25 de la Llei 19/2010, de 7 de juny, disposa que: "En les adquisicions per causa de mort que corresponguin al cònjuge, als descendents, als ascendents o als col·laterals fins al tercer grau del causant, es pot aplicar en la base imposable una reducció del 95 % del valor dels béns culturals d'interès nacional i dels béns mobles catalogats que hagin estat qualificats i inscrits d'acord amb la Llei 9/1993, del 30 de setembre, del patrimoni cultural català, una reducció del 95 % del valor dels béns integrants del patrimoni històric o cultural d'altres Comunitats Autònomes que hagin estat qualificats i inscrits d'acord amb la normativa específica corresponent, una reducció del 95 % del valor dels béns a què es refereixen els apartats 1 i 3 de l'art. 4 de la Llei de l'Estat 19/1991, del 6 de juny, de l'impost sobre el patrimoni, i una reducció del 95 % del valor de l'obra pròpia dels artistes a què es refereix l'art. 4.3.b de la dita Llei de l'Estat 19/1991, si el causant és el mateix artista."

D'acord amb l'article 26 de la Llei 19/2010, de 7 de juny, el gaudi definitiu de la reducció resta condicionat al manteniment dels béns adquirits en el patrimoni de l'adquirent durant als cinc anys següents a la mort del causant, llevat que en aquest termini mori l'adquirent o els béns siguin adquirits per la Generalitat o per un ens local territorial de Catalunya. En cas de concurrència de successors a títol universal, aquest requisit vincularà exclusivament a l'adjudicatari o adjudicatari efectius dels béns que determinen l'aplicabilitat de la reducció, d'acord amb la redacció donada per l'article 6.2 del Decret de Catalunya 414/2011, de 13 de desembre.

Veiem com, en el cas de Catalunya, la bonificació s'estén més enllà dels descendents i cònjuge abastant també als col·laterals de tercer grau, la qual cosa hem de valorar positivament ja que aquesta bonificació va en benefici del bé del Patrimoni Històric i on el subjecte passiu és un simple instrument al servei de l'objectiu general de transmissió a les generacions futures.

L'incompliment de la regla de manteniment comportarà la liquidació de la quota procedent amb els corresponents interessos de demora, calculats des de la finalització del període voluntari per liquidar fins a la transmissió del bé.

⁸⁸⁶ Cal tenir en compte la resposta a la Consulta Vinculant de la DGT, Consulta nº V1545/2011 de 15 juny de 2011, en la que considera que *"sí resulta de aplicació al caso consultado el supuesto de reducción del 95% del valor para los bienes integrantes del Patrimonio Histórico de las Comunidades Autónomas, que hayan sido calificados e inscritos de acuerdo con lo establecido en sus normas reguladoras, previsto en la normativa estatal reguladora del Impuesto de referencia, toda vez que en la regulación contenida en la Ley autonómica catalana se ha omitido ese supuesto de reducción estatal, teniendo la norma estatal el carácter de "mínimo" respecto de la autonómica, siendo en el concreto caso que plantea el escrito de consulta procedente la reducción estatal, considerándose acreditado el cumplimiento de los requisitos exigidos al efecto por la norma básica estatal."*

- Comunitat de Madrid.

El tractament fiscal del Patrimoni Històric a la Comunitat de Madrid en les transmissions mortis causa el trobem regulat en l'article 21.3 del Decret Legislatiu 1/2010, de 21 d'octubre, del Consell de Govern, pel qual s'aprova el Text Refós de les Disposicions Legals de la Comunitat de Madrid en matèria de tributs cedits per l'Estat⁸⁸⁷.

D'acord amb aquest precepte, que segueix els criteris tant de l'Estat com d'altres Comunitats Autònomes, els subjectes passius es poden deduir de la base imposable una quantitat equivalent al 95 per cent del valor dels béns del Patrimoni Històric que formin part del cabal relict. Això inclou tant els béns del Patrimoni Històric espanyol que es considerin exempts a l'Impost sobre el Patrimoni (els quals, ja els hem detallat amb anterioritat), com els béns que formin part del Patrimoni Històric o Cultural de les Comunitats Autònomes sempre que, al seu torn, també es considerin exempts de l'Impost sobre el Patrimoni⁸⁸⁸.

La regulació madrilenya també millora el requisit de permanència dels béns en el patrimoni del beneficiari de la reducció, passant dels deu de la regulació estatal als cinc anys. En cas d'incompliment, el subjecte passiu vindrà obligat a pagar la quota diferencial resultant, més els interessos de demora de la mateixa. La norma introdueix un aclariment quant als terminis que considerem

⁸⁸⁷ Publicat al *Boletín Oficial Madrid* 255/2010, de 25 d'octubre de 2010.

⁸⁸⁸ L'article 21.3 del Decret Legislatiu 1/2010, de 21 d'octubre, disposa que: "*Cuando en la base imponible correspondiente a una adquisición mortis causa del cónyuge, descendientes o adoptados de la persona fallecida se incluyeran bienes comprendidos en el art. 4, apartados 1, 2 y 3, de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en cuanto integrantes del Patrimonio Histórico Español o Cultural de las Comunidades Autónomas, se aplicará, asimismo, una reducción del 95 por 100 de su valor con el mismo requisito de permanencia señalado en el primer párrafo.*"

força encertada. Atorga un termini de trenta dies per hàbils des de la transmissió del bé per efectuar la regularització oportuna. Aquest termini és coincident amb el període voluntari de liquidació de les transmissions patrimonials, ja siguin oneroses o gratuïtes. Tot i que la norma no o diu, passat aquest termini de presentació voluntària cal entendre que el subjecte passiu estaria obligat a autoliquidar amb el recàrrec previst a l'article 27 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària.

En aquest punt es suscita el problema de com s'han de liquidar els interessos de demora. Es podria presentar el problema de presentació de l'autoliquidació més enllà dels dotze mesos. En aquest cas, i d'acord amb l'article 27.2 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, s'haurien de liquidar interessos de demora des dels dotze mesos de finalització del període de trenta dies. Es suscita en aquest punt, sobre quina base s'haurien de calcular els interessos de demora. Cal tenir en compte que el deute tributari generat com a conseqüència de la pèrdua de la condició del manteniment ja porta incorporats interessos de demora d'acord amb l'article 21.3 del Decret Legislatiu 1/2010, de 21 d'octubre, per la qual cosa ens trobaríem davant de la figura de l'anatocisme⁸⁸⁹. És per

⁸⁸⁹ Hem de tenir present que en l'àmbit tributari les normes civils són d'aplicació supletòria, tal com recull l'article 7.2 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, en concordància amb l'article 4.3 del Codi Civil. Per tant, per a la qüestió del càlcul d'interessos sobre els interessos hem de tenir present l'article 1.109 del Codi Civil el qual disposa que: "*Los intereses vencidos devengan el interés legal desde que son judicialmente reclamados, aunque la obligación haya guardado silencio sobre este punto.*" Per altra banda, cal tenir el compte la STS de 8 de novembre de 1994, en la que, en relació a si era admissible la figura de l'anatocisme en el nostre ordenament jurídic deia que: "*La respuesta que ha de corresponder al enunciado problema es de sentido afirmativo, y ello por las siguientes razones: 1ª El principio de autonomía de la voluntad que consagra el artículo 1255 del Código Civil-EDL1889/1- permite que las partes puedan celebrar el referido convenio, siempre que el mismo, además de no ser contrario a la moral, ni al orden público, no esté prohibido por la Ley, como no lo está, según veremos seguidamente.- 2ª El artículo 1109 del Código Civil, además de admitir en el inciso inicial de su párrafo primero el anatocismo legal, admite también el convencional, en el inciso siguiente de ese mismo párrafo primero, al decir "aunque la obligación haya guardado silencio sobre este punto", con lo que, "a sensu contrario", viene a admitir que las partes puedan pactar expresamente que los intereses pactados (vencidos y no satisfechos) puedan producir intereses.* En el nostre cas, però, no cal parlar de "voluntat de les parts" ja que estem

aquest motiu que, entenem, que en cas d'autoliquidació extemporània més enllà dels dotze mesos des de la transmissió que origina el dret a la bonificació, o bé en el cas de liquidació complementària dictada per l'Administració, entenem que es generen dos períodes de càlcul dels interessos de demora però sobre diferent base de càlcul. Per una banda, procedeix liquidar els interessos calculats des de la finalització del període voluntari fins a la data de transmissió del bé bonificat, tal com indica la norma tributària que recull el benefici fiscal. I, d'altra banda, procedeix el càlcul d'un nou període d'interessos que anirien des dels 30 dies de la transmissió del bé fins a la data de proposta de liquidació feta per l'administració (o, a partir dels dotze mesos en el cas d'autoliquidació, en els termes que preveu l'article 27 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària). En aquest segon cas, la base de càlcul dels interessos seria la quota diferencial més els interessos de demora del primer tram.

- País València.

La Llei 13/1997, de 23 de desembre, per la que es regula el tram autonòmic de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i restants tributs cedits⁸⁹⁰,

en dret tributari on les obligacions es generen per llei. En aquest cas, la llei tributària no només no és contrària al càlcul d'interessos sobre interessos sinó que és àmpliament acceptat en la pràctica tributària. Sense anar més lluny, en període executiu es calculen interessos de demora sobre un deute tributari que, molt sovint, porta incorporats interessos per presentació extemporània. Per altra banda, al conferir la norma un període de liquidació de trenta dies, està donat per vençuts els interessos de demora que anirien des de la finalització del període voluntari de liquidació de l'herència fins a la data de transmissió del bé. Per la qual cosa entenem que sí procedeix calcular els interessos de demora sobre la base de la deuda tributària que, al seu torn inclogui els interessos de demora per la pèrdua de la bonificació i no únicament sobre la quota diferencial.

⁸⁹⁰ Publicada al BOE 83/1998, de 7 d'abril de 1998.

regula en el seu article 10 les reduccions en l'Impost sobre Successions aplicables al País Valencià.

La norma valenciana recull una bonificació a la base imposable en el cas de transmissions mortis causa de forma diferent tant a la regulació estatal com a la de les altres Comunitats Autònomes. Així, la bonificació es condiona a que els béns transmesos siguin cedits, de forma gratuïta, a favor de la Generalitat valenciana, Corporacions Locals o Museus d'aquesta comunitat, amb la finalitat de ser exposats al públic⁸⁹¹.

Però, a més, la norma estableix una graduació en la bonificació en funció dels anys de cessió del bé. Així, si la cessió és per més de 5 anys la bonificació és del 25 per cent. Per a cessions de més de 10 anys, una bonificació del 50 per cent del valor dels mateixos i, finalment, una reducció del 95 per cent per cessions superiors als 20 anys. Comprovem que aquesta norma, en el cas de transmissió mortis causa, dona prioritat a l'objectiu d'acreixement qualitatiu del mateix al condicionar el benefici fiscal a la seva cessió per a l'exposició pública. Sembla ser que, el legislador valencià, més enllà de l'assegurament de la transmissió a generacions futures, persegueix amb aquesta mesura aquest altre objectiu sobre el Patrimoni Històric. Cal fer notar que aquest benefici fiscal

⁸⁹¹ El article 10.Dos.2n de la Llei 13/1997, de 23 de desembre, disposa que:

"2º) En los supuestos de transmisiones de bienes del patrimonio histórico artístico resultará aplicable una reducción para aquéllos inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, en el Inventario General del Patrimonio Cultural Valenciano, o que antes de finalizar el plazo para presentar la declaración por este Impuesto se inscriban en cualquiera de estos Registros, siempre que sean cedidos para su exposición en las siguientes condiciones: 1º) Que la cesión se efectúe a favor de la Generalitat Valenciana, Corporaciones Locales de la Comunidad Valenciana, Museos de titularidad pública de la Comunidad Valenciana u otras instituciones culturales dependientes de los entes públicos territoriales de la Comunidad Valenciana. 2º) Que el bien se ceda gratuitamente, para su exposición al público.

La reducción será, en función del período de cesión del bien, del siguiente porcentaje del valor del mismo:

- *Del 95 por 100, para cesiones de más de 20 años.*
- *Del 50 por 100, para cesiones de más de 10 años.*
- *Del 25 por 100, para cesiones de más de 5 años."*

s'aplica únicament al béns que formin part del Patrimoni Històric valencià, ja que el benefici fiscal al Patrimoni Històric espanyol ja està recollit en la llei estatal.

En aquest punt hem de fer notar que la regulació estatal recull una bonificació a la base imposable en les transmissions mortis causa del 95 per cent dels béns del Patrimoni Històric, sense afegir més condicionants que el de mantenir-los durant un període de deu anys. Els béns que s'inclouen a la bonificació estatal són, a més dels de l'Estat, els que formin part del Patrimoni Històric de les Comunitats Autònomes. Per tant, i des del nostre punt de vista, la llei valenciana introdueix una limitació que ultrapassa les competències de la mateixa en la cessió de tributs ja que, en tot cas, el benefici introduït ha de comportar una millora sobre la situació estatal. De manera que, un subjecte passiu que rebi mortis causa un bé del Patrimoni Històric valencià podrà aplicar-se una reducció del 95 per cent del seu valor sense més requisit que el de permanència durant els següents deu anys.

Un altra cosa és la novetat introduïda per la norma valenciana en el sentit d'admetre la bonificació per aquells béns que, tot i no estar inscrits en els registres del Patrimoni Cultural valencià, ho facin dins del període voluntari de presentació de l'autoliquidació de successions. En aquest punt sí podríem interpretar que, al tractar-se d'una millora introduïda per la regulació valenciana i no prevista en la regulació estatal, aquests béns sí els seria d'aplicació el benefici fiscal previst en la norma valenciana.

En conclusió, la regulació del Patrimoni Històric en l'Impost sobre Successions compta amb una vocació decidida per establir un tracte fiscal favorable a la seva transmissió intergeneracional la qual cosa hem de valorar positivament.

Així es recull en la Llei estatal i així ho han entès moltes Comunitats Autònomes que han introduït de forma clara deduccions addicionals que milloren la regulació estatal.

3.3. El prestigi del Patrimoni Històric i les compensacions fiscals.

L'últim apartat dedicat a l'estudi de la fiscalitat sobre l'objectiu de transmissió a les generacions futures del Patrimoni Històric, el dediquem a aquelles mesures de foment fiscal que, de forma més o menys indirecte, contribueixen a dur a terme activitats que prestigien el Patrimoni Històric i, si ens permeteu, aquelles accions que contribueixen a donen lluentor al mateix.

Els esforços dels poders públics en matèria de Patrimoni Històric s'han dedicat tradicionalment a polítiques de conservació. Les mesures dels poders públics, com ara les fiscals, han pivotat al voltant de la regulació del seu mercat, ja sigui per la transmissió del mateix entre particulars o a favor de l'Administració pública. Nogensmenys, allò que pot generar més valor afegit a aquest patrimoni, generar riquesa i, al cap i a la fi, prestigiar-lo per tal de transmetre'l a generacions futures, és que aquest es converteixi en un producte cultural digne de ser mostrat. Analitzem, doncs, aquestes disperses mesures fiscals que tenen per objecte la promoció del Patrimoni Històric i que hem decidit emmarcar-les sota aquest epígraf.

Per tant, en aquest darrer apartat veurem, fonamentalment, quines mesures trobem recollides en la fiscalitat de les Hisendes Locals i, posteriorment, veurem les que es deriven de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, del mecenatge.

A banda dels beneficis fiscals que recauen sobre l'Impost sobre Béns Immobles així com altres tributs locals ja vistos en els apartats anteriors, dins de la regulació de les Hisendes Locals del mateix Reial Decret Legislatiu 2/2004, de

5 de març, es faculta als ajuntaments per a introduir, de forma potestativa, altres bonificacions a l'Impost sobre Béns Immobles en determinades circumstàncies. Una d'aquestes la trobem a l'article 74 on es contempla la possibilitat d'una reducció del 95 per cent de la quota de l'impost a qui realitzi activitats econòmiques (en aquest cas, cal entendre que amb independència de que al subjecte passiu li sigui d'aplicació la Llei 49/2002, de 23 de desembre) sempre que aquestes activitats econòmiques haguessin estat declarades d'especial interès o utilitat municipal per concórrer circumstàncies culturals o històrico- artístiques. El redactat de la norma és el següent:

“Artículo 74. Bonificaciones potestativas

2 quáter. Los ayuntamientos mediante ordenanza podrán regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto a favor de inmuebles en los que se desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros.”

Hem de recordar que, en el cas de gaudir de l'exempció en l'IBI prevista a l'article 62.2.b s'exigeix que no s'exerceixi una explotació econòmica en l'immoble. De manera que aquesta bonificació fiscal a la quota suposa una excepció a aquest principi de gravar els immobles on es fan activitats econòmiques. La DGT s'ha pronunciat sobre diverses qüestions relatives a l'exempció en l'IBI dels béns declarats d'interès cultural, en concret, en relació a la consideració de certes activitats com afectes o no a l'activitat econòmica, la

possibilitat d'afectació parcial del bé a l'activitat i l'obligació de comunicar l'incompliment dels requisits exigits per a l'aplicació de l'exempció⁸⁹². La DGT

⁸⁹² En resposta a la consulta vinculant de la DGT nº V621/2013 de 28 febrer 2013, la DGT va dir que: *“Un bien inmueble declarado de interés cultural está abierto al público, en visitas guiadas en las que se cobra un precio por entrada. Además, los espacios se ceden a terceros para la celebración de distintos eventos. Se plantean diversas cuestiones en relación a la posible exención del inmueble en el IBI (LHL art.62.2.b):*

a) Afectación a una actividad económica: *a partir del 1-1-2013, para que los bienes inmuebles a que se refiere la LHL art.62.2.b estén exentos del IBI es necesario que no estén afectos a explotaciones económicas, salvo que les resulte de aplicación alguno de los supuestos de exención previstos en la L 49/2002, o la condición de contribuyente recaiga sobre el Estado, las CCAA, las entidades locales, organismos autónomos del Estado o entidades de derecho público de análogo carácter de las CCAA y de las entidades locales*

En el supuesto planteado se diferencian las siguientes actividades:

1. **Apertura al público**, *en visitas guiadas en las que se cobra un precio por entrada. La normativa que regula el Patrimonio Histórico Español, establece que los propietarios y, en su caso, los titulares de derechos reales sobre tales bienes o quienes los posean por cualquier título:*

- están obligados a permitir y facilitar su inspección por parte de los organismos competentes, su estudio a los investigadores, previa solicitud razonada de éstos, y su visita pública, en las condiciones de gratuidad que se determinen reglamentariamente, al menos cuatro días al mes, en días y horas previamente señalados. El cumplimiento de esta última obligación podrá ser dispensado total o parcialmente por la Administración competente cuando medie causa justificada (L 16/1985 art.13.2);

- deben permitir la visita pública y gratuita de los mismos a las personas que acrediten la nacionalidad española (RD 111/1986 disp.adic.4ª.1).

Por tanto, no constituye una explotación económica la organización de visitas públicas cuando se realice en los estrictos términos exigidos por la legislación sectorial aplicable. En otro caso, sí que constituye una explotación económica, y el bien inmueble afecto a la misma no estará exento del IBI, salvo que le resulte de aplicación alguna de las excepciones antes mencionadas.

2. **Cesión** *de todo o parte de la superficie del bien inmueble para la **celebración de diversos eventos** como puede ser congresos, conferencias, banquetes, rodaje de películas, etc.: constituye una explotación económica, por lo que no resulta de aplicación la exención, con las mismas excepciones señaladas anteriormente.*

b) Comunicació a la Administració: *de acuerdo con lo dispuesto por el RGGI art.137, el sujeto pasivo del IBI está obligado a comunicar a la Administración tributaria competente el incumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de la exención. En el supuesto objeto de consulta, se debe comunicar la afectación del bien inmueble al desarrollo de una explotación económica, que supone la pérdida del derecho a la aplicación de dicho beneficio fiscal, al ayuntamiento que concedió la exención.*

c) Posibilitat de aplicació de una **exempció parcial.** *En el IBI se regulan distintos supuestos de exención total de los bienes inmuebles (LHL art.62), pero no es posible la aplicación de una exención parcial. Por tanto, para que la exención de la LHL art.62.2.b sea aplicable es necesario que el bien inmueble no esté afecto al desarrollo de una explotación económica, ya sea por toda o parte de la superficie del mismo. Aunque la explotación económica sólo se desarrolle en una **parte de la superficie** del bien inmueble, quedará sujeta y no exenta la totalidad del inmueble, sin que sea posible prorratear la cuota del impuesto en función de la superficie.*

*Por otra parte, como el período impositivo del IBI coincide con el año natural, sin posibilidad de prorratear la cuota para períodos de tiempo inferior al año (LHL art.75), tampoco es posible prorratear la cuota del impuesto aunque la explotación económica sólo se desarrolle durante **determinadas épocas del año**.*

*No obstante se ha establecido la posibilidad de que los ayuntamientos puedan regular una **bonificación** de hasta el 95% de la cuota íntegra del IBI a favor de los bienes inmuebles*

assenyala que l'organització de visites al monument que excedeixi dels estrictes termes exigits per la legislació, constitueix una explotació econòmica. De manera que el bé immoble afecte a la mateixa no estarà exempt de l'IBI, llevat que li sigui aplicable alguna de les excepcions contingudes l'article 62.2.b) últim paràgraf TRLRHL. Tampoc està exempta la cessió de tot o part de la superfície del bé immoble per a la celebració de diversos esdeveniments com ara congressos, conferències, banquets, rodatge de pel·lícules, etc. Pel que fa a l'obligació de comunicar l'afectació del bé immoble a una explotació econòmica, el consultant té l'obligació de comunicar a l'Ajuntament que va concedir l'exempció, el fet de l'afectació del bé immoble al desenvolupament d'una explotació econòmica, que suposa la pèrdua del dret a l'aplicació d'aquest benefici fiscal des l'1 de gener 2013, data de meritació de l'impost. El bé immoble està exempt totalment si li és d'aplicació algun dels supòsits regulats en el citat article 62, no estant en cas contrari, però no és possible l'aplicació d'una exempció parcial.

Hem d'expressar una opinió crítica a aquest fet ja que la mateixa regulació estatal de taxes preveu una taxa per al utilització d'espais en Museus i altres equipaments culturals els quals, per definició, formen part del Patrimoni Històric. De manera que, de fer-se alguna de les activitats que originen el pagament d'una taxa de les exposades en un apartat anterior ens trobaríem amb la paradoxa que, al realitzar una activitat econòmica, aquest immobles on s'ubiquen els equipaments culturals vindrien obligats a pagar l'IBI. D'aquesta forma, la bonificació potestativa del 95 per cent sobre la quota plantejada per

excluidos de la exención a que se refiere el último párrafo de la LHL art.62.2.b (LHL art.74.2.ter)."

l'article 74.2, entenem que ve a donar sortida per a què els ajuntament compensin aquesta situació.

Per altra banda, i també dins de la tributació local, observem com a l'Impost sobre Activitats econòmiques s'ha introduït, des de l'1 de gener de 2013, una bonificació potestativa del 95 per cent de la quota per aquells subjectes passius que desenvolupin activitats econòmiques que hagin estat declarades d'especial interès o utilitat municipal per apreciar la concurrència de circumstàncies socials, culturals o històric-artístiques.

Aquesta bonificació es preveu com de tipus pregat, al correspondre al subjecte passiu la seva sol·licitud i caldrà que sigui aprovada pel Ple de la Corporació per majoria simple. La trobem regulada a l'article 88 del Reial Decret Legislatiu 2/2004, de 5 de març⁸⁹³.

De forma anàloga, l'Impost sobre Construccions, Instal·lacions i Obres el qual grava la realització, dins de cada terme municipal, de qualsevol construcció, instal·lació o obres per a les que sigui exigible la corresponent llicència urbanística. Aquest tribut està regulat en els articles 100 i següents del Reial Decret Legislatiu 2/2004, de 5 de març, on es preveu una bonificació potestativa de fins el 95 per cent a favor d'instal·lacions o obres que siguin declarades d'especial interès o utilitat municipal per concórrer circumstàncies

⁸⁹³ L'article 88.2 del RDL 2/2004, de 5 de març, disposa que: "Cuando las ordenanzas fiscales así lo establezcan, se aplicarán las siguientes bonificaciones: (...) e) Una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota correspondiente para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y que desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros. La bonificación se aplicará a la cuota resultante de aplicar, en su caso, las bonificaciones a que se refieren el apartado 1 de este artículo y los párrafos anteriores de este apartado. 3. La ordenanza fiscal correspondiente especificará los restantes aspectos sustantivos y formales a que se refiere el apartado anterior. Entre otras materias, la ordenanza fiscal determinará si todas o algunas de las citadas bonificaciones son o no aplicables simultáneamente."

socials, culturals o històric-artístiques que ho justifiquin. Igual que en l'Impost sobre Activitats Econòmiques es tracta d'una bonificació pregada que haurà d'aprovar el Ple de la Corporació en cada cas per majoria simple⁸⁹⁴.

La base imposable està constituïda pel cost real i efectiu de la construcció, instal·lació o obra, entenent per tal, el cost de la seva execució material⁸⁹⁵. Per tant, queden exclosos de la base imposable els següents conceptes:

- L'IVA i altres impostos anàlegs propis dels règims especials;
- Les taxes, preus públics i altres prestacions patrimonials de caràcter públic local relacionades amb les construccions, instal·lacions i obres;
- Els honoraris professionals;
- El benefici empresarial del contractista;
- Qualsevol altre concepte que no integri, estrictament, el cost d'execució material.

⁸⁹⁴ L'article 103.2 del RDL 2/2004, de 5 de març preveu que: "Las ordenanzas fiscales podrán regular las siguientes bonificaciones sobre la cuota del impuesto: a) Una bonificación de hasta el 95 por 100 a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros."

⁸⁹⁵ La STC Sala 3ª, sec. 2ª, de 17 de maig de 1999, disposa que "del concepto "base imponible" del Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), y en este sentido, qué debe entenderse por "coste real y efectivo" de la construcción, instalación y obra referidos en dicho tributo. La Sala, a la vista de los antecedentes fáctico jurídicos y de una correcta interpretación del ordenamiento jurídico aplicable, estima el recurso interpuesto por la constructora y declara que la base imponible del Impuesto viene determinada por el "coste real y efectivo" o por el "presupuesto de ejecución material" de la construcción, instalación u obra, sin incluirse en la misma los gastos generales, el beneficio industrial del contratista ni los honorarios técnicos por redacción del proyecto ni por la dirección de la obra. Indica el Tribunal que se trata de un tributo de carácter real, que grava la riqueza derivada del levantamiento de las construcciones, resultando de mayor coherencia con la legislación aplicable equiparar el concepto de "coste real y efectivo" con el de "presupuesto de ejecución material", para lograr una equiparación conceptual con la idea del "importe líquido de las obras ejecutadas".

Un cop determinada la base, la quota d'aquest tribut és el resultat d'aplicar a la base imposable el tipus de gravamen fixat per l'ajuntament, que no pot excedir del 4 per cent, d'acord amb l'article 102.3 del RDL 2/2004.

Per altra banda, està exempta de l'impost, d'acord amb l'article 100.2 del RDL 2/2004, la realització de qualsevol construcció, instal·lació o obra de les que siguin propietaris l'Estat, Comunitats Autònomes o entitats locals, destinades directament a carreteres, ferrocarrils, ports, aeroports, obres hidràuliques, sanejament de poblacions i aigües residuals, amb independència de que la seva gestió es porti a terme per organismes autònoms, i tant si es tracta d'obres de nova inversió com de conservació. De manera que, tots aquells béns immobles del Patrimoni Històric en mans de les administracions públiques queden exempts de l'impost.

Al mateix temps, la Santa Seu, la Conferència Episcopal, les diòcesis, les parròquies i altres circumscripcions territorials, les ordres i congregacions religioses i els instituts de vida consagrada, seves províncies i les seves cases, gaudeixen d'exempció total i permanent en l'impost exclusivament respecte d'aquells immobles que estiguin exempts, al seu torn, de l'IBI, en els termes que recull l'Ordre de 5 de juny de 2001 per la què s'aclareix la inclusió de l'Impost sobre Construccions, Instal·lacions i Obres en la lletra B) de l'apartat 1 de l'article IV de l'Acord entre l'Estat Espanyol i la Santa Seu sobre Assumptes Econòmics, de 3 de gener de 1979⁸⁹⁶. Aquesta mesura afecta de ple a bona part de béns del Patrimoni Històric del país ja que, en bona part, estan en mans de l'Església catòlica.

⁸⁹⁶ Publicat al BOE 144/2001, de 16 de juny de 2001.

Pel que fa a l'Impost sobre l'Increment de Valor dels Terrenys e Naturalesa Urbana⁸⁹⁷ es preveu en l'article 108.5 del RDL 2/2004, de 5 de març, una bonificació de fins el 95 per cent de la quota en el cas de les transmissions de terrenys sobre els quals es duguin a terme activitats que hagin estat declarades per majoria simple del Ple de la Corporació d'especial interès o utilitat municipal per concórrer circumstàncies socials, culturals, històric-artístiques. Com en els altres casos, es tracta d'una bonificació pregada que haurà de sol·licitar, en cada cas, el subjecte passiu.

Per altra banda, cada any s'aproven tot un llistat d'esdeveniments qualificats "d'excepcional interès públic" que gaudeixen de beneficis fiscals en diversos tributs, ja sigui l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques, l'Impost sobre Societats, l'Impost sobre la Renda de No Residents, entén, també que són d'aplicació (en la mesura que sigui procedent) a la tributació local, en les taxes i en l'Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats, quan sigui procedent.

D'acord amb l'article 27 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, aquestes activitats es defineixen com a "*programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público el conjunto de incentivos fiscales específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de los acontecimientos que, en su caso, se determinen por Ley.*"⁸⁹⁸

⁸⁹⁷ Aquest tribut local està regulat en els articles 104 i següents del RDL 2/2004 i es configura com a un tribut directe que grava l'increment de valor que experimentin aquests terrenys i es posi de manifest a conseqüència de la transmissió de la propietat dels terrenys per qualsevol títol o de la constitució o transmissió de qualsevol dret real de gaudi, limitatiu del domini, sobre els referits terrenys.

⁸⁹⁸ Es regula el marc jurídic al qual s'han d'ajustar els programes de suport a esdeveniments d'excepcional interès públic que pugui establir-se per Llei, fixant el contingut màxim, durada i regles bàsiques en l'article 27 de la Llei 49/2002 de 23 desembre 2002. Aquest es defineixen com programes de suport a esdeveniments d'excepcional interès públic el conjunt d'incentius fiscals específics aplicables a les actuacions que es realitzin per assegurar l'adequat

La seva relació, juntament amb la normativa reguladora i la seva vigència temporal és la següent:

Denominació i àmbit objectiu	Normativa reguladora	Àmbit temporal
«Guadalquivir Río de Historia»	L 51/2007 disp.adic.32ª;L 26/2009 disp.adic.58ª	1-1-2008/31- 12-2012
«Commemoración del Bicentenario de la Constitución de 1812»	L 51/2007 disp.adic.59ª redacc L 26/2009 disp.final 11ª	1-1-2008 hasta el final del evento
«Programa de preparación de los deportistas españoles de los juegos de Londres 2012»	L 2/2008 disp.adic.50ª	1-1-2009/31- 12-2012
«Commemoración del Milenio de la fundación del Reino de Granada»	L 26/2009 disp.adic.59ª	1-7-2010/1-7- 2013
«Solar Decathlon Europe 2010 y 2012»	L 26/2009 disp.adic.63ª	1-1-2010/31- 12-2012
«Alicante 2011»	L 26/2009 disp.adic.64ª redacc L 31/2011	1-1-2010/31- 12-2014
«Google Lunar X Prize»	L 26/2009 disp.adic.67ª	1-1-2010/31- 12-2012
«Mundobasket 2014»	L 39/2010 disp.adic.51ª	1-10-2011/30- 9-2014

desenvolupament dels esdeveniments que, si escau, es determinin per Llei. Per tant, la Llei que aprovi cada un d'aquests programes regularà, almenys, els punts següents:

- La durada del programa, que podrà ser de fins a 3 anys.
- La creació d'un consorci o la designació d'un òrgan administratiu que s'encarregui de l'execució del programa i que certifiqui l'adequació de les despeses i inversions realitzades als objectius i plans del mateix.
- Les línies bàsiques de les actuacions que s'hagin d'organitzar en suport de l'esdeveniment, sense perjudici del seu desenvolupament posterior pel consorci o per l'òrgan administratiu corresponent en plans i programes d'activitats específiques.
- Els beneficis fiscals aplicables a les actuacions anteriors, dins d'uns límits.

Denominació i àmbit objectiu	Normativa reguladora	Àmbit temporal
Campeonato del Mundo de Balonmano Absoluto Masculino de 2013	L 39/2010 disp.adic.52 ^a	1-1-2011/31-12-2013
«IV Centenario del fallecimiento del pintor Doménico Theotocópuli, conocido como El Greco»	L 39/2010 disp.adic.54 ^a	1-7-2011/30-6-2014
«Vitoria-Gasteiz Capital Verde Europea 2012»	L 2/2012 disp.adic.51 ^a	1-1-2012/31-12-2014
Campeonato del Mundo a Vela (ISAF) Santander 2014	L 2/2012 disp.adic.52 ^a	1-7-2012/31-12-2014
«El Árbol es Vida»	L 2/2012 disp.adic.53 ^a	1-7-2012/30-6-2015
IV Centenario de las relaciones de España y Japón a través del programa de actividades del «Año de España en Japón»	L 2/2012 disp.adic.54 ^a	1-7-2012/1-9-2014
«Plan Director para la recuperación del Patrimonio Cultural de Lorca»	L 2/2012 disp.adic.55 ^a	1-1-2012/31-12-2014
«Patrimonio Joven y el 4º Foro Juvenil Iberoamericano del Patrimonio Mundial»	L 2/2012 disp.adic.56 ^a	1-1-2012/31-12-2012
«Universiada de Invierno de Granada 2015»	L 2/2012 disp.adic.57 ^a	1-7-2012/30-6-2015
Campeonato del Mundo de Ciclismo en Carretera Ponferrada 2014	L 2/2012 disp.adic.58 ^a	1-10-2012/30-9-2014
«Creación del Centro de Categoría 2 UNESCO en España, dedicado al Arte Rupestre y Patrimonio Mundial»	L 2/2012 disp.adic.59 ^a	1-1-2012/31-12-2012
«Barcelona World Jumping Challenge»	L 2/2012 disp.adic.60 ^a	1-11-2012/31-10-2015
Campeonato del Mundo de Natación Barcelona 2013	L 2/2012 disp.adic.61 ^a	1-7-2012/31-12-2013
«Barcelona Mobile World Capital»	L 2/2012 disp.adic.62 ^a	1-1-2012/31-12-2014
«Barcelona World Race»	L 2/2012 disp.adic.63 ^a	1-1-2012/31-12-3012
40º aniversario de la Convención del Patrimonio Mundial (París, 1972)	L 2/2012 disp.adic.64 ^a	1-1-2012/31-12-2012

Denominació i àmbit objectiu	Normativa reguladora	Àmbit temporal
Campeonato del Mundo de Tiro Olímpico «Las Gabias 2014»	L 2/2012 disp.adic.65ª	1-7-2012/31-12-2014
«VIII Centenario de la Consagración de la Catedral de Santiago de Compostela»	L 2/2012 disp.adic.66ª	1-1-2011/30-6-2012
«500 años de Bula Papal»	L 2/2012 disp.adic.67ª	1-7-2012/31-12-2012
«2012 Año de las Culturas, la Paz y la Libertad»	L 2/2012 disp.adic.68ª	1-1-2012/31-12-2012
«Año de la Neurociencia»	L 2/2012 disp.adic.69ª	1-1-2012/31-12-2012
VIII Centenario de la Batalla de las Navas de Tolosa (1212) y del V de la conquista, anexión e incorporación de Navarra al reino de Castilla (1512)	L 2/2012 disp.adic.76ª	1-1-2012/31-12-2012
Año Santo Jubilar Mariano 2012-2013 en Almonte (Huelva)	L 2/2012 disp.adic.78ª	1-1-2012/31-12-2013
2014 Año Internacional de la Dieta Mediterránea	L 2/2012 disp.adic.80ª	1-1-2012/31-12-2014
Candidatura de Madrid 2020	RDL 20/2012 disp.adic.17ª	1-1-2012/31-12-2013
3ª edición de la Barcelona World Race	L 17/2012 disp.adic.57ª	1-1-2013/30-9-2015
Río de Janeiro 2016	L 17/2012 disp.adic.58ª	1-1-2013/31-12-2016
VIII Centenario de la Peregrinación de San Francisco de Asís a Santiago de Compostela (1214-2014)	L 17/2012 disp.adic.59ª	1-7-2013/30-6-2015
V Centenario del Nacimiento de Santa Teresa a celebrar en Ávila en el año 2015	L 17/2012 disp.adic.60ª	1-1-2013/31-12-2015
Año Junípero Serra 2013	L 17/2012 disp.adic.61ª	1-1-2013/31-12-2013
Vuelta al mundo a vela «Alicante 2014»	L 17/2012 disp.adic.62ª	1-1-2013/31-12-2015

Denominació i àmbit objectiu	Normativa reguladora	Àmbit temporal
Año Santo Jubilar Mariano 2013-2014 en la Real Ilustre y Fervorosa Hermandad y Cofradía de Nazarenos de Nuestra Señora del Rosario, Nuestro Padre Jesús de la Sentencia y María Santísima de la Esperanza Macarena en la ciudad de Sevilla	L 17/2012 disp.adic.63 ^a	1-6-2013/31-5-2014

Observem que aquestes activitats tenen una naturalesa molt variada però moltes d'elles tenen una íntima relació amb actuacions que coadjuven a la millor difusió i coneixement d'aspectes del nostre Patrimoni Històric, ja sigui directament o ja sigui mitjançant la promoció d'accions que giren al voltant del mateix, formant part del patrimoni immaterial o relacionat directament amb el Patrimoni Històric.

Però, a més, per al 2014 s'han aprovat una sèrie d'activitats més que són les que relacionem a continuació⁸⁹⁹:

Denominació	Vigència
«Donostia/San Sebastián, Capital Europea de la Cultura 2016»	Des de 1-1-2014 fins 31-12-2016
«Expo Milán 2015»	Des de 1-1-2014 fins 31-6-2016
«Campeonato del Mundo de Escalada 2014, Gijón»	Des de 1-1-2014 fins 31-12-2014
«Campeonato del Mundo de Patinaje Artístico Reus 2014»	Des de 1-1-2014 fins 31-12-2014
«Madrid Horse Week»	Des de 1-1-2014 fins 31-12-2016

⁸⁹⁹ Aquestes activitats estan recollides en la Disposició Final Vintena Novena de la Llei 22/2013, de 23 de desembre, de Pressupostos Generals de l'Estat per al 2014 (BOE 309/2013 de 26 de desembre de 2013).

Denominació	Vigència
«III Centenario de la Real Academia Española»	Des de 1-1-2014 fins 31-12-2015
«120 años de la Primera Exposición de Picasso. A Coruña, febrero-mayo de 2015»	Des de 1-1-2014 fins 31-12-2015
«IV Centenario de la segunda parte de El Quijote»	Des de 1-1-2014 fins 31-12-2016
«World Challenge LFP/85.º Aniversario de la Liga»	Des de 1-1-2014 fins 31-12-2016
«Juegos del Mediterráneo de 2017»	Des de 1-1-2014 fins 31-12-2017
«IV Centenario del fallecimiento del pintor Doménico Theotocópuli, conocido como El Greco»	fins el 31-12-2014
«Sesenta Edición del Festival Internacional de Teatro Clásico de Mérida»	Des de 1-1-2014 fins 31-12-2014
«Año de la Biotecnología en España»	Des de 1-1-2014 fins 31-12-2014

Totes aquestes activitats gaudiran en virtut de l'article 27.3 d'aquesta Llei de beneficis fiscals que seran com a màxim, els següents:

“Primero.- Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades económicas en régimen de estimación directa y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15 por 100 de los gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en la propaganda y publicidad de proyección

plurianual que sirvan directament per a la promoció del respectiu aconteciment.

El import de esta deducció no puede exceder del 90 por 100 de las donaciones efectuadas al consorcio, entidades de titularidad pública o entidades a que se refiere el art. 2 de esta Ley , encargadas de la realización de programas y actividades relacionadas con el acontecimiento. De aplicarse esta deducción, dichas donaciones no podrán acogerse a cualquiera de los incentivos fiscales previstos en esta Ley .

Cuando el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento, la base de la deducción será el importe total del gasto realizado. En caso contrario, la base de la deducción será el 25 por 100 de dicho gasto.

Esta deducción se computará conjuntamente con las reguladas en el Capítulo IV del Título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, a los efectos establecidos en el art. 44 del mismo.”⁹⁰⁰

⁹⁰⁰ Cal tenir en compte la interpretació de la DGT. En resposta a la Consulta vinculant en realció a l'Impost sobre Societats número V2623/2011 de 3 novembre 2011, la DGT disposa que: “La Dirección General de los Tributos informa que la consultante pretende realizar propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirva directamente para la promoción del respectivo acontecimiento, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el Consorcio del VIII Centenario de la Consagración de la Catedral de Santiago de Compostela, lo cual genera derecho a aplicar una deducción en cuota del 15% de los gastos realizados, siempre y cuando el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento. En caso contrario, la base de la deducción será el 25 % de dicho gasto. La mencionada deducción se computará conjuntamente con las reguladas en el TRLIS, a los efectos establecidos en el artículo 44 del mismo. A su vez, el importe de la citada deducción no podrá superar el 90% de la donación dineraria realizada en favor del Consorcio. en todo caso, si lo satisfecho por la entidad tuviese la consideración de donación, la deducción de 15% en la cuota íntegra, en concepto de propaganda impide, aplicar otra deducción adicional en concepto de donación. Por último, respecto a la base de la deducción, es preciso distinguir los diferentes medios o soportes publicitarios empleados por la consultante para llevar a cabo su actividad de propaganda y publicidad que servirá para la

Però, a més, en el cas de subjectes passius que no tinguin la condició de residents caldrà tenir present el que disposa l'article 27.3.segon de la Llei 49/2002, de 23 de desembre:

“Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente tendrán derecho a las deducciones previstas, respectivamente, en los arts. 19, 20 y 21 de esta Ley , por las donaciones y aportaciones que realicen a favor del consorcio que, en su caso, se cree con arreglo a lo establecido en el apartado anterior.

El régimen de mecenazgo prioritario previsto en el art. 22 de esta Ley será de aplicación a los programas y actividades relacionados con el acontecimiento, siempre que sean aprobados por el consorcio u órgano administrativo encargado de su ejecución y se realicen por las entidades a que se refiere el art. 2 de esta Ley o por el citado consorcio, elevándose en cinco puntos porcentuales los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los arts. 19, 20 y 21 de esta Ley.”

Per altra banda, i d'acord amb l'article 12 del Reial Decret 1270/2003, de 10 d'octubre, les entitats o institucions beneficiàries del mecenatge prioritari hauran d'obtenir la corresponent certificació del consorci o òrgan administratiu que correspongui, en la que es faci constar que l'activitat realitzada s'emmarca dins dels plans i programes aprovats per l'esmentat consorci o organisme. En aquest sentit s'haurà d'expedir, en favor de qui faci l'aportació, de les

promoción del referido acontecimiento, entendiendo por soporte publicitario el espacio o el objeto que sirve para mostrar un determinado anuncio.

certificacions justificatives i remetre al consorci o organisme administratiu, dins dels dos mesos següents a la finalització de cada exercici, una relació de les activitats finançades amb càrrec a aquestes aportacions, així com la còpia de les certificacions emeses.

Quant als impostos sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats el mateix article disposa que:

“Las transmisiones sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados tendrán una bonificación del 95 por 100 de la cuota cuando los bienes y derechos adquiridos se destinen, directa y exclusivamente, por el sujeto pasivo a la realización de inversiones con derecho a deducción a que se refiere el punto primero de este apartado.”

Pel que fa a la tributació local, també gaudiran de les bonificacions següents:

“Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas tendrán una bonificación del 95 por 100 en las cuotas y recargos correspondientes a las actividades de carácter artístico, cultural, científico o deportivo que hayan de tener lugar durante la celebración del respectivo acontecimiento y que se enmarquen en los planes y programas de actividades elaborados por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente.”

“Las empresas o entidades que desarrollen los objetivos del respectivo programa tendrán una bonificación del 95 por 100 en todos los impuestos y tasas locales que puedan recaer sobre las operaciones relacionadas exclusivamente con el desarrollo de dicho programa.”

A los efectos previstos en los números anteriores no será de aplicación lo dispuesto en el primer párrafo del apartado 2 del art. 9 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.”

L'apartat 4 de l'article 27 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, preveu que l'Administració tributària podrà comprovar la pertinència dels beneficis fiscals. Considerem que aquest precepte resulta redundant ja que, amb independència del que disposi la Llei de mecenatge, els òrgans de l'Administració tributària estan facultat per a comprovar, en el procediment tributari que procedeixi, l'oportunitat dels beneficis fiscals aplicats i, eventualment, de la regularització que sigui procedent. El redactat és el següent:

“La Administración tributaria comprobará la concurrencia de las circunstancias o requisitos necesarios para la aplicación de los beneficios fiscales, practicando, en su caso, la regularización que resulte procedente.”

Finalment, al punt cinquè d'aquest article 27 es disposa que mitjançant reglament s'establirà el procediment per a l'aplicació d'aquests beneficis fiscals:

“Reglamentariamente, se establecerá el procedimiento para la aplicación de los beneficios fiscales previstos en los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.”

Aquesta regulació reglamentària la trobem en els articles 7 a 12 del Reial Decret 1270/2003, de 10 d'octubre, pel qual s'aprova el Reglament per a l'aplicació del règim fiscal de les entitats sense fins lucratiu i dels incentius fiscals al mecenatge, en el qual es disposa que

- El reconeixement previ del dret dels subjectes passius a l'aplicació d'aquestes deduccions s'efectuarà prèvia sol·licitud de l'interessat.

- La sol·licitud s'ha de presentar almenys 45 dies naturals abans de l'inici del termini reglamentari de declaració-liquidació corresponent al període impositiu en què hagi de tenir efectes el benefici fiscal el reconeixement se sol·licita.

A la sol·licitud caldrà adjuntar la certificació expedida pel consorci o per l'òrgan administratiu corresponent que acrediti que les despeses amb dret a deducció a què la sol·licitud es refereix s'han realitzat en compliment dels seus plans i programes d'activitats. Aquesta certificació haurà de ser sol·licitada per l'interessat en un termini que acaba 15 dies després de la finalització de l'esdeveniment i ha de ser emesa pel consorci o per l'òrgan administratiu corresponent amb el contingut mínim assenyalat en l'article 10.1 del Reial Decret 1270/2003 de 10 d'octubre de 2003.

En definitiva, tot aquest conjunt heterogeni de mesures fiscals pretenen incentivar aquelles activitats al voltant del Patrimoni Històric que comporten una revalorització del mateix a ulls de la societat, bé per tracti d'activitats d'especial interès i que continguin els valors que es pretenen preservar o bé perquè incideixen en la revalorització i/o prestigi del Patrimoni Històric.

Conclusions.

Conclusions.

Conclusions.

Per tal d'estructurar les conclusions d'aquest treball d'investigació hem plantejat tractar-les en tres blocs diferenciats. El primer d'ells el dedicarem a explicar quins són els reptes que hem hagut de superar per abordar aquest estudi. En segon lloc, exposarem les conclusions sobre la fiscalitat del Patrimoni Històric en relació als objectius que pretén assolir el sector públic. I, en tercer lloc, expressarem algunes opinions i crítiques al respecte.

1. Els reptes de l'estudi de la fiscalitat del Patrimoni Històric.

La primera conclusió a la que hem arribat amb aquest treball és la complexitat de l'estudi de la fiscalitat del Patrimoni Històric, la qual cosa ens ha plantejat els reptes següents.

El **primer**, ha estat delimitar l'àmbit objectiu d'aquest estudi. Ens hem enfrontat davant d'un concepte, el Patrimoni Històric, que no és un concepte jurídic i molt menys, determinat. La concepció jurídica del Patrimoni Històric té els seu origen en conceptes elaborats des d'altres disciplines científiques, per tant, l'ordenament jurídic ha hagut de fer front a una delimitació del concepte de Patrimoni Històric sobre un terreny objectiu pantanós, a partir de criteris extrajurídics (interès artístic, històric, etc.) portadors de conceptes jurídics indeterminats i sobre els que recauen, a més, interessos contraposats, públics i privats, de manera que les solucions pràctiques han estat sempre en

constant evolució amb el que la societat ha demandat. En aquest context, la concreció del Patrimoni Històric en l'ordenament jurídic espanyol ha utilitzat expressions molt variades. Així, des d'antiguitats, patrimoni historicoartístic, patrimoni cultural, riquesa artística, patrimoni nacional, etc. Freqüentment s'ha fet servir l'expressió "artístic" acompanyada o no de la paraula "històric" però constatem que no ha succeït mai és l'ús de la paraula "històric" sola. L'evolució terminològica ha anat aparellada amb l'evolució de la pròpia societat i de la major sensibilitat proteccionista i de promoció dels béns culturals. Més que redefinir-se aquest tipus de béns, el que ha anat succeïnt és una ampliació dels que han de ser objecte d'especial atenció de les autoritats. Tal com indica RUIZ-RICO⁹⁰¹, en el llenguatge jurídic les expressions que fan referència per separat al valor "històric" (monuments històrics, antiguitats, monuments arqueològics, etc) juntament amb les expressions que deriven de la qualitat "artístic" (béns artístics, riquesa artística, etc) han estat expressions constants en el nostre ordenament jurídic. D'altra banda, i en paraules de PEREZ MORENO⁹⁰², el trànsit d'una concepció individualitzada dels objectes d'interès artístic o històric a la noció de béns culturals suposa una transformació que supera el terreny de la configuració dogmàtica per arribar a afectar tot el conjunt de relacions jurídiques, públiques i privades, en les que s'integren aquest béns.

En aquestes circumstàncies i per tal de delimitar l'objecte de protecció el Dret Positiu ha fet servir diverses tècniques des de la simple enumeració fins a la

⁹⁰¹ RUIZ-RICO, G. "La disciplina constitucional del Patrimonio Histórico en España", *Patrimonio Cultural y Derecho*, núm. 4, 2000, p. 39.

⁹⁰² PEREZ MORENO, A, *El postulado constitucional de la promoción y conservación del patrimonio histórico artístico*, en "Estudios sobre la Constitución española. Homenaje al profesor Eduardo García García de Enterría", Tomo II, Madrid, 1991.

classificació i finalment la categorització o conceptualització. En el cas espanyol, el mètode més emprat ha estat el de la categorització dels béns mitjançant una descripció que necessàriament ha de fer servir conceptes jurídics indeterminats però que, d'altra banda, permet abastar més béns i assegurar-se en no deixar béns fora de l'àmbit de protecció de la llei. En nostre cas, la LPHE ha optat per l'expressió Patrimoni Històric per sobre de la de Patrimoni Cultural. Tot i així la LPHE no es queda en una simple definició conceptual sinó que intenta abastar tots els béns que han de considerar-se sota el seu paraigua protector. Podem concloure, en la nostra opinió, que la categorització dels béns del Patrimoni Històric no té la condició de constitutiva, no crea condicions noves en els esmentats béns sinó que es limita a posar de manifest que el bé reuneix l'interès específic requerit per la norma per la qual cosa cal dir que té efectes declaratius. La inclusió dels béns en la categoria de Bé d'Interès Cultural o a l'Inventari General, en els termes previstos en la LPHE, no fa més que confirmar que els mateixos són portadors d'un interès públic. L'Administració no declara la inclusió d'un bé en una de les categories de la LPHE de forma graciosa o discrecional. Ho fa atenent als criteris objectius previstos a la mateixa norma, encara que aquests criteris objectius emanin de conceptes jurídics indeterminats⁹⁰³. Diferent qüestió és que per tal de gaudir de determinat tractament fiscal, la norma tributària demani uns requisits formals com ara la prèvia inclusió dels mateixos béns en un registre públic de béns del Patrimoni Històric, tot i que no sempre és així, tal com hem vist.

⁹⁰³ Aquest és el punt de vista compartit, d'entre altres, per ALONSO IBÁÑEZ (ALONSO IBÁÑEZ, M del R.: *El patrimonio histórico. Destino público y valor cultural*, Civitas, Madrid, 1992, p. 215)

Per altra banda, la Sentència 181/1998, de 17 de setembre, sense tenir la transcendència de la 17/1991, també aporta elements quasi-legislatius al interpretar l'article 2.1 de la LPHE. En aquesta sentència es precisa que, tot i que un bé no hagi estat explícita i administrativament declarat com a integrant del Patrimoni Històric, res no impedeix per que es consideri que forma part del Patrimoni Històric en els termes previstos en l'article 2.1 de la LPHE. En definitiva, i d'acord amb aquesta interpretació, hem d'entendre l'existència de tres tipus de béns del Patrimoni Històric d'acord amb la LPHE: els declarats d'interès cultural; els mobles inventariats; i els que no han estat objecte de declaració administrativa.

Per altra banda, la inclusió del Patrimoni Històric i artístic com a valor constitucional en la màxima jerarquia normativa que representa la Constitució, li atorga una garantia en la seva protecció que cap llei inferior no podrà contradir, la qual cosa ha suposat un avanç qualitatiu en les polítiques públiques respecte del Patrimoni Històric.

El **segon** repte gira al voltant de l'eix del qual pivoten tots els beneficis fiscals com és la LPHE, la qual es sustenta alhora en el manament que deriva de la CE, fonamentalment en el seu article 46. Des d'aquest punt de vista també és central el paper de la Llei 49/2002, de règim fiscal de les entitats sense fins lucratiu i dels incentius al mecenatge.

Des del nostre punt de vista podem parlar actualment de l'existència d'un Dret Patrimoni Històric que es configuraria com a una branca especial del Dret Administratiu. Nogensmenys estem davant d'un Dret amb un contingut heterogeni que té com a punt de referència, com hem vist, l'article 46 de la Constitució.

De la regulació del Patrimoni Històric podem concloure que les principals obligacions que s'imposen als poders públics són dos: el deure de conservació i la promoció de l'enriquiment dels béns del Patrimoni Històric. Nogensmenys en el desenvolupament legislatiu d'aquest article 46 fet mitjançant la LPHE, hem vist com, en l'article primer, ens indica que l'objecte de la llei és "*la protecció, l'acreciment i la transmissió a les generacions futures del Patrimoni Històric Espanyol*". En coherència amb aquest triple manament hem organitzat l'estudi de la fiscalitat del Patrimoni Històric en funció de la seva contribució als tres objectius públics que es pretenen assolir (protecció, acreciment i transmissió a generacions futures). Aquest fet ha comportat una complexitat afegida atès que algunes mesures fiscals d'una mateixa figura tributària poden incidir en més d'un d'aquests objectius. En desenvolupament d'aquest manament la LPHE, en el seu Títol VIII denominat "*De las medidas de fomento*", tracta dels ajuts i beneficis que es concedeixen amb la finalitat de promoure i defensar el PHE. Per tant, la LPHE lliga directament les mesures de foment a l'assoliment dels objectius públics en relació al Patrimoni Històric com són la protecció, l'acreciment i la transmissió a les generacions futures, aspectes que hem estudiat en profunditat en aquest treball.

En **tercer** lloc, aquesta regulació administrativa del Patrimoni Històric i de la qual es deriven conseqüències fiscals caldrà congregar-la amb la legislació tributària, amb especial referència a la llei reguladora de cada tribut. No només de la Llei General Tributària es deriven peculiaritats que afecten directament als béns del Patrimoni Històric, sinó que cadascun dels tributs que conformen el sistema tributari contemplen aspectes que incideixen en l'assoliment dels diferents objectius en matèria de Patrimoni Històric.

D'una banda, caldrà observar els criteris establerts en cada fet imposable per tal de determinar l'àmbit personal d'aplicació de cada tribut. Més enllà de les disposicions tributàries que emanen de la LPHE, serà en la llei reguladora de cada tribut on quedarà definit el subjecte passiu i les obligacions tributàries que es deriven en cada cas en relació a la fiscalitat sobre el Patrimoni Històric.

Hem vist com, en línies generals, a l'àmbit tributari (amb independència de les definicions que del Patrimoni Històric fa la regulació de la LPHE), cada figura impositiva defineix amb major o menor nitidesa per a cada supòsit de benefici tributari, a quin conjunt de béns concrets s'està referint.

Un **quart** aspecte de complexitat es deriva del mateix sistema de repartiment competencial entre les diferents administracions territorials en matèria de cultura. Així, a banda de la normativa reguladora que, en virtut de les seves competències, han exercit les diferents Comunitats Autònomes en matèria de Patrimoni Històric i que s'ha traduït en lleis específiques per a cadascuna que, al seu torn, inclouen també matisacions i peculiaritats tributàries pròpies en matèria de Patrimoni Històric. La regulació de les Comunitats Autònomes contribueix així a augmentar la confusió conceptual que plana sobre aquest àmbit de regulació jurídica cosa que no ajuda a posar ordre a aquest concepte sinó que contribueix a fer-lo encara més complex, la qual cosa no s'ha de valorar necessàriament de forma negativa atès que ajuda a enriquir els matisos del mateix.

En aquest sentit hem vist com la STC 17/1991, de 31 de gener va dictar els criteris per a delimitar la competència entre l'Estat i les Comunitats Autònomes. En primer lloc, reconeix l'existència d'una competència concurrent entre l'Estat i les Comunitats Autònomes en matèria de cultura. En segon lloc, l'Estat té

competències per a legislar en les matèries següents: béns de titularitat estatal; quan sigui precís adoptar criteris generals; quan les finalitats culturals no es pugui assolir des d'altres instàncies; en matèries no assumides per les Comunitats Autònomes; i, finalment, en defensa contra l'exportació i espoliació. I, en tercer lloc, les Comunitats Autònomes poden regular sobre tota la resta d'aspectes⁹⁰⁴.

Una **cinquena** font de complexitat ve donada per la una interpretació sistemàtica que cal fer dels acords internacionals subscrits per l'Estat espanyol al llarg dels anys. Des dels inicis de les Nacions Unides passant per la regulació pròpia de la integració europea, els béns del Patrimoni Històric han estat, tradicionalment, objecte de dedicació especial.

Observem com, en conjunt, els instruments internacionals es refereixen més al concepte de Patrimoni Cultural que no pas al de Patrimoni Històric. La definició del Patrimoni Històric des del punt de vista del Dret Internacional no és uniforme ni estàtica. Així, aquest Dret hem vist com s'ha referit al mateix com a "tesor nacional", "patrimoni artístic i històric" i, finalment com a "patrimoni cultural". En general els diferents tractats han recorregut a un criteri enunciatiu, relacionant una llista de béns com a forma de delimitar el concepte de Patrimoni Històric.

Els instruments internacionals deixen en mans de cada Estat membre tant l'apreciació de la concurrència de determinats valors a protegir (artístics, històrics, etc) així com la seva concreció en béns concrets. És, per tant, la legislació de cada Estat signatari la que, finalment, dóna aplicabilitat a les disposicions dels organismes internacionals.

⁹⁰⁴ Podem trobar més informació sobre aquesta qüestió en 13. ABAD LICERAS, JM.: "Las competencias administrativas del Estado y de las Comunidades Autónomas en materia de patrimonio histórico" en *El Derecho*, nº 2521, Madrid, 2008.

En **sisè** lloc, hem de fer referència a la creixent capacitat normativa de les Comunitats Autònomes de règim comú en tota mena de tributs. Això ha permès que, dins del seu àmbit territorial, s'hagin dictat disposicions en matèria fiscal que incideixen en els objectius al voltant del Patrimoni Històric.

Cal tenir present que el conjunt de normes que regulen els beneficis fiscals als béns del Patrimoni Històric les trobem, no únicament en la LPHE, sinó també en la Llei 49/2002, en la normativa reguladora de cada tribut, així com en la normativa de cada Comunitat Autònoma en ús de les seves competències tant sobre el Patrimoni Històric com sobre els seus propis tributs. Tot això fa que el coneixement de tota la normativa que regula els beneficis fiscals del Patrimoni Històric sigui de difícil accés ja que no es troba recollida en un únic codi com sí succeeix amb altres disciplines del Dret.

El resultat final és d'una disparitat absoluta entre la situació de la fiscalitat del Patrimoni Històric en cada Comunitat Autònoma⁹⁰⁵. Així, mentre unes tenen una vocació clarament expansiva dels criteris estatals, altres no aporten cap ampliació més de les estrictament reconegudes per l'Estat en les seves competències sense incorporar en les matèries i béns sota la tutela autonòmica cap benefici fiscal addicional.

En conclusió, si bé totes les Comunitats Autònomes tenen capacitat normativa sobre la part de l'IRPF que tenen cedida, també és cert que no totes elles han fet ús d'aquesta facultat d'introduir bonificacions addicionals en matèria de

⁹⁰⁵ En paraules de ALEGRE AVILA, l'ordenament dels béns històrics és caòtic. (ALEGRE AVILA, JM.: "Patrimonio Histórico, cultura y Estado Autonómico", *Patrimonio Cultural y Derecho*, nº 5, 2001, p. 164.

conservació del Patrimoni Històric. Tal com hem vist, únicament Canàries, Castella-Lleó i València han introduït alguna mesura fiscal en aquest sentit.

En **setè** lloc, i per acabar de donar una volta més a l'espiral de complexitat jurídica del Patrimoni Històric, cal destacar que l'estudi de la fiscalitat d'aquests béns no pot ser abordat únicament des del "Dret Cultural" sinó que cal tenir en compte que sobre la propietat d'aquest conjunt heterogeni i peculiar de béns incideixen disciplines també heterogènies i interdisciplinàries. Per tant, el mateix correspon respecte el seu enfocament des del Dret, ja que incideix en diverses disciplines jurídiques com el Dret Administratiu, el Tributari, l'Urbanisme, el Dret Penal, el Pressupostari, el Dret Internacional, el Dret Civil, etc. En definitiva, la regulació del Patrimoni Històric vista en la seva globalitat comporta una complexitat addicional en el seu estudi.

I en **vuitè** lloc, hem de tenir present que, al mateix temps, aquesta multi-incidència de diverses disciplines sobre els béns del Patrimoni Històric també afecten al repartiment competencial entre les diferents administracions territorials, problema que ve a complicar encara més l'acotament de les potestats sobre el Patrimoni Històric.

2. La fiscalitat i els objectius públics en relació al Patrimoni Històric.

Actualment la solució adoptada a través de la LPHE es fonamenta en l'impuls de l'acció privada cap a l'interès col·lectiu i, tal com diu al seu Preàmbul: "*la defensa del Patrimonio Histórico de un pueblo no debe realizarse exclusivamente a través de normas que prohíban determinadas acciones o*

limiten ciertos usos, sino a partir de disposiciones que estimulen a su conservación y, en consecuencia, permitan su disfrute y faciliten su acrecentamiento.” Aquesta posició del legislador s’inspira en el nostre entorn internacional quan justifica la llei per la *“creciente preocupación sobre esta materia por parte de la comunidad internacional”* i per que l’adopció de mesures d’estímul fiscal *“colocan a España en un horizonte similar al que ahora se contempla en países próximos al nuestro por su historia y su cultura”*. JAVIER SOLANA, Ministre de Cultura en temps que es va aprovar la LPHE, va destacar en el seu discurs al Ple del Congrés amb ocasió de la tramitació de la Llei del PHE que resultava *“obligado que se incorporasen dichas medidas de carácter fiscal al objeto de permitir una mejor disposición a las personas y entidades privadas para colaborar en una tarea que debe ser común”*⁹⁰⁶.

En aquest context, les mesures de foment contingudes en la LPHE presenten un doble caràcter⁹⁰⁷. D’una banda com a estímul per al compliment dels deures que imposa la mateixa llei i, d’altra banda, com a forma de compensació de les limitacions imposades. Sota aquesta premissa cal llegir el redactat de l’article 69.1 de la LPHE quan diu que *“Com a foment al compliment del deures i en compensació a les càrregues que en aquesta Llei s’imposen al titulars o posseïdors dels béns integrants del Patrimoni Històric Espanyol ... s’estableixen els beneficis fiscals fixats en els articles següents.”* Aquesta va ser la tesi defensada per la STC 17/1991 a la que hem dedicat un apartat i la qual considera que els avantatges fiscals es fonamenten, en bona mesura, com a

⁹⁰⁶ Diario de sesiones del Congreso de los Diputados núm. 123 de 17 de maig de 1984.

⁹⁰⁷ Aquesta és l’opinió, que compartim plenament, expressada per BARRERO RODRÍGUEZ, C., *La ordenación jurídica del patrimonio histórico*, Civitas, Madrid, 1990.

contraprestació a les càrregues que han de suportar en virtut de la llei els titulars i posseïdors dels béns del Patrimoni Històric.

Però, a més, una política fiscal estimuladora s'ha demostrat que no només no comporta una càrrega per a l'Estat sinó que aporta beneficis. L'estímul sobre els béns del Patrimoni Històric es tradueix en una inversió privada en els mateixos superior a la que hauria de fer l'Estat en la seva absència. D'aquesta forma, s'incrementa el Patrimoni Històric en mans de particulars la qual cosa vol dir que la col·lectivitat també en gaudeix, per la doble funció pública i privada que ostenten aquests béns.

Tot i que la Constitució no defineix de forma explícita els beneficis fiscals, també és cert que no es pot deduir que no estiguin permesos. És més, hem vist com l'article 133.3 reconeix implícitament el seu ús ordinari al regular la seva existència com a fet consubstancial a la mateixa existència del tribut. Per tant, hem comprovat com no hi ha impediment en el nostre ordenament jurídic per a que els tributs siguin utilitzats amb altres finalitats que les estrictament recaptatòries, de manera que els beneficis fiscals són un instrument més en mans dels governants per tal d'assolir aquells altres objectius de política social i econòmica recollits a la Constitució mateixa, criteri avalat, com hem vist pel Tribunal Constitucional⁹⁰⁸. En definitiva, l'establiment de beneficis fiscals sobre els béns del Patrimoni Històric no hauria d'oferir problemes i, per tant, queda avalada la seva constitucionalitat i compatibilitat amb els principis estudiats, sempre que aquests beneficis fiscals es facin ens els termes que s'han exposat anteriorment, orientats a l'assoliment de les finalitats públiques que deriven de

⁹⁰⁸ Per aprofundir en aquesta qüestió es pot consultar PEÑUELAS I REIXACH, LI: *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales*, Marcial Pons, Madrid, 2001, p. 29 i MARTIN QUERATL, J i altres, op. cit. p. 110-138, o MUÑOZ VILLARREAL, A.: "Las tasas sobre protección arqueológica", *Patrimonio Cultural y Derecho*, núm 14, 2010, entre altres.

l'article 46 de la CE. I és a partir d'aquest precepte constitucional que la nostra legislació assenyala els objectius principals que es pretenen assolir per tal de preservar els valors públics que custodien els béns del Patrimoni Històric. Aquest objectius públics, com hem vist, són tres: la protecció; l'acreciment; i la garantia de la transmissió a les generacions futures. Per tant, sota aquesta triple perspectiva teleològica hem organitzat les mesures fiscals sobre el Patrimoni Històric.

Hem vist com dins de les mesures fiscals de protecció del Patrimoni Històric s'inclouen les relatives a la conservació, la protecció contra la destrucció espoliació i l'exportació il·lícita i les mesures per a la millora del seu coneixement.

Quant a les actuacions de conservació les hem classificat en les següents classes: les encaminades a la restauració i rehabilitació; les accions de protecció contra la destrucció, l'espoliació i exportació il·lícita; i, finalment, les mesures encaminades a millorar el coneixement.

És evident que a l'Administració i, per tant, a l'interès general, li serà més econòmic que sigui el titular mateix del bé qui es faci càrrec de la seva conservació que no pas procedir a actuar amb mitjans propis. Per aquest motiu, i per tal d'orientar la conducta del particular envers la seva conservació és quan cobren sentit les mesures fiscals d'estímul a la protecció del Patrimoni Històric.

D'entre aquestes mesures destaca la reducció del 15 per cent de la quota de l'IRPF de les despeses destinades a la seva conservació. Cal dir que, algunes Comunitats Autònomes, en exercici de la competència que tenen sobre el tram cedit d'aquest impost, també han introduït alguna millora addicional més. En

qualsevol dels casos s'exigeix que el bé es trobi explícitament inclòs en una de les categories administratives corresponents.

De forma anàloga, fins a aquest exercici de 2014, estava vigent una deducció equivalent en l'Impost sobre Societats que ha estat eliminada. En l'apartat següent farem una valoració crítica d'aquest canvi legislatiu.

Pel que fa a l'IVA, tot i no existir un tipus reduït per les despeses dedicades a la conservació del Patrimoni Històric, també és cert que quan es tracti de d'immobles que constitueixen al mateix temps un habitatge es podran beneficiar de forma indirecta del tipus reduït del 10 per cent. Sobre aquesta qüestió aportarem algunes propostes i reflexions en el punt següent.

Quant a l'Impost sobre la Renda de No Residents s'arrossegueu les condicions comentades per a l'Impost sobre Societats i, en el cas de persones físiques no els serà d'aplicació la reducció exposada anteriorment per al cas de residents, quedant únicament la possibilitat d'aplicar les reduccions previstes en la Llei de mecenatge en els termes que hem detallat en l'apartat 1.1.5 del Capítol V.

Pel que fa a les mesures fiscals de l'exportació hem comprovat com aquest aspecte és hereu de la preocupació del legislador per a la protecció del Patrimoni Històric. Tant l'actual LPHE com la regulació fiscal presten una atenció singular a la sortida del país dels béns del Patrimoni Històric ja que aquesta és la clau per aconseguir l'objectiu de la seva conservació. D'una banda es declaren com a inexportables tota una sèrie de béns del Patrimoni Històric de manera que queden fora de tota tributació per aquest concepte. D'altra banda, s'estableix un control administratiu consistent en una autorització prèvia de l'autoritat competent sobre la possibilitat de treure fora del territori els béns del Patrimoni Històric. En aquest cas els béns estan subjectes al

pagament d'una taxa en funció del seu valor. I, finalment, l'Administració es reserva el dret de tempteig, en els termes vistos en l'article 33 de la LPHE.

Quant a les mesures fiscals per a la millora del seu coneixement, en aquest apartat hem agrupat una sèrie de mesures heterogènies entre les que destaca, de forma clara, la deducció del 15 per cent de la quota en l'IRPF per les despeses destinades a la difusió del Patrimoni Històric. En aquest cas, l'esquema fiscal és similar al plantejat en les mesures destinades a la conservació, per tant, tant en Impost sobre Societats com en l'Impost sobre la Renda de No Residents hem fet reflexions similars. Nogensmenys hem optat per incloure també en aquest apartat el tractament singular de l'Església Catòlica que, amb mesures fiscals subjectives, coadjuven a aquests objectius.

Es calcula que un 80% del patrimoni cultural espanyol està en mans de l'Església Catòlica⁹⁰⁹, per la qual cosa ens ha semblat justificada una referència expressa a les relacions entre les administracions públiques i l'Església Catòlica per tal d'aprofundir en la protecció, conservació i difusió del mateix.

En aquest punt hem de matissar, tal i com hem comprovat, com algunes mesures fiscals s'encavalquen entre sí de manera que poden contribuir simultàniament a l'assoliment de més d'un dels objectius plantejats en matèria de Patrimoni Històric. Així, és possible que algunes mesures contribueixin tant a l'acreixement com a la seva conservació.

Pel que fa a l'objectiu de l'**acreixement** l'hem enfocat des de dos punts de vista diferents. D'una part, entès com a un increment de l'estoc de béns del Patrimoni Històric, en termes quantitativs. I, d'altra part, en el sentit qualitatiu del terme. Des de la primera accepció hem distingit entre l'adquisició per part

⁹⁰⁹ PONS-ESTEL TUGORES, C., *El patrimonio cultural de la Iglesia Católica en las Islas Baleares. Los convenios con las administraciones públicas*, Editorial Comares, Granada, 2010.

del sector públic o per part dels particulars. L'adquisició per part dels particulars l'hem qualificat com a "acreixement impropí".

Pel que fa a l'adquisició feta pel sector públic, entenem, s'hauria de limitar a aquelles situacions en les que resulta imprescindible per a garantir el deure de protecció, tot i que a la pràctica constatem que no és aquest el criteri seguit a la llum de la regulació actual. Les tres situacions que hem estudiat en l'acreixement per part del sector públic són: la dació en pagament de deutes tributaris, la fiscalitat de les importacions per part del sector públic i, finalment, la donació de béns del Patrimoni Històric a les Administracions Públiques.

La figura de la dació en pagament adquireix en la fiscalitat del Patrimoni Històric un protagonisme especial. Es podria dir que és l'aspecte més característic de la seva fiscalitat, si més no, el més singular. Però, tot i suposar una excepció en el nostre sistema tributari, no comporta cap disfunció en els principis tributaris ni tampoc en les finalitats tributàries en relació a la política sobre el Patrimoni Històric. Qüestió diferent és que aquesta figura s'utilitzés de forma indiscriminada, però el fet que hagi d'haver un "filtre" per part de l'Administració, consistent en la facultat discrecional per acceptar o no aquest mitjà de pagament, fa matissar les possibles opinions crítiques a la necessitat d'adquisició per part de l'Administració.

Quant a les donacions en favor del sector públic ens haurem de fixar, fonamentalment, no pas en les normes tributàries sinó en la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de mecenatge. En aquesta norma és on hem trobat els beneficis fiscals tant en IRPF com en l'Impost sobre Societats o l'Impost sobre la Renda de No Residents. Al mateix temps, hem constatat l'afectació d'aquestes transmissions gratuïtes en l'Impost sobre Incrementos de Valor de Terrenys de

Naturalesa Urbana comporta la seva exempció, tal com recull la llei reguladora de les Hisendes Locals.

Quant al que hem qualificat com “acreixement impropï”, hem inclòs les adquisicions fetes per particulars, que les hem classificat entre donacions, transmissions oneroses i importacions. En aquest cas no estem davant d’operacions que comportin un augment global de béns del Patrimoni Històric (excepte en el cas d’importacions). Nogensmenys, no considerem que aquestes transmissions de béns entre particulars tinguin un efecte neutre sobre el mateix. Per això hem optat per qualificar-les d’acreixement impropï del Patrimoni Històric.

La fiscalitat de les donacions en seu del donatari dependrà de si aquest té la condició de persona física o jurídica. Per a les persones físiques la regulació la trobem en l’Impost sobre Donacions. Aquest, tot i ser un impost estatal està en bona part cedit a les Comunitats Autònomes les quals tenen capacitat normativa sobre el mateix. En aquest sentit hem de partir de la regulació estatal i observar en quins Comunitats Autònomes s’han introduït millores sobre la regulació estatal, cosa que s’ha produït en les Illes Balears, Canàries, Cantàbria i Catalunya. D’aquesta forma trobem com la bonificació pot oscil·lar entre el 95 per cent fins al 99 per cent. En el cas de persones jurídiques, aquestes podran gaudir de bonificacions en els termes contemplats en la Llei 49/2002, de 23 de desembre, ja que aquestes estan exemptes de l’Impost sobre Donacions. Hem comprovat com en seu del donatari també es produeixen efectes fiscals. En primer lloc haurem de distingir si ens trobem davant d’una persona física o jurídica. En el cas de persona física la seva tributació la trobarem en la regulació de l’IRPF on es preveu la bonificació per

donació a determinades entitats que poden tenir entre els seus objectius finalitats en l'ordre del Patrimoni Històric. D'altra banda, els donatius a les entitats previstes poden ser directament en béns del Patrimoni Històric. Per al cas de persones jurídiques, el tractament és equivalent i la seva regulació l'hem de trobar, novament, en la Llei 49/2002, de 23 de desembre. En qualsevol cas, l'entitat beneficiària haurà de complir unes obligacions tributàries formals entre les que es troba la certificació de la donació rebuda. En cas de No Residents i, en aplicació de les normes de l'Impost sobre la Renda de No Residents, trobarem mesures equivalents a les previstes per a persones físiques o jurídiques en funció de si opera o no mitjançant establiment. Finalment, cal ressaltar que l'increment patrimonial que eventualment es pogués posar de manifest amb ocasió de la transmissió del bé del Patrimoni Històric romandrà exempt de tributació tant en IRPF com en l'Impost sobre Societats, l'Impost sobre la Renda de No Residents o, fins i tot, en l'Impost sobre Increment de Valor de Terrenys de Naturalesa Urbana, si fos el cas.

Quant tràfic onerós entre particulars, en primer lloc hem de destacar que la legislació deixa fora del mateix els béns que formin part del Patrimoni Històric espanyol en mans de l'Església Catòlica i de les Administracions públiques. Dit això, en les transmissions entre particulars hem de distingir entre qui realitza activitats econòmiques, que quedarà subjecte a l'IVA dels qui no realitzen activitats econòmiques que quedaran subjectes a l'Impost sobre Transmissions Patrimonials. En aquest darrer impost no es contempen bonificacions objectives que afectin a la transmissió de béns del Patrimoni Històric tot i que sí es preveuen beneficis fiscals subjectius que, indirectament poden afavorir el Patrimoni Històric. Pel que fa a la regulació de l'IVA hem de destacar dues

característiques. La primera es tracta d'un tribut altament regulat des de les institucions europees. La segona fa referència al règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció. Estem davant d'un règim tributari altament complex, sotmès a moltes casuístiques i situacions derivades, tant de la naturalesa mateixa de l'impost com de la seva regulació comunitària. En aquest sentit hem de distingir entre els dos fets imposables que regula aquest impost: l'adquisició intracomunitàries de béns i les importacions des de tercers països. Finalment hem de destacar la recent reducció del tipus d'IVA que s'aplica sobre aquests béns, que ha estat reduïda del tipus general del 21 per cent al tipus reduït del 10 per cent actual.

Les transmissions entre particulars també poden tenir repercussió en la tributació local. Així hem comprovat les repercussions en l'Impost sobre Increment de Valor de Terrenys de Naturalesa Urbana, en la que es preveu una exempció subjectiva provinent de la regulació de les Hisendes Locals i una subjectiva resultant de la regulació sobre el mecenatge. Cal tenir en compte que sobre els vehicles històrics també hi ha prevista una bonificació en l'Impost sobre Vehicles de Tracció Mecànica.

Per acabar l'estudi sobre les transmissions oneroses entre particulars hem analitzat la fiscalitat de les importacions. En aquest cas, sí podem parlar sense dubtes d'un creixement quantitatiu en sentit estricte. Aquestes importacions tenen repercussió en l'Impost sobre Societats (ja eliminada des de 2014), en l'IRPF (deducció del 15 per cent) i, especialment en l'IVA on hem distingit entre les adquisicions intracomunitàries de béns i les importacions. Finalment també hem estudiat els aranzels a la importació en relació als béns del Patrimoni Històric.

Les mesures d'acreixement qualitatiu són les que pretenen incentivar el coneixement i difusió del Patrimoni Històric, cosa que es pot fer des de la promoció del seu estudi i investigació com amb la seva publicitat i divulgació. Aquests objectius s'han de posar en connexió amb l'article 9.2 de la Constitució que preveu la promoció de la participació ciutadana en la vida cultural i social com també amb l'article 44 que regula el dret a l'accés a la cultura, on hem d'incloure el béns del Patrimoni Històric.

Així, en la llei de l'IVA es preveuen exempcions de les operacions de serveis de divulgació relacionades amb activitats culturals, com ara els museus, monuments, biblioteques, arxius, etc, que incideixen en el Patrimoni Històric. Addicionalment certes importacions relacionades amb aspectes educatius i turístics en relació al Patrimoni Històric també gaudeixen d'exempció en aquest fet imposable.

Tant en l'IRPF com en l'Impost sobre el Patrimoni trobem mesures que coadjuven a l'assoliment d'aquest objectiu de difusió del Patrimoni Històric, ja sigui amb l'exigència del deure de visita previst en l'IRPF com amb l'exempció en l'Impost sobre el Patrimoni d'aquells béns que haguessin estat cedits per a la seva exhibició pública.

Finalment, i en relació a l'acreixement qualitatiu, en les taxes trobem aspectes que incideixen en la política de divulgació del Patrimoni Històric. Sense ànims de ser exhaustius hem exposat algunes de les més rellevants en relació a aquesta finalitat.

En tercer lloc hem desgranat les mesures fiscals que, al nostre entendre, impulsen l'assoliment de l'objectiu de **transmissió dels béns del Patrimoni Històric a les generacions futures**. En aquest punt hem observat l'existència

de tres situacions diferents. En primer lloc, la fiscalitat de la tinença de béns, la qual cosa ens remet als Impostos sobre el Patrimoni, IRPF, Impost sobre la Renda de No Residents, Impost sobre Béns Immobles i altres tributs locals. En segon lloc, hem estudiat la tributació de la transmissió de patrimonis intergeneracional, per la qual cosa hem vist com tributa el Patrimoni Històric en l'Impost sobre Successions. I, finalment, hem agrupat totes aquelles mesures tendents a prestigiar el Patrimoni Històric i contribuir a la seva revalorització social, la qual cosa entenem ajuda a preservar-lo per a les següents generacions.

La regulació del Patrimoni Històric en l'Impost sobre Successions compte amb una vocació decidida per establir un tracte fiscal favorable a la seva transmissió intergeneracional la qual cosa hem de valorar positivament. Així es recull en la Llei estatal i així ho han entès moltes Comunitats Autònomes que han introduït de forma clara deduccions addicionals que milloren la regulació estatal.

Hem de posar de manifest que els esforços dels poders públics en matèria de Patrimoni Històric s'han dedicat tradicionalment a polítiques de conservació. Però, per altra banda, les mesures dels poders públics, com ara les fiscals, han pivotat al voltant de la regulació del seu mercat, ja sigui per la transmissió del mateix entre particulars o a favor de l'Administració pública. Nogensmenys, allò que pot generar més valor afegit a aquest patrimoni, generar riquesa i, al cap i a la fi, prestigiar-lo per tal de transmetre'l a generacions futures, és que aquest es converteixi en un producte cultural digne de ser mostrat. Observem que les activitats que són objecte de beneficis fiscals puntuals tenen una naturalesa molt variada però moltes d'elles tenen una íntima relació amb actuacions que coadjuven a la millor difusió i coneixement d'aspectes del nostre Patrimoni

Històric, ja sigui directament o ja sigui mitjançant la promoció d'accions que giren al voltant del mateix, formant part del patrimoni immaterial o relacionat directament amb el Patrimoni Històric.

En definitiva, tot aquest conjunt heterogeni de mesures fiscals pretenen incentivar aquelles activitats al voltant del Patrimoni Històric que comporten una revalorització del mateix a ulls de la societat, bé per tracti d'activitats d'especial interès i que continguin els valors que es pretenen preservar o bé perquè incideixen en la revalorització i/o prestigi del Patrimoni Històric.

3. Opinions i crítiques a la fiscalitat del Patrimoni Històric.

1. La primera observació crítica està dirigida a la definició de l'àmbit objectiu d'aplicació dels beneficis fiscals. Hem vist com a través de la individualització del bé quan podem assignar un nivell o altre de protecció. Per tant, el nivell de protecció i el benefici fiscal aplicable estarà en funció de si està acreditada l'existència d'un "interès específic" conseqüència de la individualització del bé. Hem constatat, però que les definicions que fa el Dret tributari s'allunyen dels conceptes jurídics indeterminats que molt sovint impregnen les diferents lleis del Patrimoni Històric, i fa un exercici de concreció per tal de reduir els marges de discrecionalitat en la seva interpretació. Nogensmenys cal dir que, si bé l'aplicació de la norma tributària es fa sobre un conjunt o altre de l'univers de béns integrants del Patrimoni Històric, això no vol dir que, necessàriament, sigui aquesta la definició que dona el Dret tributari al concepte de Patrimoni Històric. És a dir, si bé en algunes ocasions, com hem vist, la norma defineix explícitament l'objecte en altres, en canvi, es fa recaure el benefici fiscal sobre

un conjunt deliberadament acotat de béns del Patrimoni Històric. Aquest fet posa de manifest que la descripció del Patrimoni Històric feta des de cada figura tributària respon més a criteris d'oportunitat política de graduació dels beneficis fiscals que no pas a un intent de definir de forma categòrica i restrictiva el concepte Patrimoni Històric. Entenem que la norma tributària hauria de referir-se amb més ambició a la protecció dels valors associats als béns. Som conscients que el Dret tributari és altament formalista per la qual cosa li resulta més senzill exigir el compliment de l'obligació d'inscripció del bé en determinat registre per a poder gaudir del benefici fiscal que no pas haver de navegar pel fangós espai dels conceptes jurídics indeterminats que es desprenen dels valors associats als béns del Patrimoni Històric.

2. Per altra banda, hem vist com la regulació del patrimoni eclesiàstic des de l'òptica de la LPHE tracta de marcar un equilibri entre la necessitat de preservar el dret al culte religiós a través de la funció litúrgica dels béns eclesiàstics, juntament amb les finalitats constitucionals del seu Patrimoni Històric. La posició de l'Església com a subjecte singular en relació als béns del Patrimoni Històric ha tingut el seu trasllat en l'ordenament jurídic el qual, tradicionalment, li ha donat un tractament diferenciat. Nogensmenys no hem d'oblidar que el manament que es desprèn de l'article 46 de la Constitució espanyola interpel·la a tot el Patrimoni Històric sigui quin sigui el seu règim jurídic i la seva titularitat.

3. La LPHE estableix una nomenclatura variada, no homogènia i en ocasions no suficientment justificada per a referir-se a la figura del particular com a titular d'obligacions davant l'Administració, tal com hem desgranat en el Capítol II.

4. Quant als beneficis fiscals recollits en la LPHE, es dona la circumstància que aquesta no es tracta d'una llei tributària de manera que es produeix la paradoxa que una llei no tributària està fixant, per exemple, ni més ni menys que una forma d'extinció de deutes tributaris. Així es recull en l'article 73 de la LPHE on es preveu el pagament dels deutes tributaris mitjançant l'entrega de béns que formin part del Patrimoni Històric espanyol en els termes i condicions previstos reglamentàriament. Aquest desenvolupament reglamentari tant afecta al desenvolupament de la mateixa LPHE com a l'esmentat anteriorment Reglament General de Recaptació.

Quant a la modalitat de dació en pagament que, en primera instància recull la mateixa LPHE, també observem discrepàncies importants entre Comunitats Autònomes. Així, mentre algunes amplien aquesta modalitat de pagament per a tot tipus de deutes amb la Hisenda Pública, altres ho limiten a deutes tributaris i, les més restrictives, no contempen ni tant sols aquesta modalitat d'extinció de deutes. En definitiva, la regulació pròpia de les Comunitats Autònomes ve a introduir, si pot ser, un grau més de complexitat a la regulació de la fiscalitat del Patrimoni Històric a Espanya.

En aquest punt hem d'expressar una opinió crítica de com està formulada la possibilitat de pagament del deute tributari en espècie, tant a l'Impost sobre Societats com a l'IRPF, a l'Impost sobre Successions i Donacions i a l'Impost sobre el Patrimoni. En aquests impostos únicament s'admet com a pagament dels deutes tributaris el lliurament de béns del Patrimoni Històric espanyol que es trobin inscrits en el Registre General de béns d'Interès Cultural o inclosos en l'Inventari General. D'aquesta forma es deixen fora els béns del Patrimoni

Històric que, pel motiu que sigui, no estan inclosos en aquests registres però, el que ens sembla encara més greu, obvia absolutament els béns declarats protegits per part de les Comunitats Autònomes d'acord amb les seves legislacions culturals respectives. Creiem que això, més enllà de representar un greuge i una falta de reciprocitat pel que fa a moltes Comunitats Autònomes que sí accepten en pagament els béns integrants del Patrimoni Històric espanyol, comporta una manca d'homogeneïtat al tractament fiscal d'un volum molt gran d'aquest Patrimoni Històric.

D'altra banda, i pel que fa als beneficis fiscals en general observem una remissió a la regulació fiscal competència de cada administració territorial la qual cosa cal valorar positivament. Tot i que no deixa d'aportar complexitat el fet que una llei sectorial, reguladora del Patrimoni Històric, entri a regular aspectes concrets sobre la fiscalitat de determinades figures tributàries. Ja hem vist com en alguns casos (per exemple amb la imposició local en el cas de Catalunya) el conflicte es va haver de resoldre en el Tribunal Constitucional per col·lisionar amb les competències de l'administració local.

5. A partir de l'1.1.2014 la bonificació fiscal prevista en l'Impost sobre Societats ha deixat de tenir efectes com a conseqüència de la Disposició Derogatòria 2a de la Llei 35/2006, de 28 de novembre que preveia la seva derogació per als períodes impositius que s'iniciïn a partir de l'1.1.2014. No es pot més que fer una valoració negativa de la supressió d'aquest benefici fiscal ja que, de forma absurda, es penalitzen aquells béns del Patrimoni Històric dels que siguin titulars persones jurídiques contravenint, novament, el principi de l'article 46 de la Constitució que insta la seva protecció amb independència de la seva

titularitat. Creiem que és una incoherència mantenir règims de beneficis fiscals orientats a la protecció del Patrimoni Històric diferents en funció de si el seu titular és una persona física o jurídica.

No s'entén, per exemple, l'asimetria de la tributació de les rendes generades per la importació dels béns del Patrimoni Històric fet per persones físiques o per persones jurídiques que no contribueix, des de cap punt de vista, a l'acreixement del nostre Patrimoni Històric. Son, justament, les empreses, les que poden comptar amb més capacitat econòmica per fer front a aquestes operacions i, per tant, entenem que aquesta supressió d'aquest benefici fiscal va en detriment de la funció social que pot fer qualsevol empresa en benefici de l'acreixement del Patrimoni Històric.

6. Les deduccions previstes a l'article 68 de la Llei de l'IRPF no seran d'aplicació en el cas de no residents ja que no està prevista aquesta deducció a l'hora de calcular la imputació de renda immobiliària. Sobre aquest aspecte, més enllà de la política recaptatòria que es pretén amb l'impost sobre la renda de no residents, cal dir que es produeix una distorsió quant a l'objectiu de protecció del Patrimoni Històric al deixar sense incentiu els mateixos béns quan aquests estan en mans d'un no resident.

7. Pel que fa als béns mobles de residents a l'Estat espanyol però que estiguin situats físicament a l'estranger i formen part, (posem per cas d'una col·lecció de pintura clàssica espanyola), res no impediria la seva catalogació a Espanya d'acord amb la LPHE i la seva inclusió en el registre corresponent amb les conseqüències que en l'ordre administratiu puguin tenir per al seu titular. Però

tampoc res no impediria que el particular no demanés incloure'ls. En aquests sentit, és curiós observar com el Programa 337C de la Llei de Pressupostos Generals de l'Estat per al 2013 destinat a la "Protección del Patrimonio Histórico", té com a un dels seus objectius que *"se mantendrá la política de recuperación de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que se encuentran en el extranjero y salen a la venta, acudiendo a subastas o a ferias internacionales, ofertas de venta, etc."* A la vista d'aquest redactat cal entendre que pot existir Patrimoni Històric que, sense formar part de l'Inventari general de béns mobles, tingui la consideració de béns del Patrimoni Històric i estiguin físicament a l'estranger. El dubte està en saber, sense que existeixi un acte declaratiu per part de l'administració i sense que existeixi una petició per part del particular, sota quines premisses no discrecionals es decideix que un bé moble situat a l'estranger té la condició de bé del Patrimoni Històric espanyol. Per altra banda, caldria entendre que, de forma automàtica i fruit d'una decisió discrecional, pel sol fet de que l'Administració Pública adquireixi un bé moble situat a l'estranger mitjançant el programa pressupostari 337C aquest entraria a forma part del Patrimoni Històric espanyol amb totes les seves conseqüències, incloses els beneficis fiscals corresponents al, fins aquell moment, titular del bé.

8. Es troba a faltar en la regulació d'IVA una menció expressa de l'aplicació del tipus reduït d'IVA sobre totes les accions de conservació operades sobre els béns immobles del Patrimoni Històric de la mateixa forma que es contempla en el cas d'edificis destinats a habitatges. Tot i que no sigui una tributació específica pensada sobre els béns del Patrimoni Històric és evident que, en el

cas que l'habitatge sigui, al seu torn, bé de Patrimoni Històric també podrà gaudir d'aquest tipus reduït. Entenem que aquesta no hauria de ser l'excepció.

9. Pel que fa a l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques, a l'apartat b de l'article 68 de la LIRPF es preveu l'aplicació de la deducció en la quota del 15 per cent de determinades inversions i despeses en "*los bienes de su propiedad*." Per tant, i a efectes de l'IRPF aquest benefici fiscal només el podran aplicar els titulars dels béns i que, a més, siguin els que facin la despesa. Aquest punt sembla no estar en la mateixa línia de la previsió constitucional de l'article 46 on es contempla la garantia de la protecció del Patrimoni Històric "*sigui quin sigui el règim jurídic i la titularitat*". Per tant, i des del nostre punt de vista, l'objecte del benefici fiscal hauria de ser el bé del Patrimoni Històric no tant el seu titular, de manera que la norma fiscal no hauria de posar tant l'èmfasi sobre la propietat del bé sinó sobre el destí donat a les despeses i inversions realitzades.

10. En l'Impost sobre Transmissions Patrimonials resultaria molt interessant explorar la possibilitat d'establir beneficis fiscals objectius, en determinades circumstàncies i condicions, en el cas de transmissions oneroses de béns del Patrimoni Històric, de forma anàloga a les contemplades en l'Impost sobre Successions i Donacions.

11. La tinença de béns el Patrimoni Històric compta amb un tractament fiscal heterogeni. Si bé l'impost que grava, per excel·lència, la tinença de béns com és l'Impost sobre el Patrimoni resol amb solvència els beneficis fiscals a aplicar,

no podem dir el mateix de la resta de tributs del sistema tributari. Així, en l'IRPF no s'excepciona ni bonifica la presumpció de renda generada per un immoble que tingui la consideració de Patrimoni Històric. El mateix podem dir de l'Impost sobre la Renda de No Residents. Però el que ens sembla més preocupant és la fiscalitat de l'Administració Local, especialment en l'IBI. Trobem a faltar en aquest tribut una aposta més decidida per bonificar els béns del Patrimoni Històric en la Llei Reguladora de les Hisendes Locals, més tenint en compte que ens estem referint al nivell d'Administració més proper al ciutadà. A més, aquesta norma no esmenta de forma explícita els béns de Patrimoni Històric reconeguts per les Administracions autonòmiques la qual cosa hem de valorar negativament. Addicionalment, en aquest punt hem de reiterar que caldria deslligar el fet que en l'immoble es realitzi una activitat econòmica de la possibilitat de gaudir de la bonificació per interès històric en l'IBI. Entenem que no només no és incompatible la utilització d'un immoble històric en una activitat econòmica sinó que pot ser, justament, garantia de la seva preservació. Aquest és el cas, per exemple, de les botigues històriques que existeixen en tots els municipis i les quals no tenen la protecció legal, més enllà de la voluntat de cada municipi d'introduir algun tipus de regulació.

12. Els beneficis fiscals al Patrimoni Històric en l'Impost sobre Successions estan lligats al parentiu entre el causant i els seus causahavents de manera que està delimitat a aquelles persones que tinguin o bé la condició de cònjuge o bé de descendent o adoptat. En la nostra opinió és tracta d'una limitació sense cap mena de justificació si del que es tracta és preservar el Patrimoni Històric i garantir que aquest passi en les condicions més favorables a la

següent generació. Ho hem repetit en diverses ocasions al llarg d'aquest treball: l'objecte del benefici fiscal no hauria de ser el subjecte passiu sinó el Patrimoni Històric. De manera que, si del que es tracta es de garantir la seva transmissió cap el futur, aquest benefici fiscal s'hauria d'aplicar amb la mateixa intensitat independentment del parentiu entre el causant i l'hereu o legatari, sense perjudici que la resta de mecanismes i instruments del tribut graduïn tant la capacitat contributiva com la justícia redistributiva que ha de perseguir aquest impost.

Però, a més, la norma estableix un requisit addicional: l'obligatorietat de permanència dels béns "*durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo*" la qual cosa introdueix un compromís d'estabilitat patrimonial i vinculació del nou adquirent amb el bé que, en principi, ha de tenir efectes positius. Només se'ns acut la possibilitat que s'hagués de transmetre abans aquest patrimoni per motiu de la seva preservació. Per tant, caldria explorar la possibilitat que, més enllà del supòsit d'expropiació previst a l'article 36.4 de la Llei 16/1985, de 25 de juny, en els casos en que l'hereu adquirent del bé del Patrimoni Històric no estigués en condicions objectives de garantir la seva preservació, s'hauria de facilitar la seva transmissió a un nou adquirent objectivament més solvent per a garantir la preservació, gaudi i transmissió a generacions futures d'aquest Patrimoni Històric sense pèrdua del benefici fiscal.

13. Hem d'expressar una opinió crítica a la regulació estatal de taxes ja que es preveu una taxa per al utilització d'espais en Museus i altres equipaments culturals els quals, per definició, formen part del Patrimoni Històric. De manera

que, de fer-se alguna de les activitats que originen el pagament d'una taxa de les exposades en un apartat anterior ens trobaríem amb la paradoxa que, al realitzar una activitat econòmica, aquest immobles on s'ubiquen els equipaments culturals vindrien obligats a pagar l'IBI. En aquest sentit, la bonificació potestativa del 95 per cent sobre la quota plantejada per l'article 74.2 de la Llei d'Hisendes Locals entenem que ve a donar una sortida per a què els ajuntament compensin aquesta situació.

14. El conjunt de totes les normes tributàries ha creat un entramat financer que, molt sovint, pot obrir la porta per aconseguir pels particulars finalitats diferents de les que originalment van ser concebudes com són la protecció, l'acreixement o la garantia de transmissió a les generacions futures.

15. Les disposicions desenvolupades en el Títol VIII de la LPHE en matèria de foment es queden curtes respecte a la potencialitat que podrien haver assolit a la vista dels articles 44 i 46 de la Constitució espanyola. Les polítiques fiscals de foment al Patrimoni Històric no comporten cost per al sector públic atès que les sumes que es recapten pels béns culturals són insignificants. En canvi, l'impacte en termes de foment de l'enriquiment del Patrimoni és molt més important per a la societat del que es deixa de recaptar per l'aplicació d'aquests beneficis fiscals.

Bibliografia.

AA. VV.: *La función social del patrimonio histórico: el turismo cultural*, obra coordinada per J.S. GARCIA MARCHANTE i M. del C. POYATO HOLGADO, Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, 2002.

AA.VV.: *Antropología y patrimonio: investigación, documentación e intervención*, Instituto Andalúz del Patrimonio Histórico, Granada, 2003..

AA.VV.: *Art i dret*, Federació sindical d'Artistes Plàstics a Catalunya, Generalitat de Catalunya, 1991.

AA.VV.: *Comentaris a la Llei de Patrimoni Històric de les Illes Balears*, Institut d'Estudis Autonòmics, Palma, 2003.

AA.VV.: *Estudios jurídicos sobre el camino de Santiago*, Fundación Instituto Gallego de Estudios Autonómicos y Comunitarios, Ourense, 1994.

AA.VV.: *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*, Civitas, Madrid, 1991.

AA.VV.: *La lucha contra el tráfico ilícito de Bienes Culturales*, Ministerio de Cultura, Madrid, 2008.

AA.VV.: *La nueva Ley General Tributaria comentada*, La Ley, Madrid, 2004.

AA.VV.: *La política cultural en España*, Real Instituto Elcano de Estudios Internacionales y Estratégicos, Madrid, 2004.

AA.VV.: *La protección jurídico internacional del patrimonio cultural. Especial referencia a España*. Instituto de Estudios Internacionales y Europeos, Universidad Carlos III, Colex, Madrid, 2009.

AA.VV.: *Mecenazgo y conservación del patrimonio artístico: Reflexiones sobre el caso español*, Visor, Fundación Argentaria, Madrid, 1995.

AA.VV.: *Procedimientos tributarios: comentarios a la Ley General Tributaria y reglamentos de desarrollo con jurisprudencia*, (Huesca Boadilla, R. Coordinador), La Ley, Madrid, 2007.

AA-VV.: “Una aproximación a las fuentes de información jurídico-administrativa italianas: herramientas para investigadores y estudiosos”, *Revista de Administración Pública*, Núm. 159, septiembre-diciembre 2002.

ABAD LICERAS, J.M: “La protección nacional e internacional de los bienes culturales en caso de conflictos armados”, en *Noticias Jurídicas*, octubre de 1998. http://noticias.juridicas.com/articulos/00-Generalidades/199810-not20_2.html (ref. de 12 de maig de 2014).

ABAD LICERAS, JM.: “En el décimo aniversario de la Ley 16/1985 del Patrimonio Histórico Español (I), (II) y (III), en *Boletín del Instituto Andaluz del Patrimonio Histórico*, nº13.

ABAD LICERAS, JM.: “La legislación estatal sobre patrimonio histórico. El papel de la administración local”, *Federación Española de Municipios y Provincias*, en http://www.femp.es/files/566-337-archivo/Gestion_centros_historicos.pdf (ref. de 12 de maig de 2014)

ABAD LICERAS, JM.: “Las competencias administrativas del Estado y de las Comunidades Autónomas en materia de patrimonio histórico” en *El Derecho*, nº 2521, Madrid, 2008.

ABAD LICERAS, JM.: “Legislación sobre patrimonio histórico y contratación pública: historia de un desencuentro”, *Areté documenta*, núm. 16, sept. 2002, AEGPC, Madrid.

ABAD LICERAS, JM.: “Los posibles conflictos competenciales entre la Comunidad de Madrid y las Administraciones Públicas Locales en la aplicación de la Ley 10/98, de 9 de julio, de Patrimonio Histórico: análisis y soluciones” *Revista jurídica de la Comunidad de Madrid*, nº8, 2000.

ABAD LICERAS, JM.: *Administraciones locales y patrimonio histórico*, Ed. Montecorvo, Madrid, 2003.

ABAD LICERAS, JM.: *Propuestas para una nueva política de fomento del Patrimonio histórico español*, América Ibérica, Madrid, 2001.

ABAD LICERAS, JM: “La distribución de competencias constitucionales en materia de patrimonio cultural, histórico y artístico”, *Revista española de derecho constitucional*, núm. 55, 1999.

AGUDO TORRICO, J.: “Patrimonio y derechos colectivos” en *Antropología y patrimonio: investigación, documentación e intervención*, Instituto Andalúz del Patrimonio Histórico, Granada, 2003.

AGUIRRE ARIAS, B.: “Del concepto de bien histórico-artístico al de patrimonio cultural”, *Revista Electrónica DU&P. Diseño Urbano y Paisaje*, vol. IV, núm. 11, 2007.

ALBALADEJO, M: *Derecho Civil*, 10 ed., Ed Bosch, Barcelona, 1997.

ALBI IBÁÑEZ, E.: *Economía de las artes y política cultural*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003.

ALBI IBÁÑEZ, E.: *Economía de las artes y política cultural*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003.

ALDANONDO SALAVERRÍA, I. “El patrimonio cultural de las confesiones religiosas”, *Revista catalana de dret públic*, núm. 33, 2006.

ALDANONDO SALAVERRIA, I.: “La Iglesia y los bienes culturales”, *Revista Española de Derecho Canónico*, núm. 39, 1983.

ALDANONDO SALAVERRIA, I.: “La participación de la iniciativa privada en la financiación de actividades de interés general. Especial referencia a los convenios de colaboración empresarial con la Iglesia católica en materia de patrimonio histórico”, *Revista española de derecho canónico*, vol. 57, núm. 149, 2000.

ALDANONDO SALAVERRIA, I.: “Las comunidades autónomas, el Estado y los bienes culturales eclesiásticos”, *Ius canonicum*, vol. 24, núm. 47, 1984.

ALDANONDO SALAVERRIA, I; CORRAL, C.: *Código del Patrimonio Cultural de la Iglesia*, Ed. Edice, Madrid, 2001.

ALEGRE ÁVILA, JM, “El estatuto jurídico de la propiedad histórica” en *III Encuentro Interdisciplinar*, Salamanca, maig de 2002.

ALEGRE AVILA, JM., “Observaciones para una revisión de la Ley del Patrimonio Histórico Español de 1985”, *Patrimonio Cultural y Derecho*, nº 13, 2009.

ALEGRE ÁVILA, JM.: “El estatuto jurídico de la propiedad histórica” en *Historia de la propiedad: patrimonio cultural: III encuentro interdisciplinar*, Salamanca, 28-31 de mayo de 2002 / coord. por Salustiano de Dios de Dios, 2003.

ALEGRE AVILA, JM.: “Evolución y régimen jurídico del Patrimonio Histórico”, Ministerio de Cultura, Madrid, 1994. Vol. II.

ALEGRE AVILA, JM.: “La Administración Tributaria y el Patrimonio Histórico” en *Escritos jurídicos en memoria de Luis Mateo Rodríguez*, Universidad de Cantabria, 1992.

ALEGRE AVILA, JM.: “Patrimonio Histórico, cultura y Estado Autonómico”, *Patrimonio Cultural y Derecho*, nº 5, 2001.

ALEGRE AVILA, JM.: *El ordenamiento protector de los bienes de interés cultural: consideraciones sobre su ámbito y límites. La perversión de las técnicas jurídicas de protección*, en “Estudios sobre la Constitución española. Homenaje al profesor Eduardo García García de Enterría”, coord. por Sebastián Martín-Retortillo Baquer, Vol. 2, Civitas, 1991.

ALONSO DE ANTONIO, J.A.: “El artículo 149 de la Constitución y el sistema de distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, núm. 90, 1998-1999.

ALONSO HIERRO, J., MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Preservación del Patrimonio Histórico de España. Análisis desde una perspectiva económica*, Fundación Caja Madrid, Madrid, 2004.

ALONSO HIERRO, J., SANZ MARTIN DE BUSTAMANTE, M.: *El patrimonio histórico desde una perspectiva económica*, Fundación caja Madrid, Madrid, 2000.

ALONSO IBAÑEZ, M del R.: *El patrimonio histórico. Destino público y valor cultural*, Civitas, Madrid, 1992.

ALONSO IBAÑEZ, M del R.: *La acción pública de tutela del Patrimonio Histórico Español: bases de su ordenación y técnicas jurídicas de intervención*, Universidad de Oviedo, Servicio de publicaciones, 1992.

ÁLVAREZ ÁLVAREZ, J.L.: *La transmisión de obres de arte*, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1975.

ÁLVAREZ ÁLVAREZ, JL.: “Evolución y estado actual de la conservación de las patrimonios cultural y natural”, *Patrimonio Cultural y Derecho*, núm. 9, 2005.

ÁLVAREZ ÁLVAREZ, JL.: *Estudios jurídicos sobre el patrimonio cultural de España*. Marcial Pons, Madrid, 2004.

ÁLVAREZ ÁLVAREZ, JL.: *Estudios sobre el patrimonio histórico español y la ley de 25 de junio de 1985*, Ed. Civitas, Madrid, 1989.

ALVAREZ CORTINA, A-C.: “Bases para una cooperación eficaz Iglesia-Estado en defensa del patrimonio histórico, artístico y cultural”, *Ius Canonicum*, vol. 25, núm. 49, 1985.

ALVAREZ SUSO, M; MENCHERO FABIAN, M.: *Procedimientos tributarios: recaudación*, Experiencia, Barcelona, 2006.

ANDRÉS SARASA, J.L.: “El turismo cultural como alternativa al desarrollo de áreas deprimidas: el caso del noroeste murciano”, en *La función social del patrimonio histórico: el turismo cultural*, Ed. de la Universitat de Castilla-La Mancha, Cuenca, 2002.

ANGUITA VILLANUEVA, L.A.: “La protección jurídica de los bienes culturales en el derecho español”, *Revista Ius et Praxis*, núm. 1, 2004.

ANGUITA VILLANUEVA, L.A.: *Código del Patrimonio Cultural*, 1ª Ed. Thomas Civitas, 2007.

ANGUITA VILLANUEVA, L.A.: *El derecho de propiedad privada en los bienes de interés cultural*, 2ª ed, DYKINSON. Madrid, 2006.

ARIAS EIBE, MJ.: *El patrimonio cultural. La nueva protección en los arts. 321 a 324 del Código Penal de 1995*, Comares, Granada, 2001.

ARIAS VELASCO, J.: “Exenciones del impuesto sobre el lujo en la adquisición de obras de arte”, *Crónica Tributaria*, núm. 17, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976.

ARRIETA MARTINEZ DE PISÓN, J.: “Finalización convencional del procedimiento tributario”, *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, IEF, Madrid, 1996.

ASENSI SABATER, J.: “Cultura y constitución”, *Revista de Estudios Políticos (Nueva Época)*, núm. 33, septiembre-octubre 1983.

BALLART HERNÁNDEZ, J.: *Objectes de la història, objectes del coneixement. El patrimoni històric com a font de coneixement*. Societat Catalana d'Arqueologia, Barcelona, 1994.

BALLART HERNÁNDEZ, J.: *El patrimonio histórico y arqueológico: valor y uso*, Ariel, Barcelona, 1997.

BARNES, J.: “El reparto de competencias en materia de urbanismo. El vicio de incompetencia”, *Serie Claves del Gobierno Local*, Fundación Democracia y Gobierno Local, núm. 5, 2007.

BARON, E.: “La fiscalité des équipements culturels” en *Mode de gestion des équipements culturels: le choix d'une structure juridique au service d'un projet*

territorial coord. Baron, E. – Ferrier-Barbut, M.: Presses Universitaires de Grenoble, Grenoble, 2003.

BARRACA RAMOS, P.: “El mercado del arte y la política de adquisición de colecciones públicas”, Text corresponent a la conferència impartida en la Universitat Juan Carlos I amb el títol “*La Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio Histórico y los criterios de Adquisición por parte del Estado*”. Seminari sobre el Mercat de l’Art i Inversió en la Universitat Rey Juan Carlos. 26, 27 i 28 de Març de 2007.

BARRANCO VELA, R.: *El ámbito jurídico-administrativo del derecho de la cultura. Una reflexión sobre la intervención de la Administración pública en el ámbito cultural. Derecho Constitucional y Cultura: estudios en homenaje a Peter Häberle / coord. Por Francisco Balaguer Callejón*, Ed. Tecnos, 2004.

BARRERO RODRIGUEZ, C.: “Las contradicciones entre la Ley estatal y las Leyes autonómicas en materia de Patrimonio Histórico y Cultural: sus posibles soluciones en via normativa”, *Patrimonio Cultural y Derecho*, núm. 13, 2009.

BARRERO RODRIGUEZ, C.: “Las innovaciones de la Ley 14/2007, de 26 de noviembre”, *Revista andaluza de administración pública*, núm. 68, 2007.

BARRERO RODRIGUEZ, C.: “Régimen jurídico de los bienes inmuebles de interés cultural”, en *Historia de la propiedad: patrimonio cultural: III encuentro*

interdisciplinar, Salamanca, 28-31 de mayo de 2002 / coord. por Salustiano de Dios de Dios, 2003.

BARRERO RODRÍGUEZ, C.: “Régimen jurídico de los bienes inmuebles de interés cultural” *Historia de la propiedad: patrimonio cultural: III encuentro interdisciplinar*, Salamanca, 28-31 de mayo de 2002 / coord. por Salustiano de Dios de Dios, 2003.

BARRERO RODRIGUEZ, C.: *La ordenación jurídica del patrimonio histórico*, Civitas, Madrid, 1990.

BARRERO RODRÍGUEZ, C.: *La ordenación jurídica del patrimonio histórico*, Civitas, Madrid, 1990.

BASSOLS COMA, M.: “El patrimonio histórico español: aspectos de su régimen jurídico”, *Revista de Administración Pública*, núm. 114, 1987.

BAYONA DE PEROGORDO, JJ; SOLER ROIG, MT.: *Derecho financiero*, 2ª ed., Compas, Alicante, 1989.

BECERRA GARCÍA, JM.: “El planeamiento como instrumento para la protección de los conjuntos históricos”, *Boletín del Patrimonio Histórico Andaluz*, nº30.

BECERRA GARCIA, JM.: “La legislación española sobre patrimonio histórico, origen y antecedentes. La ley del Patrimonio Histórico andaluz”, *V Jornadas sobre Historia de Marchena. El Patrimonio y su constitución*, 1999.

BELADÍEZ ROJO, M.: *Régimen especial de protección de los inmuebles del Patrimonio Histórico Español*, Tratado de Derecho Municipal, vol II, Ed. Civitas, Madrid, 1988.

BELINCHON ROMO, M.R.: “Nociones generales sobre dación en pago”, *Revista del CES Felipe II*, núm. 7, 2007.

BELTAN DE HEREDIA Y CASTAÑO, J.: “El cumplimiento de las obligaciones”, *Revista de Derecho Privado*, Madrid, 1956.

BENITEZ DE LUGO Y GUILLEN, F., “La situación general de la protección del Patrimonio en España”, *La lucha contra el tráfico ilícito de Bienes Culturales*, Ministerio de Cultura, Madrid, 2006.

BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLEN, F.: “La lucha contra el tráfico ilícito de bienes culturales. La situación general de la Protección del Patrimonio en España”, *Patrimonio Cultural y Derecho*, núm. 11, 2007.

BENITEZ DE LUGO Y GUILLEN, F.: *El patrimonio cultural español: aspectos jurídicos, administrativos y fiscales, incentivos en la ley de fundaciones*, Comares, 2a ed., Granada, 1995.

BENÍTEZ DE LUGO, G., El patrimonio cultural español (aspectos jurídicos, administrativos y fiscales), Ed. Comares, Granada, 1988.

BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R.: “Comentario al artículo 10 del Código Civil” *Publicación:Grandes Tratados*. Editorial Aranzadi, SA, Enero de 2009.

BIAMONTI, L., *Natura del diritto dei privati sulle cose di pregio artistico e storico*, Foro Italiano, 1913.

BONET, L i altres.: *El sector cultural en España ante el proceso de integración europea*. Madrid, Ministerio de Cultura, 1992.

BUJOSA VADELL, L.M.: “La protección jurisdiccional del patrimonio cultural”, en *Historia de la propiedad: patrimonio cultural: III encuentro interdisciplinar*, Salamanca, 28-31 de mayo de 2002 / coord. por Salustiano de Dios de Dios, 2003.

BURGOS ESTRADA, JC.: *La elaboración jurídica de un concepto de patrimonio*, Revista “Política y sociedad” núm. 27, 1998, Madrid, p. 44-61.

CABELLO CARRO, P.: “Legislación de patrimonio histórico español para museólogos”, *Anabad*, XXXVIII (1988), núm. 3.

CALVO ORTEGA, R – TEJERIZO LOPEZ, JM: *Los nuevos reglamentos tributarios*, 1ª ed., Thomson- Civitas, Madrid, 2006.

CALVO ORTEGA, R.: “Conisderaciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero”, HPE, nº 170; GOMEZ CABRERA, C, *La discrecionalidad de la administración tributaria: su especial incidencia en el procedimiento de la inspección*, Mc Graw-Hill/Interamericana de España, Madrid, 1998.

CALVO VERGEZ, J.: “Algunas consideracions sobre el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. Resolución comentada: Res. DGT de 20 enero 2004 (JT 2004, 341)”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 1/2005, Ed Aranzadi.

CANO DE MAUVESÍN, JM.: *Turismo cultural. Manual del gestor de patrimonio*, Almuzara, Sevilla, 2005.

CANTUZZI, M.: *La tutela giuridica delle cose d'interesse artistico*, CEDAM, Padova, 1953.

CARAVACA MAGARIÑOS, R: “Los beneficios fiscales al tercer sector y al mecenazgo”, *Revista de Museología*, nº 26, 2003.

CARRASCO I NUALART, R.: “La distribució de competències entre l'Estat i la Generalitat de Catalunya en matèria de cultura”, *Revista Jurídica de Catalunya*, Núm 2, 1990.

CARRASCO NUALART, R.; “La distribució de competències entre l’Estat i la Generalitat de Catalunya en matèria de cultura”. *Revista jurídica de Catalunya* nº2 1990. p377-397.

CASADO OLLERO, G.: “Los fines no fiscales de los tributos”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 213, 1991.

CASANELLAS CHUECOS, M.: *El nuevo régimen tributario del mecenazgo*, Marcial Pons, Madrid, 2003.

CASANELLAS CHUECOS, M.: *El mecenazgo en el derecho tributario*, tesis doctoral, Universidad de Barcelona, 1996, Barcelona.

CASTILLO OREJA, M.A.: “Las administraciones públicas y la conservación del patrimonio histórico”, en *Mecenazgo y conservación del patrimonio artístico: reflexiones sobre el caso español*, Fundación Argentaria, Madrid, 1995.

CASTILLO RUIZ, J.: “El futuro del Patrimonio Histórico: la patrimonialización del hombre”, *Revista Electrónica de Patrimonio Histórico*, núm.1, Diciembre de 2007.

CASTILLO RUIZ, J.: “Los fundamentos de la protección: el efecto desintegrador producido por la consideración del Patrimoni Histórico como factor de desarrollo”, *Patrimonio Cultural y Derecho*, núm 8, 2004.

CAVALIERI, E.: “La tutela dei beni culturali. Una proposta di Giovanni Urbani”, *Rivista Trimestrale di diritto pubblico*, núm. 1, 2011.

CAVEDA, J.: *Memorias para la historia de la Real Academia de San Fernando y de las Bellas Artes en España. Desde el advenimiento al trono de Felipe V, hasta nuestros días*. Tomo I . Madrid: Imprenta Manuel Tello, 1867.

CAZORLA PRIETO, L.M.: “Los requisitos para la exención urbana de los monumentos histórico-artísticos”, *Crónica tributaria*, núm. 17, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976.

COLOM I PASTOR, B.: “Las competencias de la comunidad autónoma de las Islas Baleares en materia de cultura”, *Autonomies*, núm. 10, 1989.

COLOM I PASTOR, B.: “Las competencias de la comunidad autónoma de las islas baleares en materia de cultura”, *Autonomies: revista catalana de derecho público*, núm. 10, 1989.

CONCEJO ÁLVAREZ, A.- ADAME MARTINEZ, M.A.: “Las adjudicaciones en pago y para pago. Posición sistemática y régimen vigente de la llamada adjudicación con asunción de deudas”, *Impuestos: revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, any 11 núm. 2, 1995.

CONDE DE ROMANONES: *Notas de una vida*, Marcial Pons, Madrid, 1999.

CORNU, M.: *Competentes culturelles DANS LA Communauté européenne et et principe de subsidiarité*. Ministère de la Culture, Paris, 1992.

CRUCES, F.: “Problemas en torno a la restitución del patrimonio. Una visión desde la antropología”, *Política y Sociedad*, Universidad de Salamanca, Madrid, nº 27 (1998).

DE ACUÑA REIG, JL y otros: *Procedimientos tributarios: comentarios a la Ley General Tributaria y reglamentos de desarrollo con jurisprudencia*, La Ley, Las Rozas, Madrid, 2007.

DE LA TORRE SOTOCA, J.D.: *Fiscalidad cultural. Normas estatales sobre actividad cultural*, Ministerio de Cultura, 2011.

DE URQUIJO Y GOITIA, JR.: “Necesidades de I+D en el sector del Patrimonio Cultural: nuevas demandas y tendencias de futuro”, *Boletín del Instituto Andaluz del Patrimonio Histórico*, Núm. 32, 2000.

DELGADO SANCHO, C.D.: “La relación jurídico-tributaria”, *Boletín Quantor Fiscal*, El Derecho Editores, núm. 223, 2011.

DURAN-SINDREU BUXADÉ, A.: “¿Menos impuestos o más beneficios fiscales?”, *Aranzadi jurisprudencia tributaria*, núm. 15, 2004.

ENTRENA CUESTA, R.: “Enajenación de bienes del patrimonio histórico español y tanteo y retracto administrativos: el caso de la aportación de bienes a una sociedad anónima”, en *Actualidad y perspectivas del derecho público a finales del siglo XX – Homenaje al Profesor Garrido Falla vol. III*, Ed Complutense, Madrid, 1992.

ERKOREKA GERVASIO, J.I.: “Reflexiones sobre el alcance y contenido de la competencia que el art. 149-1-28 de la Constitución reserva al Estado en materia de Patrimonio cultural, artístico y monumental.” *Revista Vasca de Administración Pública*, núm 41, 1995.

ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *La configuración jurídica del deber de contribuir: perfiles constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988.

ESQUERDA ROSET, JM, VILARRUBIAS, FA.: *Documentación legal, jurisprudencia y bibliografía relativa al patrimonio histórico-artístico*. Escola d'Administració Pública, Barcelona, 1976.

ESTELLA IZQUIERDO, V.: “El patrimonio histórico-artístico en la jurisprudencia”, *Revista de Administración Pública*, núm. 76, 1975.

ESTEVE PARDO, J.: Competències de l'Estat i de les Comunitats Autònomes en matèria de cultura (comentari a la jurisprudència recent del tribunal constitucional)”, *Autonomies*, Núm. 4, 1986.

FALCON TELLA, R.: “El concepto de tributo desde la perspectiva constitucional y la supresión del párrafo segundo del art. 2.2.a) LGT”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 11, Pamplona, 2011.

FALCON Y TELLA, R: “Problemática del pago en especie: una nota sobre la facultad solutoria en las obligaciones tributarias” *Revista española de derecho financiero* nº 54. Civitas, Madrid, 1987.

FERNANDEZ CARBALLAL, A.: “El régimen jurídico-urbanístico en España tras la sentencia del Tribunal Constitucional 61/1997, de 20 de marzo”, *Anuario da Facultade de Dereito*, num. 1, Universidade da Coruña, A Coruña, 1997.

FERNANDEZ DE GATTA SANCHEZ, D.: “El régimen jurídico de protección del Patrimonio Histórico en la legislación autonómica”, *Patrimonio Cultural y Derecho*, núm. 3, 1999.

FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, ML: “La tributación del patrimonio histórico español”, *Impuestos*, Universidad de San Pablo-CEU, Madrid, 2006.

FERNANDEZ GUERRERO, V., “La fiscalidad de los bienes de interés cultural”, *Revista del Patrimonio Histórico*, núm. 82, maig 2012, IAPH.

FERNANDEZ JUNQUERA, M: “La dación en pago” en *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, Valladolid, 2005.

FERNANDEZ LÓPEZ, RI; “Perspectiva jurídica de las medidas financieras al patrimonio cultural” en *Crónica Tributaria*, núm. 96, 2000.

FERNANDEZ MURGA, F.: *Carlos III y el descubrimiento de Herculano, Pompeya y Estabia*, Universidad de Salamanca, Salamanca, 1989.

FERNANDEZ PRADO, E; *La política cultural: qué es y para qué sirve*. Gijón, Ediciones Trea, 1991.

FERNANDEZ RODRIGUEZ, T-R.: “El sistema de distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades autónomas”, *Revista de Estudios de la Vida Local*, um. 201, 1979.

FERREIRO LAPATZA, J.J. i altres: *Curso de derecho tributario (sistema tributario espanyol)*, Marcial Pons, Madrid, 2012.

FERREIRO LAPATZA, JJ: *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Madrid, 2004.

FERREIRO LAPATZA, JJ: *La nueva Ley General Tributaria (ley 58/2003 de 17 de diciembre)*, Marcial Pons, Madrid, 2004.

FERREIRO LAPATZA, JJ: “Sujetos pasivos y capacidad económica”, *Revista de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 71, 2004.

FIDALGO MARTÍN, C.: Ponencia: “Urbanismo y Patrimonio Cultural” en *Encuentro de Magistrados y Fiscales del Foro Medioambiental*, Granada, 23 i 24 d’abril de 2009.

FINEZ RATON, JM: *La dación en pago*, “Anuario de Derecho Civil”, Tomo XLVIII, Ministerio de Justicia: Consejo Superior de Investigaciones Científicas, Madrid, 1995.

FOSSAS, E. Cultura: competències i col.laboració. *Autonomies. Revista catalana de dret públic*, núm 9, Escola d’Administració Pública, 1988.

FRESNILLO IGLESIAS, A: “Los delitos contra el patrimonio artístico a la luz de la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de mayo de 2004” en *Boletín de Contratación inmobiliaria*, nº 29, El Derecho Editores, 2006.

FREY, B.: “¿Cuáles son los valores que deberían tenerse en cuenta en la cultura? Tensión entre los efectos económicos y los valores culturales”, *Revista Asturiana de Economía*, núm. 29, 2004.

FREY, B.; “La economía del arte”, Colección de Estudios Económicos, núm. 18, Servicio de Estudios La Caixa, Barcelona, 2000.

GALAPERO FLORES, R.: “La extinción de la deuda tributaria. Regulación en la nueva LGT”, *Revista jurídica de la Comunidad de Madrid*, núm. 21, 2005.

GANAU CASAS, J.; *La protección de los monumentos arquitectónicos en España y Cataluña 1844-1936: legislación, organización, inventario*. Servei de publicacions. Universitat de Lleida, Lleida, 1998.

GARCÍA AÑOVEROS, J., “Hacienda pública y patrimonio cultural”, *Civitas. Revista española de derecho financiero*, núm. 68, 1990.

GARCIA AÑOVEROS, J.: “Una nueva ley general tributaria: problemas constitucionales”, en *Garantías constitucionales del contribuyente*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998.

GARCIA CALDERON, J.M: “La relación del patrimonio historico con el derecho penal”, *Estudios Jurídicos*, nº 2006, 2006.

GARCIA DE ENTERRIA, E: “Consideraciones sobre una nueva legislación del patrimonio artístico, histórico y cultural”, *REDA* nº 36, 1983.

GARCIA FERNANDEZ, J.: “El patrimonio histórico en la España de las autonomias”, *Boletín del Instituto Andaluz del Patrimonio Histórico*, nº48, 2004.

GARCIA FERNANDEZ, J.: “La acomodación del Patrimonio Histórico al Estado Autonómico: Normativa, jurisprudencia constitucional y doctrina”, *Boletín del Instituto Andaluz del Patrimonio Histórico*, nº48, 2004.

GARCIA FERNANDEZ, J.: “La protección jurídica del patrimonio cultural. Nuevas cuestiones y nuevos sujetos a los diez años de la Ley del Patrimonio Histórico Español”, *Boletín de la Facultad de Derecho de la UNED*, núm. 8-9, 1995.

GARCIA FERNANDEZ, J.: “La regulación y la gestión del Patrimonio Histórico-Artístico durante la Segunda República (1931-1939)”, *Revista electrónica de patrimonio Histórico*, núm. 1. diciembre de 2007.

GARCIA FERNANDEZ, J.: “La regulación y la gestión del Patrimonio Histórico-Artístico durante la Segunda República”, *Revista Electrónica de Patrimonio Histórico*, diciembre 2007.

GARCIA FERNANDEZ, J.: “Presupuestos jurídico-constitucionales de la legislación sobre Patrimonio Histórico”, *Revista de Derecho Público*, nº 27-28, Madrid, 1987.

GARCIA FERNANDEZ, J.: *Estudios sobre el derecho del Patrimonio Histórico*. Colegio de Registradores de la Propiedad, Madrid, 2008.

GARCIA FERNANDEZ, J.: *Legislación sobre el Patrimonio Histórico*, Ed. Tecnos, Madrid, 1987.

GARCIA GARCIA, JL.: “De la cultura como patrimonio al patrimonio cultural”. *Política y Sociedad*, núm. 27, Universidad Complutense, Madrid, 1988.

GARCIA NOVOA, C.: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pions, Madrid, 2000

GARCIA-ESCUADERO MARQUEZ, P: *El nuevo régimen jurídico del patrimonio histórico español*, Ministerio de Cultura Subdirección General de Documentación y Publicaciones, Madrid, 1986.

GARRIDO FALLA, F.: *Comentarios a la Constitución*, 3ª Ed. Civitas, Madrid, 1980.

GARRIDO FALLA, F.: *Tratado de derecho administrativo*, Ed. Tecnos, Madrid, 2005.

GEMMA PRIETO, M.: “Derecho internacional y bienes culturales”, *Patrimoio Cultural y Derecho*, núm. 2, 1998.

GIANNINI, M.S.: “Los bienes culturales”, *Patrimonio Cultural y Derecho*, núm. 9, 2005.

GIL DEL CAMPO, M.: *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y mecenazgo*. CISS Praxis, 2003.

GOMÀ, R., SUBIRATS, J. (coord.): *Políticas públicas en España. Contenidos, redes de actores y niveles de gobierno*, Barcelona, Ariel, 1998.

GOMEZ CABRERA, C: *La discrecionalidad de la administración tributaria: su especial incidencia en el procedimiento de la inspección*, Mc Graw-Hill, Madrid, 1998.

GÓMEZ DE LIAÑO POLO, G.: “Delitos contra el Patrimonio Cultural, especial estudio de contrabando de Patrimonio Histórico Artístico”, *Documentos*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 12, 2006.

GOMEZ-MOURELO CASTEDO, C. i altres: *La nueva Ley General Tributaria comentada*, La Ley, Madrid, 2004.

GONZALEZ CARRASCO, M.C.: “Comentario al art. 2 de la Ley de Ordenación de la Edificación”, *Grandes Tratados Ed. Aranzadi*, Abril 2005.

GONZALEZ MENDEZ, A P: *El pago de la obligación tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1988.

GONZALEZ MENDEZ, AP: “El pago de la obligación tributaria”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1988.

GONZÁLEZ-BARANDIARÁN Y DE MULLER, C., “Importación y exportación de bienes culturales”, *La lucha contra el tráfico ilícito de Bienes Culturales*, Ministerio de Cultura, Madrid, 2006.

GRISOLIA, M: *La tutela delle cose d'arte*, Foro italiano, Roma, 1952.

HERNÁNDEZ LAVADO, A.: El patrimonio cultural y su fiscalidad en la comunidad autónoma de Extremadura. *Revista de Derecho de Extremadura*, nº4, 2009.

HERNÁNDEZ LAVADO, A.: “La protección del Patrimonio Cultural italiano en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.” *Patrimonio Cultural y Derecho*, nº17, 2013.

HERNÁNDEZ LAVADO, A.: La fiscalidad del convenio empresarial en actividades de patrocinio al patrimonio cultural, *Anuario de la Facultad de Derecho*, núm. 27, Universidad de Extremadura, 2009.

HERRERA MOLINA, P.M. *La Exención tributaria*, Ed. Constitució y leyes Colex, Madrid, 1990.

HERRERO PRIETO, L.C. i altres: “Valoración de bienes públicos en relación al patrimonio histórico cultural: aplicación comparada de métodos estadísticos de estimación”, *Papeles de Trabajo*, Insituto de Estudios Fiscales, núm. 85 12/03, Madrid, 2003.

HERRERO PRIETO, L.C.: “Economía del patrimonio histórico”, *Revistas de Información Económica – Economía de la Cultura*, Ministerio de Economía y Competitividad, Junio-Julio 2001 núm. 792.

HERRERO PRIETO, LC.: “Economía del patrimonio histórico”, *Información Comercial Española, ICE Revista de economía*, nº 792, junio-julio 2001.

JORDANA DE POZAS, L.: “Ensayo de una teoría de fomento en el Derecho administrativo”, *REP*, núm. 48, 1949.

LACUESTA, R., *Els municipis i el patrimoni arquitectònic. Compendi legislatiu comentat*, Diputació de Barcelona, Barcelona, 2003.

LAFUENTE BATANERO, L.: “Las competencias de la administración general del Estado en Patrimonio Histórico”, *Boletín del Instituto Andaluz del Patrimonio Histórico*, Núm. 48, 2004.

LAFUENTE BATANERO, L.; “Las medidas de fomento. Aplicación de la nueva ley de mecenazgo en los museos”, *Revista de la Subdirección General de Museos Estatales*, Núm. 0, 2001.

Las Siete Partidas del sabio Rey don Alonso el nono, nuevamente glosadas por el Licenciado Gregorio López, del Consejo Real de Indias de su Majestad. Andrea de Portonaris, ed. Salamanca, 1555. (reproducción facsímil, BOE, 1985)

LASARTE, J., RAMIREZ, S., AGUALLO, A.: *Tribunal Constitucional: Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989): sentencias, autos y comentarios*, Tecnos, Madrid, 1990.

LEON PEREZ, D.: “Las medidas del ordenamiento jurídico español para la inversión en la protección del patrimonio como estrategia fiscal de la empresa en Castilla y León”, *Revista jurídica de Castilla y León*, núm. 28, septiembre de 2012.

LEÓN TELLO, F. i SANZ SANZ, M.V.: *Estética y teoría de la arquitectura en los tratados españoles del S XVIII*, SCIC, Madrid, 1994.

LOPEZ BELTRAN DE HEREDIA, C.: *Protección jurídica del patrimonio cultural: aspectos generales*, Universitat de València, València, 2009.

LOPEZ BRAVO, C.: “Regulación jurídica de los proyectos de conservación y restauración de bienes culturales”, *Patrimonio cultural y Derecho*, nº 5, 2001.

LOPEZ BRAVO, C.: “Los bienes culturales en el Derecho estatal y autonómico de España”, *Patrimonio Cultural y Derecho*, nº 3, 1999.

LOPEZ DE CALLE, C. i TUDANCA, M.: “El patrimonio cultural. Estratigrafía razonada de un concepto”, *Berceo*, núm. 151, 2006.

LOPEZ PEREZ, M del M: *Una aproximación al sistema fiscal del antiguo régimen. La recaudación de tributos en ferias y mercados de Castilla en el siglo XVIII*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005.

LÓPEZ RAMÓN, F.: “Reflexiones sobre la indeterminación y amplitud del patrimonio cultural” en *Historia de la propiedad: patrimonio cultural: III encuentro interdisciplinar*, Salamanca, 28-31 de mayo de 2002 / coord. por Salustiano de Dios de Dios, 2003.

LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el derecho financiero y tributario*, Madrid, Civitas, 1990.

LUCHENA MOZO, G.G.M.: “La relación jurídico-tributaria. El hecho imponible”, en *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Ed. Atelier, Barcelona, 2013.

LLUL PEÑALBA, J.: “Evolución del concepto y de la significación social del patrimonio cultural”, *Arte, Individuo y Sociedad*, vol. 17, 2005.

MAGÁN PERALES, JM.: “Algunas precisiones sobre la noción de bien cultural en el Tratado de la Comunidad Europea. La referencia al Patrimonio Histórico del artículo 30 del TCE (antiguo art. 36)”, *Patrimonio Cultural y Derecho*, núm. 2, 1998.

MAGÁN PERALES, JM., “La protección internacional de los bienes culturales en tiempos de paz”, en *Patrimonio Cultural y Derecho*, núm. 5, 2005.

MAIER ALLENDE, J., “El Centenario de la Real Cédula de 1803. La Real Academia de la Historia y el inicio de la legislación sobre el Patrimonio

Arqueológico y Monumental en España”, *Boletín de la Real Academia de la Historia* 200, cuaderno 3, 2006.

MAIER ALLENDE, J.: *Noticias de Antigüedades en las Actas de las Sesiones de la Real Academia de la Historia (1793-1833)*, Real Academia de la Historia, Madrid, 2003.

MAIER, J i SALAS, J: “Los inspectores de antigüedades de la Real Academia de la Historia en Andalucía”. Publicat a María Belén Deamos, José Beltrán Fortes (eds.), *Las instituciones en el origen y desarrollo de la Arqueología en España*, Sevilla, Universidad de Sevilla, 2007.

MALVAREZ PASCUAL, LA: *El procedimiento de recaudación tributaria: estudio de la practica administrativa mediante casos comentados*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2007.

MANZINI, L.: “El significado cultural del patrimonio”, *Estudios del Patrimonio Cultural*, núm. 11, Valladolid, 2011.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D. “Los sujetos pasivos” en *Tratado sobre la ley General Tributaria, Tomo I. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2010.

MARTIN FERNANDEZ, F.J.: “El patrimonio histórico espanyol y los nuevos impuestos sobre la renta y el patrimonio de las personas físicas”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. 42, núm. 220, 1992.

MARTIN GUGLIELMINO, M.: “La difusión del patrimonio. Actualización y debate”, *Revista electronica de Patrimonio Histórico*, núm. 1, 2007.

MARTÍN MATEO, R.: “La Propiedad Monumental”, *Revista de Administración Pública*, núm. 49, 1966.

MARTIN PASCUAL, C.: *El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos en la Ley 49/2002. de 23 de diciembre*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003.

MARTIN QUERALT, JM; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de derecho financiero y tributario*, 19ª ed., Tecnos, Madrid, 2008.

MARTÍN REBOLLO, L: *El comercio del arte y la Unión Europea*, Civitas, Madrid, 1994.

MARTIN RETORTILLO, S., “Las técnicas de fomento en la administración económica” en *Derecho administrativo económico*, Madrid, La Ley, 1988.

MARTINEZ BÁRBARA, G., IMAZ, O.; “Política fiscal y cultural en el País Vasco”, Kultur Politikei buruzko Nazioarteko i Biltzarra, Gobierno Vasco, Departamento de Cultura, Bilbao, 2007.

MARTINEZ BLANCO, A.: “La conservación del patrimonio artístico eclesiástico”, *Revista de Administración Pública*, núm. 75, 1974.

MARTINEZ FERNANDEZ, FJ; “El patrimonio histórico español y los nuevos impuestos sobre la renta y el patrimonio de las personas físicas” en *Revista Española de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 220, 1992.

MARTINEZ-CARRASCO PIGNATELLI, JM: *El reglamento de recaudación en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid Barcelona, 2007.

MARTINEZ-MENA GARCIA, A.: *Arquitectura civil desaparecida en la ciudad de Murcia (mirada didáctica de una identidad perdida)*, Región de Murcia, 2011.

MILLER, T.: *Política cultural*, Gesdisa, Barcelona 2004

MIRANDA, J.: “Notas sobre cultura, constitución y derechos culturales”, *Revista de derecho constitucional europeo*, núm. 13, 2010.

MONCLÚS GARRIGA, C.: “La intervención en cultura. Principios que deben regir las políticas públicas”, *Actas del Primer Congreso Internacional sobre la Formación de los Gestores y Técnicos de Cultura. Valencia 10-13 de mayo*

2005. Servicio de Asistencia y Recursos Culturales (SARC) de la Diputación de Valencia.

MONEDERO MONTERO DE ESPINOSA, J.I.: La extinción de la deuda tributaria: análisis especial de la compensación”, en *Estudios sobre la nueva ley general tributaria (ley 58/2003, de 17 de diciembre). Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*, IEF, Madrid, 2004.

MORENO FERNANDEZ, JI: *La discrecionalidad en el derecho tributario: condonación, comprobación, aplazamientos y suspensión*, Lex Nova, Valladolid, 1998.

MORENO SEIJAS, JM.: “La tasa y el precio público como instrumentos de financiación”, *Papeles de Trabajo* núm 7, Instituto de Estudios Fiscales, 1998.

MORÈRE MOLINERO, N.; PERELLÓ OLIVER, S.: *Turismo cultural: patrimonio, museos y empleabilidad*, Fundación EOI, Madrid, 2013.

MORESCO SUÁREZ, A.: “La protección y fomento del Patrimonio Histórico Artístico. Consideración especial de los aspectos tributarios”, *Revista de Derecho Urbanístico*, núm. 101, gener-febrer de 1987.

MOREU BALLONGA, JL.: “Régimen jurídico de los hallazgos de interés artístico, histórico o arqueológico”, *Revista de Administración Pública*, Núm. 90, 1979.

MOTILLA, A.: *Régimen jurídico de los bienes histórico-artísticos de la iglesia católica*, Eurolex, Madrid, 1995.

MUÑOZ COSME, A.: “Catálogos e inventarios del Patrimonio de España”, *El catalogo monumental de España (1900-1961)*, Ministerio de Cultura.

MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L.: “Incentivos en los impuestos estatales al patrimonio histórico-artístico”, en *Revista de Información Fiscal*, núm. 46, 2001.

MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L.; VEGA HERRERO, M.; VAQUERA GARCIA, A.: *Beneficios fiscales al patrimonio histórico*, Universidad de León, León, 2004.

MUÑOZ MACHADO, S.: *Derecho público de las comunidades autónomas*, Iustel, Madrid, 2007.

MUÑOZ MERINO, A.: “Medidas fiscales de protección del patrimonio histórico: dificultades aplicativas”, *Cuadernos de Gestión Pública Local*, Primer semestre de 2002, Instituto Superior de Economía Local – Diputación de Málaga, Málaga, 2002.

MUÑOZ VILLARREAL, A.: “Las tasas sobre protección arqueológica”, *Patrimonio Cultural y Derecho*, núm 14, 2010.

Novísima recopilación de las leyes de España, Madrid, 1807 (ed. Facsímil del BOE, Madrid, 1975).

ORTI GOST, P.: *Renda i fiscalitat en una ciutat medieval: Barcelona, segles XII-XIV*, Consejo Superior de Investigaciones Científicas – Institución Milà i Fonatanals, Barcelona, 2000.

PARADA VAZQUEZ, R.: *Derecho Administrativo III. Bienes públicos. Derecho urbanístico*. 20 Ed, Marcial Pons, Madrid-Barcelona-Buenos Aires, 2010.

PAREJO ALFONSO, L.: “Urbanismo y Patrimonio Histórico”, *Patrimonio Cultural y Derecho*, núm. 2, 1998.

PEDREIRA MENENDEZ, J.: “La extinción de las deudas tributarias mediante la dación en pago”, en *Revista de contabilidad y tributación* nº 233-234. Centro de Estudios Financieros, Madrid, agosto- septiembre 2002.

PEDREIRA MENENDEZ, J.: *Beneficios e incentivos fiscales del patrimonio cultural*, Thomas Aranzadi, Navarra, 2004.

PEÑUELAS I REIXACH, LI. *Administración y dirección de los museos: aspectos jurídicos*. Marcial Pons, 2008.

PEÑUELAS I REIXACH, LI.; *Valor de mercado y obras de arte. Análisis fiscal e interdisciplinario*. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2005.

PEÑUELAS I REIXACH, LI: *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales*, Marcial Pons, Madrid, 2001.

PERDREIRA MENENDEZ, J,: “Propuestas para la reforma del IVA en el mercado del arte: el servicio cultural de las galerías de arte”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 6/2001.

PEREDA, A.: “Una llamada a la sensibilidad en pro de la protección, conservación e incremento de nuestro patrimonio mobiliario”, *Boletín ANABAD*, Tomo 33, núm. 2, 1983.

PEREZ DE ARMIÑAN Y DE LA SERNA, A.; *Las competencias del Estado sobre el Patrimonio Histórico Español en la Constitución de 1978*. Civitas, Madrid, 1997.

PEREZ LUÑO, AE.: “Las generaciones de derechos humanos”, *Revista de Estudios Constitucionales*, núm. 10, 1991.

PEREZ LUÑO, AE: *Artículo 46* en el volum “Comentarios a las leyes políticas. Constitución española de 1978, Tomo IV, Ed. EDERSA, Madrid, 1984.

PEREZ LUÑO. O: *Artículo 46* en el volum “Comentarios a las leyes políticas. Constitución española de 1978, Tomo IV, Ed. EDERSA, Madrid, 1984.

PÉREZ MARTINEZ, V.: “La exención de las cargas fiscales en los conjuntos Histórico-Artísticos (comentarios a la sentencia de 13-6-1983)”, *Revista de Derecho Urbanístico*, núm. 94, 1985.

PEREZ MORENO, A, *El postulado constitucional de la promoción y conservación del patrimonio histórico artístico*, en “Estudios sobre la Constitución española. Homenaje al profesor Eduardo García García de Enterría”, Tomo II, Madrid, 1991.

PÉREZ-FADON MARTINEZ, J.: “La dación en pago de impuestos y otros beneficios fiscales. El régimen fiscal de los artistas plásticos (I)”, *Cuadernos de Gestión Pública Local*, 1r semestre, 2003.

PIVA, Giorgio: “Cose d’arte”, *Enciclopedia del Diritto*, XI

PONS-ESTEL TUGORES, C.; *El patrimonio cultural de la iglesia católica en las Islas Baleares. Los convenios con las administraciones públicas*, Ed. Comares, Granada, 2010.

Pontificia Comisión para los Bienes Culturales de la Iglesia: “Necesidad y urgencia del inventario y catalogación de los bienes culturales de la Iglesia”, *Apuntes, revista de estudios sobre el patrimonio cultural*, Universidad Pontificia Javeriana, Bogotá, Colombia, diciembre de 2003.

PRAT, J, COMELLES, JM.; “La noción de patrimonio”, Grupo de trabajo sobre la Recomendación de la UNESCO para la salvaguardia de la cultura tradicional y popular, Ministerio de Cultura, Madrid, 1992.

PRATS, LI.: *Antropología y Patrimonio*, Barcelona, Ariel, 1997

PRIETO DE PEDRO, J.: *Artículo 44.1* en el volum “Comentarios a las leyes políticas. Constitución española de 1978, Tomo IV, Ed. EDERSA, Madrid, 1984.

PRIETO DE PEDRO, J.: *Cultura, culturas y Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993.

PRIETO, M.G.: “Derecho internacional y Bienes Culturales”, *Patrimonio cultural y derecho*, núm. 2, 1998.

PUIG BRUTAO, J.: *Fundamentos de Derecho Civil*, 4a ed., Ed Bosch, Barcelona, 1988.

QUIROSA GARCIA, V.: “El nacimiento de la conciencia tutelar. Origen y desarrollo durante el siglo XVIII”, *Revista Electrónica de Patrimonio Histórico*, núm. 2, juny 2008.

RAMIREZ MT.: “Ilustración y cultura. Kant y hegel: dos modelos del concepto de cultura en la filosofía moderna”, *La lámpara de Diógenes, revista de Filosofía*, Núm. 14 i 15, 2007.

RAMÍREZ SÁNCHEZ, JM: “Règimen jurídico de los cascos antiguos declarados bien de interés cultural-conjunto histórico”, *Revista Jurídica de Navarra*, núm. 23, 1997.

RAMOS PRIETO, J.: “La distribución de competencias de gestión, recaudación, inspección y revisión en materia tributaria y la reforma de los estatutos de autonomía”, *Revista de Estudios Regionales*, núm. 78, 2007.

REVILLA i ARIET, R.: “El marc competencial de l’urbanisme. Comentari a la STC 159/2001”, *El Clip*, núm. 17, Generalitat de Catalunya- Institut d’Estudis Autònoms, Barcelona, 2002.

RIDLEY, R.T.: *To Project the Monuments: The Papal Antiquarian (1534-1870)*, *Xenia Antiqua*, 1, 1992

RODRÍGUEZ FERNANDEZ, I.: “La directiva 93/7/CEE del Consejo, de marzo de 1993, relativa a la restitución de bienes culturales que hayan salido de forma ilegal del territorio de un Estado miembro” en *La lucha contra el tráfico ilícito de bienes culturales*, Ministerio de Cultura, 2008.

RODRIGUEZ MUÑOZ, JM: *La alternativa fiscal verde*, Ed Lex nova, Valladolid, 2004

RODRÍGUEZ NÚÑEZ, A.: “La protección del Patrimonio Cultural en el Código Penal de 1995”, *Patrimonio Cultural y Derecho*, núm. 2, 1998.

ROLLA, G: “Bienes culturales y constitución”, *Revista del Centro de Estudios Constitucionales*, nº. 2, Siena, enero-abril de 1989.

RUIZ MIGUEL, C.: “El constitucionalismo cultural”, *Patrimonio Cultural y Derecho*, núm. 5, 2001.

RUIZ-RICO RUIZ, GJ.: “El derecho andaluz del patrimonio histórico desde una perspectiva constitucional”, *Boletín del Instituto Andaluz del Patrimonio Histórico*, Núm. 48, 2004.

RUIZ-RICO, G.: “La disciplina constitucional del Patrimonio Histórico en España”, *Patrimonio Cultural y Derecho*, núm. 4, 2000.

SAINZ DE BUJANDA, F.: “Análisis jurídico del hecho imponible”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 60, 61 y 62. 1965 y 1966.

SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de derecho financiero*, 10ª ed., Universidad Complutense, Madrid, 1994.

SALINERO ALONSO, C.: *La protección del patrimonio histórico en el código penal de 1995*, Codecs Editorial, Barcelona, 1997, 1ª ed. 1997.

SAN MARTÍN PAYO, J.: *El diezmo eclesiástico en España hasta el siglo XII*, Imp. de “El diario palentino”, Palencia, 1940.

SANCHEZ LUQUE, M.: *La gestión -municipal del patrimonio cultural urbano en España*, Tesis doctoral, Universidad de Málaga, 2005.

SANCHEZ.ARCILLA, J.: *Las siete partidas*, Ed. Reus, Madrid, 2004.

SANCHEZ-MESA MARTINEZ, L.J.: *La restauración Inmobiliaria en la regulación del patrimonio histórico*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2004.

SERRA PAGAN, F.: *Cultura española y autonomías*, Ministerio de Cultura, Madrid, 1980.

SERRANO ALONSO, E.: “Consideraciones sobre la dación en pago” en *Revista de derecho privado*, Madrid, enero de 1978.

SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1996.

SERRANO ANTON, F.: *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1966.

SESMA SANCHEZ, B.: “La aparente nulidad de los gastos contraídos sin crédito presupuestario: criterios para una reinterpretación del principio de especificidad cuantitativa” en la *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 101, Civitas, Madrid, 1999.

SIERRA LÓPEZ, M^a del V.: "La protección penal del patrimonio histórico, artístico y cultural en el nuevo Código Penal", en: *XI Jornadas del Patrimonio de la Sierra de Huelva*, Encinasola, 193-205, 1997.

SOLER ROCH, MT.: *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Cuadernos Civitas, Madrid, 1983.

URQUIJO GOITIA, J.R.: "Necesidades de I+D en el sector del Patrimonio Cultural. Nuevas demandas y tendencias", *Boletín del Instituto Andaluz del Patrimonio Histórico*, núm. 32, 2000.

URREA FERNANDEZ J.: "La desamortización y la conservación de los bienes artísticos culturales" *Historia de la propiedad: patrimonio cultural: III encuentro interdisciplinar*, Salamanca, 28-31 de mayo de 2002 / coord. por Salustiano de Dios de Dios, 2003.

VALCUENDE DEL RIO, J.M.: "Algunas paradojas en torno a la vinculación entre patrimonio cultural y turismo" en *Antropología y patrimonio: investigación, documentación e intervención*, Instituto Andalúz del Patrimonio Histórico, Granada, 2003.

VALENCIA CANDALIJA, R.: *Régimen jurídico de los bienes culturales eclesiásticos en Extremadura*, Anuario de la Facultad de Derecho, núm. 24, 2006.

VALVERDE Y ROY, A.: *La protecció del patrimoni històric i artístic*, Federació d'artistes plàstics, Generalitat de Catalunya, 1991.

VARONA ALABERN JE: “Los tributos extrafiscales. Extrafiscalidad regular e irregular”, en *Tratado sobre la ley General Tributaria, Tomo I. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2010.

VARONA ALABERN, JE: *Extinció de la obligació tributaria: novació y confusió*, Lex-Nova, Valladolid, 1998.

VEGA HERRERO, M: “Extinció y garantías de la deuda” en *Los nuevos reglamentos tributarios*, 1a ed., Thomson-Civitas, Madrid, 2006.

VILLAGRASA ROZAS, M. del M.; “Algunas consideraciones sobre el régimen jurídico del patrimonio cultural eclesiástico”, *Proyecto social: Revista de relaciones laborales*, núm. 8, 2000.

YÁÑEZ, A.: “Los bienes integrantes del PHE. A propósito de la sentencia 181/1998 del TC” *Revista Española de Derecho Administrativo*, Tomo 103 julio-set 1999, Madrid.