



**Universitat Autònoma
de Barcelona**

LA ONEROSIDAD DEL BENEFICIO FISCAL

La deducción por repatriación de bienes del
Patrimonio Histórico Español
en el marco del Derecho de la Unión Europea

Kevin Viciano López

Directora: Dra. Zuley Fernández Caballero

Derecho Financiero y Tributario

Cuarto curso

Grado de Derecho

11 de mayo de 2019

AGRADECIMIENTOS

Han transcurrido siete meses desde que inicié esta investigación. Siete meses que han supuesto la mayor etapa de aprendizaje de mi vida académica y, por tanto, de crecimiento y desarrollo intelectual y personal. Sin embargo, no puedo olvidar a todas aquellas personas que han caminado junto a mí, que me han ayudado y apoyado durante este proceso.

Quiero agradecer, en primer lugar, a Zuley Fernández Caballero su intervención en el desarrollo de este trabajo. Siempre admiré la pasión con la que impartía la docencia y ahora, admiro también el entusiasmo con el que realiza sus tareas de investigación. Su entrega, su dedicación y su generosidad han sido verdaderas fuentes de inspiración para mí. Cada sugerencia que hacía servía para mejorar la solidez del estudio, cada consejo servía para hacerme crecer académicamente. Gracias por confiar en mí para estudiar el Patrimonio Histórico Español. Gracias por permitirme desarrollar mi mejor versión. Gracias por acompañarme en la etapa final del Grado.

En segundo lugar, debo expresar mi más absoluto agradecimiento a todos los profesores que forman parte de la Facultad de Derecho y me han dado clase. Gracias a ellos he podido relacionar las distintas materias del Grado y poner en práctica el conocimiento adquirido en esta investigación.

Me gustaría darle las gracias a aquellos amigos que han estado presentes en el proceso de redacción del estudio. En especial, a Esther, por emocionarse al debatir sobre la hipótesis del trabajo y las conclusiones a las que había llegado, por sus sabios consejos y por estar siempre dispuesta a darme su punto de vista. También a Alejandro, por escuchar pacientemente las largas horas que he pasado hablando de las novedades de mi investigación y también por mostrar interés en su desarrollo.

Por último, pero no menos importante, quiero agradecer a toda mi familia su apoyo incondicional y confianza. A mis padres, por ayudarme a cumplir mis objetivos como persona y estudiante, proporcionándome los recursos necesarios, apoyándome y aconsejándome en cada momento. A mi hermano, por sus valiosos consejos y enseñanzas. A mi abuela, a mis tíos y primas, por estar siempre presentes y ayudarme en todo lo que he necesitado. Gracias a ellos, he podido convertirme en quien soy.

La onerosidad del beneficio fiscal

La deducción por repatriación de bienes del Patrimonio Histórico Español
en el marco del Derecho de la Unión Europea

Entregado el 11 de mayo de 2019

Kevin Viciano López
Universitat Autònoma de Barcelona

RESUMEN

La deducción por repatriación de bienes del Patrimonio Histórico Español en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas requiere el cumplimiento de permanencia en territorio español y en el patrimonio del titular durante cuatro años. En caso de exportación, el contribuyente debe devolver la cuantía deducida y los intereses de demora devengados, lo que podría considerarse un obstáculo a la libertad del tráfico de mercancías, si el destino es un Estado miembro de la Unión Europea. El presente estudio tiene como objetivo constatar la colisión del Derecho interno con el Derecho de la Unión Europea por la transmisión de bienes de singular relevancia dentro de la Unión Europea. Para solucionarlo, el Estado español debería excepcionar la salida definitiva de bienes de singular relevancia a Estados miembros o bien recuperar la deducción por adquisición de bienes con el requisito de permanencia en el patrimonio del contribuyente para que afectara a la totalidad de los contribuyentes. En cuanto al procedimiento de devolución, se debería modificar para permitir devolver la cuantía deducida con una declaración-liquidación complementaria.

Palabras clave: bienes del Patrimonio Histórico Español, beneficios fiscales, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, libertad del tráfico de mercancías, derechos de aduana, exacción de efecto equivalente, intereses de demora.

ABSTRACT

The deduction for the repatriation of Spanish Historical Heritage goods in the Personal Income Tax requires the accomplishment of permanence in Spanish territory and in the patrimony of its owner for four years. In case of export, the taxpayer must return the amount deducted and the late payment interest, which could be considered an obstacle to the free movement of goods, if the destination is a Member State of the European Union. The objective of this study is to verify the collision of Spanish law with the European Union Law for the transmit of goods of singular relevance within the European Union. To solve this problem, the Spanish State should exempt the exportation of singular relevance goods to Member States or recover the deduction for acquisition of goods with the requirement of permanence in the patrimony of the taxpayer so that it affects all the taxpayers. As for the return procedure, it should be modified to allow the amount deducted to be returned with a supplementary declaration-liquidation.

Keywords: Spanish Historical Heritage goods, fiscal benefits, Personal Income Tax, free movement of goods, customs duty, charge having an effect equivalent to that of customs duties, late payment interest.

Índice

<i>Índice de abreviaturas</i>	6
<i>CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN</i>	8
1. El cuadro de Picasso del Sr. Robles	8
2. La colisión del Derecho de la Unión Europea y el Derecho interno	9
3. Relevancia teórica y práctica de la investigación	9
4. Estado de la cuestión	10
5. Los objetivos de la presente investigación.....	10
6. La estructura del presente estudio	11
<i>CAPÍTULO II: ASPECTOS SUSTANTIVOS Y PROCEDIMENTALES DE LOS BIENES DEL PATRIMONIO HISTÓRICO ESPAÑOL</i>	12
1. Régimen jurídico de los bienes del Patrimonio Histórico Español	12
1.1. Previsión constitucional	12
1.2. Legislación en materia de bienes del Patrimonio Histórico Español	13
2. Régimen competencial en materia del Patrimonio Histórico Español	15
2.1. Estado y Comunidades Autónomas	15
2.2. El papel de los Ayuntamientos	17
3. Los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español	18
3.1. Concepto y clasificación.....	18
3.2. Deberes de los titulares de los bienes del Patrimonio Histórico Español	22
<i>CAPÍTULO III: BENEFICIOS FISCALES DE LOS BIENES DEL PATRIMONIO HISTÓRICO ESPAÑOL</i>	25
1. Aspectos generales.....	25
1.1. Concepto de beneficio fiscal y exención.....	25
1.2. El fundamento de los beneficios fiscales de los bienes del Patrimonio Histórico Español	26
2. Beneficios fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	28
2.1. Beneficio fiscal por la adquisición de bienes integrantes del PHE	28
2.2. Beneficio fiscal por la conservación de bienes del PHE.....	29
2.3. Beneficios fiscales por la transmisión de bienes del PHE	31
3. Los beneficios fiscales sobre el Patrimonio Histórico más allá del IRPF	35
3.1. Impuesto sobre el Valor Añadido	35
3.3. Impuesto sobre el Patrimonio	36
3.4. Impuesto sobre Bienes Inmuebles	36
3.5. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.....	37
3.7. Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.....	38
3.8. Impuesto sobre la Renta de los No Residentes	38
3.9. Impuesto sobre Sociedades.....	38

<i>CAPÍTULO IV: LA DEDUCCIÓN POR REPATRIACIÓN DE BIENES DEL PATRIMONIO HISTÓRICO ESPAÑOL Y EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA.....</i>	39
1. La deducción por repatriación de bienes del Patrimonio Histórico Español prevista en el IRPF.....	39
1.1. <i>Antecedentes históricos de la deducción por adquisición de bienes del PHE</i>	40
1.2. <i>Requisitos y finalidad de la deducción.....</i>	41
1.3. <i>Consecuencias por la pérdida de los requisitos de la deducción</i>	43
2. La Unión Europea y la libertad de tráfico de mercancías	44
2.1. <i>La libre circulación como principio fundamental de la Unión.....</i>	44
2.2. <i>Los derechos de aduana y las exacciones de efecto equivalente</i>	44
2.3. <i>La jurisprudencia europea en materia de derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente y el derecho a la devolución</i>	46
3. Colisión del Derecho interno con el Derecho de la Unión Europea por la pérdida del derecho a la deducción	49
4. Propuestas de modificación de la deducción	52
<i>CAPÍTULO V: CONCLUSIONES</i>	54
<i>BIBLIOGRAFÍA</i>	56

Índice de abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
Art./art.	Artículo
BIC	Bienes de Interés Cultural
C.	En contra de [...]
CCAA	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española
CEE	Comunidad Económica Europea
Cit.	Citado
Coord [s].	Coordinador [es]
CP	Código Penal
DGT	Dirección General de Tributos
EEMM	Estados miembros de la Unión Europea
FJ	Fundamento jurídico
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
IGBM	Inventario General de Bienes Muebles
<i>Infra</i>	Más adelante en [...]
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITPyAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LBRL	Ley de Bases del Régimen Local
LGT	Ley General Tributaria
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades
LORC	Ley Orgánica de Represión del Contrabando
LPHE	Ley del Patrimonio Histórico Español
Nº/nº	Número
OF/OOFF	Ordenanza[s] Fiscal[es]
p[p].	Página[s]
Párr.	Párrafo

PHE	Patrimonio Histórico Español
RD	Real Decreto
RGBIC	Registro General de Bienes de Interés Cultural
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
RPHE	Reglamento del Patrimonio Histórico Español
s[s].	Siguiente[s]
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STJUE	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea
<i>Supra</i>	Detrás en [...] /más arriba en [...]
T./t.	Tomo
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TPO	Transmisiones Patrimoniales Onerosas
TRLRHL	Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales
TUE	Tratado de la Unión Europea
UE	Unión Europea
UNESCO	Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura
Vid.	Ver
§	Párrafo

CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN

1. El cuadro de Picasso del Sr. Robles

El Sr. David Robles, abogado de profesión y residente en Barcelona, es un apasionado del cubismo. El 2 de enero de 2014 un compañero de trabajo, conocedor de su pasión, le comenta que un empresario francés está interesado en vender un cuadro original de Picasso y éste, atónito, decide finalmente comprarlo por un valor de 2.000.000 de euros con la herencia de su padre.

Para rebajar el coste que supone la adquisición del cuadro, su asesor fiscal le recomienda aplicar en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2015 la deducción por repatriación de bienes del Patrimonio Histórico Español, pero le advierte que deberá inscribirlo en un inventario del Ministerio de Cultura y que no lo podrá vender fuera de territorio español durante cuatro años. El Sr. Robles acepta, pues no piensa desprenderse del tesoro que acaba de comprar. Por tanto, la deducción por la compra del cuadro es de 150.000 euros.

El 11 de septiembre de 2018, el Sr. Robles debe enfrentarse a una situación muy complicada, pues le despiden del trabajo, se ha divorciado recientemente y no puede hacer frente a todas sus deudas. Por ello, decide vender el cuadro de Picasso a un coleccionista de arte, residente en Florencia, por el que obtiene 1.000.000 euros.

El 15 de abril de 2019 se reúne con su asesor fiscal para preparar la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, mientras conversan tranquilamente, le explica lo difícil que fue deshacerse de su estimado cuadro. El asesor, compungido, le explica la consecuencia de incumplir los requisitos de la deducción: deberá incluir en la cuota tributaria los 150.000 euros de la deducción más 212.440,07 euros en concepto de intereses de demora¹.

Este ejemplo, ficticio, podría darse en cualquiera de los 134.145 bienes muebles del Patrimonio Histórico Español catalogados con consideración de extraordinaria o singular relevancia en el año 2017². En ese mismo año, las exportaciones

¹ Los intereses de demora se han calculado aplicando el porcentaje de interés de demora previsto en los Presupuestos Generales del Estado de cada año a 150.000 euros. En el año 2015, era del 4,375 por ciento y en los años 2016, 2017, 2018 y 2019, del 3,75 por ciento.

² Las cifras incluyen tanto los bienes muebles considerados Bienes de Interés Cultural como los incluidos en el Inventario General de Bienes Muebles. División de Estadística y Estudios, Secretaría

culturales supusieron 1.932,9 millones de euros, el 65,8 por ciento con destino a la Unión Europea, y las importaciones supusieron 2.319,5, el 50,3 por ciento con origen Unión Europea³. Si nos fijamos detenidamente, en el ejemplo, el bien no ha salido de la Unión Europea, como el 68,5 por ciento de los bienes en el año 2017, cuya característica fundamental es la libertad de circulación de personas y mercancías.

2. La colisión del Derecho de la Unión Europea y el Derecho interno

El ámbito de investigación en el que se circunscribe el presente estudio es determinar si existe colisión entre el Derecho de la Unión Europea y el principio fundamental de libertad de circulación de mercancías y el Derecho interno, cuyo incumplimiento de los requisitos obliga a la devolución de la cuantía deducida y los intereses de demora correspondientes.

La hipótesis es que, en efecto, la pérdida del derecho a la deducción por repatriación de los bienes del Patrimonio Histórico Español contenida en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas produce la colisión del Derecho interno con el Derecho europeo.

3. Relevancia teórica y práctica de la investigación

El presente estudio pone en entredicho la consideración de la deducción como un beneficio fiscal que tiene como objeto fomentar una determinada conducta, pues no solo puede llegar a suponer un verdadero impedimento para que los contribuyentes no realicen aquello que la ley no prohíbe, sino que, además, el incumplimiento de los requisitos es una verdadera sanción encubierta para el contribuyente, que tiene que devolver la deducción con intereses de demora determinados mediante un método más perjudicial que el genérico marcado por la Ley General Tributaria.

General Técnica del Ministerio de Cultura y Deporte. *Anuario de Estadísticas Culturales*, noviembre de 2018, pp. 245 y ss.

³ División de Estadística y Estudios, Secretaría General Técnica del Ministerio de Cultura y Deporte. *Anuario de Estadísticas Culturales*, cit., pp. 151 y ss.

Teniendo en cuenta que el 65,8 por ciento de las exportaciones culturales se han dirigido a la Unión Europea, existe una probabilidad elevada que muchos de los transmitentes se hayan visto obligados a practicar esta devolución. Las conclusiones de este estudio pueden llegar a servir como motivo de alegación de la parte considerada más débil de la relación tributaria, el contribuyente y, por tanto, consideramos que tiene una gran relevancia práctica.

4. Estado de la cuestión

La relevancia económica y el tratamiento fiscal que los poderes públicos han otorgado a los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español los convierten en una figura singular en nuestro ordenamiento por su consideración de patrimonio que debe ser respetado, preservado y perpetuado en el tiempo.

Lamentablemente, no encontramos doctrina relevante que alineara la deducción por repatriación de bienes del Patrimonio Histórico Español con el Derecho de la Unión Europea y, en consecuencia, no hemos podido determinar la existencia de voces acordes o discrepantes al respecto.

5. Los objetivos de la presente investigación

El objetivo principal del trabajo es constatar la colisión que se produce entre el Derecho interno con el Derecho europeo por la pérdida de la deducción por repatriación de los bienes del Patrimonio Histórico Español. Sin embargo, un estudio en profundidad requiere, además, tener presente estos objetivos específicos:

Identificar el régimen jurídico de los bienes del Patrimonio Histórico Español, prestando especial atención al reparto de competencias que se hace entre las distintas administraciones territoriales.

Identificar los órganos administrativos que gestionan los bienes del Patrimonio Histórico Español por medio de los procedimientos de registro, catálogo e inventario.

Determinar los deberes de los titulares y poseedores de los bienes del Patrimonio Histórico Español.

Definir el concepto de beneficios fiscales en el ámbito de los bienes del Patrimonio Histórico Español, su fundamentación y configuración en las leyes de los diferentes impuestos que lo regulan.

Analizar la deducción por repatriación de bienes del Patrimonio Histórico Español del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como el método de devolución de las deducciones practicadas indebidamente.

Identificar, a partir del Derecho europeo, las figuras de libertad de tráfico de mercancías, los derechos de aduana y las exacciones de efecto equivalente, además de los derechos de devolución.

Hacer una propuesta de mejora para evitar la colisión de la deducción por repatriación de los bienes del Patrimonio Histórico Español con el Derecho europeo.

6. La estructura del presente estudio

El presente trabajo consta de cinco capítulos, de los cuales el primero consiste en la introducción al lector del ámbito, temática y objetivos del trabajo mientras que el Capítulo V recoge las conclusiones del estudio.

Por su parte, el Capítulo II contiene el desarrollo normativo y administrativo de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español. Así, define el concepto, clasifica los distintos bienes y expone los derechos inherentes de sus propietarios y poseedores.

En este sentido, el Capítulo III analiza las deducciones previstas en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y recoge los demás beneficios fiscales previstos en las principales normas de los impuestos estatales.

Finalmente, el Capítulo IV desarrolla la deducción por repatriación de bienes del Patrimonio Histórico Española y compara la normativa de la Unión Europea con los efectos por el incumplimiento de los requisitos de la deducción.

CAPÍTULO II: ASPECTOS SUSTANTIVOS Y PROCEDIMENTALES DE LOS BIENES DEL PATRIMONIO HISTÓRICO ESPAÑOL

El mundo del Derecho consiste en la descripción de conceptos de forma precisa para dotar de eficacia –y, en consecuencia, de seguridad jurídica— a las normas que guían nuestra convivencia. En ocasiones, el legislador debe dotar de significado a conceptos abstractos como el arte, la cultura o la historia para así asegurar un régimen jurídico adecuado. En este Capítulo, observaremos cómo ha combinado realidades tangibles y determinadas como bienes muebles e inmuebles con los conceptos abstractos de cultura e historia para dar lugar a la regulación de los bienes del Patrimonio Histórico Español.

1. Régimen jurídico de los bienes del Patrimonio Histórico Español

1.1. Previsión constitucional

El artículo 46 de la Constitución española de 1978 (en adelante, CE) establece que: “Los poderes públicos garantizarán la conservación y promoverán el enriquecimiento del patrimonio histórico, cultural y artístico de los pueblos de España y de los bienes que lo integran, cualquiera que sea su régimen jurídico y su titularidad. La ley penal sancionará los atentados contra este patrimonio”⁴.

En esencia, el poder constituyente no sólo ordena a los poderes públicos que garanticen la conservación del patrimonio histórico, cultural y artístico; sino que, además, transmite una visión de la cultura como un elemento en constante evolución que debe estar garantizada por los poderes públicos. Sin duda alguna, la Constitución considera al patrimonio cultural un elemento identificativo de las generaciones pasadas, presentes y futuras en constante desarrollo.

⁴ El artículo 46 CE se encuentra en el Capítulo III del Título I: “De los principios rectores de la política social y económica” y, tal y como dispone el artículo 53.3 CE: “[...] informarán la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos” y añade que “Sólo podrán ser alegados ante la Jurisdicción ordinaria de acuerdo con lo que dispongan las leyes que los desarrollen”. Constitución Española. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1978, nº 311, pp. 29313 a 29424.

Este artículo debe ser incardinado juntamente con el artículo 44 CE⁵, pues el acceso y la participación en la cultura es un instrumento para alcanzar la libertad y para lograr un correcto desarrollo de su personalidad (artículo 9 CE) y, por ende, el conocimiento y enriquecimiento del patrimonio histórico es un instrumento al servicio de la cultura⁶.

1.2. Legislación en materia de bienes del Patrimonio Histórico Español

1.2.1. Aproximación histórica a la protección de los bienes culturales

La protección y difusión de los bienes culturales se inició en el siglo XVIII. Fue en 1752 cuando el Rey Fernando VI creó la Academia de Nobles Artes, que posteriormente se llamó Real Academia de Bellas Artes de San Fernando. Además, se elaboraron disposiciones en materia de policía urbanística, de excavaciones y de fomento a la cultura que se mantuvieron hasta principios del siglo XX⁷. Por ejemplo, la Cédula de 28 de abril de 1837 prohibía “extraer de la península para el extranjero y provincias de ultramar, pinturas, libros y manuscritos antiguos de autores españoles sin expresa Real Orden que lo autorice”⁸.

Hasta la Constitución de 1931 no se introdujeron nuevas injerencias en el patrimonio histórico. La mayoría de las normas establecían una organización administrativa, excepto la Ley de Excavaciones, de 7 de julio de 1911 y la Ley de Monumentos, de 4 de marzo de 1915, aunque su aplicación no pudo franquear el absoluto e ilimitado derecho de propiedad liberal⁹.

El artículo 45 de la Constitución de 1931¹⁰ (en adelante, CE 1931) dio lugar a la Ley de 13 de mayo de 1933, que atribuía la responsabilidad de proteger los bienes

⁵ Artículo 44.1 CE: “Los poderes públicos promoverán y tutelarán el acceso a la cultura, a la que todos tienen derecho”.

⁶ ROLLA, G.C., “Bienes culturales y Constitución”, *Revista del Centro de Estudios Constitucionales*, Trad.: CALDERON MARTÍNEZ, Emilio, nº 2 (1989), p. 165.

⁷ ANGUIA VILLANUEVA, Luis A., *El derecho de propiedad privada en los bienes de interés cultural*, 2ª edición, Madrid: Dykinson, 2006, pp. 72-73.

⁸ Gaceta de Madrid, 01 de mayo de 1837, nº 878, p. 1.

⁹ GARCÍA DE ENTERRÍA, E., “Consideraciones sobre una legislación del patrimonio artístico, histórico y cultural”, *Revista Española del Derecho Administrativo*, nº 39 (1983) p. 580.

¹⁰ Artículo 45 CE 1931: “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

del denominado Patrimonio Histórico-Artístico tanto a los poderes públicos como a los particulares. Sin embargo, tanto el legislador como el ejecutivo republicano desarrollaron leyes, decretos y reglamentos, provocando una dispersión normativa que dificultaba su aplicación.¹¹

1.2.2. Ley del Patrimonio Histórico Español

La aprobación de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español¹² (en adelante, LPHE) pretendía alcanzar tres objetivos, según el párrafo III del Preámbulo: superar la dispersión normativa de la Ley de 13 de mayo de 1933, sobre defensa, conservación y acrecentamiento del Patrimonio Histórico-Artístico Nacional; incorporar nuevos criterios para la protección y conservación de los bienes históricos y culturales plasmados en distintas convenciones y recomendaciones internacionales; y dar respuesta a la distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Por ello, la LPHE consta de 78 artículos estructurados en un Título preliminar y nueve Títulos, 8 Disposiciones adicionales, 8 transitorias, una Disposición final y una Disposición derogatoria.

Es necesario destacar que fue objeto de distintos recursos de inconstitucionalidad promovidos por el Consejo Ejecutivo de la Generalitat de Catalunya, la Junta de Galicia, el Gobierno Vasco y el Parlament de Catalunya porque atribuía competencias al Estado conferidas constitucionalmente a las Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA). La Sentencia del Tribunal Constitucional 17/1991, de 31 de enero, catalogada como sentencia interpretativa¹³, declaró la norma constitucional al entender que existía una competencia estatal

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, de 10 de diciembre de 1931, nº 344, pp. 1578-1588.

¹¹ ANGUITA VILLANUEVA, Luis A., *El derecho de propiedad privada en los bienes de interés cultural*, cit., p. 77.

¹² Boletín Oficial del Estado, 25 de junio de 1985, nº 236, pp. 20342-20352.

¹³ El Tribunal Constitucional, como máximo intérprete de la Constitución española, puede dictar sentencias que definan la interpretación constitucionalmente aceptable de una ley para evitar declararla inconstitucional. Sin embargo, esta técnica suele insinuar la inconstitucionalidad de parte de un texto legal.

sobre el servicio de la cultura como deber y atribución esencial y una competencia autonómica.

2. Régimen competencial en materia del Patrimonio Histórico Español

2.1. Estado y Comunidades Autónomas

La distribución de las competencias entre el Estado y las CCAA se encuentra en los artículos 148.1.16 y 149.1.28 CE. Las CCAA tienen competencia, según lo que disponga sus Estatutos de Autonomía, sobre el “patrimonio monumental de interés de la Comunidad Autónoma”¹⁴, mientras que el Estado tiene competencia en “la defensa del patrimonio cultural, archivístico 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”¹⁵.

La LPHE plasmó el reparto competencial de la siguiente manera: el Estado es competente para dictar una ley general en materia de Patrimonio Histórico para establecer una regulación básica y las CCAA tienen competencias ejecutivas (artículo 6 a) LPHE) y también las competencias legislativas¹⁶. Por su parte, el Estado sólo será competente cuando su Administración sea requerida de modo expreso por la LPHE o resulte necesaria para la defensa frente a la exportación ilícita y la expoliación o bien sean bienes adscritos a servicios públicos gestionados

¹⁴ Como ejemplo, el artículo 27 del Estatuto de Autonomía de Galicia: “En el marco del presente Estatuto corresponde a la Comunidad Autónoma gallega la competencia exclusiva de las siguientes materias: 18. Patrimonio histórico, artístico, arquitectónico, arqueológico, de interés de Galicia, sin perjuicio de lo que dispone el artículo 149,1,28, de la Constitución; archivos, bibliotecas y museos de interés para la Comunidad Autónoma, y que no sean de titularidad estatal; conservatorios de música y servicios de Bellas Artes de interés para la Comunidad.” Ley Orgánica 1/1981, de 6 de abril, de Estatuto de Autonomía de Galicia. Boletín Oficial del Estado, 28 de abril de 1981, nº 101, pp. 8997-9003.

¹⁵ Es necesario destacar que el artículo 2.1 LPHE, en referencia a los artículos 149.2, 44, 46, 149.1.1º y 149.1.28ª CE, dispone que “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”. ALEGRE ÁVILA, Juan Manuel, “El Patrimonio Histórico Español: régimen jurídico de la propiedad histórica”, *AFDUAM*, nº 19 (2015), p. 215.

¹⁶ Todas las CCAA han legislado en materia de patrimonio histórico. La última ha sido la Región de Murcia con la Ley 4/2007, de 16 de marzo, de Patrimonio Cultural de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia. Para un listado pormenorizado de las Leyes de todas las CCAA, véase ANGUITA VILLANUEVA, Luis A., *El derecho de propiedad privada en los bienes de interés cultural* 2ª edición, cit., pp. 94-99 y ALEGRE ÁVILA, Juan Manuel, “El Patrimonio Histórico Español: régimen jurídico de la propiedad histórica”, cit., p. 216.

por la Administración del Estado o que formen parte del Patrimonio Nacional (art. 6 b) LPHE).

El supuesto más importante en el que la LPHE reclamaba la intervención ejecutiva del Estado era en la declaración de Bien de Interés Cultural (en adelante, BIC)¹⁷, puesto que ésta debía hacerse mediante Real Decreto del Gobierno español. Sin embargo, la Sentencia del Tribunal Constitucional 17/1991, de 31 de enero, aclaró que dicha potestad únicamente es aplicable a los supuestos contemplados en el artículo 6 b) LPHE. En todos los demás casos, las CCAA son competentes para incoar y tramitar los expedientes de declaración y dictar las resoluciones correspondientes. Por ejemplo, el artículo 10 de la Ley 9/1993, de 30 de septiembre, del Patrimonio Cultural Catalán prevé la declaración de bienes culturales de interés nacional mediante acuerdo de la Generalitat, a propuesta del consejero de Cultura en el plazo de dieciocho meses desde la incoación del expediente.

Mención específica requiere la inscripción y llevanza de los registros públicos de los bienes integrantes del PHE. Existen dos instrumentos previstos en la Ley: el Registro General de Bienes de Interés Cultural y el Inventario General de Bienes Muebles. El Estado tiene competencia en la ordenación de los registros e instrumentos públicos, según lo dispuesto en el artículo 149.1.28 CE, aunque las CCAA pueden crear instrumentos equivalentes. Sin embargo, los bienes siempre deberán constar en los registros estatales, puesto que el Estado tiene competencia en cuanto a la formación, publicidad y control unificado del PHE¹⁸. En el caso de Catalunya, por ejemplo, los bienes culturales de interés nacional deben ser inscritos en el Registro de Bienes Culturales de Interés Nacional, gestionado por el Departament de Cultura (artículo 13 L 9/1993, de 30 de septiembre, del Patrimonio Cultural Catalán).

¹⁷ Pese a que desarrollaremos pormenorizadamente las distintas categorías descritas en la LPHE, es conveniente aclarar que un BIC goza de la mayor protección prevista en la ley (arts. 1.3 y 9.1 LPHE).

¹⁸ GARCÍA LUIS, Tomás, “Una visión general del régimen impositivo del Patrimonio Histórico Español”, en: MARTÍN DEGANO, Isidoro; MENÉNDEZ GARCÍA, Gerardo; VAQUERA GARCÍA, Gerardo (Coords.), Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega, T. I, Valladolid: Ed. Lex Nova, 2005, p. 1234.

2.2. *El papel de los Ayuntamientos*

La Administración más cercana a los ciudadanos es, sin ninguna duda, el Ayuntamiento. Además, el conocimiento que poseen sobre los bienes que integran el núcleo urbano de sus municipios tiene, como consecuencia, que se les otorgue un papel específico en la protección de los bienes integrantes del PHE¹⁹.

En primer lugar, el artículo 46 CE, que ya hemos mencionado anteriormente, hace referencia a “los poderes públicos” y, por ese motivo, los municipios han de actuar en la defensa del patrimonio cultural en los términos que las leyes les habiliten. Por su parte, el artículo 25.2 a) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (en adelante, LRBRL) otorga competencias propias, en los términos de la legislación estatal y de las CCAA, en la protección y gestión del patrimonio histórico. En esencia, el Ayuntamiento depende de la legislación estatal y autonómica de desarrollo de régimen local (arts. 2 y 25.2 LRBRL), la LPHE y las leyes autonómicas sobre patrimonio histórico²⁰.

La LPHE reserva un conjunto de competencias y funciones a los municipios, atendiendo al papel de cooperador (no competente)²¹ que tienen los Ayuntamientos (arts. 8 a 20 LPHE). Las materias más relevantes son: conservar y custodiar el PHE comprendido en su término municipal y notificar a la Administración competente cualquier amenaza o daño a la función social que dichos bienes tienen, o las dificultades y necesidades que tengan para cuidar el patrimonio ubicado dentro de su término municipal; adoptar las medidas oportunas para evitar su deterioro, pérdida o destrucción y, especialmente —para el objeto de nuestro estudio—,

¹⁹ Realmente, el especial papel protector de los Ayuntamientos no es ninguna novedad. Tal y como indica CASAS AGUDO, los municipios “[...] han sido, desde las leyes de 1935 de Régimen Local y Monumentos Históricos, los guardianes de la conservación de las diversas edificaciones, eso sí, con una menor incidencia —por efecto de las competencias autonómicas— en el ámbito de los edificios calificados de bien cultural o BIC”. CASAS AGUDO, Daniel, “Patrimonio histórico y extrafiscalidad en el ámbito de la Hacienda Municipal”, *Revista española de Derecho Financiero parte Estudios*, nº 172 (2016), p. 7.

²⁰ CASAS AGUDO, Daniel, “Patrimonio histórico y extrafiscalidad en el ámbito de la Hacienda Municipal”, cit., p. 7.

²¹ El artículo 7 LPHE afirma que “Los Ayuntamientos cooperarán con los Organismos competentes para la ejecución de esta Ley en la conservación y custodia del Patrimonio Histórico Español comprendido en su término municipal, adoptando las medidas oportunas para evitar su deterioro, pérdida o destrucción. Notificarán a la Administración competente cualquier amenaza, daño o perturbación de su función social que tales bienes sufran, así como las dificultades y necesidades que tengan para el cuidado de estos bienes. Ejercerán asimismo las demás funciones que tengan expresamente atribuidas en virtud de esta Ley”.

capacidad de establecer beneficios fiscales a través de las ordenanzas municipales de carácter fiscal en los tributos e impuestos prevista en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL), y también soportar el gasto fiscal que pueden generar las exenciones en los tributos locales²².

3. Los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español

3.1. Concepto y clasificación

Los bienes integrantes del PHE vienen enumerados en el artículo 1.2 LPHE: son los inmuebles y objetos muebles de interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico; el patrimonio documental y bibliográfico; los yacimientos y las zonas arqueológicas; y los sitios naturales, jardines y parques, que tengan valor artístico, histórico o antropológico.

Se considerarán bienes del PHE independientemente de que estén inscritos o no, con la excepción de los autores vivos²³.

Estos bienes se clasifican en tres niveles distintos: bienes muebles e inmuebles del máximo valor o importancia, recopilados en el Registro General de Bienes de Interés Cultural (en adelante, RGBIC)²⁴; los bienes muebles de especial importancia, recogidos en el Inventario General de Bienes Muebles (en adelante, IGBM) y el resto de los bienes con características propias del PHE. Se han establecido medidas culturales (educación, publicidad, formación, ciudadanía), económicas (facilidad de crédito, ayudas públicas, beneficios fiscales) y

²² CASAS AGUDO, Daniel, “Patrimonio histórico y extrafiscalidad en el ámbito de la Hacienda Municipal”, cit., p. 8.

²³ Pese a que la LPHE y la lógica afirman que la declaración de un bien integrante del PHE tiene efectos declarativos y no constitutivos —pues sería absurdo pensar que las Administraciones públicas tienen un conocimiento completo de los bienes que cumplen las características para formar parte del PHE o pueden decidir, discrecionalmente, si lo son o no—, sí tiene efectos constitutivos para obtener los beneficios fiscales por tener dicha condición. Así se desprende de la STC 17/1991, de 31 de enero, en su FJ 13º.

²⁴ Los bienes inmuebles considerados Bienes de Interés Cultural podrán ser declarados Monumentos, Jardines, Conjuntos y Sitios Históricos, así como Zonas Arqueológicas (artículo 14.2 LPHE). Por su parte, el artículo 15 LPHE define cada una de estas categorías.

sancionadoras (contra el robo y expolio, deterioro y destrucción y la exportación ilegal) acordes con dicha clasificación²⁵.

3.1.1. La Junta de Calificación, Valoración y Exportación

La consideración de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español como Bienes de Interés Cultural o bienes del IGBM le corresponde a la Junta de Calificación, Valoración y Exportación. Es este órgano administrativo el encargado de calificar y valorar los bienes integrantes del PHE y, por ello, será el que decida el grado de protección que merecen y su inclusión, si procede, en el RGBIC o en el IGBM. Además, muchos beneficios tributarios dependen de la calificación y la valoración de los bienes que éste efectúe²⁶.

El artículo 7 RPHE determina que la Junta de Calificación, Valoración y Exportación está adscrita a la Dirección General de Bellas Artes y Archivos. Está compuesta por dieciocho Vocales designados por el Ministerio de Cultura, quince de ellos a propuesta del Director General de Bellas Artes y Archivos y tres a propuesta del Director General del Libro y Bibliotecas, entre personas de reconocida competencia. Además, tendrá cuatro Vocales designados por el Ministerio de Hacienda, uno a propuesta del Director General de Aduanas e Impuestos Especiales y tres a propuesta del Director General de Tributos. Será el Ministro de Cultura la persona encargada de nombrar un Presidente y un Vicepresidente de entre los miembros de la Junta que le proponga el Director General de Bellas Artes.

A efectos fiscales, el artículo 9.2 RPHE prevé la constitución de la Comisión de Valoración integrada por cuatro Vocales designados por el Ministerio de Cultura, a propuesta del Director General de Bellas Artes y Archivos de entre los dieciocho nombrados por este mismo Ministerio y los cuatro Vocales designados por el Ministerio de Hacienda. Será el Ministro de Hacienda, a propuesta del Director General de Tributos, la persona encargada de nombrar al Presidente de la comisión

²⁵ GARCÍA LUÍS, “Una visión general del régimen impositivo del Patrimonio Histórico Español” cit., p. 1242.

²⁶ PEDREIRA MENÉNDEZ, José, *Beneficios e Incentivos Fiscales del Patrimonio Cultural*, Navarra: Editorial Aranzadi, 2004, p. 53.

de entre los miembros de la misma. Es necesario recordar que, en caso de empate, decide el voto de calidad del presidente nombrado por el Ministro de Hacienda.

Este análisis únicamente es válido para la Junta de Calificación, Valoración y Exportación estatal, puesto que las CCAA también pueden crear órganos administrativos con las mismas competencias y que dependerán de la normativa autonómica en cada momento²⁷.

3.1.2. El Registro General de Bienes de Interés Cultural

El artículo 1.3 LPHE ordena que los bienes más relevantes deben ser inventariados o declarados de interés cultural. La misión del Registro General de Bienes de Interés Cultural es, justamente, la de identificar y localizar los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que son declarados de interés cultural.

El procedimiento estatal para la declaración de bienes de interés cultural aparece regulado en los artículos 9 y siguientes LPHE y 11 y siguientes del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español (en adelante, RPHE). Por su parte, las CCAA seguirán el procedimiento establecido en su propia normativa (artículo 11.2 RPHE)²⁸.

Éste es iniciado de oficio o a instancia de parte, con notificación a quien la instó. Además, será necesario contar con un informe favorable de una Institución consultiva prevista en el artículo 3. 2º LPHE²⁹ y, en caso de bienes inmuebles, período de información pública y audiencia del Ayuntamiento interesado. La

²⁷ Así, puede darse el caso de bienes que susciten interés cultural para Extremadura y no para Catalunya o que la Comisión de Valoración tenga más presencia de miembros de la Consejería de Cultura que la de Hacienda, por ejemplo.

²⁸ Como ejemplo, la Ley 4/2007, de 16 de marzo, de Patrimonio Cultural de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia regula el procedimiento de declaración de bien de interés cultural en los artículos 13 y siguientes. Una diferencia sustancial recaería en el plazo para resolver, puesto que la Ley 4/2007 de Patrimonio Cultural de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia establece un plazo de tres años para resolver en bienes inmuebles y un año para bienes muebles, frente a los veinte meses exigidos por la LPHE.

²⁹ Las Instituciones consultivas son las Reales Academias, Universidades, el Consejo Superior de Investigaciones Científicas y la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de bienes del Patrimonio Histórico Español o de aquellas que tengan reconocido este carácter en el ámbito de la Comunidad Autónoma.

incoación del expediente debe ser comunicada al RGBIC para que realice una anotación preventiva del bien, que conllevará la imposición de las mismas restricciones que tienen las ya declaradas como tal³⁰.

La resolución debe realizarse mediante Real Decreto en un plazo máximo de veinte meses desde la fecha de la incoación. Sólo podrá darse la caducidad si se ha denunciado previamente y no se ha dictado resolución en los cuatro meses siguientes a la denuncia. En ese caso, no podrá volverse a iniciar el procedimiento en los tres años siguientes, salvo que lo solicite el titular. En dicha resolución, deberá delimitarse el entorno, las partes integrantes y las pertenencias y accesorios que se incluyen en la misma, además de establecer la obligación a los municipios afectados de redactar un Plan especial de Protección del Área afectada u otro instrumento de planeamiento de los previstos en la legislación urbanística que cumpla con las exigencias de la LPHE³¹.

3.1.3. El Inventario General de Bienes Muebles

Los bienes muebles que tengan la consideración de “singular relevancia” serán inventariados en el Inventario General de Bienes Muebles, mientras que aquellos que tengan consideración de “excepcional relevancia” se incluirán en el RGBIC (artículos 26 y 27 LPHE).

El Estado únicamente podrá inventariar los bienes adscritos a servicios públicos gestionados por la Administración General del Estado o que formen parte del Patrimonio Nacional y aquellos bienes desatendidos por las CCAA³².

³⁰ No existe respuesta unívoca por parte de la doctrina sobre si la incoación del expediente es suficiente para la aplicación de las bonificaciones fiscales. Mientras GARCÍA LUIS defiende el disfrute de las ventajas fiscales por la mera incoación, CASAS AGUDO afirma que esa interpretación ignora la literalidad del TRLRHL, pues debe entenderse por declaración la culminación del procedimiento previsto en el artículo 9.1 LPHE. La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid del 30 de marzo del 2000 afirma que la incoación del procedimiento provoca la aplicación de las bonificaciones fiscales, puesto que las limitaciones son el fundamento principal de las exenciones, tal y como estudiaremos posteriormente.

³¹ BASSOLS COMA, M.: “El Patrimonio Histórico Español: aspectos de su régimen jurídico”, *Revista de Administración Pública*, nº 114 (1987), p. 98.

³² GARCÍA LUÍS, “Una visión general del régimen impositivo del Patrimonio Histórico Español” cit., p. 1241.

El procedimiento se inicia de oficio o a instancia de parte con notificación a los interesados y anotación preventiva en el Inventario General. El resto del procedimiento es similar al previsto para el RGBIC, anteriormente desarrollado, excepto que la resolución deberá recaer en un plazo de cuatro meses (artículo 26 LPHE y artículos 30 y ss. RPHE).

3.2. Deberes de los titulares de los bienes del Patrimonio Histórico Español

3.2.1. Deberes comunes a todos los bienes del Patrimonio Histórico Español

En primer lugar, la Ley del Patrimonio Histórico Español obliga a una óptima conservación, mantenimiento y custodia de todos los bienes que formen parte del PHE (artículo 36.1 LPHE). En caso de incumplimiento, el artículo 36.3 LPHE permite a la Administración competente ejecutarlas de forma subsidiaria o directa, previo requerimiento a los interesados. Queda prohibida la puesta en peligro de los valores que aconsejen su conservación y serán los organismos competentes los que autorizarán el cambio de uso (artículo 36.2 LPHE).

En segundo lugar, deben permitir y facilitar tanto su inspección por parte de los organismos competentes y su estudio a los investigadores, previa solicitud razonada de estos, como su visita pública al menos cuatro días al mes, en días y horas previamente señalados. En caso de que exista causa justificada, podrán ser dispensados total o parcialmente de esta obligación (artículo 13 LPHE).

En tercer lugar, se deberá comunicar a la Administración competente la existencia de estos bienes antes de proceder a su venta o transmisión a terceros, así como declarar el precio y condiciones en que se proponga realizar la enajenación, puesto que tiene derecho de tanteo y retracto³³ (artículo 38 LPHE).

³³ El derecho de tanteo y retracto son dos derechos reales que operan en fases distintas (preadquisitiva y postadquisitiva). Mientras que el titular del derecho de tanteo tiene preferencia en la adquisición del bien objeto del derecho por el precio ofrecido por un tercero, el derecho de retracto consiste en la adquisición del bien una vez ya se ha enajenado a un tercero por el mismo precio que éste pagó por él.

En cuarto lugar, deben solicitar autorización antes de exportar bienes con más de 100 años de antigüedad, excepto que sean obras actuales y no estén inscritas en el IGBM ni sean BIC (artículo 5.2 LPHE).

En quinto lugar, no se podrán enajenar bienes propiedad de instituciones públicas o eclesiásticas (art. 28 LPHE) y en ningún caso estarán sometidos a prescripción adquisitiva.

En el supuesto de personas o entidades que ejercen habitualmente el comercio de bienes muebles del PHE, deberán comunicar la existencia de estos objetos, portar un libro de registro de las transmisiones que realicen (artículo 26.4 LPHE) y, en el caso de los subastadores, notificar con antelación suficiente las subastas públicas (artículo 38 LPHE).

3.2.2. Deberes adicionales en el caso de bienes incluidos en el Inventario General de Bienes Muebles

Los propietarios de bienes que formen parte del IGBM deben comunicar a la Administración competente y anotar en el Inventario toda transmisión por actos *inter vivos* o *mortis causa*, así como el traslado de dichos bienes (artículo 26.6 b) LPHE). En caso de exportación de los bienes muebles con singular relevancia, se requerirá la autorización previa (artículo 5.2 LPHE) y el pago de la tasa correspondiente³⁴.

En este sentido, creemos conveniente hacer énfasis en que la LPHE obliga a los propietarios o titulares de derechos reales a comunicar la exportación de estos bienes, bajo amenaza de comisión de un delito de contrabando, si el valor del bien es superior a 50.000 euros (artículo 2.2 Ley Orgánica de Represión del Contrabando; en adelante, LORC³⁵) o una infracción administrativa, si su valor es inferior a 50.000 euros (artículo 11.1 LORC) y pérdida de la titularidad a favor del

³⁴ La autorización de exportación definitiva o temporal con posibilidad de venta fuera de la Unión Europea está sujeta a una tasa (artículo 30 LPHE), cuya gestión le corresponde a la Subdirección General de Protección del Patrimonio Histórico Español del Ministerio de Cultura y Deporte.

³⁵ Ley 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando. Boletín Oficial del Estado, 13 de diciembre de 1995, núm. 297, pp. 35701 a 35705.

Estado (artículo 29.1 LPHE³⁶). Esta obligación, junto al derecho de tanteo y retracto anteriormente desarrollado, permite a la Administración controlar la exportación y —más interesante para el objeto de nuestro estudio— conocer la fecha exacta en la que un bien mueble del Inventario General ha salido de territorio español³⁷.

3.2.3. Deberes adicionales en caso de bienes incluidos en el Registro de Bienes de Interés Cultural

Además de los deberes impuestos por ser un bien integrante del PHE, deberán cumplir con la comunicación al Registro de la transmisión de bienes *inter vivos* o *mortis causa* (artículo 21.3.c) RPHE), la solicitud de autorización expresa para acometer cualquier obra en los bienes inmuebles y colocación en fachadas o cubiertas de cualquier tipo de rótulo, señal o símbolo (artículo 19.1 y 2 LPHE). Además, estos bienes no pueden ser exportados (artículo 5 LPHE), sin perjuicio de su salida temporal autorizada por el Ministerio de Cultura (artículo 31 LPHE) y de la permuta que pueda concertarse sobre los bienes muebles de titularidad estatal con otros Estados (artículo 34 LPHE).

³⁶ En consecuencia, serán considerados bienes inalienables e imprescriptibles.

³⁷ En este sentido, vid. *infra* epígrafe 1.3 Capítulo IV.

CAPÍTULO III: BENEFICIOS FISCALES DE LOS BIENES DEL PATRIMONIO HISTÓRICO ESPAÑOL

Como hemos podido observar, la tenencia de bienes del Patrimonio Histórico Español comporta una serie de limitaciones legalmente establecidas que afectan significativamente a sus propietarios y poseedores. Por ello, el legislador optó por establecer un conjunto de beneficios fiscales para así fomentar su adquisición, tenencia, conservación y transmisión y compensar las cargas previstas en la LPHE. En este Capítulo desarrollaremos el concepto de beneficio fiscal y analizaremos pormenorizadamente aquellas deducciones relativas a los bienes integrantes del PHE que afectan al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF).

1. Aspectos generales

1.1. Concepto de beneficio fiscal y exención

El artículo 2.1 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT) defiende que los tributos pueden servir como instrumento de la política general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución española³⁸. Teniendo en cuenta que los poderes públicos deben promover las condiciones favorables para el progreso social y económico (artículo 40.1 CE), los beneficios fiscales son una medida de promoción de la legislación tributaria para dar respuesta a tal exigencia³⁹.

La iniciativa pública puede incidir en el ámbito de actuación privada de forma directa, mediante ayudas y subvenciones, o de forma indirecta, esto es, mediante los beneficios fiscales. Los beneficios fiscales son “todas las reglas de privilegio que [...] supongan una minoración o liberación de la carga tributaria. Se incluyen en este concepto elementos tributarios como las exenciones, las reducciones en la

³⁸ El artículo 2.1 párr. 2º LGT dice: “Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”.

³⁹ CASAS AGUDO, Daniel, “Aproximación a la categoría jurídico-económica del beneficio tributario”, en: SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio (Coord.), *Estudios sobre los beneficios fiscales en el sistema tributario español*, Madrid: Marcial Pons, 2008, p. 38.

base imponible, las bonificaciones o deducciones en la cuota e, incluso, en un sentido amplio, la aplicación de tipo de gravámenes reducidos⁴⁰.

En cuanto a las exenciones, el artículo 22 LGT afirma que “son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal”. El Tribunal Constitucional ha determinado que debe existir una oportuna justificación⁴¹, ya que se pretende eximir del cumplimiento de la obligación tributaria material a contribuyentes que, efectivamente, han realizado el hecho imponible que grava su conducta⁴².

En conclusión, los beneficios fiscales son medidas de minoración o liberación de la obligación tributaria principal establecidas legalmente⁴³ dirigidas a incidir en el ámbito de actuación privado como medidas de promoción para incentivar o compensar determinadas acciones o circunstancias personales, familiares, económicas o sociales.

1.2. El fundamento de los beneficios fiscales de los bienes del Patrimonio Histórico Español

No todos los beneficios fiscales que se encuentran en los distintos tributos atienden al mismo objetivo ni tienen las mismas consecuencias prácticas. Es comúnmente aceptada por la doctrina la distinción entre beneficios estructurales o propios e incentivos o impropios⁴⁴. Los beneficios estructurales son aquellos

⁴⁰ CASAS AGUDO, Daniel, “Patrimonio histórico y extrafiscalidad en el ámbito de la Hacienda Municipal”, cit., p. 7.

⁴¹ Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia nº 214/1994 de 31 de enero, FJ 7º.

⁴² En definitiva, la exención es una quiebra del principio de capacidad económica al neutralizar la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho imponible. Por tanto, será válida cuando el interés general lo justifique y estará proscrita cuando ésta vulnere el deber de contribuir a los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica. MORENO SERRANO, Beatriz, “Luz verde a la tributación en el IBI del Patrimonio Histórico Español”, *La Administración Práctica parte Legislación. Actualidad normativa*, nº 4 (2013), p. 2

⁴³ “[...] la reserva de ley se limita a la creación de los tributos y a su esencial configuración, dentro de la cual puede genéricamente situarse el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias, pero no cualquier otra regulación de ellas, ni la supresión de las exenciones o su reducción o de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de elementos esenciales del tributo”. Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia nº 6/1983 de 4 de febrero, FJ 6º.

⁴⁴ Entre otros, se encuentran IGLESIAS CARIDAD, Marcos, *Igualdad y perspectiva de género en el Derecho de la Hacienda Pública*. 1ª edición. Madrid: Editorial Reus, 2017, pp. 203-204; MONTEALEGRE, Antonio, *El Impuesto de Industria y Comercio: conflictos y propuesta de reforma*, 1ª edición, Bogotá: Editorial Universidad del Rosario, 2009, p. 127 o MENÉNDEZ

que forman parte de la estructura lógica del tributo, tienen su trasfondo en la justicia tributaria y no suponen un gasto fiscal. La motivación puede derivar de la falta de capacidad económica real de los contribuyentes o porque el legislador decide adaptar la carga tributaria a las obligaciones personales y familiares del sujeto pasivo⁴⁵. En cambio, los beneficios incentivadores o impropios se encuentran fuera de la estructura lógica del tributo y suponen un gasto fiscal que se deberá asumir mediante los Presupuestos Generales del Estado, en virtud del artículo 134.2 CE⁴⁶.

Esta última modalidad es la asumida por el legislador, que se ha decantado por la configuración de los beneficios fiscales incentivadores para los bienes del PHE. Ello responde, por un lado, a la pretensión de incentivar la conservación, restauración y difusión del patrimonio histórico y, por otro, lo que se quiere es compensar las limitaciones impuestas por la LPHE, dado que su uso y disfrute está sometido al interés que le suscita a la colectividad⁴⁷. Así lo dispone el artículo 69.1 LPHE: “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 [...]”⁴⁸.

Este uso de estímulos viene recomendado a nivel internacional por el apartado quinto de la Convención UNESCO de 23 de noviembre de 1972 del Patrimonio Mundial, Cultural y Natural. A nivel europeo, la cofinanciación mixta viene respaldada por la Declaración de Ámsterdam o el Convenio 3 de octubre de 1985 que firmaron todos los Estados del Consejo de Europa, entre otros⁴⁹.

MORENO, A. (coord.), *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional*, Valladolid: Lex Nova, 2010, pp. 121-123.

⁴⁵ Un ejemplo sería el Mínimo Personal y Familiar en el IRPF. IGLESIAS CARIDAD, Marcos, *Igualdad y perspectiva de género en el Derecho de la Hacienda Pública*, cit., p. 204.

⁴⁶ Así lo entiende IGLESIAS CARIDAD, Marcos: “Patrimonio histórico y turismo: propuestas locales sobre patrocinio y mecenazgo fiscal en la frontera salmantina”, *Tributos Locales*, nº 115, abril-mayo de 2014, p. 96.

⁴⁷ CASAS AGUDO, Daniel, “Patrimonio histórico y extrafiscalidad en el ámbito de la Hacienda Municipal”, cit., p. 9.

⁴⁸ Según el Tribunal Constitucional: “[...] la existencia de tales beneficios fiscales [...], 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.” Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 17/1991 de 14 de julio, FJ 13º.

⁴⁹ LEÓN PÉREZ, 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*, nº 28, p. 27.

Sin embargo, no puede decirse que todos los bienes integrantes del PHE están sometidos a beneficios fiscales. Tal y como se afirma en el Preámbulo (V) de la LPHE, las medidas de protección y fomento no suponen un despliegue “de modo uniforme sobre la totalidad de los bienes que se consideran integrantes, en virtud de la Ley, de nuestro Patrimonio Histórico”. Por ello, será la normativa de cada tributo la que establecerá los bienes que pueden acogerse a los beneficios fiscales.

2. Beneficios fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es el tributo con mayor recaudación⁵⁰. 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 (en adelante, LIRPF) grava, según lo dispuesto en el artículo 2, la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

2.1. Beneficio fiscal por la adquisición de bienes integrantes del PHE

El artículo 68.5 a) LIRPF prevé una deducción por repatriación de bienes muebles que, por su singular o extraordinaria relevancia, puedan formar parte del RGBIC o del IGBM. Así, la LIRPF afirma que “los contribuyentes tendrán derecho a una deducción en la cuota del 15 por ciento 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

⁵⁰ En el año 2017, el IRPF recaudó 77.038 millones de euros de los 193.951 millones de euros totales. Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas, “Informe anual de recaudación tributaria”, *Agencia Tributaria*, 2017, pp. 7 y 9.

permanezcan en territorio español y dentro del patrimonio del titular durante al menos cuatro años”.⁵¹

2.2. Beneficio fiscal por la conservación de bienes del PHE

2.2.1. Normativa estatal

El artículo 68.5 b) LIRPF establece una deducción del 15 por ciento para la conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes de su propiedad siempre que estén declarados de interés cultural conforme a la normativa estatal u autonómica, siempre que se cumplan los deberes establecidos en esas normas, sobre todo en lo que respecta a deberes de visita y exposición pública de dichos bienes. Dicha deducción tendrá como límite el 10 por ciento de la base liquidable del contribuyente (artículo 69 LIRPF).

Una de las características de esta deducción es que permite la inclusión como bienes de interés cultural tanto aquellos que cumplan la normativa de la LPHE como aquellos que sean declarados conforme a la normativa autonómica. Sin embargo, deberán incluirse en el RGBIC⁵². Tampoco se hace mención de que los bienes formen parte del patrimonio del contribuyente durante un período de tiempo determinado.

La redacción no excluye que pueda aplicarse esta deducción en la cuota por los gastos y, al mismo tiempo, una deducción del gasto en la base si el bien se utiliza en explotación económica⁵³. En consecuencia, existiría duplicidad en el disfrute de beneficios fiscales. La duplicidad también se produce cuando no se excluye la aplicación de esta deducción cuando se haya recibido una ayuda o subvención con ese fin. De hecho, la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) ha admitido que las subvenciones pueden formar parte de la deducción⁵⁴.

Existe una segunda deducción del 15 por ciento, prevista en el artículo 68.5 c) LIRPF, para la rehabilitación de edificios, el mantenimiento y reparación de tejados

⁵¹ Sobre esta deducción, *vid. infra* epígrafe 1 Capítulo IV.

⁵² Consulta DGT de 20 de febrero de 2015 (V0634-15).

⁵³ PEDREIRA MENÉNDEZ, José, *Beneficios e Incentivos Fiscales del Patrimonio Cultural*, cit., p. 111.

⁵⁴ Consulta DGT de 06 de octubre de 2014 (V2622-14).

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, citados en el anexo de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

La deducción únicamente puede ser practicada por los propietarios de los inmuebles, excluyendo así, por ejemplo, a los arrendados que deciden pagar los gastos de rehabilitación o reparación⁵⁵.

2.2.2. Incentivos autonómicos

El artículo 46.1 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, otorga a las CCAA competencias normativas sobre el importe del mínimo personal y familiar, la escala autonómica y las deducciones en la cuota íntegra autonómica⁵⁶.

2.2.3. La imputación de rentas de la percepción de ayudas públicas

La regla general de la imputación temporal es que los ingresos y gastos se imputan al período impositivo en el que sean exigibles para su perceptor, cuando se produzca una alteración patrimonial o, en el caso de los rendimientos sobre actividades económicas, según lo que disponga la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS).

⁵⁵ Para PEDREIRA MENÉNDEZ, esta deducción carece de sentido justamente por la exclusión que se realiza a los habitantes que han practicado efectivamente esas obras de reparación y mantenimiento. PEDREIRA MENÉNDEZ, José, *Beneficios e Incentivos Fiscales del Patrimonio Cultural*, cit., p. 113.

⁵⁶ Por ejemplo, Castilla y León permite deducir el 15 por ciento de las cantidades invertidas en la recuperación del patrimonio histórico y cultural que no podrá exceder del 10 por ciento de la base liquidable. La base imponible total, menos el mínimo personal y familiar no puede superar la cuantía de 18.900 euros en tributación individual y 31.500 euros en tributación conjunta.

Sin embargo, el artículo 14.2 j) LIRPF contempla una regla especial para las ayudas públicas percibidas para la conservación o rehabilitación de los BIC. Éstas podrán imputarse por cuartas partes en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes. Estas partes se deberán integrar como renta general, al no estar ligada a una transmisión previa de elemento patrimonial alguno⁵⁷.

2.3. Beneficios fiscales por la transmisión de bienes del PHE

Las transmisiones patrimoniales pueden ser onerosas o lucrativas. Las transmisiones onerosas suponen el devengo, para el adquirente, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPyAJD) en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante, TPO) o Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA)⁵⁸. Para el transmisor, supone la obtención de una renta por ganancias patrimoniales que tributará en el IRPF.

En cuanto a las transmisiones lucrativas, los causahabientes y los donatarios serán sujetos pasivos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD), mientras que los donantes deberán hacer constar la ganancia patrimonial que hayan obtenido por la donación en el IRPF⁵⁹.

⁵⁷ Consulta DGT de 01 de abril de 2014 (V0908-14).

⁵⁸ A grandes rasgos, podemos decir que el IVA se aplicará siempre que quien transmita sea empresario o profesional, mientras que el ITPyAJD devendrá cuando el transmitente sea un particular. Se entenderá por empresario o profesional, las personas que realicen 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, los arrendadores de bienes y 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 (artículo 5.1 y 2 LIVA).

⁵⁹ Tenemos que hacer varias consideraciones sobre las adquisiciones *mortis causa* y las transmisiones lucrativas *inter vivos*. En primer lugar, el caudal relicto del causante no supone una ganancia o pérdida patrimonial (artículo 33.3 b) LIRPF) y, por ello, únicamente hacemos mención de las ganancias patrimoniales del IRPF. En segundo lugar, y en relación con lo anterior, no se computará como pérdida patrimonial las debidas a transmisiones lucrativas (artículo 33.5 c) LIRPF), puesto que se pretende evitar que los contribuyentes se provoquen pérdidas con las donaciones.

2.3.1. Normativa estatal

El artículo 68.3 a) LIRPF permite practicar todas 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. En todo caso, las donaciones deberán hacerse a favor de entidades sin fines lucrativos, entre otras⁶⁰.

En primer lugar, el legislador permite deducir las donaciones de bienes que formen parte del PHE inscritos en el RGBIC o en el IGBM. Es trascendental destacar que no se exige que los bienes sean donados a personas físicas o jurídicas que tengan interés en su difusión pública. Podría entenderse que el deber de exposición ya viene contemplado en la LPHE, pero nada impide que puedan ser objeto de enajenación sin que exista ninguna repercusión en la deducción practicada.

La segunda deducción prevista recae sobre la donación de bienes culturales de cantidad garantizada a favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico artístico. Quizá sea ésta la que engloba un mayor número de bienes, ya que incluye tanto los bienes del PHE que no son considerados BIC o incluidos en el IGBM como los bienes que, teniendo relevancia cultural, no es de suficiente entidad como para incorporarla al amparo de la LPHE⁶¹. También podrían incluirse los bienes declarados por las CCAA como bienes culturales. En este caso sí que se exige que

⁶⁰ Artículo 16: “Los incentivos fiscales previstos en este Título serán aplicables a los donativos, donaciones y aportaciones que, cumpliendo los requisitos establecidos en este Título, se hagan en favor de las siguientes entidades:

- a) Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de esta Ley.
- b) El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como los Organismos autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.
- c) Las universidades públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas.
- d) El Instituto Cervantes, el Institut Ramon Llull y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.
- e) Los Organismos Públicos de Investigación dependientes de la Administración General del Estado”.

⁶¹ La suficiencia de la calidad de las obras que no forman parte del PHE la determinará la Junta de Calificación, Valoración y Exportación (artículo 18 L 49/2002, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo).

las entidades tengan actividades museísticas y fomento y difusión del patrimonio histórico artístico.

La última deducción se da en la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación. Por tanto, se permite ceder, por ejemplo, obras de arte sin perder la titularidad.

Para aplicar esta bonificación fiscal, se tomará como base la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación. En el caso de constitución de derecho real de usufructo en bienes inmuebles, se determinará conforme el 2 por ciento del valor catastral, determinándose el número de los días que corresponda en cada período impositivo. Si recae sobre bienes u otros derechos, se aplicará el interés legal del dinero de cada ejercicio al valor del usufructo determinado en el momento de su constitución⁶². En todo caso, el límite máximo del valor normal del bien en el mercado.

El porcentaje de la deducción será del 75 por ciento hasta 150 euros y el resto, será sometido a un 30 por ciento con el límite del 10 por ciento de la base liquidable del contribuyente previsto en el artículo 69.1 LIRPF.

Hasta ahora hemos expuesto que el donante puede deducirse el valor del bien que ha donado, pero la regla general es que éste, en caso de que tenga ganancia patrimonial, debe incluirla en el IRPF. Sin embargo, el artículo 33.4 a) LIRPF declara exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con la donación a las entidades previstas en el artículo 68.3 LIRPF que, a su vez, remite a los artículos que hemos analizado. Por tanto, en caso de ganancia patrimonial no tributará por este concepto. Cuando se trate de pérdidas patrimoniales, éstas no computarán a efectos de poder compensarse al ser una donación⁶³.

⁶² Artículo 19.1 párr. 2º: “Si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad que exceda de 150 euros será el 35 por ciento”.

⁶³ Aparece regulado en el artículo 33.5 c) LIRPF. Además, se hace constar en la Consulta de la DGT de 20 de noviembre de 2017 (V2980-17).

2.3.2. Incentivos autonómicos

Como ya hemos hecho referencia con anterioridad, las CCAA pueden establecer deducciones en la cuota autonómica y algunas de ellas las han establecido por las donaciones.

Podemos poner como ejemplo de los incentivos autonómicos que se pueden realizar con las deducciones las previstas en la Comunitat Valenciana. El artículo 4.1 q). 1. de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por el que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos de la Comunitat Valenciana permite la deducción del 25 por ciento de las deducciones puras y simples efectuadas durante el período impositivo de bienes que formen parte del patrimonio cultural valenciano y estén inscritas en el inventario general autonómico. Para ello, deberán realizarse a favor de entidades sin ánimo de lucro, domiciliadas fiscalmente en la Comunitat Valenciana, cuyo objeto social sea de carácter cultural, la Generalitat, sus organismos públicos y el sector público instrumental de la Generalitat, las entidades locales de la Comunitat Valenciana, sus organismos públicos, fundaciones y consorcios que dependan de las mismas, las universidades públicas y privadas de la Comunitat Valenciana, sus fundaciones y los colegios mayores adscritos a estas, los institutos y centros de investigación de la Comunitat Valenciana o que tengan sede en ella y los centros superiores de enseñanzas artísticas de la Comunitat Valenciana. También podrán deducirse las donaciones de las personas o entidades objetivamente comparables a éstas que tengan sede en otras CCAA, Estados miembros (en adelante, EEMM) de la Unión Europea o estados asociados del Espacio Económico Europeo que desarrollen proyectos o actividades declarados de interés social⁶⁴.

Por su parte, el artículo 4.1 q) 2 permite la deducción del 25 por ciento de las donaciones dinerarias que se realicen para la conservación, reparación y restauración de los bienes que formen parte del patrimonio cultural valenciano y estén inscritos en su inventario general, siempre que sirvan para financiar programas de gasto o actuaciones en este sentido.

⁶⁴ Artículo 3.1 y 2 de la Ley 20/2018, de 25 de julio, del mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunidad Valenciana.

3. Los beneficios fiscales sobre el Patrimonio Histórico más allá del IRPF

Pese a que el objeto del presente estudio tiene una mayor vinculación con el IRPF, creemos conveniente describir brevemente otros beneficios fiscales que afectan a los bienes del PHE y que se encuentran en otros textos normativos como son el Impuesto sobre el Valor Añadido, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.

3.1. Impuesto sobre el Valor Añadido

La venta por el autor o sus causahabientes de obras de arte se grava al 10 por ciento. Por su parte, están exentos los bienes las operaciones intracomunitarias y las importaciones de un Estado tercero 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. Dicha exención quedará 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.

3.2. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Se establece una reducción del 95 por ciento del valor de los bienes adquiridos *mortis causa* o donaciones *inter vivos*⁶⁵ del cónyuge, descendientes o adoptados de la persona fallecida de bienes del PHE o del Patrimonio Histórico o Cultural de las CCAA con la condición de que permanezcan en el patrimonio de los adquirentes durante 10 años, excepto que fallezcan.

⁶⁵ Para poder acceder a la deducción por donación, el donante debe tener mínimo sesenta y cinco años o encontrarse en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.

Las CCAA pueden establecer sus propios beneficios fiscales en materia de PHE. Por ejemplo, la Comunidad Valenciana establece que, en caso de transmisiones *mortis causa*, tendrá una reducción entre el 25 por ciento y el 95 por ciento para bienes inscritos⁶⁶ en el RGBIC o en el Inventario General del Patrimonio Cultural Valenciano, siempre que sean cedidos para su exposición con determinadas condiciones

3.3. Impuesto sobre el Patrimonio

Están exentos los bienes del PHE inscritos en el RGBIC o en el IGBM, así como los comprendidos en la disposición adicional segunda de la LPHE, siempre que hayan sido calificados como BIC por el Ministerio de Cultura e inscritos en el Registro correspondiente. En lo que se refiere a Zonas Arqueológicas, sólo alcanzará a los incluidos como objeto de especial protección en el instrumento de planeamiento urbanístico. De la misma manera, sólo los Sitios o Conjuntos Históricos que cuenten con una antigüedad igual o superior a cincuenta años y estén incluidos en el Catálogo de Planeamiento Urbanístico como objeto de protección integral. También lo están los bienes integrantes del Patrimonio Histórico de las CCAA, que hayan sido calificados e inscritos de acuerdo con lo establecido en las normas reguladoras.

La Administración Tributaria ha indicado que no es preciso presentar la declaración cuando los bienes puedan acogerse a alguna de ellas⁶⁷.

3.4. Impuesto sobre Bienes Inmuebles

Estarán exentos los bienes declarados expresa e individualizadamente monumento o jardín histórico de interés cultural mediante Real Decreto como BIC e incluidos en el RGBIC, así como los bienes declarados histórico-artísticos o incluidos en el inventario del Patrimonio Artístico u Arqueológico de España, los

⁶⁶ No se exige que los bienes estén inscritos en el momento de fallecimiento, permitiendo así que se inscriban antes del plazo de presentación de la declaración del impuesto, es decir, seis meses desde la fecha de fallecimiento del causante.

⁶⁷ Consulta de la DGT de 16 de febrero de 2000 (0234-00).

Castillos de España⁶⁸, los monumentos de antigüedad superior a cien años señalados en el Decreto 571/1963⁶⁹, los “hórreos” y “cabazos” con antigüedad superior a cien años, de acuerdo con el Decreto 449/1973, de 22 de febrero y los inmuebles que formen parte del Patrimonio Nacional y puedan incluirse en el ámbito del PHE. En lo que se refiere a Zonas Arqueológicas, sólo alcanzará a los incluidos como objeto de especial protección en el instrumento de planeamiento urbanístico. De la misma manera, sólo los Sitios o Conjuntos Históricos que cuenten con una antigüedad igual o superior a cincuenta años y estén incluidos en el Catálogo de Planeamiento Urbanístico como objeto de protección integral.

Los Ayuntamientos pueden establecer dos bonificaciones del 95 por ciento de la Cuota Íntegra del IBI cuando hayan sido excluidos de la exención cuando se desarrolle en dicho inmueble actividades económicas declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico-artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración.

3.5. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica

Las Ordenanzas Fiscales (en adelante, OOFF) pueden regular una bonificación de hasta el 100 por ciento para los vehículos históricos⁷⁰ o aquellos que tengan una antigüedad mínima de veinticinco años desde la fecha de su fabricación o, si ésta no se conociera, su primera matriculación o, en su defecto, la fecha en que el correspondiente tipo o variante se dejó de fabricar.

3.6. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

Se permite a las OOFF la inclusión de una bonificación de hasta el 95 por ciento a favor de construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial

⁶⁸ Protegidos de acuerdo con el Decreto de 22 de abril de 1949.

⁶⁹ Escudos, emblemas, piedras heráldicas, rollos de justicia, cruces de término y demás piezas y monumentos de análoga índole con antigüedad de más de cien años.

⁷⁰ Los vehículos históricos tienen una regulación específica en el RD 1247/1995, de 14 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Vehículos Históricos, de conformidad con la LPHE. Podría llegarse a dar casos en los que Vehículos Históricos sean también BIC. En consecuencia, la Consulta DGT de 18 de junio de 2018 (V1740-18) recuerda que la declaración de Vehículo Histórico no es suficiente para acogerse a otras deducciones previstas para BIC.

interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico-artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración⁷¹.

Existen, además, determinadas exenciones subjetivas como, por ejemplo, las obras que se realicen en los bienes de la Iglesia Católica.

3.7. Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

Las transmisiones de bienes dentro del perímetro delimitado como Conjunto Histórico-Artístico, o hayan sido declarados individualmente como BIC cuando sus propietarios o titulares de derechos reales acrediten que han realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles. Serán las OOFF las que establecerán los aspectos sustantivos y formales de la exención.

3.8. Impuesto sobre la Renta de los No Residentes

Los contribuyentes podrán aplicarse la misma deducción por donaciones prevista en la LIRPF y a la que ya hemos hecho referencia anteriormente⁷².

3.9. Impuesto sobre Sociedades

Se prevé una deducción del 35 por ciento por las donaciones de obras de arte de calidad garantizada y de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español y por la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles. Las cantidades no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los 10 años inmediatos y sucesivos.

⁷¹ La declaración le corresponde al Pleno de la Corporación por mayoría simple, previa solicitud del sujeto pasivo.

⁷² *Vid. supra* epígrafe 2.3.1 Capítulo III.

CAPÍTULO IV: LA DEDUCCIÓN POR REPATRIACIÓN DE BIENES DEL PATRIMONIO HISTÓRICO ESPAÑOL Y EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

La Real Academia Española define bonificación fiscal como “incentivo o ventaja económica que la ley tributaria concede al sujeto pasivo de un tributo y que consiste en minorar, total o parcialmente, la cuota a satisfacer por el sujeto pasivo en un porcentaje de la base imponible total, de la obtenida por el ejercicio de determinada actividad, o de la generada en un determinado territorio. Pueden ser exenciones, deducciones, reducciones o desgravaciones”⁷³.

Tal y como hemos observado en el Capítulo anterior, los titulares de bienes del Patrimonio Histórico Español gozan de beneficios fiscales por su adquisición, tenencia, conservación y transmisión. En caso de que se pierda el derecho a aplicársela, la lógica –y la Ley General Tributaria— marca que debemos devolver aquella cuantía a la que no tenemos derecho. El problema recae, tal y como veremos en este Capítulo, cuando el Derecho interno y el Derecho de la Unión Europea por el incumplimiento de alguno de los requisitos previstos en la deducción por repatriación de bienes del Patrimonio Histórico Español.

1. La deducción por repatriación de bienes del Patrimonio Histórico Español prevista en el IRPF

Una vez expuestas los principales beneficios fiscales que existen relativos al Patrimonio Histórico Español⁷⁴, es necesario focalizar nuestra atención en la deducción prevista por la repatriación de bienes muebles considerados de especial relevancia al Estado español. Esta figura aparece recogida en el artículo 68.5 a) LIRPF⁷⁵, que prevé una deducción del quince por ciento en la cuota, sirviendo como

⁷³ Real Academia Española (2016). Bonificación fiscal. En *Diccionario de español jurídico* (1ª ed.). <https://dej.rae.es/lema/bonificaci%C3%B3n-fiscal> [Consultado el 30/03/2019].

⁷⁴ *Vid. supra* epígrafe 2 y 3 Capítulo III.

⁷⁵ Este artículo dice textualmente: “Los contribuyentes tendrán derecho a una deducción en la cuota del 15 por ciento 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.

base la valoración realizada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de bienes del Patrimonio Histórico Español, por la introducción en España de bienes con la condición de que estos sean declarados BIC o incluidos en el IGBM en el plazo de un año desde su repatriación y permanezcan en territorio español y dentro del patrimonio del titular durante cuatro años. Esta deducción tiene un límite del diez por ciento de la base liquidable.

1.1. Antecedentes históricos de la deducción por adquisición de bienes del PHE

Su primera aparición fue en el artículo 78.4 c) de la Ley 18/1991 de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, que preveía una deducción del 15 por ciento de las inversiones reales realizadas en la adquisición de bienes ya inscritos en el RGBIC, siempre que permanecieran en el patrimonio del titular durante un período de tiempo no inferior a tres años, siendo éste el único requisito⁷⁶.

La diferencia entre la deducción de esta norma y la que es objeto de nuestro estudio radica en su fundamento. El objetivo de esta deducción era fomentar la adquisición de BIC, caracterizados por ser los más protegidos y con más obligaciones para los propietarios y hacer así más atractivos bienes que ya conformaban el RGBIC⁷⁷. En consecuencia, el requisito de permanencia en el patrimonio pretendía evitar que los contribuyentes compraran bienes del BIC para aplicarse la deducción —que tiene como base las inversiones reales efectuadas— y luego venderlos. En cambio, la deducción actual persigue la repatriación de los bienes que se puedan incluir en el RGBIC o en el IGBM legalmente y la pérdida de este beneficio fiscal, con su consecuente reintegro, aparece cuando los bienes

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

⁷⁶ Dice el artículo 78.4 c) de la Ley 18/1991: “El 15 por 100 de las inversiones realizadas en la adquisición de bienes que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 69.2 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, siempre que el bien permanezca en el patrimonio del titular durante un período de tiempo no inferior a tres años y se formalice la comunicación de la transmisión a dicho Registro General de Bienes de Interés Cultural”.

⁷⁷ Otra interpretación posible, e incluso compatible, es que el legislador fomentara la adquisición de BIC para que fueran personas físicas privadas las que se encargaran de ellos y así liberar a la Administración pública de la carga que supone su propiedad.

vuelven a salir permanentemente del patrimonio de un contribuyente y del territorio español. En ambas se obliga a la devolución del beneficio fiscal cuando el objetivo pretendido por el legislador fracasa: la compra con ánimo de reventa y la repatriación fallida de bienes integrantes del PHE.

1.2. Requisitos y finalidad de la deducción

1.2.1. Inscripción como bienes de interés cultural y en el IGBM

Es evidente que el legislador ha optado por incentivar la introducción de bienes de excepcional o especial relevancia para fomentar que la importación cumpla con la legislación vigente, puesto que exige, para disfrutar del derecho a la deducción, dejar constancia en el RGBIC o en el IGBM de la adquisición⁷⁸. Además, la Junta de Calificación, Valoración y Exportación será la encargada de dar a la Administración un valor concreto a ese bien, pues será éste la base de la deducción.

1.2.2. Permanencia en territorio español y en el patrimonio de su titular

Este requisito atiende, según nuestra interpretación, a permitir tanto la cesión o explotación económica del bien fuera de España como la transmisión onerosa o lucrativa dentro del territorio. Por consiguiente, se perderá el derecho a deducción cuando los contribuyentes exporten definitivamente los bienes del RGBIC o del IGBM fuera del Estado.

En primer lugar, el legislador expresa en el Preámbulo (I) LPHE que: “El Patrimonio Histórico Español es el principal testigo de la contribución histórica de los españoles a la civilización universal y de su capacidad creativa contemporánea”. Teniendo en cuenta que la cultura son todos aquellos rasgos característicos que nos hace diferentes y que buena muestra de ello son los bienes integrantes del PHE, no

⁷⁸ La observación pormenorizada de la declaración de importación disipa toda duda sobre la información que el Estado quiere obtener del bien en el momento en que se introduce en España. Sobre éste, solicita información del título, materia, autor o taller, época, medidas y/o peso, antecedentes históricos, otros datos que contribuyan a la identificación del bien, país de origen y valor declarado. También debe constar el nombre del importado, del propietario, la aduana de entrada y la fecha de la importación. Máster en Gestión del Patrimonio Cultural (2013). Los bienes muebles integrantes del Patrimonio Cultural. Zaragoza: *Universidad de Zaragoza*. http://www.unizar.es/carmeng/docs/documents/T10_2013.pdf [Consultado el 25/02/2019].

tendría sentido entender que se pretenda obligar a devolver un beneficio fiscal a una persona que difunde dichos rasgos fuera de nuestras fronteras mediante la exportación temporal de los bienes de singular relevancia. Debe añadirse que la Administración Pública tendrá constancia registral de la salida temporal del bien, puesto que la solicitud de exportación diferencia entre salida definitiva, temporal y temporal con posibilidad de venta. En caso de salida temporal, cuyo fin sea la exposición —esto es, en definitiva, la cesión o explotación económica del bien—, debe cumplimentarse las casillas correspondientes al promotor, la denominación, las fechas de inauguración y clausura y la sede (país, ciudad, calle y número). Además, se reitera, en el mismo documento, que el propietario se compromete a reintegrar el bien a España dentro del plazo de vigencia del permiso de exportación y, como ya se ha hecho referencia⁷⁹, bajo la posible imputación de un delito o infracción administrativa de contrabando. Por tanto, la finalidad última de la deducción, que la Administración pública, en este caso, el Ministerio de Cultura, tenga constancia registral de los movimientos de los bienes que conforman el PHE, se cumpliría.

En segundo lugar, debemos centrarnos en el objeto de la deducción para descartar la pérdida del derecho a la deducción por transmisión del bien mueble dentro del territorio español. La pretensión del legislador es fomentar la introducción legal de bienes relevantes del PHE que se encuentran en el extranjero y que ésta se haga constar en los registros correspondientes. Asimismo, tal y como hemos analizado en los deberes de los propietarios, titulares de derechos reales y poseedores⁸⁰, es imperativo comunicar a la Administración la transmisión de bienes para que ésta tenga constancia y pueda ejercitar su derecho de tanteo. En conclusión, no se puede entender que la transmisión perturbe la inversión realizada en la repatriación que ha dado lugar a la deducción, ya que ésta ha existido efectivamente, el Ministerio de Cultura tendrá constancia de los nuevos titulares, que se deberán inscribir mediante el RGBIC o el IGBM y que, en definitiva, seguirá en territorio español y cumplirá la finalidad de la deducción.

⁷⁹ *Vid supra* epígrafe 3.2.2 Capítulo II.

⁸⁰ *Vid supra* epígrafe 3.2.1 Capítulo II.

1.3. Consecuencias por la pérdida de los requisitos de la deducción

En el supuesto de que se incumplan los requisitos que dan derecho a la bonificación fiscal, se deberá sumar a la cuota líquida estatal del IRPF el 50 por ciento de la deducción indebidamente practicada y a la cuota líquida autonómica o complementaria del IRPF, el 50 por ciento restante de las devengadas en el ejercicio en que se hayan incumplido los requisitos (artículo 59.1 y 2 RIRPF) más los intereses de demora previstos en el artículo 26.6 LGT.

Éste sería el caso de un contribuyente que adquiere un bien del PHE en 2016, se practica la deducción correspondiente y lo vende en 2 de febrero de 2018, deberá incluir las cantidades indebidamente deducidas a la cuota del IRPF del ejercicio 2018 y los intereses se calcularán entre el 30 de junio de 2017 y la fecha del 2019 en la que efectúe el ingreso⁸¹. Lo lógico sería que el contribuyente pudiese realizar una declaración-liquidación complementaria para modificar la realizada en el ejercicio 2016 para ingresar la cuantía deducida indebidamente más los intereses de demora entre el 30 de junio de 2017 y 2 de febrero de 2018. Podemos decir que el legislador obliga a los contribuyentes que han perdido el derecho a la deducción a incurrir en una demora que podría solventarse mediante una declaración-liquidación complementaria, de suerte que podría considerarse una sanción encubierta⁸².

⁸¹ El ejemplo ha sido extraído, con modificación de las fechas, de PEDREIRA MENÉNDEZ, José, *Beneficios e Incentivos Fiscales del Patrimonio Cultural*, cit., p. 65.

⁸² Según la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, los intereses de demora no deberían tener naturaleza sancionadora, sino que deberían servir para compensar el perjuicio causado por el impago de la deuda tributaria. Se entiende que el coste financiero que para la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) supone dejar de disponer a tiempo de cantidades dinerarias que le son legalmente debidas debe verse compensado. Por tanto, consideramos que el método de devolución de la cantidad deducida podría llegar a tener carácter sancionador. Si bien se escapa del objeto de nuestro estudio, creemos conveniente señalar que podría cuestionarse incluso su exigencia, puesto que es el Ministerio de Cultura el que autoriza la salida del bien mueble y, por ello, tiene constancia de la fecha exacta en la que se realiza. En consecuencia, la AEAT tiene el conocimiento y los medios suficientes para evitar el perjuicio sufrido, haciendo innecesario que el contribuyente deba compensarla mediante el pago de intereses de demora.

2. La Unión Europea y la libertad de tráfico de mercancías

2.1. La libre circulación como principio fundamental de la Unión

La Unión Europea es una organización internacional supranacional *sui generis* que agrupa a veintiocho Estados europeos⁸³. El Tratado de Lisboa (2007) es la última reforma del Tratado de la Unión Europea. Esta vez, el Derecho primario se ha dividido en dos tratados distintos: el Tratado de la Unión Europea (en adelante, TUE) y el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE). Ambos tienen el mismo valor jurídico y no existe jerarquía entre ellos, tal y como dispone el artículo 1 TUE. Su meta principal siempre ha sido la libertad de circulación de mercaderías, servicios, trabajadores y capital sin que pueda existir discriminación por razón de nacionalidad⁸⁴.

En principio, la libre circulación de mercancías se diseñó pensando en una unión aduanera entre los Estados miembros con la derogación de los derechos de aduana, las restricciones cuantitativas al comercio y las exacciones de efecto equivalente, por una parte, y el establecimiento de un arancel aduanero común para la entonces Comunidad Económica Europea (en adelante, CEE). Posteriormente, se eliminaron todos los obstáculos que todavía dificultaban la libre circulación para conseguir un espacio sin fronteras interiores en el que las mercancías circulan con la misma libertad que en el mercado nacional⁸⁵.

2.2. Los derechos de aduana y las exacciones de efecto equivalente

Si el objetivo fundamental de la CEE y, posteriormente, de la Unión Europea es la configuración de un mercado interior, los primeros elementos que se deben

⁸³ Reino Unido puede ser considerado Estado miembro de la Unión Europea hasta el 31 de octubre de 2019, si bien el plazo de dos años puede volver a ser prorrogado con autorización expresa de los veintisiete, según lo dispuesto en el artículo 50 TFUE.

GUIMÓN, Pablo (29 de marzo de 2017). “Los pasos para llegar hasta el ‘Brexit’”. *El País*. https://elpais.com/internacional/2017/03/28/actualidad/1490703354_831417.html [Consultado el 25/02/2019] y MASDEAU, Jaume (11 de abril de 2019). “El Brexit se retrasa hasta octubre”. *La Vanguardia*. <https://www.lavanguardia.com/internacional/20190411/461582006670/ue-prorroga-reino-unido-brexit-fechas.html> [Consultado el 4 de mayo de 2019].

⁸⁴ Éstas son las cuatro libertades fundamentales de la Unión Europea.

⁸⁵ MACIEJEWSKI, Mariusz, *La libre circulación de mercancías*. Bruselas: Parlamento Europeo, 2018, p. 1 http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/es/FTU_2.1.2.pdf. [Consultado el 25/02/2019]

eliminar son los derechos de aduana y las exacciones de efecto equivalente. En la actualidad, está previsto en el artículo 30 TFUE que “quedarán prohibidos entre los Estados miembros los derechos de aduana de importación y exportación o exacciones de efecto equivalente. Esta prohibición se aplicará también a los derechos de aduana de carácter fiscal”.

Por su parte, el artículo 36 TFUE prevé la posibilidad de establecer prohibiciones o restricciones a la importación, exportación o tránsito justificadas por razones de orden público, moralidad y seguridad públicas, protección del patrimonio artístico, histórico o arqueológico nacional, entre otras. Sin embargo, las prohibiciones o restricciones no pueden constituir un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta del comercio entre los Estados miembros⁸⁶.

La protección del patrimonio histórico puede justificar, en principio, la adopción de medidas restrictivas o prohibiciones a la exportación. El concepto de “patrimonio artístico, histórico o arqueológico nacional” tiene una interpretación abierta y, aunque se puede decir que serán aquellos bienes que posean un valor histórico, artístico o arqueológico, será el Estado miembro quién determine los elementos que permiten formar parte de esta categoría⁸⁷.

En este punto, debemos hacer mención del Reglamento 115/2009, de 18 de diciembre, sobre la exportación de bienes culturales fuera del territorio aduanero de la Comunidad y la Ley 1/2017, de 18 de abril, sobre restitución de bienes culturales que hayan salido de forma ilegal del territorio español o de otro Estado miembro de la Unión Europea, por la que se incorpora al ordenamiento español la Directiva 2014/60/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014. A pesar de que estas disposiciones no tienen una relación directa con el objeto de

⁸⁶ Artículo 36 TFUE: “Las disposiciones de los artículos 34 y 35 [relativas a las restricciones cuantitativas entre los EEMM] no serán obstáculo para las prohibiciones o restricciones a la importación, exportación o tránsito justificadas por razones de orden público, moralidad y seguridad públicas, protección de la salud y vida de las personas y animales, preservación de los vegetales, protección del patrimonio artístico, histórico o arqueológico nacional o protección de la propiedad industrial y comercial. No obstante, tales prohibiciones o restricciones no deberán constituir un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta del comercio entre los Estados miembros”.

⁸⁷ Comisión Europea, *Libre circulación de mercancías: Guía para la aplicación de las disposiciones del Tratado que rigen la libre circulación de mercancías*, Luxemburgo: Oficina de Publicaciones de la Unión Europea, 2010, p. 29.

nuestro estudio –pues se basan en la exportación fuera del territorio de la Unión y restitución en caso de salida ilegal del territorio de un Estado miembro—, debemos mencionarlas ya que son las únicas normas en vigor relativas a bienes culturales en el marco de la Unión Europea.

2.3. *La jurisprudencia europea en materia de derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente y el derecho a la devolución*

El artículo 30 prohíbe los derechos de aduanas y exacciones de efecto equivalente en la importación o exportación de bienes entre Estados miembros (en adelante, EEMM) y el artículo 36 otorga la posibilidad a los distintos Estados de establecer prohibiciones o restricciones en materia de patrimonio artístico, histórico o arqueológico nacional, entre otras. Sin embargo, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) ha completado la interpretación de estos preceptos desde el inicio del mercado interior el 1 de julio de 1968⁸⁸.

2.3.1. Derechos de aduana

Una de las primeras sentencias sobre esta materia fue la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Económica Europea de 10 de diciembre de 1968 Comisión c. República Italiana (Asunto 7/68), sobre un impuesto en la exportación de bienes culturales. En primer lugar, el Tribunal define como *bien* aquel producto que puede ser valorado en dinero y que es capaz, como tal, de ser objeto de transacciones comerciales. Esta definición incluye también a bienes del patrimonio histórico y, por ello, están sometidas a las normas del mercado común con aquellas excepciones que el Tratado establezca⁸⁹. Afirma el Tribunal que el artículo 16 Tratado de Roma (actual artículo 30 TFUE) prohíbe el cobro en las transacciones entre los EEMM de cualquier derecho de aduana sobre las exportaciones y de

⁸⁸ MACIEJEWSKI, Mariusz (2018), *La libre circulación de mercancías*, cit., p. 1.

⁸⁹ “By goods, within the meaning of that provision, there must be understood products which can be valued in money and which are capable, as such, of forming the subject of commercial transactions [...]. It follows from the above that the rules of the Common Market apply to these goods subject only to the exceptions expressly provided by the Treaty”. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Económica Europea, de 10 de diciembre de 1968, A 7/68, Caso Comisión c. República Italiana § 6 y 8.

cualquier exacción de efecto equivalente, es decir, cualquier cargo que, al alterar el precio de un artículo exportado, tenga el mismo efecto restrictivo en la libre circulación que un derecho de aduana⁹⁰. El Tratado, en cuanto a la eliminación de los derechos de aduana entre los EEMM, excluye la retención de los derechos de aduana y las exenciones de efecto equivalente, sin distinguir al respecto entre los que son y los que no son de carácter fiscal⁹¹.

Italia, en este caso, no puede acogerse al artículo 36 Tratado de Roma (actual artículo 36 TFUE), puesto que las prohibiciones y restricciones en cuestión se distinguen claramente por naturaleza de los aranceles aduaneros y las cargas asimiladas, por lo que las condiciones económicas de importación o exportación se ven afectadas sin restringir la libertad de decisión de quienes participan en transacciones comerciales⁹². No es posible aplicar las excepciones establecidas en el precepto 36 para establecer derechos de aduana o exacciones de efecto equivalente⁹³. Por último, el hecho de que las disposiciones del artículo 36 que se han mencionado no se refieran a los derechos de aduana y a las exacciones de efecto equivalente se explica por el hecho de que tales medidas tienen el único efecto de hacer más onerosa la exportación de los productos en cuestión, sin asegurar el logro

⁹⁰ “Article 16 of the Treaty prohibits the collection in dealings between Member States of any customs duty on exports and of any charge having an equivalent effect, that is to say, any charge which, by altering the price of an article exported, has the same restrictive effect on the free circulation of that article as a customs duty. This provision makes no distinction based on the purpose of the duties and charges the abolition of which it requires.” Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Económica Europea, de 10 de diciembre de 1968, A 7/68, Caso Comisión c. República Italiana § 10.

⁹¹ “[...] for the provisions of the section of the Treaty concerning the elimination of customs duties between the Member States exclude the retention of customs duties and charges having equivalent effect without distinguishing in that respect between those which are and those which are not of a fiscal nature”. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Económica Europea, de 10 de diciembre de 1968, A 7/68, Caso Comisión c. República Italiana § 11.

⁹² “The prohibitions and restrictions in question are by nature clearly distinguished from customs duties and assimilated charges whereby the economic conditions of importation or exportation are affected without restricting the freedom of decision of those involved in commercial transactions”. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Económica Europea, de 10 de diciembre de 1968, A 7/68, Caso Comisión c. República Italiana § 14.

⁹³ “Consequently, in view of the difference between the measures referred to in Article 16 and Article 36, it is not possible to apply the exception laid down in the latter provision to measures which fall outside the scope of the prohibitions referred to in the chapter relating to the elimination of quantitative restrictions between Member States”. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Económica Europea, de 10 de diciembre de 1968, A 7/68, Caso Comisión c. República Italiana § 16.

del objetivo referido en ese artículo, que es proteger el patrimonio artístico, histórico o arqueológico⁹⁴.

Para hacer uso de la disposición mencionada, los EEMM deben observar las limitaciones impuestas por esa disposición tanto en lo que respecta al objetivo que se debe alcanzar como en lo que respecta a la naturaleza de los medios utilizados para lograrlo⁹⁵.

2.3.2. Exacción de efecto equivalente

El TJUE mantiene que “la justificación de la prohibición de los derechos de aduana y de cualquier exacción de efecto equivalente deriva del obstáculo que los gravámenes pecuniarios aplicados por franquear las fronteras, por mínimos que sean, suponen para la circulación de las mercancías, agravado por las consiguientes formalidades administrativas”⁹⁶.

En la Sentencia del TJUE de 6 de diciembre de 2018 (C-305/17), se establecen los requisitos que debe cumplir un gravamen para ser considerado exacción de efecto equivalente. En primer lugar, debe ser unilateralmente impuesto por un Estado miembro, sin importar el objetivo que persiga. En segundo lugar, debe hallarse comprendido dentro del ámbito de aplicación de las disposiciones sobre la libre circulación de mercancías y, por último, debe verificarse si el gravamen se aplica a las mercancías por el hecho de que atraviesen una frontera⁹⁷.

Además, recuerda el Tribunal que “según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, constituye una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana

⁹⁴ “Finally, the fact that the provisions of Article 36 which have been mentioned do not relate to customs duties and charges having equivalent effect is explained by the fact that such measures have the sole effect of rendering more onerous the exportation of the products in question, without ensuring the attainment of the object referred to in that article, which is to protect the artistic, historic or archaeological heritage”. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Económica Europea, de 10 de diciembre de 1968, A 7/68, Caso Comisión c. República Italiana § 17.

⁹⁵ “In order to avail themselves of Article 36, Member States must observe the limitations imposed by that provision both as regards the objective to be attained and as regards the nature of the means used to attain it”. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Económica Europea, de 10 de diciembre de 1968, A 7/68, Caso Comisión c. República Italiana § 18.

⁹⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 2 de octubre de 2014, C-254/13, Caso Orgacom BVBA contra Vlaamse Landmaatschappij § 22

⁹⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 6 de diciembre de 2018, C-305/17, FENS spol. s r.o. c. Slovenská republika – Úrad pre reguláciu sieťových odvetví § 33, 34 y 36.

toda carga pecuniaria impuesta unilateralmente, aunque sea mínima, cualesquiera que sean su denominación y su técnica, y que grave las mercancías por el hecho de cruzar la frontera cuando no sea un derecho de aduana propiamente dicho”⁹⁸.

2.3.3. Derecho a la devolución

El derecho a la devolución de impuestos es, según el TJUE, la consecuencia y el complemento de los derechos que las disposiciones del Derecho de la Unión atribuyen a los contribuyentes. Por ese motivo, los EEMM están obligados a devolver todo aquello que se ha recaudado en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión, según las normas nacionales de procedimiento de conformidad con los principios de equivalencia y de efectividad⁹⁹.

La única razón por la que no procederá la restitución de un tributo recaudado indebidamente es que dé lugar a un enriquecimiento injusto del sujeto pasivo, es decir, cuando la persona obligada al pago de dichos derechos los repercutió efectivamente sobre otros sujetos¹⁰⁰. El derecho a la devolución, que tiene su fundamento en el Derecho de la Unión, no puede denegarse por una razón basada en el Derecho nacional¹⁰¹.

3. Colisión del Derecho interno con el Derecho de la Unión Europea por la pérdida del derecho a la deducción

Una vez realizado el análisis del Derecho de la Unión Europea y la jurisprudencia relacionada con la libre circulación de mercancías, únicamente queda trasladarlo al objeto de nuestro estudio.

⁹⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 6 de diciembre de 2018, C-305/17, Caso Fens spol. s r. o. c. Slovenská republika § 29.

⁹⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 1 de marzo de 2018, C-76/17, Caso SC Petrotel-Lukoil SA y Maria Magdalena Georgescu c. Ministerul Economiei, Ministerul Energiei, y Ministerul Finanțelor Publice § 32.

¹⁰⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 1 de marzo de 2018, C-76/17, Caso SC Petrotel-Lukoil SA y Maria Magdalena Georgescu c. Ministerul Economiei, Ministerul Energiei, y Ministerul Finanțelor Publice § 33 y 35.

¹⁰¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 1 de marzo de 2018, C-76/17, Caso SC Petrotel-Lukoil SA y Maria Magdalena Georgescu c. Ministerul Economiei, Ministerul Energiei, y Ministerul Finanțelor Publice § 37.

Para ello, debemos diferenciar entre la deducción propiamente dicha, el 15 por ciento de la valoración de la Junta de Calificación, Valoración y Exportación, y sus requisitos y los efectos que se derivan del incumplimiento de los requisitos previstos en la deducción, esto es, la devolución de la cuantía deducida y los intereses de demora. Los bienes muebles incluidos en el IGBM son, en puridad, bienes con un determinado valor económico que pueden ser objeto de transacciones comerciales. Por tanto, están sometidos al régimen general de libre circulación de mercancías establecido en el artículo 28 y siguientes del TFUE. Sin embargo, no forman parte de la excepción expresamente prevista en el artículo 36 del mismo, puesto que la “protección del patrimonio artístico, histórico o arqueológico nacional” puede ser sometido a “prohibiciones o restricciones”¹⁰², pero en ningún caso los Estados miembros pueden establecer derechos de aduana o exacciones de efecto equivalente por ser una fórmula pensada para hacer la exportación más onerosa sin asegurar el objetivo de protección de los bienes integrantes del patrimonio histórico.

El TJUE considera que la exacción de efecto equivalente es “toda carga pecuniaria impuesta unilateralmente, aunque sea mínima, *cualesquiera que sean su denominación y su técnica*, y que grave las mercancías por el hecho de cruzar la frontera cuando no sea un derecho de aduana propiamente dicho”¹⁰³. Si bien es cierto que la deducción no es una carga pecuniaria impuesta unilateralmente, ya que el Estado ha otorgado una bonificación fiscal a un determinado contribuyente y que es él, en última instancia, quien decide aplicársela o no; no es menos cierto que el incumplimiento de los requisitos por parte de los sujetos obliga a la devolución de lo deducido más los intereses de demora, como mínimo. Por tanto, es el Estado quién, unilateralmente, impone la carga pecuniaria. En cuanto a la denominación y técnica empleadas, queda patente que el TJUE no sólo está pensando en impuestos o tasas que graven directamente la salida de bienes muebles, sino que también se refiere a otros métodos más sutiles de hacer más onerosa la salida de mercancías de un Estado miembro a otro.

¹⁰² España únicamente prevé la prohibición prevista en el artículo 36 TFUE para los BIC.

¹⁰³ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 6 de diciembre de 2018, C-305/17, Caso Fens spol. s r. o. c. Slovenská republika § 29.

Los requisitos previstos en el artículo 68.5 a) LIRPF no penalizan la salida del bien del patrimonio del contribuyente, tal y como hemos analizado al principio de este capítulo, sino que únicamente se refiere a aquellos casos en los que se produzca la salida del bien del territorio español y del patrimonio del beneficiario de la deducción. Por consiguiente, únicamente se grava el producto que atraviesa la frontera como tal¹⁰⁴.

La Unión Europea pretende eliminar todos los obstáculos que existen en la exportación e importación de productos entre EEMM. De hecho, el TJUE ha llegado a admitir que el fundamento esencial que existe para prohibir los derechos de aduana y las exacciones de efecto equivalente es la barrera que suponen para la circulación de las mercancías las formalidades administrativas que los acompañan. Resulta llamativo que la devolución de la deducción se deba realizar en la declaración-liquidación o autoliquidación del ejercicio en el que se ha incumplido que, a su vez, se presentará al año siguiente con su correspondiente interés de demora desde el momento en que se practicó indebidamente la deducción hasta su ingreso efectivo. Además del coste, el obligado tributario debe permanecer inactivo, recordar la cuantía efectivamente deducida, calcular los intereses de demora e incluirlos en la casilla correspondiente. En conclusión, un conjunto de formalidades administrativas que puede llegar a obstaculizar la libertad del tráfico de mercancías. Sin embargo, en caso de que no se practicara la devolución correspondiente, la Administración poseería los datos suficientes —el propietario tiene la obligación de solicitar la autorización al Ministerio de Cultura para la exportación del bien y puede ejercer su derecho de tanteo— como para iniciar el procedimiento de comprobación correspondiente, exigir la devolución de la deducción y sancionar al contribuyente por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o

¹⁰⁴ El TJUE ya ha declarado que: “[...] la característica esencial de una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, que la distingue de un tributo interno de naturaleza general, reside en la circunstancia de que la primera grava exclusivamente el producto que atraviesa la frontera como tal, en tanto que el segundo recae al mismo tiempo sobre los productos importados, exportados y nacionales”. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 2 de octubre de 2014, C-254/13, Caso Orgacom § 28.

negativas (artículo 195.1 LGT¹⁰⁵) o poner en conocimiento del Ministerio Fiscal la comisión de un supuesto delito contra la Hacienda Pública (artículo 305.1 CP).

Por todo lo expuesto, los efectos que derivan del incumplimiento de los requisitos previstos en la deducción del artículo 68.5 a) LIRPF son contrarios al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y, por tanto, se deberá proceder a la devolución de éstos mediante el procedimiento de devolución de ingresos indebidos (artículo 221 LGT) y se deberán liquidar los intereses de demora correspondientes desde la fecha en que éste se realizó (artículo 32.2 LGT).

4. Propuestas de modificación de la deducción

Si bien es cierto que la solución más sencilla sería eliminar los requisitos previstos en el artículo 68.5 a) LIRPF, las deducciones deben regularse pormenorizadamente para evitar que se minore la deuda tributaria mediante actos o negocios artificiosos. Por consiguiente, consideramos acertado que el legislador establezca exigencias para acceder a beneficios fiscales.

Las exportaciones definitivas de bienes del IGBM a Estados de la Unión Europea suponen una exacción de efecto equivalente, prohibidas por el TFUE. Por este motivo, creemos que se debería excepcionar la salida definitiva de bienes de singular relevancia a EEMM, de suerte que sólo tendrían que devolver lo deducido los contribuyentes cuyos bienes crucen la frontera de la Unión.

Si el TJUE ha afirmado que una exacción de efecto equivalente sirve para gravar las mercancías por el hecho de cruzar la frontera cuando no sea un derecho de aduana propiamente dicho, se solventaría con la recuperación de la deducción por adquisición de bienes del RGBIC o IGBM con el requisito de permanencia en territorio español y en el patrimonio del contribuyente. De esta manera, la devolución de lo deducido afectaría a la totalidad de los contribuyentes y no sólo a aquellos que los han exportado.

¹⁰⁵ Artículo 195.1 párr. 2º: “También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación.”

El procedimiento de devolución previsto en el artículo 59 RIRPF debería ser modificado para facilitar que el sujeto pasivo pueda satisfacer sus deudas tributarias sin esperar a presentar la declaración-liquidación del ejercicio en el que ha incumplido. Así, una declaración-liquidación complementaria permitiría unos intereses de demora razonables, pues se calcularían desde la práctica de la deducción hasta la devolución de la cuantía deducida.

Sin embargo, creemos que la Administración Tributaria no puede exigir intereses de demora, dado que el Ministerio de Cultura tiene conocimiento de la fecha exacta en la que se produce la salida del bien de España. En aplicación del artículo 94.1 LGT¹⁰⁶, el Ministerio de Cultura tiene la obligación de comunicar todos los datos con trascendencia tributaria a la AEAT y, por ello, ésta puede evitar el perjuicio causado por dejar de disponer de las cuantías legalmente debidas. No se puede permanecer inactivo para que se produzca el perjuicio y, a su vez, exigir su reparación mediante intereses de demora.

¹⁰⁶ Artículo 94.1 LGT: “Las autoridades, cualquiera que sea su naturaleza, los titulares de los órganos del Estado, de las comunidades autónomas y de las entidades locales; los organismos autónomos y las entidades públicas empresariales; las cámaras y corporaciones, colegios y asociaciones profesionales; las mutualidades de previsión social; las demás entidades públicas, incluidas las gestoras de la Seguridad Social y quienes, en general, ejerzan funciones públicas, estarán obligados a suministrar a la Administración tributaria cuantos datos, informes y antecedentes con trascendencia tributaria recabe ésta mediante disposiciones de carácter general o a través de requerimientos concretos, y a prestarle, a ella y a sus agentes, apoyo, concurso, auxilio y protección para el ejercicio de sus funciones.”

CAPÍTULO V: CONCLUSIONES

Después del análisis detallado de la deducción por repatriación de bienes muebles, así como de los artículos 30 y 36 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y la interpretación realizada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, podemos afirmar que existe colisión entre el Derecho interno y el Derecho comunitario, que se produce en el momento en el que el contribuyente debe devolver la cuantía deducida por repatriación de bienes muebles del Patrimonio Histórico Español por incumplimiento del requisito de su mantenimiento en territorio español y en el patrimonio del titular cuando se produce su transmisión a un Estado miembro.

Compartimos el criterio de la jurisprudencia europea, particularmente la que se observa en la Sentencia de 10 de diciembre de 1968, de incluir los bienes del patrimonio histórico en las normas del mercado común con las excepciones que los Tratados establecieron. En este sentido, no puede interpretarse que la excepción del artículo 36 TFUE permite a los Estados miembros hacer la exportación más onerosa, ya que únicamente otorga la posibilidad de establecer prohibiciones o restricciones en esta materia.

Asimismo, el mandato de devolver la deducción por repatriación de bienes muebles es una carga pecuniaria impuesta unilateralmente por el Estado español que grava las mercancías por el hecho de cruzar la frontera, imponiendo así unas obligaciones a los implicados que suponen una barrera para la circulación de mercancías, pues el titular deberá incluir la cantidad deducida en la declaración del ejercicio en el que incumple y, por tanto, formalizarlo en el periodo de exigibilidad del IRPF, con su ingreso correspondiente y el pago de los intereses de demora. Nos parece pernicioso que, junto a la devolución de la cuantía indebidamente deducida en el ejercicio en el que se incumple, se exija, a su vez, a los contribuyentes el pago de los intereses de demora que se devengan desde el momento en el que se aplica la deducción hasta que se vuelve a ingresar a la Hacienda Pública. En este caso, creemos que se debería facilitar que el sujeto pasivo pudiera satisfacer sus deudas tributarias sin esperar a presentar la declaración-liquidación del ejercicio en el que ha incumplido. Así, una declaración-liquidación complementaria permitiría unos

intereses de demora menores, pues se calcularían desde la práctica de la deducción hasta la devolución de la cuantía deducida.

Finalmente, para evitar que se produzca la colisión entre el Derecho interno y el Derecho comunitario, consideramos que las soluciones pueden ser muy diversas y dependen de la política general que se pretenda desarrollar. Una primera opción, según nuestra postura, consistiría en eliminar los requisitos previstos para obtener el derecho a la deducción, renunciando así al control ante actos o negocios artificiosos dirigidos a minorar la cuota tributaria. También se podría entender que se mantiene el cumplimiento de los requisitos de la deducción cuando se produzca la salida definitiva de bienes de singular relevancia a Estados miembros. En este último caso, únicamente tendrían que devolver lo deducido los titulares que exporten fuera de la Unión Europea sus bienes. Por último, como una tercera alternativa, entendemos que podría recuperarse la deducción por adquisición de nuevos bienes del RGBIC o IGBM cumpliendo con los mismos requisitos de permanencia en territorio español y en el patrimonio del contribuyente, de suerte que dejaría de considerarse la operación gravada por el hecho de cruzar la frontera.

BIBLIOGRAFÍA

- Abellán Honrubia, V., Vilà Costa, B., & Olesti Rayo, A. (2016). *Lecciones de Derecho Comunitario Europeo*. Barcelona: Ariel.
- Alegre Avila, J. M. (1991). Los bienes históricos y el Tribunal Constitucional. *Revista Española de Derecho Constitucional*, 187-221.
- Alegre Ávila, J. M. (2015). El Patrimonio Histórico Español: Régimen jurídico de la propiedad histórica. *AFDUAM*, 213-251.
- Anguita Villanueva, L. A. (2006). *El derecho de la propiedad privada en los Bienes de Interés Cultural*. Madrid: Dykinson.
- Bassols Coma, M. (1987). El Patrimonio Histórico Español: Aspectos de su régimen jurídico. *Revista de Administración Pública*, 93-125.
- Borrás Rodríguez, A., Bouza Vidal, N., Garcimartín Alférez, F. J., & Virgós Soriano, M. (2018). *Legislación básica de Derecho internacional privado*. Madrid: Tecnos.
- Casas Agudo, D. (2016). Patrimonio histórico y extrafiscalidad en el ámbito de la Hacienda Municipal. *Revista española de Derecho Financiero*.
- Comisión Europea. (2010). *Libre circulación de mercancías: guía para la aplicación de las disposiciones del Tratado que rigen la libre circulación de mercancías*. Luxemburgo: Oficina de Publicaciones de la Unión Europea.
- Editorial Aranzadi. (1997). Exención en el IBI en favor de los bienes que expresa e individualizadamente hayan sido declarados monumento o jardín histórico de interés cultural; objeto de especial protección en zonas arqueológicas; o cuenten con una antigüedad igual o superior a cinc. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 1-4.
- Editorial Aranzadi. (1999). El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y los bienes integrantes del Patrimonio Histórico-Artístico: ¿Exención o no sujeción? *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 1-8.

- Fernández Amor, J. A. (2010). En torno a los principios de coordinación y colaboración y el carácter reservado de los datos tributarios. *Revista Quincena Fiscal*, 1-25.
- García de Enterría Martínez-Carande, E. (1983). Consideraciones sobre una nueva legislación del patrimonio artístico, histórico y cultural. *Revista española de derecho administrativo*, 575-594.
- García Luís, T. (2005). Una visión general del régimen impositivo del Patrimonio Histórico Español. En I. Martín Dégano, G. Menéndez García, & A. Vaquera García, *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega* (págs. 1227-1338). Valladolid: Lex Nova.
- Hernández Torres, E. (2009). Los registros de Bienes de Interés Cultural y la Directiva INSPIRE. *Libro de actas XII Simposio sobre Centros Históricos y Patrimonio cultural de Canarias* (págs. 135-141). San Cristóbal de La Laguna : C.I.C.O.P. España. Obtenido de Infraestructura de Datos Espaciales de España: https://www.ideo.es/resources/presentaciones/GTIDEE_Murcia_2009/ARTICULOS_JIDEE2009/Articulo-56.pdf
- Iglesias Caridad, M. (2014). Patrimonio histórico y turismo: propuestas locales sobre patrocinio y mecenazgo fiscal en la frontera salmantina. *Tributos locales*, 51-70.
- Jerez Delgado, C. (2011). Patrimonio Histórico y seguridad jurídica. *Boletín del Ministerio de Justicia*, 1-21.
- León Pérez, D. (2012). 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*, 1-45.
- Maciejewski, M. (2018). *La libre circulación de mercancías*. Recuperado el 25 de Febrero de 2019, de Parlamento Europeo: http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/es/FTU_2.1.2.pdf

- Martín Rodríguez, J. M. (2015). Los nuevos incentivos fiscales al mecenazgo cultural y científico de las Comunidades Autónomas. ¿Son compatibles con el Derecho de la Unión Europea? *Revista Quincena Fiscal*, 1-43.
- Máster en Gestión del Patrimonio Cultural. (2013). *Universidad de Zaragoza*. Recuperado el 25 de Febrero de 2019, de Universidad de Zaragoza: http://www.unizar.es/carmendg/docs/documents/T10_2013.pdf
- Merino Jara, I., & Lucas Durán, M. (2017). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Madrid: Tecnos.
- Moreno Serrano, B. (2013). Luz verde a la tributación en el IBI del Patrimonio Histórico Español. *La Administración Práctica*, 1-9.
- Pedreira Menéndez, J. (2002). La transmisión de inmuebles radicados en conjuntos Histórico-Artísticos y la exención o no sujeción en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (Hernández Torres, 2009)s Terrenos de Naturaleza Urbana. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 1-6.
- Pedreira Menéndez, J. (2004). *Beneficios e Incentivos Fiscales del Patrimonio Cultural*. Navarra: Aranzadi.
- Rodríguez-Campos González, S. (2010). La defensa del Patrimonio Histórico desde la Administración turística del Estado. *Revista española de Derecho Administrativo*, 1-25.
- Romero-Flor, L. M. (DIXI). La reserva de ley como principio fundamental del derecho tributario. *2013*, 51-61.