

La fiscalidad como instrumento de desarrollo y conservación de los espacios naturales. Parte I²

Germán Orón Moratal
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universitat Jaume I

Índice³

1. El tributo como instrumento extrafiscal: los casos de la agricultura y del medio ambiente (BInUEFF nº 5)
 2. Necesidad de un régimen fiscal específico para los espacios naturales y zonas protegidas: paralelismos.
 - 2.1. Ley de Modernización de explotaciones agrarias: beneficios fiscales (BInUEFF nº 5)
 - 2.2. Patrimonio histórico y beneficios fiscales (BInUEFF nº 5)
 - 2.3. Otros beneficios fiscales (BInUEFF nº 6)
 - 2.4. Potestades normativas de las Comunidades Autónomas de régimen común sobre determinados impuestos cedidos (BInUEFF nº 6)
 3. Propuesta de instrumentos fiscales para la conservación y el desarrollo de espacios naturales y zonas protegidas (BInUEFF nº 6)
- Bibliografía (BInUEFF nº 6)

1. El tributo como instrumento extrafiscal: los casos de la agricultura y del medio ambiente

La utilización del tributo como un instrumento con finalidad distinta a la recaudatoria o de obtención de ingresos para financiar los gastos públicos ha sido largamente discutida por la doctrina, habiéndose admitido por la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional su

- 2 Este trabajo tiene su origen en un estudio más amplio realizado a instancia de la Consejería de Turismo, Medio Ambiente y Política Territorial del Gobierno de La Rioja, en octubre de 2004, habiéndose presentado una síntesis del mismo al 11º Congreso ESPARC 2005. Cangas del Narcea. Junio 2005.
- 3 Debido a la extensión original de este artículo que excede los límites de nuestro formato, se publicará la extensión total del mismo repartido en dos números consecutivos del BInUEFF. En el índice se indican los contenidos que aparecerán en el BInUEFF nº 5 y el BInUEFF nº 6.

utilización extrafiscal, respetando siempre las exigencias del art. 31 CE, y así por ejemplo, en la STC 221/1992, de 11 de diciembre, se afirma que "es constitucionalmente posible que el legislador tributario, al regular cada figura impositiva, otorgue preeminencia a otros valores o principios, respetando en todo caso los límites establecidos por la Constitución", y con anterioridad en la 37/1987, de 26 de marzo, refiriéndose a un tributo extrafiscal por excelencia como lo es el impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas, ya había dicho que: "La función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la CE, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica... Por otra parte, dicha función está expresamente enunciada en el art. 4º de la vigente LGT... Es constitucionalmente admisible que el Estado, y las CCAA en el ámbito de sus competencias, establezcan impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales".

De hecho, son en esos criterios sociales o de política económica en los que se justifican aquellos beneficios fiscales que no tienen su razón de ser en la ausencia de capacidad económica, y que tampoco constituyen una vulneración al principio de generalidad. Asimismo, la Ley General Tributaria (58/2003), en su art. 2.1 dispone, en una línea similar a la de su antecesor art. 4º, que: "Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución".

Entre esos fines perfectamente pueden encontrarse las actividades agrarias y el medio ambiente, pues en estos ámbitos no son extraños ni la existencia de beneficios fiscales, ni regímenes fiscales específicos. Así, la Ley del Estado 19/1995, de 4 de julio, de modernización de explotaciones agrarias, introdujo una serie de medidas con el fin de facilitar la corrección de desequilibrios y deficiencias estructurales que condicionan la competitividad de las explotaciones agrarias españolas, pero también se proponía asegurar equilibrios ecológicos básicos y abrir nuevas vías para la obtención de rentas complementarias a los profesionales de la agricultura.

La reseñada Ley, bajo la rúbrica beneficios fiscales, regula tanto exenciones, como bonificaciones de base imponible y de cuotas tributarias, que en ocasiones se han introducido también en el texto regulador del impuesto en el que se conceden, mientras que en otros casos sigue siendo ésta la norma en la que se contienen, lo cual ha permitido que posteriores modificaciones en la legislación propia del tributo no hayan alterado los beneficios fiscales contenidos en la Ley 19/95.

Dicha Ley establece un régimen diferenciado de beneficios fiscales para las explotaciones agrarias prioritarias, por un lado, y para los agricultores jóvenes, por otro, siendo para estos últimos, en muchos casos, una ampliación de los primeros.

El respaldo constitucional de las medidas señaladas puede encontrarse en el art. 130 CE, en virtud del cual:

"1. Los poderes públicos atenderán a la modernización y desarrollo de todos los sectores económicos y, en particular de la agricultura, de la ganadería, de la pesca y de la artesanía a fin de equiparar el nivel de vida de todos los españoles.

2. Con el mismo fin se dispensará un tratamiento especial a las zonas de montaña".

En relación con el medio ambiente, la fiscalidad puede referirse a tributos de marcado carácter ecológico, bien por la configuración de su hecho imponible, bien por el destino que se vaya a dar a la recaudación obtenida por un determinado tributo. Pero no sólo con la aplicación de un tributo o varios puede pretenderse proteger el medio ambiente, pues en la mayoría de los tributos existentes en nuestro sistema tributario puede penetrar la preocupación por la protección del medio ambiente con la introducción de medidas como las exenciones o los beneficios fiscales en la base o en la cuota, que incentiven determinadas conductas por los ciudadanos, distintas de aquellas que pueden incidir negativamente en un crecimiento sostenible, y también es posible sin duda incluirlas dentro de la llamada fiscalidad ambiental. La conservación del medio ambiente no es en la actualidad una desiderata individual o social más o menos extendida, sino que es un deber que incumbe a todos, así como constituye también un deber para los poderes públicos restaurar el medio "apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva", tal y como se prevé en el art. 45 de la Constitución.

Son diversas las medidas que prevé el ordenamiento tributario para fomentar conductas respetuosas con la conservación del medio ambiente, habiendo proliferado más en el ámbito de la Hacienda local, aunque la de mayor calado económico se encuentra en el impuesto sobre sociedades, resultando de aplicación también a las personas físicas que desarrollen actividades económicas, y consiste en una serie de deducciones por inversiones medioambientales, y que como la mayoría de deducciones existentes comenzará a reducirse su porcentaje a partir de 1 de enero de 2007, desapareciendo totalmente para los periodos que comiencen después de 1 de enero de 2011. De esta deducción sorprende que el incentivo se aplique en la misma medida para quien pretenda estrictamente cumplir la legislación vigente, que para aquellos que adoptan unas medidas que mejoran las previsiones normativas. En concreto el art. 39 del TRLIS, desarrollado por los arts. 33 a 38 del RIS aprobado por RD 1777/2004, de 30 de julio, dispone:

"1. Las inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica procedente de instalaciones industriales, contra la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales para el cumplimiento o, en su caso, mejora de la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación, darán derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra de 10 por 100 de las inversiones que estén incluidas en programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiental, quien deberá expedir la certificación de la convalidación de la inversión.

2. La deducción prevista en el apartado anterior también se aplicará en el supuesto de adquisición de nuevos vehículos industriales o comerciales de transporte por carre-

tera, sólo para aquella parte de la inversión (puede oscilar del 90 al 35%) que reglamentariamente se determine que contribuye de manera efectiva a la reducción de la contaminación atmosférica.

3. Asimismo, podrá deducirse de la cuota íntegra el 10 por 100 del importe de las inversiones realizadas en bienes de activo material nuevos destinadas al aprovechamiento de fuentes de energías renovables consistentes en instalaciones y equipos con cualquiera de las finalidades definidas a continuación:

- a) Aprovechamiento de la energía proveniente del sol para su transformación en calor o electricidad.
- b) Aprovechamiento, como combustible, de residuos sólidos urbanos o de biomasa procedente de residuos de industrias agrícolas y forestales, de residuos agrícolas y forestales y de cultivos energéticos para su transformación en calor o electricidad.
- c) Tratamiento de residuos biodegradables procedentes de explotaciones ganaderas, de estaciones depuradoras de aguas residuales, de efluentes industriales o de residuos sólidos urbanos para su transformación en biogás.
- d) Tratamiento de productos agrícolas, forestales o aceites usados para su transformación en biocarburantes (bioetanol o biodiesel).

4. La parte de la inversión financiada con subvenciones no dará derecho a deducción."

Junto a esta previsión en el IS, hay que señalar la existencia en la Ley 49/2002, de 22 de diciembre, que establece el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, de un régimen especial para las entidades sin fines lucrativos que persigan fines de interés general, como la defensa del medio ambiente y que dediquen a los mismos el 70% de las rentas sujetas, gravándose al 10%.

Es en el ámbito de la Hacienda Local donde encontramos un mayor número de previsiones, aun cuando su importancia puede ser mucho más relativa. Se trata de bonificaciones en distintos impuestos municipales, tanto en los tres obligatorios (Impuestos sobre bienes inmuebles, sobre actividades económicas y sobre vehículos de tracción mecánica), como en el Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras que es potestativo, y se caracterizan porque para su existencia se requiere que sea el propio Ayuntamiento quien introduzca la bonificación en la correspondiente Ordenanza Fiscal.

Junto a cuanto hasta aquí se ha señalado, no debe olvidarse que además del mandato del art. 45 CE a los poderes públicos de velar por la utilización racional de todos los recursos naturales con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, el precepto siguiente, el 46, dispone 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, y no debe desconocerse la tradición existente en nuestro ordena-

miento de beneficios fiscales y medidas particulares para estos bienes en la mayor parte de los tributos del sistema tributario.

Señalaba TROITIÑO VINUESA que "la proliferación de declaraciones de espacios protegidos, con frecuencia más voluntariosa y propagandística que operativa, ante la falta de dotaciones adecuadas de recursos y de personal cualificado, así como su localización en zonas marginales, frágiles o deprimidas, con frecuencia de montaña, plantea la necesidad de reflexionar, desde una perspectiva de gestión territorial y de desarrollo" (en Espacios protegidos y desarrollo rural, pág. 230-231), y en esa línea de reflexión para plantear el empleo de medidas tributarias como elemento coadyuvante al desarrollo de zonas protegidas queremos realizar las siguientes reflexiones, pues a la vista del respaldo constitucional indicado es perfectamente lícito concluir la viabilidad de la utilización del tributo con fines extrafiscales.

En opinión de TROITIÑO PULIDO ("Buenas prácticas en actuaciones territoriales basadas en la participación ciudadana y su aplicación a la gestión de los espacios naturales protegidos"), es fundamental que "el espacio natural protegido se convierta, y así sea percibido, en una fuente de trabajo para la población local de la zona. De manera que si bien las restricciones en los usos del suelo puedan provocar ciertas pérdidas económicas, sean debidamente compensadas. Las subvenciones actúan como soluciones temporales que no valen a largo plazo, en cambio una medida que sí garantiza su sostenibilidad en el tiempo es la creación de nuevos puestos de trabajo en torno al espacio protegido que emplee a la población local." En esa línea puede ser determinante la existencia de beneficios fiscales estructurales que incidan sobre las actividades y los bienes de las zonas protegidas, pues es de justicia que los desiguales sean tratados desigualmente, y eso, y no otra cosa, significan aquí los incentivos fiscales.

También el Plan de Acción para los ENP españoles confirma esa opinión sobre las subvenciones (Europarc-España, 2002, pág. 72), al afirmar que "sin negar el efecto conciliador logrado con la política de subvenciones, sobre todo en los primeros momentos de declaración del espacio protegido, es claro que sólo con ello no se llega a consolidar el tejido social y cultural y que los efectos normalmente desaparecen al finalizar el programa", concluyendo MARTÍNEZ VEGA y ROMERO CALCERRADA, que parece imprescindible la necesidad de impulsar otras medidas complementarias (Repercusión de los espacios naturales protegidos en la economía rural española, pág. 57).

En definitiva, se trata de que los intentos de desarrollo económico no se vean obstaculizados por la protección medioambiental, pero a su vez también de que la protección medioambiental no se vea obstaculizada por los intentos de desarrollo económico, y a ambos objetivos pueden contribuir incentivos fiscales que los tengan como norte.

2. Necesidad de un régimen fiscal específico para los espacios naturales y zonas protegidas: paralelismos

Resumía RODRÍGUEZ GUTIÉRREZ una investigación propia realizada en 1993 con el siguiente texto: "La montaña aún no es un espacio natural. Contumazmente sus habitantes

tradicionales se resisten a desaparecer. Sin embargo, parece que no tardarán en hacerlo, pues son los más afectados por la actual crisis agraria. Se hace imprescindible una estrategia de desarrollo a largo plazo para mantenerla habitada" (El balance de un decenio de política de montaña en España (1982-1992).

La conservación de los espacios naturales protegidos y la revitalización de zonas desfavorecidas no puede quedar exclusivamente en manos de los particulares, y así el mismo texto constitucional impone a los poderes públicos velar por la utilización racional de todos los recursos naturales con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva, y a todos nos impone el deber de conservación. Como ha señalado SARTORIO ALBALAT, considerando que "es preciso mantener los núcleos de población vinculados a los espacios naturales protegidos y aquellas actividades económicas que sean compatibles con la salvaguarda de los valores naturales, y que dichas poblaciones contribuyen de forma decisiva a la preservación del espacio y por ello a la satisfacción de una necesidad social, de una necesidad colectiva amparada por la Constitución deben articularse mecanismos que posibiliten una equitativa distribución de las cargas que comporta el mantenimiento de esta situación haciendo que todos los ciudadanos contribuyan a su realización" (pág. 761).

Por otro lado, ya en alguna ocasión se tuvo en consideración por el legislador la posibilidad de establecer incentivos fiscales, y así la Ley de Espacios Naturales de 1975, derogada por la ley 4/1989, en su disposición final dispuso: "En el plazo de seis meses, a propuesta del Ministerio de Hacienda y oído por éste el de Agricultura, el Gobierno remitirá a las Cortes el oportuno proyecto de Ley sobre Exenciones tributarias y desgravaciones fiscales que deban gozar los terrenos de propiedad privada integrantes de las diferentes categorías de espacios naturales protegidos", mandato que nunca llegó a cumplirse.

Muchos de los territorios susceptibles de ser protegidos lo son porque se encuentran en un estado de conservación que en muchas ocasiones se ha producido por adecuados comportamientos de los grupos humanos que residen en ellos, y que sin embargo el continuo "progreso" social lleva a que abandonen sus lugares de origen en una mayor proporción que la llamada que pueda suponer a terceros para incorporarse a un modo de vida menos urbano, de ahí que no sólo para proteger y mejorar la calidad de vida y el medio ambiente, sino para reactivar zonas desfavorecidas deben adoptarse medidas incentivadoras, sin perjuicio de lo que puedan suponer de compensación para los titulares de derechos de propiedad sobre los bienes integrados en un espacio natural que son objeto de limitación por la propia declaración.

Las circunstancias de estos territorios son suficientes para justificar un tratamiento fiscal particularizado, sin que por ello se le pueda imputar la vulneración a la prohibición comunitaria de ayudas de Estado establecida en el art. 87 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, pues en su número 3 se admiten ayudas compatibles que pueden ser autorizadas, entre las que, en su caso, tendrían cabida determinados beneficios fiscales que se pudieran establecer⁴.

4 Dicho precepto dispone: "1. Salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas

Ahora bien, tratándose de posibles beneficios a titulares de actividades agrícolas deberá ajustarse a lo dispuesto en el art. 51 del Reglamento (CE) del Consejo 1257/1999, de 17 de mayo, para evitar una duplicidad de ayudas basadas en un mismo motivo. Pero en realidad los instrumentos fiscales que puedan adoptarse no tienen porque estar pensados para quienes desarrollen determinadas actividades, sino que pueden plantearse de modo más genérico, de modo que no sólo ellos puedan disfrutarlos. No obstante, no debe tampoco ignorarse que el propio Parlamento Europeo en una resolución de 13 de octubre de 1987 (DOCE 305, de 16 de noviembre de 1987) sobre regiones de montaña, entre otras recomendaciones hizo la de la puesta en práctica de la "exención fiscal de las explotaciones agrícolas de montaña en el marco de una reglamentación definitiva a nivel comunitario", y también la de "exención -por lo menos para las pequeñas explotaciones- de toda medida que limite la producción, tal como las exacciones reguladoras de corresponsabilidad y las cuotas de producción".

Un caso que guarda ciertos paralelismos por lo que supone la protección de determinados bienes, pero que no es totalmente equiparable, es el de los bienes del patrimonio histórico español, que gozan de determinados beneficios fiscales dirigidos fundamentalmente a su conservación y mantenimiento, objetivo que parcialmente coincide con las finalidades que persigan los que puedan pensarse para los espacios naturales o zonas protegidas, pues aquí se debe pretender no sólo la conservación, sino también incidir en el desarrollo socioeconómico de las zonas que lo permitan, lo cual vendrá condicionado por el tipo de actividades que en las mismas se puedan llevar a cabo, debido por un lado a sus propias características estructurales, y por otro, en su caso, por lo determinado en el correspondiente Plan de Ordenación de los Recursos Naturales. El paralelismo se aprecia de forma expresa en la actual redacción del art. 69.5,c) del TRIRPF, que incluye una deducción del 15% de las inversiones o gastos que se realicen para la rehabilitación de edificios, el mantenimiento y

otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.

2. Serán compatibles con el mercado común:

- a) las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, siempre que se otorguen sin discriminaciones basadas en el origen de los productos;
- b) las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional;
- c) las ayudas concedidas con objeto de favorecer la economía de determinadas regiones de la República Federal de Alemania, afectadas por la división de Alemania, en la medida en que sean necesarias para compensar las desventajas económicas que resultan de tal división.

3. Podrán considerarse compatibles con el mercado común:

- a) las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo;
- b) las ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro;
- c) las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común;
- d) las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Comunidad en contra del interés común;
- e) las demás categorías de ayudas que determine el Consejo por decisión, tomada por mayoría cualificada, a propuesta de la Comisión."

reparación de sus tejados y fachadas, así como la mejora de infraestructuras de su propiedad situados en el entorno que sea objeto de protección de las ciudades españolas o de los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos y de los bienes declarados Patrimonio Mundial por la UNESCO situados en España.

Por último, también pueden traerse a colación los beneficios fiscales establecidos a favor de explotaciones agrarias prioritarias, y a los que ya se ha hecho alguna referencia más arriba, atendido que serán actividades agrarias, y servicios complementarios a éstas las que pueden ser relevantes en los territorios objeto de atención en este estudio, sin perjuicio de que las medidas que se propongan no tengan como exclusivos destinatarios los titulares de explotaciones económicas.

En mi opinión, la propuesta de beneficios fiscales o de instrumentos fiscales que puedan servir para contribuir a la conservación y desarrollo de espacios naturales y zonas protegidas, debe pasar en un primer momento por representar únicamente como innovación la aplicación de los mismos en relación con estos territorios, los bienes y actividades que en ellos se puedan realizar, esto es, los instrumentos fiscales a proponer no deben ser novedosos respecto de los existentes en el sistema tributario, sino que debe comenzarse por trasladar a este ámbito experiencias de un beneficio fiscal que ya se ha aplicado o se sigue aplicando en otro sector de la realidad. Los resultados que finalmente produzcan los instrumentos que en su caso se adopten, en relación con los objetivos propuestos, servirán para mantenerlos o introducir giros más novedosos en una fase temporal posterior.

Por ello, la propuesta de instrumentos fiscales que se realice se hará tras analizar los regímenes anteriormente citados y que siguen siendo de aplicación y que pienso que fundamentalmente puede ser el campo ya abonado donde debe nutrirse dicha propuesta. En consecuencia, a continuación se expondrán dichos regímenes, en primer lugar el de las explotaciones agrarias prioritarias, en segundo el de bienes del patrimonio histórico español, y por último se hará referencia a distintos regímenes y beneficios fiscales que pueden encontrarse en el derecho vigente con incidencia en este ámbito.

2.1. Ley de modernización de explotaciones agrarias: beneficios fiscales

La Ley del Estado 19/1995, de 4 de julio, de modernización de explotaciones agrarias establece una serie de beneficios fiscales, pero en lugar de seguir la pretendida estructura de la ley, realizaremos la exposición distinguiendo entre los beneficios fiscales con efectos en impuestos directos e indirectos, o a estos efectos entre los que gravan el patrimonio y la renta (directos), y los que gravan el tráfico patrimonial (indirectos).

Para la obtención de la mayoría de beneficios fiscales que se establecen en esta Ley se deberá acreditar la condición de explotación prioritaria, bien mediante el Certificado de la Comunidad Autónoma respectiva o bien por la inclusión de la misma en el Catálogo General de Explotaciones Prioritarias del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.

2.1.1. Beneficios fiscales en Impuestos directos

Los distintos impuestos directos que se ven afectados por la Ley 19/95 son el Impuesto sobre Sociedades (IS), el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).

En el Impuesto sobre Sociedades se estableció para determinados bienes de explotaciones asociativas prioritarias un régimen de libertad de amortización, que se incorporó y amplió en la posterior Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del IS, hoy TRLIS (RDleg. 4/2004, de 5 de marzo), estableciéndose así en el art. 11,2, e). Se trata de elementos del inmovilizado material o inmaterial, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de reconocimiento como explotación prioritaria.

Cuando esas explotaciones asociativas tengan la condición de cooperativas agrarias especialmente protegidas, gozarán de una bonificación en la cuota íntegra del IS del 80% (con anterioridad era del 50%).

Por lo que al IRPF se refiere, encontramos dos medidas incentivadoras, una que se proyecta sobre la determinación de incrementos y disminuciones patrimoniales y otra, sobre la determinación del rendimiento neto de las actividades agrícolas y ganaderas desarrolladas por agricultores jóvenes o asalariados agrarios⁵, y que en el proyecto se ley del IRPF que actualmente se está tramitando se incorpora en la Disposición Adicional sexta.

En cuanto a los beneficios fiscales a la transmisión de determinadas fincas rústicas y explotaciones agrícolas, previstos en la Disp. Ad. 6ª de la Ley 19/95, consistieron en considerar incluido el incremento neto que se ponga de manifiesto por dichas transmisiones en el rendimiento neto resultante del régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos "en la cuantía que se establezca reglamentariamente según el periodo de permanencia de los activos en el patrimonio del sujeto pasivo y siempre que las transmisiones no superen el importe que se fije reglamentariamente". Es importante tener en cuenta que el beneficiario de este incentivo no tenía que ser titular de una explotación prioritaria o agricultor joven, y así se confirmó en el RD 660/1996, de 19 de abril, que desarrolla la citada disposición adicional, exigiéndose que desarrolle una actividad agraria y determine sus rendimientos mediante SIM. Es decir, el destinatario del beneficio fiscal es el transmitente de la finca o explotación a un agricultor joven o al titular de una explotación prioritaria. Sin perjuicio de los beneficios que también se establecen para el adquirente, bien en el ITPAJD, bien en el ISD.

Se trató de un régimen establecido con carácter temporal, puesto que sólo afectó a los incrementos puestos de manifiesto dentro de los cinco años siguientes a la entrada en vigor (hasta 25-7-2000), y que fue prorrogado para los años 2000 y 2001 por la Ley 14/2000, y

⁵ Aun cuando la ley dedica su art. 2 a dar definiciones de lo que debe entenderse en distintas expresiones que utiliza, no dice sin embargo qué debe entenderse por asalariado agrario, pero puede inducirse a partir de los preceptos del capítulo IV (art. 17 a 20), que será el trabajador por cuenta ajena de régimen agrario que cumpliendo los requisitos de edad del agricultor joven, vaya a instalarse en una explotación prioritaria o se comprometa a alcanzar el volumen requerido o la capacitación profesional en un plazo de dos años desde su instalación.

siempre que el importe acumulado de las transmisiones durante ese periodo no superase los 50 millones de pesetas, esto es, sólo fue de aplicación a las transmisiones producidas dentro de los primeros siete años de vigencia de la ley.

El citado RD 660/96 establece en su art. 3 las reglas por las que se regirá la tributación de estos incrementos, y que recibió nueva redacción por la Disposición Transitoria sexta del RD 214/1999 que aprobó el reglamento del IRPF.

El hecho de que el R.D.-ley 7/96, de 7 de junio, suprimiera, para la determinación de los incrementos y disminuciones, los coeficientes reductores en función de los años de permanencia en el patrimonio del bien transmitido, y tampoco sean aplicables en el régimen del IRPF aprobado en 1998, no ha impedido que en estos casos se siguieran aplicando.

La otra medida aplicable en el IRPF, que también tiene carácter temporal, y que se incorporará al texto de la nueva Ley del IRPF, es la relativa a la reducción del rendimiento neto prevista para los agricultores jóvenes o asalariados agrarios, prevista en el art. 20.5 de la Ley 19/95, requiriendo su disfrute la realización de un plan de mejora de la explotación. El beneficio consiste en reducir en un 25% el rendimiento neto de la actividad, en los siguientes términos:

– La reducción se podrá practicar durante los períodos impositivos cerrados en los cinco años siguientes a la primera instalación como titulares de una explotación prioritaria.

– El rendimiento a reducir será el resultante exclusivamente de la aplicación de las normas que regulan el método de estimación objetiva, lo que significa que sólo cuando los rendimientos se determinen por este método será aplicable la reducción.

– Esta reducción será también tenida en cuenta a efectos de determinar la cuantía de los pagos fraccionados.

En el ISD, como impuesto directo que grava la adquisición de bienes a título gratuito, son aplicables beneficios semejantes a los establecidos para los Impuestos indirectos que recaen sobre el tráfico patrimonial, de los que nos ocupamos posteriormente. Pero también prevé la Ley (Disp. Ad. 4ª) unas bonificaciones en la base imponible aplicables a la transmisión de superficies rústicas de dedicación forestal, siempre que tal dedicación sea superior al 80% de la superficie total de la explotación, que sólo están previstas para las transmisiones susceptibles de caer bajo el ámbito de aplicación del ISD, esto es, para transmisiones mortis causa y donaciones inter vivos. La bonificación o reducción de la base será del 90, 75 ó 50 %, en función de la relevancia de la explotación⁶.

6 La escala de la reducción, conforme establece la Disposición Adicional 4ª, es la siguiente:
Del 90 por 100 para superficies incluidas en Planes de protección por razones de interés natural aprobados por el órgano competente de la Comunidad Autónoma, o, en su caso, por el correspondiente del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.
Del 75 por 100 para superficies con un Plan de Ordenación forestal o un Plan Técnico de Gestión y Mejora Forestal, o figuras equivalentes de planificación forestal, aprobado por la Administración competente.
Del 50 por 100 para las demás superficies rústicas de dedicación forestal, siempre que, como consecuencia de dicha transmisión, no se altere el carácter forestal del predio y no sea transferido por razón de inter vivos, arrendada o cedida su explotación por el adquirente, durante los cinco años siguientes al de la adquisición.
De la misma reducción gozará la extinción del usufructo que se hubiera reservado el transmitente.

Por último, y para cerrar lo que a la imposición directa se refiere, y aunque no se contemplan como beneficios propios y exclusivos de las explotaciones agrarias, debe tenerse en cuenta que normalmente cuando se trate de explotaciones titularidad de personas físicas, o en las explotaciones asociativas para el partícipe que realice tareas de dirección, puede ser de aplicación en el Impuesto sobre el Patrimonio la exención establecida para el patrimonio empresarial y participaciones en entidades (art. 4.8 de la Ley 19/1991, redactado por la ley 62/2003), siempre que se den las condiciones previstas. Debe tenerse en cuenta que aquellos bienes que sean de titularidad ganancial, y sólo uno de los cónyuges realice la actividad agraria, la exención sólo alcanzará al 50% de los bienes afectos a tal actividad.

2.1.2. Beneficios fiscales en impuestos indirectos

Uno de los mayores inconvenientes que presenta la redacción de la ley 19/95, por lo que a estos beneficios se refiere, es la falta de concreción en distintos supuestos del impuesto en el que se tendrá derecho al beneficio fiscal, lo que puede comportar importantes problemas en la aplicación concreta de los mismos.

Como ya se ha señalado, por la coincidencia de beneficios fiscales, los que aquí trataremos también son procedentes en el ISD, cuando sea susceptible de aplicación este impuesto. Dada la diversidad de supuestos que reciben un tratamiento tributario ventajoso, enumeraremos cada uno de ellos, especificando el beneficio fiscal y los impuestos en que pueda ser de aplicación.

1º Préstamos.

En torno a los préstamos hipotecarios gravados por el IVA –por ej. los concedidos por una entidad financiera–, el art. 8 para las explotaciones prioritarias, y el art. 20.4 para los agricultores jóvenes y asalariados agrarios⁷, establecen una exención en la modalidad de cuota variable del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados que grava los documentos notariales, en concreto cuando documenten su constitución, modificación o cancelación y estén vinculados a los fines legalmente establecidos (plan de mejora, primera instalación de explotación prioritaria...).

2º Transmisión de la explotación. En este caso encontramos tanto exenciones como reducciones de la base imponible.

7 Dichos preceptos disponen: "Artículo 8. Préstamos. Quedarán exentas del gravamen gradual de Actos Jurídicos Documentados, las primeras copias de escrituras públicas que documenten la constitución, modificación o cancelación de préstamos hipotecarios sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando los mismos se concedan a los titulares de explotaciones prioritarias para la realización de planes de mejora y a los titulares de explotaciones que no siendo prioritarias alcancen dicha consideración mediante adquisiciones financiadas con el préstamo".
"Artículo 20.4. Quedarán exentas del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, las primeras copias de escrituras públicas que documenten la constitución, modificación o cancelación de préstamos hipotecarios sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando los mismos se concedan a agricultores jóvenes o asalariados agrarios para facilitar su primera instalación de una explotación prioritaria".

– Para los agricultores jóvenes o asalariados agrarios que adquieran por cualquier título, para su primera instalación en una explotación prioritaria, el pleno dominio o el usufructo vitalicio de una explotación agraria o de parte de la misma o de una finca rústica, se establece la “exención que grave la transmisión o adquisición de que se trate”.

Esta exención surtirá efectos en el ISD, en la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, e incluso podría proyectarse sobre el IVA, a pesar de ya estar establecida la exención para las entregas de terrenos rústicos (art. 20.20 LIVA), para aquellos hipotéticos casos en que se tratase de una transmisión inter vivos de parte de una explotación que sí quedase sujeta al IVA, al no estar excluido este supuesto en el art. 7 LIVA.

El impuesto que no se verá afectado por esta exención, puesto que no es necesaria, será el municipal sobre plusvalías en el caso de estar establecido en el correspondiente municipio, dado que dicho impuesto no grava la transmisión ni la adquisición, y sólo recae sobre terrenos urbanos, no rústicos.

Es una exención que requiere que el correspondiente acto se documente en escritura pública, así como que en ella y en su caso en el Registro de la Propiedad, se haga constar el carácter condicional de la exención, puesto que si se enajenan, arriendan o ceden las fincas dentro de los cinco años siguientes, deberá justificarse el pago del impuesto correspondiente (art. 20.3).

La circunstancia de exigir la documentación en escritura pública para disfrutar de la exención prevista, podría plantear la exigibilidad de la modalidad Actos jurídicos documentados del ITPAJD que grava con cuota variable las primeras copias de escrituras cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles y no sujetos al ISD o a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias, pero como en este caso no estamos ante una no sujeción a TPO, sino ante una exención, ésta también se proyectará sobre la modalidad de AJD.

– Otra exención se prevé para la transmisión o adquisición de terrenos para completar bajo una sola linde la superficie suficiente para constituir una explotación agraria prioritaria. También debe documentarse en escritura pública, debiendo hacerse constar la indivisibilidad de la finca resultante durante cinco años (art. 10.1). La exención será de aplicación, pues, en el ISD e ITPAJD.

– Una última exención se prevé para los casos de permutas de fincas rústicas, concretándose en el art. 12 con efectos únicamente en la modalidad de transmisiones patrimoniales del ITPAJD o en el IVA, afectando a las permutas que sean autorizadas por el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, o la Comunidad Autónoma competente, en las que uno de los permutantes sea titular de una explotación agraria prioritaria, se documente en escritura pública y atienda a alguna de las finalidades legalmente previstas⁸.

8 A saber: “a) Eliminar parcelas enclavadas, entendiéndose por tales las así consideradas en la legislación general de reforma y desarrollo agrario.

b) Suprimir servidumbres de paso.

c) Reestructurar las explotaciones agrarias, incluyendo en este supuesto las permutas múltiples que se produzcan para realizar una concentración parcelaria de carácter privado”.

– La transmisión o adquisición del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria en su integridad –considerándose tal aunque se excluya la vivienda–, en favor o por el titular de otra explotación que sea prioritaria o que alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición, gozará de una reducción del 90% de la base imponible del impuesto que grave dicha transmisión o adquisición, esto es, el ISD o ITPAJD. No obstante, en caso de transmisión gratuita pudiera ser, en función de las circunstancias concurrentes, que sea más beneficioso el régimen general del ISD para transmisiones de empresas familiares.

Esta reducción se equipara a la exención, por elevarse la reducción al 100% en el caso de continuación de la explotación por el cónyuge supérstite, y en el caso de ser adquirida por un agricultor joven o un asalariado agrario durante los cinco años siguientes a su primera instalación, por incrementarse la reducción en ese caso en diez puntos porcentuales (art. 9 y 20. 2 y 3).

Por lo demás se exigen idénticos requisitos a los indicados para la exención en favor de los agricultores jóvenes para su primera instalación.

– La transmisión parcial de explotaciones y de fincas rústicas por cualquier título, también comporta una reducción del 75% cuando sea adquirida por un titular de explotación prioritaria que no pierda o que alcance esta condición como consecuencia de la adquisición. Si el adquirente es, además, agricultor joven o asalariado agrario, se incrementa al 85%. Los requisitos son los mismos que en el caso anterior (art. 11 y 20.2 y 3).

– La transmisión o adquisición de terrenos por titulares de explotaciones agrarias que pretendan completar bajo una sola linde el 50%, al menos, de la superficie de una explotación cuya renta unitaria de trabajo⁹ esté dentro de los límites establecidos a efectos de concesión de beneficios fiscales para las explotaciones prioritarias, tendrá una reducción del 50% en la base imponible, bien del ISD, o del ITP. Debe destacarse que en este caso el beneficiario de la reducción no es necesario que sea titular de una explotación agraria prioritaria.

Aquí son exigibles los mismos requisitos que los señalados para la exención en la transmisión o adquisición de terrenos para completar bajo una sola linde la superficie suficiente para constituir una explotación agraria prioritaria (art. 10).

3º Inscripciones registrales.

Para aquellos casos en que las fincas integradas en una explotación prioritaria o de las que con su integración permitan constituir, no estén inscritas en el Registro de la Propiedad o se hubiese interrumpido el tracto registral, los expedientes de dominio, actas de notoriedad y cualquier otro procedimiento para inmatricular o reanudar el tracto sucesivo, disfrutarán de

9 Conforme al art. 2.11 de la Ley 19/95, se entiende por Renta unitaria de trabajo, el rendimiento económico generado en la explotación agraria que se atribuye a la unidad de trabajo y que se obtiene dividiendo entre el número de unidades de trabajo agrario dedicadas a la explotación, la cifra resultante de sumar el margen neto o excedente neto de explotación y el importe de los salarios pagados.

una reducción del 90% en la base imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, del ITPAJD (art. 13).

Resumiendo, la mayoría de los beneficios que se establecen en la Ley 19/95 tienen una clara vocación incentivadora, aunque normalmente sólo se podrán disfrutar una vez, o durante un período limitado de tiempo.

2.2. Patrimonio histórico y beneficios fiscales

La Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio histórico español, se dictó con el fin de dar satisfacción a la previsión constitucional del art. 46, y entre su contenido se establecieron unos beneficios fiscales, que en la actualidad ya no se encuentran en el texto de la ley citada, pues las sucesivas reformas de las leyes tributarias a las que afectaban esos beneficios fiscales ha conllevado que los hayan ido incorporando en su propio texto normativo, reemplazando así las previsiones legales iniciales de la ley de patrimonio histórico. Además, las Comunidades Autónomas, en el ejercicio de su poder tributario también han podido adoptar medidas para favorecer la conservación y difusión del patrimonio histórico o cultural autónomo.

Los incentivos fiscales existentes se encuentran en tributos estatales, cedidos y no cedidos a las Comunidades Autónomas, así como en impuestos locales. En otro punto nos ocuparemos de las competencias normativas que las Comunidades de régimen común pueden ejercer sobre los tributos cedidos, dado que tienen un ámbito mucho más amplio que los bienes del patrimonio histórico o de interés cultural.

Los impuestos establecidos por el Estado en los que hay beneficios fiscales son los impuestos sobre el patrimonio, sobre la renta de las personas físicas, sobre sociedades y sobre sucesiones y donaciones.

2.2.1. Impuesto sobre el Patrimonio

La Ley reguladora de este impuesto establece en su art. 4 diversos supuestos de exención para determinados bienes de patrimonio histórico, en concreto los siguientes:

“1. Los bienes integrantes del patrimonio histórico español, inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o en el Inventario General de Bienes Muebles, a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, así como los comprendidos en la disposición adicional segunda de dicha ley, siempre que en este último caso hayan sido calificados como Bienes de Interés Cultural por el Ministerio de Cultura e inscritos en el Registro correspondiente. No obstante, en el supuesto de Zonas Arqueológicas y Sitios o Conjuntos Históricos, la exención no alcanzará a cualesquiera clase de bienes inmuebles ubicados dentro del perímetro de delimitación, sino, exclusivamente, a los que reúnan las siguientes condiciones:

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

En Sitios o Conjuntos Históricos los que cuenten con una antigüedad igual o superior a cincuenta años y estén incluidos en el Catálogo previsto en el artículo 86 del Reglamento de Planeamiento Urbanístico como objeto de protección integral en los términos previstos en el artículo 21 de la Ley 16/1985, de 25 de junio.

2. Los bienes integrantes del patrimonio histórico de las Comunidades Autónomas que hayan sido calificados e inscritos de acuerdo con lo establecido en sus normas reguladoras.

3. Los objetos de arte y antigüedades cuyo valor sea inferior a las cantidades que se establezcan a efectos de lo previsto en el artículo 26.4 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español”.

Sobre esta exención debe señalarse la necesidad, en la mayoría de los casos, de que los bienes muebles figuren en el Inventario General o inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural para poder gozar de la exención.

2.2.2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En este impuesto, los beneficios fiscales han ido unidos a las inversiones o gastos en bienes de interés cultural o de bienes del patrimonio histórico artístico, y en la actualidad el régimen aplicable viene dado por lo dispuesto en el TRIRPF, aprobado por RDleg. 3/2004, de 5 de marzo, y por la ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, a la que se remite el propio texto refundido. Junto a ellos también hay un régimen que incentiva determinadas donaciones. Estos beneficios, previstos en el art. 69 TRIRPF, consisten en deducciones sobre la cuota por donaciones y por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial.

El régimen de las deducciones por donaciones no está en la actualidad pensado sólo para bienes del patrimonio histórico, pues también se admite para “donativos y donaciones dinerarios, de bienes o de derechos” o por la constitución de un derecho real de usufructo realizado sin contraprestación, y así puede pensarse en la posible donación de inmuebles que conformen parte del territorio protegido a favor del Estado, Comunidades Autónomas o Entidades locales, o la constitución de un usufructo a favor de entidades beneficiarias del mecenazgo que vayan a realizar las actividades favorecedoras del desarrollo rural perseguido.

La base de deducción será para el usufructo el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 2 por 100 del valor catastral; y si se trata de la donación de bienes o derechos el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión, y en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio, y si son de bienes del patrimonio histórico será el valor que le asigne la Junta de Calificación, Valoración y Exportación, que en ningún caso podrá exceder el valor normal en el mercado. De la cuota del impuesto se deducirá el 25 por ciento de la correspondiente base de deducción, base que tiene como límite no poder exceder del 10 por 100 de la base liquidable del contribuyente.

Las ganancias patrimoniales que estas donaciones puedan generar estarán exentas (art. 31.4 TRIRPF), mientras que si el resultado fuese el de generar una disminución patrimonial ésta sí sería computable.

La otra deducción existente lo es por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico, disponiendo el número 5 del art. 69 una deducción del 15 por 100 del importe de las inversiones o gastos que se realicen, entre otros fines, para conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes propiedad del contribuyente que estén declarados de interés cultural conforme a la normativa del patrimonio histórico del Estado y de las CCAA, siempre que se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa (apartado b); y también cabe la misma deducción por la rehabilitación de edificios, el mantenimiento y reparación de sus tejados y fachadas, así como la mejora de infraestructuras de su propiedad situados en el entorno que sea objeto de protección de las ciudades españolas o de los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos y de los bienes declarados Patrimonio Mundial por la UNESCO situados en España (apartado c). En este caso, conjuntamente con el anterior, la base de deducción no puede exceder del 10 por 100 de la base liquidable¹⁰.

En este punto, la propia Ley 49/2002 reguladora del régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y mecenazgo, de la que trae causa esta deducción suscita un problema interpretativo en torno al alcance de la misma deducción, pues su Disposición adicional decimoquinta, bajo la rúbrica "Ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial por la Unesco situados en España", dispone: "A los efectos de las deducciones previstas en las disposiciones adicionales primera y segunda de esta Ley, se relacionan en el anexo de la presente Ley las ciudades españolas y los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos y los bienes declarados Patrimonio Mundial por la Unesco situados en España".

Y en dicho anexo no se incluye reserva de la biosfera alguna, ni todos los espacios naturales, pues relacionados con este tipo de conjuntos territoriales sólo se citan el Parque nacional de Garajonay, el parque nacional de Doñana, Ibiza, biodiversidad y cultura, y el Palmeral de Elche.

En efecto, pudiera entenderse que la deducción sólo será aplicable en aquellos casos en que las inversiones o gastos se realicen sobre ciudades, conjuntos protegidos y bienes declarados Patrimonio Mundial por la UNESCO, si se considera la relación incluida en el anexo de bienes declarados Patrimonio Mundial como el único elemento identificador del ámbito de aplicación de la deducción.

Sin embargo, entiendo que la redacción del art. 69.5 permite realizar otra interpretación, pues en ella cabe distinguir la referencia a dos grupos o ámbitos distintos, por un lado los edificios e infraestructuras situados en el entorno que sea objeto de protección de las ciudades españolas o de los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos; y

por otro lado, de los bienes declarados Patrimonio Mundial por la UNESCO situados en España. Esto es, estarían los bienes enclavados en un espacio protegido, de ciudades "o" de conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos, empleándose la conjunción disyuntiva, y también como grupo diferenciado de éstos, los bienes situados en España que hayan sido declarados Patrimonio Mundial, que van precedidos en la redacción del precepto legal de la conjunción copulativa "y", además de que en ambos grupos se requiere la situación en España, y que si fuese un único grupo no sería necesario reiterar. Por ello, si se quisiera que sólo gozasen del beneficio fiscal los que constituyen Patrimonio Mundial situado en España, la redacción del precepto que establece la causa de la deducción debiera haber sido la siguiente: "por la rehabilitación de edificios, el mantenimiento y reparación de sus tejados y fachadas, así como la mejora de infraestructuras de su propiedad situados en el entorno que sea objeto de protección de las ciudades, de los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos, o de los bienes, declarados Patrimonio Mundial por la UNESCO situados en España".

En consecuencia, entiendo que el ámbito del beneficio fiscal también debe incluir los entornos protegidos, por lo que aquí interesa los naturales o paisajísticos, conforme a la legislación estatal, autonómica e incluso europea.

A este respecto es significativo que autores que se han dedicado al estudio de estos beneficios (MUÑOZ DEL CASTILLO, VEGA HERRERO y VAQUERA GARCÍA, pág. 53-54), subrayando la referencia que el precepto hace a entornos protegidos, hayan señalado que este supuesto no está pensado, en principio, para bienes integrantes del patrimonio histórico español, pero su mención no sobra porque en los entornos objeto de protección puede haber inmuebles del citado patrimonio; en la hipótesis de que sean bienes de interés cultural, el propietario puede acogerse a la deducción del apartado b) y, si no pertenecen a dicha categoría, el contribuyente podrá practicar la deducción por los gastos que realice en los edificios para los fines indicados en el apartado c).

Por último, debe señalarse que la actual ley del IRPF, ni tampoco el proyecto de ley del que se prevé aplicar a partir de 2007, se remiten en la regulación de este beneficio fiscal al anexo de la Ley régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

2.2.3. Impuesto sobre sociedades

En este impuesto también nos encontramos con la deducción por donaciones, compartiendo el mismo régimen que se ha señalado en el IRPF, con las siguientes diferencias. En cuanto al porcentaje de deducción no es el 25, sino el 35 por 100 de la base de deducción, teniendo ésta como límite el 10 por ciento de la base imponible, con la salvedad de que las cantidades que excedan dicho límite podrán aplicarse en los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

Por otro lado, también en el IS está prevista (art. 38 TRLIS) la deducción en la cuota íntegra del 15 por ciento del importe de las mismas inversiones y gastos que los indicados

¹⁰ El proyecto de ley del IRPF actualmente en tramitación mantiene idéntica regulación para estas actuaciones, concretamente en el art. 68.

en el IRPF, y que presentan la misma problemática interpretativa. Esta deducción no se ve afectada por la supresión progresiva de beneficios fiscales proyectada para el IS.

2.2.4. Impuesto sobre sucesiones y donaciones

En este Impuesto se introdujo, en primer lugar, una reducción de la base imponible en aquellos casos de adquisiciones mortis causa por el cónyuge, descendientes o adoptados del causante, de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español o del de las Comunidades Autónomas, exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio, siendo su cuantía del 95 por 100 del valor de dichos bienes, y estando condicionada al mantenimiento de la adquisición durante diez años, salvo que en ese plazo fallezca el adquirente.

Del mismo importe que la anterior está prevista otra reducción para donaciones inter vivos de los mismos bienes y en favor de las mismas personas, cuando el donante tenga más de 65 años o esté en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez y el donatario mantenga lo adquirido y también la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio. Este último requisito, a la vista de cómo se ha interpretado en el caso de la reducción por la donación de empresas, puede permitir la alteración de los bienes, manteniendo el valor, por otros que también estén exentos.

En este impuesto, y sobre este tipo de bienes debe señalarse que las CCAA también pueden legislar creando nuevas reducciones o modificando las del Estado.

2.2.5. Impuestos locales

En relación con los bienes del patrimonio histórico encontramos algunos beneficios fiscales entre los impuestos locales, en concreto en uno obligatorio, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, y en los dos potestativos regulados en el TRLRHL, que son el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, y el Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Para el IBI se establece una exención rogada en el art. 62.2, b), TRLRHL¹¹, en virtud del cual las exenciones, que coinciden con las señaladas para el Impuesto sobre el Patrimonio, se

11 El apartado letra b) dispone: "b) Los declarados expresa e individualizadamente monumento o jardín histórico de interés cultural, mediante Real Decreto en la forma establecida por el artículo 9 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, e inscritos en el Registro General a que se refiere su artículo 12 como integrantes del Patrimonio Histórico Español, así como los comprendidos en las disposiciones adicionales primera, segunda y quinta de dicha Ley.

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

- En zonas arqueológicas, los incluidos como objeto de especial protección en el instrumento de planeamiento urbanístico a que se refiere el artículo 20 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.
- En sitios o conjuntos históricos, los que cuenten con una antigüedad igual o superior a cincuenta años y estén incluidos en el catálogo previsto en el Real Decreto 2159/1978, de 23 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de Planeamiento para el Desarrollo y aplicación de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, como objeto de protección integral en los términos previstos en el artículo 21 de la Ley 16/1985, de 25 de junio".

proyectan, en primer lugar, sobre monumentos y jardines históricos que tengan una declaración individual y estén inscritos; en segundo lugar sobre inmuebles enclavados en sitios o conjuntos históricos, que estén catalogados y tengan una antigüedad igual o superior a 50 años, y por último, los ubicados en zonas arqueológicas, siempre que esté incluido como objeto de especial protección en el instrumento de planeamiento urbanístico. Ahora bien, la redacción del precepto ("Esta exención no alcanzará a cualesquiera clases de bienes urbanos ubicados dentro del perímetro..."), permite entender que los condicionantes sólo son exigibles para bienes urbanos, mientras que si se encontrasen en suelo rústico, dichos condicionantes no debiera considerarse que sea necesario que concurran.

En el ICIO, el art. 103.2 enumera una serie de bonificaciones que pueden establecerse por las Entidades locales, y entre ellas se encuentra la que permite una bonificación de hasta el 95 por 100 de la cuota del impuesto a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias... histórico-artísticas... que justifiquen tal declaración. La declaración corresponderá al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros. A diferencia de la exención anterior, en este caso no solo es que la bonificación también debe solicitarse en cada caso, sino que previamente debe estar prevista en la Ordenanza, pues si no lo está no se podrá solicitar.

Por último, en el IIVTNU, el art. 105.1,b) establece una exención para los casos de transmisiones de bienes que se encuentren dentro del perímetro delimitado como Conjunto Histórico-Artístico, o hayan sido declarados individualmente de interés cultural, según lo establecido en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, cuando sus propietarios o titulares de derechos reales acrediten que han realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles. No se trata, por tanto, de una exención automática, sino que se deberá acreditar la realización de gastos no subvencionados a que se refiere la ley, pudiendo la Ordenanza fiscal regular los aspectos sustantivos y formales de la exención.

Obviamente esta exención sólo tiene proyección sobre bienes urbanos, pues en caso de los rústicos no están sujetos al impuesto.

2.3. Otros beneficios fiscales (BInUEFF nº 6)

2.4. Potestades normativas de las Comunidades Autónomas de régimen común sobre determinados impuestos cedidos (BInUEFF nº 6)

3. Propuesta de instrumentos fiscales para la conservación y el desarrollo de espacios naturales y zonas protegidas (BInUEFF nº 6)

Bibliografía (BInUEFF nº 6)