



Universidad de Valladolid

Facultad de Ciencias

Económicas y Empresariales

Trabajo de Fin de Grado

**Grado en Administración y Dirección de
Empresas**

**Incentivos fiscales a la cultura
y gasto fiscal en España**

Presentado por:

Jaime Hernández Díaz

Valladolid, 14 de julio de 2020

RESUMEN

Este trabajo tiene como objetivo realizar un análisis del gasto fiscal en el ámbito del sector cultural. Para ello, en primer lugar, se delimita el objeto de estudio y se analiza la justificación de la actuación del Estado y los tipos de intervención pública existentes en el sector cultural. Posteriormente, el trabajo se centra en la intervención pública indirecta en este ámbito, realizando un estudio de los diferentes incentivos fiscales con los que se puede desarrollar la intervención estatal y autonómica para, finalmente, analizar el gasto fiscal y poder observar la eficacia y repercusión que han tenido las distintas medidas adoptadas. El análisis empírico se lleva a cabo mediante el análisis de la *Ley 49/2002, del 23 de diciembre* y las respectivas leyes autonómicas relacionadas con esta materia, así como a través de las estadísticas proporcionadas por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

Palabras clave: Gasto fiscal, sector cultural, intervención pública, incentivos fiscales.

Códigos JEL: H3, H71, Z11, Z18

ABSTRACT

The aim of this research work is to carry out an analysis of fiscal expenditure in the field of the cultural sector. In this way, we will delimit the object of study, later we will indicate which is the justification of the action of the State and the types of existing public intervention in the cultural space. We will then focus on the type of indirect public intervention, carry out a study of the different tax incentives with which state and regional intervention can be developed, and finally move on to an examination of fiscal expenditure, in order to be able to observe the effectiveness and repercussions that the established measures have had. The empirical analysis is carried out through the analysis of Law 49/2002 of 23 December and the respective regional laws related to this matter, as well as through the statistics provided by the State Tax Administration Agency.

Keywords: Fiscal expenditure, cultural sector, public intervention, tax incentives.

JEL Codes: H3, H71, Z11, Z18

ÍNDICE

1. Introducción.....	1
2. Metodología.....	2
3. La cultura y el sector cultural.....	4
3.1 Delimitación del objeto de estudio.....	4
3.2 Evolución de los principales indicadores culturales.....	6
4. Intervención pública en cultura.....	8
4.1 Justificación de la intervención pública en cultura y tipos de intervención.....	8
4.2 Tipos de intervención.....	10
5. Incentivos fiscales a la cultura estatales y autonómicos.....	13
5.1 Tipos de incentivos fiscales al mecenazgo.....	13
5.2 Ámbito subjetivo y objetivo.....	15
5.2.1 Ámbito subjetivo.....	15
5.2.1.1 Beneficiarios del mecenazgo.....	16
5.2.1.2 Los mecenas.....	17
5.2.2 Ámbito objetivo.....	18
5.2.2.1 Nivel estatal.....	18
5.2.2.2 Nivel autonómico.....	20
5.3 Porcentajes deducibles.....	22
5.3.1 Ámbito estatal.....	22
5.3.2 Ámbito autonómico.....	23
6. Gasto fiscal.....	28
6.1 La concepción del gasto fiscal y sus problemas.....	28
6.2 El gasto fiscal en cultura en la práctica.....	29
6.2.1 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	30
6.2.2 Impuesto sobre Sociedades.....	38
7. Conclusiones.....	42
8. Bibliografía.....	45

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 3.1: Evolución de los principales indicadores del sector cultural (2008-2016).	6
Tabla 5.1: Tipos de gravamen para los incentivos fiscales estatales y autonómicos (2018).	27
Tabla 6.1: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Deducciones por donativos y otras aportaciones (2016-2017).	32
Tabla 6.2: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Deducciones por donativos y otras aportaciones parte estatal y autonómica (2006-2016).	33
Tabla 6.3. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Deducción por inversiones y gastos de interés cultural en la parte estatal y autonómica (2006-2017).	35
Tabla 6.4: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Liquidaciones por Comunidades Autónomas por inversiones y gastos en interés cultural (2006-2016).	36
Tabla 6.5: Impuesto sobre sociedades. Deducción por producciones cinematográficas extranjeras (2015-2016)	38
Tabla 6.6: Impuesto sobre sociedades. Deducción por donaciones a entidades sin fines lucrativos (2006-2016).....	39
Tabla 6.7: Impuesto sobre Sociedades. Deducción por donaciones a entidades sin fines lucrativos (2012-2016).....	41

1. INTRODUCCIÓN

El sector cultural ha ido adquiriendo una importancia económica creciente en las últimas décadas. Al mismo tiempo, se ha hecho cada vez más patente la interconexión que existe entre la política cultural y la política fiscal (Schuster, 2006). Así, en los últimos años, cada vez en mayor medida, los debates sobre política cultural se focalizan en cuestiones relacionadas con la creación y reestructuración de incentivos fiscales, considerándose la política fiscal algo básico para el sector cultural. La política fiscal permite el mantenimiento del ámbito de las artes y la cultura por medio de la intervención directa, pero, en situaciones donde se restringe en mayor medida el apoyo directo, se sirve también de la ayuda indirecta, ámbito donde se permiten innovaciones interesantes.

En la actualidad nos encontramos con un contexto de crisis económica donde se ha reducido la aportación pública directa a la cultura, pero el problema también está en que ha disminuido el gasto privado en bienes y servicios culturales, a ello se une la progresiva desaparición del entramado fundacional vinculado a las cajas de ahorro y el notable descenso en el patrocinio empresarial (Barbieri, 2014).

Este panorama ha desembocado en la demanda de una ley de mecenazgo que pueda salvar los problemas que se generan en el ámbito cultural por medio de los incentivos fiscales (Rausell, Montagut y Minyana, 2013). Esta demanda se realiza no solo por razones de urgencia financiera sino también por razones de perspectivas ideológicas sobre la autonomía de la sociedad, siguiendo presupuestos más liberales, o la democratización en la financiación de la cultura, desde una perspectiva más progresista.

Esto conllevaría un incremento de la utilización de la política fiscal como medio para incentivar lo que se considera más deseable con respecto a la cultura y todo lo asociado con ella. En particular, que no significa que sea exclusivamente, con respecto a su componente sin fines de lucro.

En este sentido, el objetivo de este trabajo es el de analizar la intervención pública en cultura en España a través de los distintos instrumentos que proporciona nuestro sistema fiscal. Para ello, en primer lugar, se analiza desde un punto de vista teórico la intervención pública en cultura, su justificación y los distintos tipos de intervención, para en segundo lugar, centrarnos en el estudio de la intervención indirecta mediante el uso de incentivos fiscales. De esta forma, analizaremos los diferentes incentivos fiscales que existen sobre la cultura tanto en el ámbito estatal como en el ámbito autonómico. Analizaremos más concretamente, quiénes pueden ser sujetos de los incentivos y qué tipos de actividades podrán ser incentivadas. En tercer lugar, llevaremos a cabo un análisis del gasto fiscal, para conocer los efectos que se han podido producir por las medidas que se han adoptado en el ámbito cultural, tratando de comprobar la eficacia de dichas medidas.

Se puede decir que la importancia de la política fiscal radica en cómo afecta a la financiación del sector cultural, en qué medida se puede usar para obtener una respuesta eficaz, ya que los impuestos tienen un papel muy importante en diferentes partes de la vida cultural.

2. METODOLOGÍA

El análisis de los incentivos fiscales a la cultura existentes en nuestro país en el ámbito estatal se ha hecho mediante una remisión a los aspectos más esenciales del articulado 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. Para la revisión de los incentivos fiscales en el ámbito autonómico se ha utilizado las leyes de mecenazgo autonómicas, entre las cuales se incluyen:

- La Ley foral de Navarra 8/2014 del 16 de mayo.
- La Ley de la Comunidad Valenciana 9/2014 del 29 de diciembre, modificada en algunos aspectos por la nueva Ley 20/2018 del 25 de julio.
- La Ley de la Comunidad de las Islas Baleares 3/2015 del 23 de marzo sobre el mecenazgo cultural, científico y tecnológico.

Por su parte, para el análisis del gasto fiscal en cultura asociado a las medidas anteriores, hemos utilizado los datos de la Estadística de los declarantes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF), de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria¹. Concretamente, se han utilizados los datos relativos a las siguientes partidas: por un lado, el estudio de las deducciones por inversión y gastos de interés cultural se ha realizado mediante el análisis de las Partidas 521, que recoge las deducciones por inversión y gastos de interés cultural en el ámbito estatal y 522 donde se reflejan las deducciones por inversión y gastos de interés cultural en el ámbito autonómico; por otro lado, para el análisis de los donativos y otras aportaciones en el ámbito estatal se ha utilizado: la Partida 671, en la que figuran las aportaciones a actividades prioritarias de mecenazgo; la Partida 672, que recoge los donativos a entidades reguladas en la Ley 49/2002; la Partida 673 donde aparecen los donativos a fundaciones y asociaciones de utilidad pública no comprendidas en la Ley 49/2002; y, por último, la Partida 674 que recoge el gasto fiscal derivado de las deducciones por las cuotas de afiliación y aportaciones a partidos políticos, federaciones, coaliciones o agrupaciones electorales.

De la misma forma, para la evaluación del gasto fiscal en cultura, hemos utilizado datos de la Estadística de los declarantes por partidas del Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS), de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria². Concretamente hemos trabajado con dos partidas que permiten desglosar el gasto fiscal: la Partida 1039, en la que aparecen las deducciones por producciones cinematográficas extranjeras; y la Partida 565 donde se reflejan las deducciones por donaciones a entidades sin fines de lucro.

Es preciso indicar que no existen datos estadísticos para poder analizar el gasto fiscal en el ámbito cultural en el Impuesto sobre Sucesiones y

¹ Datos disponibles en :
https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Estadistica_de_los_declarantes_del_IRPF.shtml

² Datos disponibles en:
https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Estadistica_por_partidas_del_impuesto_sobre_sociedades.shtml

Donaciones (en adelante ISD), ni tampoco en el Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante IP).

3. LA CULTURA Y EL SECTOR CULTURAL

3.1. Delimitación del objeto de estudio

La conceptualización del término cultura se puede llevar a cabo por medio de tres enfoques (De La Torre, 2013):

- a) Dimensión social. Por un lado, hay que hacer referencia al ámbito social, la cultura en esta dimensión sirve para identificar algo representativo de una colectividad.
- b) Dimensión individual. Por otro lado, hay que tener en cuenta la dimensión individual, donde se subraya la creación personal, de una idea que se plasma en una obra de arte o de un producto cultural original.
- c) Dimensión económica. Cada vez la economía y la cultura son dos conceptos que se hacen más inseparables. Por una parte, sería la fuente de riqueza y, por otra parte, el elemento simbólico y de respaldo de la identidad. Es innegable que la industria cultural y creativa tiene un potencial de generar ingresos, empleo y ganancias, es un aspecto que los une en mayor medida. Delgadillo, (2010) también hace referencia a esta dimensión económica cuando afirma que la vinculación entre la cultura y la economía se produce desde dos dimensiones diferentes: la dimensión cultural de la economía y la dimensión económica de la cultura. Se refuerza la idea anteriormente mencionada de que la cultura puede contribuir al desarrollo económico y social de las comunidades. La explotación de bienes culturales podrá generar riqueza y empleo, que son dos elementos básicos para la economía.

Sin embargo, la delimitación objetiva de la cultura es una cuestión de cierta complejidad. En esta delimitación se puede incluir tanto el ámbito cultural público como el ámbito privado, y es preciso indicar que se combina tanto la existencia de unos sectores culturales como la situación de distintas actividades de la cadena productiva que reflejaré a continuación. La fiscalidad

se aplicará tanto a su fase de producción como a la fase de consumo, es decir, gravará tanto a creadores o artistas como al público, ya que son las dos partes básicas para que se pueda desarrollar la cultura.

En este sentido, la clasificación tradicional suele englobar los siguientes sectores culturales (De La Torre, 2013):

- Patrimonio: actividades de conservación de lugares y edificios históricos, museos, yacimientos arqueológicos, etc.
- Archivos y bibliotecas.
- Libros y prensa: incluiría las actividades de edición (tanto en soporte físico como electrónico), libros y periódicos, incluyendo actividades de encuadernación e impresión, y de revistas. También habría que incluir las publicaciones sólo ceñidas a actividades artísticas. Por tanto, en esta categoría hay que tener en cuenta tanto los procesos de fabricación como la comercialización.
- Artes plásticas: referido a todo lo relacionado con las obras de arte, extendiéndose también a la arquitectura, tanto en su vertiente de creación como en la de restauración. Incluye también las actividades de fotografía y publicidad como de obras de arte y de espectáculos. Se asocia a este ámbito la comercialización por medio de galerías de arte, así como la venta de antigüedades, y también actuaciones relativas a fabricación de equipos y material fotográfico, y fabricación de aparatos de grabación y reproducción de servicios de sonido e imagen.
- Artes escénicas: en esta categoría se ha de mencionar a las actividades de interpretación y creación del ámbito escénico, al igual que la producción de los espectáculos, y otro tipo de actividades auxiliares como sería la producción de instrumentos musicales y aparatos de grabación vinculados a esas actividades.
- Audiovisuales y multimedia: que englobaría tres subcategorías.
 - Cine y video: Aquí se incluyen las actividades de producción cinematográfica para crear películas, cortos o documentales, y todas las actividades de apoyo a esa producción como sería la distribución y exhibición del producto y los elementos para poder producirlas.

- Música grabada: Actividades relacionadas con la edición de soportes como podrían ser CD o DVD y otras actividades vinculadas a espectáculos musicales.
- Radio y televisión: Se pueden mencionar actividades de producción de programas de radio y televisión y la difusión y posterior distribución.

3.2. Evolución de los principales indicadores del sector cultural.

A partir de los datos proporcionados por el Ministerio de Cultura, se pueden extraer los siguientes datos sobre la evolución de los principales indicadores culturales, teniendo en cuenta el periodo previo a la crisis, la propia crisis y el período posterior:

Tabla 3.1: Evolución de los principales indicadores del sector cultural.

	2008	2013	2016
Empleo cultural (personas empleadas)	706.000	572.000	687.000
Empresas culturales	3,3%	3,4%	3,6%
Gasto público estatal	1.075.000	630.000	663.000
Gasto medio por persona en libros y publicaciones (euros)	96	69	67
Museos (visitantes)	55.000.000	57.800.000	60.000.000
Número espacios escénicos y musicales	1.506	1.490	1.616
Cine y contenidos audiovisuales (recaudación)	619.000.000	506.000.000	591.000.000

Fuente: Elaboración propia a partir de la información procedente del Anuario de Estadísticas Culturales.

En cuanto al empleo, la cifra en el año 2008 era de 706.000 personas, este dato cayó en los siguientes años, pero actualmente se ha incrementado nuevamente hasta situarse en niveles cercanos a los de 2008. Así, en 2016 había 656.000 personas empleadas, un 3,7% del total del empleo en España. Si nos referimos a las empresas culturales, las empresas cuya actividad

económica principal estaba vinculada a la cultura fueron del 3,3% en 2008 y del 3,6% del total en 2016, por lo que han crecido moderadamente. La mayor parte de las actividades se corresponden con servicios o industrias como la edición, archivos, museos, etcétera. En cuanto a la financiación y gasto público, el gasto liquidado en cultura en el año 2016 por la Administración General del Estado se sitúa en los 663 millones de euros, siendo inferior al de la Administración Autonómica y al de la Administración local. Se puede ver como desde el año 2008 se ha producido una disminución de la financiación y gasto público en cultura, que aún no ha recuperado sus niveles iniciales anteriores a la crisis. Con respecto al gasto medio por persona en libros y publicaciones periódicas, en 2016 ascendió a 67 euros. En comparación con los años previos a la entrada de la crisis son datos que han disminuido, pero con respecto a los años justo anteriores se ha incrementado en cierta medida. Se puede apreciar por ello una cierta recuperación. En lo que se refiere a los museos, es preciso mencionar que en el 2016 recibieron unos 60 millones de visitantes, por lo que se ha incrementado la cifra con respecto a los casi 55 millones en 2008. Con respecto a las artes escénicas y musicales, en 2016 el número de espacios escénicos se situó en 1.630, entre los cuales estarían incluidos salas de teatro y de conciertos entre otros. Es preciso indicar que la cifra se ha incrementado con respecto a 2008 que se situaba en 1.506. En lo referido al cine y contenidos audiovisuales, el número total de espectadores en 2016 se situó en una cifra cercana a los 100 millones, con una recaudación de casi 600 millones de euros. Ambos datos se han incrementado con respecto a los años de la crisis, pero si comparamos con los valores de los años anteriores siguen siendo inferiores, debido en gran medida a la posibilidad de ver películas online.

En conclusión, cabe apreciar que en los años anteriores a la crisis había una mayor inversión en cultura. Con la crisis desciende el consumo de cultura y las actividades culturales, pero posteriormente con la recuperación vuelve a aumentar el peso del sector cultural, aunque no serán valores superiores a los anteriores a la crisis.

4. INTERVENCIÓN PÚBLICA EN CULTURA

4.1. Justificación de la intervención pública en cultura y tipos de intervención

Siguiendo a De La Torre (2013) cabe destacar que, en última instancia, la importancia de la intervención pública se basará en el valor que se otorgue a la cultura por el Estado. Pues bien, muchos de cuantos trabajan en este ámbito, ven en la cultura un elemento esencial y necesario de construcción de la ciudadanía, de manera que se considere su creación y producción una base de madurez y desarrollo del país. Estará vinculado ese desarrollo al nivel de desarrollo de los servicios públicos destinados a servicios culturales. Es adecuado indicar que el sector cultural es intersectorial, en el sentido de que incluye ámbitos que afectan a otros sectores de la economía a parte de la cultura, por lo cual, el abanico de políticas públicas no se ceñirá estrictamente a la política cultural.

Según Ben (2010), existen diversos fundamentos para justificar el papel del Estado como promotor e impulsor de acciones políticas en el ámbito del sector cultural:

- La existencia de derechos culturales. Hay diversos derechos como son el acceso, la identidad o la diversidad cultural que tienen una amplia aceptación en foros académicos públicos y políticos. Las sociedades democráticas no se comprenden actualmente sin este conjunto de derechos.
- Contribución al bienestar social. La cultura es uno de los pilares de las sociedades del bienestar ya que se considera que cuanto más cultura tenga una sociedad más bienestar podrá ofrecer a los ciudadanos, es algo directamente proporcional.
- Contribución al desarrollo. En todas sus variantes, ya sea material, social, sostenible o humano. Se puede apreciar en la aportación que la cultura realiza a las cifras económicas por medio del PIB o el empleo entre otras, también sus aportes simbólicos y de comunicación que promueven la diversidad y las libertades o identidades positivas. Por este motivo, se

requiere de un conjunto de medidas que fomenten y estimulen la creación artística y apoyen al conjunto de industrias culturales.

- La necesidad de corregir los fallos del mercado. El mercado es eficaz en muchos aspectos, pero también tiene imperfecciones en su funcionamiento, las políticas culturales se justifican porque tratan de corregir los mismos. En este sentido, entre los principales fallos de mercado siguiendo lo establecido por Vicente (2008), hay que mencionar el carácter de bien público de gran parte de valores y servicios que se vinculan con estos bienes. También destacan las externalidades en la producción y consumo, en este sentido, los bienes culturales generan efectos muy positivos en lo que se refiere al mantenimiento de la identidad nacional, al nivel de educación general y a la imagen de prestigio que se obtiene en el país o comunidad. Asimismo, existen fallos de información que pueden afectar a los consumidores, de forma que les hagan desconocer sobre el valor y la autenticidad de los bienes culturales. También pueden afectar a los propietarios de los bienes de forma que no sean conscientes del valor de lo que tienen y de la necesidad de conservarlo tomando decisiones indeseables. Es necesario que se lleve a cabo una implantación de transparencia como norma básica para todo el funcionamiento del sistema cultural.

En la práctica, la necesidad de corrección de los fallos de mercado es el principal factor de justificación de la intervención pública en cultura, se pretende con ella alcanzar una mayor eficiencia asignativa. También la especial naturaleza del Patrimonio, calificados como bienes preferentes fomenta esta actuación. Asimismo, según Barbieri (2014) la acción pública en cultura se justifica también por una cuestión social y, en ocasiones, con el elemento de proximidad. El núcleo de las políticas de proximidad para intervenir de forma pública en el sector cultural se centra en facilitar el acceso a la cultura, en las capacidades de expresión de los ciudadanos y en el impulso de la conciencia de pertenencia colectiva. Defiende que las políticas de proximidad pueden ser una respuesta conservadora al déficit de legitimidad de las políticas culturales.

Debido a la concurrencia de las distintas circunstancias mencionadas anteriormente se justifica que el Estado intervenga en el ámbito cultural. La

cuestión está ahora en cómo interviene. La respuesta se halla en una serie de instrumentos que son específicos de la propia política cultural como los de regulación, pero hay otros que se pueden encuadrar en la categoría de incentivos y que tienen un carácter más bien económico dentro de la política fiscal. Esta política será generadora de relaciones financieras con los entes públicos, lo cual justifica en mayor medida la presencia de leyes que regulen esa actividad. La financiación corresponderá tanto al ámbito público como privado. Será necesaria la elaboración de unos presupuestos públicos destinados a la cultura, que se desviará en mayor medida a los sectores que más lo requieran, y también se fomentará la participación de empresas privadas y mecenas mediante leyes.

4.2. Tipos de intervención

Las instituciones culturales obtienen ingresos propios de ventas de entradas, etc.; sin embargo, el Estado es consciente de que eso no es suficiente para financiar adecuadamente sus actividades, por esto, según expone Throsby (2010), dado que gran parte de la actividad cultural persigue objetivos tanto económicos como culturales requiere de un compromiso de recursos por parte del gobierno. Los responsables de la política pública disponen de diferentes métodos de intervención:

- 1) Intervención pública directa. Sería el caso del gasto público que comprende:
 - a) Producción pública directa de bienes y servicios culturales. Los gobiernos tienen la posibilidad de escoger la provisión de servicios culturales por medio de la propiedad pública y la explotación de instalaciones culturales de diversa índole como pueden ser museos o bibliotecas. En muchos casos, las organizaciones de propiedad y gestión públicas permiten complementar la financiación que llega de parte del gobierno con la obtención de ingresos de otras fuentes. La financiación de proyectos puede tener como finalidad la restauración, el mantenimiento y el funcionamiento de aquellos bienes culturales de propiedad estatal. En estos casos, es el Estado el que decide el importe y el destino del apoyo económico.

- b) Subvenciones y ayudas a los productores culturales. Tradicionalmente ha sido una de las principales vías para desempeñar políticas artísticas. En ocasiones se utiliza este tipo de herramientas para corregir fallos del mercado o deficiencias, en otros casos para perseguir objetivos puramente artísticos o culturales. Sea como fuere se pretende obtener una calidad y nivel de producción de bienes y servicios artístico. La subvención puede estar destinada a entidades privadas o sin ánimo de lucro.
- c) Asistencia a los consumidores. Esto implica que no sólo sean beneficiarios los productores. Para realizar este tipo de ayudas por parte del Estado, a veces, se proponen sistemas para poder fijar la ayuda directamente en manos de los consumidores. Un caso sería el de los vales para admisión gratuita o vales de descuento para el acceso a eventos culturales.
- d) Otro método por el que el gobierno puede fomentar el consumo cultural y artístico es a través de la información y la comercialización, para facilitar la participación de los consumidores y permitir que estén más sensibilizados.

2) Intervención pública indirecta a través de beneficios fiscales. Este tipo de intervención deja en manos privadas la elección del apoyo financiero dado. Cada vez hay una menor disponibilidad de recursos públicos dirigidos al ámbito cultural, por ello, son muchos países los que se suman a fomentar las donaciones privadas por medio de los incentivos fiscales. Su significado es el contrapuesto a las subvenciones, se trata de que no se produzca un desembolso de dinero, sino una minoración de los ingresos que se recaudan, la cual se puede interpretar como un gasto público. A través de este instrumento, se puede beneficiar a los artistas individualmente a través, por ejemplo, del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas, y también a las organizaciones artísticas en el Impuesto de Sociedades. Existen más fórmulas: a las organizaciones se las puede exonerar de una parte o de todos sus pagos por impuestos indirectos con exenciones en el impuesto sobre la propiedad o sobre el valor añadido, etc. Se puede citar asimismo el caso de las organizaciones artísticas y los artistas que reciben ingresos en muchos países en efectivo o en especie. En especie de donantes individuales y corporativos.

Estos donantes tienen la posibilidad de compensar sus donaciones culturales mediante deducciones de los impuestos que les gravan.

3) La política reguladora. Es otro de los instrumentos de la intervención pública en el terreno cultural. Los gobiernos tienen la importante responsabilidad de establecer y gestionar el marco reglamentario en el que opera la economía. Los individuos y las organizaciones del sector cultural son tan beneficiarias de este tipo de infraestructuras como cualquiera otra persona u organización. Vicente (2010) considera que entre las ventajas de este tipo de políticas se encuentra la rapidez que tiene para poder implantarse y eliminarse si lo comparamos con otro tipo de instrumentos. La flexibilidad en el corto plazo, que hace que sea un instrumento muy útil en caso de urgencia. Esto no priva de la existencia de inconvenientes para la regulación. Se puede destacar la ineficiencia que se puede crear al elevar los niveles de conservación por encima del óptimo social. Además, implica mayores costes que otros instrumentos, estos costes serán tanto administrativos (elaboración de normas y su control) como de cumplimiento, que son en los que incurren los agentes para cumplir con los requisitos impuestos por la regulación. Como señala Throsby (2010), la regulación juega un papel destacado en una serie de materias dentro de la política cultural. Es el caso del derecho a la propiedad intelectual, de los derechos culturales, de la política de patrimonio y de la política de medios de comunicación.

Además de la propia política cultural, los gobiernos también pueden favorecer el sector cultural con otro tipo de políticas. Concretamente, la política industrial es utilizada por los gobiernos como medio para promover el establecimiento y expansión de los sectores industriales que se consideran de importancia. La expectativa es que la expansión industrial no sólo producirá beneficios económicos directos sino también externalidades positivas que se extienden a otras empresas gracias a la difusión más rápida de la tecnología, habilidades etcétera. En el ámbito cultural pueden utilizar diferentes instrumentos como la creación de empresas, las estrategias de desarrollo industrial o la agrupación de empresas creativas. Otra herramienta que tiene el Estado para favorecer al sector cultural es mediante la política laboral. Pueden

utilizar instrumentos como la legislación del salario mínimo, medidas en seguridad y salud y en formación profesional y desarrollo de habilidades. Finalmente, la política comercial supone otra forma de intervención por parte del Gobierno en el ámbito cultural. Se trata de relaciones con el comercio internacional basadas en la importación y exportación de bienes y servicios culturales. Como instrumentos se puede citar la promoción de las exportaciones o los controles a la importación. Éstos últimos pueden basarse en aranceles y restricciones cuantitativas, son mecanismos generalmente desaprobados, pero en el terreno cultural se puede utilizar en ocasiones.

5. INCENTIVOS FISCALES A LA CULTURA ESTATALES Y AUTONÓMICOS

5.1. Tipos de incentivos fiscales al mecenazgo

Los incentivos fiscales son herramientas que permiten al sujeto pasivo, si se cumplen determinados requisitos, reducir el pago de ciertos tributos. Conforme a lo indicado por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (en adelante LGT), en nuestro país existen una serie de incentivos fiscales aplicables tanto al ámbito estatal como autonómico:

- La exención: Son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime al obligado tributario de cumplir con la obligación tributaria principal (Artículo 22 LGT).
- Bonificación: La cuota líquida será el resultado de aplicar a la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones y coeficientes previstos, en su caso, en la ley de cada tributo (Artículo 56.5 LGT). Por tanto, la bonificación es una minoración de la cuota íntegra.
- La deducción: La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota líquida en el importe de las deducciones, pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta y cuotas, conforme a la normativa de cada tributo (Artículo 56.6 LGT). Por tanto, minorará la cuota líquida. También puede minorar la cuota íntegra (Artículo 56.5 LGT).
- La reducción: El importe de la cuota íntegra podrá modificarse mediante la aplicación de las reducciones o límites que la ley de cada tributo establezca

en cada caso (Artículo 56.4 LGT). Por tanto, es una minoración que se aplica antes de obtener la cuota tributaria conforme a la normativa de cada tributo, puede aplicarse sobre la base imponible (Artículo 23 Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades y artículo 20 Ley 29/1987, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) o también puede aplicarse anteriormente a la base imponible (Artículo 18 Ley 35/2006, del 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).

Cabe apreciar, que excepto las exenciones, el resto de tipos de incentivos fiscales se diferencian entre sí por el momento de aplicación del mismo.

Según Carbajo (2006), el mecenazgo se basa en el convencimiento de las personas físicas y jurídicas de no limitarse a la búsqueda de su bienestar o beneficio personal, sino también de buscar aportar un beneficio a la sociedad, apoyando a entidades que persiguen intereses generales tales como voluntariado, fines deportivos, culturales, científicos, de defensa del medioambiente, inquietudes sociales, educativas etc. Se podría sintetizar en que mediante incentivos se fomenta la inversión privada en actividades de interés general.

El mecenazgo propiamente dicho aparece regulado en la Ley 49/2002 del 23 de diciembre. Dicha ley fija el ámbito de los incentivos fiscales, por nuestra parte vamos a distinguir dos tipos:

- 1) Incentivos fiscales estatales.

Recogidos principalmente en la Ley 49/2002 del 23 de diciembre, donde se prevén distintos beneficios fiscales que afectan a tributos de titularidad estatal y, en esencia, a los tributos personales que deben satisfacer tanto los donantes como los beneficiarios de las aportaciones incentivadas. Se pretende estimular la participación del sector privado en las actividades de interés general. Hay que destacar los que afectan al IRPF y al Impuesto de

Sociedades (en adelante IS). Dentro se encuadran los negocios jurídicos propios del mecenazgo y también se incluyen otras formas de mecenazgo. A dicha Ley hay que añadir lo dispuesto en el Real Decreto 1270/2003 del 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

2) Incentivos fiscales autonómicos.

El primero de los textos autonómicos aprobados sobre mecenazgo fue la Ley Foral de Navarra 8/2014 del 16 de mayo, la cual establece un régimen jurídico propio sobre las actuaciones de mecenazgo en su territorio. Esto provocará que se pueda apreciar un poder tributario mayor respecto a las comunidades de régimen común. La segunda ley autonómica es la Ley 9/2014 del 29 de diciembre que da impulso a la actividad y el mecenazgo cultural de la Comunidad Valenciana y con un ámbito de aplicación más amplio que el establecido en la Ley foral de Navarra. Posteriormente se aprueba una nueva ley de mecenazgo de la Comunidad Valenciana, la Ley 20/2018 del 25 de julio, del mecenazgo cultural, científico deportivo y no profesional. Por último, se aprobaron dos textos en la Comunidad de las Islas Baleares, por un lado, la Ley 3/2015 del 23 de marzo por la que se regula el consumo cultural, y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico. Por otro lado, la Ley 6/2015 del 30 de marzo, por la que se regula el mecenazgo deportivo.

5.2. Ámbito subjetivo y objetivo

5.2.1. Ámbito subjetivo

Los requisitos para poder hablar de actuaciones de mecenazgo se basan en que se dé la aparición, por un lado, de los beneficiarios --entidades o personas físicas que reciben la financiación-- y, por otro, de los mecenas --sujeto activo al que se aplican los incentivos fiscales.

5.2.1.1. Beneficiarios del mecenazgo.

a) Nivel estatal.

La normativa establece que pueden ser beneficiarios las Entidades tanto públicas como privadas que, con carácter general, tengan en común la inexistencia de ánimo de lucro, y que se destinen al desarrollo de los fines de interés general que son el objeto incentivado. En el ámbito privado sin fines lucrativos estarían las Instituciones Privadas sin Fines Lucrativos (IPSFL), entre las que se incluyen fundaciones, asociaciones declaradas de utilidad pública, organizaciones no gubernamentales de desarrollo, como pueden ser las que fomentan la cooperación internacional para el desarrollo, federaciones y asociaciones para este tipo de entidades, federaciones deportivas españolas y las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones (Artículo 2 Ley 49/2002). Se incluyen entidades beneficiarias del mecenazgo con sede en otras Comunidades Autónomas o en Estados miembros de la UE o del espacio económico europeo si desarrollan proyectos de interés social. Por otra parte, están las Comunidades Autónomas, el Estado y las Entidades Locales, así como los Organismos autónomos del Estado y organismo de carácter análogo para las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales. Según Carbajo (2006), hay un tercer bloque de entidades asimiladas a éstas a las que la Ley no reconoce expresamente como entidades no lucrativas, pero que disfrutan del régimen del mecenazgo como son La Cruz Roja Española y la ONCE, la Obra Pía de los Santos Lugares, los Consorcios Casa América o Casa Asia, fundaciones de entidades religiosas, la Iglesia Católica y otras entidades religiosas con las que el Estado ha firmado acuerdos de cooperación. También añadir el Instituto de España, las Reales Academias integradas al mismo, y, por último, el Museo Nacional del Prado.

b) Nivel autonómico

En la Ley foral de Navarra se incluye como beneficiarios a las personas físicas profesionales de actividades artísticas que sean receptoras de donaciones para financiar sus proyectos culturales y que tengan una cifra de

negocios que no supere los 200.000 euros. En las leyes de Valencia y Baleares, por su parte, se establece como beneficiarios no sólo a personas físicas, sino también a las jurídicas que se dediquen a los distintos ámbitos culturales, aunque tengan ánimo de lucro. En la ley valenciana se excluye de estos beneficios fiscales a las entidades que tengan fondos propios que excedan de los 300.000 euros. En la ley balear no se fija una cuantía máxima.

Los requisitos formales para poder acceder a los incentivos fiscales que se exigen a los beneficiarios por parte de las diferentes CCAA también son diferentes en cada caso. En la normativa navarra se requiere la solicitud de una expresa declaración de interés social por parte de las entidades que quieran desarrollar un proyecto cultural y quieran recibir recursos económicos para financiarlo. Esa solicitud se hace al Consejo de Cultura de Navarra, que determinará si procede. En algunas actividades se entiende que llevan inherente el carácter de interés social y no es necesaria la solicitud de su declaración. En la legislación balear no se obliga a llevar a cabo la solicitud de declaración de interés, debido a que ya se considera que lo tienen las actividades que desarrollen el mecenazgo cultural, científico o deportivo; se deja a opción del interesado solicitarlo para los proyectos en los que, no teniendo la incentivación propia de la ley, podrían gozar de sus ventajas por sus características. Por último, la legislación valenciana no prevé la solicitud de declaración sino una simple comunicación en la que se notifique la fecha, importe y destino de las donaciones efectuadas. Es el mismo sistema que emplea el legislador estatal.

5.2.1.2. Los mecenas.

Pueden serlo tanto personas físicas que tributen en el IRPF por rendimientos de trabajo personal y por rendimientos derivados de actividades económicas, como personas jurídicas que tributen en el IS. Lo serán tanto personas consideradas jurídico-privadas como aquellas que, pese a adoptar la forma jurídico-privada, se consideran integrantes del sector público. Se puede incluir aquí también a entidades sin fines lucrativos que desempeñen dichas actividades.

Una condición que se establece para poder aplicar los incentivos al mecenazgo por las distintas Comunidades Autónomas es que donante y donatario tengan su residencia fiscal en la respectiva comunidad.

Por lo que respecta a los requisitos formales, las entidades beneficiarias del mecenazgo deben entregar un documento que sirve de justificación, en el que figure la fecha, importe, destino dado a la donación, identificación del donante y mención sobre el cumplimiento de los requisitos por la entidad beneficiaria. Esto condicionará la aplicación de los incentivos fiscales en la persona del mecenas.

5.2.2. Ámbito objetivo

5.2.2.1. Nivel Estatal

Los distintos negocios jurídicos que pueden beneficiarse de los incentivos fiscales son los siguientes (Artículos 17, 25, 26 y 27 Ley 49/2002):

a) Donativos, donaciones y aportaciones deducibles.

Deberán ser irrevocables, puros y simples, realizados en favor de las entidades mencionadas anteriormente. Tienen derecho a deducción los siguientes tipos:

- Donativos y donaciones dinerarios, de bienes o derechos.
- Cuotas de afiliación a asociaciones no ligadas con el derecho a percibir una prestación.
- Derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores realizada sin contraprestación.
- Donativos o donaciones de bienes que forman parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos.
- Donativos o donaciones de bienes culturales de calidad garantizada dirigidas a entidades con actividades museísticas y el fomento o difusión del patrimonio histórico artístico.

- b) Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general.

Combina el contrato publicitario, por el que una empresa decide contratar a otra para que difunda la colaboración del patrocinador, con el mecenazgo puro, que hace que esa empresa a la que se le entrega una ayuda económica tendrá que estar incluida en las catalogadas como entidades beneficiarias del mecenazgo, que tienen un objetivo de realizar actividades con un interés general. La deducción es total con respecto a las cantidades satisfechas o gastos realizados en lo que se refiere a la hora de cuantificar la base imponible del IS de la entidad colaboradora o con respecto al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en adelante IRNR, o el IRPF en régimen de estimación directa.

- c) Gastos directos en actividades de interés general.

Se trata de inversiones de una empresa en actuaciones con fines de interés general que quedan al margen de las actuaciones que le son propias, y en el que las actuaciones las va a realizar la propia empresa. Esto es lo que fundamenta el incentivo fiscal. Las deducciones versan desde los gastos en rehabilitación de edificios hasta gastos de publicidad y propaganda en la promoción del acontecimiento. Es incompatible esta deducción con el resto de los incentivos fiscales contemplados en esta ley. Como señala Carbajo (2006), hay una figura muy similar ya regulada que son las actuaciones y programas prioritarios de mecenazgo, donde el abanico de incentivos fiscales es algo inferior con respecto a los programas de apoyo a acontecimientos de interés público que se exponen a continuación.

- d) Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

Se trata de diferentes actividades como pueden ser: inversiones y gastos para ejecutar actividades que se den en el contexto de este tipo de

acontecimientos; gastos dirigidos a la rehabilitación de edificios; o la realización de gastos de propaganda y publicidad que sirvan para promocionar el acontecimiento. Habrá deducciones para los sujetos pasivos del IS, también para los contribuyentes del IRPF y del IRNR, por donativos y por gastos e inversiones señalados anteriormente. También las deducciones afectan en este negocio jurídico al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) y al Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).

5.2.2.2. Nivel autonómico.

a) Comunidad Foral de Navarra.

La Ley Foral de Navarra 8/2014 contempla la figura de las aportaciones a determinados productos financieros indisponibles (Disposición Adicional 3ª). Se trata de una figura particular que consiste en adquirir productos financieros como bonos u obligaciones que están asociados a una empresa o persona bajo el fin de una actividad o proyecto cultural de interés social. Esos productos están gestionados por una entidad de crédito. El titular real de esas aportaciones seguirá siendo el aportante y, consecuentemente, los rendimientos financieros se imputarán al mencionado titular real. Sin perjuicio de esto, los rendimientos que se hayan generado por los productos financieros pasan a la persona encargada de la actividad de interés general sin tributar por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. En lo que se refiere al donante, los rendimientos obtenidos tributarán como rendimientos de capital mobiliario en el IRPF o en el IS según corresponda, por lo que se puede concluir que esta figura no tiene un gran incentivo fiscal. También se incluyen en la Ley Navarra los convenios de colaboración en actividades de interés general (Artículo 14 de la Ley Foral de Navarra).

La ley regula también los denominados préstamos de uso y comodato. Se trata de una figura que se basa en la entrega de Bienes de Interés Cultural, Bienes Inventariados, Bienes de Relevancia Local o de obras de arte de calidad para la realización de proyectos o de actividades culturales de interés

social que deberá ser devuelto una vez finalizado el plazo (Artículo 11 de la Ley Foral de Navarra).

La base de las deducciones en esta figura será el 4% de la valoración que dé la Junta de valoración de bienes del Patrimonio Cultural de Navarra, salvo que se trate de locales para la realización de proyectos o actividades en cuyo caso se aplicará el 4% al valor catastral (Artículo 12 de la Ley Foral de Navarra). Sobre esa base, se aplican las deducciones, en función de si está sujeto al IRPF, serán del 80% sobre la base de la deducción en los primeros 150 euros, en los importes restantes del 40%, como ocurre en las donaciones (Artículo 16 de la Ley Foral de Navarra). Si está sujeto al IS en los primeros 300 euros de la base se aplica una deducción del 30% en la cuota líquida, sobre los restantes se aplica una deducción del 20% (Artículo 17 de la Ley Foral de Navarra).

b) Comunidad Valenciana.

Se incluye el préstamo de uso o comodato al igual que ocurría en Navarra, en proyectos o actividades de carácter cultural, científico y deportivo no profesional (Disposición final 1ª de la Ley 20/2018 de la Comunidad Valenciana).

c) Comunidad Autónoma de Baleares.

Están incentivadas fiscalmente las cesiones de uso o comodato, la base para el cálculo de la deducción, será el 4% de la valoración del bien efectuada por la Comisión de Valoración del Patrimonio Histórico (Artículo 10 Ley 3/2015 de Baleares). También están incentivados los convenios de colaboración empresarial (Artículo 13 Ley 3/2015 de Baleares). Asimismo, se incentiva fiscalmente el consumo cultural de productos culturales, como las obras de creación artística, pictóricas o escultóricas, excluyéndose objetos de artesanía y las reproducciones (Artículo 15 Ley 3/2015).

5.3. Porcentajes deducibles

5.3.1. Ámbito estatal

a) Deducciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En el IRPF se incluye un incentivo fiscal a las donaciones puras y simples de dinero, bienes o derechos (Artículo 17 Ley 49/2002). Dichas donaciones deben cumplir tres requisitos:

- Que se trate de un acto de liberalidad, que consiste en una determinada voluntad o motivación interna.
- Acto dispositivo aceptado por el donatario, debe consentir los efectos que dicha transmisión produzca en su patrimonio.
- Acto gratuito, de forma que sea realizado sin contraprestación por el donante.

La deducción en la cuota del IRPF para los donantes en el caso de las personas físicas será del 75% sobre los 150 primeros euros donados y del 30% sobre el exceso. También se promueve la fidelización con las entidades beneficiarias, ya que si se ha realizado la donación por un importe igual o superior con la misma entidad en los dos ejercicios anteriores sobre ese exceso de los 150 primeros euros donados se podrá deducir un 40% (Artículo 19 Ley 49/2002). Existe un límite que será del 10% sobre la base imponible.

La ley contempla además una exención para las rentas que provengan de los donativos, las donaciones y las aportaciones de las que hemos hablado anteriormente aplicable no sólo al IRPF, sino también al IS y al IRNR (Artículo 23 Ley 49/2002).

En la Ley también establece que en los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general las cantidades satisfechas o los gastos realizados serán deducibles para determinar el rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes que se encuentren acogidos al régimen de estimación directa del IRPF (Artículo 25.2 Ley 49/2002).

b) Deducciones en el Impuesto sobre Sociedades.

La Ley del IS regula un incentivo fiscal a los donativos y donaciones aplicable a las personas jurídicas, que tendrán derecho a deducir de la cuota del impuesto un 35% del importe de la donación, que podrá ascender al 40% si se cumplen los requisitos de fidelización ya mencionados (Artículo 20 ley 49/2002). La deducción tiene como límite el 10% de la base imponible. En este caso, no obstante, las cantidades que excedan del límite podrán aplicarse en los períodos impositivos de los siguientes diez años consecutivos.

Por lo que respecta a los convenios de colaboración empresarial, las cantidades satisfechas son íntegramente deducibles de la base imponible del IS (Artículo 25.2 Ley 49/2002).

5.3.2. Ámbito autonómico.

a) Deducciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Para tener derecho a estas deducciones, se establece como requisito que las donaciones sean puras y simples. Se establece por tanto la imposibilidad de que las aportaciones vayan acompañadas de cláusulas de reversión, limitaciones temporales o determinaciones accesorias. Aun así, en la actualidad esta interpretación realizada por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria genera notables problemas.

El legislador navarro incentiva a los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta de las personas físicas con una deducción sobre la cuota del IRPF del 80% en los primeros 150 euros y del 40% sobre el exceso (Artículo 16 Ley foral Navarra 8/2014). Se puede ver que en este sistema de incentivos se quiere tomar en mayor consideración a los pequeños mecenas que realizan aportaciones menores al estar más incentivadas. Otra medida es la exención de las plusvalías obtenidas debido a la donación de bienes y derechos. Hay que hacer referencia no obstante a la limitación impuesta sobre las desgravaciones, ya que el máximo al que puede aspirar la deducción sobre la

base imponible es el 30%, por ello, podrá resultar muy elevada la donación, pero estará limitada a la renta que ingresa el donante.

El legislador valenciano, por su parte, establece una deducción sobre la cuota autonómica del IRPF que será del 25% en las donaciones puras y simples al patrimonio cultural valenciano. También se incluye mismo tipo de deducción para las cantidades dinerarias a entidades que cumplan los requisitos y que las destinen a la reparación, conservación y restauración de bienes de patrimonio cultural. Asimismo, se aplica el 25% a las cantidades dinerarias dirigidas a personas titulares de bienes que pertenecen al patrimonio cultural valenciano. Igualmente, será del 25% la deducción en el caso de donaciones destinadas al fomento de la lengua valenciana (Disposición Adicional. 1ª Ley 9/2014 de la Comunidad Valenciana). También se incluye una limitación sobre las deducciones que en todo caso será del 20% sobre la base imponible. Como hemos visto, en el caso de Navarra existe una exención de las plusvalías que procedentes de donaciones, en cambio en el caso de Valencia no existe esta exención debido al bajo poder normativo que disfruta, lo que conlleva un gran desincentivo, ya que las deducciones de las que disfrutan pueden no verse compensadas por la tributación de las plusvalías que soportan.

El legislador balear en la nueva ley realiza alguna modificación, ya que dispone que la deducción será del 15% en las cuantías en que se valoren las donaciones, las cesiones de uso o los contratos de comodato, y de las cuantías satisfechas en virtud de los convenios de colaboración empresarial (Disposición Adicional 1ª Ley Balear 3/2015). La Ley 3/2015 incluye una doble limitación a este incentivo: por un lado, se fija que la deducción por mecenazgo podrá ser como máximo de 600 euros anuales; y, por otro lado, que esta medida tendrá aplicación sólo para aquellos que tengan una declaración individual como máximo de 12.500 euros o declaración conjunta de 25.000 euros. En la legislación Balear ocurre lo mismo con respecto a la inexistencia de exención de las plusvalías generadas por las donaciones.

b) Deducciones en el Impuesto sobre Sociedades.

Para la determinación de la base imponible, tendrán la consideración de gasto deducible los importes en que se valoren las donaciones, los préstamos de uso, así como las cantidades satisfechas y los gastos realizados en virtud de los convenios de colaboración. La deducción de la cuota líquida del impuesto será del 30% sobre los primeros 300 euros en que se valore el negocio; si se superan los 300 euros se tendrá derecho a una deducción del 20% (Artículo 17 Ley Foral de Navarra).

c) Deducciones en el Impuesto sobre el Patrimonio.

La Comunidad Autónoma de las Islas Baleares aplica una bonificación de la cuota del 90% para los bienes culturales (Disposición Adicional 2ª artículo 9 bis Ley Balear).

d) Deducciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

A nivel autonómico también se regulan beneficios fiscales relativos a la transmisión de bienes de interés cultural, artístico o histórico de las Comunidades Autónomas. La normativa autonómica no es novedosa, ya existen las mismas normas en el ámbito estatal, la diferencia suele radicar en que la normativa autonómica suele incluir una mayor reducción que la que presenta el texto normativo estatal. Sólo las Comunidades de Cataluña, Cantabria, Región de Murcia y las Islas Baleares han adoptado medidas para favorecer las adquisiciones tanto inter vivos como mortis causa. Castilla y León, Comunidad de Madrid, Valenciana y Canarias sólo han adoptado beneficios fiscales en las adquisiciones *mortis causa*, que son aquellas en las que el donante transmite al donatario la cosa donada tras la muerte del donante.

Centrándonos en las donaciones mortis causa, en la ley balear se incentivan tanto las adquisiciones lucrativas de bienes y derechos afectos a actividades económicas de carácter cultural como las donaciones dinerarias o de bienes culturales destinados a la creación de empresas culturales. Podrá

haber unas reducciones en la base imponible del ISD del 50% del valor de los bienes y derechos recibidos que estén afectos o que se destinen a la creación de empresas culturales (Disposición Adicional 2ª artículo 28 bis Ley Balear).

La Ley Valenciana, similar en este sentido, también prevé donaciones dinerarias para el desarrollo de una actividad en el ámbito cultural, transmisión de empresas de este tipo y transmisión de bienes del patrimonio cultural valencianos destinados a exposición pública. Hay que señalar que la reducción por la transmisión de empresas o negocios es del 95% del valor patrimonial de los bienes y también será del 95% para donaciones de bienes pertenecientes al Patrimonio Histórico de Valencia, cuando sean cedidos por motivos de exposición pública en ciertas condiciones. La Comunidad Valenciana, también aplica una reducción en las adquisiciones *inter vivos* de dinero destinadas al desarrollo de una actividad económica en el ámbito de la cinematografía, la música, la pintura y otras artes visuales y audiovisuales, así como la edición.

e) Deducciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En las Islas Baleares, se aplican tipos reducidos que sirven como incentivos fiscales al mecenazgo cultural para la transmisión de bienes muebles que tengan carácter cultural (Disposición Adicional 2ª artículo 19 bis Ley Balear).

Además de estos porcentajes de deducción, es preciso mencionar la existencia del mecenazgo prioritario donde cabe la aplicación de unos porcentajes de deducción superiores a los señalados anteriormente. Se introduce con la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, donde se intentaba fomentar con un “plus” de incentivos fiscales a las actividades y programas que el Gobierno considerase que tenían un interés relevante. Se otorga flexibilidad en el sentido de que las actividades y programas que van a poder gozar del mecenazgo prioritario se determinarán anualmente por la Ley de Presupuestos Generales del Estado. Según Carbajo (2006), tampoco se puede considerar que sea muy afortunada esta redacción, debido a que no deberían pertenecer a

la categoría de prioritarias las actividades que se repiten año tras año, sino que deberían ser actividades específicas y excepcionales. Con esta medida se incrementa hasta un máximo de 5 puntos porcentuales la cuantía de la deducción sobre la cuota íntegra del IRPF y del IS.

Tabla 5.1: Porcentajes deducibles para los incentivos fiscales estatales y autonómicos (2018).

Tipo de impuesto	Ley 49/2002	Ley foral de Navarra 8/2014	Ley Balear 3/2015	Ley Comunidad Valenciana 9/2014
IRPF	75% cuota íntegra sobre primeros 150 euros; 30% en los restantes (40% si fidelización) Límite 10% BI	80% cuota íntegra sobre primeros 150 euros.40% restantes Límite 30% BI	15% cuota íntegra. Límite 600 euros al año y declaración individual máx.12.500 euros (conjunta 25.000)	25% cuota íntegra. Límite 20% BI
IS	35% en la cuota íntegra Fidelización 40% Límite del 10% BI	30% cuota en los primeros 300 euros. 20% restantes. Límite 30% BI		
ISD			50% del valor de los bienes y derechos para creación de empresas culturales	95% por transmisión empresas y bienes destinados a exposición pública
IP			90% bonificación a los bienes culturales	

Fuente: Elaboración propia a partir de la Ley 49/2002 y de las respectivas leyes autonómicas.

6. EL GASTO FISCAL

6.1. La concepción del gasto fiscal y sus problemas

En cuanto al concepto de gasto fiscal, Pérez y Romano (2016) lo explican señalando que se trata básicamente de incentivos en forma de determinadas reducciones de las obligaciones fiscales de los contribuyentes. Siguiendo sus consideraciones, cabe afirmar que este término se utiliza por primera vez en un discurso político pronunciado por Surrey en 1967, el máximo representante de la política fiscal de Estados Unidos. Surrey y Hellmuth (1969), acuñaron el término gastos fiscales al indicar que, por medio de desviaciones deliberadas de los conceptos aceptados de renta neta, el sistema fiscal opera afectando a la economía privada, a través de formas que son logradas mediante gastos.

Surrey (1973), se centra en el concepto de gastos fiscales, al igual que lo hará a lo largo de su vida política y académica, por su condición de reducciones fiscales que afectan a la economía privada y que generalmente se efectúa a través de gastos del sector público. Se trata de dar otro enfoque distinto, de manera que lo que deja de recaudar el Estado por las deducciones recogidas en su sistema fiscal, en base a objetivos considerados deseables por el Gobierno, se puede asimilar a un gasto en favor del contribuyente, como el que se pudiera otorgar por medio de ayudas o subvenciones, en favor de alcanzar dichos objetivos. El gasto fiscal, por tanto, se puede entender como la pérdida de ingresos públicos por parte del Gobierno que se derivan de las deducciones previstas en el sistema fiscal.

La problemática, radica en la dificultad de precisar la norma fiscal de referencia, ya que, estos gastos fiscales se establecen en función de objetivos no tributarios que son considerados oportunos políticamente, pero para los que no existe un criterio único, sino que será necesario basarse en apreciaciones no tributarias para llevar a cabo la tipificación de los incentivos fiscales. En la actualidad se siguen manteniendo las mismas complicaciones en cuanto a la concreción que las que se manifestaron en un primer momento, lo que revela

que dicho concepto evoluciona condicionado a su caracterización valorativa y a unos determinados fines. Según Domínguez (2014), los países más desarrollados se encuentran en un continuo proceso de reforma fiscal donde como norma general, la base de estas modificaciones se debe a los gastos fiscales. De esta forma se explican los estudios y análisis académicos realizados en este ámbito, y los intereses por conseguir un control de los gastos fiscales en el plano político, ya que indica que los países avanzados están en un proceso de reforma fiscal continuo. Por tanto, son parte de un proceso de construcción social, donde el debate se extiende a cada uno de los objetivos perseguidos.

La aportación de Surrey, debe entenderse además de como una intención académica de dar una definición del término de gasto fiscal en el ámbito de la Economía Pública, como una denuncia del aumento descontrolado de los gastos fiscales, considerando que crean un efecto negativo en los equilibrios presupuestarios. Hay muchos casos de incentivos fiscales que en su momento tenían una función, y que después, aunque esa causa que los origina haya desaparecido, tienden igualmente a permanecer en el tiempo. Esto se conoce como la Ley de conservación de los incentivos fiscales. En el caso de España, siguiendo a Pérez y Romano (2016), se puede apreciar una preocupación clara y una presión para la reducción del gasto fiscal a partir del 2010; siendo en 2012 cuando alcanza su máximo la reducción de los gastos fiscales respecto a los ingresos impositivos, siendo del 50%. Un papel fundamental en este ámbito lo tuvo el Consejo Europeo, que por medio de recomendaciones a España fomentó una revisión del sistema impositivo español y una limitación de los gastos fiscales, principalmente los que afectan al IRPF y al IS.

6.2 El gasto fiscal en cultura en la práctica

En este apartado vamos a analizar la evolución del gasto fiscal en cultura en España, durante un período que abarca del 2006 al 2017, utilizando para ello los datos proporcionados por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria a través de las Estadísticas de los declarantes del IRPF que se

desglosan en diferentes partidas con respecto a las deducciones por donativos y otras aportaciones. Utilizaremos los datos que se encuentran en las partidas 521 y 522 en la que se recogen las deducciones por donativos y otras aportaciones (ámbito estatal y autonómico respectivamente). También usaremos los datos de las partidas 671 que recogen las aportaciones a actividades prioritarias de mecenazgo; 672 que recoge los donativos a entidades reguladas en la Ley 49/2002; 673 en las que se reflejan los donativos a fundaciones y asociaciones de utilidad pública no comprendidas en la Ley 49/2002; y en la partida 674 que se incluyen datos sobre cuotas de afiliación y aportaciones a partidos políticos, federaciones, coaliciones y agrupaciones electorales. Con respecto a las deducciones por inversiones y gastos de interés cultural habrá que atender a las partidas 519 y 520 (ámbito estatal y autonómico respectivamente). También se usará la información acerca de las estadísticas por partidas del IS, en concreto se atenderá a la partida 1039 que incluye deducciones por producciones cinematográficas extranjeras y la partida 565 en la que figuran datos de deducciones por donaciones a entidades sin fines de lucro de la Ley 49/2002. Es importante destacar que la mayor parte de las contribuciones al mecenazgo son realizadas por sujetos individuales, que representan cerca de las tres cuartas partes de las aportaciones totales, suponiendo las empresariales aproximadamente el cuarto restante.

6.2.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En relación con el IRPF habrá que tener en cuenta tanto el ámbito estatal como autonómico. Cabe recordar, en este sentido, que el IRPF es un tributo parcialmente cedido, por lo que una parte de la recaudación va a parar a las Comunidades Autónomas, que tienen competencias normativas sobre algunos aspectos del tributo. En este caso la deducción se separa en dos tramos: uno donde la deducción se aplica sobre la parte estatal de la cuota íntegra y otro sobre la parte autonómica.

a) Donativos y otras aportaciones en el ámbito estatal.

Los aspectos englobados dentro del apartado de donativos y otras aportaciones son muy amplios, por ello lo desglosaremos en una serie de partidas que reflejaré a su vez en la tabla 6.1:

- Partida 671: Aportaciones a actividades prioritarias de mecenazgo que suponen el menor número con respecto al resto de partidas, aunque no menor importe, porque la media de cada deducción es mayor que en otros casos. Se puede apreciar una notable reducción con respecto a 2016.
- Partida 672: Donativos a entidades reguladas en la Ley 49/2002. Estos donativos representan el mayor número de deducciones y el mayor importe dentro de todos los donativos llegando a algo más de 3 millones de euros en 2017, incrementándose con respecto a 2016.
- Partida 673: Donativos a fundaciones y asociaciones de utilidad pública no comprendidas en la Ley 49/2002. Este tipo de donativos se plasman en una escasa cuantía y el importe medio de cada deducción es aún menor que en el caso de las aportaciones a actividades prioritarias de mecenazgo, disminuyen ligeramente en 2017 con respecto al 2016.
- Partida 674: Cuotas de afiliación y aportaciones a partidos políticos, federaciones, coaliciones o agrupaciones electorales, aumentan en cierta medida en 2017 con respecto a 2016.

Tabla 6.1: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Deducciones por donativos y otras aportaciones (2016-2017).

Deducción	Número de declaraciones		Importe de las declaraciones		Media partida	
	2016	2017	2016	2017	2016	2017
Aportaciones a actividades prioritarias de mecenazgo	41.289	30.447	5.479.788	4.431.557	133	146
Donativos a entidades reguladas en la Ley 49/2002	3.096.045	3.353.866	469.476.306	506.623.613	152	151
Donativos a fundaciones y asociaciones de utilidad pública no comprendidas en la Ley 49/2002	61.401	57.892	1.725.503	1.730.458	28	30
Cuotas de afiliación y aportaciones a partidos políticos, federaciones y coaliciones o agrupaciones electorales	173.443	205.777	3.858.674	4.248.050	22	21

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos disponibles proporcionados por la AEAT. Estadísticas de los declarantes del IRPF. Concepto nacionalidad.

Tabla 6.2: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Deducciones por donativos y otras aportaciones parte estatal y autonómica (2006-2017).

Año	Nº Total liquidaciones	Nº liquidaciones partida	Importe partida Estatal	Importe partida Autonómica	Media partida Estatal	Media partida Autonómica
2006	17.840.783	1.932.333	93.696.251	46.156.261	48	24
2007	18.702.875	2.015.860	100.133.954	49.317.923	50	24
2008	19.388.981	2.177.631	110.057.296	54.205.075	50,54	24,89
2009	19.315.353	2.333.870	117.448.858	57.844.801	50,32	24,78
2010	19.257.120	2.521.097	94.827.847	94.821.956	37,61	37,61
2011	19.467.730	2.609.621	98.897.017	98.891.120	37,9	37,9
2012	19.379.484	2.914.253	102.067.533	102.060.320	35,02	35,02
2013	19.203.136	2.819.352	105.854.384	105.847.994	37,55	37,55
2014	19.359.020	2.946.889	110.748.958	110.742.067	37,58	37,59
2015	19.480.560	3.035.784	170.791.827	170.781.542	56,26	56,26
2016	19.621.728	3.256.194	240.273.023	240.267.248	73,79	73,79
2017	19.913.239	3.524.565	258.519.884	258.513.794	73	73

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos proporcionados por la AEAT. Estadísticas de los declarantes del IRPF. Partidas 521 y 522. Deducciones generales.

Son deducciones compartidas entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Como se puede apreciar en la Tabla 6.2, el número de liquidaciones que declaran esta partida ha pasado de cerca de 2 millones en 2006 a algo más de 3 millones en 2017, último año para el que disponemos de datos. No sólo es un aumento en las declaraciones sino también en el importe total de la partida y en la cantidad media deducida. En la parte estatal el incremento nominal del importe total está cercano al 280% y en la parte autonómica al 560%. En la cantidad media deducida, también se produce un incremento mayor en el ámbito autonómico, donde casi se triplica pasando de 24 a 73 euros en el periodo analizado.

b) Inversiones y gastos de interés cultural en el ámbito estatal.

Esta partida se refiere a los gastos que se hayan realizado en actividades relacionadas con la conservación, reparación o restauración de bienes del patrimonio cultural. Con respecto a esta partida se produce la situación prácticamente inversa a la anterior. La explicación radica en que el número de liquidaciones es ínfimo al igual que el importe de las liquidaciones con respecto al total. Como se puede apreciar también en la Tabla 6.3, desde 2012 se produce una disminución de este tipo de deducciones de forma genérica en todos los tramos. Se puede observar que el total de liquidaciones del IRPF ha aumentado un 10%, pero el caso concreto de esta partida ha disminuido un 80%, desde 6.105 a 1.271. La disminución del número de liquidaciones por partida se produce junto con el descenso del importe total deducido que, en la parte estatal, es aproximadamente del 80% y en la autonómica cercana al 62%. Por su parte, la cantidad media deducida, a nivel estatal disminuye, pasando de 63 a 48, sin embargo, a nivel autonómico aumenta un 55%, pasando de 31 a 48. Atendiendo a la situación más actual, siguiendo la evolución en los últimos dos años no se aprecia una recuperación de esta partida, en el ámbito de la cantidad media parece que se recupera, pero finalmente en el último año sufre una caída del valor.

Tabla 6.3. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Deducción por inversiones y gastos de interés cultural en la parte estatal y autonómica (2006-2017).

Año	Número Total de liquidaciones	Número liquidaciones por partida	Importe parte estatal	Importe parte autonómica	Media estatal	Media autonómica
2006	17.840.783	6.105	387.535	190.909	63	31
2007	18.702.875	5.405	288.517	142.019	53	26
2008	19.388.981	4.071	224.491	110.387	55,14	27,12
2009	19.315.353	3.463	287.343	139.009	82.98	40,14
2010	19.257.120	2.404	152.517	151.848	63,44	63,16
2011	19.467.730	3.200	178.759	178.858	55,86	55,89
2012	19.379.484	3.005	141.005	140.131	46,92	46,63
2013	19.203.136	2.333	120.360	120.353	51,59	51,59
2014	19.359.020	2.348	120.804	120.797	51,45	51,45
2015	19.480.560	2.272	122.322	122.315	53,84	53,84
2016	19.621.728	1.302	73.169	73.165	56,20	56,19
2017	19.913.239	1.271	60.616	60.613	48	48

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos disponibles proporcionados por la AEAT. Estadísticas de los declarantes del IRPF. Partida 521. Deducciones generales.

También se puede realizar un análisis más detallado en función de las Comunidades Autónomas, tomando en cuenta las liquidaciones por inversiones y gastos de interés cultural con respecto al total de liquidaciones, y la evolución en los últimos 10 años. Como se observa en la Tabla 6.4, en todas las Comunidades Autónomas se incrementa el número de liquidaciones totales y se reduce el número de liquidaciones de esta partida. Las comunidades donde el incremento de las liquidaciones totales es mayor son las Islas Baleares con un 18,1%, Madrid con un 15% y Canarias con un 14%. Con respecto a la reducción de las liquidaciones que incluyen deducciones por inversiones y gastos de interés cultural, se puede mencionar que la mayoría de las

comunidades están en torno a un 80-90%. En la que se produce una menor reducción es Cataluña, con un 60%.

Al final, se puede observar en el análisis del ámbito estatal, que se produce una clara reducción de las inversiones y gastos de interés cultural.

Tabla 6.4: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Liquidaciones por CC.AA. por inversiones y gastos en interés cultural (2006-2016).

Comunidad Autónoma	Total liquidaciones			Liquidaciones partida		
	2006	2016	Variación 2006-16	2006	2016	Variación 2006-16
Andalucía	2.947.780	3.315.566	12,5%	671	101	-84,9%
Aragón	651.111	682.736	4,9%	169	15	-91,1%
Asturias	499.191	507.731	1,7%	106	8	-92,5%
Canarias	713.462	814.502	14,2%	179	28	-84,4%
Cantabria	259.168	276.160	6,6%	83	14	-83,1%
Castilla la Mancha	791.020	899.254	13,7%	269	63	-76,6%
Castilla y León	1.159.722	1.233.541	6,4%	568	64	-88,7%
Cataluña	3.253.497	3.502.447	7,7%	1.503	598	-60,2%
Extremadura	-	464.536	-	-	14	-
Galicia	1.138.813	1.276.675	12,1%	204	22	-89,2%
Islas Baleares	425.462	502.279	18,1%	115	32	-72,2%
Madrid	2.771.381	3.188.297	15%	1556	198	-87,3%
Murcia	528.566	595.629	12,7%	106	22	-79,2%
La Rioja	-	162.688	-	-	-	-
C. Valenciana	2.066.637	2.137.555	3,4%	420	107	-74,5%

Fuente Elaboración propia a partir de los datos proporcionados por la AEAT. Estadísticas de los declarantes del IRPF por CC.AA. Partida 522.

c) Deducciones autonómicas por inversiones y gastos de interés cultural.

Las deducciones generales por esta partida, reitero, que son compartidas por Estado y Comunidades Autónomas, y aparte, existen unas deducciones autonómicas que se aplican a la parte autonómica de la cuota del

IRPF y son diferentes según las Comunidades. En el ámbito autonómico, ya nos refiramos a inversiones y gastos de interés cultural o a donativos y otras aportaciones, hay que considerar que los valores no varían con respecto al ámbito estatal. Se siguen manteniendo las mismas diferencias y evoluciones.

Sólo 7 comunidades disfrutaban actualmente de estas deducciones (Canarias, Murcia, Castilla y León, Extremadura, Cataluña, Islas Baleares y la Comunidad Valenciana). La mayoría de dichas deducciones son relativas al patrimonio histórico y en tres de ellas (Cataluña, Islas Baleares y la Comunidad Valenciana) sobre el fomento de la lengua propia.

Cataluña es la Comunidad con mayor número de donaciones culturales, en su caso al fomento del uso de la lengua catalana con cerca de 66.000. Le sigue Murcia, con alrededor de 3.000 donaciones para la protección del patrimonio histórico. Si tenemos en cuenta la evolución, ésta es positiva en casi todas las Comunidades, siendo Murcia la que mayor incremento ha experimentado --cercano al 300%-- en las donaciones al patrimonio histórico. Castilla y León es un caso de los que experimenta una clara disminución próxima al 60% en las inversiones para la recuperación del patrimonio histórico, cultural y natural. También se produce un descenso de la Comunidad Valenciana de casi el 50%.

Considerando el importe total de las deducciones vuelve a ser la Comunidad Catalana la que presenta el mayor valor, seguida de Murcia y la Comunidad Valenciana. El resultado del análisis de los datos es prácticamente igual que en el caso del número de donaciones. Las diferencias radican en que entre las comunidades con mayor incremento está la Comunidad Valenciana con una subida del 282% para gastos en el patrimonio cultural valenciano. La otra diferencia que se puede resaltar es que Canarias experimenta una disminución del 8% en el importe de los donativos destinados al patrimonio cultural.

Si tenemos en cuenta el importe medio, las mayores cuantías se sitúan en la Comunidad Valenciana, Murcia y Canarias. En la primera asciende a 130

euros el importe medio. Con respecto a la evolución, igual que en los otros casos ha sido positiva en casi todas las deducciones, la diferencia más clara está en el descenso de las donaciones para el fomento de la lengua valenciana de casi el 30%. También se produce una disminución notable de gastos para inmuebles de interés cultural, de casi el 50%.

6.2.2. Impuesto de Sociedades.

Dentro del Impuesto de Sociedades hay que destacar que se han incrementado, como norma general, todas las deducciones que son de aplicación por contribuciones empresariales a la actividad cultural y patrimonial.

a) Deducciones por producciones cinematográficas extranjeras.

Se trata de una nueva deducción que no existía en 2012. Su importe es de 1,5 millones de euros en 2015 y de 831.971 euros en 2016, con un número reducido de declarantes (5 y 12, respectivamente) por lo que, en este caso, cada deducción supone una gran cantidad sobre el gasto fiscal, con una media muy superior a la deducción analizada anteriormente. Se puede observar en la tabla 6.6. La cuestión está en que al ser de nueva entrada su importe es reducido en comparación con el resto. En este caso, son los contribuyentes con unos ingresos situados entre 1,5 y 6 millones los que concentran una parte importante de las deducciones.

Tabla 6.5: Impuesto sobre sociedades. Deducción por producciones cinematográficas extranjeras (2015-2016).

Año	Número Declarantes	Número Declarantes partida	Importe partida	Media partida
2015	1.485.102	5	1.523.716	304.743
2016	1.558.663	12	831.971	69.331

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos proporcionados por la AEAT. Estadísticas de los declarantes del IS. Partida 1039. Otras deducciones y cuota líquida

c) La deducción por donaciones a entidades sin fines lucrativos.

Son las deducciones que se prevén en la Ley 49/2002, los datos de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria no permiten distinguir si tienen por objeto actividades artísticas o culturales, por lo tanto, esta información, tendrá carácter general. Se trata de un incentivo importante, ya que se han concedido en los últimos años casi 10.000 deducciones, rebasándose en el último año, con un importe cercano a los 100 millones de euros como se puede apreciar en la tabla 6.7. Se puede deducir que el importe que supone cada deducción será inferior con respecto al importe que supone cada deducción en el caso de producciones cinematográficas extranjeras, sin embargo, el total de deducciones en un año será superior. Este tipo de deducciones se han incrementado moderadamente, sin embargo, es destacable que la media que suponen las deducciones ha disminuido levemente lo que significa que cada deducción a la que optan las empresas tiene un menor importe de media que antes.

Tabla 6.6: Impuesto sobre Sociedades. Deducción por donaciones a entidades sin fines lucrativos (2006-2016).

Año	Número Declarantes	Número Declarantes partida	Importe partida	Media partida
2006	1.296.060	6.001	120.895.190	20.146
2007	1.413.095	6.787	176.445.661	25.998
2008	1.421.543	6.511	92.657.641	14.231
2009	1.419.070	6.435	106.300.905	16.519
2010	1.420.707	7.114	103.909.101	14.606
2011	1.421.420	6.919	75.648.239	10.933
2012	1.423.076	7.194	92.926.908	12.917
2013	1.434.775	7.908	105.332.848	13.320
2014	1.453.514	9.112	130.732.915	14.347
2015	1.485.102	9.919	98.637.979	9.944
2016	1.558.663	11.287	88.572.803	7.847

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos proporcionados por la AEAT. Estadísticas de los declarantes del IS. Partida 565. Otras deducciones y cuota líquida.

Es preciso indicar conforme a lo que se puede observar en la tabla 6.7 que la evolución durante estos 10 últimos años ha sido positiva refiriéndonos al número de liquidaciones para esta partida con un incremento del 88%, siendo el del total de declaraciones del 20%. Ha pasado de 6.000 a algo más de 11.000. Sin embargo, la media de cada deducción y el importe total deducido experimenta una evolución negativa, en mayor medida de la cantidad media deducida. Está claro que las empresas realizan mayor número de donaciones a entes sin ánimo de lucro, pero, las aportaciones son de menor cuantía. También la explicación se puede basar en que existe un límite del 10% de la base imponible de la empresa y las donaciones se agrupan principalmente en las empresas con menores ingresos. Se ha puesto en marcha una reforma en el IS a finales de 2014, sin embargo, para poder sacar conclusiones de la evolución será necesario unos años más.

Si atendemos a los tramos de ingresos, como bien refleja la tabla 6.8, hay que considerar que en 2016 las deducciones en algunos tramos tienden a aumentar, mientras que otros tienden a reducirse. Son más los tramos que se incrementan, sin embargo, el importe total era mayor en 2012 de este tipo de deducciones. Esto se justifica en que el tramo más elevado, donde mayor cuantía de deducciones se otorgaba en 2012, en 2016 se reduce claramente, no debido a la disminución de declarantes que es mínimo, sino a la disminución del valor medio de cada deducción, lo que provoca esa bajada total de las deducciones. En 2016 se eleva el número de declarantes a 11.000, comparándolo con el 2012, año en el que se situaba la cifra en 7.000. Principalmente es en los tramos medios, donde se acumula el mayor número de declarantes en ambos años, aunque en 2016 es más claro aún.

Tabla 6.7: Impuesto sobre Sociedades. Deducción por donaciones a entidades sin fines lucrativos (2012-2016).

Ingresos por tramos (miles euros)	Número declarantes		Nº declarantes por partida		Importe partida		Media Partida	
	2012	2016	2012	2016	2012	2016	2012	2016
<6	414.309	475.570	13	9	29.154	460	2.243	51
6-60	285.144	304.367	169	257	39.718	59.512	235	232
60-150	226.780	240.816	413	605	168.615	173.274	408	286
150-300	160.642	173.759	588	905	331.661	462.588	564	511
300-600	124.981	136.425	709	1.212	526.456	897.840	743	741
600-1500	105.483	114.461	1.073	1.823	1.505.883	2.066.068	1.403	1.133
1500-6000	74.066	79.248	1.732	2.839	4.849.558	7.131.252	2.800	2.512
6000-12000	14.715	15.689	672	1.105	3.110.989	4.670.916	4.629	4.227
12000-30000	9.910	10.580	702	1.098	6.597.717	8.141.436	9.398	7.415
30000-45000	2.294	2.531	249	372	3.292.297	4.071.169	13.222	10.944
45000-60000	1.211	1.311	165	194	3.946.438	3.353.468	23.918	17.286
60000-90000	1.250	1.332	178	239	5.326.299	5.421.971	29.923	22.683
90000-180000	1.120	1.332	202	290	8.917.967	9.478.155	44.148	32.686
>180000	1.171	1.242	329	339	54.284.157	42.644.694	164.997	125.796
Total	1.423.076	1.558.663	7.194	11.287	92.926.908	88.572.803	12.917	7.847

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos proporcionados por la AEAT. Estadísticas de los declarantes IS. Tramos de rendimiento. Partida565.

7. CONCLUSIONES

Como se ha señalado en este trabajo, los incentivos fiscales pretenden fomentar los objetivos de interés general que se plantean con respecto a la cultura. Se quiere conseguir que haya un mayor impulso de inversión y gastos en favor de todo el ámbito cultural. Los incentivos fiscales funcionan como una herramienta que busca conseguir que se cumplan las metas propuestas ya sean a nivel estatal o autonómico.

Si realmente han funcionado con eficacia los incentivos fiscales y se ha conseguido el resultado esperado es algo que podemos apreciar mediante el análisis del gasto fiscal, ya que, como hemos visto, refleja lo que deja de ingresar el Estado debido a que los sujetos han aprovechado los beneficios fiscales. Por tanto, a mayor gasto fiscal más inversión en cultura se habrá producido para que se hayan podido favorecer de los incentivos fiscales existentes. En definitiva, el aumento del gasto fiscal debería tomarse como algo positivo en la evaluación de la eficacia de estas medidas, ya que implica un aumento de los esfuerzos privados destinados a la cultura.

Tras el análisis, se puede concluir que existen diferentes resultados según el campo de actuación. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en cuanto al concepto de inversiones y gastos por actividad cultural, se evidencia la disminución del gasto tanto a nivel estatal como autonómico durante la evolución temporal, por tanto, las personas físicas han invertido cada vez menos en la conservación, mantenimiento o restauración de bienes de patrimonio cultural. Sólo en la partida de deducciones por donaciones y otras aportaciones se ha incrementado el número de liquidaciones y por ello el importe total por partida. Sin embargo, en el Impuesto sobre Sociedades, tanto en la partida de deducciones por producciones cinematográficas extranjeras como en la de donaciones a entidades sin fines lucrativos, se ha invertido menos, y como consecuencia se ha reducido el gasto fiscal. Realmente el hecho de que como norma general haya disminuido el gasto fiscal en el ámbito cultural, puede deberse al contexto de crisis económica sufrido en los años

precedentes, y también a la necesidad de consolidación de las medidas fiscales adoptadas.

Es preciso añadir, que la mayor reducción del gasto fiscal en el Impuesto de Sociedades no tiene tanta relevancia a nivel económico debido a que, del análisis efectuado anteriormente, se puede observar que tienen un peso bastante superior las deducciones generadas por las personas físicas que las generadas en el ámbito empresarial, siendo prácticamente la proporción de tres cuartas partes del peso en el gasto fiscal la participación de las personas físicas y de un cuarto la de las empresas.

Asimismo, cabe señalar que la media por partida en la esfera del Impuesto sobre Sociedades es superior a la del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas. Significa que cada donación e inversión que hacen las personas físicas en el campo cultural son inferiores a las que realizan las sociedades, lo cual es lógico, debido a la magnitud monetaria que emplean en sus operaciones como norma general unos y otros. Se evidencia, por tanto, que al ser más significativa la cantidad total de gasto fiscal por parte de las personas físicas, y como reflejan las evaluaciones realizadas, las personas físicas realizan un mayor número de donaciones en el sector cultural que dan derecho a la deducción.

En cuanto a la evolución de una forma más detallada con respecto a los distintos subsectores culturales, no es posible realizar un análisis a partir de los datos extraídos de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria debido al escaso desglose de las partidas relacionadas con la cultura. Sin embargo, sí que podemos apreciar de forma concreta, en el establecimiento de una novedosa deducción por producciones cinematográficas extranjeras la búsqueda de una mayor participación del sector privado en la financiación del sector cultural. Con todo este tipo de incentivos fiscales, lo que se busca es que no sólo exista financiación pública directa de la que se pueda beneficiar la cultura, sino que también haya una financiación pública indirecta incentivando a los sectores privados a invertir en cultura.

Siguiendo los estudios realizados por otros autores como Rubio y Villarroya (2019), cabe señalar que las aportaciones de los individuos a la cultura son mínimos y residuales si se compara con el esfuerzo de las Administraciones públicas. Por tanto, se puede considerar que la base de la financiación del sector cultural se encuentra en las inversiones de las Administraciones públicas, lo cual no hace menos importantes los esfuerzos en la búsqueda de la financiación en el ámbito privado.

Finalmente cabe hacer referencia al caso especial de Navarra y al impacto de la normativa autonómica de mecenazgo en Navarra. Según Rubio y Villarroya (2019), Navarra es un caso particular debido a que es la pionera en la regulación del mecenazgo autonómico, y la Comunidad Valenciana y las Islas Baleares se diferencian de ésta en que excluyen a las personas jurídicas de las donaciones y amplían la posibilidad de donar a otros sectores como el deporte aficionado y la investigación científica. Analizando los beneficiarios del mecenazgo cultural en Navarra, el mayor impacto reside en las fundaciones y asociaciones, en menor medida están las personas físicas que pueden equivaler a los artistas que reciben menos donaciones que las entidades religiosas. La norma que promueve el mecenazgo en la actividad artística ha tenido un bajo impacto en la creación contemporánea. Otro aspecto para destacar es que dicha norma presenta una tendencia positiva en lo que se refiere a las aportaciones de las personas físicas y en el impuesto de sociedades. Esto se contrapone a la evolución decreciente del conjunto del territorio español.

Personalmente, considero que la incentivación fiscal del sector cultural, es una materia relativamente novedosa y será preciso realizar continuas evaluaciones y análisis a lo largo de los años, observando la efectividad de los distintos tipos de incentivos que se adopten y los cambios que se puedan producir tanto en los gustos culturales de la población como en su evolución, para sacar un mayor partido de la misma, sin embargo, sin lugar a dudas es algo positivo para el mejor desarrollo cultural.

8. BIBLIOGRAFÍA

- De la Torre Sotoca, J.D. (2013): *Tributación de la cultura. Beneficios fiscales al sector cultural*. Editorial Comares, Granada.
- Casanellas Chuecos, M. (2016): "Nuevos marcos de apoyo fiscal al mecenazgo en España: perspectiva jurídica estatal y autonómica". *Revista catalana de derecho público*, 52, pp. 43-66.
- Carbajo Vasco, D. (2006): "Beneficios fiscales del mecenazgo". *Revista española del tercer sector*, 2, pp. 73-118.
- Domínguez Martínez, J.M. (2014): "Los gastos fiscales en la teoría y en la práctica: La merma recaudatoria de un concepto elusivo". *Documentos de trabajo 5/2014*. Instituto Universitario de Análisis Económico y Social. Universidad de Alcalá. Madrid.
- Delgadillo Polanco, V. M. (2010): "La dimensión económica del patrimonio cultural". *Andamios: Revista de investigación social*. 14, pp 385-389.
- Pérez Chinarro, E. y Romano Velasco, J. (2016): "Gastos fiscales 50 años de estudio y desarrollo práctico". *Estudios de Economía aplicada*, Universidad de Valladolid. Valladolid. 34-2, pp. 469-488.
- Surrey, S.S. y Hellmuth, W.F. (1969): "The tax expenditure Budget: response to professor Bittker". *National Tax Journal*, XXII, pp. 528-537
- Surrey, S.S. (1973): *Pathways to Tax Reform. The concept of tax expenditures*. Harvard University Press. Cambridge.
- Rubio Arostegui, J. A. y Villarroya Planas, A. (2019): "El papel del mecenazgo en la política cultural española: Propuestas para reconfigurar su papel en la crisis en las artes y la industria cultural". *Trabajo de estudio*, Universidad de Nebrija, Madrid, y Universidad de Barcelona, Barcelona. Pp. 4-36.
- Barbieri, N. (2014): "Cultura, políticas públicas y bienes comunes: Hacia unas políticas de lo cultural". *Instituto de Gobierno y políticas públicas*, Universidad Autónoma de Barcelona 1, 1, pp. 101-119.
- Throsby, D. (2010): *The economics of cultural policy*. Cambridge University Press. Cambridge.
- Schuster, J. M. (2006): *Tax incentives in cultural policy*. Ed Elsevier. New York.
- Netzer, D. (2006): *Cultural policy: An American view*. Ed. Elsevier B. V. Chapter 35. New York.

Rausell Koster, P. Montagut Marqués, J. y Minyana Beltrán, T. (2013) “Hacia un nuevo modelo de financiación cultural. ¿Renovar el mecenazgo?” *Revista para el análisis de la cultura y el territorio*, 14, pp. 209-233.

Vicente Hernández, E. (2008): “Análisis y evaluación de políticas culturales: Las políticas del patrimonio histórico”. *Anales de estudios económicos y empresariales*, 18, pp. 263-312.

Referencias procedentes de Internet:

Libro electrónico de tributación autonómica. Disponible en:

<https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Libro%20electronico.aspx>

Anuario de estadísticas culturales. Disponible en:

<https://www.culturaydeporte.gob.es/servicios-al-ciudadano/estadisticas/cultura/mc/naec/portada.html>

Estadísticas de los declarantes por impuesto de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Disponible en:

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Estadisticas/Estadisticas_por_impuesto/Estadisticas_por_impuesto.shtm

!