



Universidad de Valladolid

**Facultad de Ciencias Económicas y
Empresariales**

Trabajo de Fin de Grado

**Grado en Administración y Dirección de
Empresas**

**Fiscalidad de la Cultura:
Incentivos fiscales
autonómicos al Patrimonio
Cultural**

Presentado por:

María Ruiz Conde

Tutelado por:

Eva Vicente Hernández

Valladolid, 18 de julio de 2019

RESUMEN

Este trabajo tiene como objetivo analizar uno de los instrumentos que el Estado español utiliza para fomentar la participación privada en la conservación y difusión del Patrimonio Cultural: el establecimiento de incentivos fiscales a las actividades relacionadas con el Patrimonio Histórico Español realizadas por particulares y empresas. Concretamente, este trabajo se centra en los incentivos fiscales establecidos por las Comunidades Autónomas en el ejercicio de sus competencias normativas en materia impositiva. Como punto de partida necesario, se delimita el campo de la intervención pública en este ámbito en nuestro país, esto es, los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español existentes en cada Comunidad Autónoma, y se justifica y analiza las formas que puede adoptar la intervención pública en este ámbito. Posteriormente se analiza la evolución y configuración actual del sistema de incentivos fiscales al Patrimonio Cultural tanto estatal como autonómico, realizando un estudio comparativo de la utilización de estas medidas como instrumento de las políticas de Patrimonio Autonómicas.

Palabras clave: Patrimonio Histórico Español, incentivos fiscales, Comunidades Autónomas, Economía de la Cultura.

Códigos JEL: H2, H41, Z1.

ABSTRACT

The aim of this work is to analyze one of the resources that the Spanish State uses to encourage private participation in the conservation and promotion of Cultural Heritage: the establishing of tax incentives for the activities related to the Spanish Historical Heritage carried out by individuals and companies. Specifically, this work focuses on the tax incentives established by the Autonomous Communities in the exercise of their regulatory competences in tax matters. As a necessary starting point, the field of public intervention in this ambit is delimited in our country, that is, the integral property of the Spanish Historical Heritage existing in each Autonomous Community, and the ways that public intervention can adopt are justified and analyzed in this ambit. Subsequently, the

evolution and current configuration of the system of tax incentives for the Cultural Heritage both state and autonomous is analyzed, making a comparative study of the use of these measures as instrument of the Autonomic Heritage policies.

Keywords: Spanish Historical Heritage, tax incentives, Autonomous Communities, Cultural Economics.

Codes JEL: H2, H41, Z1.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	7
2. METODOLOGÍA	8
3. DELIMITACIÓN DEL OBJETO DE ESTUDIO.....	9
3.1. La Cultura.....	9
3.2. El Patrimonio Histórico Español.....	11
3.2.1. Concepto y composición.....	11
3.2.2. Regulación y competencias en materia de Patrimonio	13
4. INTERVENCIÓN PÚBLICA EN EL PATRIMONIO	14
4.1. Justificación económica.....	14
4.2. Instrumentos de las políticas patrimoniales.....	16
5. ANÁLISIS DE LOS INCENTIVOS FISCALES AL PATRIMONIO HISTÓRICO ESPAÑOL Y SU EVOLUCIÓN.....	18
5.1. Incentivos establecidos por el Estado	18
5.2. Incentivos establecidos por las Comunidades Autónomas	24
5.2.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	25
5.2.2. Impuesto sobre el Patrimonio	30
5.2.3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....	30
6. CONCLUSIONES	34
7. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	37
8. ANEXOS.....	38

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 3.1. Subsectores de la Cultura	10
Tabla 3.2. Bienes inmuebles inscritos como Bienes de Interés Cultural según categoría por Comunidad Autónoma 2017	12
Tabla 3.3. Bienes muebles inscritos como Bienes de Interés Cultural y en el Inventario General según categoría por Comunidad Autónoma 2017.....	13
Tabla 5.1. Beneficios fiscales al Patrimonio Histórico Español recogidos en la redacción original de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español	19
Tabla 5.2. Beneficios fiscales al Patrimonio Histórico Español 2019	22
Tabla 5.3. Beneficios fiscales al Patrimonio Histórico Español 2019 (continuación).....	23
Tabla 5.4. Deducción por donaciones de bienes integrantes del Patrimonio Histórico o Cultural autonómico.....	26
Tabla 5.5. Deducción por donación de cantidades para la conservación, rehabilitación o protección de bienes integrantes del Patrimonio Histórico o Cultural autonómico	27
Tabla 5.6. Deducción por inversión de cantidades para la conservación, rehabilitación, difusión y exposición de bienes integrantes del Patrimonio Histórico o Cultural autonómico.....	28
Tabla 5.7. Deducción por donaciones a entidades para el fomento de la lengua de la Comunidad Autónoma	29
Tabla 5.8. Reducción por adquisiciones mortis causa de bienes integrantes del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidad Autónomas: Porcentaje de reducción y requisitos de permanencia	32
Tabla 5.9. Reducción por adquisiciones mortis causa de bienes integrantes del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidad Autónomas: Porcentaje de reducción y requisitos de permanencia (continuación).....	33
Tabla 5.10. Reducción por adquisiciones inter vivos de bienes integrantes del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidad Autónomas: Porcentaje de reducción y requisitos de permanencia	34

ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo 1. Aportación de las actividades culturales al Producto Interior Bruto (en porcentaje)	39
Anexo 2. Empleo cultural.....	39

1. INTRODUCCIÓN

El diccionario de la Real Academia Española (2019) define el concepto de Cultura como aquel “conjunto de modos de vida y costumbres, conocimientos y grado de desarrollo artístico, científico, industrial, en una época, grupo social, etc.”.

La importancia que la Cultura tiene en cualquier sociedad es innegable ya que determina múltiples de los aspectos que la definen, convirtiéndose en símbolo de su identidad, a la vez que sirve de legado para las generaciones futuras. Dada su importancia, en el caso español, la propia Constitución Española¹ (en adelante CE) dispone que el Estado tiene que facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida cultural (art. 9.2 de la CE), así como garantizar su conservación y trasmisión a las generaciones venideras a través, entre otros medios, del fomento de la participación privada en la Cultura. Como se verá más adelante, el sector cultural español está conformado por diversos subsectores, entre ellos el Patrimonio, objeto de estudio de este trabajo. En relación con este subsector, el Estado tiene como objetivo fomentar la participación ciudadana en la financiación de la conservación del Patrimonio Histórico Español (en adelante PHE). El establecimiento de incentivos fiscales relacionados con el PHE es una de las vías que el Estado utiliza para ello, cuyo cometido es fomentar y estimular la participación privada en la conservación y difusión del mismo pues, como pone de manifiesto Enciso (2002), no son suficientes los fondos de origen público para conservar, enriquecer, fomentar y defender el Patrimonio.

El presente trabajo tiene como objetivo analizar los incentivos fiscales al PHE establecidos por las Comunidades Autónomas (en adelante CC.AA.) de régimen común, así como reflejar su evolución con el paso de los años. En este sentido, el objeto de estudio del presente trabajo tiene verdadero interés ya que la conservación del PHE es muy importante para la sociedad.

Con la elaboración de este Trabajo de Fin de Grado han sido puestas en práctica múltiples de las competencias propias del título del Grado en Administración y Dirección de Empresas. Entre ellas cabe destacar la

¹ BOE 311 de 29/12/1978.

recopilación e interpretación de diversas fuentes de información bibliográficas para elaborar cada uno de los apartados del presente trabajo, así como el conocimiento adquirido sobre el comportamiento de diversos agentes económicos, como el sector público, al justificar su intervención en el PHE; y las economías domésticas, al analizar los distintos incentivos fiscales vigentes.

2. METODOLOGÍA

La metodología seguida para el desarrollo de la parte teórica de este trabajo ha consistido en realizar una revisión de la literatura más relevante sobre la materia contenida en diversos libros, artículos y también la proporcionada a través de medios electrónicos por el Ministerio de Educación y Cultura. Para la redacción de la parte teórica también se ha utilizado en gran medida la normativa reguladora de la materia existente en nuestro país, en particular la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español² (en adelante LPHE).

Para el desarrollo de la parte empírica, se ha realizado una revisión de la normativa estatal de los distintos impuestos para extraer los incentivos fiscales al patrimonio vigentes en la actualidad a nivel estatal, así como de la distinta normativa autonómica para identificar los incentivos fiscales al patrimonio dispuestos a nivel autonómico. Con esta información se ha elaborado el apartado dedicado a los incentivos fiscales al PHE y su evolución.

Finalmente, a partir del análisis de los datos en el que se expone las principales cuestiones relativas a la evolución y situación actual de la utilización de los incentivos fiscales como parte de las políticas autonómicas de protección, conservación y difusión del Patrimonio en nuestro país, se ha elaborado el apartado de conclusiones referidas a los incentivos al PHE autonómicos.

² BOE 155 de 29/06/1985.

3. DELIMITACIÓN DEL OBJETO DE ESTUDIO

3.1. La Cultura

Son numerosas las definiciones que existen del concepto de Cultura. La primera definición del concepto se le atribuye a Tylor (1976, p.19), quién en el año 1871 estableció la siguiente definición: “La Cultura ... es ese complejo conjunto que incluye el conocimiento, las creencias, las artes, la moral, las leyes, las costumbres y cualesquiera otras aptitudes y hábitos adquiridos por el hombre como miembro de la sociedad”. Se trata de un concepto muy amplio que abarca todo aquello que crea en cada individuo el sentimiento de pertenencia a una determinada sociedad.

Según de la Torre (2013) pueden diferenciarse tres dimensiones dentro del concepto de Cultura, siendo éstas:

- Una dimensión social, en la medida en la que sirve como elemento diferenciador de una determinada colectividad.
- La dimensión individual, ya que puede encontrarse en ella una vía de expresión y enriquecimiento individual.
- Una dimensión económica, pues constituye una gran fuente de riqueza, contribuyendo al desarrollo económico y generando empleo.

Es interesante destacar que tanto en la definición del concepto de Cultura propuesta por el diccionario de la Real Academia Española como en la propuesta por Tylor es posible identificar estas tres dimensiones.

En la práctica, para facilitar su estudio y delimitación, suele concretarse el concepto de Cultura atendiendo a una serie de campos o ámbitos que integran el denominado “sector cultural”. Por lo que respecta a nuestro país, dentro del sector de la Cultura suelen incluirse los siguientes subsectores (Tabla 3.1):

Tabla 3.1. Subsectores de la Cultura

Patrimonio (monumentos históricos, museos, yacimientos arqueológicos, patrimonio natural, otros)	Artes escénicas (teatro, ópera, zarzuela, danza, conciertos, multidisciplinar y otros)
Archivos y bibliotecas	Audiovisual y multimedia (cine y vídeo, música grabada, televisión y radio, otros)
Libros y prensa	Interdisciplinar (promoción, difusión y cooperación cultural; administración y servicios generales; política lingüística; otros)
Artes plásticas (pintura, escultura, fotografía, diseño, arquitectura, otros)	Asuntos taurinos

Fuente: Elaboración propia a partir de la información del Ministerio de Cultura y Deporte (2018)

Por lo que respecta a la importancia económica del sector cultural en España, para conocer la aportación que realiza el sector cultural a la economía del país en términos económicos se puede recurrir a dos indicadores, siendo éstos: su participación en el Producto Interior Bruto (en adelante PIB) y el empleo cultural.

Según el Ministerio de Educación, Cultura y Deporte (año 2018) la participación de la cultura en el PIB del país en el año 2014 (último dato disponible definitivo) representa el 2.4% del total. Si observamos su evolución, es posible ver como ésta ha disminuido con el paso de los años (representando en el año 2000 el 3.1% del total del PIB). No obstante, este porcentaje se convierte con carácter provisional para los años 2015 y 2016 en el 2.5% del total del PIB³.

Por lo que respecta a la importancia del sector cultural español en términos de empleo, según el último dato disponible en CULTURABase, el total de empleados en el sector cultural en el año 2018 fue de 690.300, lo que representa el 3.6% del empleo total en ese año. Con el paso de los años el empleo cultural ha ido creciendo, representando en el año 2000 el 3.2% del empleo total. No obstante, algunos años se ha mantenido constante respecto al año anterior e

³ Para ver la evolución a lo largo de los años 2000-2016 véase el Anexo 1.

incluso ha experimentado leves reducciones⁴. Dentro de éste, según los últimos datos disponibles, el mayor número de empleos culturales en el año 2018 fueron los referidos a actividades de diseño, creación, traducción, artísticas y espectáculos.

3.2. El Patrimonio Histórico Español

3.2.1. Concepto y composición

Dada la gran extensión del concepto de Cultura y la amplitud del sector cultural en España, al objeto de facilitar y concretar el objeto de estudio, el presente trabajo se va a centrar en el Patrimonio Histórico Español.

La LPHE define a éste como aquel amplio conjunto formado por “todos aquellos bienes de valor histórico, artístico, científico o técnico que conforman la aportación de España a la cultura universal” (preámbulo de la LPHE). Se trata de una riqueza colectiva merecedora de ser protegida para su perpetuidad en el tiempo.

Asimismo, dicha Ley establece que el PHE está integrado por los inmuebles y objetos muebles de interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico; el patrimonio documental y bibliográfico; los yacimientos y zonas arqueológicas; los sitios naturales, jardines y parques con valor artístico, histórico o antropológico; y los bienes que integren el Patrimonio Cultural Inmaterial, de conformidad con lo que establezca su legislación especial⁵ (art. 1 de la LPHE).

Las tablas 3.2 y 3.3 recogen el número de Bienes de Interés Cultural (en adelante BIC) y bienes muebles inscritos en el Inventario General que tienen las distintas Comunidades Autónomas.

Andalucía es la Comunidad Autónoma que más bienes inmuebles inscritos como BIC tiene, siguiéndola muy de cerca las Islas Baleares. Cataluña, Castilla y León y Valencia también cuentan con una gran cantidad de BIC. El resto de

⁴ Para ver la evolución al detalle véase el Anexo 2.

⁵ Ley 10/2015, de 26 de mayo, para la salvaguardia del Patrimonio Cultural Inmaterial (BOE 126 de 27/05/2015).

comunidades, así como Ceuta y Melilla, tienen inscritos un número de BIC notoriamente inferior, destacando entre ellas Aragón, Castilla La Mancha, Galicia, Canarias, Murcia y Madrid.

Tabla 3.2. Bienes inmuebles inscritos como Bienes de Interés Cultural según categoría por Comunidad Autónoma 2017

Comunidad Autónoma	N.º Bienes	Comunidad Autónoma	N.º Bienes
Andalucía	3.523	Extremadura	295
Aragón	823	Galicia	776
Asturias	390	Madrid	486
Islas Baleares	3.066	Murcia	537
Canarias	669	Comunidad Foral de Navarra	192
Cantabria	293	País Vasco	288
Castilla y León	1.402	La Rioja	173
Castilla La Mancha	817	Ceuta	95
Cataluña	2.405	Melilla	11
Valencia	1.338	TOTAL	17.579

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del Ministerio de Cultura y Deporte (2018)

La Comunidad Autónoma con más bienes muebles inscritos como BIC y en el Inventario General es Cataluña. A continuación, están Castilla La Mancha y la Comunidad Foral de Navarra con un número de bienes también bastante considerable. No obstante, las comunidades de Andalucía, Madrid, Valencia, Castilla y León, Galicia y Murcia también tienen una gran cantidad de BIC muebles. El resto tienen un número de BIC muebles bastante reducido.

Tabla 3.3. Bienes muebles inscritos como Bienes de Interés Cultural y en el Inventario General según categoría por Comunidad Autónoma 2017

Comunidad Autónoma	N.º Bienes	Comunidad Autónoma	N.º Bienes
Andalucía	8.289	Extremadura	349
Aragón	96	Galicia	5.637
Asturias	743	Madrid	6.826
Islas Baleares	2.465	Murcia	5.290
Canarias	2.068	Comunidad Foral de Navarra	13.387
Cantabria	30	País Vasco	127
Castilla y León	5.729	La Rioja	86
Castilla La Mancha	20.713	Ceuta	1
Cataluña	31.442	No consta	1.751
Valencia	6.178	TOTAL	111.207

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del Ministerio de Cultura y Deporte (2018)

3.2.2. Regulación y competencias en materia de Patrimonio

El artículo 132.3 de la Constitución Española establece que “por ley se regularán el Patrimonio del Estado y el Patrimonio Nacional, su administración, defensa y conservación”, siendo en definitiva la LPHE la encargada de ello, así como de su acrecentamiento y fomento. La protección, conservación y fomento del Patrimonio Histórico Español es de vital importancia ya que la LPHE considera al mismo como “el principal testigo de la contribución histórica de los españoles a la civilización universal y de su capacidad creativa contemporánea”. Asimismo, en su artículo 148 otorga a las CC.AA. la posibilidad de asumir competencias en materia de artesanía (art. 148.1.14.^a), en lo relativo a museos, bibliotecas y conservatorios de música de interés para la Comunidad Autónoma (art. 148.1.15.^a), en relación con patrimonio monumental de su interés (art. 148.1.16.^a) y, finalmente, en lo relativo al fomento de la cultura y de la enseñanza de la lengua de la Comunidad Autónoma (art. 148.1.17.^a). En la práctica todas las comunidades, a través de sus Estatutos, han asumido competencias sobre su patrimonio cultural, artístico, arqueológico y científico; y sus archivos. Casi

todas ellas han elaborado su propia ley de Patrimonio. La CE establece, en su artículo 149.3, que las materias que no hayan sido atribuidas expresamente al Estado por la Constitución podrán corresponder a las CC.AA. No obstante, la competencia sobre las materias que no se hayan asumido por los Estatutos de Autonomía corresponderá al Estado, cuyas normas en caso de conflicto prevalecerán sobre las de las CC.AA. en todo lo que no esté atribuido a la exclusiva competencia de éstas. Finalmente, en su artículo 149.2 establece que el Estado considerará el servicio de la cultura como deber y atribución esencial y facilitará la comunicación cultural entre las comunidades, sin perjuicio de las competencias que éstas puedan asumir.

4. INTERVENCIÓN PÚBLICA EN EL PATRIMONIO

4.1. Justificación económica

Nuestro sistema económico actual se caracteriza por ser una economía de mercado de carácter mixto, en la cual intervienen tanto el mercado como los poderes públicos. La intervención del Estado se justifica como necesaria al presentar el primero una serie de fallos. Siguiendo a Stiglitz (2000), los principales fallos del mercado son: la existencia de competencia imperfecta, bienes públicos, externalidades, mercados incompletos, información imperfecta; y el paro, la inflación y el desequilibrio. Además, habría que añadir la desigual distribución de la renta y la existencia de bienes preferentes.

Por lo que respecta al sector del patrimonio, los principales fallos del mercado que afectan a este sector y que se suelen utilizar para justificar la intervención estatal serían los siguientes⁶ (Vicente, 2007):

En primer lugar, se justifica la intervención estatal en la medida en que se reconoce a los bienes que integran el sector del patrimonio como bienes públicos al presentar las características de no rivalidad y no exclusión en su consumo, de

⁶ Cabe señalar que no existe consenso unánime sobre la validez de los argumentos a continuación expuestos y que no constituyen la totalidad de los que suele recoger la literatura que aborda este tema.

modo que el mercado no determina correctamente el valor que éstos tienen para los ciudadanos y no provee a éstos de la cantidad socialmente deseada.

En segundo lugar, suele destacarse que en la producción y consumo de estos bienes y servicios existen externalidades positivas, como pueden ser los beneficios colectivos que generan (valores de legado, sociales y educativos, tanto para las generaciones presentes como futuras); la señal de prestigio e identidad que supone para el territorio en el que se localizan y la contribución positiva que realiza al grado de innovación existente en la sociedad. Además, la producción de servicios patrimoniales tiene efectos inducidos sobre otros sectores económicos, principalmente al sector turístico.

El tercer fallo del mercado que justificaría la intervención del Estado es la información imperfecta. El consumidor dispone de poca información sobre los bienes y servicios patrimoniales para valorarlos y poder disfrutar de ellos de modo que la demanda tiende a ser menor que la socialmente deseable. Con el objetivo de cambiar este comportamiento, el Estado lanza una oferta cultural a disposición del público cuyo objetivo es que los ciudadanos prueben y conozcan estos bienes y servicios para que finalmente exista una demanda efectiva por parte de éstos hacia este tipo de bienes. El mercado por sí solo no actuaría debido a que para que haya oferta, previamente tiene que haber una demanda suficiente. Asimismo, otra intervención del Estado para paliar la falta de información, tanto por el lado de la oferta como por el de la demanda, es la declaración de determinados bienes como elementos integrantes del Patrimonio, indicando así la calidad de dichos bienes.

Otro argumento que justifica la intervención pública en el ámbito patrimonial es la consideración de los bienes y servicios que de éste se derivan como bienes preferentes.

Finalmente, la desigualdad en la distribución de la renta también justifica la intervención del sector público en este ámbito al impedir a la población con menores niveles de renta acceder al uso y disfrute de este tipo de bienes y servicios. En este caso, el Estado ha de intervenir redistribuyendo la renta y favoreciendo a aquellos que más lo necesiten, así como, aplicando políticas educativas y mejorando la distribución territorial de estos bienes y servicios;

tratando de lograr así la equidad en este terreno entre todos los individuos. El mejor indicador para detectar si la renta está siendo redistribuida correctamente sería la igualdad de participación en las actividades patrimoniales y, en general, en el consumo de este tipo de bienes y servicios.

4.2. Instrumentos de las políticas patrimoniales

Los instrumentos de las políticas patrimoniales son las distintas formas en que pueden intervenir las autoridades públicas en el ámbito patrimonial. La producción pública directa, mediante la propiedad de los bienes patrimoniales o el gasto en su adquisición, conservación, mantenimiento y gestión; la regulación o establecimiento de medidas que imponen un determinado comportamiento a los distintos agentes económicos; y los incentivos son algunos de los instrumentos que los gobiernos pueden utilizar para intervenir en el sector patrimonial (Vicente, 2007, 2010).

Por lo que respecta a los incentivos, se suelen definir como instrumentos diseñados por el gobierno para llevar las actuaciones relacionadas con los recursos patrimoniales de otros agentes en la misma dirección que la política deseada (Vicente, 2007).

Los incentivos pueden ser directos o indirectos. Los incentivos directos son aquellos que suponen una transferencia monetaria del Estado a otro agente y pueden adoptar la forma de becas, premios o subvenciones. Por el contrario, los incentivos indirectos son aquellos que no se materializan en una transferencia monetaria directa y pueden ser de tipo financiero o de tipo fiscal, constituyendo estos últimos el objeto de análisis del presente trabajo.

Los incentivos o beneficios fiscales son ventajas en el ámbito de la fiscalidad que el Estado concede a determinados contribuyentes dadas una serie de condiciones y cuya finalidad es el logro de determinados objetivos como, por ejemplo, fomentar determinadas actividades de interés público. Los incentivos fiscales pueden adoptar diversas formas, siendo éstas⁷:

⁷ La delimitación descriptiva que a continuación aparece se extrae del art. 8.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 302 de 18/12/2003).

- Exenciones: rentas exentas del pago de impuestos.
- Reducciones: minoraciones de las rentas sujetas a impuestos (base imponible).
- Bonificaciones: minoraciones de la cantidad a pagar de los impuestos.
- Deducciones: minoraciones de la carga impositiva que se aplican en la cuota íntegra de los impuestos.

Este instrumento de política patrimonial presenta tanto ventajas como inconvenientes. Por el lado de las ventajas, se suele señalar, entre otros aspectos, que favorece la participación de múltiples agentes en la financiación de la conservación y difusión del Patrimonio Cultural, así como la reducción de los costes de conservación para los propietarios de bienes patrimoniales, al hacer posible que el Estado compense determinadas cargas impuestas a éstos a través de la regulación aplicable a estos bienes (Vicente, 2007, 2010).

Entre sus inconvenientes destacan, entre otros, las mayores dificultades para controlar sus resultados en relación con otros instrumentos (Vicente, 2007). Así mismo, Surrey (1970) encuentra una desventaja en el hecho de que crean estímulos para que las personas lleven a cabo determinadas actuaciones que algunas de ellas habrían llevado a cabo de todas formas de modo que para éstas el estímulo era innecesario (Villega *et al.*, 2009). Finalmente, su utilización supone una menor recaudación impositiva; no obstante, es una consecuencia que se deriva de la decisión de su puesta en práctica. En este sentido, Surrey fue quien empleó por primera vez en un discurso en Nueva York en el año 1967 el término “tax expenditures” o, lo que es lo mismo, gastos fiscales. Según éste, la expresión gasto fiscal hace referencia a: “Aquellas ‘disposiciones especiales’ del sistema impositivo que representan gastos públicos realizados a través del sistema fiscal en orden a alcanzar diferentes objetivos económicos y sociales (Calle *et al.*, 1986, p. 13)”. Dicho de otro modo, el gasto fiscal es el coste de los incentivos fiscales para el Estado; es decir, aquella cantidad de dinero que el Estado deja de ingresar como consecuencia de otorgar esos incentivos fiscales. Además, la efectiva concesión de los incentivos fiscales no depende directamente del Estado debido a que es el Estado el que los establece, pero es

el propio contribuyente el que con sus actuaciones hace posible o no beneficiarse de un determinado incentivo fiscal.

Por otro lado, los incentivos fiscales relativos al Patrimonio establecidos por el Estado y las Comunidades Autónomas suelen adoptar la forma de exenciones, reducciones y deducciones. Las exenciones son la medida más ventajosa para el contribuyente ya que con ellas no existe obligación tributaria. Por lo que respecta a las reducciones y deducciones, las reducciones suponen un mayor incentivo para la gente de mayores niveles de renta, al aplicarse sobre la base imponible; mientras que las deducciones afectan por igual a todos, al aplicarse el porcentaje deducible sobre la cantidad objeto de deducción, con independencia del nivel de renta.

5. ANÁLISIS DE LOS INCENTIVOS FISCALES AL PATRIMONIO HISTÓRICO ESPAÑOL Y SU EVOLUCIÓN

5.1. Incentivos establecidos por el Estado

En su redacción original en el año 1985, la LPHE disponía una serie de beneficios fiscales al patrimonio ya que según ésta “el Patrimonio Histórico se acrecienta y se defiende mejor cuanto más lo estiman las personas que conviven con él, pero también cuantas más ayudas se establezcan para atenderlo” (preámbulo de la LPHE). La LPHE contemplaba una serie de deducciones y diversas exenciones (Tabla 5.1).

Por lo que respecta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF), están contempladas una deducción por las inversiones que se realicen en la adquisición, conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de BIC y una deducción por las donaciones puras y simples que se hagan de bienes del PHE que se realicen en favor del Estado y demás Entes públicos, así como de las que se lleven a cabo en favor de establecimientos, instituciones, fundaciones o asociaciones declaradas benéficas o de utilidad pública por el Estado.

En relación con el Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS), la LPHE contemplaba una deducción por las cantidades que se destinen a la adquisición,

conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de BIC, y por las donaciones puras y simples de bienes que formen parte del PHE, que se realicen en favor del Estado y demás Entes públicos, así como de las que se lleven a cabo en favor de establecimientos, instituciones, fundaciones o asociaciones declaradas benéficas o de utilidad pública por el Estado.

Finalmente, la LPHE contemplaba la exención de las adquisiciones de obras de arte, siempre que sus autores vivieran en el momento de la transmisión, en el Impuesto sobre el Lujo y el Impuesto sobre el Tráfico de Empresas. También contemplaba la exención de las importaciones de bienes muebles incluidos en el Inventario General o declarados BIC en todo tributo y de los BIC inmuebles de impuestos locales que graven la propiedad o se exijan por su disfrute o transmisión, cuando sus propietarios hayan emprendido obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles.

Tabla 5.1. Beneficios fiscales al Patrimonio Histórico Español recogidos en la redacción original de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español

Beneficio fiscal	Importe	Límite	Regulación
Deducción en el IRPF por las inversiones realizadas.	20%	30% BI*	Art. 70.1 LPHE
Deducción en el IRPF por las donaciones de bienes.	20%	30% BI	Art. 70.2 LPHE
Deducción en el IS por las cantidades destinadas.	15%	10% BL**	Art. 71.1 LPHE
Deducción en el IS por las donaciones de bienes.	100%	30% BI	Art. 71.2 LPHE
Adquisiciones de obras de arte siempre exentas del Impuesto sobre el Lujo y del Impuesto sobre el Tráfico de Empresas.	-	-	Art. 72.1 LPHE
Importaciones de bienes muebles incluidos en el Inventario General o declarados BIC exentas de todo tributo.	-	-	Art. 72.2 LPHE
BIC inmuebles exentos de impuestos locales.	-	-	Art. 69.3 LPHE

(*) BI: Base imponible

(**) BL: Base liquidable

Fuente: Elaboración propia a partir de la LPHE

No obstante, la aprobación posteriormente de leyes específicas de impuestos y de normas relevantes como la Ley de Fundaciones y de Entidades

sin fines lucrativos y de régimen fiscal del mecenazgo (en la actualidad, la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo⁸, en adelante Ley 49/2002) hicieron que la regulación de los incentivos fiscales contenida en la LPHE quedara completamente derogada, siendo dichas leyes las que en la actualidad contienen los beneficios fiscales aplicables al PHE (Tabla 5.2). Existen beneficios fiscales en el IRPF, en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante IRNR), en el Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante IP), en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA), en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante ISD) y, finalmente, en el IS.

Por lo que respecta al IRPF, la LIRPF contempla una deducción del 15%, con el límite del 10% de la base liquidable del contribuyente, por los gastos para la protección y difusión del PHE. Asimismo, la Ley 49/2002 contempla una deducción en el IRPF y en el IRNR por donativos o donaciones del PHE del 75% hasta el importe de 150€ de la base de deducción y 30% para el resto de la base de deducción, con el límite del 10% de la base liquidable del contribuyente y del 10% de la base imponible del conjunto de las declaraciones presentadas en ese plazo, respectivamente. No obstante, si en los dos periodos impositivos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior, el porcentaje aplicable a la base de la deducción que exceda de 150€, será el 35%. Estas deducciones son una novedad importante para pequeños mecenas al fomentar el micromecenazgo.

También la Ley 49/2002 contempla un beneficio fiscal en el IS, siendo este la exención de las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos que procedan de las explotaciones económicas de los BIC del PHE y de las Comunidades Autónomas.

Respecto al IP, están exentos de este impuesto los bienes del PHE, así como los comprendidos en la Disposición Adicional Segunda de la LPHE⁹. En el

⁸ BOE 307 de 24/12/2002.

⁹ Castillos de España; escudos, emblemas, piedras heráldicas, rollos de justicia, cruces de término y piezas similares de interés histórico-artístico; y «hórreos» o «cabazos» antiguos existentes en Asturias y Galicia.

supuesto de Zonas Arqueológicas, la exención alcanzará a los bienes inmuebles incluidos como objeto de especial protección en el instrumento de Planeamiento urbanístico; y en el supuesto de Sitios o Conjuntos Históricos, estarán exentos los que cuenten con una antigüedad igual o superior a cincuenta años y estén incluidos en el Catálogo¹⁰ como objeto de protección integral. También exentos del IP los bienes del Patrimonio Histórico de las CC.AA.

Por lo que respecta al IVA, estarán exentas de este impuesto diversas prestaciones de servicios relacionadas con el PHE cuando sean efectuados por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social. Estas actividades son las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación; y las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques y otros espacios naturales protegidos de características similares. Asimismo, cuando las actividades anteriores no sean prestadas por las citadas entidades tributarán al tipo reducido del 10%.

Finalmente, por lo que respecta al ISD, existe una reducción en la base imponible por las adquisiciones *mortis causa* del cónyuge, descendientes o adoptados de la persona fallecida de bienes integrantes del PHE o del Patrimonio Histórico de las CC.AA., o los comprendidos en la Disposición Adicional Segunda de la LPHE; así como una reducción en caso de donación, a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de los bienes anteriormente descritos. En ambas reducciones, el porcentaje de reducción es del 95%.

¹⁰ Documento complementario de las determinaciones de los Planes Especiales que contienen los monumentos, jardines, parques naturales o paisajes que, por sus singulares valores o características, han de ser objeto de una especial protección (art. 86.1 del RD 2159/1978, BOE 221 de 15/09/1978).

Tabla 5.2. Beneficios fiscales al Patrimonio Histórico Español 2019

	Beneficio fiscal	Importe	Límite	Regulación
IRPF	Deducción por los gastos o inversiones para la protección y difusión del PHE.	15%	10% BL*	Art. 68.5 LIRPF ¹¹
	Deducción por donativos o donaciones de bienes del PHE.	75% (base de deducción importe hasta 150€) y 30% (resto base de deducción)	10% BL	Art. 19 Ley 49/2002
IRNR	Deducción por donativos o donaciones de bienes del PHE para los contribuyentes que operen en territorio español sin establecimiento permanente.	75% (base de deducción importe hasta 150€) y 30% (resto base de deducción)	10% BI**	Art. 21.1 Ley 49/2002
IS	Las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos que procedan de las explotaciones económicas de los BIC del PHE y de las CC.AA. están exentas del IS.	-	-	Art. 7.4 Ley 49/2002
IP	Bienes integrantes del PHE y los comprendidos en la Disposición Adicional Segunda de la LPHE exentos del IP. En el supuesto de Zonas Arqueológicas y Sitios o Conjuntos Históricos, la exención solo alcanzará a determinados bienes inmuebles.	-	-	Art. 4.1 LIP ¹²
	Bienes integrantes del Patrimonio Histórico de las CC.AA. exentos del IP.	-	-	Art. 4.2 LIP
IVA	Determinadas prestaciones de servicios relacionadas con el PHE cuando sean efectuadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social; exentas del IVA.	-	-	Art. 20 LIVA ¹³

(*) BL: Base liquidable

(**) BI: Base imponible

Fuente: Elaboración propia a partir de la LIRPF, la Ley 49/2002, la LIP, la LIVA y la LISD

¹¹ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE 285 de 29/11/2006).

¹² Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE 136 de 07/06/1991).

¹³ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE 312 de 29/12/1992).

Tabla 5.3. Beneficios fiscales al Patrimonio Histórico Español 2019 (continuación)

	Beneficio fiscal	Importe	Límite	Regulación
IVA	Determinadas prestaciones de servicios relacionadas con el PHE cuando no sean efectuadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social, tributarán al tipo reducido del 10%.	-	-	Art. 91.1.2.6 LIVA
ISD	Reducción cuando en la BI correspondiente a una adquisición <i>mortis causa</i> del cónyuge, descendientes o adoptados de la persona fallecida se incluyeran bienes integrantes del PHE o del Patrimonio Histórico de las CC.AA., o los comprendidos en la Disposición Adicional Segunda de la LPHE.	95%	-	Art. 20.2 LISD ¹⁴
	Reducción en caso de donación, a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de los bienes anteriormente descritos.	95%	-	Art. 20.7 LISD

Fuente: Elaboración propia a partir de la LIRPF, la Ley 49/2002, la LIP, la LIVA y la LISD

Los beneficios fiscales al PHE a nivel estatal han sufrido una evolución importante, tanto en los impuestos implicados como en el número de beneficios fiscales vigentes. No obstante, las formas adoptadas por éstos son generalmente las mismas, siendo éstas generalmente exenciones y deducciones. Los principales cambios que ha supuesto la nueva regulación de los incentivos han sido la desaparición de las deducciones por cantidades invertidas y donaciones realizadas para los contribuyentes del IS y la no exención en todo tributo de las importaciones de bienes muebles incluidos en el Inventario General o declarados BIC. Desde un punto de vista positivo, ha sido establecida una nueva deducción en el IRNR por las donaciones de bienes del PHE y una exención en el IS para las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos que procedan de las explotaciones económicas de los BIC del PHE. También en el IP, en el IVA y en el ISD han sido introducidos nuevos beneficios fiscales al PHE. El beneficio fiscal en el IP consiste en la exención en este impuesto de bienes integrantes del PHE y los comprendidos en la Disposición Adicional Segunda de la LPHE, como lo son los Castillos de España. Por lo que respecta al IVA, los incentivos fiscales vigentes en la actualidad consisten en la exención en este impuesto de

¹⁴ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE 303 de 19/12/1987).

determinadas prestaciones de servicios cuando sean efectuadas por entidades de Derecho público o establecimientos culturales privados de carácter social y en el establecimiento del tipo de gravamen reducido para las mismas prestaciones de servicios cuando no sean ejecutadas por las citadas entidades. El resto de beneficios fiscales están relacionados con el ISD y consisten en una reducción de la base imponible en las adquisiciones *mortis causa* o donaciones de bienes pertenecientes al PHE o los comprendidos en la Disposición Adicional Segunda de la LPHE. A modo de conclusión, es posible afirmar que la evolución que han experimentado los incentivos fiscales al PHE partiendo del año 1985 ha sido positiva pues en la actualidad hay más incentivos vigentes de los propuestos inicialmente por la LPHE.

5.2. Incentivos establecidos por las Comunidades Autónomas

Como se ha señalado anteriormente, las Comunidades Autónomas han asumido sus competencias en la materia desarrollando sus propias políticas autonómicas. Al igual que el Estado español, muchas comunidades han decidido establecer medidas de fomento e incentivos fiscales. Estas medidas tributarias se articulan en el seno del IRPF, el IP y el ISD. En este apartado van a ser analizados todos los beneficios fiscales al PHE establecidos por las CC.AA. de régimen común en el periodo que transcurre entre el año 2002 y el 2019.

Antes de comenzar con el análisis, cabe señalar que Castilla y León y Valencia fueron las primeras CC.AA. en utilizar su capacidad normativa en materia de tributos cedidos. En el caso de Castilla y León, fue en la Ley 11/1997, de 26 de diciembre, de Medidas Económicas, Fiscales y Administrativas¹⁵. En ella se contempla una deducción sobre la cuota íntegra del IRPF que afecta al PHE, en concreto se trata de una deducción del 10% de las cantidades donadas a determinadas entidades para la rehabilitación o conservación de bienes del Patrimonio de Castilla y León, inscritos como BIC o incluidos en el Inventario General. Por lo que respecta a Valencia, la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las

¹⁵ BOE 59 de 10/03/1998.

Personas Físicas y restantes tributos cedidos¹⁶ contempla diversas deducciones en el IRPF relacionadas con el PHE, siendo éstas deducciones del 5% por las donaciones de bienes del Patrimonio Cultural Valenciano, por las cantidades dinerarias donadas a entidades para la conservación, reparación y restauración de dichos bienes y por las cantidades destinadas por los titulares de estos bienes a su conservación, reparación y restauración.

5.2.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El IRPF es un tributo cedido parcialmente¹⁶ por el Estado a las CC.AA. de régimen común. Las comunidades pueden asumir competencias normativas sobre el importe del mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico; la escala autonómica aplicable a la base liquidable general, que deberá ser progresiva; deducciones en la cuota íntegra autonómica; y el tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual.

A lo largo del periodo analizado, han sido establecidas cinco deducciones, siendo éstas: deducción por donaciones de bienes del Patrimonio Histórico o Cultural autonómico, por donaciones de cantidades para la conservación, rehabilitación o protección de esos bienes, por inversión de cantidades por los titulares de esos bienes, por donaciones a entidades para el fomento de la lengua de la Comunidad Autónoma y por rehabilitación de inmuebles situados en centros históricos.

La deducción por donaciones de bienes del Patrimonio Histórico o Cultural autonómico ha sido establecida por Valencia y Extremadura. Valencia la tiene establecida desde el año 2002 y continúa vigente en la actualidad. No obstante, los porcentajes deducibles han ido incrementándose con el paso de los años: mientras que en el año 2002 resultaba aplicable a las donaciones de bienes una deducción del 10%, en el año 2019 el porcentaje deducible pasa al 25%. Extremadura también tiene esta deducción desde el año 2002 pero únicamente la mantuvo vigente hasta el año 2011, manteniendo invariables los porcentajes

¹⁶ BOE 83 de 07/04/1998.

deducibles y límites de deducción, del 10% y 300€, respectivamente. La tabla 5.3 recoge la evolución de esta deducción al detalle.

Tabla 5.4. Deducción por donaciones de bienes integrantes del Patrimonio Histórico o Cultural autonómico

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Valencia	10%								
Extremadura	10% Límite: 300€ ¹⁷								
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Valencia	10%			15%			25%		
Extremadura	10% Limite 300€	-							

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del Ministerio de Hacienda (varios años)

Por lo que respecta a la deducción por donación de cantidades para la conservación, rehabilitación o protección de bienes integrantes del Patrimonio Histórico o Cultural autonómico (Tabla 5.4), cuatro han sido las CC.AA. que han establecido esta deducción: Murcia, Valencia, Canarias y Castilla y León. La deducción está vigente desde el año 2002 en todas estas comunidades y lo sigue en la actualidad, excepto en Canarias que entró en vigor en el año 2003. Al contrario que las CC.AA. de Canarias y Castilla y León, Murcia y Valencia han ido incrementando sus porcentajes deducibles con el paso de los años; registrando Murcia el porcentaje de deducción más alto (30%). En el año 2012, Castilla y León establece un requisito económico para poder aplicar esta deducción, según el cual solo podrán aplicarla los contribuyentes del IRPF cuya base imponible total no supere una determinada cuantía, según se trate de tributación individual o conjunta, 18.900€ y 31.500€, respectivamente. Estas cuantías suponen que solo podrán aplicar esta deducción las personas con niveles bajos de renta.

¹⁷ Límite conjunto con la deducción por inversión de cantidades para la conservación, rehabilitación, difusión y exposición de bienes integrantes del Patrimonio Histórico o Cultural autonómico durante todo el periodo de vigencia de la deducción.

Tabla 5.5. Deducción por donación de cantidades para la conservación, rehabilitación o protección de bienes integrantes del Patrimonio Histórico o Cultural autonómico

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Murcia	20% ¹⁸	30%							
Valencia	5%								
Canarias	-	20% Límite: 10% CI* autonómica							
Castilla y León	15% Límite: 5% BL**	15% Límite:10 BL		15%					
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Murcia	30%								
Valencia	5%			15%			25%		
Canarias	20% Límite: 10% CI autonómica		20% Límite: 150€						
Castilla y León	15%	15%. Sólo podrán aplicar esta deducción los contribuyentes cuya BI total, menos el mínimo personal y familiar, no supere la cuantía de 18.900€ en tributación individual o 31.500€ en tributación conjunta.							

(*) CI: Cuota íntegra

(**) BL: Base liquidable

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del Ministerio de Hacienda (varios años)

La deducción por inversión de cantidades para la conservación, rehabilitación, difusión y exposición de bienes integrantes del Patrimonio Histórico o Cultural autonómico por sus titulares también ha sido aplicada por cuatro CC.AA., siendo éstas: Valencia, Canarias, Extremadura y Castilla y León. En Valencia, esta deducción está en vigor desde el año 2002, continúa en vigor en la actualidad y ha experimentado los mismos aumentos que en el caso de la deducción anterior (en el año 2015 el porcentaje deducible pasa del 5% al 15%, incrementándose en un 10% en el año 2018). En Canarias entró en vigor en el año 2003 con un porcentaje de deducción del 10% y continúa vigente en la actualidad con el mismo porcentaje de deducción. Extremadura tuvo vigente esta deducción desde el año 2002 hasta el año 2011, permaneciendo invariable. En el caso de Castilla y León, la deducción ha seguido la misma trayectoria que en

¹⁸ La base máxima de la deducción durante todo el periodo analizado será la establecida en la normativa estatal para la deducción por donativos, minorada en las cantidades que constituyan la base de la deducción estatal aplicada.

la deducción por donación de cantidades, estando destinada desde el año 2012 a las personas de menores ingresos. La tabla 5.5 expone la evolución de esta deducción en las diferentes CC.AA.

Tabla 5.6. Deducción por inversión de cantidades para la conservación, rehabilitación, difusión y exposición de bienes integrantes del Patrimonio Histórico o Cultural autonómico

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Valencia	5%								
Canarias	-	10% Límite: 10% CI* autonómica							
Extremadura	5% Límite: 300€ ¹⁹								
Castilla y León	15% Límite: 5% BL**	15% Límite: 10% BL		15%					
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Valencia	5%			15%			25%		
Canarias	10% Límite: 10% CI autonómica						10% Límite: 15% CI autonómica		
Extremadura	5% Límite: 300€	-							
Castilla y León	15%	15%. Sólo podrán aplicar esta deducción los contribuyentes cuya BI total, menos el mínimo personal y familiar, no supere la cuantía de 18.900€ en tributación individual o 31.500€ en tributación conjunta.							

(*) CI: Cuota íntegra

(**) BL: Base liquidable

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del Ministerio de Hacienda (varios años)

La deducción por donaciones para el fomento de la lengua de la Comunidad Autónoma (Tabla 5.6) ha sido establecida por Cataluña, Valencia y las Islas Baleares. La primera Comunidad Autónoma que estableció este tipo de deducción fue Cataluña en el año 2002, en Valencia entró en vigor en el año 2004 y en las Islas Baleares en el año 2015. El porcentaje de deducción más alto fue el de Valencia para los años 2018 y 2019, siendo éste de un 25%. Cataluña y las Islas Baleares no han alterado con el paso de los años sus porcentajes

¹⁹ Límite conjunto con la deducción por donaciones de bienes integrantes del Patrimonio Histórico o Cultural autonómico durante todo el periodo de vigencia de la deducción.

deducibles, manteniéndolos en el 15% y 10%, respectivamente. En ambos casos existe un límite a la cantidad deducible del 10% de la cuota íntegra autonómica.

Tabla 5.7. Deducción por donaciones a entidades para el fomento de la lengua de la Comunidad Autónoma

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Cataluña	15% Límite: 10% CI* autonómica								
Valencia	-	10%							
Islas Baleares	-								
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Cataluña	15% Límite: 10% CI autonómica								
Valencia	10%				15% Límite: 20% BL**			25% Límite: 30% BL	
Islas Baleares	-				15% Límite: 10% CI				

(*) CI: Cuota íntegra

(**) BL: Base liquidable

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del Ministerio de Hacienda (varios años)

Por lo que respecta a la deducción por rehabilitación de inmuebles situados en centros históricos, únicamente la Comunidad Autónoma de Galicia ha establecido una deducción de este tipo, entrando en vigor en el año 2018 y continuando en la actualidad. Esta deducción contempla un porcentaje de deducción del 15%, con un límite de 9000€.

Es posible observar que no todas las CC.AA. con posibilidad para establecer este tipo de incentivos lo hacen y que en algunas deducciones las comunidades han establecido límites máximos sobre la cantidad deducible, lo que podría desincentivar a las personas de niveles de renta altos de intervenir en la financiación del PHE; al contrario que ocurre en Castilla y León, donde las deducciones están destinadas a las personas con menores niveles de ingresos, dados los límites establecidos. Todo ello parece que mermará la efectividad de este incentivo si tenemos en cuenta que las personas con menores niveles de ingresos serán también las que tengan menor renta disponible para destinar a este fin.

5.2.2. Impuesto sobre el Patrimonio

El IP es un impuesto cedido totalmente por el Estado a las CC.AA. de régimen común. Las comunidades pueden asumir competencias normativas sobre el mínimo exento, el tipo de gravamen y deducciones y bonificaciones en la cuota, las cuales se aplicarán con posterioridad a las establecidas por el Estado y no podrán suponer una modificación de las mismas.

En el IP únicamente la Comunidad Autónoma de Galicia ha establecido en el año 2018 beneficios fiscales relacionados con el PHE, continuando vigentes en la actualidad. Se trata de una deducción de la cuota por la afectación a actividades económicas de inmuebles situados en centros históricos y por la participación en fondos propios de entidades que exploten bienes inmuebles situados en centros históricos. La deducción en ambos casos será del 100% en la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a dichos bienes y dichas participaciones, respectivamente. Estas deducciones sí pueden resultar efectivas consiguiendo hacer partícipes del PHE a más contribuyentes.

5.2.3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

El ISD es un tributo cedido totalmente por el Estado a las CC.AA. de régimen común. Las comunidades pueden asumir competencias normativas sobre la tarifa del impuesto; las cuantías y los coeficientes de patrimonio preexistente; reducciones en la base imponible, creando sus propias reducciones o regulando las establecidas por el Estado; deducciones y bonificaciones en la cuota; y aspectos de gestión y liquidación del impuesto.

Diversas CC.AA. ejercen competencias normativas en el ISD estableciendo incentivos fiscales con el objeto de tratar de incentivar la protección y conservación del Patrimonio Cultural. Estos incentivos consisten en el establecimiento de reducciones por las adquisiciones *mortis causa* e *inter vivos* de bienes integrantes del Patrimonio Histórico o Cultural de las CC.AA. No obstante, algunas comunidades han hecho uso de sus competencias normativas mejorando la reducción estatal, siendo éste el caso de las Islas Baleares y Canarias.

Por lo que respecta a las reducciones por adquisiciones *mortis causa*, las comunidades de Cataluña, Cantabria, Murcia, Valencia, Aragón, Madrid y Castilla y León han establecido este tipo de reducciones. Por su parte, las Islas Baleares en el año 2007 y Canarias en el año 2012 han mejorado la reducción estatal. Las Islas Baleares han elevado el porcentaje de reducción del 95% al 99% para las adquisiciones *mortis causa* de bienes del Patrimonio Histórico o Cultural de las Islas Baleares y han reducido, tanto para los bienes anteriores como para los bienes integrantes del PHE o de las demás comunidades, el requisito de permanencia en el patrimonio del adquirente o deber de mantenimiento de los bienes adquiridos de 10 a 5 años. Por su parte, Canarias ha mejorado la reducción estatal por adquisición *mortis causa* de bienes del Patrimonio Histórico o Cultural mediante el incremento del porcentaje de reducción del 95% al 97% y la reducción del requisito de permanencia de 10 a 5 años. En Cantabria esta reducción entró en vigor en el año 2003, en Castilla y León en el año 2004 y en Murcia en el año 2016; continuando en todas vigentes en la actualidad. En el resto de CC.AA., esta reducción está vigente desde el año 2002 hasta la actualidad, excepto en Aragón. Cataluña y Madrid mantienen constante su porcentaje de reducción en el 95% durante todo el periodo de análisis, aunque experimentan una reducción del requisito de permanencia (pasa de 10 a 5 años, en Cataluña en el año 2010 y en Madrid en el año 2005); Valencia incrementa el porcentaje de reducción para las cesiones de más de 5 y 10 años en un 25% en el año 2015; y el resto de comunidades no experimentan cambios desde su entrada en vigor. Los porcentajes de reducción son elevados pues oscilan entre el 95% y el 99%, excepto en Valencia que oscila entre el 25% y el 95% en función del periodo de cesión hasta el año 2014 y entre el 50% y el 95% a partir del año 2015, y en Aragón que fue del 50%; luego es posible afirmar que sí pueden ser eficaces a la hora de lograr su cometido de incentivar y proteger la conservación del Patrimonio Cultural. Cabe señalar que, en caso de incumplimiento del requisito de permanencia, el sujeto pasivo deberá pagar la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción aplicada, junto a los intereses de demora que se hayan devengado. La evolución de esta reducción en cada CC.AA se recoge en la tabla 5.8.

Tabla 5.8. Reducción por adquisiciones *mortis causa* de bienes integrantes del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidad Autónomas: Porcentaje de reducción y requisitos de permanencia

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Cataluña	95% Permanencia de 10 años								95% Permanencia de 5 años
Cantabria	-	95% Permanencia de 3 años							
Murcia	-								
Valencia	Del 25% al 95% en función del periodo de cesión ²⁰ (25% para cesiones de más 5 años, 50% cesiones de más de 10 años, 95% cesiones de más de 20 años).								
Aragón	50%	-							
Canarias	-								
Islas Baleares	-					Mejora de la reducción estatal: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Bienes que forman parte del Patrimonio Histórico o Cultural de las Islas Baleares → 99% Permanencia de 5 años. ▪ Bienes integrantes del PHE o de las demás CC.AA. → Permanencia de 5 años. 			
Madrid	95% Permanencia de 10 años			95% Permanencia de 5 años					
Castilla y León	-		99%						
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Cataluña	95% Permanencia de 5 años								
Cantabria	95% Permanencia de 3 años								
Murcia	-					99% Permanencia de 5 años			
Valencia	Del 25% al 95% en función del periodo de cesión				Del 50% al 95% en función del periodo de cesión ²¹ (50% para cesiones de más 5 años, 75% cesiones de más de 10 años, 95% cesiones de más de 20 años).				
Aragón	-								

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del Ministerio de Hacienda (varios años)

²⁰ Cesión a favor de la Generalitat Valenciana, Corporaciones Locales de la Comunidad Valenciana, Museos de titularidad pública de la Comunidad Valenciana u otras instituciones culturales dependientes de los entes públicos territoriales de la Comunidad Valenciana hasta el año 2014.

²¹ Cesión a favor de la Generalitat y las entidades locales de la Comunitat Valenciana; los entes del sector público de la Generalitat y de las entidades locales; las universidades públicas, los centros superiores de enseñanzas artísticas públicos y los centros de investigación de la Comunitat Valenciana, y las entidades sin fines lucrativos reguladas en los apartados a) y b) del artículo 2 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.

Tabla 5.9. Reducción por adquisiciones mortis causa de bienes integrantes del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidad Autónomas: Porcentaje de reducción y requisitos de permanencia (continuación)

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Canarias	-	97% Permanencia de 5 años (mejora de la reducción estatal)							
Islas Baleares	Mejora de la reducción estatal <ul style="list-style-type: none"> ▪ Bienes que forman parte del Patrimonio Histórico o Cultural de las Islas Baleares → 99% Permanencia de 5 años, ▪ Bienes integrantes del PHE o de las demás CC.AA. → Permanencia de 5 años. 								
Madrid	95% Permanencia de 5 años (mejora de la reducción estatal)								
Castilla y León	99%								

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del Ministerio de Hacienda (varios años)

Cataluña, Cantabria y Murcia también han establecido reducciones por las adquisiciones *inter vivos*. Asimismo, las Islas Baleares han optado por mejorar la reducción estatal de este tipo de adquisiciones en el año 2007, elevando el porcentaje de reducción del 95% al 99% para las adquisiciones *inter vivos* de bienes del Patrimonio Histórico o Cultural de las Islas Baleares y reduciendo, tanto para los bienes anteriores como para los bienes integrantes del PHE o de las demás CC.AA., el requisito de permanencia de 10 a 5 años. Todas las reducciones fueron establecidas con posterioridad al año 2002 y continúan vigentes en la actualidad sin haber experimentado ninguna modificación. Como ocurre con las reducciones por las adquisiciones *inter vivos*, los porcentajes de reducción son elevados oscilando entre el 95% de Cataluña y Cantabria, y el 99% de Murcia y las Islas Baleares. Al igual que ocurre en la reducción por adquisiciones *mortis causa* de bienes integrantes del Patrimonio Histórico o Cultural de las CC.AA., en caso de incumplimiento del requisito de permanencia, el sujeto pasivo deberá pagar la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción aplicada, junto a los intereses de demora que se hayan devengado. La tabla 5.9 refleja la evolución de esta reducción en cada CC.AA.

Tabla 5.10. Reducción por adquisiciones *inter vivos* de bienes integrantes del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidad Autónomas: Porcentaje de reducción y requisitos de permanencia

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	
Cataluña									95% Permanencia de 5 años	
Cantabria	-	95% Permanencia de 5 años								
Murcia	-									
Islas Baleares						Mejora de la reducción estatal: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Bienes que forman parte del patrimonio de las Islas Baleares → 99% Permanencia de 5 años. ▪ Bienes integrantes del PHE o de las demás CC.AA. → Permanencia de 5 años. 				
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	
Cataluña	95% Permanencia de 5 años									
Cantabria	95% Permanencia de 5 años									
Murcia	-					99%				
Islas Baleares	Mejora de la reducción estatal: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Bienes que forman parte del patrimonio de las Islas Baleares: 99% Permanencia de 5 años. ▪ Bienes integrantes del PHE o de las demás CC.AA. → Permanencia de 5 años. 									

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del Ministerio de Hacienda (varios años)

6. CONCLUSIONES

La realización de la parte empírica del presente trabajo ha puesto de manifiesto cierta dificultad a la hora de recoger todos los incentivos fiscales al PHE vigentes en la actualidad debido a que son las leyes propias de los distintos impuestos las que contienen los incentivos estatales, a los que se añaden los incentivos establecidos por las CC.AA. de España. Para evitar la gran dispersión de esta materia, convendría recopilar en un único texto normativo todos los incentivos fiscales a este tipo de bienes.

Por lo que respecta a la participación de las CC.AA. en el uso de sus capacidades normativas, a lo largo del periodo analizado, once comunidades han establecido incentivos fiscales al PHE en el Impuesto sobre la Renta de las

Personas Físicas y en el Impuesto sobre el Patrimonio o mejorado la reducción estatal en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siendo éstas: Valencia, Extremadura, Murcia, Canarias, Castilla y León, Cataluña, las Islas Baleares, Galicia, Cantabria, Aragón y Madrid. No obstante, actualmente estas CC.AA. son nueve debido a que Extremadura y Aragón decidieron eliminar sus incentivos fiscales en el IRPF y en el ISD, respectivamente.

Por lo que respecta a la forma adoptada por los incentivos fiscales, los incentivos estatales se han manifestado en forma de exenciones, deducciones y reducciones; y están destinados tanto a personas físicas como a personas jurídicas. Respecto a los incentivos autonómicos, éstos han adoptado la forma de deducciones en el IRPF y en el IP, y reducciones en el ISD. Los incentivos fiscales previstos al PHE están diseñados para todos los contribuyentes, independientemente de su nivel de ingresos, excepto las deducciones previstas en el IRPF a partir del año 2012 por la Comunidad Autónoma de Castilla y León, donde solo podrán disfrutar de las deducciones los contribuyentes de niveles bajos de renta.

Con el transcurso de los años, nuevas CC.AA. han ido estableciendo incentivos propios, así mismo algunas han aumentado sus porcentajes deducibles en el IRPF o mejorado las reducciones previstas en el ISD disminuyendo los requisitos de permanencia de los bienes adquiridos. En resumen, cinco eran las comunidades que aplicaban deducciones en el IRPF en el año 2002 (Valencia, Extremadura, Murcia, Castilla y León y Cataluña), pasando a ser siete en el año 2019 con la incorporación de las Islas Baleares, Galicia y Cantabria, ya que Extremadura deja de utilizar sus competencias. Por lo que respecta al ISD, en el año 2002 cuatro comunidades tenían establecidas medidas para incentivar y proteger la conservación del Patrimonio Cultural a través de reducciones por las adquisiciones *mortis causa* de bienes del Patrimonio Histórico o Cultural de las CC.AA., siendo éstas Cataluña, Valencia, Aragón y Madrid; las cuales pasan a ser seis en el año 2019 ya que Cantabria, Murcia y Castilla y León establecen su propia reducción y Aragón la elimina. También en el año 2019, Canarias y las Islas Baleares actúan mejorando la reducción estatal, desde el año 2012 y 2007, respectivamente. Por lo que respecta a las adquisiciones *inter vivos*, ninguna CC.AA. tenía vigentes

reducciones propias para este tipo de adquisiciones ni había actuado mejorando las reducciones estatales, mientras que en el año 2019 cuatro comunidades ejercen sus competencias en este ámbito. Finalmente, la Comunidad Autónoma que más incentivos fiscales al PHE tiene es Valencia a pesar de que las CC.AA. que más BIC muebles e inmuebles tienen, según los últimos datos disponibles (2017), son Cataluña y Andalucía, respectivamente. No obstante, las CC.AA. que destacan por su cantidad de BIC en el año 2017 (siendo éstas Andalucía, las Islas Baleares, Cataluña, Castilla y León, Valencia, Castilla la Mancha, Navarra, Madrid, Galicia y Murcia) tienen, en su mayoría, incentivos fiscales al PHE vigentes propios; exceptuando las CC.AA. de Andalucía y Castilla La Mancha. Cabe señalar también que las comunidades de Canarias y Cantabria tienen establecidos incentivos fiscales al PHE vigentes propios, no destacando por su cantidad de BIC inscritos.

Para finalizar, por lo que respecta a la eficacia de estos incentivos fiscales autonómicos, en el caso del IRPF los porcentajes deducibles en las diferentes CC.AA. se sitúan entre el 10% y el 30% del valor de los bienes del PHE donados, donaciones a entidades o inversiones efectuadas por los titulares de estos bienes. Además, algunas comunidades han establecido límites máximos de la cantidad a deducir, los cuales pueden no incentivar a los contribuyentes a invertir en el PHE al tratarse de pequeñas deducciones. En el caso del IP, los incentivos fiscales establecidos sí es posible que cumplan su objetivo de incentivar a los contribuyentes a invertir en bienes del PHE al tratarse de deducciones en la cuota del 100%, sin la existencia de límites máximos de las cantidades a deducir. Finalmente, por lo que respecta al ISD, los porcentajes de las reducciones son similares entre las diferentes CC.AA. y elevados, y no existen límites para las cantidades a reducir, por lo que sí pueden resultar eficaces a la hora de incentivar y proteger la conservación del Patrimonio Cultural.

7. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Calle Sáiz, R., Pi Anguita, J., Vicente-Tutor García, M.^a C. (1986): *Gastos fiscales y déficit público. Teoría y evidencia empírica*. Fundación Banco Exterior, Madrid.
- De la Torre Sotoca, J. D. (2013): *Tributación de la cultura. Beneficios fiscales al sector cultural*. Editorial Comares, Granada.
- Enciso Recio, L. M. (2002): Presentación. En Ribot García, L. A. (coordinador) (2002): *El Patrimonio Histórico-Artístico Español*. Editorial España Nuevo Milenio, Madrid.
- Ministerio de Cultura y Deporte (2018): “Anuario de Estadísticas Culturales”. Disponible en <http://www.culturaydeporte.gob.es/servicios-al-ciudadano/estadisticas/cultura/mc/naec/2018.html> [consulta: 25/03/2019].
- Ministerio de Cultura y Deporte (2015): “Anuario de Estadísticas Culturales”. Disponible en <http://www.culturaydeporte.gob.es/servicios-al-ciudadano/estadisticas/cultura/mc/naec/2015.html> [consulta: 25/03/2019].
- Ministerio de Cultura y Deporte (2012): “Anuario de Estadísticas Culturales”. Disponible en <http://www.culturaydeporte.gob.es/servicios-al-ciudadano/estadisticas/cultura/mc/naec/2012.html> [consulta: 25/03/2019].
- Ministerio de Cultura y Deporte (varios años): CULTURABase. Disponible en <http://www.culturaydeporte.gob.es/servicios-al-ciudadano/estadisticas/cultura/mc/culturabase/portada.html> [consulta: 28/03/2019].
- Ministerio de Hacienda (varios años): Libro Electrónico “Tributación Autonómica”. Disponible en <http://www.hacienda.gob.es/ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/libro%20electronico%20tributacion.aspx> [consulta: 30/06/2019].
- Real Academia Española (2019): “Cultura”. Disponible en <https://dle.rae.es/?id=BetrEjX> [consulta: 18/03/2019].
- Stiglitz, J. E. (2000): *La economía del sector público*. Editorial Antoni Bosch, Barcelona.
- Tylor, E. B. (1976): *Cultura primitiva. 1/ Los orígenes de la cultura*. Editorial Ayuso, Madrid.

Universidad de Valladolid: “Competencias generales y específicas”. Disponible en

http://www.uva.es/export/sites/uva/2.docencia/2.01.grados/2.01.02.ofertaf_ormativagrados/documentos/ade_competencias.pdf

[consulta: 19/03/2019].

Vicente Hernández, E. (2007): *Economía del patrimonio cultural y políticas patrimoniales*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

Vicente Hernández, E. (2010): Economics of Built Cultural Heritage. En Malkki, M. y Schmidt-Thome, K. (editores) (2010): *Integrating aims. Built heritage in social and economic development*. Centre for Urban and Regional Studies Publications, Espoo.

Villela, L., Lemgruber, A. y Jorratt, M. (2009): “Gastos Tributarios: La Reforma Pendiente”. Disponible en

https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/5/38375/luiz_villela_gtlarefor_mapendiente.pdf [consulta: 24/05/2019].

8. ANEXOS

Anexo 1. Aportación de las actividades culturales al Producto Interior Bruto (en porcentaje)

2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015 ¹	2016 ¹
3.1	3.1	3.2	3.1	3.0	3.1	3	2.8	2.8	2.8	2.8	2.6	2.5	2.4	2.4	2.5	2.5

(1) Datos con carácter provisional

Fuente: Elaboración propia a partir de la información del Ministerio de Cultura y Deporte (2012, 2015, 2018)

Anexo 2. Empleo cultural

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
En miles	510.5	548.1	564.3	589.4	627.2	649.8	658.4	695.8	706.3
En % del total de empleo	3.2	3.4	3.4	3.4	3.5	3.4	3.3	3.4	3.5

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
En miles	674.9	633.0	605.4	569.2	572.6	602.0	617.1	656.3	687.2	690.3
En % del total de empleo	3.5	3.4	3.3	3.2	3.3	3.5	3.5	3.6	3.7	3.6

Fuente: Elaboración propia a partir de la información del Ministerio de Cultura y Deporte (varios años)