

Incentius fiscals a activitats d'interès general en cultura i patrimoni

AUTORS:

Dra. Montserrat Casanellas (Universitat de Barcelona)

Dr. Josep M. Durán (Universitat de Barcelona. Institut d'Economia de Barcelona)

Dr. Lluís Peñuelas i Reixach (Universitat Pompeu Fabra)

Febrer 2008



Sumari

1.	Introducció	2
2.	Els incentius fiscals a activitats d'interès general.....	4
2.1.	Justificació econòmica	4
2.2.	Modalitats d'incentius fiscals	6
2.3.	La fiscalitat com a instrument de política cultural	8
3.	Delimitació de les activitats d'interès general que s'han de fomentar	10
4.	Poder tributari de la Generalitat en el marc de finançament de les comunitats autònomes	12
4.1.	Idees prèvies	12
4.2.	Tributs propis	13
4.3.	Tributs cedits	15
5.	L'experiència de les comunitats autònomes en la introducció de mesures d'incentiu fiscal a activitats d'interès general	22
5.1.	Anàlisi general	22
5.2.	Deduccions autonòmiques a l'IRPF per incentivar determinades donacions	25
5.3.	Beneficis fiscals de les comunitats autònomes per incentivar les activitats d'interès general en l'àmbit de l'impost sobre successions i donacions	30
6.	Mesures de mecenatge que pot aprovar la Generalitat de Catalunya per incentivar activitats d'interès general	32
6.1.	Tributs propis	32
6.2.	Tributs cedits	34
6.3.	Impostos locals	39
6.4.	La dació en pagament	39
7.	Consideracions finals i propostes	42
7.1.	Criteris d'elecció dels incentius	42
7.2.	Propostes sobre incentius que la Generalitat podria introduir	43
8.	Bibliografia	46

1. Introducció

L'informe encarregat per la Conselleria de Cultura i Mitjans de Comunicació sobre "Noves mesures de mecenatge cultural" té per objecte estudiar les possibilitats de què disposa la Generalitat de Catalunya d'articular mesures d'incentiu fiscal per tal de fomentar les activitats d'interès general a Catalunya o d'interès general per a Catalunya, especialment en l'àmbit de la cultura i del patrimoni cultural.

A tal efecte, s'ha procedit a fer, en primer lloc, una breu aproximació al concepte i les modalitats d'incentius fiscals existents i a la seva utilització com a instruments de política cultural. Amb aquest apartat s'han volgut visualitzar les diferents opcions de què disposa el Govern català per articular les mesures d'incentiu fiscal al mecenatge així com el seu diferent impacte en l'esquema de quantificació del tribut i, en conseqüència, la seva repercussió en la recaptació corresponent, alhora que s'ha volgut fixar un marc general en què s'inseriran les mesures de foment al mecenatge que es proposaran al final d'aquest informe.

A continuació, hem considerat adient introduir un apartat destinat a delimitar i concretar el tipus d'activitats d'interès general a fomentar a fi i efecte d'establir el marc objectiu dintre del qual es mouran els incentius fiscals concrets que, si escau, pot arribar a establir la Generalitat de Catalunya.

Una vegada establert aquest marc general, s'ha procedit a analitzar les competències tributàries de l'Estat central i de la Generalitat de Catalunya, que poden justificar legalment qualsevol mesura de mecenatge o incentiu fiscal a activitats d'interès general que pugui ésser aprovada en el futur per la Generalitat de Catalunya. A tal efecte, s'ha fet una reflexió sobre les competències normatives de què disposa el Govern català, tant el marc dels tributs propis com respecte dels tributs cedits, per poder establir mesures d'incentiu fiscal al mecenatge. Aquesta visió ha estat complementada per l'estudi de les mesures d'incentiu fiscal que la resta de comunitats autònomes espanyoles han establert en l'àmbit dels principals tributs cedits.

Finalment, i com a contingut fonamental de l'informe, s'han estudiat les possibilitats concretes que té el Govern català d'aprovar mesures d'incentiu fiscal en favor d'activitats d'interès general. A tal efecte, s'ha analitzat la possible introducció d'incentius fiscals en el marc dels tributs total o parcialment cedits a les comunitats autònomes, en el context de l'art. 19 de la LOFCA, així com en el marc de la imposició local, dintre les previsions establertes a l'art. 6.3 de la LOFCA, o dintre dels tributs propis de la Generalitat. Aquest estudi ens ha portat a fer propostes sobre la forma més adient d'articular les mesures concretes

proposades a partir d'una tècnica legislativa correcta. Es tracta, però, d'un esborrany de propostes genèriques que caldrà concretar segons els interessos, els objectius i les prioritats de la Conselleria.

2. Els incentius fiscals a activitats d'interès general

2.1. Justificació econòmica

Un incentiu fiscal consisteix en una rebaixa de la factura tributària, però en una rebaixa selectiva, ja que només s'aplica quan els contribuents, persones físiques o jurídiques, fan determinades activitats considerades d'interès per a la col·lectivitat. La finalitat dels incentius fiscals és precisament fomentar el desenvolupament de determinades activitats que es consideren positives per a la societat en general. La recerca i desenvolupament (R+D), la protecció del medi ambient o la conservació del patrimoni històric són exemples diversos d'activitats que amb freqüència reben un tractament fiscal favorable perquè són considerades d'interès general. Per tant, la tipologia d'activitats que poden rebre incentius fiscals és força variada i el primer que cal conèixer és quines són les raons econòmiques que justifiquen que certes activitats rebin un tractament favorable. En aquest sentit, i seguint principalment Boadway i Shah (1995), els arguments més rellevants favorables a la utilització dels incentius fiscals en general són els següents:

- L'acumulació de capital genera beneficis a l'economia, addicionals als que perceben directament els inversors. En altres paraules, trobem inversions que generen unes externalitats positives sobre el creixement econòmic i, per tant, el seu rendiment social és superior al rendiment privat. Com que a l'hora de prendre les decisions d'inversió les empreses o els ciutadans no tenen en compte el rendiment social addicional al privat, el sector públic ha d'intervenir per estimular aquest tipus d'inversions.
- Els impostos, i en particular sobre societats i sobre la renda, distorsionen la presa de decisions de les empreses. Quant, en què i on invertir són exemples de decisions que es poden veure distorsionades pels impostos que graven els beneficis. En conseqüència, els incentius fiscals poden corregir o eliminar aquestes distorsions.
- Els mercats de capital sovint són imperfectes i, per tant, algunes empreses poden no tenir accés al finançament necessari per a dur a terme certes inversions. Aquesta situació la poden patir especialment petites empreses en fase de creixement. Els incentius fiscals busquen facilitar recursos en aquests casos.
- La informació sobre una inversió de què disposa l'empresa o l'entitat financera no és la mateixa. Sovint l'èxit de la inversió requereix una elevada

confidencialitat, però en canvi l'entitat financera vol disposar de la màxima informació possible. Aquesta asimetria d'informació es vol corregir mitjançant els incentius fiscals.

- Finalment, els incentius fiscals poden ser un instrument per fomentar el desenvolupament d'aquells territoris més pobres. En aquest sentit, els incentius vindrien motivats per raons d'equitat o justícia.

En resum, i de manera simplificada es pot afirmar que els arguments econòmics a favor de la introducció d'incentius fiscals es fonamenten principalment en la correcció de diverses errades del mercat o en la consecució d'objectius socials i d'equitat (Van der Nood i Heady, 2001). De fet, davant d'actuacions directes de despesa per part del sector públic, com ara les subvencions, els incentius fiscals provoquen menys perturbacions en el funcionament del mercat, ja que són els mateixos agents econòmics els que mantenen la seva autonomia per actuar (Rivas, 2005).

Tanmateix, no tot són avantatges i lògicament l'ús dels incentius fiscals també pot ocasionar problemes i dificultats addicionals. En concret, s'han assenyalat diversos arguments en contra dels incentius fiscals (López i Romero, 2001; Zubiri, 1997), els més rellevants dels quals els comentem a continuació.

- Els incentius fiscals no són eficaços per assolir un augment en el nivell d'inversions en activitats d'interès generals. En altres paraules, les inversions dutes a terme també s'haurien fet en absència dels incentius fiscals que, en conseqüència, representen un guany extraordinari per als inversors.
- Els impostos sobre els beneficis, segons la seva configuració, poden ser neutrals o fins i tot actuar com a estímul a la inversió. Per tant, les possibles distorsions de l'impost de societats o de l'impost sobre la renda no poden justificar els incentius fiscals.
- El cost recaptador dels incentius fiscals pot ser superior al valor de la nova inversió fomentada.
- Els incentius fiscals distorsionen les decisions d'invertir, fet que perjudica l'eficiència en l'assignació de recursos.
- Igualment, els incentius impliquen no donar el mateix tractament fiscal a tots els contribuents, fet que pot ser contrari a l'equitat.
- La regulació i aplicació d'incentius fiscals significa un augment en la complexitat dels sistemes fiscals.

En conseqüència, des d'aquesta perspectiva es creu que els incentius fiscals a la inversió no permeten assolir els objectius plantejats i, per tant, no tenen raó de

ser. En conclusió, des d'un punt de vista econòmic trobem arguments tant a favor com en contra de la utilització d'incentius fiscals a la inversió.

2.2. Modalitats d'incentius fiscals

Els incentius fiscals han estat profusament utilitzats al llarg dels anys setanta i part dels vuitanta en els països del nostre entorn. Tanmateix, el procés de reforma fiscal iniciat a la dècada dels vuitanta a la Gran Bretanya i als Estats Units, que posteriorment s'ha anat estenent per tots els països, va representar una disminució en la importància de les despeses fiscals. Un objectiu de les reformes ha estat l'eixamplament de les bases, fet que significa incorporar en els impostos més rellevants com els de la renda i societats tots els ingressos possibles a la vegada que s'eliminen al màxim els tractaments especials que provoquen despeses fiscals i, per tant, tenen un cost recaptador. Aquest procés de reforma fiscal no va significar l'eliminació de tots els incentius fiscals, però sí una disminució del seu nombre i de la seva importància. Tanmateix, bé es pot afirmar que en els darrers anys novament s'observa un augment en tractaments fiscals favorables i, per tant, en l'ús dels incentius fiscals. El foment de la R+D, de les noves tecnologies o de les petites i mitjanes empreses, són segurament els exemples més importants.

Els incentius fiscals poden adoptar modalitats diverses i, a la vegada, es poden configurar de manera molt diferent, en funció de quina sigui la seva finalitat. En general, les modalitats d'incentius fiscals a la inversió poden ser les següents:

- Exempcions, que significa que no arriba a néixer l'obligació tributària.
- Reduccions en la base de l'impost, que implica reduir el valor de la base que finalment queda gravada per l'impost.
- Deduccions o bonificacions en la quota de l'impost, per tant, una vegada calculada la quota, l'import que finalment cal pagar és inferior.
- Diferiment en la tributació per inversió o reinversió, quan per exemple, s'obté una plusvàlua fruit d'una venda d'un bé d'inversió, però el seu import no tributa de cop aquell any, sinó que es prorrateja en petites parts que tributen durant diferents anys.
- Amortitzacions accelerades o llibertat d'amortització en el cas d'inversions empresarials, que permeten accelerar les despeses derivades de la depreciació dels béns d'inversió.
- Tipus impositius reduïts sobre les activitats o productes que es volen incentivar que, per tant, tributen de manera favorable.

No totes aquestes modalitats d'incentius fiscals es poden preveure en tots els impostos, ja que això depèn de la configuració de cada impost. En aquest sentit, l'impost que amb freqüència incorpora un major nombre d'incentius fiscals és l'impost sobre societats, això és, el que grava els beneficis de les persones jurídiques. Tanmateix, també trobem altres exemples d'impostos que sovint incorporen incentius fiscals rellevants com són els impostos sobre la renda de les persones físiques, sobre el consum (com l'IVA) i sobre la riquesa (com successions o propietat immobiliària). En la resta de figures impositives també es poden trobar incentius fiscals, de fet bé podríem dir que en tots els impostos trobem en la pràctica algun tipus d'incentiu fiscal, però sens dubte la seva rellevància és menor.

Un aspecte molt important dels incentius fiscals és el de la seva configuració, és a dir, com es concreta l'incentiu. Sovint en els diversos països el legislador corresponent ha introduït un incentiu amb un objectiu concret i, per tant, pensant en uns determinats beneficiaris, però a l'hora de la seva aplicació s'observa que els beneficiaris reals o bé són molts més dels que s'havia pensat, o bé fins i tot són uns altres. En aquest sentit cal tenir present que quan s'ofereix un avantatge, i un incentiu fiscal ho és, les empreses i les persones en general intenten treure'n profit. Per aquesta raó, la configuració precisa de l'incentiu fiscal és molt important, la qual cosa significa definir bé l'incentiu, quin tipus d'activitats el poden aplicar, quins requisits cal complir i, si escau, durant quant de temps. En conseqüència, la configuració de l'incentiu és molt rellevant.

Tanmateix, a la vegada que cal definir i perfilar bé l'incentiu, no ens podem oblidar que en la pràctica la gestió i el control dels impostos correspon a l'administració tributària corresponent (en alguns països com el nostre, una agència tributària), la finalitat primera i principal de la qual és obtenir la màxima recaptació possible. Això implica que en la pràctica tot sovint a l'hora d'interpretar els possibles incentius fiscals s'acaba adoptant un criteri tan restrictiu que en limita molt l'abast. En altres paraules, es corre el risc de passar a l'altre extrem i que en la pràctica l'incentiu fiscal no permeti assolir els objectius fixats amb la seva introducció per manca d'aplicació. Per tant, la configuració de l'incentiu també haurà de tenir en compte aquesta situació, ja que en cas contrari difícilment es podran assolir els objectius que n'han motivat la introducció.

2.3. La fiscalitat com a instrument de la política cultural

Com ja hem comentat anteriorment, els incentius fiscals a la inversió s'apliquen en activitats i àmbits molt diversos, com ara la R+D, el desenvolupament de noves tecnologies o per a petites i mitjanes empreses, i també en el camp de la cultura. En termes quantitius, no és la cultura l'àmbit més important dels incentius fiscals, però sí que és cert que en els darrers vint o trenta anys la fiscalitat ha desenvolupat un paper creixent com a instrument de la política cultural. Per tant, cal analitzar com s'ha utilitzat l'instrument fiscal. Seguint Schuster (2007) trobem quatre raons que justifiquen l'interès de la fiscalitat en el camp cultural:

- La fiscalitat s'utilitza per oferir incentius a favor de la cultura, en particular, tot i que no exclusivament, en el seu àmbit no lucratiu. Organitzacions sense ànim de lucre en el camp de les arts i la cultura es poden beneficiar d'un conjunt divers de tractaments fiscals favorables, com ara exempcions en els impostos sobre la propietat immobiliària o sobre les vendes, exempcions en certes plusvàlues, etcètera.
- La utilització de tributs o fonts específiques d'ingressos afectats al finançament de la cultura. L'exemple més freqüent, tot i que no és un tribut, ha estat la introducció de loteries nacionals. Amb la finalitat de guanyar el suport polític i públic a les noves loteries, els seus ingressos queden afectats al finançament de "bones causes", com ara les despeses i inversions culturals.
- La voluntat de millorar l'equitat en el tractament fiscal de la cultura. Per exemple, l'obtenció de rendes irregulars per part d'escriptors o compositors sota un impost progressiu provoca una discriminació en generar un excés de tributació. Per aquesta raó, s'han introduït mecanismes per minorar aquesta situació.
- La substitució per part del sector públic d'actuacions directes per formes indirectes. Raons d'estratègia política, en part derivades de restriccions pressupostàries més fortes, han provocat que formes menys visibles d'actuació pública, com ara la política fiscal, hagin guanyat atracció.

Aquest major interès per la fiscalitat ha provocat que precisament sigui aquest el terreny on s'estiguin produint les innovacions més interessants en el camp del finançament públic de la cultura. Com indica Schuster (2007, p. 1257), "queda clar que en tot el món el debat polític s'està centrant cada vegada més en la creació i la reestructuració d'incentius fiscals". En aquest sentit, Boorsma *et al.* (1988) assenyalen també la importància del desenvolupament creixent de processos de descentralització o devolució (*devolution*) de la política cultural. Aquests

processos han fomentat una major atenció en l'instrument fiscal com a manera d'eixamplar l'àmbit de decisions referides als recursos públics, ja que els incentius fiscals permeten que aquestes siguin preses per individus o organitzacions.

En conseqüència, **la situació internacional es caracteritza, segons Schuster (1999), per la generalització del model americà de suport a la cultura, model caracteritzat per la forta utilització d'incentius fiscals i per la confiança en les donacions privades.** Amb aquesta finalitat, però, la configuració dels incentius fiscals s'ha fet més acurada, definint amb més precisió els seus objectius per tal d'afavorir realment els beneficiaris previstos.

3. Delimitació de les activitats d'interès general que s'han de fomentar

El mecenatge pot ésser definit en un sentit ampli com la participació privada en activitats d'interès general. En aquest context, la primera tasca que cal fer per estudiar les possibilitats de la Generalitat de Catalunya d'articular mesures de mecenatge com són les d'incentiu fiscal per tal de fomentar les activitats d'interès general a Catalunya o d'interès general per a Catalunya, és delimitar les activitats que es pretén fomentar.

Tot i que l'elecció d'aquestes activitats es concretarà després de les reunions programades amb els responsables del Departament de Cultura i en funció dels seus objectius d'oportunitat política, entenem que les actuacions incentivades han de complir necessàriament tres requisits:

- a) En primer lloc, ha de tractar-se **d'iniciatives o activitats que busquen la satisfacció de fins d'interès general**. En aquest punt entenem que les actuacions que s'han de fomentar no han de quedar exclusivament restringides a l'àmbit de la cultura i l'art sinó que el seu objecte ha de comprendre també qualsevol activitat vinculada amb l'interès general, com ara l'assistència social, la promoció del voluntariat, la defensa del medi ambient, el desenvolupament de la societat de la informació, etc.
- b) En segon lloc, s'ha de tractar **d'iniciatives o activitats privades** això és, iniciatives que parteixen de particulars, subjectes privats, persones físiques o jurídiques.

En aquest sentit, entenem que les actuacions que les administracions públiques poden dur a terme en aquest context queden excloses, per definició, de l'àmbit del mecenatge ja que la seva pròpia raó de ser és, precisament, la satisfacció de l'interès general. Entenem, però, que les administracions públiques poden adquirir la posició subjectiva de mecenes en aquells supòsits en què actuïn utilitzant institucions de dret privat. Ens referim a les aportacions o actuacions per part de societats de les quals la corresponent Administració pública esdevé accionista, única, majoritària o minoritària, però, en qualsevol cas, societats que duen a terme una activitat pròpia i independent de la pròpia actuació pública que tenen encomanada com a ens públics.

- c) En tercer lloc, s'ha de tractar **d'iniciatives o activitats que es puguin considerar incloses en l'àmbit material de competències de la Generalitat de Catalunya**. El poder tributari de les comunitats autònomes ha

de respectar el sistema competencial material de la Constitució i dels estatuts d'autonomia (així ho ha entès de manera expressa el Tribunal Constitucional, entre d'altres, en la important Sentència 37/1987). Per aquest motiu i per tal d'evitar qualsevol problema de caràcter competencial, és necessari que les activitats incentivades es puguin considerar com a pròpies de l'àmbit material de les competències de la Generalitat de Catalunya.

Tanmateix, per tancar la delimitació de les activitats o iniciatives a fomentar, resulta imprescindible determinar els actes jurídics en què es poden concretar aquestes iniciatives o activitats per tal de ser candidats a ésser incentivats fiscalment. En aquest sentit, i de forma molt breu, entenem que els supòsits que s'han d'incentivar han de consistir:

- En primer lloc, en **aportacions o donacions de béns i drets que els particulars facin a determinades entitats que, per la seva pròpia naturalesa, persegueixen fins d'interès general**. En la definició de les entitats beneficiàries, creiem que pot resultar molt útil fer una remissió a la caracterització continguda a la Llei 49/2002, de 23 de desembre (de règim fiscal de les entitats sense ànim de lucre i dels incentius fiscals al mecenatge), de manera que no només s'incentivin les aportacions a entitats sense ànim de lucre sinó també les que es facin a altres entitats o institucions l'activitat de les quals es consideri rellevant per a la pròpia comunitat autònoma.
- En segon lloc, en **despeses i inversions que els particulars facin, directament, en activitats d'interès general de competència de la Generalitat de Catalunya**. En el marc d'aquestes iniciatives el que es busca és incentivar el particular perquè financi activitats d'interès general de forma directa i, per tant, sense que hi hagi cap aportació en els termes descrits al punt anterior.
- Finalment, la tercera iniciativa que cal incloure dintre la futura llei de mecenatge catalana és el pagament dels tributs autonòmics mitjançant el lliurament de béns del patrimoni històric català, donant així més possibilitats al fet que els subjectes passius utilitzin l'anomenada **dació en pagament** dintre l'àmbit autonòmic, una figura molt usada en els països del nostre entorn i en l'àmbit estatal i autonòmic, però que ho ha estat molt menys a Catalunya.

4. Poder tributari de la Generalitat de Catalunya en el marc del finançament de les comunitats autònomes

4.1. Idees prèvies

La concreció de les possibles facultats de la comunitat autònoma catalana en l'establiment d'incentius fiscals al mecenatge requereix una prèvia, tot i que sigui breu, visió de les competències tributàries de les comunitats autònomes en el context de l'actual sistema de finançament autonòmic.

En efecte, si partim de la consideració dels incentius fiscals al mecenatge com a instruments o mesures indirectes de promoció i conservació del patrimoni cultural, artístic i científic i, en un sentit més ampli, del foment d'activitats d'interès general, en tant que mesures que comporten una reducció de la tributació corresponent als subjectes que duen a terme les activitats incentivades, resulta imprescindible partir del marc normatiu en el qual tals mesures poden tenir cabuda.

Segons l'art. 157 del text constitucional (en endavant CE) i l'art. 4 de la Llei orgànica 8/1980, de 22 de setembre, de finançament de les comunitats autònomes (en endavant LOFCA), l'actual sistema de finançament de les comunitats autònomes de règim comú està constituït pels recursos següents:

- Rendiments procedents del seu patrimoni i altres ingressos de dret privat;
- Els seus propis impostos, taxes, contribucions especials i preus públics;
- Els tributs cedits total o parcialment per l'Estat;
- Els recàrrecs que puguin establir-se sobre els tributs de l'Estat;
- Les participacions en els ingressos de l'Estat;
- El producte de les operacions de crèdit;
- Els ingressos derivats de les multes i sancions que corresponguin a l'àmbit de les seves competències;
- Els seus propis preus públics;
- Les assignacions que s'estableixin als pressupostos generals de l'Estat.
- I, finalment, les transferències del Fons de Compensació Interterritorial.

En aquest context, són dos els recursos dintre dels quals entenem que, en principi, es podrien articular mesures d'incentiu a les actuacions de mecenatge: per una banda, dintre dels tributs propis i, per altra, en el marc dels tributs total o

parcialment cedits a la Comunitat Autònoma. Vegem cadascun d'aquests recursos de manera separada.

4.2. Tributs propis

Quan parlem de tributs propis estem fent referència a tributs l'establiment, la gestió i la recaptació dels quals correspon a la comunitat autònoma dintre dels límits establerts per la Constitució i les lleis (art. 6.1 LOFCA). En conseqüència, són les mateixes comunitats autònomes les que tenen plena capacitat normativa per establir aquests tributs i, per tant, per determinar la configuració concreta de cadascun dels seus elements definidors, elements entre els quals es troben els beneficis fiscals. Podem dir, per tant, que no hi ha cap impediment legal ni cap limitació a l'establiment d'incentius fiscals al mecenatge dintre dels tributs propis actualment vigents, sempre que es respectin els principis constitucionals que han de regir tot l'ordenament tributari en els termes descrits als arts. 31 i 156 CE així com les limitacions que, amb caràcter general, estableix la LOFCA.

La Generalitat de Catalunya ha establert com a tributs propis els següents:

- a) En primer lloc, el **gravamen de protecció civil**, un gravamen sobre els elements patrimonials situats en el territori de Catalunya que estiguin afectes a activitats de les quals pugui derivar l'activació de plans de protecció. Es tracta, essencialment, de les instal·lacions industrials o magatzems en els quals es guarden, dipositen o produeixen substàncies perilloses, les instal·lacions o estructures destinades al transport d'aquestes substàncies, les preses hidràuliques o les centrals nuclears, entre d'altres.
- b) En segon lloc, l'**impost sobre grans establiments comercials**, un impost que grava la utilització de grans espais amb finalitats comercials, per raó de l'impacte que pot ocasionar al territori, al medi ambient i a la trama del comerç urbà de Catalunya.
- c) En tercer lloc, el **cànon de l'aigua**. Aquest cànon, caracteritzat pel seu perfil ecològic, grava l'ús real o potencial de l'aigua i la contaminació que, un cop usada, es pot produir.
- d) I, finalment, la **tributació del joc**, la qual està integrada per un seguit de tributs que, a grans trets, graven l'organització o celebració de tota mena de jocs de sort, envit o atzar, rifes, tómboles i combinacions aleatòries, l'explotació de màquines escurabutxaques així com les apostes.

L'estructura i finalitat d'alguns dels tributs propis establerts per la Generalitat de Catalunya en els termes descrits als paràgrafs anteriors fa difícil la introducció

d'incentius fiscals al mecenatge en la seva quantificació —ens referim, essencialment, al gravamen de protecció civil, al cànon de l'aigua o a la tributació sobre el joc. Entenem, però, que n'hi ha d'altres en el marc dels quals es podria arribar a optar per introduir aquestes mesures.

En aquest sentit, entenem que l'impost sobre grans establiments comercials és un tribut en què podria tenir cabuda algun incentiu fiscal a la participació privada en activitats d'interès general. En concret, els subjectes gravats per aquest impost podrien resultar fiscalment incentivats per les actuacions de mecenatge —siguin aportacions a entitats no lucratives que persegueixin determinades finalitats, inversions o despeses directes en activitats d'interès general.

Amb aquesta facultat creiem que s'obre una porta molt interessant que la Generalitat de Catalunya hauria de tenir en compte: la possibilitat d'incentivar les empreses que facin actuacions de mecenatge. En efecte, si tenim en compte que l'impost sobre societats és un impost estatal no cedit, les comunitats autònomes no hi tenen cap tipus de competència i, per tant, tampoc tenen cap possibilitat d'establir incentius al mecenatge que puguin afectar les empreses respecte dels beneficis que obtenen i que, amb relació a l'objecte del present informe, decideixen destinar a activitats d'interès general. En canvi, si els incentius fiscals al mecenatge s'articulen en el marc d'un tribut propi, com ara l'impost sobre grans establiments comercials, s'obre la possibilitat d'estimular les empreses que facin actuacions de mecenatge, tot i que en un àmbit diferent al que correspon a la tributació dels beneficis econòmics obtinguts per aquestes mateixes empreses.

En aquest context, entenem que no hi ha cap impediment jurídic a la possibilitat que la comunitat autònoma catalana estableixi incentius fiscals a les activitats d'interès general en el marc del tribut propi esmentat sempre que, evidentment, es respectin els principis constitucionals tributaris.

4.3. Tributs cedits

Els tributs cedits són tributs establerts i regulats per l'Estat i, per tant, de titularitat estatal, però la recaptació dels quals se cedeix, total o parcialment, a les comunitats autònomes (art. 10 LOFCA, art. 17 de la Llei 21/2001, de 27 de desembre, per la qual es regula el nou sistema de finançament de les comunitats autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia). En aquest sentit, s'entén que un tribut està totalment cedit quan correspongui a la comunitat autònoma el producte de la totalitat dels fets imposables del corresponent tribut. En canvi, aquesta cessió és parcial si només se cedeix la recaptació d'algun o alguns dels fets imposables del tribut o, en general, si se cedeix només una part de la recaptació corresponent a aquest tribut.

Des de l'any 1997 les comunitats autònomes de règim comú tenen atribuïda certa competència normativa en el marc dels tributs cedits. Val a dir, però, que així com la cessió de la recaptació esdevé l'element definitori dels tributs cedits, no succeeix el mateix respecte de les competències normatives, de manera que la delegació o el reconeixement d'aquestes competències no existeix amb relació a tots els tributs cedits i tampoc envers aquells en els quals es reconeixen competències normatives, aquestes tenen caràcter uniforme o contingut equivalent.

Segons aquesta configuració, podem distingir tres grans grups de tributs dintre dels quals el contingut de les competències normatives i de gestió atribuïdes a les comunitats autònomes és molt diferent i, per tant, la possibilitat d'establir incentius fiscals al mecenatge en la seva estructura és també variable. En concret, podem distingir:

- a) D'una banda, els **tributs estatals no cedits**. Es tracta de tributs que són de titularitat estatal i en els quals les comunitats autònomes no gaudeixen de cap tipus de participació, ni pel que es refereix als seus rendiments ni tampoc respecte al reconeixement de competències normatives o de gestió sobre aquests mateixos tributs. Es tracta de l'impost sobre societats, de l'impost sobre la renda de no residents, com també dels impostos que graven el tràfic exterior.

En aquest punt convé posar de relleu la qualificació de l'impost sobre societats com un tribut estatal no cedit pel propi Estatut d'Autonomia de Catalunya, que el configura així com un tribut en el marc del qual les comunitats autònomes no tenen competències normatives ni tampoc cap competència de gestió. Aquest fet té una rellevància important amb relació a l'objecte d'estudi d'aquest informe ja que impossibilita l'establiment

d'incentius fiscals al mecenatge en favor de les empreses que tenen forma societària i que, per tant, subjecten la seva tributació a l'impost sobre societats.

- b) D'una altra banda, **tributs estatals totalment cedits a les comunitats autònomes**. En els termes establerts a l'art. 10 de la LOFCA, l'art. 17 de la Llei 21/2001, de 27 de desembre, per la qual es regula el nou sistema de finançament de les comunitats autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia, així com a l'art. 203.4 de la Llei orgànica 6/2006, de 19 de juliol, per la qual s'aprova l'Estatut d'Autonomia de Catalunya (en endavant EAC), es tracta de tributs la gestió, recaptació, liquidació i inspecció dels quals correspon íntegrament a la comunitat autònoma.

A la comunitat autònoma de Catalunya tenen la consideració de tributs totalment cedits, d'acord amb l'apartat a) de la disposició addicional setena de l'EAC, els següents: l'impost sobre successions i donacions; l'impost sobre el patrimoni; l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats; els tributs sobre els jocs d'atzar; l'impost sobre les vendes minoristes de determinats hidrocarburs; l'impost sobre determinats mitjans de transport i l'impost especial sobre l'electricitat.

L'abast de les competències normatives que cada comunitat pot desenvolupar en el marc de cadascun d'aquests tributs totalment cedits és resumit a la Taula 1, on de manera esquemàtica es recullen les previsions que, a tal efecte, fixen l'art. 19 LOFCA i els art. 37 i següents de la ja esmentada Llei 21/2001.

- c) **Tributs estatals parcialment cedits a les comunitats autònomes**. Com ja hem apuntat a l'inici d'aquest apartat, els tributs parcialment cedits es caracteritzen pel fet que la cessió es limita a una part de la recaptació o producte del mateix i la seva gestió és atribuïda a l'Administració de l'Estat. A Catalunya tenen la consideració de tributs parcialment cedits, d'acord amb l'apartat b) de la disposició addicional setena de l'EAC, l'impost sobre la renda de les persones físiques, l'impost sobre el valor afegit i els impostos especials de fabricació.

L'abast de les competències normatives que la comunitat autònoma pot desenvolupar en el marc de cadascun d'aquests tributs és resumida a la Taula 2, on esquemàticament es recullen les previsions que, a tal efecte, fixa l'art. 19 LOFCA i l'art. 37 i següents de la ja esmentada Llei 21/2001, de 27 de desembre.

Finalment, cal destacar que el nou Estatut d'Autonomia preveu que la comunitat autònoma catalana pugui tenir competències normatives amb relació a l'IVA. Es tracta, però, d'una qüestió molt complexa i difícil de dur a

la pràctica si tenim en compte la normativa europea que sobre aquesta matèria existeix, per la qual cosa no entrarem a desenvolupar aquesta possibilitat en el marc d'aquest informe.

Taula 1. Competència normativa en impostos totalment cedits

Impost totalment cedit	Competències normatives atribuïdes
IMPOST SOBRE EL PATRIMONI	<ul style="list-style-type: none"> • Modificació del mínim exempt • Modificació de la tarifa, sense cap límit • Introducció de qualsevol tipus de deducció i bonificació en la quota de l'impost
IMPOST SOBRE SUCCESSIONS I DONACIONS	<ul style="list-style-type: none"> • Millora de les reduccions estatals en la base, tant per a transmissions <i>mortis causa com inter vivos</i> • Introducció de noves reduccions en la base, tant per a transmissions <i>mortis causa com inter vivos</i> • Modificació de la tarifa, sense cap límit • Modificació de les quanties i dels coeficients del patrimoni existent • Introducció de qualsevol tipus de deducció i bonificació en la quota de l'impost
IMPOST SOBRE TRANSMISSIONS PATRIMONIALS I ACTES JURÍDICS DOCUMENTATS	<ul style="list-style-type: none"> • En la modalitat transmissions patrimonials oneroses, modificació dels tipus de gravamen de les concessions administratives, la transmissió de béns mobles i immobles, la constitució i cessió de drets reals que recaiguin sobre béns mobles i immobles, excepte els de garantia, i l'arrendament de béns immobles i mobles • En la modalitat transmissions patrimonials oneroses, introducció de deduccions i bonificacions en la quota en els supòsits anteriors • En la modalitat actes jurídics documentats, modificació del tipus de gravamen dels documents notariais • En la modalitat actes jurídics documentats, introducció de deduccions i bonificacions en la quota dels documents notariais
TRIBUTS SOBRE EL JOC	<ul style="list-style-type: none"> • Regulació de les exempcions, base imposable, tipus de gravamen i quotes fixes
IMPOST ESPECIAL SOBRE DETERMINATS MITJANS DE TRANSPORT	<ul style="list-style-type: none"> • Augment del tipus de gravamen fins a un màxim del 15 %
IMPOST SOBRE LES VENDES MINORISTES D'HIDROCARBURS	<ul style="list-style-type: none"> • Aplicació d'un tipus de gravamen autonòmic, addicional a l'estatal, fins a un import màxim que varia segons el producte gravat

Taula 2. Competència normativa en impostos parcialment cedits

Impost parcialment cedit	Competències normatives atribuïdes
IMPOST SOBRE LA RENDA DE LES PERSONES FÍSiques	<ul style="list-style-type: none"> • Modificació de la tarifa autonòmica general, encara que ha de ser progressiva i amb el mateix nombre de trams que la de l'Estat • Modificació del tipus de la deducció general per inversió en l'habitatge habitual (per adquisició o rehabilitació, per comptes habitatge i per obres d'adequació per a discapacitats), en la part deduïble de la quota autonòmica, amb un límit tant superior com inferior del 50 % • Introducció de deduccions per circumstàncies personals i familiars, per inversions no empresarials i per aplicacions de renda, sempre que no impliquin una reducció en el gravamen efectiu d'alguna categoria de renda
IMPOST SOBRE EL VALOR AFEGIT (IVA)	---
IMPOSTOS ESPECIALS	---

De l'anàlisi de les competències atribuïdes en el marc dels tributs total i parcialment cedits en els termes descrits a les planes anteriors, es pot efectuar l'ordenació següent dels tributs cedits en funció del grau de competència de les comunitats autònomes, ordenats de major a menor competència:

- En els tributs sobre el joc, el poder normatiu és molt elevat, i cada comunitat autònoma pot configurar-los, gairebé en la seva totalitat, com si es tractés d'un tribut propi.
- A l'impost sobre el patrimoni i a l'impost sobre successions i donacions el poder normatiu és també bastant elevat, ja que encara que les comunitats autònomes no poden regular aspectes rellevants de l'estructura de cada impost, la possibilitat de modificar sense límits la tarifa així com la facultat per introduir deduccions i bonificacions en la quota atorga a les autonomies un poder decisiu sobre l'import que vulguin que paguin els seus ciutadans.
- A l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats, la capacitat normativa sobre tipus, deduccions i bonificacions a la quota afecta gairebé la totalitat de supòsits inclosos en el fet imposable de les transmissions patrimonials oneroses i el supòsit d'actes jurídics documentats més rellevant, el corresponent als documents notariais. S'exclou, en la seva totalitat, el fet imposable de les operacions societàries. Per tant, la capacitat normativa de la comunitat autònoma en el marc d'aquest tribut és també elevada, malgrat que no s'estengui a la totalitat dels supòsits gravats per l'impost.
- A l'IRPF la competència normativa atribuïda a les comunitats autònomes és menys àmplia que en els impostos comentats anteriorment. En concret, la comunitat autònoma pot modificar la tarifa autonòmica general, no així la de l'estalvi, respectant, no obstant això, el nombre de trams de l'estatal i havent de ser, necessàriament, una tarifa progressiva. Tanmateix, és possible introduir deduccions pròpies en la quota tributària, encara que no per inversions empresarials i sense que sigui possible una minoració del gravamen efectiu d'alguna categoria de renda. En conseqüència, la competència normativa de les CA és més moderada que en els supòsits descrits als paràgrafs anteriors, tot i que les possibilitats que dóna, en el marc del nostre objecte d'estudi, són elevades i interessants.

- Finalment, en els impostos especials sobre determinats mitjans de transport i sobre les vendes minoristes d'hidrocarburs la capacitat normativa es limita al tipus de gravamen que, en ambdós casos, pot ser incrementat per la comunitat autònoma tot i que aquest increment s'ha de fer dintre de determinats límits. En aquest context, el poder normatiu autonòmic és reduït.

5. L'experiència de les comunitats autònomes en la introducció de mesures d'incentius fiscals a les activitats d'interès general

5.1. Anàlisi general

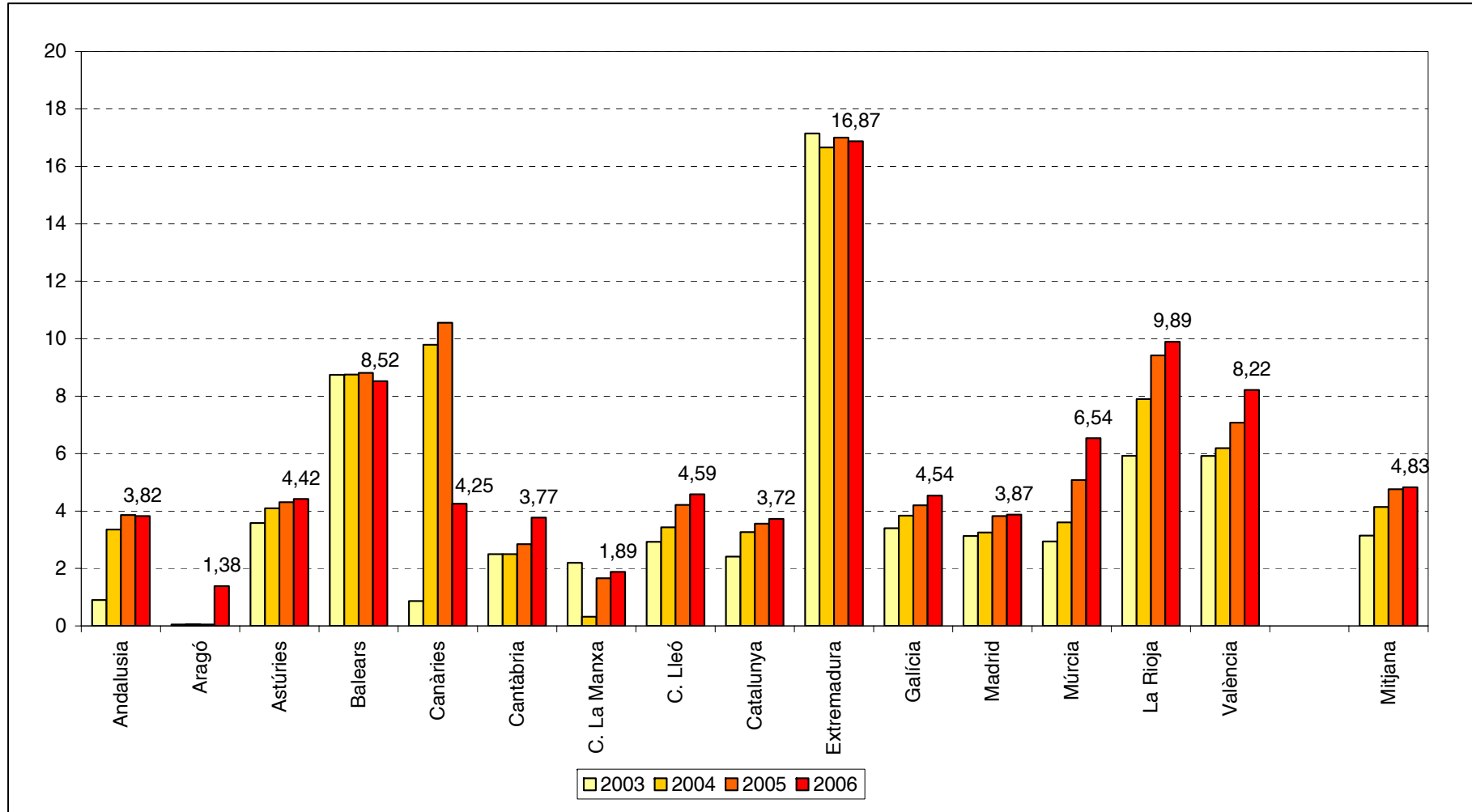
Les comunitats autònomes han fet ús de la capacitat normativa atorgada en l'IRPF de manera limitada centrant la seva activitat en l'àmbit de les deduccions i més en concret de les deduccions autonòmiques. De fet, amb l'única excepció de Madrid des de 2007, cap comunitat autònoma ha modificat la tarifa general de l'impost. Amb relació a les deduccions, les comunitats autònomes han anat introduint un nombre creixent de deduccions autonòmiques en la quota. Com es pot veure en la Taula 3, el nombre total de deduccions autonòmiques ha passat de 47 al 2002, a 120 en l'actualitat. Per comunitat autònoma, això significa haver passat d'una mitjana de 3,13 per càpita al 2002 a una mitjana de 8 al 2007.

Taula 3. Deduccions autonòmiques en l'IRPF

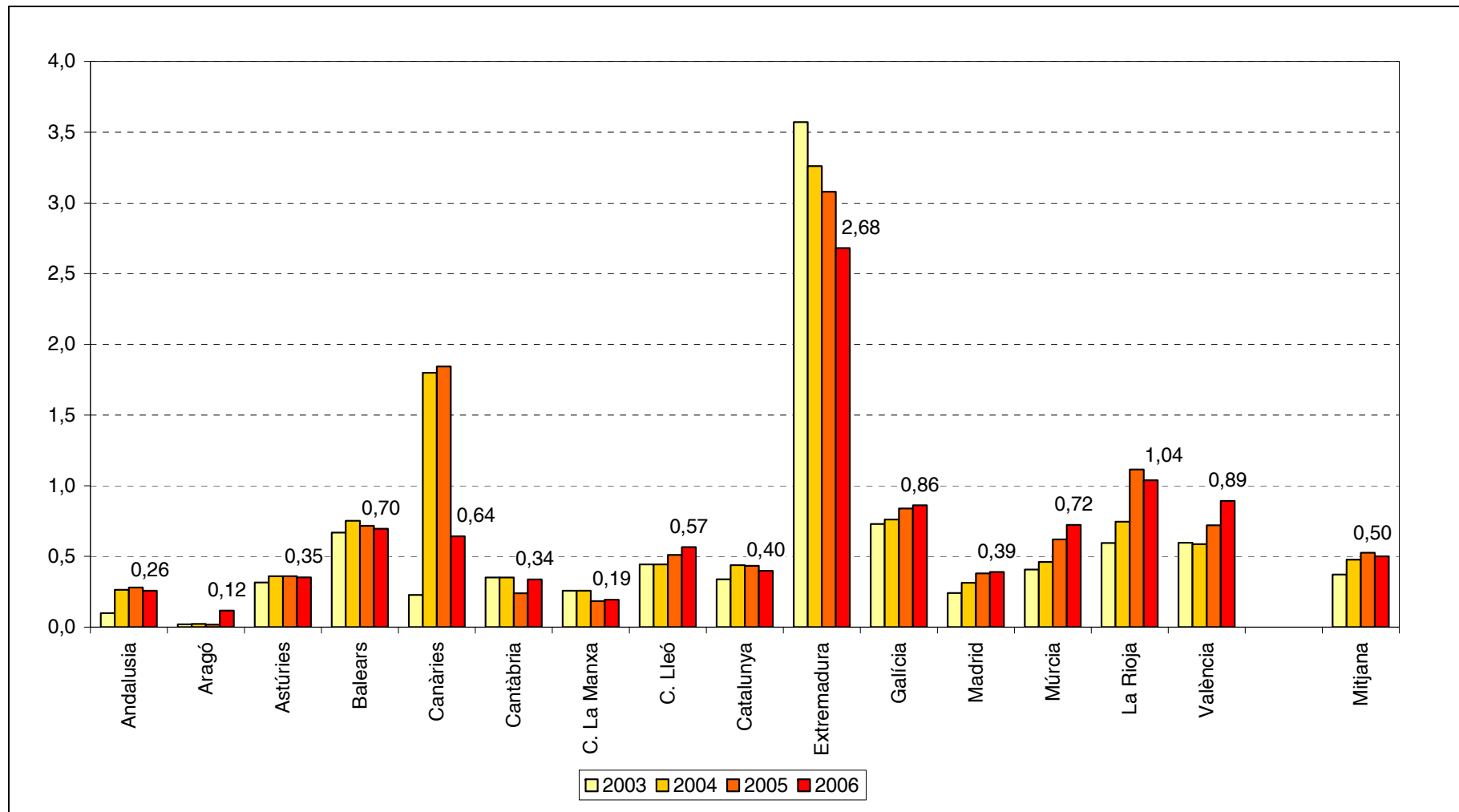
	2002	2003	2004	2006	2007
Nombre	47	79	86	110	120
Mitjana per comunitat autònoma	3,13	5,27	5,73	7,33	8,00

Tanmateix, una anàlisi només de la quantia de deduccions introduïdes pot provocar una certa confusió sobre la seva importància, ja que un estudi més detallat de la configuració de les deduccions permet observar que amb freqüència les deduccions estan previstes per a col·lectius molt petits i, a més, per a la seva aplicació es fixen uns requisits i condicions tan restrictius que finalment el nombre de beneficiaris és molt reduït. Això significa que malgrat el nombre elevat de deduccions, el percentatge de contribuents que s'apliquen alguna deducció autonòmica en el conjunt de les comunitats autònomes és inferior al 5 %, com s'observa en el Gràfic 1. Però encara més rellevant és veure que el pes que l'import de les deduccions autonòmiques practicades té sobre el total de quota íntegra autonòmica (Gràfic 2) no arriba al 0,7 %. En conseqüència, podem dir que la configuració legal de les deduccions autonòmiques provoca que en la pràctica siguin molt irrelevantes per a la gran majoria contribuents.

Gràfic 1. Percentatge sobre el total de contribuents. 2003-2007.



Gràfic 2. Percentatge sobre el total de quota íntegra autonòmica



Tanmateix, si l'anàlisi es fa per a cada comunitat individualment considerada trobem fortes diferències. Com s'observa als gràfics anteriors, el cas més destacat és el d'Extremadura, on al voltant d'un 17 % dels seus contribuents s'apliquen alguna deducció autonòmica, la qual cosa representa per a aquesta comunitat un cost superior al 3 % de la seva quota íntegra. Altres comunitats que en comparació a la resta també destaquen per la importància de les seves deduccions són Canàries (només al 2004), Balears, La Rioja i València. En l'altre extrem, les comunitats autònomes on les deduccions gairebé no tenen cap pes són Aragó i Castella-la Manxa. Si bé és cert que les dades disponibles de moment només fan referència al 2003 i al 2004, i que des de llavors les comunitats han introduït més d'una trentena de noves deduccions, sí que es pot afirmar que les conseqüències generals de les deduccions autonòmiques són petites. Difícilment pot tenir un impacte important en la distribució global de la càrrega impositiva un conjunt de deduccions que només són aplicades per una part molt minoritària de contribuents. Diferent és, però, que l'objectiu de la deducció sigui molt específic i que, en conseqüència, ja estigui pensat per a un col·lectiu de contribuents molt reduït. Llavors potser sí que amb la deducció autonòmica corresponent s'ha assolit l'objectiu desitjat, però en general no ha estat així. Els objectius de les deduccions són en general més amplis, però els requisits exigits per a la seva aplicació redueixen sensiblement el seu abast i, per tant, el seu possible efecte.

En qualsevol cas, que nosaltres coneguem, no hi ha a Espanya cap estudi empíric que de moment analitzi l'impacte real de les deduccions autonòmiques. Per això, caldria tenir un conjunt de dades molt més llarg i no de només dos anys com passa actualment. Els pocs estudis econòmics fets s'han centrat principalment en aspectes descriptius de les deduccions, de la seva tipologia i configuració i en els factors polítics que les poden haver determinat (Durán i Esteller, 2006¹).

5.2. Deduccions autonòmiques a l'IRPF per incentivar determinades donacions

Una anàlisi detallada de la naturalesa de les diferents deduccions autonòmiques permet fer-ne una classificació en funció de la seva finalitat. Així, les deduccions es poden classificar en cinc grans grups:

- Familiars, per exemple, per naixement de fills, custòdia de nens petits, adopcions internacionals, etc.

¹ ESTELLER, A.; DURÁN, J.M. "Exploring Personal Income Tax Diversity Among Spanish Regions". *Tax Notes International*, 42, 645-55, 2006.

- Habitatge, per afavorir, per exemple, l'arrendament dels habitatges habituals o la seva compra per part de determinats col·lectius, com ara els joves.
- Treball, per exemple, per fomentar activitats emprenedores o millorar la tributació de les rendes del treball més reduïdes.
- Donacions, per incentivar les donacions, per exemple, a entitats protectores del medi ambient o que vetllen pel manteniment del patrimoni cultural.
- Altres, ja que amb un nombre tan ampli de deduccions sovint la seva finalitat pot ser molt variada.

De cara a aquest informe, ens centrem a continuació en el grup que persegueix incentivar determinades donacions. Com es pot veure a la Taula 4, en aquest camp cada deducció té una finalitat molt concreta. Les donacions que es poden beneficiar de la deducció només són les que es fan a certes institucions i entitats registrades en la comunitat corresponent, i sempre que aquestes tinguin unes determinades finalitats. L'import de la deducció consisteix sempre en un percentatge del valor de la donació, però sotmès a un límit màxim que habitualment fa referència a un percentatge de la base liquidable. En cap cas, però, l'aplicació d'aquest grup de deduccions es restringeix als contribuents amb menor renda, com sí succeeix en els altres grups. Aquest fet sembla lògic amb la finalitat de les deduccions, que no és de caràcter progressiu i redistributiu, sinó d'incentivació de determinades actuacions.

Taula 4. Deduccions autonòmiques per donacions en l'IRPF. Descripció general

ASTÚRIES

- *Per donacions de finques rústiques al Principat d'Astúries:*

20 % del valor de les donacions, amb un límit del 10 % de la base liquidable.

CANÀRIES

- *Per donacions amb finalitat ecològica*

10 % de les donacions dineràries a favor d'institucions públiques canàries i privades sense finalitat lucrativa (lleï mecenatge) sempre que la seva finalitat exclusiva sigui la defensa del medi ambient. El seu import no pot superar el 10 % de la quota íntegra autonòmica.

- *Per donacions per a rehabilitar o conservar el patrimoni històric de Canàries*

20 % amb un límit màxim del 10 % de la quota íntegra autonòmica. Els béns han de formar part dels corresponents registres canaris i la donació s'ha de fer a favor de determinades entitats públiques o privades sense ànim de lucre.

- *Per imports destinats pels seus titulars a la rehabilitació de béns immobles d'interès cultural*

10 %, amb el límit màxim del 10 % de la quota íntegra autonòmica. Els béns han d'estar registrats i les obres han d'haver estat autoritzades per l'òrgan competent.

CASTELLA-LLEÓ

- Per donacions a entitats per al patrimoni cultural

15 % de les donacions a favor d'institucions públiques i privades sense finalitat lucrativa. La base màxima d'aquesta deducció i de la següent no pot superar el 10 % de la base liquidable.

- Per inversions en béns del patrimoni cultural i natural

15 % dels imports destinats pels seus titulars a la rehabilitació de béns immobles registrats. La base màxima d'aquesta deducció i de l'anterior no pot superar el 10 % de la base liquidable.

CATALUNYA

- Per donatius al foment de la llengua catalana

15 % dels donatius a favor de fundacions i associacions la finalitat de les quals sigui el foment de la llengua catalana, amb un màxim del 10 % de la quota íntegra autonòmica.

EXTREMADURA

- Per donacions de béns del patrimoni històric i cultural

10 % del valor de les donacions a favor de la comunitat extremeña de béns del patrimoni històric i cultural, amb un límit màxim conjuntament amb la següent deducció de 300 euros.

- Per despeses en béns del patrimoni històric i cultural

5 % de les despeses destinades a la conservació i rehabilitació de béns del patrimoni històric i cultural sempre que aquests puguin ser visitats pel públic. Hi ha un límit màxim conjuntament amb l'anterior deducció de 300 euros.

MADRID

- Per donacions a determinades fundacions (ex. culturals)

10 % de les donacions a fundacions de la comunitat madrilenya inscrites en el registre corresponent. La deducció, conjuntament amb dues altres deduccions, no pot superar el 10 % de la base liquidable.

MÚRCIA

- Per donatius per a la protecció del patrimoni històric de Múrcia

30 % de les donacions a entitats públiques i fundacions la finalitat de les quals sigui la protecció del patrimoni històric murcià. És incompatible amb la deducció estatal per donatius i està subjecta al mateix límit (10 % de la base liquidable).

VALÈNCIA

- Per donacions ecològiques valencianes

20 % de les donacions a favor d'institucions públiques valencianes i privades sense finalitat lucrativa (lleï mecenatge) sempre que la seva finalitat exclusiva sigui la defensa del medi ambient.

- Per donacions amb béns del patrimoni cultural

10 % de les donacions de béns del patrimoni cultural valencià a favor d'institucions i universitats públiques valencianes i entitats privades sense finalitat lucrativa.

- Per donatius destinats al patrimoni cultural

5 % del donatius a favor d'institucions i universitats públiques valencianes i entitats privades sense finalitat lucrativa per a la conservació del patrimoni cultural

- Per despeses dels titulars en béns de patrimoni cultural

5 % de les despeses dels titulars de béns del patrimoni cultural destinades a la seva conservació. La base màxima d'aquesta deducció no pot superar el 20 % de la base liquidable.

Per finalitzar amb l'anàlisi d'aquest grup de deduccions, en la Taula 5 i per als anys 2003 i 2004, indiquem per a cada comunitat que té alguna deducció d'aquest tipus, el nombre de contribuents que se l'han aplicat, el cost recaptador que ha representat la seva aplicació, el pes percentual que representa respecte del total de quota íntegra autonòmica i l'import mitjà deduït per part d'aquells contribuents que sí que se l'han aplicat.

El nombre total de contribuents que s'han aplicat alguna d'aquestes deduccions és força reduït, així com el seu import total o el pes que representa sobre el total de la quota íntegra autonòmica. L'únic aspecte que sembla més rellevant fa referència a l'import mitjà de la deducció aplicada. Tot i que varia segons deduccions i comunitats, el que potser vol dir això, és que són molt pocs els contribuents que s'apliquen les deduccions i, per tant, en general el seu efecte no és rellevant. Tanmateix, dins d'aquell col·lectiu reduït de contribuents que sí s'apliquen les deduccions per donacions, el seu import pot ser més important, tot i que en termes relatius l'estalvi fiscal obtingut dependrà lògicament de la renda de cada contribuent, dada de la qual no disposem.

Taula 5. Deduccions autonòmiques per donacions en l'IRPF. Dades quantitatives de la seva aplicació 2003-2004.

	Nre. contribuents		Import total (euros)		% sobre CI aut.		Import mitjà deduït	
	2003	2004	2003	2004	2003	2004	2003	2004
ASTÚRIES								
Per donació de finques rústiques al Principat d'Astúries	675	1.260	24.749	45.780	0,0058	0,0098	36,67	36,33
CANÀRIES								
Per donacions amb finalitat ecològica	543	732	7.801	13.643	0,0013	0,0021	14,37	18,64
Per donacions per a rehabilitar o conservar el patrimoni històric de Canàries	124	183	6.257	10.535	0,0011	0,0016	50,46	57,57
Per imports destinats pels seus titulars a la rehabilitació de béns immobles d'interès cultural	26	25	2.413	3.446	0,0004	0,0005	92,81	137,86
CASTELLA-LLEÓ								
Per donacions a entitats per al patrimoni cultural	6.693	10.075	197.402	329.703	0,0230	0,0350	29,49	32,72
Per inversions en béns del patrimoni cultural i natural	117	129	13.287	12.046	0,0015	0,0013	113,57	93,39
CATALUNYA								
Per donatius al foment de la llengua catalana	9.976	14.970	477.837	757.220	0,0126	0,0184	47,90	50,58
EXTREMADURA								
Per donacions de béns del patrimoni històric i cultural	836	902	20.084	24.655	0,0088	0,0098	24,02	27,33
Per despeses en béns del patrimoni històric i cultural	35	69	821	1.571	0,0004	0,0006	23,46	22,77
MADRID								
Per donacions a determinades fundacions (ex. culturals)	50.981	61.388	1.422.566	2.857.475	0,0347	0,0646	27,90	46,55
MÚRCIA								
Per donatius per a la protecció del patrimoni històric de Múrcia	433	749	20.714	49.289	0,0058	0,0119	47,84	65,81
VALÈNCIA								
Per donacions ecològiques valencianes	1.433	1.917	153.301	93.531	0,0092	0,0050	106,98	48,79
Per donacions amb béns del patrimoni cultural	1.210	1.875	42.812	71.629	0,0026	0,0039	35,38	38,20
Per donatius destinats al patrimoni cultural	877	1.346	9.765	17.302	0,0006	0,0009	11,13	12,85
Per despeses dels titulars en béns de patrimoni cultural	33	41	1.341	1.234	0,0001	0,0001	40,65	30,09

5.3. Beneficis fiscals de les comunitats autònomes per incentivar les activitats d'interès general en l'àmbit de l'impost sobre successions i donacions

Una anàlisi dels beneficis fiscals aprovats per incentivar les activitats d'interès general en altres impostos, posa de manifest la seva poca importància. De fet, es pot afirmar que només en l'impost sobre successions i donacions trobem algunes mesures d'aquest tipus, però cap rellevant en la resta dels tributs cedits amb poder normatiu. La naturalesa d'aquests altres tributs (per exemple, l'impost de transmissions patrimonials i actes jurídics documentats) o la pròpia normativa estatal que ja preveu algun benefici fiscal (com succeeix en l'impost sobre el patrimoni amb els béns del patrimoni històric), fa que la normativa autonòmica no fixi cap tractament fiscal especial.

Respecte a l'impost de successions i donacions, com es mostra a la Taula 6, sis comunitats autònomes han estat més actives a l'hora d'introduir beneficis fiscals, però la seva actuació s'ha limitat gairebé a millorar les condicions i requisits de la reducció estatal en la base prevista per a la transmissió *mortis causa* (és a dir, per successions) de béns del patrimoni històric. Per tant, són tractaments especials no gaire diferents del que ja preveu la normativa estatal. Sens dubte, en aquest impost, l'activitat més rellevant de nombroses comunitats autònomes s'ha centrat en la pràctica eliminació de l'impost en les transmissions per successions entre cònjuges i descendents i ascendents, tractament suficientment important, ja que representa gairebé no gravar o gravar molt poc la gran majoria de transmissions gratuïtes.

Taula 6. Reduccions en la base de l'impost sobre successions i donacions

BALEARS

- *IMPOST SOBRE SUCCESSIONS I DONACIONS: Reducció per a béns del patrimoni històric o cultural*

99 % del valor dels béns del patrimoni històric o cultural de les Illes Balears o del 95 % si és del patrimoni espanyol o de les altres comunitats autònomes. Afecta només determinats beneficiaris per successions i han de mantenir el bé en el seu patrimoni durant 5 anys.

- *IMPOST SOBRE SUCCESSIONS I DONACIONS: Reducció per adquisicions de terrenys rústics protegits*

95 % del valor dels terrenys ubicats en àrees de sòl rústic protegit, d'interès agrari o en un espai de rellevància ambiental. Afecta només determinats beneficiaris per successions.

CANTÀBRIA

- *IMPOST SOBRE SUCCESSIONS I DONACIONS: Reducció per a béns del patrimoni històric o cultural*

95 % del valor dels béns del patrimoni històric o cultural. Afecta només determinats beneficiaris per successions i han de mantenir el bé en el seu patrimoni durant 3 anys.

CASTELLA-LLEÓ

- *IMPOST SOBRE SUCCESSIONS I DONACIONS: Reducció per a béns mobles de patrimoni històric artístic*

99 % del valor de les adquisicions per successions de béns inscrits en el corresponent registre que siguin cedits a entitats o institucions de Castella-Lleó gratuïtament per un període superior als 10 anys.

CATALUNYA

- *IMPOST SOBRE SUCCESSIONS I DONACIONS: Reducció per a béns del patrimoni històric*

95 % del valor dels béns culturals d'interès nacional i de béns mobles del patrimoni cultural català, del patrimoni històric o cultural de les altres comunitats autònomes i del patrimoni històric espanyol Afecta només determinats beneficiaris per successions i han de mantenir el bé en el seu patrimoni durant 5 anys

MADRID

- *IMPOST SOBRE SUCCESSIONS I DONACIONS: Reducció per a béns del patrimoni històric*

95 % del valor dels béns del patrimoni històric o cultural de les comunitats autònomes. Afecta només determinats beneficiaris per successions i han de mantenir el bé en el seu patrimoni durant 5 anys

VALÈNCIA

- *IMPOST SOBRE SUCCESSIONS I DONACIONS: Reducció per a béns del patrimoni històric*

25 %, 50 % o 95 % del valor de béns del patrimoni històric artístic cedits a entitats valencianes gratuïtament. L'import de la deducció varia segons el període de la cessió. Afecta només determinats beneficiaris per successions i han de mantenir el bé en el seu patrimoni durant 5 anys

6. Mesures de mecenatge que pot aprovar la Generalitat de Catalunya per incentivar activitats d'interès general

D'acord amb el que s'ha explicat a l'epígraf quart d'aquest informe, el ventall de tributs en què la comunitat autònoma catalana pot establir mesures d'incentiu fiscal al mecenatge es veu reduït a alguns tributs propis així com als tributs cedits i, dintre d'aquests, als tributs cedits en el marc dels quals la Comunitat Autònoma té reconegudes competències normatives per regular determinats aspectes.

Tenint en compte que cadascuna de les propostes que es fa a continuació serà objecte de desenvolupament detallat en funció de les preferències de la Conselleria de Cultura, entenem que l'actuació de la Generalitat en la matèria objecte d'estudi es pot concretar en els punts que a continuació s'indiquen, desglossats segons el tribut en concret dintre del qual es pot inserir la mesura corresponent.

6.1. Tributs propis

La possibilitat d'inserir mesures d'incentiu fiscal al mecenatge en el marc dels tributs propis es mostra com una opció força atractiva donat que les limitacions que té el Govern català en la seva regulació són menors que en el context dels tributs cedits i, per altra banda, com ja hem indicat anteriorment, obren la porta a la possibilitat d'incidir en l'àmbit de les empreses com a subjectes actius de les actuacions de mecenatge a incentivar, alternativa que, d'altra manera, tenien vedada.

Tot i això, entenem que amb caràcter previ a l'establiment de mesures d'incentiu fiscal al mecenatge en l'estructura dels tributs propis és fonamental valorar la seva conveniència respecte del volum de recaptació d'aquests mateixos tributs. En efecte, en funció de les dades de què disposem (vegeu Taula 7), el volum de recaptació de l'impost sobre grans establiments és relativament baix amb relació al volum total d'ingressos no financers de la Generalitat de Catalunya, fet que el Govern català ha de tenir en compte a l'hora de plantejar-se aquesta possibilitat ja que les pròpies despeses de gestió o control de les corresponents mesures pot no arribar a compensar el seu establiment.

Tenint en compte aquestes observacions, entenem que el Govern català podria establir una deducció o bé una bonificació a la quota de l'impost sobre grans establiments comercials que comporti una reducció de la quota tributària corresponent a aquelles empreses que facin les actuacions de mecenatge que el

Govern de la Generalitat decideixi incentivar, actuacions que poden anar des de donacions a determinades entitats fins a inversions directes en activitats d'interès general, i fins i tot, es podria plantejar la possibilitat d'aplicar la dació en pagament per efectiu a aquest tribut.

En l'articulació concreta de les mesures d'incentiu i la seva aplicació en el tribut esmentat caldria tenir en compte algunes particularitats referides, essencialment, a la seva gestió. Així, per exemple, caldria tenir en compte que l'impost sobre grans establiments comercials és un impost la gestió del qual es fa mitjançant liquidació administrativa la qual cosa obligaria a fixar un termini —que podria ser el que va des de la proposta de liquidació provisional fins a la pròpia liquidació provisional— per tal que els subjectes que hagin fet una actuació de mecenatge així ho comuniquin a l'òrgan competent a fi i efecte que aquest ho pugui tenir en compte per a la determinació de la quota tributària corresponent.

Tanmateix, caldria determinar la compatibilitat o no d'aquestes mesures amb d'altres que, per exemple, hagi establert l'Estat respecte d'un mateix tipus de bé o amb relació a un mateix tipus d'actuació o activitat tot i que resultin aplicables en tributs de competència estatal (per exemple, en el marc de l'impost sobre societats o l'IRPF).

Taula 7. Impostos propis de la Generalitat de Catalunya: recaptació

	2003 ⁽¹⁾	2004 ⁽¹⁾	2005 ⁽¹⁾	2006 ⁽²⁾	2007 ⁽²⁾
Impost sobre grans establiments comercials (milers d'euros)	762,25	496,16	452,17	14.445,00	14.500,00
% sobre el total d'ingressos no financers	0,0047 %	0,0027 %	0,0022 %	0,0642 %	0,0578 %
Taxes sobre el joc (milers d'euros)	275.243,63	333.296,94	325.010,72	395.689,65	364.030,17
% sobre el total d'ingressos no financers	1,6931 %	1,8360 %	1,6157 %	1,7586 %	1,4519 %

(1) Ingressos líquids. Dades liquidació pressupostos

(2) Dades de pressupostos

Font: Ministeri d'Economia i Hisenda

6.2. Tributs cedits

6.2.1. Impost sobre la renda de les persones físiques

En l'àmbit de l'IRPF les competències normatives de les comunitats autònomes són, com ja hem apuntat, relativament àmplies. Tot i això, la possibilitat d'establir incentius fiscals al mecenatge es veu limitada a la introducció de deduccions a la quota íntegra de l'impost per inversions no empresarials i per aplicacions de renda, únic punt en el qual té coherència la introducció de mesures com les que s'estudien en aquest informe.

En aquest context, es pot optar per introduir mesures d'incentiu fiscal de caire divers segons el tipus d'activitat o actuació que es vol fomentar o la finalitat concreta a la qual es vol donar prioritat.

Tal com han fet moltes altres comunitats autònomes, creiem que l'estratègia més eficient i la que aporta més seguretat jurídica és aprovar deduccions sobre la quota autonòmica per activitats molt semblants a les que actualment estan incentivades a la Llei 49/2002. Alhora, cal tenir en compte que, en la mesura que se segueixin les diverses modalitats d'incentiu establertes d'àmbit estatal a través de l'increment dels percentatges de deducció, es podran aprofitar algunes mesures que, d'altra manera, no podria establir la Generalitat de Catalunya. Ens referim, concretament, a l'exempció dels increments de patrimoni que, com a conseqüència d'una donació, es produeixen en l'àmbit patrimonial del donant i que, per definició, es troben subjectes a tributació en l'àmbit de l'IRPF del donant. Donat que la normativa estatal preveu l'exempció de tributació dels increments de patrimoni que es posin de manifest com a conseqüència de qualsevol de les donacions regulades en el marc de la Llei 49/2002, aquesta exempció serà igualment predicable respecte de les donacions que la Generalitat de Catalunya pugui establir prenent com a referència la llei estatal esmentada.

A títol exemplificatiu, es podrien establir les mesures següents:

- a) **Deduccions de la quota íntegra autonòmica d'un % de les quantitats donades o del valor dels béns donats a entitats sense ànim de lucre beneficiàries del mecenatge**, segons el que disposa la Llei 49/2002 de l'Estat espanyol, per tal que aquestes facin activitats i finalitats de competència de la Generalitat de Catalunya que tinguin un objecte o finalitat específica que la Conselleria estimi oportú incentivar fiscalment. En l'establiment d'aquest tipus de deduccions caldria tenir en compte la necessitat de concretar diferents aspectes, com ara:

- Tipus d'entitat o entitats la finalitat o objecte de les quals es vol fomentar (fundacions, associacions d'utilitat pública, ens públics i els seus organismes autònoms, universitats públiques, etc.);
- Finalitats a fomentar (cultura, art, medi ambient, societat de la informació, investigació, protecció del patrimoni històric artístic català, etc.);
- Tipus de donació o aportació incentivada (donacions pures i simples o donacions modals, donacions de qualsevol tipus de bé o dret o només d'algun d'aquests en concret);
- Percentatge de deducció a aplicar i límits d'aquesta, així com les obligacions formals que corresponguin, bé al donant, bé al donatari.

b) **Deduccions de la quota íntegra autonòmica d'un % del valor de les despeses o inversions directes** en activitats i finalitats d'interès general de competència de la Generalitat. En aquest context, també són diverses les fórmules que es poden utilitzar i diferents les activitats que es poden fomentar. Així, per exemple, es podrien establir:

- Deduccions per adquisicions de béns o drets de determinades característiques. En la configuració d'aquestes mesures caldria tenir en compte:
 - El tipus de bé l'adquisició del qual es pretén fomentar (béns de caire cultural o artístic, béns amb determinada protecció o catalogació, etc.).
 - La necessitat o no de condicionar la destinació que el subjecte haurà de donar al bé per tal de poder gaudir de l'incentiu fiscal (per exemple, obligar l'adquirent a destinar el bé adquirit a la seva exposició pública sota determinats requisits objectius o, simplement, estimular l'adquisició de determinats béns que, amb posterioritat seran cedits a tercers sota determinades circumstàncies).
 - Percentatge de deducció a aplicar i límits d'aquest, així com les obligacions formals que corresponguin, si escau, a l'adquirent del bé.
 - La compatibilitat o no d'aquest incentiu amb altres de la Generalitat o de l'Estat.
- Deduccions d'un % de les despeses de conservació, reparació, restauració, difusió o exposició de béns culturals. En la configuració

d'aquest incentiu caldria tenir en compte la necessitat de concretar els aspectes següents:

- El tipus de bé la conservació, reparació, restauració, difusió o exposició del qual es pretén fomentar.
- Si escau, la compatibilitat o no d'aquest incentiu amb altres de la Generalitat o de l'Estat. Per exemple compatibilitat en l'incentiu indicat a l'apartat anterior ja que pot ser que un mateix subjecte adquireixi un bé i, en el mateix exercici, hi inverteixi quantitats per a la seva conservació, reparació, restauració, difusió o exposició.
- Percentatge de deducció a aplicar i límits d'aquesta, així com les obligacions formals que corresponguin, si escau, al titular del bé.
- Deduccions d'un % de les despeses de conservació i reparació de determinats espais o àrees, tals com àrees de sòl rústic protegit, finques rústiques situades en espais naturals, parcs, reserves naturals, etc. En l'articulació d'aquesta mesura caldria tenir en compte:
 - El tipus de finca, espai o àrea la conservació i reparació del qual es vol fomentar.
 - Límits en la seva aplicació, ja que caldria veure si el gaudi d'aquesta deducció pot significar una minoració en el gravamen d'alguna categoria de renda, cas que es produiria si aquests mateixos espais generessin algun tipus de rendiment o guany patrimonial subjecte a l'IRPF durant el mateix exercici en què resultés d'aplicació aquesta deducció.
 - Percentatge de deducció, límits concrets en la seva aplicació i obligacions formals.
 - La compatibilitat o no d'aquest incentiu amb altres de la Generalitat o de l'Estat.

6.2.2. Impost sobre successions i donacions

Dintre de l'impost sobre successions i donacions, tant en l'àmbit de les adquisicions *inter vivos* com *mortis causa*, la Generalitat pot introduir mesures d'incentiu al mecenatge mitjançant l'establiment de reduccions de la base imposable, bonificacions o deduccions de la quota.

En aquest context, i a títol exemplificatiu, la Generalitat pot establir les següents mesures, tenint en compte que l'ISD és un impost que, en qualsevol de les seves modalitats, grava la persona física adquirent del bé en qüestió:

- a) Bonificacions de fins al 100 % per les adquisicions de béns o drets de caire cultural o artístic, podent condicionar, per exemple, el destí que el donant donarà al bé rebut. En aquest sentit, es podrien incentivar des de les adquisicions de béns culturals que siguin destinats pel propi adquirent a la seva exposició pública sota determinats requisits objectius, fins a la simple adquisició de béns amb determinades característiques per ser cedits a tercers sota determinades circumstàncies. En la concreta articulació de la bonificació caldria tenir en compte els aspectes següents:
- El tipus de bé l'adquisició del qual es pretén fomentar (béns de caire cultural o artístic, béns amb determinada protecció o catalogació, etc.).
 - La necessitat o no de condicionar el destí que el donant haurà de donar al bé per tal de poder gaudir de l'incentiu fiscal.
 - Percentatge de la bonificació a aplicar i límits d'aquesta, així com les obligacions formals que corresponguin, si escau, a l'adquirent del bé.
- b) Reducció de fins al 100 % de les adquisicions *mortis causa* quan dintre els béns adquirits en el marc del corresponent negoci successori hi hagi béns de determinades característiques. El desenvolupament de l'incentiu exigiria concretar els punts següents:
- Tipus de bé adquirit.
 - Vincle entre l'adquirent i el transmetent (en mesures d'aquesta naturalesa es pot limitar l'incentiu a les adquisicions *mortis causa* fetes pel cònjuge, pels descendents o pels adoptats de la persona que ha mort).
 - Obligació o no de mantenir el bé al patrimoni de l'adquirent durant un determinat període de temps.
 - Percentatge de la reducció i límits en la seva aplicació, així com les obligacions formals que hi pugui haver.
- c) Reducció de fins al 100 % de les adquisicions *inter vivos* quan es tracti de donacions de béns de determinades característiques. Els punts que s'han de valorar en l'establiment de l'incentiu són els mateixos que els indicats al paràgraf anterior.
- d) Reducció de fins al 100 % de les despeses de conservació, reparació o restauració de béns de determinades característiques o naturalesa que el causant hagi satisfet. Aquesta reducció seria aplicable en la liquidació de l'ISD que han de satisfer els adquirents *mortis causa* dels béns esmentats. En l'establiment de l'incentiu caldria tenir en compte, juntament amb els aspectes descrits als apartats anteriors, els punts següents:

- Si les despeses a les quals s'ha d'aplicar la reducció són totes les que va efectuar el causant o només les que s'hagin materialitzat en un determinat període de temps (5 o 10 anys, per exemple).
- El tipus d'obres que s'han de fer per gaudir de la reducció.
- Si les obres d'aquesta mateixa naturalesa que puguin dur a terme els adquirents sobre aquests mateixos béns poden computar-se dintre la reducció.

6.2.3. Impost sobre el patrimoni

Dintre de l'impost sobre el patrimoni, la Generalitat té competència normativa per establir mesures d'incentiu en forma de deduccions de la quota o bé bonificacions. En aquest context, i com que es tracta d'un impost que grava la titularitat d'un patrimoni net, el més adient seria establir mesures que incentivessin la inversió directa del contribuent en la conservació i reparació de béns de determinades característiques que formin part del seu propi patrimoni.

En aquest context, la mesura podria estar condicionada per les característiques del bé, per l'exposició del bé al públic en general (sigui pel mateix titular o per un tercer), per les quantitats invertides en la seva conservació, etc.

6.2.4. Impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats

En l'àmbit d'aquest impost, la comunitat autònoma pot establir mesures d'incentiu que afectin el tipus de gravamen aplicable a les operacions gravades i sobre les quals té competències normatives. En aquest sentit, es podrien proposar mesures en les línies següents:

- a) Reducció del tipus de gravamen que afecta les transmissions de béns mobles o immobles de determinades característiques. Aquesta mesura també es podria articular en forma de deducció o de bonificació, segons les preferències i l'impacte que li vulgui donar la Conselleria. En aquest punt caldria concretar:
 - El tipus d'incentiu (reducció del tipus de gravamen, deducció o bonificació);
 - El tipus de bé que es transmet;
 - La possibilitat o no de limitar les transmissions incentivades a aquelles que es facin en favor de determinades entitats o institucions o en benefici de determinades finalitats;

- b) Reducció del tipus de gravamen aplicable a la constitució o cessió de drets reals sobre els mateixos béns indicats a l'epígraf anterior. En aquest supòsit, a més dels aspectes ja citats caldria veure si aquesta opció convé estendre-la a qualsevol dret real o només a algun en concret.
- c) Reducció del tipus de gravamen aplicable a la formalització, mitjançant document notarial, de la transmissió dels béns indicats a l'epígraf a) anterior o de la constitució o cessió de drets reals sobre els mateixos. Els punts a concretar en l'establiment de l'incentiu fiscal serien els mateixos que els apuntats als paràgrafs anteriors.

6.3. Impostos locals

La possibilitat que tenen les comunitats autònomes d'establir mesures d'incentiu fiscal en el marc de la imposició local es podria argumentar segons el que disposa l'art. 218 de l'Estatut d'Autonomia de Catalunya, d'acord amb el qual:

“la Generalitat té competència, en el marc establert per la Constitució i la normativa de l'Estat, en matèria de finançament local. Aquesta competència pot incloure la capacitat legislativa per establir i regular els tributs propis dels governs locals i inclou la capacitat per fixar els criteris de distribució de les participacions a càrrec dels pressupostos de la Generalitat”.

Tot i això, aquesta és una qüestió molt discutible, d'acord amb altres normes del marc normatiu actual així com amb la jurisprudència del Tribunal Constitucional sobre aquesta matèria. Per aquest motiu, i per altres d'oportunitat, no efectuem cap proposta que pugui afectar els tributs propis dels ens locals.

6.4. La dació en pagament

La possibilitat de pagar deutes mitjançant el lliurament de béns culturals va ser introduïda en el sistema tributari espanyol l'any 1985, a través de l'article 73 de la Llei 16/1985, de 25 de juny, del patrimoni històric espanyol (en endavant LPHE), en relació amb el pagament de l'IRPF, l'impost sobre el patrimoni i l'impost sobre successions.

Posteriorment, l'any 1994, també es va introduir la dació en pagament respecte de l'impost de societats (en concret, aquesta facultat fou introduïda a la disposició addicional desena de la Llei 30/1994, de 24 de novembre, de fundacions i d'incentius fiscals a la participació privada en activitats d'interès general), fins que l'any 2001 es va procedir a ampliar al màxim la possibilitat d'utilitzar aquest mitjà

de pagament per qualsevol deute tributari estatal (vegeu, en aquest sentit, la disposició addicional primera de la Llei 24/2001, de 27 de desembre, de mesures fiscals, administratives i de l'ordre social). Així, des del dia 1 de gener de 2002, l'art. 73 de la LPHE presenta el redactat següent:

“Artículo 73. Pago de deudas tributarias mediante la entrega de bienes del Patrimonio Histórico Español.

El pago de las deudas Tributarias podrá efectuarse mediante la entrega de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General, en los términos y condiciones previstos reglamentariamente.

Las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la entrega de los anteriores bienes en concepto de pago de cualquiera de los impuestos citados, estarán exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades”.

La utilització d'aquest mitjà de pagament per enriquir el patrimoni cultural dels diferents pobles del nostre Estat ha estat també introduïda en molts dels ordenaments autonòmics, però no, en canvi, en el català. Així trobem, per exemple, l'art. 96 de la Llei 4/1998, d'11 de juny, del patrimoni cultural valencià; l'art. 91 de la Llei 4/1999, de 15 de març, del patrimoni històric de Canàries; la disposició addicional tercera de la Llei 8/1996, de 8 de novembre, de finances del País Basc; l'art 86 de la Llei 14/2007, de 26 de novembre, del patrimoni històric d'Andalusia; l'art. 80 de la Llei 7/2004, de 18 d'octubre, del patrimoni cultural, històric i artístic de La Rioja o l'art. 89 de la Llei foral 14/2005, de 22 de novembre, del patrimoni cultural de Navarra.

La regulació en tots aquests supòsits és bastant semblant. Una de les més complertes és la de la Llei 4/1998, d'11 de juny, del patrimoni cultural Valencià, l'art. 96 de la qual estableix que:

“Las personas, físicas o jurídicas, propietarias de bienes inscritos en el Inventario General del Patrimonio Cultural Valenciano, o respecto de los que se haya iniciado expediente para su inscripción, que fueren deudoras de la Hacienda de la Generalitat por cualquier título, incluida la imposición de las sanciones previstas en esta Ley, podrán hacer pago, total o parcial, de sus deudas mediante la dación de tales bienes. Tratándose de tributos cedidos por el Estado, se estará a lo dispuesto en la normativa estatal.

La dación en pago se hará previa oferta del interesado a la Conselleria de Economía, Hacienda y Administración Pública, formulada por escrito, indicando el código de identificación del bien en el Inventario y el valor por el que se ofrece. Tratándose de deudas tributarias, la oferta determinará la suspensión del procedimiento recaudatorio, pero la deuda no dejará de devengar los intereses que

legalmente correspondan cuando la oferta se haga una vez vencido el período de pago voluntario.

La Conselleria de Economía, Hacienda y Administración Pública, previo el informe de la Conselleria de Cultura, Educación y Ciencia, que tendrá carácter vinculante y se emitirá oída la Junta de Valoración de Bienes del Patrimonio Cultural Valenciano, resolverá en el plazo de dos meses sobre la aceptación de la dación en pago ofrecida.

Aceptada la entrega del bien en pago de la deuda, se estará en cuanto a su destino, tratándose de inmuebles, a lo previsto en el artículo 90 de esta Ley.

La denegación de la cesión o el transcurso del plazo establecido para resolver, que tendrá efectos desestimatorios, determinará la reanudación del procedimiento recaudatorio.”

Seguint aquesta estructura entenem que, com es posarà de manifest en l'apartat de propostes finals d'aquest informe, la dació en pagament és una figura que la Generalitat de Catalunya pot introduir en la futura llei de mecenatge, ja que no només reporta un clar incentiu per aquell que fa la dació sinó que resulta un instrument molt útil per a l'enriquiment del patrimoni històric artístic de la mateixa comunitat autònoma.

7. Consideracions finals i propostes

7.1. Criteris d'elecció dels incentius

A l'apartat anterior hem recollit un ampli ventall de possibles incentius que la Generalitat de Catalunya podria introduir en base al seu poder tributari, el qual també ha estat objecte d'estudi a l'apartat quart.

Com es pot comprovar són molts els beneficis que es podrien aprovar, seguint d'aquesta manera el camí que ja han obert en anys anteriors altres comunitats autònomes i que ha quedat àmpliament descrit a l'apartat cinquè d'aquest informe.

Malgrat que l'elecció dels beneficis que es poden introduir ha de dependre de la voluntat política de la Conselleria de Cultura i Mitjans de Comunicació, nosaltres passem a formular els que entenem que resulten més adequats des del punt de vista de la seva possible eficàcia, eficiència i nivell de conflictivitat competencial.

Abans, però, desenvoluparem breument aquests tres criteris que hem emprat per formular la nostra proposta.

- a) **Criteri d'eficàcia.** L'elecció d'una mesura d'incentiu fiscal o d'una altra ha d'estar presidida per les possibilitats que aquesta pugui aconseguir els objectius pels quals es vol introduir. És a dir, que produeixi els efectes que el legislador vol aconseguir.

Malgrat que els estudis econòmics sobre els efectes dels beneficis fiscals discuteixen en molts casos la seva eficàcia, tal com hem posat de relleu a l'apartat 2.1, el que no resulta discutible és que és millor introduir beneficis fiscals que puguin ésser gaudits pel màxim nombre de contribuents i que aquests seran més utilitzats si comporten una rebaixa fiscal rellevant, ja sigui per ells mateixos o per la seva associació amb d'altres mesures.

- b) **Criteri d'eficiència.** L'elecció dels beneficis fiscals també ha d'estar orientada en funció del cost que pot tenir per a l'Administració i per als mateixos contribuents la seva aplicació.

En aquest sentit, creiem que és necessari escollir mesures que no comportin a la Generalitat la necessitat de controlar per ella mateixa l'aplicació concreta dels beneficis o, si la comporten, que el seu cost sigui el mínim possible.

També som favorables a escollir beneficis que siguin ja coneguts pels contribuents i fàcils d'aplicar per aquests subjectes.

- c) **Criteri de conflictivitat.** Entenem que és preferible tenir en compte aquells beneficis dels quals no hi ha dubtes sobre la competència de la Generalitat per al seu establiment, a fi i efecte d'evitar que es plantegin possibles conflictes de competències amb l'Estat o amb els ens locals.

7.2. Propostes sobre incentius que la Generalitat de Catalunya podria introduir

7.2.1. Impost sobre la renda de les persones físiques

Atenent el conjunt dels anteriors criteris creiem que davant l'ampli ventall de beneficis fiscals que es poden arribar a aprovar en l'àmbit de l'IRPF, i que nosaltres hem recollit a l'apartat 5.2 i comentat amb més detall respecte de la Generalitat de Catalunya a l'apartat 6.2, entenem que els que realment poden tenir una incidència significativa i un cost molt reduït per a l'Administració catalana, a més de no produir conflictes de competències, són els següents.

- Deduccions de la quota íntegra autonòmica d'un % de la quantitat donada o dels valors dels béns donats a entitats sense ànim de lucre beneficiàries del mecenatge, segons el que disposa la Llei 49/2002 de l'Estat espanyol per tal que aquestes facin activitats i finalitats de competència de la Generalitat de Catalunya que tinguin un objecte o finalitat específica que la Conselleria estimi oportú incentivar fiscalment.
- Deduccions de la quota íntegra autonòmica d'un % del valor de les despeses o inversions directes en activitats i finalitats d'interès general de competència de la Generalitat.

La mateixa definició i caracterització d'aquestes deduccions determina que es tracti de mesures susceptibles de ser emprades per un gran nombre de ciutadans de Catalunya, en concret, tots aquells que són subjectes passius de l'IRPF. A més a més, si s'aprovés concedir una deducció, per exemple, del 20 % del valor de la donació feta o l'import gastat o invertit, aquesta deducció se sumaria a les deduccions estatals ja existents en aquest mateix àmbit, deduccions que ascendeixen al 25 % o 30 %, segons els supòsits concrets. La importància econòmica del total d'aquests beneficis, als quals caldria sumar, tal com s'explica a l'apartat 6.2.1 d'aquest informe, l'exempció dels increments que, si escau, es posin de manifest per motiu de les aportacions fetes, esdevé molt rellevant en la concreta motivació de l'activitat d'interès general que es vol incentivar.

Cal tenir en compte, alhora, que juntament al fet de tractar-se de mesures fiscals que poden provocar impactes positius en les direccions que marqui la Generalitat

donada la seva possible aplicació a un elevat nombre de ciutadans de Catalunya, es tracta de mesures que tindrien un cost administratiu d'aplicació molt baix, ja que l'Agència Estatal de l'Administració Tributària és l'encarregada de controlar les deduccions i exempcions estatals a les quals ara se sumarien les deduccions de la Generalitat. Per aquest motiu es podrien establir convenis de col·laboració administrativa que reduirien en gran mesura el cost administratiu que ha d'assumir la Generalitat per tal d'aplicar les deduccions proposades.

Per altra banda, atès que es tracta de mesures que se sumen o addicionen a les mencionades deduccions estatals i que, en la seva configuració concreta, caldria que continuessin una estructura similar, els costos indirectes per als mateixos contribuents seriem mínims ja que la justificació que, si escaigués, haurien d'aportar a l'Administració per aplicar la deducció estatal seria igualment vàlida per aplicar la deducció autonòmica.

Tanmateix, cal destacar que es tracta de mesures de les quals no hi ha pràcticament cap dubte sobre el fet que poden ser aprovades per la Generalitat, ja que compleixen el tercer requisit fixat en l'apartat 3 d'aquest informe.

Finalment, s'ha de destacar que el nou Estatut d'Autonomia de Catalunya preveu la possibilitat d'incrementar la cessió de l'IRPF fins al 50 %. Si aquesta ampliació es dugués a terme això comportaria que qualsevol mesura proposada en el marc de l'IRPF tindria un impacte proporcionalment major, aspecte que, sens dubte, ha de ser positivament valorat en l'establiment de les mesures de mecenatge concretes en el marc d'aquest impost.

7.2.2. Altres tributs cedits

Per tal d'evitar reiteracions, ens remetem a l'apartat 6.2. d'aquest informe sobre les mesures concretes que, si escau, es pot optar per introduir.

Entenem, però, que malgrat que hi ha la possibilitat real d'introduir mesures d'incentiu fiscal al mecenatge en el marc d'aquests tributs, no es tracta d'una opció interessant ni fiscalment rendible atesa la tendència progressiva que molts d'aquests tributs, i més en concret, l'impost sobre el patrimoni i l'impost sobre successions i donacions, vagin perdent rellevància econòmica i hi hagi una tendència generalitzada a la seva supressió, sense entrar a analitzar altres motius d'eficàcia i eficiència que també ens podrien servir de base per donar arguments en contra de la seva aprovació.

7.2.3. Tributs propis

A l'apartat 6.2 d'aquest informe també hem recollit possibles mesures a aprovar per la Generalitat de Catalunya en el marc dels tributs propis, però tal i com passa respecte dels tributs cedits diferents de l'IRPF, entenem que **hi ha més motius en contra que no pas a favor de fer-ho.**

La naturalesa dels tributs propis de la Generalitat, alguns dels quals tenen un marcat caràcter extrafiscal, així com el seu escàs volum recaptador motiven que per raons d'eficàcia i d'eficiència tampoc sembli que sigui interessant proposar beneficis fiscals que els puguin afectar.

En efecte, tot i que, en principi, l'impost sobre grans establiments comercials es mostra com un tribut estructuralment òptim per introduir beneficis fiscals al mecenatge i que entenem que el seu impacte sobre els subjectes cridats a satisfer-los podria resultar políticament molt atractiu, hem vist que es tracta d'un impost amb un escàs volum recaptador. En aquest context creiem que el cost que comportaria articular les mesures concretes d'incentiu al mecenatge i la seva posterior aplicació resulta desproporcionat respecte del volum de recaptació d'aquest impost, fet que, en conclusió, no justificaria l'establiment d'aquestes mesures en el marc de l'impost esmentat.

7.2.4. Tributs locals

La gran incertesa jurídica sobre la possibilitat que la Generalitat pogués introduir beneficis fiscals en els tributs locals, també fa que **no presentem cap proposta que afecti aquests tributs.**

7.2.5. Dació en pagament de tributs autonòmics

En darrer lloc, **sí que considerem adient proposar la introducció de la dació en pagament de tributs de la Generalitat de Catalunya**, la qual cosa pot permetre que les societats i persones físiques que siguin subjectes passius dels tributs de la Generalitat paguin aquests tributs amb béns culturals d'interès per a Catalunya, mesura que en l'àmbit estatal ja ha demostrat la seva eficàcia.

La introducció de la dació de béns culturals en pagament dels tributs propis de la Generalitat té un cost administratiu molt petit i no presenta dubtes sobre el poder de la Generalitat d'aprovar-la.

8. Bibliografía

- BOADWAY, R. W.; SHAH, A. (1995) "Perspectives on the role of investment incentives in developing countries". A: SHAH, A. (ed.) *Fiscal incentives for investment and innovation*. Oxford University Press, 31-136.
- BOORSMA, P. B.; VAN HEMEL, A.; VAN DER WIELEN (1998) *Privatization and culture. Experiences in the arts, heritage and cultural industries in Europe*. CIRCLE Publication, núm. 10, Kluwer Academic.
- CASANELLAS CHUECOS, M. (2003) *El nuevo régimen tributario del mecenazgo*. Ed. Marcial Pons.
- DURÁN CABRÉ, J. M.; ESTELLER MORÉ, A. (2005): "Descentralización fiscal y política tributaria de las CCAA: Una primera evaluación a través de los tipos impositivos efectivos en el IRPF". A: BOSCH, N.; DURÁN, J. M. (dir.) *La financiación de las comunidades autónomas: políticas tributarias y solidaridad interterritorial*. Publicacions i Edicions Universitat de Barcelona, 47-86.
- DURÁN CABRÉ, J. M.; ESTELLER MORÉ, A. (2006) "Exploring personal income tax diversity among Spanish regions". *Tax Notes International*, 42, 645-655.
- LÓPEZ LABORDA, J.; ROMERO JORDÁN, D. (2001) "Eficacia de los incentivos fiscales a la inversión: aspectos teóricos y aplicados (1)". A: *Hacienda Pública Española*. Monografía 2001, 207-250.
- PEÑUELAS I REIXACH, L. (1998) "Règim tributari dels museus i del mecenatge". A: *Manual jurídic dels museus*. Ed. Marcial Pons.
- PEÑUELAS I REIXACH, LL. (2001) *Pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales*. Ed. Marcial Pons.
- RIVAS SÁNCHEZ, C. (2007) "Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado". *Documentos de Trabajo 10/07*, Instituto de Estudios Fiscales.
- SCHUSTER, M. (1999) "The other side of the subsidized muse: Indirect aid revisited". *Journal of Cultural Economics*, 23, 51-70.
- SCHUSTER, M. (2007) "Tax incentives in cultural policy". A: GINSBURGH, A.; THORSBY, D. (ed.) *Handbook of the economics of art and culture*. Elsevier/North-Holla, 1.253-1.298.

VAN DEN NOORD, P.; HEADY, C. (2001) "Surveillance of tax policies: a synthesis of findings in economic surveys". *Economics Department Working Papers*, núm. 303, OCDE.

ZUBIRI, I. (1997) "La justificación y los efectos económicos del Impuesto sobre Sociedades". *Ekonomiaz*, núm. 38, 122-145.