

Fundación
Arte y
Mecenazgo



Informe de la FUNDACIÓN ARTE Y MECENAZGO

Sobre el estatuto jurídico tributario del coleccionista en España y posibles medidas que contribuyan a su promoción

Barcelona, 2014

Sumario

1.	Antecedentes	1
2.	Consulta	6
3.	Legislación aplicable	6
4.	Resolución	7
	A. Concepto de coleccionista	7
	B. El tratamiento jurídico tributario de la adquisición y tenencia de obras de arte en España	10
	Introducción: La regulación del Patrimonio Histórico en España.....	10
	El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: La deducción por inversiones en bienes culturales.....	15
	El Impuesto sobre Sociedades	21
	Tributación de la tenencia de obras de arte: El Impuesto sobre el Patrimonio	23
	El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....	27
	Tributación de la adquisición de obras de arte (Impuesto sobre el Valor Añadido vs. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales).....	29
	El derecho de participación o “droit de suite”	34
	Breve referencia a la dación de obras de arte en pago de impuestos.	36
	C. Análisis de las medidas de promoción del coleccionismo adoptadas por otras jurisdicciones relevantes.....	37
	Estados Unidos	37
	Reino Unido	38
	Francia.....	43
	Alemania.....	43
	Italia	43



Paises Bajos.....	43
Suiza.....	43
D. Propuesta de reformas y/o incentivos destinados a promover el coleccionismo en España.....	50
El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	50
El Impuesto sobre Sociedades	54
El Impuesto sobre el Patrimonio	55
El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....	56
El Impuesto sobre el Valor Añadido.....	57
Otras medidas que contribuirían a impulsar el mercado del arte	60
5. Conclusión.....	61



Informe de la FUNDACIÓN ARTE Y MECENAZGO

*Sobre el estatuto jurídico tributario del coleccionista en España y posibles medidas que
contribuyan a su promoción*

Barcelona, 2014

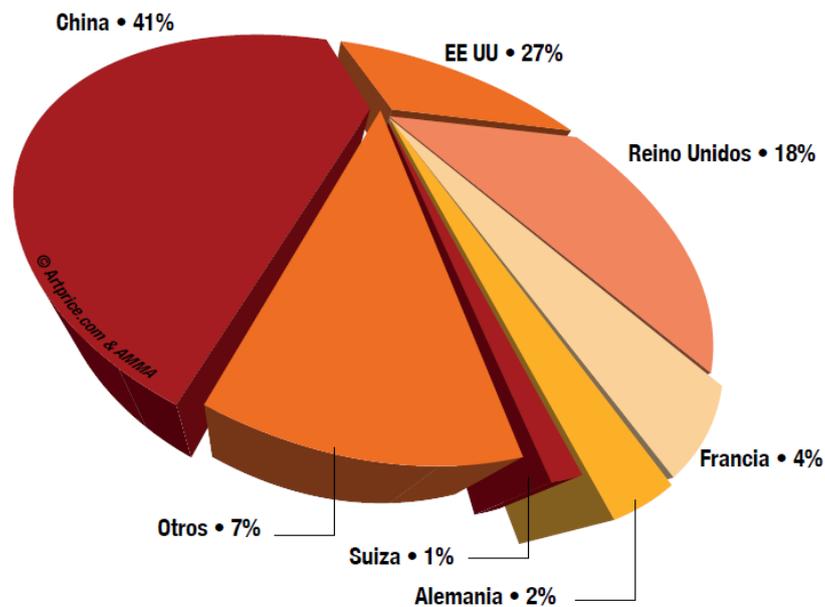
1. Antecedentes

- 1.1 A pesar del notable crecimiento del mercado del arte y del coleccionismo en España entre 2002 y 2007, en los últimos años ha registrado una notable contracción, que ha puesto de relieve una serie de carencias en el mercado del arte en la Unión Europea y, más concretamente, en España. Brevemente, y sin ánimo de exhaustividad:
 - a) El mercado del arte europeo está perdiendo fuerza frente a los mercados americano y chino. Afectado también por la difícil situación de la economía mundial, el mercado del arte de la Unión Europea perdió más de un tercio de su volumen entre 2007 y 2009. Posteriormente, ha iniciado su recuperación, si bien a un ritmo que no es en absoluto comparable al crecimiento experimentado por China, uno de los grandes motores de la recuperación del sector, o Estados Unidos.

A modo de ejemplo, solamente el mercado chino acapara el 41,3% de los ingresos mundiales por ventas en subastas, contando Estados Unidos con un 27% de la cuota mundial, y dejando a Europa aproximadamente un 30%. Sin embargo, en la UE el reparto del mercado no es en absoluto homogéneo, ya que solamente el Reino Unido representa más de la mitad de dicha cuota. De hecho, si no fuera por el Reino Unido podríamos decir que el mercado del arte europeo es insignificante en comparación con las tres grandes potencias. El siguiente gráfico recoge la distribución por países de las ventas mundiales en subasta en el año 2012¹.

Ingresos de subastas Fine Art en 2012

Repartición por países



Es cierto que todos los grandes mercados occidentales han perdido fuerza en comparación con China, pero el liderazgo sigue en manos de EEUU y el Reino Unido. Tras varios años de crecimiento vertiginoso, todo parece indicar que el mercado chino, aunque sigue manteniendo el volumen de ventas más elevado, ha vivido el final de su edad de oro, experimentando un retroceso de las ventas en el último año del 24%. Aun así, este crecimiento del mercado chino se ha traducido en la pérdida gradual de cuota de mercado

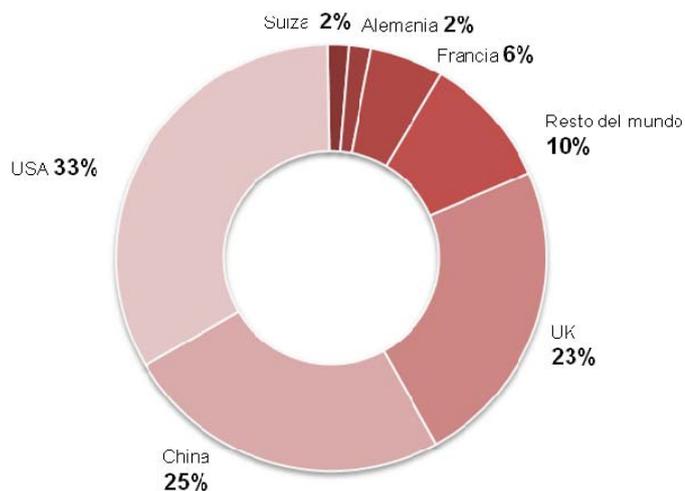
¹ "2012 Art Market Trends by Artprice"



que Europa ha experimentado en los últimos años. En 2011, las ventas en la Unión Europea, globalmente considerada, se redujeron en un 2%, hasta situarse en el 34% del mercado global de arte, frente al importante 53% que ostentaba en 2003.

En ese año (2011) el Reino Unido dominó el comercio europeo de arte con una cuota de mercado del 64%, habiendo registrado tanto el Reino Unido como Francia, el segundo país mejor clasificado, unas tasas positivas de crecimiento interanual (del 8% y el 6% respectivamente). Por el contrario España, al igual que otros mercados de tamaño medio de Europa como los Países Bajos, Suecia y Alemania, registraron a lo largo del año una caída en términos de valor. Además, estos mercados suelen registrar los volúmenes de ventas más elevados en los tramos de menor precio, en tanto que las obras de mayor precio se venden en las grandes plazas, sobre todo en Londres. En el 2012, Europa entró en recesión con una reducción global del 3% en ventas, que hubiera sido muy superior sin el impulso del mercado británico. En el siguiente gráfico podemos observar la distribución del mercado del arte global en 2012².

Cuotas de mercado global en 2012 (subastas y galerías)



² Arts Economics, 2013

- b) El precio de los objetos preciosos, entre los que se incluye el arte, se modifica según la demanda que exista en el mercado, y ésta queda definida en base al nivel de riqueza de la población. El nivel de ingresos ha crecido significativamente en Europa y Norteamérica desde, al menos, 1980, repartiéndose de un modo cada vez más extendido en la población, lo que ha supuesto un incremento notable de la demanda de obras de arte en ambos mercados geográficos, seguido por el consiguiente aumento de los precios. Por otro lado, el mercado del arte es un mercado mundial: la facilidad para obtener información y el bajo coste de desplazamiento de los objetos de unos mercados a otros ha contribuido a generar la percepción de los vendedores de que la colocación de los bienes en un mercado en detrimento de otro contribuye a rentabilizar las ventas. El máximo exponente de este fenómeno serían las ventas y subastas realizadas por Internet³.
- c) Por lo que se refiere a España, llama la atención la riqueza de su patrimonio cultural, como ocurre en otros países del Sur de Europa, en comparación con el escaso desarrollo que ha tenido el coleccionismo privado, quizás por la falta de interés de la clase política en fomentarlo, quizás porque la mayor parte de las medidas aprobadas a lo largo de la historia han sido dirigidas a incrementar los propios fondos del Estado.
- d) La tradicional opacidad del mercado del arte en España actúa en detrimento de la seguridad jurídica y disuade al inversor poco informado. Además supone, en muchos casos, la imposibilidad de determinadas obras de acceder a mercados públicos como las subastas, en las que se puede obtener una rentabilidad superior a la conseguida en los mercados paralelos.
- e) El patrocinio cultural realizado por empresas parece ceder su lugar a las causas humanitarias o de solidaridad social⁴.

1.2 El mercado del arte es un mercado muy sensible, en la medida en que afecta a una parte relevante y delicada de la identidad de una nación: su patrimonio his-

³ P. SIEGRIST RIDRUEJO, *“El Mercado del Arte y los Obstáculos Fiscales. ¿Una asignatura pendiente en la Integración Europea?”*, Instituto de Estudios Europeos, Madrid, 2003.

⁴ Propuesta de Resolución sobre la situación y el papel de los artistas en la Unión Europea presentada por Helena Vaz da Silva al Parlamento Europeo el 25 de febrero de 1999 (documento A4-0103/99).



tórico-artístico. Además, el derecho a disfrutar de los bienes culturales se recoge en la mayoría de las Constituciones occidentales, constituyéndose como uno de los derechos fundamentales llamados “de cuarta generación”. Por ello, recae sobre los poderes públicos la obligación de garantizar el acceso de los ciudadanos a la cultura⁵, comprendiendo este término todas las manifestaciones culturales surgidas a lo largo del tiempo.

- 1.3 La necesidad de recurrir al apoyo de los ciudadanos para la conservación del patrimonio cultural es algo evidente⁶, sobre todo, si se tienen en cuenta los limitados que son los recursos públicos disponibles para estos fines y la amplitud del patrimonio cultural en nuestro país. Los incentivos fiscales, como muy bien ha señalado ALZAGA VILLAMIL⁷, tienen una razón de ser innegable desde el momento en el que a los poderes públicos les compete defender nuestro patrimonio cultural y artístico, apoyando a quienes a título particular emprendan iniciativas de esta índole.
- 1.4 Es cierto que toda exención o beneficio fiscal significa una merma en la recaudación tributaria, aunque también lo es que tales opciones de política fiscal suponen una inversión indirecta en ciertos campos de actuación. De hecho, muchas veces el incentivo fiscal se muestra más eficaz que la obtención de un ingreso por vía tributaria para su posterior destino a un fin de política social, ya que una parte de las cantidades recaudadas puede perderse en costes de gestión⁸.

⁵ La Constitución Española de 1978 configura este derecho como un principio rector de la política social y económica en su artículo 44, seguido del mandato expreso a los poderes públicos de garantizar la conservación y promover el enriquecimiento del patrimonio histórico, cultural y artístico de los pueblos de España y de los bienes que lo integran, cualesquiera que sean su régimen jurídico y su titularidad (artículo 46).

⁶ Así se reconoce en la Resolución de 13 de noviembre de 1986 sobre Conservación de obras de arte y objetos de interés cultural e histórico, de los representantes de los Gobiernos de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo (DOC 13 diciembre 1986, núm. 320). También en la Exposición de Motivos de la Ley 30/1994: “esta necesidad de estímulo es ineludible, vistos la dificultad de los poderes públicos de atender plenamente ese interés general.” “En las sociedades democráticas desarrolladas constituye una realidad la participación, junto con el sector público, de personas, entidades e instituciones privadas en la protección, el desarrollo y el estímulo de actividades de interés general en las diversas manifestaciones que éstas pueden revestir, desde lo puramente benéfico y asistencial hasta lo cultural y artístico.”

⁷ O. ALZAGA VILLAMIL, “Comentario sistemático a la constitución Española de 1978”, Ediciones del Foro, Madrid, 1978.

⁸ J. PEDREIRA MENÉNDEZ, “Beneficios e Incentivos Fiscales del Patrimonio Cultural”, Editorial Aranzadi, 2004.

- 1.5 Estas circunstancias hacen de la regulación fiscal del mercado del arte un instrumento útil, necesario y efectivo para desarrollar la política de un Estado respecto de su patrimonio cultural⁹. En este sentido, el apartado quinto de la Convención de la UNESCO de 23 de noviembre de 1972, sobre Protección del Patrimonio Mundial, Cultural y Natural establece la necesidad de arbitrar medidas fiscales para favorecer la conservación de tales patrimonios. Iguales recomendaciones contienen los artículos 6 y 7 del Convenio del Consejo de Europa de 3 de octubre de 1985 para la Salvaguarda del Patrimonio Arquitectónico de Europa. Complementaria a estas iniciativas, la Decisión 1194/2011/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre de 2011 concreta el apoyo a las políticas de los Estados Miembros que pongan en valor el patrimonio común de los pueblos de Europa.

2. Consulta

- 2.1 Se consulta a este despacho acerca del estatuto jurídico tributario del coleccionista en España actualmente en vigor. Asimismo, se solicita un análisis comparativo con respecto a otras jurisdicciones del entorno con el fin de proponer y, en su caso, impulsar una serie de reformas fiscales que puedan contribuir a enriquecer e incrementar el coleccionismo privado en España.

3. Legislación aplicable

- 3.1 Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.
- 3.2 Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.
- 3.3 Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

⁹ De hecho, la supresión de cargas fiscales a la adquisición de obras de arte en Japón jugó un papel fundamental en la compra masiva, especialmente de pintura impresionista, por parte de inversores japoneses durante los años 80. Este fenómeno finalizó debido a la fuerte crisis económica que afectó al país a partir de 1990. En la actualidad, se observa una vuelta al mercado del arte internacional de obras compradas por coleccionistas japoneses, tanto privados como públicos.



- 3.4 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- 3.5 Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- 3.6 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- 3.7 Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
- 3.8 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- 3.9 Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

4. Resolución

A. Concepto de coleccionista

- 4.1 No existe en nuestro ordenamiento jurídico una definición como tal de coleccionista. El Diccionario de la Real Academia Española define al coleccionista como persona que colecciona y colección como *“conjunto ordenado de cosas, por lo común de una misma clase y reunidas por su especial interés o valor”*.
- 4.2 Sí encontramos el concepto “colección” en algunas normas autonómicas sobre patrimonio cultural, que no definen el término, sino que establecen provisiones destinadas a salvaguardar su integridad como conjunto¹⁰.
- 4.3 Es probable que esa falta de definición jurídica del concepto de coleccionista se deba al aspecto emocional que lo diferencia del mero propietario o inversor,

¹⁰ Así, por ejemplo, el artículo 45 de la Ley 9/1993, de 30 de septiembre, del Patrimonio Cultural Catalán, establece que *“las colecciones declaradas de interés nacional o catalogadas que sólo siendo consideradas como una unidad reúnan los valores propios de estos bienes no pueden ser disgregadas por sus titulares o poseedores sin autorización del Departamento de Cultura.”* Prácticamente el mismo texto encontramos en el artículo 46 de la Ley 12/1998, de 21 de diciembre, de Patrimonio Histórico de las Islas Baleares.

conceptos mucho más comunes en el ámbito jurídico y económico. En efecto, WERNER MUENSTERBERGER¹¹ definió el coleccionismo como “*la elección, la reunión y la consideración de objetos que tienen un valor subjetivo*”, poniendo de relieve que se trata de una modalidad de posesión y relación con los objetos que implica un fuerte involucramiento emocional.

- 4.4 Como afirman C. PRADO, A. BLANCO y A. CONCEJO¹², desde este punto de vista, la colección no es solamente un conjunto más o menos ordenado de objetos; es, precisamente, una forma de pensar y concebir relaciones significativas entre objetos y de estos con el “mundo” o el contexto social al cual pertenecen. Coleccionar implica constituir una forma de apreciación y de ordenación racional para ese conjunto de objetos.
- 4.5 En definitiva, no toda acumulación de objetos puede ser considerada una colección; para poder considerar dicho conjunto de objetos una colección, y a su autor un coleccionista, se deben cumplir ciertos requisitos¹³, básicamente, que esa reunión de objetos responda a un impulso humano claramente dirigido a la creación de algo nuevo y con vocación de permanencia. Desde este punto de vista, colección y coleccionista van íntimamente unidos.
- 4.6 COCA PÉREZ¹⁴ ha analizado los bienes tangibles de colección, entre los que podemos incluir, a efectos de nuestro análisis, las obras de arte, como activos para la inversión. En línea con sus conclusiones, entendemos que las siguientes características son predicables de los mismos:

¹¹ WERNER MUENSTERBERGER, “*Le collectionneur: anatomie d'une passion*”, Editions Payot & Rivales, 1996, pág. 16.

¹² C. PRADO, A. BLANCO y A. CONCEJO, “*El mercado de los bienes tangibles de colección. Especial consideración a la numismática de colección*”, Editorial Dykinson, S.L., 2007, pág. 12.

¹³ B. HIRIART, “*Colección de colecciones, notas sobre nuestra afición a las cosas*”, Paridós, 2002. Según esta autora, una colección es el acopio de objetos de una misma especie, pero siempre que concurren los siguientes requisitos: (i) intervención humana en la formación del conjunto; (ii) la colección debe ser resultado de un impulso humano claramente dirigido a la creación de algo nuevo; (iii) tendencia a la permanencia; (iv) la colección debe despertar un sentimiento amoroso en el coleccionista; (v) es, por definición, interminable; y (vi) la afición del coleccionista no está vinculada al dinero ni a la fama.

¹⁴ J.L. COCA PÉREZ, “*La Inversión en Bienes Tangibles de Colección, Cien preguntas clave y sus respuestas*”, Dykinson, S.L., 2001; y “*Análisis del Mercado financiero de bienes tangibles: El caso particular de la filatelia financiera*”, Universidad Complutense de Madrid, 1998.



- a) Naturaleza tangible: El titular posee en propiedad el valor de su inversión.
 - b) s casos, de sus propietario.
 - c) Escasez.
 - d) Universalidad de los mercados: Es este desarrollo de los mercados el que ha permitido que alcancen una notable liquidez.
 - e) Contenido patrimonial: Se trata de bienes que por su peculiar singularidad –su carácter único y escaso, su mérito artístico, su consonancia con las tendencias del gusto social, y/o su antigüedad, aumentan su valor a través del tiempo.
- 4.7 Estas especiales características, interpretadas a la luz del mandato constitucional de garantizar la conservación y promover el enriquecimiento del patrimonio histórico, cultural y artístico de los pueblos de España, facilitando el acceso de los ciudadanos a la cultura, pueden servir de apoyo a la construcción de un estatuto jurídico particular aplicable al coleccionista de arte, como inversor y, sobre todo, como sujeto que colabora con las Instituciones Públicas en la protección y fomento de nuestro Patrimonio Histórico, prestando, de este modo, un servicio a la colectividad.
- 4.8 En este sentido, podríamos definir al coleccionista como el titular, con carácter no especulativo ni a título de mero intermediario, de un conjunto de obras de arte con vocación de permanencia.
- 4.9 Llegados a este punto, debemos reflexionar sobre la conveniencia de promover la introducción en nuestro ordenamiento de un concepto jurídico de coleccionista alrededor del cual se desarrollen, a modo de estatuto jurídico tributario específico y exclusivo, todos los incentivos fiscales relacionados con la tenencia de obras de arte.
- 4.10 En nuestra opinión, el legislador español debe acometer una serie de reformas que apoyen la adquisición y mantenimiento de obras de arte en España, como vía alternativa a la inversión pública en la conservación y el enriquecimiento del Patrimonio Cultural, y como medida de estímulo a la actividad creadora y al mercado del arte en Europa. Sin embargo, entendemos que introducir una definición de coleccionista, más allá de la de simple titular de una obra de arte, po-

dría limitar el ámbito de aplicación de estas medidas y, en todo caso, daría pie a interpretaciones diversas. Si partimos, por ejemplo, de la definición que nosotros mismos proponemos¹⁵, ¿cómo diferenciar el inversor-coleccionista, del inversor-especulador? ¿son conceptos absolutamente excluyentes? ¿qué ocurre con el fondo de un galerista que opera a título personal? ¿cómo demostrar la vocación de permanencia cuando determinada situación económica obliga al propietario a vender piezas adquiridas poco antes? ¿se puede ser coleccionista si se posee una sola obra? ¿se puede decir que hay colección cuando una persona es titular de obras de características muy dispares, sin que exista un “hilo conductor” que las relacione, aparte del hecho de pertenecer a un mismo titular?

- 4.11 Como veremos en los próximos apartados, la regulación actualmente en vigor gira en torno al concepto de bien cultural, que establece la normativa estatal y las autonómicas en materia de Patrimonio Histórico Cultural. Creemos que una buena vía de trabajo es ahondar en esa regulación y mejorarla, con el fin de apoyar a todos los propietarios de este tipo de bienes.
- 4.12 El concepto de colección (y el correlativo de coleccionista), sin embargo, lo reservaríamos para una serie de medidas muy específicas, pero compatibles con las anteriores, destinadas a compensar las restricciones y limitaciones específicas que se imponen a los titulares de este tipo de activos.

B. El tratamiento jurídico tributario de la adquisición y tenencia de obras de arte en España

Introducción: La regulación del Patrimonio Histórico en España.

- 4.13 El tratamiento tributario vinculado a la adquisición, tenencia y cesión de obras de arte está regulado de forma muy dispersa en nuestro ordenamiento, tanto temporal como normativamente. Así, podemos encontrar disposiciones relevantes tanto en la Ley de Patrimonio Histórico Español (en adelante, LPHE), como en la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los

¹⁵ Párrafo 4.8 anterior.



incentivos fiscales al mecenazgo, en la legislación reguladora de cada tributo, en la normativa autonómica, etc.

- 4.14 En cualquier caso, como punto de partida de nuestro análisis, es necesario describir brevemente las distintas categorías de bienes que establece la normativa de Patrimonio Histórico y Cultural, tanto a nivel estatal como autonómico.
- 4.15 Según el artículo 1.2 de la Ley de Patrimonio Histórico Español, *“integran el Patrimonio Histórico Español los inmuebles y los objetos muebles de interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico. También forman parte del mismo el patrimonio documental y bibliográfico, los yacimientos y zonas arqueológicas, así como los sitios naturales, jardines y parques, que tengan valor artístico, histórico o antropológico.”*
- 4.16 Tras definir el Patrimonio Histórico Español (en adelante, PHE) con estos contornos tan amplios¹⁶ (como puede comprobarse, no se hace referencia a la titularidad pública o privada de los bienes, ni a su origen), la LPHE ha optado por establecer distintos niveles de protección de los bienes integrantes del PHE, tal y como indica su artículo 1.3, diferenciándolos en tres categorías: La máxima protección y tutela se otorga a los denominados Bienes de Interés Cultural (en adelante, BIC)¹⁷. El segundo grupo está constituido por los bienes incluidos en el

¹⁶ Así se reconoce en la Exposición de Motivos de la propia LPHE, según la cual *“esta Ley consagra una nueva definición de Patrimonio Histórico y amplía notablemente su extensión. [...] Busca, en suma, asegurar la protección y fomentar la cultura material debida a la acción del hombre en sentido amplio y concibe aquella como un conjunto de bienes que en sí mismos han de ser apreciados, sin establecer limitaciones derivadas de su propiedad, uso, antigüedad o valor económico.”*

¹⁷ El artículo 9 de la LPHE establece que la declaración de BIC se obtiene por establecerlo así dicha ley o mediante Real Decreto de forma individualizada. En efecto, la propia LPHE ha declarado ciertos bienes como de interés cultural, otorgándoles, por consiguiente, la máxima protección en el ámbito cultural (así, por ejemplo, los castillos de España, las cuevas, abrigos y lugares que contengan manifestaciones de arte rupestre, los emblemas, piedras heráldicas, rollos de justicia, cruces de término y demás piezas y monumentos de análoga índole cuya antigüedad sea de más de cien años, etc.).

Aunque la declaración como BIC es actualmente competencia exclusiva de las Comunidades Autónomas y no está unificada en todo el territorio nacional, lo que comporta algunas dificultades prácticas, el procedimiento para la obtención de dicha calificación sigue, en la mayor parte de los casos el modelo establecido en la LPHE: la declaración se tramitará de oficio o a instancia del titular de un interés legítimo, aunque también se prevé que cualquier persona pueda solicitar a la Administración que incoe de oficio el expediente. Para que proceda la declaración de BIC es preciso que en el expediente conste el informe favorable de alguna de las instituciones consultivas previstas en el artículo 3.2 de la LPHE. El expediente deberá tramitarse en el plazo máximo de veinte meses a partir de la fecha en que hubiere sido incoado. Si el bien es declarado de interés cultural se inscribirá en el Registro Gene-

Inventario General¹⁸. Y, por último, como tercer nivel de protección, estarían todos los demás bienes enumerados en el artículo 1.2 de la LPHE, antes transcrito, que no puedan integrarse en ninguna de las dos categorías mencionadas anteriormente.

4.17 Como hemos comentado, las distintas categorías responden a distintos niveles de protección, que, a su vez, se corresponden con diversos deberes que la Ley impone a los titulares de los bienes culturales en relación a la conservación y difusión de los mismos, deberes que limitan su derecho de propiedad en aras de

ral de BIC y se le expedirá un título oficial que lo identifique y en el que se reflejen los actos jurídicos o artísticos que sobre él se realicen. Las transmisiones o traslados del BIC se inscribirán también en el Registro.

Una vez inscrito el bien en el Registro de BIC los propietarios y, en su caso, los titulares de derechos reales sobre los mismos están obligados a permitir y facilitar su inspección por los organismos competentes, su estudio a los investigadores, previa solicitud razonada de éstos, y su visita pública, en condiciones de gratuidad, al menos cuatro días al mes, en días y horas previamente señalados. En el caso de bienes muebles, se podrá igualmente acordar como obligación sustitutoria el depósito del bien en un lugar que reúna las condiciones adecuadas de seguridad y exhibición durante un período máximo de cinco meses cada dos años.

En la práctica, son pocos los casos en que un bien mueble es calificado como BIC. Por otro lado, de acuerdo con la LPHE, la obra de un autor vivo sólo puede ser declarada BIC a solicitud de su dueño o si media su adquisición por una Administración (artículo 9.4).

¹⁸ El artículo 26.1 de la LPHE ordena a la Administración del Estado, en colaboración con las Comunidades Autónomas, la confección de un Inventario General en el que se incluirán aquellos bienes muebles del PHE no declarados BIC, pero que tengan una singular relevancia por su notable valor histórico, arqueológico, artístico, científico, técnico o cultural. La finalidad principal de la norma es la de controlar los bienes muebles del PHE, conseguir el conocimiento de cuántos hay y dónde se encuentran dentro del territorio nacional. La inscripción en el Inventario General puede efectuarse de oficio o a instancia de parte. En este último caso, la solicitud, debidamente documentada, debe partir de los propietarios o demás titulares de los derechos reales, por lo que no parece posible que ésta se efectúe por un simple poseedor o un tercero. La resolución de la solicitud planteada debe resolverse en el plazo máximo de cuatro meses. El órgano competente para instruir el expediente será la Comunidad Autónoma en cuyo ámbito geográfico se encuentre el bien.

Como en el caso de los BIC, la inscripción de un bien en el Inventario General va a suponer una serie de limitaciones para sus propietarios y poseedores (de conformidad con el artículo 26.6 LPHE, los bienes incluidos en el Inventario General podrán ser inspeccionados por la Administración competente en todo momento para controlar su estado de conservación. Sus propietarios y, en su caso, los demás titulares de derechos reales sobre los mismos, están obligados a permitir su estudio a los investigadores, previa solicitud razonada, y a prestarlos, con las debidas garantías, a exposiciones temporales, aunque no será obligatorio realizar estos préstamos por un período superior a un mes por año. La transmisión por actos inter vivos o mortis causa, así como cualquier otra modificación en la situación de los bienes, deberá comunicarse a la Administración competente y anotarse en el Inventario General. Esta obligación, por otro lado, permitirá a la Administración la utilización de los derechos de tanteo y retracto).



su función social. Destacamos, en este sentido, las restricciones o, incluso, la prohibición de exportación (art. 5 de la LPH¹⁹), el deber de permitir y facilitar las inspecciones por parte de los organismos competentes y la visita pública (art. 13.2), el deber de facilitar el acceso al bien por parte de los investigadores (art. 26.6), los deberes de conservación y custodia (art. 36), el deber de comunicar las eventuales transmisiones del bien, a efectos de que la Administración pueda ejercitar sus derechos de tanteo y retracto (art. 38²⁰), etc. El incumplimiento de estos deberes tiene la consideración de infracción administrativa, sancionable con multas que pueden alcanzar los 600.000€²¹.

4.18 Es por ello que la LPH, a partir de unos determinados valores que varían en función de las características del bien de que se trate²², configura la inscripción de bienes del Patrimonio Histórico en el Registro General o en el Inventario como una obligación de sus titulares. En su disposición transitoria tercera, de hecho, se establecía un plazo de un año para que los titulares de bienes que reunieran las características para ser considerados BIC o Inventariados comuni-

¹⁹ El artículo 149.1.28 de la Constitución ordena a la Administración del Estado la protección del PHE frente a la exportación ilícita y la expoliación. A tal efecto, el artículo 5 de la LPHE prohíbe la exportación de los BIC y de aquellos otros bienes que la Administración declare expresamente inexportables. Por lo que se refiere a los bienes inscritos en el Inventario y todos aquellos con más de 100 años de antigüedad, precisarán para su exportación autorización expresa y previa de la Administración del Estado. Por su parte, el artículo 29 establece que *“pertenecen al Estado los bienes muebles integrantes del Patrimonio Histórico Español que sean exportados sin la autorización requerida por el artículo 5º de esta Ley. Dichos bienes son inalienables e imprescriptibles”*. El Reglamento (CE) 116/2009, del Consejo del 18 de diciembre de 2008 relativo a la exportación de Bienes Culturales añade a los casos en los que es preciso solicitar permiso a la exportación el de aquellas piezas de entre 50 y 100 años de antigüedad cuyo valor supere determinados umbrales (150.000 € en el caso de la pintura). La autorización para la exportación, cuando el destino es un país que no pertenece a la Unión Europea, está, además, sujeta a una tasa, que se calcula en función del valor real del bien cuya autorización de exportación se solicita: el 5% hasta 6.010,12€, el 10% de 6.010,13 a 60.101,21€, el 20% de 60.101,22€ a 601.012,10€ y el 30% de 601.012,11€. La recaudación se destina exclusivamente a la adquisición de bienes de interés para el PHE.

²⁰ En este sentido, el artículo 26.4 de la LPHE establece, además, la obligación de las personas o entidades que ejerzan habitualmente el comercio de los bienes muebles integrantes del PHE de formalizar ante la Administración un libro de registro de las transmisiones que realicen sobre dichos objetos. En el caso de bienes muebles declarados de interés cultural o incluidos en el Inventario General que estén en posesión de Instituciones eclesíásticas, la LPHE establece que no podrán transmitirse por título oneroso o gratuito ni cederse a particulares ni a entidades mercantiles; dichos bienes sólo podrán ser enajenados o cedidos al Estado, a entidades de Derecho público o a otras Instituciones eclesíásticas.

²¹ Artículo 76 de la LPHE.

²² Artículo 26.1 del Reglamento de PHE.

caran su existencia a la Administración competente²³. Para resarcir parte de esas cargas, la Ley establece el derecho de los propietarios a disfrutar de una serie de beneficios fiscales que comentaremos más adelante.

4.19 En la actualidad, las Comunidades Autónomas tienen asumidas las competencias para declarar determinados bienes como BIC e inscribirlos en el Registro General, o bien para inscribirlos en el Inventario General²⁴. Por otro lado, todas las Comunidades Autónomas tienen competencias exclusivas en cuanto a la protección de su propio patrimonio cultural y han aprobado sus respectivas leyes de patrimonio cultural creando categorías de protección de los bienes distintas de las contenidas en la LPHE. Este hecho, unido a la cada vez mayor responsabilidad fiscal que están asumiendo, ha dado lugar a que la mayor parte haya legislado estableciendo específicamente la existencia de determinados incentivos fiscales aplicables a sus bienes culturales. Esta descentralización ha generado algunos problemas de tipo práctico, por ejemplo:

- a) La competencia para llevar a cabo la declaración en materia de bienes inmuebles es clara y corresponde siempre a la Comunidad Autónoma donde radiquen. Sin embargo, no ocurre igual con los bienes muebles que son fácilmente transportables de una Comunidad Autónoma a otra, sin que se haya establecido ninguna norma que resuelva los posibles conflictos de competencias²⁵.

²³ Dicha disposición establecía, además que *“la citada comunicación determinará la exención, en relación a tales bienes, de cualesquiera impuestos o gravámenes no satisfechos con anterioridad, así como de toda responsabilidad frente a la Hacienda Pública o los restantes órganos de la Administración por incumplimientos, sanciones, recargos o intereses de demora.”*

²⁴ Las excepciones se producen cuando se trata de la defensa de estos bienes contra la exportación y la expoliación ilícita, o cuando estén adscritos a servicios públicos gestionados por la Administración estatal o pertenezcan al Patrimonio Nacional, supuestos en los que será la Administración del Estado la competente para incoar y tramitar el expediente de declaración de BIC.

²⁵ En principio, cada Comunidad Autónoma, además, tiene distintos criterios a la hora de calificar los bienes como BIC o, particularmente, para incluirlos en el Inventario. Los criterios varían en función de múltiples factores (relación de la obra o del autor con la Comunidad Autónoma de que se trate, abundancia o escasez de obras de las mismas o parecidas características, etc.; en algunos casos, por ejemplo, existe cierta reticencia a catalogar obra contemporánea (sería el caso de Cataluña), que no se produce en otras Comunidades Autónomas, etc.). Esta situación puede dar lugar a un cierto *“forum shopping”* por parte de los propietarios interesados en que sus piezas sean inventariadas o catalogadas. En este sentido, piénsese que las Leyes autonómicas sobre Patrimonio Cultural exigen que los titulares informen de la situación y eventuales traslados de los bienes, que se cumpla con



- b) La declaración de BIC o la inclusión de un bien en su propio Inventario por parte de una Comunidad Autónoma no implica el traslado automático y la inscripción de tal declaración en el Registro General de BIC o en el Inventario General de Bienes Muebles dependiente del Ministerio de Cultura, impidiendo la aplicación de ciertos beneficios fiscales, condicionados a dicha inscripción²⁶. En algunos casos, este efecto se ha corregido extendiendo la aplicación de los beneficios fiscales contemplados en la normativa estatal a las categorías de bienes establecidas dentro de las normas de patrimonio cultural de cada Comunidad Autónoma²⁷.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: La deducción por inversiones en bienes culturales

a) *Deducción por actuaciones para la protección y difusión del PHE*

4.20 La actual regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas contempla una deducción en cuota del 15 por 100 de las inversiones o gastos que se realicen para:

los deberes de difusión en el ámbito de la propia Comunidad Autónoma de que se trate, pero no establecen, en principio, prohibiciones a la salida de las obras de dicho territorio.

²⁶ Cabría señalar en relación a esta cuestión el artículo 13.4 de la Ley 9/1993, de 30 de septiembre, de Patrimonio cultural catalán, en el que, para evitar estas discordancias, se establece expresamente que: “*De las inscripciones y las anotaciones en el Registro de Bienes Culturales de Interés Nacional, se dará cuenta al Registro General de Bienes de Interés Cultural de la Administración del Estado, para que se hagan las consiguientes inscripciones y anotaciones en el mismo.*” Similares previsiones están contempladas en la legislación gallega y cántabra.

No obstante, a pesar de regulaciones como la catalana y de que el Tribunal Constitucional manifestó en su sentencia 17/1991, de 31 de enero que “*es constitucionalmente posible la creación de un Registro único para todo el Estado que garantice la centralización de todos los datos a los estrictos efectos de información y publicidad y, a este fin, fijar las directrices técnicas y de coordinación necesarias para garantizar su centralización, si bien, el Estado debe aceptar como vinculantes las propuestas de inscripción y autorización o de cancelación y revocación que efectúen las Comunidades Autónomas que ostentan las competencias ejecutivas en la materia*”, hay situaciones que siguen planteando problemas, como es el caso de aquellas Comunidades Autónomas cuyo Inventario permite la inclusión de bienes inmuebles (Madrid, Castilla-La Mancha, Valencia, Extremadura, Asturias y Castilla y León).

²⁷ Así ha ocurrido en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, en la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, o en la regulación de la deducción por inversiones en bienes culturales establecidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades).

- a) *La adquisición de bienes del Patrimonio Histórico Español, realizada fuera del territorio español para su introducción dentro de dicho territorio, siempre que los bienes sean declarados de interés cultural o incluidos en el Inventario general de bienes muebles en el plazo de un año desde su introducción y permanezcan en territorio español y dentro del patrimonio del titular durante al menos cuatro años.*

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

- b) *La conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes de su propiedad que estén declarados de interés cultural conforme a la normativa del patrimonio histórico del Estado y de las comunidades autónomas, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.*
- c) *La rehabilitación de edificios, el mantenimiento y reparación de sus tejados y fachadas, así como la mejora de infraestructuras de su propiedad situados en el entorno que sea objeto de protección de las ciudades españolas o de los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos y de los bienes declarados Patrimonio Mundial por la UNESCO situados en España.*

4.21 La redacción del apartado a), que fue introducida en la anterior Ley del IRPF por la Ley 49/2002, redujo considerablemente el ámbito de aplicación de la deducción, tal y como estaba regulada hasta esa fecha, en la medida en que sólo puede aplicarse a las dos principales categorías de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español (los BIC y los Inventariados), y únicamente cuando son adquiridos fuera de nuestras fronteras para traerlos a España, excluyendo, de esta manera, los inmuebles, que son los que generalmente requieren mayores estímulos y apoyo financiero. Por otro lado, la disposición específica que la base de la deducción es la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación, independientemente de cuál haya sido el coste real de la inversión, generando la consiguiente inseguridad jurídica con respecto al importe definitivo del incentivo.

4.22 Por lo que se refiere al apartado b), sólo es aplicable a los bienes declarados de interés cultural (BIC), la categoría de máxima protección en la que figuran, sobre todo, inmuebles.



4.23 Además, en sede del IRPF la base de la deducción no puede exceder del 10 por 100 de la base liquidable, sin que los excesos sobre dicho límite puedan trasladarse a ejercicios posteriores para su aplicación. Es evidente que este límite dificulta el acceso a la deducción en aquellos casos en que ésta puede resultar más necesaria, como cuando se trata de contribuyentes con rentas no demasiado elevadas (siendo, su esfuerzo, en consecuencia, más meritorio, si cabe) o cuando se trata de obras de rehabilitación de gran envergadura que hayan requerido un acopio de fondos durante varios años²⁸.

b) Deducción por donativos para la conservación, reparación y restauración de bienes del PHE

4.24 Tradicionalmente, los incentivos vinculados a la conservación, reparación y restauración del patrimonio cultural se limitaban a las actuaciones llevadas a cabo por sus propietarios²⁹. Sin embargo, la función social que cumplen estos bienes, y la escasez de medios, en muchos casos, de sus propietarios han obligado a la Administración a promover la ayuda de toda la sociedad en la conservación del patrimonio cultural mediante incentivos fiscales. Esta idea se materializó por primera vez en la Ley 30/1994, que regulaba específicamente una deducción aplicable a las cantidades donadas a las Administraciones, entes públicos o entidades sin ánimo de lucro, para la conservación, reparación y restauración de los bienes que formaran parte del PHE (BIC o bienes inventariados) o de los bienes culturales declarados o inscritos por las Comunidades Autónomas.

²⁸ El artículo 46.1 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, concede competencias normativas a las Comunidades Autónomas para regular en el IRPF las deducciones por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, siempre que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de rentas. Algunas Comunidades Autónomas (entre ellas no están, por el momento, ni la Comunidad Autónoma de Madrid ni la de Cataluña) han hecho uso de estas competencias para crear deducciones que fomenten la conservación, reparación y difusión de su patrimonio cultural. Así, en Castilla y León es posible aplicar, además de la deducción estatal, si procediese, una deducción adicional del 15% de las cantidades invertidas en la restauración, rehabilitación y reparación de bienes inmuebles ubicados en dicha Comunidad Autónoma inscritos en el Registro General de BIC; la Comunidad Autónoma de Canarias aprobó en noviembre del 2001 una deducción similar del 10%; los contribuyentes valencianos pueden deducir el 5% de las cantidades destinadas por sus titulares a la conservación, reparación y restauración de bienes pertenecientes al Patrimonio Cultural Valenciano inscritos en su Inventario General (cabe, por tanto, aplicar la deducción no sólo a bienes inmuebles, sino también a bienes muebles).

²⁹ Vid. Apartado a) anterior.

- 4.25 La Ley 49/2002, del Mecenazgo no se refiere específicamente a las donaciones destinadas a la conservación, reparación y restauración del PHE. El nuevo régimen de donativos no especifica el destino que debe darse a los mismos, puesto que la deducción es aplicable siempre que se realice a favor de las entidades beneficiarias del mecenazgo³⁰ y se destine a cumplir sus fines de interés general.
- 4.26 Por lo tanto, se limita el número de entidades beneficiarias que dan derecho a la deducción, pero se amplía el tipo de actuaciones que pueden ser financiadas a través de donativos deducibles, ya que, siempre que se encuentren entre los fines de las entidades beneficiarias, los donativos pueden destinarse a la conservación, reparación y restauración de los bienes del PHE o a también a la difusión y exposición de dichos bienes.
- 4.27 La deducción en la cuota del IRPF es del 25% del donativo, que puede ser dinerario o en especie (en cuyo caso la base de la deducción será el valor de mercado del bien o del derecho donado). En todos los casos, la base de la deducción no podrá superar, conjuntamente con las deducciones por inversiones en el PHE, el 10 por 100 de la base liquidable del Impuesto³¹. Si los donativos efectuados se

³⁰ Conforme al artículo 16 de la Ley 49/2002 las entidades beneficiarias del mecenazgo son: todas aquellas a las que les sea de aplicación el régimen fiscal especial contenido en el Título II de esta Ley (esencialmente fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública); el Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales, así como los organismos autónomos dependientes de cada una de estas Administraciones; las universidades públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas; el Instituto Cervantes, el Institut Ramon Llull y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia; los Organismos Públicos de Investigación dependientes de la Administración General del Estado; la Cruz Roja Española, la ONCE, la Obra Pía de los Santos Lugares, los consorcios Casa de América, Casa Asia, Institut Europeu de la Mediterrània y el Museo Nacional de Arte de Cataluña; el Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como a las instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española; las entidades de la Iglesia Católica contempladas en el Acuerdo Internacional con la Santa Sede sobre asuntos económicos art. IV y V y las igualmente existentes en los acuerdos de cooperación del Estado español con otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas; el Museo Nacional del Prado; el Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía; las entidades sin fines lucrativos constituidas con motivo del acontecimiento “Salida de la Vuelta al Mundo a Vela Alicante 2011” por la entidad organizadora o por los equipos participantes durante la celebración del acontecimiento; el Consorcio Alicante, Vuelta al Mundo a Vela.

³¹ Al igual que con las deducciones por los gastos llevados a cabo para la conservación, reparación y restauración de bienes del PHE, las Comunidades Autónomas también tienen asumidas competencias normativas para regular sus propias deducciones por donativos destinados a tales actividades. Así, en la Comunidad Autónoma de Madrid se permite una deducción del 15% de las cantidades donadas a fundaciones que cumplan los requisitos establecidos en la Ley de Fundaciones de la Comunidad de Madrid; sorprendentemente, aunque esta deducción es compatible con la estatal, comparten el mismo límite del 10% de la base liquidable, lo que reduce considerablemente su aplicabilidad; en cuanto al resto de las Comunidades Autónomas, varían notablemente los porcenta-



enmarcan dentro de un programa o actuación prioritaria de mecenazgo, los anteriores porcentajes y límites de deducción pueden elevarse hasta en cinco puntos porcentuales.

4.28 La misma deducción será también aplicable a:

- a) Donativos de bienes que formen parte del PHE y estén inscritos en el Registro General de BIC o en el Inventario General de Bienes Muebles.
- b) Donativos de bienes culturales de “calidad garantizada³²” a favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico artístico.
- c) Constitución, a título gratuito, de un derecho real de usufructo sobre bienes culturales a favor de una entidad beneficiaria del mecenazgo³³.

4.29 Además, cuando la donación sea de bienes, la ganancia patrimonial que se ponga de manifiesto en el momento de la entrega estará exenta de IRPF³⁴.

c) Tributación en el IRPF de la cesión de los derechos de explotación

4.30 Las obras de arte y objetos de colección son susceptibles de muy variadas formas de explotación: concretamente, el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual establece en su artículo 17 que “*corresponde al autor el ejercicio exclusivo de los*

jes de deducción (desde el 5% aplicable en Valencia hasta el 30% de Murcia), en algunos casos se establece la compatibilidad entre la deducción estatal y la autonómica (Castilla y León, Madrid, Valencia y Canarias) y en otros se declara la incompatibilidad (Murcia); los límites de aplicables a la base de deducción también se regulan de forma diversa. En Cataluña no se ha aprobado deducción alguna de estas características.

³² La “suficiencia” de la calidad de la obra y su valoración a efectos de la donación deberá ser certificada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación del Ministerio de Cultura (o en su caso, la correspondiente de la Comunidad Autónoma). Este apartado permite, sujeto a esta calificación, aplicar la deducción a donaciones de obra contemporánea. No obstante, el hecho de que la esta valoración, generalmente, se realice con posterioridad a la donación y que, además, no esté clara la posibilidad e impugnar la tasación, han impedido que este incentivo se haya utilizado con más frecuencia.

³³ Esta figura permite ceder obras de arte, sin perder su titularidad, obteniendo a cambio un incentivo fiscal y del consiguiente ahorro de costes de conservación.

³⁴ Artículo 23.1 de la Ley 49/2002.

derechos de explotación de su obra en cualquier forma y, en especial los derechos de reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, que no podrán ser realizadas sin su autorización, salvo en los casos previstos en la presente Ley.” El artículo 20 del mismo Texto Refundido incluye en el derecho de comunicación pública “la exposición pública de obras de arte o sus reproducciones”.

4.31 En principio, cualquier tipo de rendimiento que obtenga una persona física derivado de obras de arte que no estén afectas a una actividad empresarial o profesional tienen la consideración de rendimientos del capital mobiliario³⁵ (salvo que se trate de inmuebles, en cuyo caso podrán generar también rendimientos del capital inmobiliario). De acuerdo con la normativa del impuesto, del rendimiento íntegro podrán deducirse los gastos necesarios para su obtención y el importe del deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan. Dichos rendimientos estarán sujetos a retención si quien satisface el rendimiento está obligado a retener³⁶.

d) Tributación en el IRPF de la transmisión de obras de arte

4.32 La transmisión de una obra de arte puede poner de manifiesto una ganancia o pérdida patrimonial, que se determina por la diferencia entre el valor de adquisición de la pieza (que incluye el coste de las inversiones y mejoras efectuadas y en los gastos y tributos inherentes a la adquisición) y el valor de transmisión, minorado en los gastos y tributos inherentes a la misma. La renta así calculada se integrará en la base imponible del ahorro, que tributa de acuerdo con una escala de gravamen con un tipo mínimo del 21% y máximo del 27%³⁷.

³⁵ Artículo 25.4.a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

³⁶ Cuando el cedente es el propio autor, o una persona o entidad que se dedica a esta actividad con habitualidad, la renta se calificará como actividad económica..

³⁷ Esta escala resulta de aplicar el gravamen complementario a la cuota introducido para los periodos impositivos 2012 y 2013 por la Ley 2/2012, de 29 de junio. Salvo prórroga de este régimen, a partir del 1 de enero de 2014 volvería a aplicarse la escala de gravamen anteriormente en vigor (tipo mínimo del 19% y máximo del 21%). Por otro lado, este tipo es aplicable siempre que la persona física no se dedique a la compraventa de obras de arte como actividad empresarial. En este último caso, la renta de dicha actividad se integraría en la base general del impuesto, a la que se aplicará la escala progresiva de gravamen, cuyo tipo máximo puede alcanzar, según la Comunidad Autónoma de residencia, entre el 47 y el 56%.



- 4.33 No obstante, en el ámbito del IRPF, si se trata de bienes muebles adquiridos con anterioridad al 31 de diciembre de 1994, la ganancia patrimonial determinada según este procedimiento deberá minorarse en un 14,28% por cada año de permanencia en el patrimonio, contabilizados desde la fecha de adquisición hasta 31 de diciembre de 1994, redondeados por exceso. Si se tratara de un inmueble el porcentaje de reducción de la plusvalía aplicable por cada año será el 11,11%³⁸.
- 4.34 Desde el 20 de enero del 2006, la reducción comentada en el párrafo anterior sólo aplica a la plusvalía generada hasta esa fecha. Es decir, la norma presume que el importe de la ganancia se ha obtenido linealmente a lo largo del tiempo de tenencia del bien y obliga a dividirla en dos partes: la imputable al período transcurrido desde la fecha de adquisición hasta el 19 de enero del 2006, susceptible de reducción por aplicación de los coeficientes de abatimiento mencionados en el párrafo anterior, y el resto, que se integrará al 100% en la base imponible del ahorro.

El Impuesto sobre Sociedades

- 4.35 Las actuaciones de conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de bienes integrantes del patrimonio cultural también pueden ser llevadas a cabo por las personas jurídicas que sean titulares de los mismos. Por otro lado, al igual que ocurre en el IRPF, cabe la posibilidad de que las personas jurídicas efectúen donativos destinados a la conservación del patrimonio cultural. En este sentido:
- a) La actual regulación del Impuesto sobre Sociedades³⁹ prevé una deducción en la cuota por actuaciones para la protección y difusión del PHE en los mismos términos que el IRPF. Sin embargo, de acuerdo con la disposición adicional novena del TRLIS, el porcentaje de la reducción se ha ido mino-

³⁸ Disposición transitoria 9ª de la ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

³⁹ Artículo 38.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Este artículo será derogado a partir de 2014 por la disposición derogatoria 2ª.4 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

rando en un 1,875% adicional cada año, de manera que en el periodo impositivo que se inicie a partir del 1 de enero de 2014 esta deducción habrá desaparecido en su totalidad.

Hasta entonces, el importe de la deducción, unido al de otra serie de ellas destinadas a incentivar variadas actividades, está limitado al 35 por 100⁴⁰ de la cuota íntegra, pero si la cuota resulta insuficiente para permitir la aplicación de la deducción, el exceso podrá aplicarse en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

- b) Por lo que se refiere a los donativos, cuando el donante sea una sociedad, la deducción en cuota será del 35% del importe donado, o del valor contable de la obra donada⁴¹. Debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con el artículo 14 del TRLIS, las donaciones no se consideran gasto deducible a efectos de determinar la base imponible del Impuesto. La base de la deducción no podrá exceder del 10% de la base imponible del periodo impositivo, si bien las cantidades que excedan de este límite, o las que no puedan ser deducidas por insuficiencia de cuota, se podrán aplicar en los periodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

Como en el IRPF, tampoco tributarán las rentas positivas que se manifiesten en la donación de bienes o derechos.

4.36 Por otro lado, debemos incluir, en sede del IS, una mención a los Convenios de Colaboración en actividades culturales o artísticas, modalidad de mecenazgo fiscal aplicable a los empresarios (personas físicas o jurídicas): conforme a un

⁴⁰ Este porcentaje se ha reducido al 25 por 100 para los periodos impositivos que se inicien en 2012 y 2013, en virtud del RDL 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público. El Proyecto de Ley por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, prevé la prórroga de este nuevo límite a los ejercicios iniciados en 2014 y 2015.

⁴¹ Artículo 20 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo. La doctrina ha criticado que en las donaciones en especie realizadas por sociedades la base de la deducción no se corresponda con el valor de mercado del bien donado, sino con el valor por el que esté contabilizado en las cuentas de la entidad donante. Es evidente que esta medida es injusta, en la medida en que puede dar lugar a créditos fiscales diferentes para donaciones de bienes equivalentes, en función de cuál haya sido la fecha o su coste de adquisición de los mismos.



Convenio de Colaboración, una entidad sin ánimo de lucro, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúe en cumplimiento de su objeto o finalidad específica, se compromete a difundir, por cualquier medio, la participación de la empresa colaboradora en dicha actividad. Según el artículo 25 de la Ley 49/2002, las cantidades satisfechas o los gastos realizados en virtud de estos convenios son deducibles en el IS de la entidad colaboradora⁴², si bien se consideran rentas exentas en la entidad sin ánimo de lucro beneficiaria.

- 4.37 Por último, es importante señalar que la doctrina administrativa ha manifestado en reiteradas ocasiones⁴³ que considera no amortizables, con carácter general, las obras de arte titularidad de una compañía, en la medida en que no sufren necesariamente una depreciación por su utilización física o por el simple transcurso del tiempo. Además, los gastos de conservación, reparación y rehabilitación tampoco se consideran deducibles, sino que deben sumarse al coste de adquisición de los bienes del PHE a los que afectan, como mayor valor de la inversión.
- 4.38 Esta regulación ha provocado que, en algunos casos, los gastos de conservación y reparación, en vez de ser asumidos directamente por la entidad propietaria del bien, se desplacen a una entidad sin ánimo de lucro (una fundación) dependiente de la propietaria del bien, a la que se cede la gestión, conservación y difusión de la obra, donándole a tal efecto una cantidad que, de este modo, sí genera una deducción en la cuota del ejercicio.

Tributación de la tenencia de obras de arte: El Impuesto sobre el Patrimonio

- 4.39 El Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas grava la titularidad del patrimonio neto por parte del sujeto pasivo en el momento del devengo del impuesto (cada 31 de diciembre). El patrimonio neto se entiende como el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de los que sea titular la persona

⁴² No obstante, no cabe la aplicación simultánea de la deducción por donativos sobre dichos importes.

⁴³ Consultas de la Dirección General de Tributos de 30 de septiembre de 1999 (1742-99), de 3 de octubre de 2000 (1685-00). En el mismo sentido se pronuncia el Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 5 de diciembre de 2003.

física, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales del as que deba responder el sujeto pasivo.

4.40 La recaudación y gestión del Impuesto sobre el Patrimonio, así como la posibilidad de regular ciertos aspectos como las bonificaciones, están cedidas a las Comunidades Autónomas⁴⁴. En los ejercicios 2008 a 2011 se eliminó de hecho el gravamen en todo el Estado mediante la introducción de una bonificación del 100% del Impuesto por la Ley 4/2008 de 23 de diciembre. Posteriormente, el Real Decreto-Ley 13/2011 suprimió la bonificación para los años 2011 y 2012 (posteriormente, se ha ampliado al 2013), dejando a elección de cada Comunidad Autónoma su eventual introducción. En Cataluña, por ejemplo, el restablecimiento del impuesto se ha aprobado para los ejercicios 2011, 2012 y 2013, junto con un incremento de la tarifa, mientras que en la Comunidad de Madrid se ha mantenido la bonificación del 100%.

4.41 De acuerdo con el artículo 19 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, LIP), a efectos de este Impuesto deben computarse los objetos de arte o antigüedades por su valor de mercado a la fecha de devengo del Impuesto. Según este texto legal, se entenderá por:

- a) Objetos de arte: las pinturas, esculturas, dibujos, grabados, litografías u otros análogos, siempre que, en todos los casos, se trate de obras originales.
- b) Antigüedades: los bienes muebles, útiles u ornamentales, excluidos los objetos de arte, que tengan más de cien años de antigüedad y cuyas características originales fundamentales no hubieran sido alteradas por modificaciones o reparaciones efectuadas durante los cien últimos años.

4.42 No obstante, el artículo 4 de la LIP declara exentos del Impuesto:

“Uno. Los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o en el Inventario General de Bienes Muebles, a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, así como los

⁴⁴ De acuerdo con lo dispuesto en la Ley Orgánica 8/2010, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), y en los artículos 31 y 47 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.



comprendidos en la Disposición Adicional Segunda de dicha Ley, siempre que en este último caso hayan sido calificados como Bienes de Interés Cultural por el Ministerio de Cultura e inscritos en el Registro correspondiente. (...)

Dos. Los bienes integrantes del Patrimonio Histórico de las Comunidades Autónomas, que hayan sido calificados e inscritos de acuerdo con lo establecido en sus normas reguladoras.

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

Gozarán asimismo de exención:

a) Los objetos de arte y antigüedades comprendidos en el artículo 19, cuando hayan sido cedidos por sus propietarios en depósito permanente por un período no inferior a tres años a Museos o Instituciones Culturales sin fin de lucro para su exhibición pública, mientras se encuentren depositados.

b) La obra propia de los artistas mientras permanezca en el patrimonio del autor.”

4.43 En definitiva, la titularidad de los objetos de arte y antigüedades por personas distintas del propio autor pueden quedar exentas del IP en cualquiera de estos tres casos:

- a) Cuando estén incluidos en el Inventario General de Bienes Muebles del Patrimonio Histórico Español o en el Registro de Bienes de Interés Cultural, o cuando tengan la consideración de bienes integrantes del Patrimonio Histórico de las Comunidades Autónomas.
- b) Cuando su valor unitario esté por debajo del umbral señalado en la normativa al efecto (en particular, en el artículo 26.4 de la Ley 16/1985, el cual a su vez se remite a lo dispuesto en el artículo 26 del Real Decreto 111/1986).
 - 90.151,82 euros cuando se trate de obras pictóricas y escultóricas de menos de 100 años de antigüedad.
 - 60.101,21 euros en los casos de obras pictóricas de 100 o más años de antigüedad, o de colecciones o conjuntos de objetos artísticos, culturales y antigüedades.

- 42.070,85 euros cuando se trate de obras escultóricas, relieves y bajo relieves con 100 o más años de antigüedad; así como colecciones de dibujos, grabados, libros, documentos, instrumentos musicales y cuando se trata de mobiliario.
 - 30.050,61 euros en los casos de alfombras, tapices y tejidos históricos.
 - 18.030,36 euros cuando se trate de dibujos, grabados, libros impresos o manuscritos y documentos unitarios en cualquier soporte.
 - 9.015,18 euros en los casos de instrumentos musicales unitarios de carácter histórico; y para la cerámica, porcelana y cristal antiguos.
 - 6.010,12 euros cuando se trate de objetos arqueológicos, y
 - 2.404,05 euros en los casos de objetos etnográficos.
- c) Cuando hayan sido cedidos en depósito permanente por un período no inferior a tres años a museos o instituciones culturales sin fin de lucro para su exhibición pública, con independencia de su valor. La exención es aplicable únicamente mientras los bienes estén depositados.

4.44 Como señala PEDREIRA MENÉNDEZ⁴⁵, *“el hecho de que esta exención (la contemplada en el apartado b) anterior) afecte a bienes de escaso valor se debe a que los que superen dichas cuantías deberán haber sido puestos en conocimiento de la Administración cultural a los efectos de su inclusión en el Inventario General. Por tanto, la norma tiene un efecto estimulador evidente, si un determinado bien supera dichos importes y quiere disfrutar de algún beneficio en este impuesto deberá obtener la declaración de BIC o bien inscribirse en el Inventario General, lo que le permitirá acogerse a la exención prevista en el número uno del artículo 4 de la LIP.”* Recordemos en este sentido, que la LPHE establece la obligación de promover la inscripción en el Registro o en el Inventario de los bienes que superen estas cuantías.

4.45 Por último, es importante señalar que la Administración Tributaria ha manifestado en contestación a consulta de 16 de febrero de 2000 que no es preciso in-

⁴⁵ J. PEDREIRA MENÉNDEZ, en su obra *“Beneficios e Incentivos Fiscales del Patrimonio Cultural”*, Ed. Aranzadi, 2004”



cluir en la declaración-liquidación del IP los bienes que resulten exentos por aplicación de esta regulación.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

4.46 Las obras de arte y las antigüedades, en principio, deben formar parte de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al igual que el resto de bienes objeto de transmisión. No obstante, existen disposiciones específicas relativas a los bienes que integran el Patrimonio Histórico Español y el de las Comunidades Autónomas.

b) La adquisición mortis causa

4.47 El artículo 20.2.c) de la LISD, en su redacción introducida por la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, establece que, en los supuestos de sucesión mortis causa, cuando en la base imponible que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida estuviesen incluidos bienes comprendidos en los apartados uno, dos o tres del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, en cuanto integrantes del PHE o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas, se les aplicará una reducción del 95% de su valor.

4.48 La aplicación de este beneficio fiscal se encuentra condicionada a que los bienes se mantengan en el patrimonio de los herederos durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante.

4.49 Por consiguiente, no todos los bienes exentos en el IP disfrutan de la reducción del 95% en el ISD, ya que en este último la normativa limita el beneficio a aquellos bienes que sean integrantes del PHE o del Patrimonio Histórico o Cultural de alguna Comunidad Autónoma. Está claro que los BIC y los bienes Inventariados, como categorías más protegidas del Patrimonio Histórico, gozarán de la reducción, pero pueden plantearse dudas con respecto a las demás obras de arte (las que, en principio, estarían exentas de IP por aplicación del apartado tres del artículo 4 de la Ley, comentado en el párrafo 4.43.b) y 4.44 del presente infor-

me), en particular atendiendo a los términos, poco concretos, en que se define el Patrimonio Histórico en nuestro ordenamiento⁴⁶.

b) *La donación*

4.50 La misma reducción será aplicable a las donaciones de los mismos bienes a favor del cónyuge, descendientes o adoptados. Se exige, además, que el donante tenga sesenta y cinco o más años o se encuentre en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez. Para consolidar la bonificación, es necesario que el donatario mantenga lo adquirido y tenga derecho a la exención en IP durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura de donación⁴⁷.

⁴⁶ En efecto, aunque las definiciones, tanto del PHE como del patrimonio cultural de las Comunidades Autónomas tienen un carácter muy amplio, pueden plantearse dudas de la aplicación de esta reducción, en el caso, por ejemplo, de obras de arte de autores extranjeros, con escasa relación con España o la Comunidad Autónoma de que se trate, o que, incluso, no estén localizadas en el territorio en el que deba tributarse. Aunque su valor no supere los límites a efectos de disfrutar de la exención en IP, parece bastante dudoso que puedan acogerse a la reducción del ISD, por no considerarse integrantes del PHE o del Patrimonio Histórico o Cultural de alguna Comunidad Autónoma.

⁴⁷ De acuerdo con el artículo 48 de la Ley 22/2009, las Comunidades Autónomas pueden asumir competencias normativas en el ámbito del ISD sobre las reducciones de la base imponible (mejorando las establecidas en la normativa estatal o introduciendo nuevos supuestos), la tarifa, la fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, las deducciones, las bonificaciones, así como la regulación de la gestión y liquidación. Vamos a hacer una breve referencia a aquellas Comunidades Autónomas que han introducido modificaciones en la normativa estatal del ISD. Así, por ejemplo, y sin ánimo de exhaustividad, muchas Comunidades Autónomas recogen la reducción del 95% de la normativa estatal, ampliando su ámbito de aplicación a los bienes pertenecientes al patrimonio histórico y cultural de cualquier Comunidad Autónoma y, reduciendo el plazo de mantenimiento a 5 años (Balears, Cantabria, Cataluña, Madrid); otras incrementan el porcentaje de reducción cuando se trata de bienes integrantes del patrimonio histórico o cultural de la propia Comunidad Autónoma (99% en el caso de Balears, 97% en Canarias); otras (Cataluña, por ejemplo), han ampliado el ámbito de aplicación de la reducción, que aplica también a las adquisiciones mortis causa que correspondan a los ascendientes o adoptantes y a los colaterales hasta el tercer grado del causante.

En Valencia, para supuestos de transmisiones de bienes del patrimonio histórico artístico (Ley 13/1997 de 23 de diciembre) se prevé una reducción para aquéllos inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, en el Inventario General del Patrimonio Cultural Valenciano, o que antes de finalizar el plazo para presentar la declaración por este Impuesto se inscriban en cualquiera de estos Registros, siempre que sean cedidos para su exposición en las siguientes 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, o que el bien se ceda gratuitamente para su exposición al público. Esta reducción puede variar entre el 25 y el 95 por 100 del valor de los bienes según el periodo de cesión del bien y no queda sujeta a requisito alguno de parentesco entre transmitente y adquirente ni a perma-



Tributación de la adquisición de obras de arte (Impuesto sobre el Valor Añadido vs. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales)

Breve introducción histórica

- 4.51 La tributación indirecta de la adquisición de obras de arte ha variado considerablemente en los últimos años, primero como consecuencia de la incorporación de España a la Comunidad Económica Europea, y de la necesaria adopción de las medidas de armonización en esta materia, y, posteriormente, como consecuencia de las reacciones de los operadores del sector ante estas medidas.
- 4.52 En efecto, el artículo 72.1 de la LPHE declaró exentas del pago del Impuesto sobre el Lujo y del Impuesto sobre el Tráfico de Empresas las adquisiciones de obras de arte de autores vivos⁴⁸. Ambos impuestos fueron derogados por la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la cual declaró exentas de tributación las entregas de pinturas o dibujos realizados a mano y las de esculturas, grabados, estampas y litografías, siempre que, en todos los casos, se tratase de obras originales y las entregas se efectuasen por los autores de las mismas o por terceros que actuasen en nombre y por cuenta de aquéllos⁴⁹. La exención, por tanto, seguía siendo aplicable a la obra de autores vivos, aunque se restringía a las entregas efectuadas directamente por ellos.
- 4.53 La Ley 30/1985 fue sustituida por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que inicialmente mantuvo esta exención en prácticamente los mismos términos en su artículo 20.Uno.26^o. Sin embargo, esta disposición fue derogada con efectos 1 de enero de 1995 por la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, para dar cumplimiento a lo establecido en la Directiva 94/5/CE del Consejo. Esta Directiva vino a reestructurar la tributación de las obras de arte, que, hasta ese mo-

nencia en el patrimonio del adquirente. En términos similares la normativa de Castilla y León prevé una bonificación del 99% aplicable a los bienes muebles inventariados que sean cedidos gratuitamente para su exposición durante un plazo superior a 10 años.

⁴⁸ Como señala J. PEDREIRA MENÉNDEZ (*“Beneficios e Incentivos Fiscales del Patrimonio Cultural”*, Aranzadi, 2004, pág. 71), con esta exención no se estimulaban las transmisiones de las principales categorías de bienes del PHE, los BIC y los Inventariados, sino el mercado del arte en general.

⁴⁹ Artículo 8.Uno.26^o de la Ley 30/1985.

mento, estaba sujeta a regímenes muy diversos en cada Estado miembro, provocando, según la Exposición de Motivos de la Directiva, “*distorsiones en la competencia y desviaciones del tráfico comercial tanto dentro de los Estados miembros como en las relaciones entre Estados miembros*”. La Directiva estableció la obligación de aplicar el mismo tipo impositivo a las importaciones de objetos de arte y a las entregas de estos bienes por parte de sus autores (que ya no podrían ser, por tanto, operaciones exentas), e introdujo, además, el régimen especial de bienes usados, que describiremos más adelante.

- 4.54 La Directiva 94/5/CE reconocía, asimismo, la necesidad de establecer, en determinados ámbitos, medidas transitorias que hicieran posible una adaptación progresiva de las legislaciones. Destaca, en este sentido, el régimen transitorio (aplicable hasta el 30 de junio de 1999) concedido al Reino Unido, que consistía en la aplicación de un tipo especial, el 2,5% a las importaciones de obras de arte, antigüedades y objetos de colección, hasta entonces exentas.
- 4.55 En 1999, la Comisión Europea presentó al Consejo un Informe sobre la evaluación de la incidencia de las disposiciones de la Directiva 94/5/CE sobre la competitividad en el mercado de arte comunitario frente a los de terceros países.
- 4.56 El estudio reveló que el hecho de que los catálogos de ventas indicaran que los objetos de arte podían estar sujetos al IVA en la Comunidad por haber sido importados, tendía a reducir el precio de puja. Sin embargo, la Comisión concluía que la incidencia del IVA debería ser neutra, en la medida en que los compradores comunitarios se ven obligados a pagar el IVA dondequiera que compren los objetos de arte (las importaciones están sujetas a IVA, pero también las adquisiciones internas), y los compradores no comunitarios que adquieran estos bienes en la Comunidad y los lleven fuera del territorio comunitario no tienen que soportar el IVA sobre los mismos (las exportaciones están exentas de IVA). Por consiguiente, según la Comisión, a efectos del IVA es irrelevante el lugar en que los compradores comunitarios adquieran los objetos de arte, salvo que los compren en un tercer país y después los introduzcan de contrabando en la Comunidad⁵⁰.

⁵⁰ Según el estudio de la Comisión, la prueba de que el nuevo régimen de IVA no afecta a la competitividad del mercado es que el valor de las ventas en el mercado del Reino Unido aumentó en más de un 50% en el período que va desde 1993/1994 hasta 1996/1997 mientras que a escala mundial las ventas de objetos de arte aumentaron en un 36% en ese mismo período.



- 4.57 Precisamente para garantizar este tratamiento, está a disposición de los operadores del sector el régimen de importación / exportación temporal, que permite, por ejemplo, la importación provisional de obras de arte sin tener que pagar el IVA que normalmente se adeudaría en concepto de importación. Si posteriormente, la obra es vendida y permanece en la Comunidad, será en ese momento cuando se devengue el IVA a la importación. Si, por el contrario, la obra debiera exportarse de nuevo, no habrá que pagar el IVA. En definitiva, es un régimen que permite el aplazamiento del pago del IVA a la importación hasta el momento en que es efectiva la venta a un tercero comunitario.
- 4.58 Comparando el mercado europeo con el norteamericano, el informe reconoce que, mientras en la Comunidad, el tipo del IVA oscilaba entonces entre el 15% y el 25%, con una media del 18%, el impuesto sobre las ventas aplicado en el Estado de Nueva York, el principal mercado de arte de los Estados Unidos, era del 8,5%. Sin embargo, según la Comisión, dado que el IVA se puede aplicar en la Comunidad sobre el margen de beneficios y no sobre el precio de venta total (por aplicación del régimen de bienes usados), el beneficio del vendedor sobre un objeto de arte tendría que aproximarse al 50% para que un particular que no fuese sujeto pasivo a efectos del IVA pagara un impuesto superior al pagado por un residente en el Estado de Nueva York⁵¹.
- 4.59 En definitiva, el análisis de la Comisión se centró en analizar la eventual pérdida de competitividad del mercado europeo del arte con respecto a otros mercados, siempre bajo la premisa de la conveniencia de armonizar las condiciones del mercado dentro del perímetro de la Comunidad. Sin embargo, no entra a valorar la conveniencia, de cara al mercado interior, al coleccionista comunitario, de minimizar la carga impositiva sobre unos bienes que merecen un tratamiento especial en atención a su valor histórico, social y cultural. Es evidente, en este sentido, que una elevada imposición indirecta acaba incidiendo en los precios de las obras de arte y contribuye a mantener el sector en un estado de opacidad y de precariedad que le impide crecer a un ritmo deseable⁵².

⁵¹ El denominado “régimen de bienes usados” del IVA se describe brevemente en los párrafos 4.64 y siguientes.

⁵² En varias ocasiones, la prensa se ha hecho eco de las decisiones de dos grandes coleccionistas europeos, de mantener sus respectivas colecciones de arte contemporáneo norteamericano en territorio de los EEUU e importar piezas puntualmente para exposiciones temporales en Europa, en lugar de importarlas definitivamente. El principal motivo ha sido el elevadísimo coste que suponía el gravamen sobre la importación de dichas colecciones.

El régimen en vigor en la actualidad

- 4.60 Hasta el 1 de septiembre de 2012, la adquisición de una obra de arte tributaba en función de las características del transmitente y adquirente, de modo que las ventas de obras de arte originales realizadas directamente por el autor estaban sujetas a IVA, al tipo reducido (entonces 7%)⁵³. En esos casos, cuando el adquirente era un empresario, profesional o sociedad debía retener el 15% del precio en concepto de retención a cuenta del IRPF (si el artista era no residente, el tipo de retención aplicable era el 24%).
- 4.61 Por otro lado, las ventas de obras de arte realizadas por un empresario o profesional (persona física o jurídica) distinto del autor, estaban sujetas también a IVA, en este caso al tipo general (entonces 18%). En este caso, no obstante, no existía obligación de practicar retención a cuenta.
- 4.62 Por último, si la obra de arte era vendida por un particular que no fuera el autor no estaba sujeta a IVA, pero sí al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, concepto “transmisión patrimonial onerosa” (en adelante, TPO), al 4% sobre el precio de venta. Este concepto sigue manteniéndose después de la reforma de 2012. El sujeto pasivo de este impuesto es el adquirente, que está obligado a declararlo e ingresarlo.
- 4.63 A partir del 1 de septiembre de 2012, modificada la ley por el art. 23.3 del Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, la tributación de las transacciones de arte por este impuesto se unificó bajo un único tipo de gravamen, el general (actualmente del 21%) que fue aplicable tanto a las primeras transacciones, efectuadas por los propios artistas, como a las sucesivas realizadas por empresarios o profesionales distintos al autor (con excepción de las transmisiones realizadas por particulares distintos al autor). Que la adquisición se hiciera en el territorio de aplicación del Impuesto, fuera una adquisición intracomunitaria, o se tratara de una importación era irrelevante a estos efectos.
- 4.64 El Real Decreto-ley 1/2014, de 24 de enero, volvió a modificar la tributación de las transacciones de arte, diferenciando de nuevo aquellas efectuadas por los

⁵³ No nos referimos en este apartado a las comisiones eventualmente devengadas por los intermediarios en este tipo de operaciones que, con carácter general, tienen la consideración de servicios a efectos del IVA, sujetos al tipo general del Impuesto.



propios artistas o sus derechohabientes de las posteriores transmisiones realizadas por profesionales o empresarios distintos al autor. De este modo, actualmente las primeras transmisiones, así como las importaciones, tributan al tipo reducido del 10%, mientras que las posteriores seguirán tributando al tipo general del 21%.

- 4.65 Bajo ciertas condiciones, los revendedores profesionales de obras de arte pueden aplicar el denominado régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección⁵⁴. Este régimen es aplicable, a opción del sujeto pasivo (el revendedor de los bienes), a aquellas ventas de objetos de arte o de colección que hubieran sido adquiridos (i) a los propios autores o sus causahabientes, (ii) a particulares, (iii) a otro revendedor que, a su vez, hubiera aplicado este régimen, (iv) a obras importadas o adquiridas en Canarias, Ceuta o Melilla y (v) a la reventa de piezas adquiridas a una sociedad que no hubiera deducido el IVA soportado en la adquisición.
- 4.66 El régimen de usados consiste en liquidar el IVA, al 21%, sobre el margen de la operación (y no sobre el precio total de venta, como es la regla general en el ámbito del IVA). La cuota de IVA así calculada no podrá detallarse en factura y no podrá ser deducida por el adquirente⁵⁵. Como hemos apuntado anteriormente, este régimen sólo está al alcance de los revendedores profesionales, que pueden optar libremente entre el régimen general y éste, operación por operación⁵⁶.
- 4.67 En el ámbito del IVA, pero desde otro punto de vista, es importante señalar que hasta 31 de diciembre de 1999, el artículo 96.Uno.2º de la Ley del IVA prohibía

⁵⁴ Introducido en el ordenamiento jurídico español por la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, que incorporó lo dispuesto al efecto en la Directiva 94/5/CEE.

⁵⁵ Aunque la imposibilidad de deducir las cuotas de IVA soportadas parece perjudicar al adquirente, lo cierto es que este sistema de determinación de la cuota que grava la venta de la obra de arte favorece a todos aquellos adquirentes que, con carácter general, no tienen el derecho a deducir la totalidad o parte del IVA soportado, como, por ejemplo, los particulares, las entidades sometidas al régimen de prorrata (destacan las entidades bancarias y aseguradoras) y las entidades o instituciones que no realizan actividades empresariales (Fundaciones, Asociaciones, Museos, Organismos Públicos, etc.).

⁵⁶ Cabe señalar que en las entregas de obras de arte destinadas a otro Estado miembro, sujetas a este régimen especial, no estarán exentas del impuesto, sino que tributarán en origen. Por eso, en estos casos, la correspondiente adquisición no estará gravada. Sin embargo, en las operaciones intracomunitarias en las que no se aplique el régimen especial, la tributación será en destino, siguiendo la regla general.

la deducción del IVA soportado por la adquisición de obras de arte por cualquier sujeto pasivo adquirente que no los destinara exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión a título oneroso, por ser ésta su actividad habitual. Sin embargo, esta exclusión del derecho a deducir fue eliminada por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, que faculta a las sociedades y empresarios en general para que se deduzcan el IVA soportado en la adquisición de obras de arte siempre y cuando las afecten a su actividad (como elementos de decoración, etc.)⁵⁷.

- 4.68 Por último, simplemente apuntar la existencia de una exención en el ámbito del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (tributo local) aplicable a ciertos bienes de interés cultural que estén inscritos en el Registro General y a otros bienes inmuebles integrantes del Patrimonio Histórico.

El derecho de participación o “droit de suite”

- 4.69 En relación a la transmisión de obras de arte, es importante, aunque excede del ámbito tributario, tener en cuenta la incidencia del denominado derecho de participación, también conocido por la doctrina como “droit de suite”. El derecho de participación ya estaba regulado en los ordenamientos internos de algunos Estados miembros, como el español⁵⁸, si bien se trata de una materia que ha sido objeto de armonización mediante la Directiva 2001/84/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de Septiembre de 2001. Según el artículo 12 de la Directiva, los Estados miembros debían adoptar las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para cumplir lo establecido en la misma antes del 1 de enero de 2006. Sin embargo, España no emprendió iniciativa legislativa alguna en este sentido hasta 2008, año en que se aprobó la Ley 3/2008, de 23 de diciembre, relativa al Derecho de Participación en beneficio del autor de una obra de arte original.

⁵⁷ Siempre, claro está, que en la venta se haya aplicado el régimen general del IVA. Como hemos visto anteriormente, si se hubiera aplicado el régimen especial de bienes usados, la cuota de IVA soportada no aparecería desglosada en la factura y no sería deducible.

⁵⁸ Artículos 24 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual y Real Decreto 1413/1992 de desarrollo.



- 4.70 Tal y como se describe en los Considerandos de la Directiva, el derecho de participación tiene como finalidad garantizar a los autores de obras de arte gráficas y plásticas una participación económica en el éxito de sus obras; este derecho tiende a restablecer un equilibrio entre la situación económica de los autores de obras de arte gráficas y plásticas y la de otros creadores que se benefician de la explotación sucesiva de sus obras.
- 4.71 Según la Directiva y la Ley 3/2008, esta participación se concreta en el derecho a percibir del vendedor una parte del *“precio de toda reventa que de las mismas se realice tras la primera cesión realizada por el autor.”*
- 4.72 La Ley 3/2008 establece, de acuerdo con la Directiva, un sistema de escala creciente según el que el derecho de participación sólo se devengará si el precio de la obra supera los 3.000€ y se calcula aplicando los siguientes porcentajes: un 4% del precio hasta 50.000€; un 3% por la parte del precio de venta comprendida entre los 50.000,01€ y los 200.000€; un 1% por la parte del precio comprendida entre los 200.000,01€ y los 350.000€; un 0,50% por la parte del precio comprendida entre 350.000,01 y 500.000€; y un 0,25% de la parte del precio que exceda de 500.000€. En ningún caso podrá exceder de 12.500€. Se trata de un derecho irrenunciable del autor y de sus derechohabientes, cuyo pago pueden exigir al reventador, y que sólo es transmisible por sucesión *“mortis causa”*, extinguiéndose se transcurridos setenta años desde la muerte del autor⁵⁹.
- 4.73 Como hemos comentado, el deudor del derecho de participación será el vendedor de la obra. A efectos de garantizar el pago se establece la obligación de subastadores, y de titulares de los establecimientos mercantiles que hayan intervenido en la reventa, de notificarla en el plazo de dos meses a la entidad de gestión correspondiente o, en su caso, al autor o sus derechohabientes, facilitando la documentación necesaria para la práctica de la correspondiente liquidación.
- 4.74 El derecho de participación es importante porque minorra el margen del reventador y, en esta medida, contribuye a incrementar los precios de las obras de arte. De hecho, buena parte de los operadores del mercado del arte consideran que la caída de la participación europea en el mercado mundial desde 1998 a favor

⁵⁹ Si no lo reclamaran el autor o sus derechohabientes, el beneficiario del derecho de participación sería el Fondo de Bellas Artes.

de los Estados Unidos se debe, en parte, a la aplicación del derecho de participación⁶⁰.

Breve referencia a la dación de obras de arte en pago de impuestos.

- 4.75 La dación en pago surgió como figura extintiva de la obligación tributaria con el fin de evitar problemas específicos de liquidez en el pago de determinadas deudas tributarias, principalmente las derivadas de la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones.
- 4.76 En un principio reservada para el pago de determinados impuestos y a la entrega de bienes inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o en el Inventario General de Bienes Muebles, la figura del pago en especie ha sido generalizada por la Ley General Tributaria, pudiendo utilizarse siempre que una Ley lo disponga expresamente, utilizando cualquier bien susceptible de valoración. No obstante, reglamentariamente, se ha establecido la obligación de que el Ministerio de Cultura, o el órgano equivalente de las Comunidades Autónomas, determine, no sólo la valoración del bien ofrecido en pago, sino también la conveniencia e interés de aceptarlo.
- 4.77 El obligado al pago que pretenda utilizar esta figura deberá presentar una solicitud al órgano de recaudación competente en la que consten los datos del obligado al pago y de la deuda tributaria que se pretende satisfacer, junto con la valoración de los bienes y un informe sobre el interés de aceptar el bien como medio de pago realizados por el órgano competente del Ministerio de Cultura, o justificante de haberlos solicitado.
- 4.78 Si se dicta acuerdo de aceptación, su efecto queda condicionado a que los bienes se entreguen en un plazo de diez días. Si el acuerdo fuera denegatorio de la solicitud, continuará el procedimiento de recaudación.

⁶⁰ Informe "El mercado europeo del arte en 2002" encargado por la Federación Europea de Bellas Artes (TEFAF).



- 4.79 Esta figura puede resultar muy interesante para el deudor tributario, en la medida en que las plusvalías que eventualmente se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de los bienes a la Administración estarán exentas de tributación. Por el contrario, si se produjera una disminución patrimonial, ésta sí sería compensable en el IRPF o en el IS con otras rentas positivas del ejercicio.

C. Análisis de las medidas de promoción del coleccionismo adoptadas por otras jurisdicciones relevantes

Estados Unidos

- 4.80 En Estados Unidos es preciso diferenciar el sistema tributario federal, común para todo el territorio, del de los diferentes Estados. En algunos casos, incluso los gobiernos locales tienen competencia en materias como la imposición sobre el consumo.
- 4.81 De hecho, no existe un Impuesto sobre el Valor Añadido federal, pero sí existen impuestos sobre el consumo a nivel estatal, a veces local. En casi ningún caso el tipo supera el 9%⁶¹. Sin embargo, no se gravan las importaciones de obras de arte y tampoco aplica el derecho de participación (salvo en California, donde se aplica un 5% por este concepto).
- 4.82 Por lo que se refiere a la imposición directa, destaca la inexistencia de imposición sobre el patrimonio como tal, si bien sí se gravan las adquisiciones “mortis causa” y las donaciones: en ambos casos, se establece un mínimo exento a nivel federal (2 millones de dólares en la sucesión y 1 millón de dólares en la dona-

⁶¹ Así, en NY City, el tipo en vigor es el 8,38%; en Los Ángeles el 8,25%, en Chicago el 9%; en Houston el 8,25% y en Miami Beach el 7%.

Con carácter general, la diferencia entre los sistemas impositivos americano y europeo radica en que en Estados Unidos se gravan prioritariamente las rentas en lugar del intercambio de bienes, mientras que en Europa se otorga una importancia progresiva al IVA, reduciéndose el impacto de los impuestos directos.

ción) a partir del cual se aplica el tipo fijo del 46%. En algunos Estados (no todos) se establece un gravamen suplementario.

4.83 En cualquier caso, en el panorama tributario norteamericano, destacan, sin duda, los incentivos fiscales a la donación de obras de arte a determinadas entidades sin ánimo de lucro (las que cumplen ciertos requisitos al efecto establecidos por la Administración): brevemente, consisten en:

- a) Deducción de la base imponible del Impuesto sobre la Renta del valor de mercado de las piezas donadas. Esta reducción de la base imponible no podrá exceder del 30% o del 50% de su importe, según los casos.
- b) En el ámbito de la imposición sobre las sucesiones, un matrimonio puede acordar la donación de una obra de arte para el momento en que ambos hayan fallecido. Una vez fallecido uno de los cónyuges, el valor de la pieza “comprometida” se deducirá de la base imponible del impuesto sobre sucesiones que le corresponda al cónyuge superviviente. Sin embargo, podrá disfrutar de la pieza, a modo de un usufructo vitalicio hasta que, a su vez, fallezca.

Reino Unido

4.84 Como hemos visto en el apartado de Antecedentes del presente informe, el Reino Unido acapara más de la mitad del mercado de arte de la Unión Europea, siendo el tercer mercado más relevante a nivel mundial después de los mercados de Estados Unidos y China. Esta circunstancia es debida tanto a la tradición en el coleccionismo como a una serie de instrumentos, vehículos y medidas, que a lo largo de la historia han contribuido a promover esta actividad.

4.85 Buena muestra del compromiso de este país por la promoción de un mercado del arte y coleccionismo eficiente es el hecho de que, con motivo de la introducción de la Séptima Directiva de IVA en junio de 1995, el gobierno negoció la aplicación de un régimen transitorio según el cual se aplicaría, a la importación de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, un tipo reducido inferior al mínimo permitido por la normativa comunitaria. Así, hasta mediados de 1999, a la importación de determinados de los bienes pertenecientes a esta categoría se aplicó de un tipo del 2,5% (la mitad del mínimo impuesto



por la Séptima Directiva)⁶². En la actualidad, una vez cumplido el plazo acordado para la derogación temporal del régimen general, el tipo impositivo que se aplica a las importaciones de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección es el 5%.

4.86 En sede del Impuesto sobre Sociedades, no obstante, no se han previsto beneficios fiscales especiales. La única figura de aplicación es una deducción por razón de donaciones a organizaciones benéficas, bien en dinero, bien de determinados tipos de acciones, títulos valores, o activos inmobiliarios. El beneficio fiscal obtenido de la aplicación de esta figura es más que proporcional a la cantidad o el valor donado⁶³.

4.87 Al margen de estas consideraciones, son tres las figuras más características de la imposición de las actividades relacionadas con la comercialización y coleccionismo de las obras de arte en el Reino Unido: (i) la exención condicional en los impuestos sobre sucesiones y donaciones y ganancias del capital (“**Conditional Exemption**” o “**CE**”); (ii) la “**Acceptance in Lieu**” (“**AIL**”), una suerte de dación en pago en concepto de Impuesto de Sucesiones; y (iii) la figura de la venta privada a determinadas instituciones de obras de arte u objetos de coleccionismo (“**Private Treaty Sales**”, o “**PTS**”). El objetivo perseguido a través de la previsión de estos incentivos fiscales no es tanto promocionar el comercio o la tenencia de obras de arte y objetos de coleccionismo como facilitar el acceso a los mismos del público en general o de determinadas instituciones. No obstante, son susceptibles de suscitar interés en un determinado tipo de coleccionistas e inversores. También haremos una breve referencia a la figura del trust en Reino Unido y a su utilización por parte de los coleccionistas.

a) Conditional Exemption⁶⁴:

⁶² De hecho, con anterioridad a la introducción de esta norma, la importación de este tipo de bienes no era objeto de imposición en sede de IVA.

⁶³ De forma que, por ejemplo, una donación por importe de £780 computaría en el cálculo del impuesto por £1.000.

⁶⁴ Puede consultarse el régimen con más detalle en la dirección web <http://www.hmrc.gov.uk/heritage/>.

4.88 Esta exención puede resultar de aplicación en aquellos supuestos en que determinados bienes, adquiridos por vía hereditaria, son puestos a disposición del público para su disfrute.

4.89 En concreto, es una exención de la que pueden gozar aquellos bienes que sean calificados como “*pre-eminent*”, o de importancia declarada por la autoridad competente en cada caso, por razón de su interés nacional⁶⁵, artístico, científico o histórico.

4.90 Las condiciones para que aplique la exención son las siguientes:

- El adquirente por vía hereditaria ha de comprometerse a conservar el bien y mantenerlo dentro del territorio del Reino Unido;
- Compromiso de garantizar el acceso del público al bien, dentro de lo razonable, y sin limitaciones excesivas (por ejemplo, no se permite que se prevea un sistema de cita previa); y
- Se debe dar publicidad a la posibilidad de acceder al bien, así como de las condiciones para el mismo.

b) “Acceptance in Lieu”

4.91 La AIL es un mecanismo que permite dar obras de arte y otros objetos del patrimonio en pago del impuesto de sucesiones, de modo que pasen a formar parte del patrimonio público⁶⁶.

4.92 La operativa de la AIL está gestionada por un grupo de expertos (el “*AIL Panel*”) que se encarga, entre otras cosas, de (i) determinar si el bien cumple las características que permitan a su propietario darlo en pago del impuesto (i.e. ser un bien “*pre-eminent*” en el sentido explicado anteriormente) y de (ii) tasar el bien a precio de mercado.

⁶⁵ Por “interés nacional” se hace referencia a cualquier parte del Reino Unido. Téngase en cuenta que la calificación de un bien como de “interés nacional” es independiente de que la nacionalidad de su autor o el origen del bien sean realmente el Reino Unido.

⁶⁶ Generalmente, los bienes se ceden a una institución pública para asegurar que se da acceso público a los mismos.



- 4.93 El beneficio fiscal que se deriva de la utilización de este mecanismo es que el sujeto pasivo del impuesto es capaz de recuperar, después del pago de impuestos, una cantidad mayor del valor del bien dado en pago que si se hubiera puesto a la venta por medio de otro mecanismo (como por ejemplo, una subasta).
- 4.94 El mecanismo es el siguiente: el tipo impositivo del impuesto de sucesiones es por regla general el 40%, de modo que, de un bien valorado en 1.000, su propietario recuperaría, en principio, únicamente 600 netos de impuestos. No obstante, si el bien se da en pago del impuesto, se aplica un régimen más laxo, conocido como “*douceur*”, según el cual aproximadamente un 25% de la cantidad que hubiera ido a parar a las arcas del estado se devuelve al patrimonio del heredero (en el ejemplo, 100, con lo que la recuperación después de impuestos es de 700).

c) Private Treaty Sales

- 4.95 Se trata de un mecanismo por medio del cual el propietario del bien (únicamente puede tratarse de bienes calificados como “*pre-eminent*”) accede a venderlo a una institución por medio de un contrato privado, en lugar de ponerlo a la venta en pública subasta.
- 4.96 Las ventajas de este régimen, que aplica respecto de los impuestos que gravan la adquisición por vía hereditaria (el equivalente a nuestro ISyD) y las ganancias patrimoniales, se derivan de la aplicación de un mecanismo de “*douceur*”⁶⁷ similar al explicado anteriormente.
- 4.97 Al igual que para el caso de la AIL, la aplicación del *douceur* tiene como consecuencia un ahorro fiscal para el transmitente del bien. Además, se trata de un mecanismo que también presenta ventajas para la institución adquirente, dado que el precio de compra final para ésta⁶⁸ es inferior en importe respecto del precio de mercado.

d) Los trusts

⁶⁷ En este caso, el porcentaje de *douceur* que se aplica no es fijo, como en los supuestos de AIL, sino negociable entre el vendedor del bien y la institución.

⁶⁸ Que ha de ser una institución de las específicamente designadas a estos efectos.

- 4.98 No podemos finalizar este apartado sin hacer una referencia a los trusts, figura típica del derecho anglosajón, basada en su peculiar concepto de la propiedad, que ha contribuido considerablemente a la formación y, sobre todo, el mantenimiento de muchas grandes colecciones de arte en el Reino Unido.
- 4.99 Para entender el funcionamiento de los trusts en este ámbito, es preciso apuntar previamente que en el Reino Unido no existe imposición sobre las donaciones como tal. Sí existe el Impuesto sobre Sucesiones, que grava a un tipo reducido únicamente aquellas donaciones realizadas durante los siete años anteriores al fallecimiento del donante. En este escenario, ha sido frecuente que los coleccionistas utilizaran el siguiente esquema: donación de sus colecciones en vida, con el fin de evitar el impuesto, pero a favor de un trust, y no de sus legítimos sucesores, con el fin de garantizar la gestión y conservación de la colección, la no dispersión de las obras y el disfrute de las mismas por parte de la familia⁶⁹.
- 4.100 Este esquema está actualmente en peligro, con la reciente aprobación de una reforma tributaria según la cual todas las donaciones a trusts tributarán al tipo fijo del 20% (salvo que se constituyan “mortis causa” y con el compromiso de ser disueltos una vez los herederos hayan alcanzado la edad de 25 años) y, adicionalmente, los trusts estarán sometidos a un gravamen específico cada diez años, del 6% del valor de sus activos⁷⁰.
- 4.101 Por último, una cuestión relevante en lo referente al mercado de obras de arte y coleccionismo en el Reino Unido es que en todas aquellas adquisiciones en que se produzca una posterior salida del bien adquirido del territorio nacional, existe la posibilidad de que se requiera por parte de las autoridades competentes la previa obtención de una licencia de exportación. Los requisitos para su obten-

⁶⁹ Debe tenerse en cuenta, para valorar en toda su extensión las ventajas de este esquema, que en el Reino Unido no existe el Impuesto sobre el Patrimonio y que, en casos como el descrito, únicamente cabría imputar una renta presunta al donante que, a pesar de haber donado la colección al trust, mantuviera la posesión de la misma (5% del valor de los bienes).

⁷⁰ Según Mr. James Hervey Bathurst, presidente de la “Historic Houses Association”, que agrupa a un gran número de coleccionistas británicos relevantes, estas medidas pondrán seriamente en peligro la conservación del Patrimonio Nacional, en la medida en que forzará ventas y exportaciones de piezas con el único fin de hacer frente a estas nuevas cargas fiscales.



ción suelen ser bastante rigurosos⁷¹, con lo que es aconsejable contar con asesoramiento previo en los casos en los que se prevea que la licencia podría llegar a exigirse.

Francia

4.102 En Francia, segundo Estado de la Unión Europea en volumen de operaciones de intercambio de obras de arte, destacan los siguientes incentivos fiscales relacionados con la adquisición y tenencia de obras de arte:

b) Adquisición de obras de arte

4.103 La adquisición de obras de arte y bienes culturales por las empresas puede dar derecho a deducciones en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades:

- a) Las sociedades pueden deducir de su base imponible, en cuatro ejercicios, el coste de adquisición de obras originales realizadas por artistas en vida destinadas a ser expuestas, o de instrumentos de música destinados a ser prestados a intérpretes. La deducción total no puede superar en cada ejercicio el 5 por mil de la cifra de negocios.
- b) Las empresas pueden también gozar de una deducción en cuota del 90% de los desembolsos que contribuyan a la adquisición de: (i) bienes culturales calificados como “tesoros nacionales” para los cuales se hubiera denegado el permiso de exportación y sobre los que el Estado haya realizado una oferta de adquisición (existe una deducción del 40%, bajo condición de aprobación administrativa, si el Estado no hubiera realizado una oferta de adquisición); y (ii) bienes culturales (situados en Francia o en el extranjero) cuya adquisición presente un gran interés para el patrimonio nacional (el Ministerio de Cultura tiene un papel preeminente en el procedimiento de aprobación de dicha deducción).

⁷¹ Por ejemplo, es un régimen que aplica a la exportación de obras de arte que hayan sido producidas o manufacturadas más de cincuenta años antes de la fecha de la exportación (con determinadas excepciones), y, en determinados casos, decisión del *Reviewing Committee on the Export of Works of Art*, a objetos relacionados con la historia o identidad nacional, objetos de especial importancia estética, u objetos de especial importancia por su relación con la investigación de alguna rama artística o histórica.

b) Tenencia de obras de arte

4.104 Las antigüedades y los objetos de arte o de colección están simplemente exentos del impuesto sobre el patrimonio francés (Impôt sur la Fortune), sin estar sometidos a mayores requisitos. No hace falta mencionarlos en la declaración.

4.105 Esta exención también aplica, proporcionalmente, a las sociedades civiles propietarias de monumentos históricos, por la parte que representa objetos de arte, de colección o las antigüedades. Sin embargo, no aplica, con carácter general, a las colecciones o a este tipo de bienes cuando son poseídos a través de sociedades.

4.106 Sin embargo, las obras de arte no reciben tratamiento específico en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el que son gravadas como cualquier otro bien.

c) Mecenazgo

4.107 Las empresas se benefician de una deducción en cuota del 60% de las donaciones realizadas a favor, entre otros, de entidades con fines de interés general, asociaciones culturales, museos, fundaciones de empresas etc., siempre que dichas donaciones no superen el límite del 5 por mil de la cifra de negocios.

4.108 En cuanto a las personas físicas pueden gozar de una deducción del 66%, aplicable a este tipo de donaciones, siempre que no superen el 20% de su base imponible.

Alemania

a) Adquisición y transmisión de obras de arte

4.109 En materia, de imposición indirecta, para que resulte de aplicación el tipo de gravamen reducido del 7% deben cumplirse dos requisitos: (i) Las obras de arte transmitidas han de ser "originales" y (ii) deben haber sido producidas mediante "técnicas específicas".

4.110 Así, reciben la calificación de "técnicas específicas" a efectos de la aplicación del tipo reducido, la pintura, el dibujo o la escultura. Las obras realizadas en otros



soportes más modernos, como la fotografía o el video, no merecen la calificación de “originales”, motivo por el cual están sometidas al tipo general de gravamen del 19%.

4.111 El IVA soportado en la adquisición de obras de arte, sólo podrá ser deducido por los adquirentes en los supuestos en que las obras de arte adquiridas hayan sido realizadas por autores noveles, no así cuando los autores sean artistas de reconocido prestigio, en cuyo caso el IVA soportado en la adquisición recibirá la calificación de no deducible. Se promueve, por tanto, a este nivel, la creación artística y el mercado de arte contemporáneo.

4.112 En materia de imposición directa del coleccionista, cabe señalar que las plusvalías derivadas de la transmisión de obras de arte por personas físicas que no desarrollen la actividad a título profesional, no están sujetas a tributación, siempre que haya transcurrido más de un año desde la adquisición de la pieza que se trate.

b) Imposición sobre las Sucesiones y Donaciones

4.113 En Alemania no existe imposición sobre el patrimonio como tal, si bien sí se gravan las adquisiciones “mortis causa” y las donaciones, en ambos casos aplicando una escala que oscila entre el 7% y el 50%. En el ámbito de las transmisiones “mortis causa”, las obras de arte reciben, con carácter general, el tratamiento de bienes ordinarios, resultando de aplicación una serie de exenciones genéricas que van de los 5.200 a los 316.300 euros.

4.114 No obstante, en el supuesto de que las obras de arte sean calificadas como “obras cuya preservación es de interés general debido a su importancia histórica o científica” (el equivalente a nuestros BIC y/o a las obras incluidas en nuestro Inventario de Bienes Muebles), la legislación alemana prevé los siguientes beneficios fiscales:

- Cuando las obras de arte adquiridas “mortis causa” sean cedidas de forma prolongada a museos o instituciones culturales, los herederos o legatarios podrán gozar de una exención del 60% en el Impuesto sobre Sucesiones. Dicha exención será del 100% si la cesión se realiza por tiempo indefinido.

- Cuando las obras de arte hayan permanecido en la familia del causante durante un período temporal igual o superior a los 20 años, el adquirente gozará de una completa exención del 100% en el Impuesto sobre Sucesiones, siempre y cuando se comprometa a mantener dichas obras de arte en su patrimonio durante un período igual o superior a 10 años.
- La valoración de las obras de arte adquiridas, se realiza deduciendo del coste de adquisición de las mismas, un importe equivalente a la comisión que debería satisfacerse al intermediario en caso de transmisión. De este modo, se tienen en cuenta el coste que se derivaría de la obtención de la liquidez necesaria para hacer efectivo el pago del impuesto. La deducción del importe de la comisión del intermediario, que con carácter general oscila entre un 25% y un 50%, supone una importante minoración de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones.

Italia

4.115 En el ámbito de la imposición directa, uno de los mecanismos establecidos para incentivar la inversión en obras de arte en Italia, es la posibilidad de deducir el coste de las obras de arte: en el caso de personas físicas que desarrollen una actividad profesional podrán deducir el coste de las piezas adquiridas hasta el límite del 1% de su facturación anual y en el caso de las personas jurídicas, podrán deducir el coste de las piezas adquiridas y que destinen a la decoración de sus oficinas (no se aplicaría a las obras adquiridas a título de inversión) en 5 años siguientes.

4.116 Asimismo, serán deducibles las cantidades donadas a instituciones gubernamentales o fundaciones reconocidas dedicadas a promover fines de interés público, como la conservación del patrimonio cultural. Cuando los donativos sean realizados por personas jurídicas, serán considerados gasto deducible en sede del Impuesto sobre Sociedades. Los donativos realizados por personas físicas darán derecho a una deducción del 19% de su importe de la cuota del Impuesto sobre la Renta. La misma deducción aplica a los gastos realizados para el mantenimiento, protección o restauración de los bienes inventariados (“beni culturali vincolati”).



4.117 Alternativamente, los contribuyentes pueden optar por una deducción introducida en 2005 (Decreto Ley 35/2005, del 14 de marzo) que aplica a las donaciones dinerarias o en especie realizadas a entidades no lucrativas entre cuyos fines de interés general se encuentren la protección y promoción de objetos de interés histórico-artístico. La deducción consiste en minorar la base imponible del impuesto en el valor de lo donado, que no podrá exceder de los siguientes límites: (i) el 10% de los ingresos del ejercicio, y (ii) 70.000 euros.

4.118 Cabe destacar la inexistencia de imposición sobre el patrimonio en sí misma, y la abolición en octubre del 2001 del Impuesto sobre Sucesiones y del Impuesto sobre Donaciones en los casos de donaciones realizadas a favor de parientes próximos (cónyuge y descendientes directos, básicamente). No obstante, en el caso de donaciones a favor de otros beneficiarios, que continúan sujetas a tributación:

- Las donaciones de obras de arte calificadas como bienes de interés cultural tributan a una cuota de gravamen fija de 168 euros, con independencia de cuál sea el valor del bien donado.
- En los supuestos en que se donen conjuntamente varios bienes, entre los que figure uno de estas características, el valor de este último no se tendrá en cuenta para aplicar la tarifa progresiva del impuesto conjunto.

4.119 Por último, señalar que, al igual que sucede en otras jurisdicciones, la legislación italiana prevé la posibilidad de entregar obras de arte para hacer frente al pago de determinados impuestos, siempre condicionada a la aceptación por la Administración (discrecional, en principio) de la pieza que se ofrezca con esta finalidad.

Países Bajos

4.120 En materia de imposición indirecta no hay particularidades dignas de mención. La adquisición de obras de arte está sometida al IVA al tipo reducido del 6%, al igual que las importaciones.

4.121 No obstante, las autoridades holandesas prevén algunos beneficios fiscales destinados a incentivar el coleccionismo privado. Así, con carácter general, los ren-

dimientos derivados de la tenencia y de la transmisión (plusvalías) de obras de arte están exentos del Impuesto sobre la Renta. Se exceptúan de esta regla general los rendimientos derivados de obras de arte que reciban la calificación de bienes afectos a la actividad económica del sujeto pasivo o de bienes de inversión, en cuyo caso las rentas derivadas de los mismos se someterán a gravamen al tipo máximo⁷² del 52%.

4.122 Por otro lado, las donaciones, dinerarias o en especie, realizadas a favor de museos o de otro tipo de instituciones culturales son deducibles fiscalmente, en la medida en que el valor de la donación no sea inferior al 1% ni superior al 10% de los ingresos generados por el contribuyente en el ejercicio. Por su parte, las donaciones anuales (compromisos de donación de un importe anual documentados en escritura pública y por un período no inferior a 5 años) son plenamente deducibles en el Impuesto sobre la Renta sin que los anteriores límites sean aplicables.

4.123 El Impuesto sobre el Patrimonio desapareció en los Países Bajos en el año 2001. No obstante, sí se gravan las adquisiciones “mortis causa” y las donaciones, que en ambos casos se sujetan a una escala de gravamen que oscila entre el 5% y el 68%, en función del valor de lo recibido y la relación existente entre transmitente y adquirente. A estos efectos, las obras de arte computan por su valor de mercado, como cualquier otro bien.

4.124 Únicamente, cabría señalar, en el ámbito de las adquisiciones “mortis causa”, la posibilidad de proceder al pago del Impuesto sobre Sucesiones mediante la entrega de obras de arte, con la particularidad de que la obra de arte entregada se computará al 120% de su valor de mercado real a efectos de minorar la deuda por el Impuesto. En definitiva, la entrega de una obra de arte valorada en 100.000 euros equivaldrá a la entrega de 120.000 euros en metálico, a efectos del pago de la deuda del Impuesto sobre Sucesiones.

Suiza

⁷² El tipo de gravamen del impuesto sobre la Renta holandés es un tipo progresivo que se incrementa en función del nivel de renta obtenido por el sujeto pasivo.



- 4.125 En Suiza los impuestos se aplican a nivel federal, cantonal y de cada comuna. Salvo contadas excepciones, no se prevén normas específicas para los bienes de naturaleza cultural o artística.
- 4.126 Aunque no forma parte de la Unión Europea, Suiza cuenta con un sistema de Impuesto sobre el Valor Añadido similar. El tipo general aplicable es el 7,4%. No obstante, están exentas del impuesto las transmisiones interiores de determinadas obras de arte (pintura y escultura, por ejemplo, fotografía artística, etc.) cuando las realicen sus propios creadores. En los casos en que en la transmisión intervenga un intermediario, el IVA se calculará únicamente sobre su comisión, pero no sobre el valor de la pieza objeto de la operación. Esta exención se entiende también a las importaciones de obras que realicen sus propios creadores, a la que hay que sumar la exoneración general de aranceles que aplica a las pinturas, los dibujos y las esculturas.
- 4.127 En el ámbito del Impuesto sobre la Renta, la normativa suiza distingue las plusvalías derivadas de la transmisión de obras de arte en el ámbito profesional, que están gravadas, del resto, que están exentas de tributación. A efectos de determinar si la operación se ha realizado o no a título profesional, la Administración valora muchos factores: el número de transacciones realizadas en un periodo amplio de tiempo, su carácter regular o puntual, el periodo de mantenimiento de las piezas en el patrimonio del vendedor antes de la operación, la existencia o no de técnicas de venta sofisticadas, el uso de financiación en la adquisición y venta de piezas, etc.
- 4.128 En Suiza sí existe un gravamen sobre el patrimonio, tanto de las personas físicas (entre el 0,1% y el 1,0%) como de las jurídicas (entre el 0,05% y el 0,1%). A estos efectos, las obras de arte se consideran activos sujetos, que deben tributar por su valor de mercado. Algunos cantones excluyen el ajuar y el mobiliario de la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio, lo que ha dado lugar a un debate doctrinal sobre los criterios para determinar cuándo una obra de arte debe, o no, considerarse incluida en estos conceptos: la jurisprudencia ha tenido en cuenta, en este ámbito, circunstancias muy variadas, como la localización y utilización efectiva de la pieza de que se trate, la existencia de una póliza de seguro separada para la pieza o su inclusión en un seguro genérico del hogar o del local en el que se encuentre, y la proporcionalidad del valor de la obra con respecto al total patrimonio del contribuyente.

4.129 Por otro lado, algunos cantones han eliminado totalmente el Impuesto sobre Sucesiones y otros han declarado exentas las transmisiones mortis causa de los descendientes directos. En aquellos en los que se conserva este gravamen, no existen normas específicamente aplicables a las obras de arte o las colecciones, salvo su posible inclusión en el ajuar en aquellos cantones en los que se considera exento (consideramos reproducidos, a estos efectos, los comentarios realizados en relación al Impuesto del Patrimonio).

4.130 Por último, cabría mencionar por su notoriedad en el sector, las denominadas zonas francas (alrededor de 15 en la Confederación), entre las que destaca la de Ginebra, denominada en algunas ocasiones “el mayor museo del mundo”. La zona franca de Ginebra nació a mediados del siglo XIX, momento en el que las barreras arancelarias eran extremadamente elevadas. Permite introducir en territorio suizo las piezas de arte sin necesidad de liquidar el IVA y los derechos a la importación, a la espera (indefinidamente) de su destino definitivo. Es decir, las piezas se mantienen “en tránsito” hasta que se decide la importación definitiva en Suiza, en cuyo caso se liquidarán los impuestos que correspondan, o su exportación a un territorio tercero. Es evidente, en consecuencia, su importancia en el tráfico internacional de obras de arte.

5. Propuesta de reformas y/o incentivos destinados a promover el coleccionismo en España

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

a) Incremento de los porcentajes de deducción por inversiones en bienes del PHE

5.1 La conclusión resultante de la comparación de la regulación de este tipo deducciones en el ordenamiento jurídico español y en otras jurisdicciones de nuestro entorno pone de manifiesto sus insuficiencias, tanto por lo que se refiere al ámbito de aplicación (hemos visto que aplica, básicamente, a obras adquiridas en el extranjero para ser introducidas en territorio nacional o a inmuebles), como a los porcentajes y límites de aplicación.

5.2 En nuestra opinión, cabría proponer:



- a) Un incremento del porcentaje de deducción aplicable, que debería situarse en un 30% como mínimo.
 - b) Incluir claramente en la base de deducción los gastos de conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes inventariados, de acuerdo con la LPHE o las respectivas normativas autonómicas (en la actualidad la deducción por la realización de este tipo de gastos sólo es aplicable en el caso de los BIC).
 - c) Del mismo modo, incluir en la base de deducción del apartado c) los gastos realizados en inmuebles que hayan sido calificados o inscritos conforme a la legislación del patrimonio histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas.
 - d) Añadir una deducción del 10% aplicable a cualquier adquisición a título oneroso de bienes del Patrimonio Histórico.
 - e) En el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, elevar el límite de la base imponible a un 30%.
- 5.3 Entendemos que incrementar el impacto de la deducción en estos términos sí impulsaría la labor de los propietarios de bienes culturales y supondría una compensación razonable de las limitaciones y las cargas que supone la titularidad de bienes de estas características.
- 5.4 Esta medida puede ser promovida a nivel estatal, como modificación de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o a nivel autonómico, si bien en este último caso lo más probable es que se restrinja a las inversiones en bienes del patrimonio cultural de la Comunidad Autónoma en la que resida el contribuyente.
- b) *Especial regulación de las eventuales “ganancias de patrimonio no justificadas”*
- 5.5 El artículo 39 de la Ley del IRPF establece:
- “1.Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en*

cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción.

2. En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del período impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en períodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto."

- 5.6 La finalidad de esta figura no es otra que someter a gravamen en el IRPF los bienes y derechos que no se corresponden con lo declarado por el contribuyente: Cuando la Administración tributaria descubre que el contribuyente es titular de bienes cuya adquisición no puede justificar con las rentas y el patrimonio declarados, aplica una presunción iuris tantum según la cual el valor de esos bienes es renta no declarada que debe integrarse en la base liquidable general del período impositivo más antiguo que no esté prescrito en ese momento. Esta presunción aplicará, salvo que el contribuyente pruebe que los bienes fueron adquiridos en un ejercicio ya prescrito (es decir, con cargo a rentas cuya tributación ya esté prescrita).
- 5.7 En muchos casos, ha sido el temor a la aplicación de este artículo lo que ha impedido que muchas obras de arte sean declaradas. Es muy frecuente que los propietarios no cuenten con documentos acreditativos de la fecha o del valor de adquisición de algunas de las obras de arte de su propiedad. En nuestra opinión, esta situación perjudica a los titulares de estos bienes y a toda la sociedad, en la medida en que primeros se retraen tanto de exhibir sus obras como de transmitir las, sustrayéndolas al control de la Administración, sin que, por otro



lado, se produzca una merma en los ingresos tributarios, ya que en la mayor parte de los casos se trataría de bienes exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio y bonificados en el de Sucesiones y Donaciones.

- 5.8 La regularización de estas situaciones, por tanto, no supondría un coste en términos impositivos para la Administración y, sin embargo, redundaría en una mayor transparencia del sector. Por ello, creemos que sería interesante introducir unas medidas que simplifiquen considerablemente los elementos de prueba necesarios para justificar la adquisición de obras de arte, evitando así la imputación de incrementos de patrimonio no justificados en estos casos. Una posibilidad, en este sentido, consistiría en una simple acta de notoriedad, siempre que, en los casos en que proceda, el titular promueva el correspondiente expediente de calificación o de inscripción en el Registro o en el Inventario General⁷³ y, por supuesto, se cumpla con los deberes establecidos en la normativa de patrimonio cultural. Podrían valorarse, por otro lado, la conveniencia de establecer, además, requisitos de mantenimiento de los bienes así regularizados.
- 5.9 Con este mismo objetivo, y con el fin de facilitar la desinversión en aquellos casos en los que los propietarios de bienes culturales no cuentan con documentación acreditativa de su adquisición, se propone introducir una norma en virtud de la cual el contribuyente del IRPF pueda optar por: (i) calcular la ganancia patrimonial tributable con arreglo al régimen general, siempre que puedan acreditar la fecha y el coste de adquisición; o (ii) computar como ganancia patrimonial tributable el 50% del valor de transmisión, que será el importe a integrar en la base imponible del ahorro.
- 5.10 Ambas iniciativas deberían promoverse a nivel estatal, dado que las Comunidades Autónomas no tienen competencia legislativa sobre la materia.

c) *La exención por reinversión de obras de arte*

⁷³ Como hemos comentado en el párrafo 5.27 de este Informe, la disposición transitoria tercera de la LPHE establecía un plazo de 1 año desde su entrada en vigor para que los titulares de bienes que reunieran las características para ser considerados BIC o inventariados comunicaran su existencia a la Administración competente. Esta comunicación determinaba la exención, en relación a tales bienes, de cualesquiera impuestos o gravámenes no satisfechos con anterioridad.

En el trámite parlamentario de la actualmente en vigor Ley del Mecenazgo se intentó introducir una enmienda en este sentido que no recibió apoyo suficiente para modificar el proyecto.

5.11 Se propone la introducción de la exención por reinversión en obras de arte (similar a la actualmente aplicable a la venta de la vivienda habitual), de modo que las ganancias de patrimoniales obtenidas por la transmisión de obras de arte queden exentas de tributación por el IRPF, siempre que dichas ganancias sean reinvertidas en bienes de la misma naturaleza.

d) Otras medidas relativas al IRPF

5.12 El artículo 93 de la Ley del IRPF establece un régimen especial para trabajadores que se desplacen a territorio español procedentes de otras jurisdicciones, que consiste en gravar sus rentas durante los cinco primeros años de residencia en España como si fueran no residentes (es decir, sólo se gravan sus rentas de fuente española y al tipo aplicable a los no residentes -24% en el caso de rentas del trabajo, por ejemplo). Como medida para atraer el talento y generar un entorno propicio a la creatividad y a la difusión de las nuevas tendencias, con el consiguiente incremento de transacciones, sería interesante ampliar el ámbito de aplicación de este régimen a los artistas plásticos que vengan a residir en España, incluso para el caso en que desarrollen su actividad como profesionales no dependientes de una relación laboral.

5.13 Aunque se comentarán más adelante, debemos mencionar en sede del IRPF el incremento de las deducciones por donaciones a entidades sin ánimo de lucro, reguladas en la Ley del Mecenazgo, así como la exoneración de la plusvalía que se ponga de manifiesto en el caso de donaciones de obras de arte que reúnan los requisitos para beneficiarse de la bonificación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El Impuesto sobre Sociedades

5.14 En sede del Impuesto sobre Sociedades, aparte del incremento del tipo de deducción aplicable a las inversiones y gastos realizados en bienes del PHE, cabría proponer una medida similar a la vigente en Francia, que permite “amortizar” (o deducir fiscalmente en varios años el coste de adquisición) las obras de arte adquiridas por compañías para decorar sus sedes e instalaciones. En el caso de que se trate de obras que, de acuerdo con la normativa de PHE deban estar inscritas en el Inventario, se condicionará la aplicación de la deducción al cumpli-



miento de los deberes de conservación, difusión, etc. establecidos en dicha normativa.

- 5.15 Esta medida estimularía la adquisición de obras de arte por parte de las empresas, promoviendo el coleccionismo a dicho nivel.
- 5.16 Consideramos también conveniente fortalecer a los intermediarios de este sector, puesto que son ellos los que promueven e invierten en la obra de los artistas, tanto nacional como internacionalmente participando en diferentes ferias de arte. Por ello, deberían poder deducirse en cuota el 25% de los gastos incurridos por la participación en ferias de arte nacionales e internacionales, así como el 20% de los gastos e inversiones realizadas en la promoción de la obra de artistas plásticos. Aunque se incluya en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, esta deducción aplicaría a las personas físicas que desarrollen la actividad de intermediación a título profesional.
- 5.17 Dado que las Comunidades Autónomas no tienen competencias en materia de Impuesto sobre Sociedades, se trata de una medida que sólo cabe promover a nivel estatal.

El Impuesto sobre el Patrimonio

- 5.18 En el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio, el alcance de la exención es muy amplio, si bien entendemos que procedería actualizar los valores establecidos en el artículo 26.4 del Reglamento de Patrimonio Histórico Español⁷⁴, que constituyen el umbral a partir del cual (i) los distintos tipos de bienes deben ser comunicados a la Administración para su inscripción en el Inventario General, y (ii) si no están inscritos, no pueden beneficiarse de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio. Debe tenerse en cuenta que el Reglamento de PHE fue aprobado en enero de 1986 y que, en la actualidad, los umbrales que establece deben ser ampliamente superados, en muchos casos, para que la Administración competente, considere la inclusión de una pieza en el Inventario General.

⁷⁴ Párrafo 4.43.b) del presente informe.

- 5.19 Esta medida debería promoverse a nivel estatal, conjuntamente ante el Ministerio de Economía y Hacienda y el de Cultura, puesto que la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio se remite a la normativa de PHE.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

- 5.20 En la medida en que la bonificación del 95% en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se remite a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, las modificaciones propuestas en el apartado anterior tendrán una repercusión directa en el ámbito de aplicación de la misma. En este sentido, nuestra propuesta sería una remisión total a la norma de Patrimonio, sin matices⁷⁵.
- 5.21 Por lo que se refiere al resto de requisitos para disfrutar de la bonificación, creemos que la regulación debería incidir en los compromisos de mantenimiento, de conservación, de cumplimiento de los deberes que competen a los titulares de bienes culturales, y, sobre todo, de no dispersión de las colecciones, flexibilizando los relativos al grado de parentesco y eliminando los requisitos de edad, etc. que se establecen en relación al donante.
- 5.22 El resultado de una regulación coherente del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en esta materia sería un concepto, tácito o expreso, de “colección familiar”, como conjunto de obras de arte titularidad de una o varias personas pertenecientes a un grupo familiar que goza de un tratamiento fiscal favorable en la medida en que se mantenga unido y se nutra a lo largo de las generaciones, y, por supuesto, cumpla con sus deberes con respecto a la comunidad (en particular, los de exposición y difusión).
- 5.23 En un escenario como el propuesto, ganaría, sin duda, gran protagonismo la figura de la colección de arte en proindiviso, ya contemplada por la Dirección General de Tributos. A fin de facilitar la no dispersión de la colección, limitando lo menos posible las facultades de disposición de los adquirentes, podrían arbitrase medidas, como, por ejemplo, la posibilidad de vender durante el período

⁷⁵ Nos remitimos, en este punto, a los comentarios vertidos en el párrafo 4.49 del presente Informe, en los que planteamos nuestras dudas sobre la precisión “en cuanto integrantes del PHE o del Patrimonio Histórico o Cultural de alguna Comunidad Autónoma”.



de obligado mantenimiento a miembros del grupo familiar sin perder la bonificación.

- 5.24 Como medida complementaria para todas aquellas adquisiciones a título gratuito de obras de arte que no puedan beneficiarse de la bonificación, podría establecerse un gravamen específico a un tipo fijo proporcional.
- 5.25 Con el mismo fin de promover la figura de la “colección familiar” y su protección jurídica, se propone la introducción de la figura de la sociedad civil, cuyo objeto es la tenencia, mantenimiento, conservación, difusión y explotación de este tipo de bienes, cuyas participaciones deberían poder gozar también de la exención del Impuesto sobre el Patrimonio, así como de la bonificación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones bajo ciertas condiciones. De este modo, los socios disfrutarían del especial tratamiento tributario previsto para los bienes culturales como si fueran titulares directos de dichos bienes, siendo así la sociedad civil una alternativa a los posibles problemas que pueden surgir en las colecciones familiares con más de un titular por la dispersión de las mismas en caso de falta de consenso.
- 5.26 Por último, en el ámbito de la dación de obras de arte en pago de impuestos que, como hemos visto, tiene su origen en sede de este impuesto, sería muy interesante introducir la obligación para la Administración recaudadora (la autonómica en todo caso) de hacer público cada año el listado de las adquisiciones de fondos pretendidas por los museos gestionados a su nivel, estando obligada a aceptar esta fórmula de pago en deudas de ISD siempre que las piezas ofrecidas por los contribuyentes respondan a la descripción de alguna de las piezas incluidas ese listado.
- 5.27 Estas modificaciones pueden ser promovidas a nivel estatal, como modificación de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, o a nivel autonómico, puesto que la potestad legislativa sobre las bonificaciones es compartida.

El Impuesto sobre el Valor Añadido

- 5.28 En el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido es preciso analizar las reformas que podría llevar a cabo el Estado español de forma independiente, por no exceder del marco establecido por la Directiva 2006/112/CEE del Consejo, rela-

tiva al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, de aquellas otras que requerirían una modificación de la propia Directiva, lógicamente mucho más difíciles de promover.

- 5.29 El artículo 103 de la Directiva establece que los Estados miembros podrán aplicar uno de los tipos reducidos previstos en su normativa (i) a las importaciones de objetos de arte, (ii) a las entregas de obras de arte efectuadas por sus autores o los derechohabientes de los mismos, y (iii) a las entregas de objetos de arte efectuadas esporádicamente por un sujeto pasivo distinto del sujeto pasivo revendedor, cuando los objetos de arte hayan sido importados por él mismo, le hayan sido entregados por el autor o por sus derechohabientes o le hayan dado derecho a una deducción íntegra del IVA.
- 5.30 Por otro lado, los artículos 98 y 99 de la Directiva establecen que los Estados miembros podrán aplicar uno o dos tipos reducidos y que no podrán ser inferiores al 5%. En España, existe un tipo reducido, el 10%, y un tipo superreducido, el 4%. Este último se mantiene excepcionalmente por estar España entre los Estados que antes del 1 de enero de 1991 tenían un tipo general inferior en más de dos puntos al 15% que se impuso en ese momento como tipo general mínimo comunitario.
- 5.31 Por lo tanto, el Gobierno español sólo podría minorar el gravamen sobre este tipo de operaciones si redujera, con carácter general, el tipo reducido del IVA, de un 10% al 5%, o si incrementara el tipo superreducido de un 4% al 5%, medidas ambas que tendría grandes repercusiones en otros sectores no relacionados con el que es objeto de nuestro análisis⁷⁶.
- 5.32 La reforma del Real Decreto-ley 20/2012, modificó el régimen aplicable a las importaciones de objetos de arte, así como el de las entregas de objetos de arte realizadas por sus autores (o derechohabientes) o por empresarios o profesionales distintos a los revendedores de objetos de arte, cuando éstos tuvieran derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado por repercusión directa o satisfecho en la adquisición o importación de un mismo bien. En estos casos, en

⁷⁶ La Directiva 94/5/CEE, de 14 de febrero de 1994, que armonizó para toda la Comunidad Europea el tratamiento en el ámbito del IVA de las obras de arte, e introdujo el régimen especial de bienes usados, reconoció a Alemania y a Reino Unido la posibilidad de seguir aplicando, durante un período transitorio, tipos inferiores al 5%. Se desconocen las razones por las que España no se acogió a iguales prerrogativas.



los que antes se aplicaba el correspondiente tipo reducido del 8%, pasó a aplicarse el tipo general, actualmente del 21%. Este notable incremento tuvo claras consecuencias en el mercado del arte, afectando considerablemente a este sector. Por ello el Real Decreto-ley 1/2014, de 24 de enero, volvió de nuevo a aplicar a las importaciones y a las transacciones realizadas por el propio artista el tipo reducido, actualmente de un 10%. Aunque ello supone una mejora con respecto al régimen vigente desde 2012, el régimen general del 21% para el resto de transmisiones sigue siendo un obstáculo para el adecuado desarrollo del sector, especialmente para la actividad de las galerías, e indirectamente para artistas y coleccionistas.

5.33 Cualquier otra mejora requeriría la modificación de la propia Directiva: en este ámbito, podría considerarse:

- a) Actualización de la definición de obra de arte: a la definición actual de la directiva escapan conceptos como el vídeo arte, determinado tipo de esculturas, performances, etc.
- b) Exención en la importación de obras de arte. Al menos, exención a la importación de bienes del PHE (condicionada a la inscripción en el Inventario).
- c) Como medida más ambiciosa, la exención total de la transmisión de obras de arte. La exención podría preverse para todo tipo de transmisiones de obras de arte o solamente para la segunda y posteriores transmisiones. En efecto, a partir de la segunda transmisión, el incremento de valor de la obra, si se produce, no responde a la incorporación de materiales o servicios al bien, sino a la mera evolución del mercado (como ocurre, por ejemplo, con la vivienda).

5.34 La exención de la transmisión de obras de arte en el ámbito del IVA debería ir acompañada de una medida equivalente en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en el caso de transmisiones entre particulares. Esta exención podría condicionarse a la declaración de la transacción y al cumplimiento por parte del adquirente, de las obligaciones establecidas por la normativa de Patrimonio Cultural de referencia.

Otras medidas que contribuirían a impulsar el mercado del arte

- 5.35 Excede del ámbito tributario, pero hemos visto que de la calificación de un bien como BIC o de su inscripción en el Inventario derivan importantes consecuencias fiscales, por lo que deberían promoverse estas calificaciones flexibilizando los deberes que conllevan para el titular de los bienes.
- 5.36 De hecho, la situación actual, por lo que se refiere a la obra plástica (bienes muebles, difícilmente calificables como BIC, pero sí inventariables) es que la normativa en vigor establece numerosos deberes, algunos de difícil cumplimiento y cuya infracción es sancionable. En la práctica, sin embargo, son escasísimos los supuestos en los que la Administración ha investigado o exigido dicho cumplimiento. Por ello, ante la gran fuerza disuasoria que ejercen estas obligaciones de cara a la declaración de las obras de arte para su inscripción, consideramos interesante una adaptación de las mismas a la realidad del panorama artístico y cultural de nuestro país.
- 5.37 Por otro lado, convendría coordinar la regulación estatal y las autonómicas en materia de Patrimonio Cultural, de manera que no haya obstáculos a la inscripción en el Inventario de bienes que puedan calificarse de interés estatal, aunque no tengan una especial vinculación con la Comunidad Autónoma en la que estén situados (recordemos que, actualmente, son las Comunidades Autónomas las que tienen competencia para calificar este tipo de bienes).
- 5.38 Por otro lado, las obras de arte están actualmente gravadas por una tasa a la exportación, prevista en la normativa de Patrimonio Histórico. Se propone, por un lado, ajustar el texto de la Ley a las disposiciones del Reglamento (CE) 116/2009, del Consejo del 18 de diciembre de 2008 relativo a la Exportación de Bienes Culturales, de aplicación inmediata, para evitar confusiones, así como una reducción considerable de los porcentajes de dicha tasa. De este modo podrá disuadirse la exportación de las obras de más relevancia, sin entorpecer el normal funcionamiento del mercado.
- 5.39 Se proponen también una serie de medidas destinadas a mejorar el régimen previsto en la Ley de Mecenazgo, como ampliar las entidades que pueden beneficiarse de lo previsto en dicha ley. También se propone introducir medidas que garanticen la aplicación de los incentivos a aquellas aportaciones cuyo destino sea un fin de interés público, como la regulación de la prestación de servicios a



título gratuito, e incrementar al 50% la deducción por donaciones. Estas medidas pueden ser defendidas ante la Administración estatal o las diferentes Comunidades Autónomas, que tienen capacidad normativa sobre la materia.

- 5.40 Por último, con carácter general, en los casos en que se utiliza la dación como fórmula de pago de un impuesto cuya recaudación corresponda al Estado, lo normal es que la obra entregada por el contribuyente permanezca en museos gestionados por la Administración estatal, en la mayor parte de los casos situados en Madrid.
- 5.41 Esta circunstancia ha disuadido a muchos contribuyentes de utilizar esta fórmula, para evitar que obras especialmente vinculadas con una determinada Comunidad Autónoma, abandonaran su territorio. Garantizar que su permanencia en la Comunidad Autónoma de residencia del contribuyente incrementaría considerablemente el atractivo de esta fórmula de pago.

6. Conclusión

- 6.1 El ordenamiento jurídico español no contempla de forma ordenada el estatuto jurídico tributario del coleccionista. Si bien es cierto que desde 1975 se han ido introduciendo en nuestro sistema tributario distintos mecanismos dirigidos a promover, principalmente, la declaración y el control del patrimonio cultural estatal y, posteriormente, de las Comunidades Autónomas, lo cierto es que no puede apreciarse una política o una intención del legislador claramente dirigida a favorecer el coleccionismo.
- 6.2 En este sentido, podemos describir la situación tributaria del coleccionista de obras de arte en España con las siguientes pinceladas:
- a) Un sistema “raqúitico” de incentivos en el IRPF y en el IS (deducciones en cuota) a la inversión y la realización de determinados gastos de conservación y mantenimiento en bienes del patrimonio cultural. Se trata de incentivos que, por su importe y las múltiples restricciones a las que están sometidos, son casi simbólicos, y difícilmente podrían considerarse una medida de apoyo al coleccionista, o de contribución parcial a las cargas a las que se ve sometido.

- b) Una exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de amplio espectro, que pretende inducir al propietario a la inscripción en el Inventario General de aquellos bienes que merezcan una especial protección por su interés y su valor. Puede afirmarse que es en la regulación de esta exención donde se aprecia con mayor nitidez la finalidad del incentivo fiscal de compensar al titular por las cargas “sociales” que recaen sobre la obra de arte.
 - c) Una bonificación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con grandes posibilidades, pero regulada en términos muy similares a la de la empresa familiar, sin tener en cuenta las particularidades y necesidades de este tipo de bienes y de sus titulares.
 - d) Una imposición indirecta (IVA) que, a pesar del Régimen Especial de Bienes Usados, inclina inevitablemente la balanza del mercado del arte a favor de Estados Unidos, donde, con carácter general, no se gravan las importaciones de obras de arte y donde los impuestos sobre el Consumo, de existir, raramente superan el 9%.
- 6.3 Con carácter general, podemos decir que la contribución de las Comunidades Autónomas a mejorar esta situación, a través del ejercicio de sus competencias legislativas en materia fiscal, es muy poco alentadora: sus propuestas adolecen de falta de originalidad y de generosidad, limitándose, en la mayor parte de los casos, a reproducir los textos estatales en clave de patrimonio cultural autonómico.
- 6.4 Determinadas figuras han contribuido a generar un concepto de las obras de arte como vehículo fiscalmente atractivo: se trata, en particular, de la dación de obras de arte en pago de impuestos, uno de cuyos principales atractivos reside en la exoneración de la plusvalía que eventualmente se ponga de manifiesto en el momento de la entrega de la obra de arte. Este régimen ha propiciado el uso de esta figura por las grandes corporaciones, hasta tal punto que en la actualidad las Administraciones recaudadoras, normalmente más interesadas en los pagos dinerarios, son muy reticentes a la aceptación de esta fórmula en casos en los que se presenta como una necesidad para el contribuyente, como en el caso de determinadas sucesiones hereditarias.
- 6.5 Por lo que se refiere a las medidas adoptadas en otras jurisdicciones más desarrolladas en lo que al coleccionismo de arte se refiere, tanto en las jurisdicciones



de Common Law como en las continentales se regulan, principalmente, deducciones vinculadas a la donación de obras de arte y la dación en pago de obras de arte en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En la mayor parte de las jurisdicciones no existe un Impuesto sobre el Patrimonio como tal, pero, en los países en que existe (Francia), las obras de arte están exentas. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, podemos decir que España cuenta con una de las regulaciones más atractivas a nivel internacional (ni EEUU, ni Reino Unido, ni Francia cuentan con una bonificación de alcance similar).

6.6 ¿Qué ventajas, entonces, presentan estas otras jurisdicciones frente a la española? ¿Cuáles son los factores que han propiciado ese superior desarrollo del coleccionismo? En nuestra opinión, son los siguientes:

- a) En Estados Unidos, claramente, la exención de las importaciones de obras de arte y el nivel muy moderado de imposición al consumo. En mucho menor medida incide la inexistencia del derecho de participación.
- b) En Reino Unido, la utilización de los trusts como vehículos que permiten la conservación de colecciones a lo largo de varias generaciones con mínimos costes fiscales y, normalmente, sin estar expuestas a las eventuales dificultades económicas de sus beneficiarios⁷⁷.
- c) La falta de información del contribuyente español: a título de ejemplo, en 1986 una reforma tributaria modificó el régimen de deducciones por donaciones de obras de arte en Estados Unidos: los contribuyentes sólo podrían deducirse en la base de su Impuesto sobre la Renta el coste de las obras donadas, y no su valor de mercado en el momento de la donación; pues bien, esta pequeña modificación redujo el número y el valor de este tipo de donaciones en un 60%, por lo que fue la propia American Association of Museums la que promovió la restauración del antiguo sistema de deducciones. Del mismo modo, fue también la American Association of Museums una de las entidades que se mostraron más beligerantes frente a la propuesta del gobierno Bush de eliminar totalmente el Impuesto sobre Sucesiones, lo que habría supuesto la práctica desaparición de estas contribuciones. En España, sin embargo, el patrimonio artístico puede contribuir a reducir conside-

⁷⁷ Los trusts se consideran patrimonios separados de los de sus beneficiarios y no responden, por tanto, de las deudas que graven estos últimos.

rablemente la factura fiscal... ¡sin necesidad de donarlo!, pero son raros los contribuyentes que lo utilizan para este fin.

6.7 En cualquier caso, la fiscalidad de la adquisición y tenencia de obras de arte en España es, sin duda, susceptible de mejora y, en esa medida, cabría proponer, entre otras, las siguientes reformas:

- a) Incremento sustancial de las deducciones en la cuota del IRPF y del IS por inversiones en bienes del PHE.
- b) Flexibilización de la regulación de los incrementos de patrimonio no justificados cuando se refieran a la regularización de la titularidad de obras de arte. Establecimiento de una fórmula específica para determinar la plusvalía tributable en la transmisión de obras de arte cuando no se conserve justificante de la compra.
- c) Introducción de la exención por reinversión en obras de arte en el ámbito del IRPF.
- d) Ampliación del régimen fiscal de los impatriados a los artistas extranjeros que se establezcan en España.
- e) Deducibilidad de la amortización de obras de arte adquiridas por sociedades como elementos decorativos para sus sedes, oficinas, etc.
- f) Introducción de una deducción en cuota por los gastos realizados por galeristas para la promoción de la obra de artistas plásticos y para la participación en ferias de arte de ámbito nacional o internacional.
- g) Reducción sustancial o eliminación del IVA que grava la adquisición de obras de arte.
- h) Actualización de los umbrales a partir de los cuales aquellas obras de arte que no estén inventariadas no pueden gozar de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.
- i) Coordinación de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio con la bonificación del 95% en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.



- j) Adaptación de los requisitos de la bonificación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a las especiales características de estos bienes. Regulación del concepto de “colección familiar”.
- k) Ampliación de las entidades que pueden beneficiarse del régimen fiscal del Mecenazgo. Incremento sustancial de los incentivos a las donaciones y ampliación de su ámbito de aplicación a las prestaciones de servicios gratuitas.
- l) Asignación a la Comunidad Autónoma de residencia del contribuyente que utilice la dación de obras de arte en pago de impuestos cuya recaudación corresponda al Estado, de las piezas entregadas por esta vía. En el caso del Impuesto sobre Sucesiones, obligación de la Administración recaudadora de aceptar esta fórmula de pago, siempre que se corresponda con las descripciones incluidas en un listado que se publicará anualmente de las inversiones en fondos artísticos que pretendan realizar los museos públicos dependientes de la Administración recaudadora.