



EL MERCADO DEL ARTE Y LOS OBSTÁCULOS FISCALES ¿UNA ASIGNATURA PENDIENTE EN LA INTEGRACIÓN EUROPEA?

PABLO SIEGRIST RIDRUEJO

Nº 2 - 2003

PABLO SIEGRIST RIDRUEJO

INSTITUTO DE ESTUDIOS EUROPEOS

MADRID, MARZO DE 2003

El Instituto de Estudios Europeos de la Universidad San Pablo-CEU, Polo europeo Jean Monnet, es un Centro de investigación especializado en temas europeos cuyo objetivo es contribuir a un mayor conocimiento y divulgación de los temas relacionados con la Unión Europea.

Los Documentos de Trabajo dan a conocer los proyectos de investigación originales realizados por los investigadores asociados del Instituto Universitario en los ámbitos histórico-cultural, jurídico-político y socioeconómico de la Unión Europea.

El Instituto de Estudios Europeos publica en su Colección de Documentos de Trabajo estudios y análisis sobre materias relacionadas con temas europeos con el fin de impulsar el debate público. Las opiniones y juicios de los autores no son necesariamente compartidos por el Instituto.

Serie de Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Europeos

El Mercado del Arte y los Obstáculos Fiscales. ¿Una asignatura pendiente en la Integración Europea?

No está permitida la reproducción total o parcial de este trabajo, ni su tratamiento informático, ni la transmisión de ninguna forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, por fotocopia, por registro u otros métodos, sin el permiso previo y por escrito de los titulares del copyright.

Derechos Reservados © 2003, por Pablo Siegrist Ridruejo

Derechos Reservados © 2003, por Instituto de Estudios Europeos de la Universidad San Pablo-CEU.

Instituto de Estudios Europeos
Julián Romea, 22 - 28003 Madrid
<http://www.ceu.es/idee>

ISBN: 84-96144-14-3

Depósito legal: M-31468-2003

Diseño de cubierta: Encarnación Navarro

Compuesto e impreso en Docutech

EL MERCADO DEL ARTE Y LOS OBSTÁCULOS FISCALES ¿UNA ASIGNATURA PENDIENTE EN LA INTEGRACIÓN EUROPEA?

PABLO SIEGRIST RIDRUEJO*

INTRODUCCIÓN.....	5
PRINCIPALES CUESTIONES ACTUALES DEL MERCADO DEL ARTE.....	7
La existencia de un problema	7
... Debido a causas muy concretas.....	11
LA POLÍTICA FISCAL Y SU POSIBILIDAD DE INCIDIR EN EL MERCADO DEL ARTE: EL CASO ESPAÑOL.....	15
El tributo como instrumento de la Política Económica que incide en el Mercado del Arte	15
Un breve repaso a la Política Fiscal Española sobre obras de arte.....	17
Medidas generales: la dación en pago de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español	18
Regímenes especiales en impuestos directos	20
Imposición indirecta: la delimitación entre IVA e ITP	23
La necesidad del mecenazgo empresarial para impulsar el mercado del arte español	26
Crítica a la situación actual española: insuficiencia	28
POSICIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA	30
El interés de las Instituciones comunitarias en el Mercado del Arte	30
La importancia del Régimen Especial para objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.....	34
Evolución histórica	34
El contenido del Régimen Especial	38

* Investigador del Instituto de Estudios Europeos. Agradezco la valiosa colaboración de Marta VILLAR EZCURRA, profesora de la Universidad San Pablo – CEU, en la elaboración de este documento.

Problemática planteada por el Régimen Especial	41
CONCLUSIONES	44
BIBLIOGRAFÍA.....	47

INTRODUCCIÓN

El mercado del arte es un mercado muy sensible, ya que afecta a una parte relevante y delicada de la identidad de una nación: su patrimonio histórico-artístico. La idea de quiénes son los ciudadanos de un Estado hunde sus raíces en el bagaje cultural aprehendido a lo largo de los siglos de su existencia, y es raíz de muchos nacionalismos. Al mismo tiempo, por paradójico que resulte, tal bagaje se exterioriza a través de una acumulación de elementos concretos, que se han ido produciendo progresivamente por personas determinadas, personas que representan los grandes hitos de ese pueblo: sus filósofos, escritores, políticos, artistas... Muchos de estos elementos han quedado plasmados en bienes muebles o inmuebles, que, en nuestro país, son los que conforman el Patrimonio Histórico Español.

Los bienes culturales han sido, tradicionalmente, objeto de intercambio comercial y de traslados, incluso cuando son inmuebles,- piénsese la gran cantidad de ermitas románicas castellanas que se pueden encontrar en museos extranjeros, especialmente en América del Norte, o las piezas arqueológicas expuestas en los salones alemanes y británicos-. En España, se suma a esta circunstancia el escaso desarrollo que ha tenido el coleccionismo privado, a menudo por desinterés de la clase política, que no ha sabido fomentarlo y, tal vez, tampoco lo haya intentado seriamente.

La panorámica española, si bien coincide en muchos de sus problemas y en la riqueza patrimonial con la situación desarrollada en otros Estados del Sur de Europa, contrasta grandemente con la que se vive en el Norte y Centro de la Unión. En los Estados de este área el patrimonio cultural no es, en general, tan importante como en los mediterráneos, pero el poder adquisitivo y la formación de sus ciudadanos han favorecido la existencia de un selecto coleccionismo, tanto público como privado, que está dispuesto a pagar altas cantidades monetarias, raramente ofrecidas por coleccionistas del Sur de Europa, por muchas obras de arte, antigüedades u objetos de colección¹.

Por otro lado, 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"². Por ello, recae sobre los

¹ Para un análisis más detallado de la situación, pueden consultarse MARTÍN REBOLLO, L., *El comercio del arte y la Unión Europea*, Fundación Universidad – Empresa y Civitas, Madrid, 1994. En esta obra se dedica un interesante capítulo a analizar la problemática del comercio del arte en Europa, desde la perspectiva española.

² Sobre este respecto, consúltese LÓPEZ BRAVO, C., *El patrimonio cultural en el sistema de derechos fundamentales* (Universidad de Sevilla, Sevilla, 1999), particularmente los capítulos referidos al patrimonio cultural en el constitucionalismo europeo (páginas 64 a 68) y al derecho al patrimonio cultural en la Constitución española de 1978 (páginas 109 a 122).

poderes públicos la obligación de garantizar el acceso de los ciudadanos a la cultura³, comprendiendo este término todas las manifestaciones culturales surgidas a lo largo del tiempo, que se concretan en lo que llamamos el patrimonio cultural, histórico, o histórico-artístico de un Estado.

Estas circunstancias hacen de la regulación fiscal del mercado del arte un instrumento útil y efectivo para desarrollar la política buscada por un Estado respecto de su patrimonio cultural. Sin embargo, en Europa, el hecho de desarrollar un mercado común de nivel comunitario exige el diseño de un marco jurídico y fiscal que proteja los mercados del arte nacionales frente a la competencia fiscal desleal que podrían realizar los Estados del Centro y Norte de la Comunidad, así como frente a los pujantes coleccionistas norteamericanos, deseosos de nuevas obras con las que seguir impulsando su exigente mercado, mientras que el mandato constitucional,- recogido en todos los Estados miembros de la Unión-, de permitir la igualdad de acceso a la cultura exige uniformar los criterios comunitarios en todo lo referente al arte. Éstas son las razones de la existencia, por un lado, de una armonización fiscal respecto del régimen especial en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) para los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección; y, por otro, de la competencia estatal para prohibir o restringir la importación, tránsito o exportación por razones de protección de su patrimonio artístico, histórico o arqueológico nacional, garantizada por el artículo 30 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea⁴.

El mercado del arte comunitario, sin embargo, está perdiendo fuerza progresivamente frente al mercado norteamericano. Su lento ritmo de crecimiento en comparación a este último causa graves problemas a los profesionales del sector que operan en Europa, provocando una crisis notable que afecta a numerosos ciudadanos de la Unión Europea, en un contexto internacional que es en la actualidad poco favorable a las transacciones comerciales de este tipo de bienes. Los expertos acusan de esta situación a la política fiscal comunitaria, que restaría atractivo al mercado europeo, fundamentalmente frente al de Nueva York, quedando limitada su capacidad competitiva por la actitud desconfiada de las Instituciones comunitarias y de muchas administraciones nacionales, lo que las impulsa a imponer abundantes requisitos legales y fiscales para el desarrollo de las transacciones de bienes culturales.

Por todos estos motivos, se requiere un análisis profundo y urgente de la política fiscal desarrollada por la Comunidad Europea, así como, en particular, del régimen fiscal aplicable a los objetos de arte en España, debido a la deficiente situación en

³ 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).

⁴ En adelante, TCE. El artículo 30 no es sino el antiguo artículo 36 del Tratado CE.

que se halla el mercado del arte nacional. No es sino éste el objetivo que ha guiado la elaboración de este estudio.

PRINCIPALES CUESTIONES ACTUALES DEL MERCADO DEL ARTE

LA EXISTENCIA DE UN PROBLEMA ...

Las manifestaciones artísticas pueden ser consideradas productos objeto de intercambio y, por tanto, capaces de generar una importante actividad económica en torno a sí. De hecho, así sucede, a pesar de las opiniones críticas de algunos autores⁵.

El mercado del arte y las antigüedades comprende las operaciones de intercambio de los llamados bienes culturales. Dentro del mismo, el sector con mayor volumen de negocio es el de la pintura con sus auxiliares (dibujo y obra gráfica)⁶. Por otro lado, en el sector de las antigüedades también se realizan múltiples operaciones. Las inversiones en éste, sin embargo, requieren de una muy alta especialización, debido a que el valor de los bienes dependerá de su estilo y su época. En este sector influye decisivamente el gusto de los consumidores en el momento del intercambio de los productos para fijar su precio de mercado⁷.

Un estudio en profundidad del mercado del arte⁸ nos muestra que nos hallamos ante un tipo de mercado relativamente cíclico. Sin embargo, el precio de las obras que son objeto de intercambio en el mismo no evoluciona, como sucede en el caso de los bienes de primera necesidad, conforme a la inflación. Al contrario, 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 o, más correctamente, al número de inversores con un alto

⁵ Por ejemplo, Andrés SZÁNTÓ, quien realiza una dura crítica contra la mercantilización del arte (SZÁNTÓ, A., "The business of art", en *The American Prospect*, vol. 11, núm. 8, febrero 2000). Sin embargo, Bruno FREY afirma que el mercado del arte, si bien tiene sus peculiaridades, puede claramente estudiarse desde un punto de vista meramente económico, y que tal "mercantilización" no tiene por qué producir arte de mala calidad, dependiendo de quién ejerza la demanda (FREY, B., *La economía del arte*, La Caixa, Colección de Estudios Económicos, núm. 18, Barcelona, 2000, pp. 30 – 31).

⁶ De hecho, en España, durante el período comprendido entre enero y julio del año 2002, en torno al 52 % del total de las ventas de las principales casas de subastas correspondió a este tipo de bienes.

⁷ LIANES, L. M., "¿Dónde invertir en 2002?", en *Emprendedores*, diciembre 2001.

⁸ Como el que hizo a principios de la década de los 60 el profesor G. REITLINGER en su obra *The economics of taste*.

poder adquisitivo, resultado de un holgado nivel de ingresos que permite a los consumidores un gasto mayor en sus propias aficiones⁹.

Tales ingresos han crecido imparablemente en Europa y Norteamérica desde, al menos, 1980, repartiéndose de un modo cada vez más extendido entre 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. A pesar de que puedan aparecer épocas de menor actividad económica en el mercado del arte, esta tendencia al crecimiento en los precios y las inversiones no parece probable que cambie, ni siquiera después de acontecimientos tan terribles como los del 11 de septiembre de 2001, que, sumados a otros factores, han provocado un período de recesión en el que el mercado del arte europeo sigue inmerso.

Lo cierto es que los precios no han cesado de crecer en el mercado del arte mundial en los últimos tres años¹⁰, a pesar de la irregularidad en las ventas, mientras la tensión en la comunidad internacional ha ido aumentando, las bolsas se han desplomado y los mercados de divisas oscilan inquietos.

Los economistas afirman que la desaceleración de esta situación debería llegar en 2003, pero no consideran que llegue a producirse la crisis que sufrió el sector en 1990¹¹. Las razones para pensar que se producirá tal circunstancia apelan al desplome bursátil, que afecta al resto de los mercados y deberá afectar, antes o después, al mercado del arte, sobre todo si se tienen en cuenta la atmósfera de guerra que vive la comunidad internacional desde septiembre de 2001 y el crecimiento insostenible de los precios en el sector inmobiliario, que puede desembocar en una nueva crisis del mismo que arrastre al mercado del arte.

⁹ "Art rises not, as in Reitlinger's time, in line with inflation, but in line with the number of people who are rich" (cit. en SPROULE, J., "Why we will never see a Breugel at £38,000 again", en *The Art Newspaper*, Londres, enero de 2002).

¹⁰ De hecho, una de las ventas más caras de la historia se produjo en la subasta que Sotheby's realizó en Londres el 10 de julio de 2002, en la que David Thomson, coleccionista canadiense, adquirió el óleo sobre lienzo "La matanza de los inocentes", pintado entre 1609 y 1611 por el pintor flamenco Pedro Pablo Rubens. El precio de remate de la obra fue de 77,3 millones de euros, mientras que su precio estimado oscilaba entre los 6, 3 y los 9,5 millones. También en fotografía se están alcanzando precios que resultan espectaculares para esta expresión artística: el 6 de febrero de 2001, Christie's remató en Londres una obra del alemán Andreas Gursky por 611.909 dólares, récord de venta de una fotografía contemporánea (sobre los altos precios registrados en la venta de fotografías, véase BLÁZQUEZ, M. G., "La venta de fotografías bate récords", en *Galería Antiquaria*, núm. 203, marzo de 2002). A pesar de estos aumentos, el resto de las subastas realizadas durante el primer semestre del año 2002 han sido relativamente pobres, especialmente en el mercado comunitario (véase SUFFIELD, L., "Los viejos maestros continuarán subiendo", en *El Cultural*, 24 de julio de 2002).

¹¹ SPROULE, J. y ADAM, G., "Four reasons why the market could be heading for a bust... and five why it is not", en *The Art Newspaper*, Londres, agosto de 2002.

De hecho, el sector del arte contemporáneo ha comenzado a mostrar signos de recalentamiento, ya que se llegan a pagar precios que doblan los propuestos por las galerías y marchantes en las subastas internacionales, pareciendo que se ha perdido en él la noción del valor económico. En caso de que esta situación no pudiera mantenerse, los compradores perderían la confianza en dicho sector y disminuirían las inversiones en obras de autores contemporáneos, lo que posiblemente afectaría a la capacidad creativa de los mismos. Por otro lado, los profesionales que operan en este sector en el mercado londinense, el más potente de la Unión, afirman que el régimen especial del IVA aplicable a los objetos de arte provoca la pérdida de competitividad de éste frente al norteamericano¹².

Sin embargo, existen factores para pensar que la crisis del mercado del arte no será grave ni prolongada. El hecho de que los tipos de interés actuales reduzcan el precio del dinero minimiza las posibilidades de que se produzca una larga recesión económica. Además, debe tenerse en cuenta que en la última crisis de este mercado jugó un papel fundamental la supresión de cargas fiscales a las obras de arte en Japón, que provocó la compra masiva, especialmente de pintura impresionista, circunstancia que no se observa en la actualidad por haber implosionado la economía japonesa¹³.

Por otro lado, a tales factores hay que añadir que el arte, como bien tangible que es, se configura como un producto alternativo para los inversores, especialmente en los momentos de crisis del mercado bursátil y bajada de los tipos de interés (las acciones se desploman y el dinero no es rentable). Consecuentemente, desde finales de la década de los ochenta, época en que aumentó espectacularmente el consumo privado, dirigido fundamentalmente a los bienes de consumo duradero, los inversores consideran crecientemente el arte como una inversión sustitutiva, lo que ha contribuido a aumentar las operaciones en este sector, otorgando a las obras de arte y las antigüedades un valor de cambio establecido. Esto, sumado al hecho de que en numerosos países, como España, el número de adquisiciones de obras de arte por el Estado está experimentando un relativo ascenso desde finales de la década de los noventa, explica el crecimiento del número de compradores en los últimos diez años, circunstancia que provoca el aumento en los precios al ser la oferta en arte limitada, (con la sola excepción del arte contemporáneo), lo que evitará seguramente la disminución en los precios de las obras de arte durante un largo período de tiempo.

¹² Conforme a la expresión manifestada por los editores de la revista *Accountancy* en el editorial "Contemporary art market gets boost" (vol. 124, agosto 1999, p. 9).

¹³ Las inversiones en arte realizadas por coleccionistas japoneses durante los años 80 finalizaron debido a la fuerte crisis económica que afectó a este país a partir de 1990. En la actualidad, por el contrario, se observa una vuelta al mercado del arte internacional de obras compradas tanto por coleccionistas privados como públicos, incluidas piezas catalogadas por la Administración nipona como "Importantes Objetos de Arte" (véase ADAM, G., "Japan loses its shame over selling", en *The Art Newspaper*, Londres, octubre de 2002).

Debe afirmarse también que las inversiones en el mercado del arte se realizan conforme al nivel de riesgo que pretenda asumir el inversor y, en función de esto, se determina que el autor esté ya consagrado o sea novel. Durante el año 2001, las inversiones en arte dieron una rentabilidad media del 10 %¹⁴. El logro de dicha rentabilidad requiere un conocimiento profundo del producto en el que se invierte, sus posibilidades de éxito, y el mercado en que cotiza, así como contar, preferiblemente, con el asesoramiento de expertos, lo que evita el riesgo al realizar la inversión. Los analistas afirman que el factor fiscal, en principio, debería servir únicamente de apoyo, si bien las mejores inversiones conjugan siempre la rentabilidad financiera y la rentabilidad fiscal, lo que da cuenta de la importancia que la política de fiscalidad que adopten los Estados puede alcanzar para el crecimiento de las operaciones en el mercado del arte, como se ha podido comprobar en Europa en los últimos tiempos.

La existencia en el mercado interior comunitario de obstáculos fiscales o legales a las inversiones en obras de arte puede impedir que las piezas de mayor valor concurren en éste, de modo que supone un nuevo incentivo para que los principales coleccionistas busquen formalizar sus operaciones en Estados Unidos¹⁵ o en Suiza, donde el mercado del arte carece de restricciones legales, lo que favorece el movimiento de importantes marchantes o galerías comunitarias a Zurich. Este problema se agrava en las operaciones que afectan a obras de artistas contemporáneos, ya que en la Unión Europea se complementa con los derechos de sucesión de que gozan los herederos de los mismos. De hecho, la penalización fiscal es el principal peligro para el mercado del arte comunitario conforme a las conclusiones del informe publicado por TEFAF en 2002¹⁶. Por otro lado, otro factor que puede contribuir, - y posiblemente lo hará de forma creciente -, a la evasión de obras de arte del mercado comunitario y a la mayor globalización del mercado del arte en general es el negocio desarrollado a través de internet, que favorece el conocimiento de compradores extracomunitarios de las ofertas realizadas por comerciantes europeos¹⁷.

¹⁴ LIANES, L. M., *op. cit.*

¹⁵ Si bien en Europa existen importantes restricciones a la exportación de las obras de arte, también existen dificultades administrativas en Estados Unidos para importar obras de arte, ya que este hecho ha de ser notificado en casi todos los supuestos a la autoridad arancelaria de este país. Véase GRANT, D., "What to consider before buying art abroad", en *Consumers' Research Magazine*, vol. 79, octubre 1996, p. 24, artículo en que se realiza un análisis detallado de las dificultades con que pueden encontrarse los inversores norteamericanos al comprar arte en otros países e importarlo a EEUU. GRANT finaliza su estudio con una visión de este punto ciertamente negativa para los coleccionistas estadounidenses al afirmar: "*Buying art or antiquities abroad is not futile, just tedious. It requires taste, money, and patience. Maybe, patience first.*"

¹⁶ Informe independiente sobre el Mercado del Arte Europeo publicado en marzo de 2002 por The European Art Fair Foundation (TEFAF), Maastricht, y realizado por Kusin & Co. (Dallas) en colaboración con la Confédération Internationale des Négociations d'Oeuvres d'Art (CINOA), British Art Market Federation (BAMF) y el Syndicat National des Antiquaires.

¹⁷ Esta situación posiblemente fuerce a las autoridades comunitarias a ejercer un mayor control sobre los responsables de las páginas existentes en la red en las que se oferta este tipo de piezas. Sobre el

A pesar de todo, y por extraño que resulte, en países comunitarios como España existen supuestos en que no se requiere obligación de informar a las autoridades tributarias de las ventas de este tipo de obras, lo que impide a la administración pública conocer las plusvalías que puedan generarse. Tal circunstancia, sumada al resto de las trabas legales que se han descrito, ha fomentado la opacidad de las operaciones en este mercado, ya que la revalorización de estos productos no tiene consecuencias fiscales inmediatas. Esto plantea la necesidad de conocer bien el mercado para rentabilizar las inversiones y supone, además, la imposibilidad de acceder a mercados públicos como las subastas, en los que se puede obtener una rentabilidad superior a la conseguida en los mercados paralelos.

Por todas estas razones, la recesión que experimenta el mercado del arte se ha sentido, fundamentalmente, en Europa. Así, el país más afectado ha sido Reino Unido, que acapara el 52 % de este mercado en la Unión, frente al 31 % contabilizado por Francia, siguiente Estado miembro en cuanto al volumen de operaciones de intercambio de bienes de arte. El mercado español arrastra actualmente esta crisis desde finales de la década de los noventa, después de una época de fuerte expansión, lo que ha supuesto una disminución paulatina en el volumen de negocio de las casas de subastas y las galerías. En el primer semestre del año 2002, las ventas en este mercado han descendido prácticamente hasta los niveles del año 1998¹⁸.

... DEBIDO A CAUSAS MUY CONCRETAS

La pérdida de capacidad de competir sufrida por el mercado del arte europeo en los últimos tiempos encuentra su causa, conforme a la expresión de los principales expertos¹⁹, en la legislación vigente en la Unión Europea, especialmente la que se refiere a los derechos de sucesión y al IVA sobre la importación. Así, desde el año 2000, la cuota comunitaria en el mercado del arte mundial se ha reducido un 7,2 %. Frente a esta disminución debe tenerse en cuenta que el crecimiento de las importaciones de arte en los Estados Unidos viene siendo en torno al doble respecto a este mismo crecimiento en la Unión Europea desde 1994, sumado al hecho de que las cotizaciones en pintura han evolucionado a la alza un 75 % en Estados Unidos²⁰, mientras que en Europa el precio medio de una obra de arte vendida en

efecto de internet en el mercado del arte, véase BLÁZQUEZ, M. G., "Coleccionismo y mercado de arte en Internet", en *Galería Antiquaria*, núm. 205, mayo 2002, así como MERCHÁN DÍAZ, M., "El sugerente campo de las subastas virtuales", en *Galería Antiquaria*, núm. 182, abril de 2000.

¹⁸ Para comprobar las cifras que refrendan esta afirmación, véase MATEOS, P., "Y también llegó la crisis", en *ABC Cultural*, 3 de agosto de 2002.

¹⁹ Los datos que presentamos a continuación han sido extraídos del *Informe sobre el Mercado del Arte Europeo* publicado por TEFAF en 2002.

²⁰ Si bien en este mercado también se ha sentido el impacto de la crisis, como se desprende del análisis de las clarificadoras convocatorias sobre arte impresionista realizadas por las tres principales casas de subastas, Sotheby's, Christie's y Phillips a principios de noviembre de 2002, en las que las ventas fueron alarmantemente menos de las esperadas. De hecho, Sotheby's registró unas pérdidas

subasta ha disminuido un 39 %. Esta circunstancia contrasta con la media mundial de crecimiento de tales precios desde 1998 que se sitúa en el 21 %.

La crisis de los precios en Europa se vio agravada por los hechos sucedidos en septiembre de 2001 y los conflictos en que éstos desembocaron, si bien había comenzado a manifestarse tres años antes. Posiblemente, esta circunstancia halle su origen en el espectacular crecimiento que experimentó el mercado del arte tras la crisis de 1990, en que los precios se dispararon, incrementándose de forma desproporcionada el valor de muchas piezas en cuestión de días. Durante unos años, esto supuso el mantenimiento de unos precios que el mercado no podía sostener, y desembocó en el pánico de los coleccionistas que, en numerosas ocasiones, no lograron siquiera recuperar la inversión que habían realizado. Así se provocó el descenso de ventas que se vive en la actualidad.

Por estos motivos, las operaciones de intercambio de obras de arte en Estados Unidos crecieron un 81 % entre 1994 y 1998²¹, mientras que en la Unión Europea tan sólo lo hicieron en un 26 % de media. Reino Unido, donde se negocia más de la mitad del valor de las ventas en todo el territorio comunitario²², fue el Estado miembro en que el índice de crecimiento fue mayor, cifrado en un 40 %²³, mientras en Francia fue tan sólo de un 5 %. Además, desde 1998 la participación de la Unión en el mercado del arte mundial descendió un 7,2 %²⁴, frente a la de Estados Unidos, que aumentó un 7 %. Se espera que para 2003 el mercado del arte norteamericano supere al comunitario en un billón de euros.

La importancia de estos datos aumenta si se considera que en el mercado del arte europeo operan cerca de 29.000 empresas, que proporcionan puestos de trabajo, directos e indirectos, a alrededor de 136.000 personas. De esta forma, la pérdida de competitividad mundial de nuestro mercado supone una amenaza más al problema del desempleo en los países de la Unión.

de 48,2 millones de dólares en el tercer cuatrimestre de 2002, alegando como causas la excesiva competencia existente en el mercado.

²¹ Actualmente, parece que es el mercado de las subastas de Nueva York quien acapara principalmente la atención de los mayores inversores (véase SUFFIELD, L., "Un reto para América", en *El Cultural*, 5 de agosto de 2002).

²² Concretamente, el 61 % de las ventas de la Comunidad conforme al informe presentado por la Comisión Europea al Consejo el 28 de abril de 1999, sobre la evaluación de la incidencia de las disposiciones de la Directiva 94/5/CE del Consejo sobre la competitividad en el mercado del arte comunitario frente a los de terceros países (COM (1999) 185 final).

²³ A pesar del escepticismo frente a la regulación europea que se vivía en el potente mercado del arte londinense (véase MONCRIEFF, E., "How to value a great masterpiece", en *The Art Newspaper*, Londres, junio de 2000).

²⁴ La excepción más notable a tal circunstancia, conforme al Informe sobre el Mercado del Arte Europeo publicado por TEFAF en 2002, la presenta el caso español, cuya participación en el mercado mundial ha aumentado un 12,5 % desde 1998.

Por otro lado, hay que tener en cuenta los costes administrativos y las complejidades que lleva aparejadas la importación de obras de arte en la Unión Europea. No se puede olvidar que los coleccionistas de arte buscan facilidad para realizar sus inversiones y que las obras de arte no son bienes necesarios, por lo que la imagen de Europa como un espacio en el que se multiplica la problemática para este tipo de operaciones provocará el éxodo de los principales inversores al mercado norteamericano. Un dato que refrenda esta tesis es el hecho de que, conforme a los datos de la oficina Eurostat para 1999, la balanza comercial respecto de objetos de arte en la Unión Europea fue superavitaria, ya que las exportaciones realizadas durante aquel año tuvieron un valor de 1810 millones de euros, mientras que el de las importaciones fue de 1530.

A estas circunstancias debe sumarse la problemática creciente con la que se enfrentan los profesionales del sector para reunir obra de calidad que ofertar al público, circunstancia que se observa respecto de todos los productos del mercado del arte y las antigüedades, salvo, quizá, en el sector del arte contemporáneo. Por otro lado, si se consiguen tales piezas surge la dificultad añadida de su venta, que actualmente no está garantizada en absoluto²⁵. Este problema es especialmente grave en países como España o Italia, cuyas principales obras de arte salen en numerosas ocasiones del país, a menudo de forma ilegítima, para ser vendidas en los más potentes mercados de Londres o Nueva York²⁶. Aún así, este problema se vive con mayor intensidad en los países latinoamericanos, cuyos mercados no suelen ser capaces de absorber obras de precios muy elevados y en los cuales la influencia de las casas de subastas norteamericanas es aún mayor.

En nuestro país, la crisis del sector ha provocado la más que notable disminución en el número de lotes ofertados por las casas de subastas que se observa en la actualidad²⁷, lo que conlleva un importante descenso en las operaciones realizadas

²⁵ Especialmente en lo que se refiere a las tendencias artísticas más vanguardistas, ya que en períodos de crisis los valores más seguros son las obras antiguas y los clásicos modernos, como quedó de manifiesto en la última edición de la Feria "Art Cologne" (del 30 de octubre al 3 de noviembre de 2002). ADAM, G., "Art Cologne: a very German affair", en *The Art Newspaper*, noviembre de 2002.

²⁶ Lo cual en nuestro país supone a menudo un delito conforme al artículo 75 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. Respecto al caso italiano, véase FRIGO, M., "The international transfer of works of art in the new Italian Consolidated Statute on Cultural Property", en *International Journal of Cultural Property*, vol. 10, núm. 2, enero 2001, pp. 315 – 325. Este problema no plantea tanta dificultad dentro del mercado interior, debido a la adopción de la Directiva 93/7/CEE, del Consejo, de 15 de marzo de 1993, sobre la restitución de bienes culturales que hayan salido de forma ilícita del territorio de un Estado miembro (DO L 74, de 27 de marzo de 1993, p. 74). La Directiva ha sido transpuesta al ordenamiento español por la Ley 36/1994, de 23 de diciembre, sobre restitución de bienes culturales que hayan salido de forma ilegal del territorio de un Estado miembro de la Unión Europea, (modificada por la Ley de 13 de junio de 1998). Una postura crítica hacia la Ley 36/1994 puede observarse en FUENTES CAMACHO, V., "La lucha contra el tráfico ilícito intracomunitario de bienes culturales", en *La Ley*, año XVII, núm. 3997, 18 de marzo de 1996, pp. 1 – 6.

²⁷ En el primer semestre del año 2002, se ha observado un descenso del 20,5 % de los lotes ofertados por las casas de subastas españolas en relación al mismo período de 1998. Además, la

en el mercado, así como una limitación del gasto en el marketing que galerías y subastas realizan en torno a sus convocatorias (por ejemplo, la menor calidad en la presentación de los catálogos), disminuyéndose el efecto beneficioso del buen funcionamiento del mercado del arte en otros mercados paralelos.

Este descenso de la productividad ha provocado la fusión de numerosas empresas del mercado del arte para afrontar la crisis,- si bien a nivel mundial la concentración ya era alta, existiendo tres fuertes grupos multinacionales operando en el mismo²⁸-. Tal circunstancia supone un riesgo para la competencia en el mercado interior europeo y ya ha acarreado algunos conflictos entre tales empresas y las Instituciones comunitarias encargadas de velar por el cumplimiento de los Tratados constitutivos de la Unión Europea²⁹. Por otro lado, en el mercado interior, numerosas galerías, anticuarios e, incluso, alguna sala de subastas, se han visto obligados a cerrar por la fuerte competitividad que existe en el sector³⁰, debida, en ocasiones, al crecimiento del mercado en los años anteriores de la crisis, que provocó la creación de numerosas nuevas empresas dedicadas al mercado del arte³¹.

disminución de convocatorias realizadas en las mismas fechas se cifra en torno al 34 %. Véase MATEOS, P., "Y también llegó la crisis", en *ABC Cultural*, 3 de agosto de 2002., p. 24.

²⁸ En el sector de las subastas de arte puede considerarse que, a nivel mundial, existe un duopolio, ya que las casas Sotheby's y Christie's controlan el 90 por ciento del mismo. En los últimos tiempos, el grupo francés LVMH, propietario de la casa de subastas Phillips, está adquiriendo un importante crecimiento, a través de la absorción de otros operadores, como Pury & Luxembourg, lo que sitúa a esta compañía en el tercer puesto mundial de subastas de arte.

²⁹ El 30 de octubre de 2002, la Comisión Europea condenó a Sotheby's a pagar una multa que representa en torno al 6 % de su volumen de negocio mundial, por la realización de prácticas colusorias de acuerdo con su rival Christie's, que ha quedado exenta del pago de la multa por su colaboración para descubrir la práctica ilegal. Este abuso de posición de dominio se sufrió también en el mercado norteamericano, e igualmente fue condenado por las autoridades de competencia de EEUU.

³⁰ Para el mercado español, fue muy significativo el cierre en Madrid de la sala Velázquez Subastas en marzo de 2002, ya que se trataba de la mejor casa de subastas que trabajaba en España en el sector de los libros y manuscritos.

³¹ Este aumento en la competencia durante los últimos años de la década de los ochenta y principios de los noventa fue el que provocó las prácticas colusorias entre Sotheby's y Christie's que ya hemos comentado. Un ejemplo muy significativo del aumento de la competencia fue la creación en 1992 del grupo italiano Art'è, dedicado a la producción y venta de ediciones limitadas de obra gráfica contemporánea y esculturas creadas para esta empresa por artistas actuales, con el objetivo de acercar el arte al público general. Art'è ha tenido un espectacular crecimiento pese a la crisis del mercado del arte sin tener en ningún momento pérdidas (su beneficio neto en 2001 fue de 3,6 millones de euros), lo que ha llevado a los principales analistas europeos a recomendar la compra de acciones de esta sociedad. El éxito de esta compañía estriba, según éstos, en la selección de sus agentes de arte (SÁNCHEZ FUERTES, F., *Art'è. Collecting Growth*, Informe del Grupo Santander Central Hispano, Madrid, 9 de octubre de 2002).

LA POLÍTICA FISCAL Y SU POSIBILIDAD DE INCIDIR EN EL MERCADO DEL ARTE: EL CASO ESPAÑOL

EL TRIBUTO COMO INSTRUMENTO DE LA POLÍTICA ECONÓMICA QUE INCIDE EN EL MERCADO DEL ARTE

Existen numerosos factores que inciden sobre la creación artística y el consumo de arte. Y no puede obviarse que el arte produce determinados efectos externos positivos sobre el conjunto de la sociedad, incluso sobre aquellas personas que no consumen directamente los bienes artísticos³². Estas circunstancias provocan el tratamiento fiscal particularizado de que goza el arte en sus diversas manifestaciones debido a las particularidades que le son innatas y, a menudo, por el deseo de los Estados de fomentar la creación artística dentro de sus fronteras.

De esta forma, desde el punto de vista jurídico y fiscal, el arte ha tenido tradicionalmente un tratamiento especial en la mayoría de los países occidentales, especialmente en los que hoy conforman la Unión Europea, de modo que pudiera, por un lado, fomentarse la creación artística en ellos, ya que ésta “constituye el patrimonio cultural del futuro y es medio para afirmar la identidad de los pueblos europeos y de fomentar el diálogo universal”³³; y, de otro, garantizarse la conservación del patrimonio que tal país posea.

La política fiscal es una de las vías más adecuadas que puede utilizar un Estado para realizar estos objetivos de fomento y conservación de las creaciones artísticas, así como del coleccionismo privado y el mecenazgo institucional. Desde la configuración de incentivos a este último hasta la de unas excepciones en el régimen normal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF),- ya que éste suele suponer una pesada carga para el artista que dificulta su creación -, el Estado tiene grandes posibilidades de diseñar una normativa fiscal que respete las peculiaridades del creciente mercado del arte y potencie su desarrollo³⁴.

Estas posibilidades se desarrollan, básicamente, por vía del otorgamiento de determinadas prerrogativas a los artistas, de modo que puedan desempeñar su labor con mayor facilidad, dado que no suelen hacerlo cubiertos por un contrato de trabajo ni de forma regular, pues su creatividad se expresa con distintas intensidades

³² Efectos que son llamados “ventajas para el no usuario”. FREY, B., *La economía del arte*, op. cit.

³³ Según el considerando A de la 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 día 25 de febrero de 1999 (documento A4-0103/99).

³⁴ Esta posibilidad estatal quedó de manifiesto durante la celebración de la última edición de la Feria Art Cologne, durante la cual el Canciller alemán Gerard Schroeder anunció aumentos en los impuestos y recortes en el gasto público, lo que propició una importante disminución en el número de ventas registrado por las galerías presentes en la Feria respecto a ediciones anteriores. ADAM, G., “Art Cologne: a very German affair”, en *The Art Newspaper*, Londres, noviembre de 2002.

a lo largo del tiempo. Por otro lado, los Estados llevan a cabo una política tributaria determinada según les interese o no fomentar el patrocinio y el coleccionismo, favoreciéndolo o dificultándolo. Además de ello, la política fiscal puede propiciar la donación de obras a determinadas entidades, como las fundaciones o las administraciones públicas, mediante deducciones en la cuota de los impuestos o estipulando la posibilidad de pagar las deudas tributarias mediante obras de arte.

A este fin no es ajena la Ley General Tributaria española³⁵, que afirma en su artículo 4 que “los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional”. Por otro lado, en la exposición de motivos que precede al articulado de la Ley, el legislador deja clara esta función instrumental del tributo al servicio de la política económica y social del país, sin perjuicio de su aplicación equitativa y general.

De esta forma, los tributos que gravan el comercio del arte y, en particular, el régimen especial de IVA aplicable a los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección vigente en el territorio comunitario, se configuran como impuestos al servicio de la economía que responden a objetivos más remotos de justicia que los impuestos financieros en sentido estricto. Al contrario, su establecimiento persigue la finalidad de regular el mercado del arte en la Unión, incentivándolo, perdiendo así parte de su función financiera³⁶. El régimen especial previsto en la normativa del IVA para este tipo de bienes diseña, pues, un impuesto de ordenamiento³⁷ que busca facilitar el comercio de obras de arte dentro de la Unión Europea, reconociendo el carácter peculiar de la creación artística y de su mercado.

A pesar de la intención de las Instituciones europeas al establecer este régimen especial del IVA, numerosos autores y profesionales de este mercado critican la insuficiencia de esta vía para fomentar el mercado del arte en Europa, que pierde progresivamente poder en favor de los Estados Unidos. Sería preferible la exención total del pago de este impuesto cuando se aplica a operaciones de intercambio de obras de arte, ya que la sensibilidad y las peculiaridades de este mercado, en que inciden normativas especiales de numerosos Estados miembros que buscan proteger

³⁵ Ley 230 / 1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (Boletín Oficial del Estado de 31 de diciembre).

³⁶ A pesar de constituir el IVA uno de los pilares fundamentales del sistema de financiación de las Comunidades Europeas, ya que alimenta la partida denominada de recursos propios en el presupuesto comunitario.

³⁷ Para un razonamiento extenso de la naturaleza jurídica y justificación de los impuestos de ordenamiento en nuestro sistema jurídico, véase ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “Los impuestos de ordenamiento económico”, en *Hacienda Pública Española*, núm. 71, 1981, pp. 17- 29; CASADO OLLERO, G., “Los fines no fiscales de los tributos”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. I, IEF, Madrid, 1991, p. 103; y CHECA GONZÁLEZ, C., “Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 40, 1983.

su propio patrimonio cultural frente al expolio, y el volumen de negociación que representa para la economía europea aconsejan la aplicación de mayores incentivos.

UN BREVE REPASO A LA POLÍTICA FISCAL ESPAÑOLA SOBRE OBRAS DE ARTE

Es importante señalar en este punto el proceso de “europeización” en que se halla inmerso el sistema fiscal español, que sirve de vía para la aproximación de nuestro modelo impositivo al del resto de los países de nuestro entorno. Tal circunstancia se fundamenta básicamente en las exigencias impuestas por la globalización de las economías, por las que se busca evitar las distorsiones en el comercio internacional, y que han dado lugar a la armonización fiscal comunitaria. De esta forma, en nuestro país se está produciendo una transición hacia un modelo que otorga una importancia progresiva al IVA, reduciéndose el impacto de los impuestos directos, y en particular el IRPF³⁸, siguiéndose la línea iniciada con el Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea que sólo se refirió a la armonización de la imposición indirecta en el territorio comunitario.

Los cambios producidos en la estructura impositiva española, acercándola a los parámetros vigentes en el resto de los Estados miembros de la Unión Europea, alejan nuestro sistema fiscal del modelo americano, en el que el Impuesto sobre las Ventas obtiene una débil recaudación, debido a la falta de un impuesto federal sobre el valor añadido, ya que en este país se gravan prioritariamente las rentas en lugar del intercambio de bienes o la actividad de las empresas.

El IVA es el impuesto que grava fundamentalmente el intercambio de obras de arte en España y la Unión Europea, si bien existen peculiaridades que afectan al comercio del arte en los otros tipos impositivos. La fiscalidad que recae sobre los bienes de arte, su tenencia y su transmisión, goza de unas características propias que atienden la naturaleza propia de las creaciones artísticas. Así, todos los impuestos que gravan las obras de arte,- entendidas éstas en un sentido amplio, de modo que se abarquen también en este concepto las antigüedades y los objetos de colección -, tanto los que corresponden a la imposición directa como a la indirecta, toman en consideración estas peculiaridades.

Procedemos ahora a delimitar el régimen fiscal general del arte en España, identificando a grandes rasgos las especialidades generales y particulares que contempla la normativa de cada impuesto directo para el arte, y delimitando, en lo concerniente a los impuestos indirectos, los supuestos en que han de aplicarse el ITP o el IVA, y lo que tal aplicación supone en cada caso.

³⁸ El sistema fiscal español se sustenta fundamentalmente sobre estas dos figuras impositivas. En la actualidad el poder recaudatorio del IVA se acerca progresivamente al del IRPF y su recaudación conjunta ronda el 50 % del total de los ingresos impositivos (VALLE, V, ANTÓN, J. A. y RUEDA, N., “La internacionalización de la fiscalidad española”, en *Economistas*, año XIX, núm. 90, 2001, pp. 74 – 82).

Medidas generales: la dación en pago de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español

La posibilidad de realizar el pago de las deudas tributarias mediante la entrega de bienes culturales se prevé en las legislaciones de numerosos Estados miembros de la Unión Europea. El caso de Francia, país pionero en el uso de este instrumento para la extinción de las deudas generadas por la aplicación de los impuestos sobre las sucesiones y las donaciones³⁹, puede considerarse el antecedente remoto de la legislación española, junto con la normativa italiana, que prevé su uso también respecto de la imposición sobre la renta. Igualmente se emplea este figura en Bélgica para la extinción de la deuda resultante de la aplicación de los llamados derechos de sucesión. En Portugal la dación en pago es más amplia, admitiéndose la dación en pago de cualquier bien susceptible de una utilización inmediata para un fin de interés social en el impuesto de sucesiones y donaciones.

El pago de impuestos mediante la entrega de bienes del Patrimonio Histórico Español se configura como una forma de extinción de la deuda tributaria que puede considerarse una forma singular de la dación en pago prevista en la doctrina civilista. El profesor PEÑUELAS I REIXACH la define como el “acuerdo de voluntades entre el deudor y el acreedor de una obligación tributaria pecuniaria por el que la entrega de unos determinados bienes del Patrimonio Histórico Español al ente acreedor produce la extinción total o parcial de la obligación”⁴⁰, de modo que nos encontramos ante un contrato extintivo de obligaciones tributarias, desarrollado a través de un conjunto de actos de la administración y el administrado enmarcados dentro de un procedimiento tributario.

Esta circunstancia otorga a la llamada dación en pago de bienes del Patrimonio Histórico Español un tratamiento jurídico propio y peculiar⁴¹, puesto que se trata de algo más que un simple medio de pago. Su razón de ser está fundamentada en la necesidad de dotar a los entes públicos de una vía para adquirir con mayor facilidad la propiedad de bienes culturales, que, a su vez, se basa en el imperativo constitucional de conservar y enriquecer el patrimonio cultural español⁴². Por tanto,

³⁹ Debido a la llamada “Ley Malraux”, ya que fue el Ministro de Cultura, André Malraux, su principal impulsor (Ley núm. 68-1251, de 31 de diciembre de 1968).

⁴⁰ PEÑUELAS REIXACH, L., *Pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales: la dación de bienes del Patrimonio Histórico Español*, Marcial Pons, Madrid, 2001, p. 14.

⁴¹ En el que no vamos a entrar por no tratarse del motivo de nuestro estudio. Para ello, nos remitimos al extenso estudio de L. PEÑUELAS REIXACH, *Pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales: la dación de bienes del Patrimonio Histórico Español*, citada anteriormente, y al brillante artículo de J. PEDREIRA MENÉNDEZ, “La extinción de las deudas tributarias mediante la dación en pago”, publicado en *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núms. 233 – 234, agosto – septiembre de 2002.

⁴² Artículos 44.1 y 46 de la Constitución Española.

nos hallamos ante una figura prevista en el Derecho tributario cuya finalidad es extrafiscal.

La posibilidad de uso de este instrumento extrafiscal en España se extiende a todas las deudas tributarias desde el 1 de enero de 2002⁴³, si bien anteriormente sólo cabía su uso respecto de los impuestos sobre la renta de las personas físicas, sociedades, patrimonio, y sucesiones y donaciones; y para el pago de los tributos autonómicos y locales en diversas Comunidades Autónomas. Esto plantea problemas en lo que se refiere a su justificación desde el punto de vista jurídico, como ha expuesto el Profesor PEDREIRA⁴⁴, en los que, sin embargo, no vamos a entrar por no tratarse del objeto de nuestro estudio. En cualquier caso, no puede cuestionarse el valor público de determinadas obras de arte, que hace que su incorporación a las colecciones públicas sea preferible a mantenerlos en manos privadas, para lo que la dación en pago se configura como un instrumento relativamente eficaz y menos costoso que la compra con cargo al presupuesto público.

A pesar de ello, el empleo de este instrumento ha sido muy reducido en España a lo largo de la vigencia de este instrumento extrafiscal, especialmente a nivel autonómico, y la adquisición de obra mediante esta vía por la administración pública no ha comenzado a ser relevante hasta fechas muy recientes⁴⁵. Posiblemente, esto sea debido a que originariamente la dación en pago buscaba facilitar el pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en determinadas herencias, de modo que no fuese necesaria una venta rápida de los bienes culturales que las conformasen. El poco uso que se ha hecho de la dación en pago se explica, también, por la falta de interés en su promoción manifestado en la actuación de la administración tributaria española⁴⁶ y el elevado grado de

⁴³ Por la entrada en vigor de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre de 2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que modifica el artículo 73 de la Ley del Patrimonio Histórico Español, quedando éste redactado de la siguiente forma:

“El pago de las deudas tributarias podrá efectuarse mediante la entrega de bienes que forman parte del PHE, que estén inscritos en el Registro General de BIC o incluidos en el Inventario General, en los términos y condiciones previstos reglamentariamente. Las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la entrega de los anteriores bienes en concepto de pago de cualquiera de los impuestos citados, estarán exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades”.

⁴⁴ La aceptación de este instrumento como medio universal de pago de las deudas tributarias ha sido criticada por J. PEDREIRA MENÉNDEZ (*op. cit.*).

⁴⁵ Conforme a los datos ofrecidos por J. LÓPEZ en su artículo “El pago de impuestos, futuro de las compras del Estado” (*Galería Antiquaria*, núm. 193, abril 2001).

⁴⁶ Contrariamente a como sucede en Francia, donde el Estado fomenta notablemente el empleo de la dación en pago y, gracias a ello, adquiere anualmente numerosos bienes culturales por esta vía, algunos años incluso con más intensidad que a través de la compra-venta de los mismos con cargo al presupuesto (ÁLVAREZ ÁLVAREZ, J. L., *Estudios sobre el Patrimonio Histórico Español*, Civitas, Madrid, 1989, p. 605).

inseguridad jurídica que produce la normativa que lo regula⁴⁷. El Estado español ha procurado motivar este uso a través de la exención del IRPF y del Impuesto de Sociedades de las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la entrega de los anteriores bienes en concepto de pago de las deudas tributarias⁴⁸.

Las ventajas que puede acarrear el uso de esta figura jurídico-tributaria no se limitan al beneficio que sobre la colectividad supone el incremento de las colecciones públicas de bienes culturales. Al contrario, favorece también al deudor tributario por ser una alternativa voluntaria al pago dinerario que puede beneficiar sus propios intereses. Igualmente, una buena regulación de la dación en pago evitaría la emigración de importantes bienes integrantes de nuestro Patrimonio Histórico hacia países cuya normativa fiscal fuese más favorable a la transmisión y posesión de los mismos, como sucede con Estados Unidos o Reino Unido.

Sin embargo, la incidencia en el mercado del arte de esta figura jurídica, que es evidente, supone la retirada de importantes obras de arte del tráfico comercial habitual en el que estaban inmersas. Esto supone una reducción de la oferta en el mercado que aumenta el poder de negociación de las empresas que operan en el mismo y eleva los precios de los bienes que lo integran, ya que, como hemos visto anteriormente, la demanda sigue una evolución inversa, aumentando imparablemente. Por otro lado, el uso de la dación en pago elimina progresivamente del mercado del arte español las obras de arte de mayor importancia y calidad, provocando una creciente pérdida del atractivo de nuestro mercado para nuestros propios inversores y los extranjeros, de modo que actúa como una dificultad suplementaria para el desarrollo del mercado del arte en España⁴⁹.

Regímenes especiales en impuestos directos

La tributación de la posesión de bienes de arte en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), prevé una serie de peculiaridades. En principio, la venta de obras de arte genera una plusvalía o minusvalía que, como tal, debe tributar, pero el tipo al que tributará, en caso de ser plusvalía, depende del tiempo de

⁴⁷ PEÑUELAS REIXACH, L., *Pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales*, *op. cit.*, pp. 19-20.

⁴⁸ Mediante la modificación que ya se ha expuesto del artículo 73 de la Ley del Patrimonio Histórico Español, cuya redacción confusa ha sido criticada por J. PEDREIRA MENÉNDEZ (*op. cit.*).

⁴⁹ J. PEDREIRA considera que la dación en pago contribuye a fomentar el coleccionismo privado en España y, por tanto, supone un aliciente para nuestro mercado del arte (PEDREIRA MENÉNDEZ, J., *op. cit.*). Sin embargo, considero que esto no es así, debido a que el uso de este instrumento extrafiscal, a largo plazo, puede hacer desaparecer las obras de arte susceptibles de intercambio en nuestro país que sean de mayor calidad, perdiendo nuestro mercado del arte gran parte de su atractivo para los inversores nacionales, comunitarios e internacionales.

posesión de tales obras⁵⁰. Esto implica la ventaja de que en ningún caso tales plusvalías tienen retención y no existe, por otro lado, la obligación de informar a la Agencia Tributaria de las ventas, por lo que ésta no suele conocer las plusvalías generadas. Esta circunstancia, a la que ya nos hemos referido en el capítulo primero de este documento, ha fomentado en España la falta de transparencia en el mercado del arte, aumentando así las operaciones opacas en el mismo.

Por otro lado, en la renta gravada por el IRPF queda exenta la obtención de un premio literario o artístico⁵¹. La efectividad de esta exención está sujeta a una serie de requisitos legales y reglamentarios⁵², por medio de los cuales el legislador español pretende evitar el fraude de ley a través de la concesión de premios que encubran, en realidad, el pago de determinadas contraprestaciones por los artistas. En el resto de los casos, los rendimientos percibidos por los artistas mediante la venta o exposición de su obra o de determinados derechos, como los derivados de propiedad intelectual, quedan incluidos en el hecho imponible del impuesto. Su calificación varía según determinadas circunstancias, lo que los califica como rendimientos de trabajo, rendimientos íntegros del capital mobiliario o rendimientos de actividades económicas⁵³.

La Ley del IRPF pretende configurarse como un incentivo para el coleccionismo privado y el mecenazgo en España, de forma que se preserve aquellos elementos de nuestro patrimonio histórico-artístico que sean más relevantes y, por otro lado, se propicie que los propietarios de este tipo de bienes cumplan con los deberes que les impone la legislación en cuanto a conservación, mantenimiento y custodia de los mismos⁵⁴. De esta forma, esta ley incentiva la compra de obras de arte estableciendo deducciones en las inversiones efectuadas en la adquisición de bienes declarados e inscritos como de interés cultural, siempre que se cumplan los requisitos legales⁵⁵. Deducciones que se pueden aplicar también al importe de los gastos de conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de este tipo de bienes⁵⁶.

⁵⁰ En caso de plusvalía de obras poseídas por un período superior a un año, éstas tributan al 18 %. Cuando la posesión de tales obras sea inferior al año, las plusvalías deben sumarse al resto de las rentas y tributan conforme a los tipos de la tarifa progresiva.

⁵¹ Artículo 7, apartado I), de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, por la que se regula el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE núm. 295, de 10 de diciembre de 1998).

⁵² Artículo 2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, adoptado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero (BOE núm. 34, de 9 de febrero, de 1999, rectificado por el BOE núm. 55, de 5 de marzo del mismo año).

⁵³ Artículos 16.2.d), 23.4.a), 16.3 y 25.1 de la Ley del IRPF.

⁵⁴ Deberes establecidos en el artículo 36.1 de la Ley del Patrimonio Histórico Español.

⁵⁵ Es decir, que estos bienes permanezcan en el patrimonio del titular durante, al menos, tres años, y se formalice la comunicación de la transmisión al Registro General de Bienes de Interés Cultural.

⁵⁶ Artículo 55.5 de la Ley del IRPF.

Por su parte, la Ley del Impuesto sobre Sociedades declara exentas del impuesto la mayoría de las entidades públicas⁵⁷, lo que tiene una importancia significativa respecto al tema que nos ocupa, puesto que éstas son propietarias de una gran cantidad de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español y, a menudo, se dedican a la compra de los mismos,- piénsese que entre las entidades públicas que no están sujetas a este impuesto se incluyen los organismos autónomos del Estado y los equivalentes de las Comunidades Autónomas y entidades locales, incluyéndose los principales museos que existen en el territorio español-. Además, esta ley procura fomentar el mecenazgo aceptando la deducción de parte del importe de las inversiones realizadas en bienes de interés cultural o las cantidades que las cajas de ahorros destinen a la financiación de obras benéfico-sociales. La regulación de estos incentivos fiscales al mecenazgo se articula de forma similar a la prevista en la Ley del IRPF, y volveremos sobre ella más adelante.

En el Impuesto sobre el Patrimonio, tributa la posesión de obras de arte con un régimen bastante favorable en la mayoría de los casos. Así, está exenta de imposición y declaración la posesión de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, ya sean inventariados o declarados de interés cultural, así como los que integran el Patrimonio Histórico de las Comunidades Autónomas, inscritos o calificados según la normativa autonómica correspondiente⁵⁸. Se exenta también la tenencia de objetos de arte y antigüedades cuyo valor sea inferior al exigido para inventariarlos y cumplan determinados requisitos legales⁵⁹. La finalidad de estas exenciones es incentivar el coleccionismo privado, sin añadir mayores cargas a la titularidad de bienes del Patrimonio Histórico que las exigidas por la Ley del Patrimonio Histórico Español. Las obras de arte que no queden incluidas en estos tipos⁶⁰, sólo gozarán de exención en caso de que cumplan determinados requisitos de cesión para su exhibición⁶¹, por ser bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español de menor relevancia⁶². Con esta medida se persigue el cumplimiento de uno de los fines básicos que el legislador prevé respecto de nuestro patrimonio cultural: la divulgación de las obras que lo componen. La necesidad del incentivo se debe a la falta de obligación jurídica de prestar estos bienes para su exposición, al

⁵⁷ Artículo 9 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, que regula el Impuesto sobre Sociedades (BOE núm. 310, de 28 de diciembre de 1995). En él se enumeran las entidades públicas que no son consideradas sujetos pasivos en lo referente a este impuesto.

⁵⁸ Artículo 4, apartados uno y dos, de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE núm. 136, de 7 de junio del mismo año).

⁵⁹ Según el artículo 4.3 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio y el artículo 26.4 de la Ley del Patrimonio Histórico Español. Los valores concretos para cada categoría de bienes quedan fijados en el artículo 26 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, modificado por el Real Decreto 64/1994, de 21 de enero.

⁶⁰ Conceptos fijados por el artículo 19.2 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

⁶¹ Artículo 4.3.a) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

⁶² Artículo 1, apartados dos y tres, de la Ley del Patrimonio Histórico Español.

contrario de lo que sucede respecto de los bienes inventariados o declarados de interés cultural.

La Ley del Impuesto sobre el Patrimonio prevé, además, una exención para la posesión por parte de los artistas de obra propia así como de los derechos derivados de la propiedad intelectual mientras permanezcan en el propio patrimonio de sus autores⁶³, lo que es muy lógico si entendemos que, en caso contrario, se frenaría considerablemente la creación de obras de arte por autores contemporáneos, debido al alto coste fiscal que ésta supondría, lo que se opone frontalmente al objetivo perseguido por la política fiscal española, que pretende incentivar la creación artística en nuestro país.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por su parte, afecta a todas las adquisiciones de objetos de arte o antigüedades que se realicen a través de donación o por herencia, ya que éstas no quedan exentas del hecho imponible del impuesto, lo que supone un freno a las transmisiones de obras de arte por esta vía y ha ocasionado, muy a menudo, la opacidad en tales operaciones, con el consiguiente perjuicio de no lograr encontrar a los propietarios de estas obras al pretender su exhibición.

Imposición indirecta: la delimitación entre IVA e ITP

En nuestro país, los impuestos indirectos que recaen, específicamente, sobre las operaciones de intercambio de obras de arte son dos: el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP). Para establecer los casos en que ha de aplicarse cada uno de ellos, debe realizarse un análisis de los hechos imponibles que dan lugar a su aplicación.

El ITP es un tributo de naturaleza directa que grava las transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas, lo que, en principio, comprende las transmisiones onerosas de objetos de arte o antigüedades. Sin embargo, el Texto Refundido que lo regula⁶⁴ establece que no están sujetas a este impuesto tales operaciones en caso de que sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA⁶⁵. Por tanto, para aclarar qué bienes deben o no someterse al ITP, es necesario realizar un análisis detallado de la regulación del IVA.

⁶³ Artículo 4.3.b) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

⁶⁴ 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, (BOE núm. 251, de 20 de octubre de 1993).

⁶⁵ Artículo 7.5 del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD.

El IVA, al contrario que el ITP, es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuados por empresarios o profesionales; las adquisiciones intracomunitarias de bienes; y las importaciones de bienes⁶⁶.

En el primer supuesto, entregas de bienes y prestaciones de servicios, éstas deben ser realizadas necesariamente por empresarios o profesionales a título oneroso, ya sea con carácter habitual u ocasional, pero siempre en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, independientemente de los fines perseguidos por tal actividad. Por lo general, en este supuesto, las operaciones sujetas al IVA no lo están al ITP. El concepto "entregas de bienes" se refiere a la transmisión de poder de disposición sobre bienes corporales, entre los que quedan comprendidos todos los objetos de arte y las antigüedades. Respecto a la prestación de servicios, la Ley del IVA la considera un concepto residual en el que se incluyen, entre otros supuestos, las cesiones y concesiones de derechos de autor y demás derechos de propiedad intelectual; la explotación de ferias o exposiciones,- incluidas las exposiciones de arte -; y las operaciones de comisión o agencia, y mediación, cuando el comisionista o agente actúe en nombre ajeno (lo que es importante en nuestro campo de estudio por lo que se refiere a los marchantes de arte que compran determinadas obras en nombre de sus clientes).

Quedan exentas de la aplicación del IVA las prestaciones de servicios que son efectuadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social cuando consistan en visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos o lugares históricos; organización de exposiciones y manifestaciones similares⁶⁷; y los servicios profesionales, incluidos aquellos en los que la contraprestación consista en derechos de autor, prestados por artistas plásticos, escritores, y otros⁶⁸. Estas exenciones no podrán ser objeto de renuncia por los sujetos pasivos⁶⁹. Sin embargo, las entregas de bienes acogidas al régimen especial de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, previsto en el Capítulo IV de la Ley del IVA, no podrán gozar de la exención prevista en el

⁶⁶ Artículo 1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, por la que se regula el Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE núm. 312, de 29 de diciembre de 1992).

⁶⁷ Artículo 20.I. 14º de la Ley del IVA. El carácter social de las entidades o establecimientos culturales privados se obtiene a través del reconocimiento de dicha condición de la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuya circunscripción esté situado el domicilio social de la persona jurídica. Tal reconocimiento surte efectos respecto de las operaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha de solicitud, y su eficacia queda condicionada a la subsistencia de los requisitos que lo hayan fundamentado. Todo esto, conforme al artículo 6 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifican otras normas tributarias, (BOE núm. 314, de 31 de diciembre de 1992).

⁶⁸ Artículo 20.I.26º de la Ley del IVA.

⁶⁹ Artículo 20.II de la Ley del IVA.

artículo 25 de la misma ley, a pesar de que tales bienes puedan ser destinados a otro Estado miembro de la Unión Europea.

El segundo supuesto comprendido en la regulación del hecho imponible del IVA se refiere a las adquisiciones intracomunitarias de bienes. Se trata aquí de supuestos en que se produce la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de éstos. Entre éstos no se incluyen las adquisiciones de bienes cuya entrega haya tributado conforme al régimen especial de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el Estado miembro en el que se inicie la expedición o el transporte de los mismos⁷⁰. En caso de que esto no haya sido así, tales adquisiciones intracomunitarias quedarán incluidas en el hecho imponible de la ley.

Finalmente, el tercer supuesto comprendido en el hecho imponible del IVA se refiere a las importaciones de bienes que proceden de un territorio tercero, siendo indiferente a la hora de aplicar el impuesto el fin al que vayan destinados los bienes objeto de importación ni la condición del importador. A estos efectos, quedan exentas del impuesto las importaciones de los objetos de colección o de arte de carácter educativo, científico o cultural, no destinados a la venta e importados por museos, galerías y otros establecimientos autorizados para recibir esos objetos con exención, siempre que los objetos se importen a título gratuito o sean entregados por una persona o entidad que no actúe como empresario o profesional⁷¹. De esta forma se pretende propiciar el crecimiento de los museos y las salas de exposiciones o centros de arte, sin incentivar el aumento del comercio del arte en España, lo que considero un error si se tiene en cuenta que un mercado activo de arte en que se fomenta el coleccionismo crea las condiciones favorables a que se produzcan donaciones a tales museos o centros por los propios coleccionistas españoles, mientras que, si el mercado del arte decrece en un país, su patrimonio queda expuesto a la puja de coleccionistas de terceros países que, con poca dificultad y, tal vez, métodos no siempre legítimos, acaban haciendo salir del país obras de gran importancia en la configuración de la identidad nacional. Ésta puede ser una de las causas de que hayan salido de nuestras fronteras numerosas obras muy importantes del Patrimonio Histórico Español.

⁷⁰ Artículo 13.1ª.b) de la Ley del IVA.

⁷¹ Artículo 54 de la Ley del IVA. La exención queda condicionada a la obtención de autorización administrativa, que se solicita a la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en cuya circunscripción territorial esté situado el domicilio fiscal del importador y surte efecto tan sólo respecto de las importaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha del correspondiente acuerdo o, en su caso, de la fecha que se indique en el mismo. La revocación de tal autorización sucede de forma automática en el momento en que se modifiquen las circunstancias que motivaron su concesión o cuando se produzca un cambio en la normativa que varíe las condiciones que motivaron su otorgamiento. Artículo 17 del Reglamento del IVA.

La necesidad del mecenazgo empresarial para impulsar el mercado del arte español

La inversión empresarial realizada conforme a criterios sociales, llamada "inversión socialmente responsable", y que incluye las aportaciones efectuadas a entidades sin ánimo de lucro, no ha cesado de crecer en España, como sucede en la mayoría de los Estados occidentales, debido a los efectos beneficiosos que la acción social provoca en la reputación de las empresas, así como en la percepción de las marcas y en la cultura corporativa⁷², que pretenden paliar el aumento de los impactos que reciben los consumidores a través de los medios de comunicación, el incremento de la oferta de productos y servicios en general y la disminución de la fidelidad a las marcas. Este crecimiento se observa fuertemente en el número de acciones de patrocinio desarrolladas por las empresas, que buscan fomentar los valores a los que pretenden asociar sus marcas, motivando así la identificación de los clientes y su posterior fidelización, por cuya vía pretenden estas entidades recuperar su inversión.

Por otro lado, a los efectos beneficiosos de la inversión socialmente responsable que perciben las empresas se suman, en caso de aportaciones efectuadas a entidades sin ánimo de lucro, los incentivos fiscales que tales donaciones reportan a éstas o a los particulares cuando las realicen. Estos beneficios fiscales se aplican tan sólo a los sujetos pasivos del IRPF o del Impuesto de Sociedades, de modo que sirvan como incentivos a las donaciones o actos de liberalidad que éstos realicen, contribuyendo así al cumplimiento de los fines de interés general a los que se dedican tales entidades.

Una importante ventaja del mecenazgo empresarial sobre el mercado del arte estriba en la necesidad de otorgarle continuidad en el tiempo, fuertemente recomendada por los expertos en la materia, de modo que se multiplique su impacto en los consumidores y los mecenas obtengan los beneficios de su inversión social. Esta circunstancia motiva la actuación constante de las empresas en el mercado del arte, dándole vitalidad al multiplicar sus operaciones en el mismo, de tal forma que se incrementa la riqueza producida. Por ello, conviene a los Estados otorgar importantes beneficios fiscales al mecenazgo empresarial⁷³.

El legislador español está interesado en fomentar el mecenazgo empresarial, así como lo estaba en fomentar el coleccionismo de las personas físicas. En este sentido, debe tenerse en cuenta que esta preocupación atañe a todos los Estados miembros de la Unión Europea, como se puede comprobar al examinar la

⁷² Conforme al estudio presentado en el Boletín de la Fundación Empresa y Sociedad, núm. 61, septiembre de 2002.

⁷³ Según los informes *Foundations in the European Union: Profiling legal and fiscal environments*, del European Foundation Centre (Bruselas, 2002) y *Las grandes empresas españolas ante la posible reforma de la Ley 30/1994, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General*, de la Fundación Empresa y Sociedad (Madrid, septiembre 1998).

Resolución que adoptaron los Ministros de Cultura reunidos en el seno del Consejo ya en 1986⁷⁴, una de las primeras actuaciones en las que participó España tras su ingreso en las Comunidades, ya que desde entonces se percibía el patrocinio empresarial como una forma básica de enriquecer la vida cultural europea para formación y esparcimiento de los ciudadanos y como método para incrementar el turismo. En dicha Resolución se hizo hincapié en el beneficio que este patrocinio aporta a las empresas, no sólo por motivos de imagen y marketing, sino también como forma de mejorar el ambiente de trabajo en la propia entidad e, incluso, como incentivo suplementario para la implantación o permanencia de una industria en una región. Por ello, la Comunidad ha alentado a los Estados para que promuevan sistemas adecuados de patrocinio, fomentándolo, entre otros tipos de medidas, a través de su política fiscal.

Resultado de este interés en la legislación española es el artículo 35 de la Ley del Impuesto de Sociedades, que establece una deducción por inversiones en bienes de interés cultural, dentro de las que contempla para incentivar la realización de determinadas actividades. Esta deducción alcanza al 10 % del importe de las inversiones que efectivamente se realicen en bienes que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, siempre que permanezca en el patrimonio de la empresa durante al menos tres años, por lo que se articula como en la Ley del IRPF para las personas físicas. Por otro lado, la misma Ley hace referencia a la obra benéfico – social de las Cajas de Ahorro. Las cantidades de sus resultados que éstas destinen a la financiación de obras benéfico – sociales,- entre las que se incluyen la realización de exposiciones de arte, los concursos de arte, la dotación de becas a jóvenes artistas, etc., temas muy relacionados con el que nos ocupa puesto que fomenta la creación artística dando la posibilidad de dar a conocer sus obras a los artistas -, son deducibles fiscalmente⁷⁵.

Los incentivos fiscales por aportaciones efectuadas a entidades sin ánimo de lucro se regulan, en la actualidad, por la Ley 30/1994⁷⁶. Es interesante recalcar que tales incentivos son establecidos en la misma normativa que regula la actividad de las fundaciones, debido al carácter de interés general a que están sometidos los fines de estas últimas, cuyo reconocimiento administrativo es requisito indispensable para que las aportaciones realizadas por los particulares o las empresas puedan beneficiarse del régimen fiscal favorable.

Estos beneficios fiscales se diferencian del pago de impuestos mediante la entrega de bienes del Patrimonio Histórico Español por el tipo de negocio jurídico premiado,- una donación-, su objeto y las entidades a las que se beneficia con la

⁷⁴ Resolución de los Ministros de Cultura reunidos en el seno del Consejo de 13 de noviembre de 1986, relativa al patrocinio empresarial de actividades culturales (DO C 320, de 13 de diciembre de 1986, página 2).

⁷⁵ Artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁷⁶ Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.

donación,- las entidades sin ánimo de lucro dedicadas a fines de interés general aceptados por la normativa española, más numerosos que los sujetos que pueden recibir las daciones en pago-; los sujetos pasivos que tienen derecho a este tipo de incentivos fiscales; y el tipo de beneficio fiscal previsto,- deducciones sobre la cuota del IRPF o sobre la base imponible del Impuesto de Sociedades, limitadas y que no compensan totalmente el sacrificio económico del sujeto-⁷⁷.

La insuficiencia de la normativa fiscal vigente para fomentar el mecenazgo ha quedado de manifiesto al analizar las causas del auge del patrocinio empresarial. Ello ha provocado un movimiento tendente a su reforma, que culminará, con toda probabilidad, a finales del año 2002, mediante la adopción de la nueva regulación cuya entrada en vigor está prevista para el uno de enero de 2003. La nueva legislación se concretará en dos leyes, una de fundaciones y otra de mecenazgo, cuya elaboración está siendo tramitada por los Ministerios de Educación, Cultura y Deporte y de Economía y Hacienda, respectivamente.

El proyecto de Ley de Mecenazgo pretende ampliar los porcentajes de la aportación deducibles en el IRPF y en el Impuesto de Sociedades, así como ampliar los casos en que tal deducción sea posible. Se conserva, sin embargo, la exigencia de que el donatario sea una entidad sin ánimo de lucro, sometida al interés general según reconocimiento oficial del mismo⁷⁸.

Finalmente, conviene señalar en este punto, respecto a las aportaciones realizadas por personas físicas a este tipo de entidades, que la Ley del IRPF exenta del impuesto las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de donaciones efectuadas a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente, así como a las asociaciones declaradas de utilidad pública. Esto es de gran importancia para aquellas personas físicas que realizan donaciones de obras de arte a tales entidades, puesto que, por su parte, pueden deducir un porcentaje de las mismas al determinar la cuota íntegra estatal⁷⁹, lo que se configura como un importante incentivo fiscal al patrocinio.

CRÍTICA A LA SITUACIÓN ACTUAL ESPAÑOLA: INSUFICIENCIA

La Constitución Española, junto con la Ley del Patrimonio Histórico Español, imponen a la Administración el deber de procurar la conservación y el enriquecimiento de nuestro patrimonio cultural. Esto supone la necesidad de fomentar el mercado del arte dentro de nuestras fronteras, necesidad que llega a

⁷⁷ Sobre esta distinción, véase PEÑUELAS REIXACH, L., *Pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales...*, op. cit., pp. 96 ss.

⁷⁸ Conforme al Dictamen sobre el Anteproyecto de Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo del Comité Económico y Social (Madrid, mayo 2002).

⁷⁹ Artículos 31.4.a) y 55.3 de la Ley del IRPF. Véase a este respecto, también, la Ley 30/1994.

plantearse como una exigencia debido a la imposibilidad de evitar el expolio simplemente por la vía de la coacción, y a lo adecuado de permitir una venta justa de los bienes que han de ser objeto de adecuada conservación en caso de que sus propietarios se vean incapacitados para llevarla a cabo.

La política de fiscalidad se configura como una de las vías preferentes para desarrollar estos objetivos, dada la posibilidad de emplear el tributo como un instrumento de la política económica contemplada en el artículo 4 de la Ley General Tributaria. De esta forma, los impuestos que gravan el comercio del arte se someten al servicio de los intereses económicos como medios de protección del Patrimonio Histórico Español, lo que conlleva al tiempo la necesidad de incentivar nuestro mercado del arte, dentro de una estrategia que pretende la conservación y enriquecimiento del primero.

La posibilidad de realizar el pago de cualquier deuda tributaria mediante la entrega de bienes del Patrimonio Histórico Español, vigente desde principios de 2002,- lo que ha extendido enormemente su campo de aplicación, planteando problemas en cuanto a su justificación jurídica-, es efecto del valor público de determinadas obras de arte, circunstancia que recomienda el paso de las mismas a titularidad pública. El empleo de la dación en pago ha crecido en los últimos tiempos de forma considerable, dando mayor relevancia a esta figura, ya que hace poco gravosa la adquisición de obra de calidad para las colecciones públicas. La causa de este crecimiento se encuentra en la exención del IRPF y del Impuesto de Sociedades de que gozan las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto al ejercer la opción por este modo de extinción de las deudas tributarias.

Sin embargo, el uso de la dación en pago plantea una serie de problemas en lo que atañe al mercado del arte español, aparte de la inseguridad jurídica que provoca la regulación de este instrumento y que no evita la emigración de determinadas obras de arte a mercados con una normativa fiscal más favorable. El empleo creciente de la dación en pago amenaza con reducir la oferta de bienes culturales de calidad en España, lo que supondría el aumento de los precios, máxime cuando la demanda se incrementa constantemente, y desembocaría en la pérdida de atractivo del mercado del arte español para inversores nacionales y extranjeros.

Por otro lado, los incentivos fiscales a la tenencia de obras de arte, que podrían ser estímulos importantes para nuestro mercado, no son suficientes para fomentar el coleccionismo en España, sobre todo si se consideran los requisitos que han de respetarse para aplicar el régimen fiscal favorable. La falta de incentivos ha servido como pretexto para producir un aumento en la falta de transparencia que padece el mercado español, ya que la regulación ha mostrado ciertamente su ineficacia para combatirla. La actitud del legislador frente al mercado del arte y el coleccionismo privado parece marcada por la desconfianza, y su obsesión por evitar el fraude de ley no sirve sino para fomentar la opacidad de las operaciones. De ahí que las principales exenciones previstas en la normativa fiscal española beneficien tan sólo a las entidades de Derecho público y a otros organismos que cumplan determinadas condiciones examinadas administrativamente.

A pesar de ello, es interesante tener en cuenta los beneficios previstos para los artistas que pueden servir para estimular la creación, o al menos no gravarla en exceso, y, de esta forma, propiciar al menos el aumento de la oferta de arte contemporáneo.

De todos modos, debido a la insuficiencia de la normativa fiscal española para cumplir los objetivos de conservación y enriquecimiento de nuestro patrimonio histórico, la actitud del legislador parece estar cambiando en lo que se refiere al mecenazgo, otorgándose mayores incentivos para las empresas y los particulares que lo desarrollen en la reforma de la Ley 30/1994. El crecimiento del mecenazgo empresarial en España no es debido al régimen fiscal que pretende fomentarlo, sino a razones de marketing y cultura corporativa. Parece que el legislador se ha concienciado de los beneficios que reporta esta práctica al conjunto de la sociedad y, al menos de esta forma, se fomentará en cierto modo el crecimiento del mercado del arte español.

Finalmente, es necesario señalar que la libre circulación de mercancías impuesta por el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea propone el problema de facilitar el tránsito de las obras de arte por el territorio comunitario⁸⁰. Ello requiere la supresión de las barreras fiscales que provocan la competencia entre los Estados, lo que ha motivado el movimiento de armonización fiscal dentro de la Unión. Esta armonización ha supuesto para el sistema español, en lo que se refiere al tema que nos ocupa, el establecimiento de un régimen especial del IVA que reduce el tipo aplicable a las obras de arte.

La cuestión, que habrá de ser abordada más adelante, plantea la insuficiencia del régimen para incentivar el mercado del arte español y la posibilidad de su revisión en lo que se refiere al porcentaje a gravar. Tal vez sería interesante proponer la exención total del IVA para las obras de arte si realmente las autoridades mantienen el propósito de incentivar este mercado como medio de garantizar la conservación y el enriquecimiento del Patrimonio Histórico Español.

POSICIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA

EL INTERÉS DE LAS INSTITUCIONES COMUNITARIAS EN EL MERCADO DEL ARTE

Las Instituciones comunitarias son conscientes de la importancia que tiene el mercado del arte para la economía europea, según el volumen de negociación que representa y los puestos de trabajo implicados directamente en el mismo. A estos factores debe sumarse la riqueza en patrimonio cultural de que goza la mayoría de los Estados miembros de la Unión, que supone un dato fundamental a tener en

⁸⁰ Siempre que esto se haga con el debido respeto a las normas justificadas que obstaculicen tal circulación, en base a la excepción a la libre circulación de mercancías prevista en el artículo 36 TCE.

cuenta al abordar esta materia desde la perspectiva comunitaria. De hecho, esta última circunstancia es muy reveladora de la importancia del mercado del arte para la economía de la Unión, especialmente si se considera que tal riqueza es un recurso importante una vez desarrollada la adecuada explotación racional que el patrimonio requiere para atraer turismo de calidad⁸¹. Si esto se lograra, implicaría la creación de un alto número de empleos afectados indirectamente por el mercado del arte, con el consiguiente aumento de las posibilidades económicas para numerosas familias comunitarias.

El fomento de la inversión en obras de arte, en este sentido, debe suponer un objetivo de primera magnitud para el poder político europeo, ya que nuestro patrimonio cultural no sólo debe conservarse, sino incrementarse de tal modo que se incentive el coleccionismo público y privado y, en consecuencia, aumente el número de espacios expositivos que exhiban obra de calidad. De esta forma, la oferta cultural se garantizará en la Unión, sin que ésta corra el riesgo de perder su atractivo frente a otros destinos turísticos competidores. Con ello se procurará el aumento de la oferta laboral en el sector cultural y turístico, dando una solución al problema del desempleo en los Estados miembros, y procurando el consiguiente aumento de la riqueza comunitaria.

Por otro lado, y como ya se ha expuesto, la consolidación de un potente mercado del arte en la Unión garantizaría el mantenimiento de gran cantidad de bienes culturales que en la actualidad no gozan de las adecuadas condiciones de conservación o están siendo transportados para la venta en países terceros, especialmente los Estados Unidos.

A pesar de estos beneficios derivados de la potenciación del mercado del arte comunitario, la actuación de las Instituciones en este campo ha sido relativamente escasa, salvo en aquellos aspectos referidos a la consecución del mercado interior. El Parlamento Europeo ha manifestado en múltiples ocasiones su deseo de intensificar esta acción a través, fundamentalmente, de resoluciones, informes y preguntas escritas formuladas a la Comisión.

Debido al reparto de competencias previsto en el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, el papel de las Instituciones comunitarias se ha visto limitado, principalmente, a los aspectos relacionados con el mercado interior. En este sentido, el reconocimiento de la libre circulación referida a las mercancías exigió la inclusión de una disposición en el Tratado que reconociese la posibilidad de los Estados de mantener o crear prohibiciones o restricciones a la importación o exportación de determinados bienes, que los mantuviesen ajenos al principio general de libre

⁸¹ No puede olvidarse que es hacia este campo hacia el que se están desviando últimamente los principales esfuerzos de las administraciones nacionales en la Unión, sobre todo en los países mediterráneos, debido a los problemas ambientales, laborales y sociales que ha causado el turismo llamado de sol y playa, al tiempo que no supone la atracción de turismo de calidad. A modo de ejemplo puede considerarse la inversión prevista por el Gobierno español para 2003 en la promoción del turismo cultural (20 millones de euros), que abarca en torno al 50 % del total de la inversión total en publicidad internacional (40 millones de euros).

tránsito, cuando ello estuviera justificado por la “protección del patrimonio artístico, histórico o arqueológico nacional”⁸². Con ello se garantizó la compatibilidad entre los regímenes nacionales de protección del patrimonio cultural y la creación del mercado interior, ya que sin tal previsión no se hubiese podido consolidar este último, debido a la oposición de los países mediterráneos, cuya riqueza patrimonial es importante pero que carecen de un hábito generalizado de coleccionismo arraigado en su población que evite el expolio de sus bienes culturales.

La interpretación de las excepciones a la libre circulación de mercancías desarrollada por el Tribunal de Justicia exige que éstas sean proporcionadas al motivo que las justifica, que deberá estar previsto en alguna cláusula del Tratado⁸³. El examen de proporcionalidad requiere que las medidas no excedan los límites estrictamente necesarios para la consecución del objetivo amparado. Por ello, para que el Tribunal admita la legalidad de las normativas nacionales de restricción de la libertad de circulación, se requiere que no exista una normativa menos restrictiva o, al menos, que la Comisión no presenta ninguna alternativa.

La exigencia de estos requisitos por la jurisprudencia comunitaria ha permitido la existencia de una relativa circulación de los bienes culturales. Sin embargo, la falta de controles en las fronteras intracomunitarias facilita el tráfico ilícito de estos bienes, incluso cuando las legislaciones nacionales que restrinjan su libre tránsito se mantengan dentro de los parámetros permitidos por los Tratados. Esto ha servido de motivación a la actuación de las Instituciones en busca de una fórmula que impida que se produzca este comportamiento ilegal⁸⁴ o posibilite, al menos, la recuperación de las obras extraídas ilegalmente del territorio de un Estado miembro y que se hallen en el de otro⁸⁵.

Por otro lado, las competencias de que dispone la Comunidad para llevar a cabo la armonización fiscal en la Unión han permitido, como veremos más adelante, el establecimiento de unos parámetros generales en lo que respecta al régimen

⁸² Artículo 30 TCE (antiguo artículo 36 del Tratado CE).

⁸³ Conforme a la llamada jurisprudencia Cassis de Dijon, por ser la sentencia referida a este caso con la que se inicia esta interpretación del Tribunal de Justicia en 1979. Para un examen detallado de esta línea jurisprudencial puede consultarse LÓPEZ ESCUDERO, M., y MARTÍN Y PÉREZ DE NANCLARES, J. (coords.), *Derecho comunitario material*, Mc Graw Hill, Madrid, 2000 o Díez MORENO, F., *Manual de Derecho de la Unión Europea*, segunda edición, Civitas, Madrid, 2001. Sobre la aplicación de la jurisprudencia Cassis en concreto al mercado del arte, véase MARTÍN REBOLLO, L., *op. cit.*

⁸⁴ Véase, en este sentido, el artículo del profesor FUENTES CAMACHO titulado “La lucha contra el tráfico ilícito intracomunitario de bienes culturales” (*La Ley*, año XVII, núm. 3997, 18 de marzo de 1996, pp. 1 – 6). En él se tratan los problemas de competencia judicial y régimen aplicable derivados de este tráfico ilegal.

⁸⁵ De ahí la adopción de la Directiva 93/7/CE del Consejo, de 15 de marzo, relativa a la restitución de bienes culturales que hayan salido de forma ilegal del territorio de un Estado miembro (DO L, 74, de 27 de marzo de 1993).

especial del IVA aplicable a objetos de arte, antigüedades y objetos de colección⁸⁶, si bien los tipos concretos a que las operaciones de intercambio que recaen sobre este tipo de bienes deben tributar son especificados por las normativas nacionales y presentan variaciones sensibles entre los distintos Estados miembros. A pesar de ello, debe reconocerse el papel de esta normativa en el fomento del mercado del arte comunitario, evitando la doble imposición en el tráfico comercial de los bienes culturales y contribuyendo a la creación de un mercado del arte único para todo el territorio de la Comunidad, posibilitando una mayor capacidad de competir frente al mercado norteamericano.

La actuación comunitaria relacionada con el mercado del arte se ha encaminado, en lo que se refiere a la libre circulación y el libre establecimiento de los profesionales de la cultura, a la mejora de las condiciones laborales y sociales de los artistas en la Unión⁸⁷. Las Instituciones se han preocupado por mejorar las condiciones de los artistas mediante el reconocimiento del derecho de participación en beneficio del autor de una obra de arte original⁸⁸. Por otro lado, se ha destacado la protección de los derechos de propiedad intelectual⁸⁹ en el marco de la libre circulación de servicios, ya que las Instituciones están habilitadas a ello por el Tratado de la Comunidad Europea.

Finalmente, no puede obviarse el interés manifestado por el Consejo en incentivar el mecenazgo⁹⁰, si bien la Comunidad carece de competencias para llevar esto a la práctica, lo que explica la falta de actuación en la materia.

⁸⁶ Directiva 94/5/CE, del Consejo, de 14 de febrero (DO L 60, de 3 de marzo de 1994, pp. 16-24). El contenido de esta disposición fue incorporado como artículo 26 bis a la Sexta Directiva.

⁸⁷ *Informe sobre la situación y el papel de los artistas en la Unión Europea*, de la Comisión de Cultura, Juventud, Educación y Medios de Comunicación del Parlamento Europeo, de 25 de febrero de 1999, cuya ponente fue la eurodiputada portuguesa H. Vaz da Silva (PE 229.306).

⁸⁸ Directiva 2001/84/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de septiembre de 2001, relativa al derecho de participación en beneficio del autor de una obra de arte original (DO L 272, de 13 de octubre de 2001, p. 0032 – 0036).

⁸⁹ Aunque más ligada a la propiedad industrial que de un modo autónomo. El interés se ha manifestado especialmente a través de diversos acuerdos comerciales o de cooperación científica con terceros Estados, el comercio electrónico y, sobre todo, mediante la adopción del Reglamento (CE) núm. 6/2002 del Consejo, de 12 de diciembre de 2001, sobre los dibujos y modelos comunitarios (DO L 003, de 5 de enero de 2002, p. 0001 – 0024).

⁹⁰ Resolución de los Ministros de Cultura reunidos en el seno del Consejo de 13 de noviembre de 1986, relativa al patrocinio empresarial de actividades culturales (DO C 320, de 13 de diciembre de 1986, p. 2).

LA IMPORTANCIA DEL RÉGIMEN ESPECIAL PARA OBJETOS DE ARTE, ANTIGÜEDADES Y OBJETOS DE COLECCIÓN

Debido al carácter instrumental de los tributos al servicio de la política económica, el papel de la Comunidad Europea en el tema que nos ocupa es fundamental. Las competencias que le otorgan los Tratados constitutivos en materia fiscal, especialmente en lo que concierne a la regulación del impuesto sobre el valor añadido (IVA), regulado por directivas comunitarias, hacen que sea ineludible estudiar éstas para entender la situación actual del mercado del arte europeo.

La existencia de un régimen especial del IVA para objetos de arte o colección y para las antigüedades se justifica en la necesidad de garantizar la neutralidad de la regulación interna de este impuesto en la Comunidad. La peculiaridad reside en una circunstancia reveladora que afecta a este tipo de bienes: su adquisición por particulares los ha mantenido fuera del tráfico comercial, y su eventual reventa posterior implica la incorporación del IVA que le ha sido repercutido al adquirente en el precio de venta, y que dicho adquirente no podrá deducirse⁹¹. De ahí la necesidad de garantizar un tratamiento peculiar de las operaciones que afectan a este tipo de bienes.

Por otro lado, la consolidación del mercado interior en la Unión Europea requiere un tratamiento fiscal que evite las dobles imposiciones y las distorsiones a la competencia entre sujetos pasivos⁹². Por todo esto, el régimen especial del IVA aplicable a los objetos de arte, las antigüedades y los objetos de colección exige un análisis profundo, de modo que se clarifique su incidencia en la capacidad competitiva del mercado del arte comunitario frente a los mercados de países terceros.

Evolución histórica

La actividad comunitaria ha incidido en el mercado del arte europeo especialmente a través de la regulación prevista para el IVA. La causa de tal circunstancia reside en la distribución de competencias en el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, que otorga un poder exclusivo a las Instituciones comunitarias en materia de armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios⁹³, ya que sin ésta no sería posible la realización del mercado interior. Sin embargo, la Comunidad carece de competencia fiscal general, a pesar de disponer de un sistema de recursos propios,

⁹¹ Véase CASANA MERINO, F., "Novedades en el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección", en *Revista Noticias de la UE*, vol. 146, 1997, pp. 91 – 95.

⁹² Conforme al preámbulo de la Directiva 94/5/CE.

⁹³ Artículo 93 TCE (antiguo artículo 99 del Tratado CE).

puesto que la armonización fiscal en la Comunidad no aparece entre los objetivos fundamentales del Tratado⁹⁴. De ahí que la armonización en este área se haya ido realizando conforme lo han exigido los objetivos de consolidación del mercado interior; creación de la Unión Económica y Monetaria; y garantía del correcto funcionamiento de las distintas políticas comunitarias. Además de esto, las decisiones en política fiscal comunitaria exigen la unanimidad en el seno del Consejo (artículo 93 y 94 TCE), circunstancia que pone de manifiesto que el verdadero poder en política fiscal lo conservan los Estados miembros⁹⁵.

La armonización en fiscalidad indirecta se ha desarrollado a través de la creación de un sistema normativo desde los primeros años de la década de los sesenta, es decir, desde que la Comunidad comenzó su andadura, lo que ofrece una idea sobre la importancia de este tema.

En 1960, la Comisión creó un Comité Fiscal y Financiero, cuya misión consistía en realizar un estudio de las medidas fiscales necesarias para el adecuado funcionamiento del mercado común. De su labor surgió el Informe Neumark, aparecido en 1962, que recalca la conveniencia de armonizar prioritariamente el impuesto sobre el volumen de negocios para poder lograr la efectividad de la libre circulación de mercancías, básicamente.

En 1967 se adoptaron los primeros actos normativos por parte de las Instituciones en esta materia⁹⁶, con el objetivo de homogeneizar la carga realmente soportada por cada producto o servicio, garantizando la neutralidad del IVA, de modo que se evitase la distorsión de la competencia entre empresas dentro del territorio comunitario, que estaba sucediendo hasta entonces. La exigencia de adaptar las legislaciones nacionales sufrió diversos retrasos⁹⁷ que ya mostraban entonces las reticencias de los Estados en asumir legislación supranacional que incidiera sobre su política de fiscalidad.

⁹⁴ Artículo 2 TCE.

⁹⁵ Para un análisis más detallado de esta cuestión, puede consultarse el capítulo redactado por HINOJOSA MARTÍNEZ, L. M., "El derecho fiscal comunitario", en LÓPEZ ESCUDERO, M. y MARTÍN PÉREZ DE NANCLARES, J. (coordinadores), *Derecho comunitario material*, Mc Graw Hill, Madrid, 2000, páginas 251 a 266.

⁹⁶ Directivas 67/227/CEE y 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO L núm. 71, de 14 de abril de 1967, página 1301).

⁹⁷ Se debieron adoptar tres nuevas directivas para la ampliación de los plazos de transposición de las dos primeras por parte de los Estados: Directivas 69/463/CEE, de 9 de diciembre de 1969 (DO L núm. 320, de 20 de diciembre de 1969, página 34); 71/401/CEE, de 20 de diciembre de 1971 (DO L núm. 283, de 24 de diciembre de 1971, página 41); y 72/250/CEE, de 4 de julio de 1972 (DO L núm. 162, de 18 de julio de 1972, página 18).

La instauración del sistema de recursos propios de la Comunidad en 1970⁹⁸ incluía entre éstos un porcentaje del IVA devengado en los Estados miembros, circunstancia que exigía una amplia armonización del impuesto para evitar problemas derivados de las disparidades existentes entre los distintos regímenes nacionales, tales como las desproporciones que podían generarse en cuanto a las cantidades aportadas por cada Estado, así como problemas de doble imposición. Ésta fue la causa final de que se adoptase la Sexta Directiva del IVA⁹⁹ en mayo de 1977, en la que se armonizó de un modo más preciso la estructura del IVA en la Comunidad, incluyendo la previsión de determinados regímenes especiales. Entre estos últimos, la directiva ordenaba al Consejo adoptar, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, el régimen comunitario de tributación aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección¹⁰⁰.

Durante la siguiente década la armonización en lo referente a fiscalidad indirecta se estancó, a pesar de los sucesivos intentos de la Comisión por que se adoptase un nuevo régimen que instaurase la regla general de imposición en el país de origen, articulada junto a un sistema de compensación entre los distintos Estados miembros, de modo que se pudiese lograr una mayor efectividad del impuesto¹⁰¹.

Este objetivo de la Comisión aún no ha sido alcanzado, pero a principios de la década de los noventa se impulsó de nuevo el proceso de reforma de la legislación comunitaria del IVA a través de la adopción de diversos actos por el Consejo con los que pretendía suprimir los controles del IVA en las fronteras intracomunitarias¹⁰², de modo que desde 1993, el IVA devengado se satisface ante las Administraciones fiscales internas, y no en la frontera; al tiempo que se reformaba el régimen de la Sexta Directiva, reformándolo¹⁰³.

⁹⁸ Decisión de 21 de abril de 1970, (DO L núm. 94, de 28 de abril de 1970, página 19), en vigor desde el 1 de enero de 1971.

⁹⁹ Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme. (DO n° L 145, de 23 de junio de 1977, páginas 54 a 75).

¹⁰⁰ Artículo 31 de la Sexta Directiva del IVA.

¹⁰¹ Sirva de significativo ejemplo la Comunicación global sobre la armonización de la fiscalidad indirecta en la Comunidad (Plan Cockfield), presentada por la Comisión el 4 de agosto de 1987, a la que se acompañaba de siete propuestas de Directiva sobre aproximación de los tipos del IVA, la eliminación de las fronteras fiscales y el establecimiento de un sistema de compensación, entre otros temas. (Doc. COM (87) 320 final).

¹⁰² Así, tras largas negociaciones, el Consejo adoptó diversos actos la Directiva 91/680/CEE (DO L núm. 376, de 31 de diciembre de 1991, página 1) y el Reglamento (CEE) núm. 218/92 sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos indirectos (DO L núm. 24, de 1 de febrero de 1992, página 1).

¹⁰³ Directiva 92/111/CE, sobre simplificación del sistema transitorio del IVA (DO L núm. 384, de 30 de diciembre de 1992, página 47).

La necesidad de armonización del régimen especial del IVA respecto de los objetos de arte, las antigüedades y los objetos de colección radicaba, básicamente, en la realización del mercado interior dentro del territorio comunitario. El Acta Única Europea, en 1996, había previsto la creación efectiva del mercado interior antes del fin de 1992¹⁰⁴. Tal objetivo implicaba la abolición de las fronteras fiscales y la supresión de los controles de frontera, por lo que se hacía necesario regular las operaciones comunitarias del mismo modo que las realizadas en el interior de cada Estado miembro, evitando las dobles imposiciones y las distorsiones de la competencia entre sujetos pasivos, ya que éstas harían imposible el correcto funcionamiento del mercado interior¹⁰⁵.

Los Estados miembros que en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva aplicaban un régimen especial propio a los bienes culturales lo habían podido mantener por el momento¹⁰⁶. Sin embargo, el objetivo del mercado interior exigía la armonización de los distintos regímenes especiales que existían en los Estados miembros de la Comunidad, de modo que no surgiese ningún tipo de discriminación o competencia fiscal en sectores concretos de comercio. Por ello, el mandato de establecer un régimen particular aplicable a los bienes objeto de este estudio se cumplió¹⁰⁷ con la adopción por el Consejo de la Directiva 94/5/CE en febrero de 1994.

El ordenamiento jurídico español ya preveía determinadas peculiaridades en la imposición de las operaciones de intercambio de bienes culturales¹⁰⁸. La

¹⁰⁴ Artículo 8 A del Tratado CEE, introducido por el artículo 13 del Acta Única.

¹⁰⁵ Por ello, era prioritario establecer un sistema común de IVA en el que se regulasen temas tan trascendentales como la definición de sujeto pasivo, de forma que se garantizase la neutralidad del impuesto; la noción de hecho imponible; quiénes son los sujetos pasivos del impuesto; la determinación del lugar de realización de las operaciones imponibles; la base imponible; el régimen de deducciones y la lista común de exenciones; los tipos impositivos aplicables; etc.

¹⁰⁶ Artículo 32 de la Sexta Directiva IVA. Tal fue el caso de España, cuyo régimen especial se regula actualmente por el Capítulo IV de la Ley del IVA. La redacción de este Capítulo se debe al artículo 17.8 de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, si bien sufrió algunas modificaciones derivadas de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, también de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. En el siguiente apartado de este mismo artículo se derogaba el anterior Régimen especial de los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección (Capítulo V LIVA), para otorgar a este régimen el tratamiento exigido por la Directiva 94/5/CE, debido al deber de transposición que ésta incluye. Este régimen especial se completa con la regulación del Capítulo IV del Reglamento del IVA, que abarca los artículos 50 51 del mismo.

¹⁰⁷ Retardadamente, puesto que el antiguo artículo 32 de la Sexta Directiva 77/388/CEE ordenaba al Consejo dictar el régimen comunitario de tributación aplicable a este tipo de bienes antes del 31 de diciembre de 1977. Véase PÉREZ HERRERO, L., "El nuevo régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección", en *Actualidad Tributaria*, núm. 21, mayo 1995.

¹⁰⁸ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Análisis y comentarios*, Ediciones Deusto, Madrid – Barcelona – Bilbao, 1994.

transposición de la Directiva 94/5/CE se produjo unos meses más tarde de su entrada en vigor, al adoptarse la Ley 42/1994 que incluía una serie de modificaciones a la normativa española sobre bienes culturales prevista en la Ley del IVA¹⁰⁹.

El contenido del Régimen Especial¹¹⁰

El régimen especial de los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección se aplica a las entregas efectuadas por los revendedores de los bienes que enumera la Directiva 94/5/CE en una lista cerrada¹¹¹. Entre éstos, se incluyen aquellos que se consideran integrantes de cada una de las tres categorías propias del régimen especial, definidos conforme al Código de la Nomenclatura Combinada Aduanera, tal y como sucede en la Directiva 77/388/CEE.

Los objetos de arte se enumeran en una lista taxativa. Ésta se refiere, sintetizando, a aquellas obras que están realizadas simplemente para su disfrute estético o artístico, directamente por el artista, cuando tengan un valor de exclusividad y no sean susceptibles de un uso distinto. En cuanto a los objetos de colección, se contemplan, básicamente elementos postales sin curso legal, y colecciones completas de valor cultural, aunque no artístico. El concepto de antigüedades se considera un tipo residual en el que se incluyen todos aquellos bienes que no estén comprendidos en las otras dos categorías y tengan más de cien años.

Estos bienes, además de tener que estar destinados para la reventa, deben cumplir determinadas condiciones en cuanto a su adquisición o importación por parte del revendedor, ya que, de otro modo, no bastaría para aplicarles el régimen especial¹¹². Estas condiciones se refieren básicamente a que los bienes han de haber sido adquiridos a personas que no pueden deducir el IVA soportado en su compra; que los objetos de arte hayan sido importados por el propio revendedor¹¹³;

¹⁰⁹ Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE de 31 de diciembre de 1994). Esta Ley modificó el Capítulo IV del Título IX y otros artículos de la Ley del IVA para adaptar la normativa española a la legislación comunitaria.

¹¹⁰ En este apartado procedo al análisis de la parte de esta Directiva que se refiere a los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. No considero el régimen de los bienes usados, ya que el texto no lo contempla como medio de regular la fiscalidad del arte, sino que piensa más bien en bienes de segunda mano u ocasión que no se correspondan con creaciones artísticas. Para un análisis más detallado del régimen especial, pueden consultarse las siguientes obras: PÉREZ HERRERO, L., "El nuevo régimen especial...", *op. cit.* y, del mismo autor, *La Sexta Directiva comunitaria del IVA*, Cedecs Editorial, Barcelona, 1997; y CASANA MERINO, F., "Novedades en el régimen especial...", *op. cit.*

¹¹¹ Anexo I de la Directiva 94/5/CE, transpuesto a l ordenamiento español por el Artículo 136 de la Ley del IVA.

¹¹² Artículo 135 de la Ley del IVA.

¹¹³ Con este supuesto se pretende favorecer las importaciones de bienes culturales, de modo que se facilite la posibilidad de incrementar el patrimonio histórico - artístico de la Comunidad en general, y

o que los bienes objeto del mismo se adquirieran a empresarios o profesionales a tipo reducido¹¹⁴

El sujeto pasivo en el régimen especial debe ser un revendedor. Este concepto se refiere al “empresario que realice con carácter habitual entregas de los bienes comprendidos en los números anteriores [los explicados en el apartado precedente], que hubiesen sido adquiridos o importados para su posterior reventa”¹¹⁵. Por tanto, el revendedor debe cumplir los requisitos de tener la condición de empresario¹¹⁶; realizar con habitualidad entregas de bienes acogidos al régimen especial; y adquirir o importar los bienes para su posterior reventa.

Por otro lado, se extiende la condición de revendedor a aquellas personas o entidades que se dediquen a la organización de ventas en subasta pública de los bienes comprendidos en el ámbito objetivo del régimen especial, siempre que actúen en nombre propio en virtud de un contrato de comisión de venta, por lo que también estos subastadores podrán acogerse a tal régimen. Este es un supuesto muy típico en el mercado del arte. Debe aclararse en este caso que el régimen especial nunca se aplicaría a la prestación de servicios que realiza el comisionista, sino que tan sólo se aplicará a la reventa de los bienes incluidos en el ámbito objetivo y cuando el subastador actúe en nombre propio, ya sea por cuenta propia o ajena.

La aplicación de este régimen implica la observancia de determinadas reglas especiales en el cálculo de la base imponible, para el que se especifican dos sistemas distintos por los que puede optar el sujeto pasivo y que implican distintas obligaciones, ya sea considerando el margen de beneficio de cada operación o el margen de beneficio global para un período de tiempo determinado (el de cada período de liquidación). La idea principal en cuanto al cálculo de la base imponible en el régimen especial para los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección puede expresarse como que la aplicación de éste supone una reducción de la misma, puesto que el impuesto se liquidará conforme al margen de beneficio obtenido, es decir, el resultado de disminuir el precio de venta del bien por el precio de compra, y no por el importe total de la contraprestación que reciba el revendedor.

Las deducciones aplicables en el régimen especial también incluyen determinadas particularidades¹¹⁷. Se excluye el derecho a deducir las cuotas del IVA soportadas o

de España en particular. Se trata de una medida típica de fomento de la importación de bienes de arte por motivos de política cultural, en la que se establece un gravamen reducido del 7 % respecto de tales importaciones, si bien la reventa de estos mismos bienes realizada posteriormente por el revendedor se puede acoger al régimen especial pero tributando al tipo general del IVA.

¹¹⁴ El 7 % previsto en el artículo 91 de la Ley del IVA.

¹¹⁵ Artículo 136, apartado 5º de la Ley del IVA

¹¹⁶ Ver el artículo 5 de la Ley del IVA.

¹¹⁷ Artículo 139 de la Ley del IVA, conforme a la redacción dada por la Ley 42/1994, de 30 de diciembre.

satisfechas por la adquisición de este tipo de bienes cuya reventa realizan bajo la aplicación del régimen especial, cuando la adquisición se haya realizado a determinadas personas¹¹⁸. Sin embargo, esta exclusión no opera sobre las cuotas soportadas por el resto de las adquisiciones de bienes o servicios utilizadas por el revendedor en su actividad, y que sean distintas de la misma adquisición del bien objeto del régimen especial.

En caso de que el sujeto pasivo revendedor realizase la opción por el régimen general del IVA en la transmisión del bien susceptible de ser objeto del régimen especial, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas con ocasión de la adquisición o importación de tales bienes nace en el momento en que se devengue el impuesto correspondiente a las entregas de los mismos¹¹⁹. El revendedor podrá optar por el régimen general en el mismo momento de la entrega del bien, y por ello las deducciones han de referirse a este momento. En este caso, la deducción será posible cuando se disponga de una factura completa en la que conste separadamente la cuota soportada, caso en que se repercutirá al consumidor y se ingresará en la Hacienda Tributaria el IVA correspondiente al beneficio del último revendedor.

La prohibición que la Ley establece para los revendedores respecto del régimen especial de deducir las cuotas soportadas por los adquirentes de los bienes a los que los revendedores han aplicado tal régimen, debido al sistema de tributación por el margen¹²⁰ hace que el sujeto pasivo revendedor no pueda consignar separadamente la cuota del IVA devengada en las facturas que documenten las operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial. En este caso, la cuota repercutida se entiende comprendida en el precio total de la operación correspondiente¹²¹.

En las entregas de bienes sujetos al régimen especial deberá aplicarse el tipo general del 16 %¹²². Sin embargo, la Ley prevé una serie de supuestos en que podrán aplicarse determinados tipos reducidos, por motivos de política fiscal¹²³. Esto

¹¹⁸ Tales cuotas son las soportadas o satisfechas por la adquisición de bienes a otros revendedores que a su vez hayan aplicado el régimen especial; por la adquisición de objetos de arte a sus autores, o los derechohabientes de éstos, o a aquellos empresarios que hubieren podido deducir el impuesto soportado cuando adquirieron el bien (empresarios que no son revendedores); o por las importaciones de objetos de arte, antigüedades u objetos de colección realizadas por el revendedor mismo, en las cuales éste ha debido satisfacer un 7 % de IVA a la Aduana, cantidad que no podrá deducir posteriormente al realizar la reventa del bien sometiéndose al régimen especial.

¹¹⁹ Artículo 98.4 de la Ley del IVA, número añadido por el artículo 15 de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre.

¹²⁰ Artículo 138, párrafo segundo, de la Ley del IVA.

¹²¹ Artículo 138, párrafo primero, de la Ley del IVA.

¹²² Artículo 90.1 de la Ley del IVA.

¹²³ Artículos 91.I.4 (basado en el artículo 12.3.c) de la Sexta Directiva) y 136.2º de la Ley del IVA. En estos supuestos se aplicará el tipo reducido del 7 %, cualquiera que sea el importador de estos

es debido al objetivo perseguido por el legislador de fomentar el enriquecimiento del patrimonio nacional y al propósito de no gravar la creación imponiendo un tipo alto a las entregas o adquisiciones intracomunitarias de objetos de arte que sean realizadas por los autores de éstos o sus derechohabientes¹²⁴. También se prevé la aplicación del tipo reducido para las adquisiciones realizadas por empresarios o profesionales no revendedores que tengan derecho a deducir íntegramente el IVA soportado por repercusión directa o satisfecho en la adquisición o importación del mismo bien, de tal forma que se evite un mayor coste a los revendedores en régimen especial, que no podrían deducirse tal IVA soportado.

Respecto de las obligaciones formales y registrales específicas¹²⁵, aparte de las obligaciones generales que deben cumplir todos los sujetos pasivos del IVA, los revendedores de bienes sujetos al régimen especial han de observar unos requisitos particulares de facturación, debiendo expedir una factura de compra por cada adquisición que efectúen a particulares a efectos de justificación contable¹²⁶; y determinadas obligaciones suplementarias en materia registral y de inventario.

Problemática planteada por el Régimen Especial

Una vez analizado someramente el régimen previsto en la Directiva 94/5/CE, conviene resaltar los problemas que plantea su aplicación. No puede negarse el valor de la Directiva 94/5/CE al evitar la doble imposición internacional y las distorsiones de la competencia entre sujetos pasivos en lo que se refiere a las operaciones de intercambio de los bienes culturales, cumpliendo al tiempo con el principio de neutralidad que debe regir cualquier regulación interna del IVA comunitario. Tal vez, las autoridades comunitarias han preferido cumplir estos objetivos y garantizar la consecución de un mercado único relativo a este tipo de bienes en la Unión, en detrimento de la competitividad frente a terceros países. Sin embargo, si bien el objetivo integrador se ha cumplido, no pueden obviarse los problemas derivados de este régimen especial común, que han afectado sensiblemente a la competitividad del mercado del arte europeo.

bienes. En algunos supuestos muy concretos podrá llegarse a aplicar el tipo súper reducido del 4 %, si los bienes objeto del régimen especial fuesen además libros, periódicos o revistas (artículo 91.II.1.2º de la Ley del IVA).

¹²⁴ Debe tenerse en cuenta que la anterior regulación del IVA exentaba de tributación a este tipo de operaciones, por lo que en este caso el legislador busca mantener un cierto equilibrio y coherencia con la situación precedente, no obligando a la tributación de estas transmisiones conforme al tipo general, sino uno más reducido. La situación anterior era insostenible si se tiene en cuenta que la Sexta Directiva no exime del impuesto ni las entregas de obras de arte por los autores o sus agentes, ni la importación de las mismas compradas directamente a sus autores. A este respecto consúltese la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 7 de marzo de 2002, en el caso Comisión contra República de Finlandia (as. C-169/00), especialmente los párrafos 33 a 37.

¹²⁵ Artículo 51 del Reglamento del IVA, conforme a la redacción dada por el artículo 1.Nueve del Real Decreto 703/1997, de 16 de mayo.

¹²⁶ Conforme al Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre.

La primera cuestión que surge de este análisis se refiere al ámbito de aplicación objetivo del régimen especial, en relación con el sistema previsto para el cálculo de la base imponible. El método de imposición sobre el margen de beneficio no permite la aplicación de este régimen a las prestaciones de servicios esenciales para el mantenimiento de los bienes culturales, especialmente las relativas a su restauración, protección o conservación.

Este tipo de actividades tampoco están incluidas en el Anexo H de la Directiva 92/77/CEE¹²⁷, que enumera todas aquellas cesiones de bienes y prestaciones de servicios para las que los Estados pueden fijar tipos reducidos de IVA. Desde el Parlamento Europeo¹²⁸ se criticó esta situación, pero la Comisión respondió a esta objeción¹²⁹ alegando que, si bien estos servicios eran fundamentales para el mantenimiento del patrimonio histórico europeo, tema por el que alegaba estar muy "sensibilizada" (*sic.*), no era posible autorizar a los Estados miembros a aplicar a estos supuestos tipos reducidos de IVA debido a que la no aplicación de los mismos no produce distorsiones de la competencia ni disfuncionalidades del mercado único que hagan necesaria su inclusión en la lista; ni tal objetivo podía lograrse en un momento en el que la Comisión se planteaba como una prioridad absoluta la creación de condiciones para posibilitar la implantación efectiva de un régimen definitivo del IVA en 1997, hecho que hasta la fecha no ha llegado a producirse.

Resulta irónico el proceder de la Comisión. Es cierto que el Tratado no contempla una competencia reguladora específica para que la Comunidad actúe en favor de la conservación del patrimonio cultural. Sin embargo, el mero hecho de que una regulación no distorsione la competencia o no provoque disfuncionalidades en el mercado interior no es suficiente motivo para alegar la imposibilidad de modificación, máxime cuando a través de esta vía se lograra un objetivo tan importante como la conservación de este tipo de bienes. Por otro lado, debe tenerse en cuenta que hasta la fecha no se ha adoptado el régimen definitivo del IVA, por lo que la Comisión podría haber planteado el cambio en el Anexo H de la Directiva 92/77/CEE, al no tratarse más que de una modificación puntual en la misma y su finalidad se corresponde perfectamente con los objetivos de política cultural, e incluso turística, de todos los Estados miembros.

La inclusión de este tipo de prestaciones de servicios en el ámbito de aplicación objetivo de la Directiva 94/5/CE habría permitido solucionar este problema a través de la aplicación a los mismos del sistema de imposición del margen de beneficio, diseñando un modo por el cual éste pudiese ser aplicable, analógicamente, a tales operaciones, como por ejemplo, gravándose tan sólo el aumento de valor que supone la restauración del bien respecto al valor depreciado que éste tiene si no está en perfectas condiciones. Esta inclusión permitiría una conservación más

¹²⁷ Directiva 92/77/CEE de 19 de octubre de 1992 sobre aproximación de tipos aplicables de IVA (DO L 316 de 31 de octubre de 1992).

¹²⁸ Pregunta escrita núm. H-0087/95, formulada por Stefano de Luca.

¹²⁹ Debates del Parlamento Europeo, núm. 4-457, de 14 de febrero de 1995, página 103.

adecuada del patrimonio cultural en la Unión al facilitar que ésta se desarrollase a través del incentivo fiscal, de modo que se evitase, en parte, el traslado de obras de arte al mercado norteamericano y se reforzase la competitividad del mercado comunitario.

En este sentido, no puede olvidarse que las obras de arte tampoco figuran en el Anexo H de la Directiva 92/77/CE, por lo que los Estados miembros deben aplicar a las transmisiones de estos bienes el tipo normal, que no puede ser inferior al 15 %, y que el objetivo de la Directiva 94/5/CE es evitar la imposición elevada que recaería sobre este tipo de operaciones en caso de que no se permitiese la tributación por el margen exclusivamente¹³⁰.

En algunas ocasiones, incluso, se ha planteado la supresión del IVA en las obras de arte, para mejorar la competitividad del mercado del arte europeo frente al estadounidense, especialmente tras la aprobación del incremento de los derechos de importación y del establecimiento de derechos sucesorios en el Reino Unido a partir de julio de 1999¹³¹.

A este respecto, la Comisión no pretende la supresión del impuesto para este tipo de obras, ya que considera que basta con la opción a favor de los Estados miembros de aplicar el índice reductor a los primeros suministros de obras de arte efectuados por los autores de las mismas o sus herederos; y a las importaciones de obras de arte, lo que sumado a la aplicación del régimen especial sería bastante para evitar la desventaja competitiva en la que la situación descrita situaría al mercado de arte europeo. Por lo demás, la decisión de llevar a cabo estas prácticas corresponde a los Estados miembros¹³². De hecho, Reino Unido se benefició de una excepción transitoria en el régimen especial, permitiéndose que aplicara un tipo inferior al mínimo a las importaciones de objetos de arte o de colección, o de antigüedades que gozasen de una exención a 1 de enero de 1993¹³³.

¹³⁰ Puede consultarse, a este respecto, la respuesta ofrecida el 19 de enero de 1996 por el Sr. Monti en nombre de la Comisión a la pregunta escrita núm. E-3216/95, de 1 de diciembre de 1995, formulada por Gerardo Fernández-Albor, sobre la creación de un IVA cultural comunitario (DO C núm. 91, de 27 de marzo de 1996, página 45).

¹³¹ Pregunta escrita núm. E-0051/98, de 29 de enero de 1998, formulada por Maren Günther a la Comisión, sobre las consecuencias para el mercado europeo de obras de arte del incremento de los derechos de importación y del establecimiento de derechos sucesorios en el Reino Unido (DO C núm. 223, de 17 de julio de 1998, página 93).

¹³² Respuesta del Sr. Monti, en nombre de la Comisión, el de marzo de 1998, a la pregunta formulada por Maren Günther (ver nota precedente); y respuesta del Sr. Monti, en nombre de la Comisión, de 2 de febrero de 1999, a la pregunta escrita núm. E-3667/98, de Philippe Monfils a la Comisión, sobre IVA aplicable a obras de arte (DO C núm. 207, de 21 de julio de 1999, página 106).

¹³³ Conforme al artículo 27 de la Directiva 94/5/CE. La exención se preveía hasta el 30 de junio de 1999.

Sobre la exención de que se beneficiaba Reino Unido, la Comisión denunció en un informe de 1999¹³⁴ lo innecesario de prorrogarla debido al crecimiento del valor de las ventas de obras de arte en este mercado. La Comisión mantenía, incluso, que el régimen especial, tal como se regula en la Directiva 94/5/CE, no tenía incidencia negativa real sobre la competitividad del mercado del arte de la Unión frente a los de terceros países. La justificación de tal afirmación estribaba, conforme a su punto de vista, en el crecimiento continuo de las ventas totales producidas en este mercado, si bien reconocía que éste era más lento que la progresión total de las ventas mundiales de obras de arte.

Es cierto que el crecimiento del mercado del arte en la Unión ha sido constante en los últimos años, pero de un modo desacelerado. Esta desaceleración tiene una relación directa con la política de fiscalidad desarrollada por la Comunidad Europea frente a la de las autoridades norteamericanas, mucho más favorables a la aplicación de exenciones al mercado del arte¹³⁵.

La actitud comunitaria no refleja sino la de muchas administraciones nacionales europeas que recelan de este mercado por considerar que por su medio se llevan a cabo numerosos fraudes contra la legislación tributaria. Mientras esta actitud perdure, el mercado del arte comunitario seguirá perdiendo fuerza frente al norteamericano, y no podrá garantizarse la no evasión y la conservación del patrimonio cultural europeo hacia terceros países.

Finalmente, en lo que se refiere al caso español, el régimen especial, a pesar de haberse simplificado suprimiendo la dualidad de regímenes existente anteriormente, se ha vuelto más gravoso desde la transposición de la Directiva 94/5/CE, al suprimirse las exenciones que nuestra anterior legislación vigente preveía¹³⁶, haciendo menos competitivo el mercado del arte nacional, cuyo funcionamiento no consigue evitar el traspaso de nuestras fronteras de numerosos bienes del Patrimonio Histórico Español hacia otros mercados, a menudo de forma ilegal.

CONCLUSIONES

La política fiscal no puede mantenerse al margen de la realidad política de otros ámbitos¹³⁷. A este respecto, conviene considerar el peso del mercado del arte en la

¹³⁴ Informe de la Comisión al Consejo de 28 de abril de 1999, sobre la evaluación de la incidencia de las disposiciones de la Directiva 94/5/CE del Consejo sobre la competitividad en el mercado del arte comunitario frente a los de terceros países (COM (1999) 185 final).

¹³⁵ Véanse las conclusiones del Informe independiente sobre el Mercado del Arte Europeo publicado en marzo de 2002 por The European Art Fair Foundation (TEFAF).

¹³⁶ Sobre este asunto, véase el estudio de PÉREZ HERRERO, L., "El nuevo régimen especial...", *op. cit.*

¹³⁷ Para una mayor profundización en esta idea, véase VILLAR EZCURRA, M., "Balance y perspectivas en fiscalidad comunitaria: nuevas prioridades de Política Fiscal", en *Canarias Fiscal*, núm. 21, septiembre 2001, pp. 7 – 22.

economía internacional que, si bien es relativo, implica la realización de importantes transacciones comerciales, tanto por el volumen de las operaciones y los puestos de trabajo relacionados con las mismas, como por la naturaleza de los bienes concretos sobre los que éstas recaen. Esta circunstancia incide sobre los profesionales de este mercado, provocando la alarma ante una política fiscal comunitaria que no favorece el comercio de obras de arte, sino que está provocando, de hecho, una ralentización del ritmo de crecimiento del mercado del arte comunitario frente al de los Estados Unidos.

Sin embargo, las Directivas reguladoras del IVA en la Unión Europea no pueden entenderse fuera del contexto fiscal global, como ya denunció la Comisión Europea hace unos años¹³⁸. De hecho, el régimen especial del IVA para objetos de arte y de colección, y antigüedades se sitúa en un entorno en que se presentaba como urgente la consolidación del mercado interior, reto fundamental e inicial de la política fiscal comunitaria que requiere la eliminación de toda medida que obstaculice las libertades comunitarias, mientras que los Estados miembros exigían, respaldados por los Tratados constitutivos, el mantenimiento de sus regímenes de protección del patrimonio cultural nacional.

El recurso a la política fiscal podría ser un instrumento eficaz para solucionar la preocupante situación por la que el mercado del arte comunitario atraviesa en la actualidad, tal como lo está siendo frente la cuestión ambiental europea. Salvando la distinta naturaleza que separa a ambos problemas, la fiscalidad comunitaria podría servir de incentivo favorecedor de la realización de intercambios de bienes culturales en el territorio de la Unión, cooperando a evitar la evasión de numerosas obras de arte que conforman nuestro patrimonio común y cuya calidad es indudable hacia el mercado norteamericano.

El régimen especial del IVA no favorece el desarrollo del mercado del arte comunitario. La falta de confianza de las administraciones nacional y comunitaria en la legalidad y transparencia de las transacciones de bienes culturales, que la existencia de abundantes requisitos para la aplicación de la Directiva 94/5/CE pone de manifiesto, no hace sino fomentar la opacidad de las operaciones, al tiempo que resta atractivo a nuestro mercado ante inversores extranjeros. Es evidente que la Comisión no pretende eliminar la imposición de estas transacciones, hecho que ha afectado especialmente al mercado de países como España en los que el régimen anterior era mucho más favorable, pero el régimen clama por una simplificación.

Por otro lado, la política fiscal española no es ajena a este contexto de desconfianza generalizado en la mayoría de los Estados miembros, y que se traduce en la actitud de las Instituciones comunitarias. Es cierto que existen peculiaridades en la regulación de los principales impuestos españoles que favorecen relativamente al mercado del arte, pero no es suficiente. El cumplimiento de los objetivos constitucionales de conservación y enriquecimiento del Patrimonio Histórico Español

¹³⁸ En el Consejo de Ministros de Economía y Finanzas (ECOFIN) celebrado en Verona en 1996, donde se puso de manifiesto la necesidad de profundizar en la cooperación fiscal.

exige la adopción de un compromiso serio de las administraciones nacionales para profundizar en la creación y aplicación de mayores incentivos fiscales que hagan posible a los particulares la observancia de los deberes impuestos por la legislación sobre patrimonio cultural. La conservación de éste y el desarrollo del coleccionismo privado en España sólo pueden conseguirse por la vía de la política fiscal que no haga más gravosa la tenencia de bienes culturales.

BIBLIOGRAFÍA

- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., "Los impuestos de ordenamiento económico", en *Hacienda Pública Española*, núm. 71, 1981, pp. 17- 29.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Análisis y comentarios*, Ediciones Deusto, Madrid – Barcelona – Bilbao, 1994.
- ÁLVAREZ ÁLVAREZ, J. L., *Estudios sobre el Patrimonio Histórico Español*, Civitas, Madrid, 1989.
- BISES, B., "Economics and Law of works of art in the Single European Market", en *European Journal of Law and Economics*, vol. 4, núm. 4, diciembre 1997, pp. 311 – 326.
- CASADO OLLERO, G., "Los fines no fiscales de los tributos", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. I, IEF, Madrid, 1991, p. 103.
- CASANA MERINO, F., "Novedades en el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección", en *Revista Noticias de la UE*, vol. 146, 1997, pp. 91 – 95.
- CHECA GONZÁLEZ, C., "Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional", en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 40, 1983.
- FREY, B., *La economía del arte*, Colección de Estudios Económicos, La Caixa, núm. 18, Barcelona, 2000.
- FRIGO, M., "The international transfer of works of art in the new Italian Consolidated Statute on Cultural Property", en *International Journal of Cultural Property*, vol. 10, núm. 2, enero 2001, pp. 315 – 325.
- FUENTES CAMACHO, V., "La lucha contra el tráfico ilícito intracomunitario de bienes culturales", en *La Ley*, año XVII, núm. 3997, 18 de marzo de 1996, pp. 1 – 6.
- GRANT, D., "What to consider before buying art abroad", en *Consumers' Research Magazine*, vol. 79, octubre 1996, p. 24.
- GREENE, C. y MADDALENA, C., "Works of art", en *Accountancy*, vol. 115, marzo 1995, p. 119.
- LÓPEZ BRAVO, C., *El patrimonio cultural en el sistema de derechos fundamentales*, Universidad de Sevilla, Sevilla, 1999.

LÓPEZ ESCUDERO, M., y MARTÍN PÉREZ DE NANCLARES, J. (coords.), *Derecho comunitario material*, Mc Graw Hill, Madrid, 2000.

LÓPEZ, J., "El pago de impuestos, futuro de las compras del Estado", en *Galería Antiquaria*, núm. 193, abril 2001.

MARTÍN REBOLLO, L., *El comercio del arte y la Unión Europea*, Fundación Universidad – Empresa y Civitas, Madrid, 1994.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J., "La extinción de las deudas tributarias mediante la dación en pago", en *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núms. 233 – 234, agosto – septiembre de 2002.

PEÑUELAS REIXACH, L., *Pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales: la dación de bienes del Patrimonio Histórico Español*, Marcial Pons, Madrid, 2001.

PÉREZ HERRERO, L., "El nuevo régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección", en *Actualidad Tributaria*, núm. 21, mayo 1995.

PÉREZ HERRERO, L., *La Sexta Directiva comunitaria del IVA*, Cedecs Editorial, Barcelona, 1997.

SZÁNTÓ, A., "The business of art", en *The American Prospect*, vol. 11, núm. 8, febrero 2000.

VALLE, V, ANTÓN, J. A. y RUEDA, N., "La internacionalización de la fiscalidad española", en *Economistas*, año XIX, núm. 90, 2001, pp. 74 – 82.

VILLAR EZCURRA, M., "Balance y perspectivas en fiscalidad comunitaria: nuevas prioridades de Política Fiscal", en *Canarias Fiscal*, núm. 21, septiembre 2001, pp. 7 – 22.



BOLETÍN DE SUSCRIPCIÓN

Deseo recibir gratuitamente los dos próximos números de los Documentos de Trabajo de la Serie Unión Europea del Instituto de Estudios Europeos de la Universidad San Pablo-CEU.

Nombre y Apellidos.....

Dirección.....

Población..... C.P.

País..... Teléfono.....

Correo electrónico.....

INSTITUTO DE ESTUDIOS EUROPEOS

Universidad San Pablo-CEU

Julián Romea, 22 - 28003 Madrid

E-mail: idee@ceu.es

Tfno: 91 514 04 22

Fax: 91 514 04 28

www.ceu.es/idee



PETICIÓN DE NÚMEROS ATRASADOS

Nombre y Apellidos.....
Dirección.....
Población..... C.P.
País..... Teléfono.....
Correo electrónico.....

Deseo recibir los siguientes Documentos de Trabajo de la Serie Unión Europea del Instituto de Estudios Europeos de la Universidad San Pablo-CEU:

Nº
Títulos
.....
.....
.....

INSTITUTO DE ESTUDIOS EUROPEOS
Universidad San Pablo-CEU
Julián Romea, 22 - 28003 Madrid
E-mail: idee@ceu.es
Tfno: 91 514 04 22
Fax: 91 514 04 28
www.ceu.es/idee

NÚMEROS PUBLICADOS

- Nº 1 2000** “La política monetaria única de la Unión Europea”
Rafael Pampillón Olmedo
- Nº 2 2000** “Nacionalismo e integración”
Leonardo Caruana de las Cagigas y Eduardo González Calleja
- Nº 1 2001** “Standard and Harmonize: Tax Arbitrage”
Nohemi Boal Velasco y Mariano González Sánchez
- Nº 2 2001** “Alemania y la ampliación al este: convergencias y divergencias”
José María Beneyto Pérez
- Nº 3 2001** “Towards a common European diplomacy? Analysis of the European Parliament resolution on establishing a common diplomacy (A5-0210/2000)”
Belén Becerril Atienza y Gerardo Galeote Quecedo
- Nº 4 2001** “La Política de Inmigración en la Unión Europea”
Patricia Argerey Vilar
- Nº 1 2002** “ALCA: Adiós al modelo de integración europea?”
Mario Jaramillo Contreras
- Nº 2 2002** “La crisis de Oriente Medio: Palestina”
Leonardo Caruana de las Cagigas

Nº 3 2002 “El establecimiento de una delimitación más precisa de las competencias entre la Unión Europea y los Estados miembros”

José María Beneyto y Claus Giering

Nº 4 2002 “La sociedad anónima europea”

Manuel García Riestra

Nº 5 2002 “Jerarquía y tipología normativa, procesos legislativos y separación de poderes en la Unión Europea: hacia un modelo más claro y transparente”

Alberto Gil Ibáñez

Nº 6 2002 “Análisis de situación y opciones respecto a la posición de las Regiones en el ámbito de la UE. Especial atención al Comité de las Regiones”

Alberto Gil Ibáñez

Nº 7 2002 “Die Festlegung einer genaueren Abgrenzung der Kompetenzen zwischen der Europäischen Union und den Mitgliedstaaten”

José María Beneyto y Claus Giering

Nº 1 2003 “Un español en Europa. Una aproximación a Juan Luis Vives”

José Peña González

CONSEJO ASESOR INSTITUTO DE ESTUDIOS EUROPEOS

ESPERANZA AGUIRRE GIL DE BIEDMA

FERNANDO ÁLVAREZ DE MIRANDA

JOACHIM BITTERLICH

JUAN ANTONIO CARRILLO SALCEDO

GUILLERMO DE LA DEHESA

FRANCISCO FONSECA MORILLO

EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA

PABLO ISLA

JOSÉ LUIS LEAL MALDONADO

ARACELI MANGAS MARTÍN

MANUEL PIZARRO

MATÍAS RODRÍGUEZ INCIARTE

JUAN ROSELL LASTORTRAS

PHILIPPE DE SCHOUTHEETE DE TERVARENT

JOSÉ VIDAL BENEYTO

XAVIER VIDAL FOLCH

GUSTAVO VILLAPALOS

INSTITUTO DE ESTUDIOS EUROPEOS

PRESIDENTE

MARCELINO OREJA AGUIRRE

DIRECTOR

JOSÉ MARÍA BENEYTO PÉREZ

SECRETARIO

LEOPOLDO ABAD ALCALÁ