

**FRANCIS LEFEBVRE**

**Régimen tributario  
del arte en España**

Fecha de edición: 1 de marzo de 2024



Esta obra es el resultado  
de un estudio técnico cedido  
a **Francis Lefebvre** por

**Coordinador:**

Javier Martín Fernández. Socio Director de Ideo Legal. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid

**Autores:**

**Preámbulos:**

- Pilar Citoler Carilla. Coleccionista.
- Genoveva Dancausa Millán. Profesora de Estadística. Universidad de Córdoba.
- Pablo Díez Fernández. Socio Director de Aleganto.
- Eduardo Ferreiro Freire. Abogado de Ideo Legal.
- Sergi Garzón Melero. Coordinador de la Escuela FETTAF de Fiscalidad y Empresa.
- Javier Lasarte Álvarez. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

**Capítulos:**

- Fernando Anaya Martín. Abogado y Economista de Ideo Legal.
- Juan Manuel Berdud Seoane. Abogado de Ideo Legal.
- Trinidad Duarte Palomino. Abogada de Ideo Legal.
- Javier Martín Fernández. Socio Director de Ideo Legal. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid.
- Jesús Rodríguez Márquez. Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente (Ministerio de Hacienda). Socio Director de Práctica Tributaria de Ideo Legal. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
- Jesús Salido Gusi. Abogado de Ideo Legal.

**Selección bibliográfica:**

- Rosa Galán Sánchez. Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid.

© Francis Lefebvre  
Lefebvre-El Derecho, S. A.  
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: (91) 210 80 00  
clientes@lefebvre.es  
www.efl.es

ISBN: 978-84-19896-85-8  
Depósito legal: M-7046-2024

Impreso en España  
por Printing'94  
Paseo de la Castellana, 93, 2º - 28046 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, [www.cedro.org](http://www.cedro.org)) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

# Plan general

	<u>nº</u> <u>marginal</u>
Presentación.....	15
Preámbulos.....	60
Capítulo I. Conceptos previos (I): el arte y sus actores.....	2500
Capítulo II. Conceptos previos (II): ¿Qué se entiende por entidad sin fines lucrativos protegida?.....	4500
Capítulo III. Conceptos previos (III): ¿Cómo se plasman los beneficios fiscales al arte?.....	5025
Capítulo IV. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	5600
Capítulo V. El Impuesto Sobre Sociedades.....	5895
Capítulo VI. El Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR).....	6050
Capítulo VII. Impuestos sobre el Patrimonio y Temporal sobre Grandes Fortunas.....	6080
Capítulo VIII. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).....	6220
Capítulo IX. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).....	6250
Capítulo X. El Impuesto sobre el Valor Añadido.....	6310
Capítulo XI. Otros tributos estatales: la tasa de exportación.....	7000
Capítulo XII. Tributos locales.....	7100
Capítulo XIII. Aduanas.....	7155
Capítulo XIV. Las entidades sin fines lucrativos protegidas y su régimen tributario.....	7180
Capítulo XV. Incentivos fiscales en la Ley del Mecenazgo (I): generales.....	7245
Capítulo XVI. Incentivos fiscales en la Ley del Mecenazgo (II): otras formas de mecenazgo.....	7335
Capítulo XVII. Dación en pago de bienes del Patrimonio Histórico Español para saldar deudas tributarias.....	7395
	<u>Página</u>
Bibliografía.....	171
Tabla Alfabética.....	179
Índice Analítico.....	187

# Abreviaturas

<b>AEAT</b>	Agencia Estatal de Administración Tributaria.
<b>AJD</b>	Modalidad de actos jurídicos documentados del ITP y AJD.
<b>Art./s.</b>	Artículo/s.
<b>BOE</b>	Boletín Oficial del Estado.
<b>CA/CCAA</b>	Comunidad/es Autónoma/s.
<b>CAU</b>	Reglamento (UE) núm. 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la UE.
<b>Cc</b>	Código Civil.
<b>CCom</b>	Código de Comercio.
<b>CDIs</b>	Convenios de doble imposición.
<b>CE</b>	Constitución Española de 1978.
<b>DGT</b>	Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda.
<b>Directiva IVA</b>	Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA.
<b>disp.adic.</b>	Disposición adicional.
<b>EL/EELL</b>	Entidad/es Local/es.
<b>EM/EEMM</b>	Estado/s miembro/s.
<b>FJ.</b>	Fundamento Jurídico.
<b>IAE</b>	Impuesto sobre Actividades Económicas.
<b>IBI</b>	Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
<b>ICAC</b>	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
<b>ICIO</b>	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.
<b>IIVTNU</b>	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
<b>IP</b>	Impuesto sobre el Patrimonio.
<b>IRNR</b>	Impuesto sobre la Renta de No Residentes.
<b>IRPF</b>	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
<b>ISD</b>	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
<b>ITSGF</b>	Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.
<b>ITPyAJD</b>	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
<b>IVA</b>	Impuesto sobre el Valor Añadido.
<b>IVTM</b>	Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.
<b>LCA</b>	Ley 12/1992, de 27 de mayo, sobre Contrato de Agencia.
<b>LFCA</b>	Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.
<b>LGP</b>	Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad.
<b>LIP</b>	Ley 19/1991, de 6 de junio, del IP.
<b>LIRNR</b>	Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del IRNR.
<b>LIRPF</b>	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF.
<b>LIS</b>	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
<b>LISD</b>	Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD.
<b>LITSGF</b>	Ley 38/2022, de 27 de diciembre, que regula el ITSGF.
<b>LIVA</b>	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA.
<b>LM</b>	Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
<b>LODA</b>	Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación.
<b>LPGE</b>	Ley de Presupuestos Generales del Estado.

<b>LPHE</b>	Ley 16/1985, de 25 de junio, del PHE.
<b>NIF</b>	Número de Identificación Fiscal.
<b>núm./s</b>	número/s.
<b>p/p.p.</b>	página/s.
<b>PGC</b>	Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
<b>RAE</b>	Real Academia Española.
<b>RD</b>	Real Decreto.
<b>RGR</b>	Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.
<b>RIRNR</b>	Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del IRNR.
<b>RIRPF</b>	Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF.
<b>RISD</b>	Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del ISD.
<b>RITPyAJD</b>	Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del ITPyAJD.
<b>RLM</b>	Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento de la LM.
<b>RPHE</b>	Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la LPHE.
<b>ss.</b>	Siguientes.
<b>STC/SSTC</b>	Sentencia/s del Tribunal Constitucional.
<b>STJUE/SSTJUE</b>	Sentencia/s del TJUE.
<b>STS/SSTS</b>	Sentencia/s del Tribunal Supremo.
<b>TAI</b>	Territorio de Aplicación del Impuesto
<b>Tarifas IAE</b>	Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.
<b>TEAC</b>	Tribunal Económico-Administrativo Central.
<b>TJUE</b>	Tribunal de Justicia de la UE.
<b>TPO</b>	Modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPyAJD.
<b>TR-LCI</b>	Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.
<b>TR-LITPyAJD</b>	Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del ITPyAJD.
<b>TR-LPI</b>	Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual.
<b>TR-LRHL</b>	Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales.
<b>UE</b>	Unión Europea.
<b>Vid.</b>	Véase.

# Prólogo

Agradezco la oportunidad de prologar este volumen, titulado «Régimen tributario del arte en España», realizado por un gran equipo de juristas y especialistas, del ámbito universitario y privado, que han conseguido una obra de gran calidad, un compendio o guía de legislación que se torna enormemente práctico y fundamental para todos aquellos que quieran conocer las **claves** de la **tributación** en un sector muy concreto como es el artístico.

Nos encontramos ante un sector que bien merece un **tratamiento especial**. Tal como ya reconoció la Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura (UNESCO), en 1980, al aprobar una *Recomendación relativa a la condición del artista*, en la que se instaba a mejorar la situación profesional, social y económica de los artistas, mediante políticas formativas, de empleo, e impositivas.

En septiembre de 2018, el Pleno del Congreso de los Diputados aprobó por unanimidad el informe de la Subcomisión para estudiar la elaboración de un **Estatuto del Artista y del Profesional de la Cultura**, instando al Gobierno a reconocer la singularidad del sector en las normas que regulan las condiciones para el desarrollo de la actividad artística.

En efecto, se hacía necesario complementar desde el sector público el esfuerzo que se dirige desde las entidades privadas al mundo de la cultura o del arte, esfuerzo que redundará sin duda en un mejor país, más avanzado, con más conocimiento y sensibilización social. El compromiso con el mandato de las Cortes se plasmó así en el **Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia**, contemplando como reforma el desarrollo del Estatuto del Artista, un marco jurídico, fiscal y laboral adecuado para el sector de la cultura que permita mejorar la protección social de los distintos agentes del sector y aumentar la participación de las inversiones privadas. Como no puede ser de otra manera, ha de entrar en juego la mejora de la regulación del mecenazgo y del régimen de incentivos fiscales.

El **Real Decreto-ley 6/2023**, convalidado el pasado 10 de enero en el Congreso, y cuyo contenido se está tramitando como Proyecto de Ley en el Congreso, ha incorporado al ordenamiento jurídico uno de los proyectos normativos que decajó con la disolución de las Cortes el año pasado, que contaba con gran consenso entre los grupos, y que reformaba la Ley reguladora del mecenazgo en nuestro país, precisamente para dar cumplimiento al Hito del Plan titulado «Entrada en vigor del Estatuto del Artista, fomento del mecenazgo y régimen de incentivos fiscales». Esta norma ha reforzado el mecenazgo desde el apoyo fiscal, incrementando sensiblemente los incentivos en el **IRPF** y en **Sociedades** para los aportantes, potenciando el micromecenazgo, mejorando la seguridad jurídica y requisitos de las entidades sin fines de lucro, ampliando las explotaciones económicas exentas que se pueden beneficiar, e incluyendo en los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, por primera vez, de forma expresa, las ayudas en especie como mecanismo de colaboración. Todas estas cuestiones han sido muy demandadas por el sector, que ha expresado su satisfacción con la reforma.

Así, se ha elevado el porcentaje de **deducción general por donativos** del 35% al 40%, tanto para personas físicas (IRPF) como jurídicas (IS), elevándose a su vez el porcentaje incrementado del 40% al 45% para personas físicas y al 50% para

las jurídicas, reduciéndose un año (de 4 a 3) el tiempo durante el cual que se tienen que hacer donativos de igual o superior importe a una misma entidad para poder acceder a este porcentaje incrementado.

En el IRPF, también se amplía la **cuantía del micromecenazgo** de 150 a 250 euros, pretendiéndose incentivar este tipo de donativos para los que se aplica un porcentaje de deducción del 80%.

En el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se incrementa en cinco puntos porcentuales, pasando del 10% al 15%, el límite de base imponible que determina la **base de la deducción**.

Por otra parte, se incluye la **cesión de uso de un bien** mueble o inmueble sin contraprestación como tipología específica de donativo que puede generar derecho a deducción, con medidas también que inciden en una mejor valoración de esta cesión de uso.

De acuerdo con lo solicitado por el sector, se pasa a considerar que no se pierde el carácter irrevocable, puro y simple de los donativos, donaciones y aportaciones en aquellos supuestos en los que el donante pudiera recibir una **mención honorífica** o un reconocimiento reputacional, por su mera condición de donante, siempre que tal mención o reconocimiento carezca de relevancia económica, limitándose para ello los importes.

A su vez, se incluye a «las **prestaciones de servicios**» como mecanismo para colaborar con las entidades beneficiarias del mecenazgo, utilizándose los **convenios de colaboración** como figura que dota a este instrumento de una mayor seguridad jurídica tanto para el colaborador como para aquellas entidades beneficiarias de este tipo de ayudas, permitiéndose la deducibilidad de los gastos incurridos en dichas prestaciones. Del mismo modo, se incluyen de forma expresa las **ayudas en especie** como mecanismo de colaboración, sin que tengan que tributar en la imposición personal del colaborador.

También se fomenta la difusión de las colaboraciones y se introducen otra serie de medidas, todo ello con el objetivo último de mejorar los incentivos fiscales existentes, incentivando la realización de donaciones en favor de entidades beneficiarias del mecenazgo, con el fin de dotarlas de una mayor estabilidad a su financiación y garantizar así la participación del sector privado en las actividades de interés general.

Finalmente, se incluye una **previsión de Informe de evaluación del impacto** de las medidas, de manera que, en 2026, el Gobierno deberá presentar un informe en el Congreso de los Diputados, valorando la oportunidad de mantenerlas o modificarlas. Para la elaboración de este informe, las Comunidades Autónomas remitirán al Gobierno el efecto de las políticas públicas de promoción, fomento y desarrollo del mecenazgo con especificación de las cifras y los datos de su gestión, así como las propuestas de mejora que consideren convenientes para el fomento de la filantropía y el mecenazgo.

Todo lo dicho se ha recogido ya en los diferentes capítulos de este libro, que tiene por tanto total actualidad. Se trata de un libro con un contenido cuya lectura posiblemente sea compleja para aquellos que no estén habituados al mundo tributario, pero a su vez estoy seguro de que esa lectura o consulta será plenamente satisfactoria en cuanto al objetivo perseguido, que es el de, en palabras de su coordinador, servir de **guía práctica** para todos aquellos que lo necesiten. Sólo me queda, por tanto, dar las gracias a todos los autores y colaboradores del mismo.

Jesús Gascón Catalán  
**Secretario de Estado de Hacienda**

## PRESENTACIÓN

Javier Martín Fernández

Puede parecer que los **tributos** y el **arte** son dos mundos antagónicos. Este último es la plasmación de la belleza, de lo mejor que el ser humano puede pensar y crear. En palabras de Juan Antonio Pérez Simón, coleccionista y propietario de la Fundación JAPS, el «*arte es la forma más elevada de comunicación entre los seres humanos, una forma de comunicación que trasciende fronteras y renueva nuestra fe en la humanidad*» («Coleccionismo, motor de conservación y difusión del arte: mi experiencia», conferencia publicada en: [www.fundacionarteymece-nazgo.org](http://www.fundacionarteymece-nazgo.org)).

15

Por su parte, los tributos, por definición constitucional, son una manifestación del **deber** de **contribuir** al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada ciudadano. Pese a lo anterior, arte y tributos tienen mucho en común y buena prueba de ello es mi experiencia personal. Desde los once años mi madre me llevaba a los anticuarios, donde aprendí ese sexto sentido que te da pasar las manos por una talla barroca, sentir lo que hay detrás de un lienzo desdibujado, una oscura tabla o un cobre oxidado. Desde entonces he visitado cientos de exposiciones, dirigido una Galería de Arte y escrito numerosas críticas para medios de comunicación (creo que fui el asociado más joven de la Asociación Española de Críticos de Arte). Tras finalizar la carrera de Derecho me incorporé a la Universidad, como profesor de Derecho Financiero y Tributario, y al despacho de mi padre, donde los tributos eran su campo de actuación profesional.

En este último ámbito, los profesionales de **Ideo Legal** hemos tenido ocasión de **asesorar** a entidades como el Ayuntamiento de Málaga en relación a los Museos Carmen Thyssen, Estatal Ruso, Picasso Casa Natal y Pompidou; así como al Consorcio de Galerías de Arte Contemporáneo.

20

Al igual que en el plano personal, el arte y los tributos han caminado de forma pareja; lo mismo sucede en el plano **legislativo** desde hace años, siendo buen ejemplo la «*Cédula de S.M. y Señores del Consejo por la qual se declara que la profesión de las Nobles Artes del Dibujo, Pintura, Escultura y Arquitectura, queda enteramente libre para que todo sugeto nacional ó extranjero la exercite sin estorvo ni contribucion alguna, en la conformidad que se expresa*» de 1785 (Impreso en Sevilla, en la Imprenta Mayor de la Ciudad).

Es cierto que los logros alcanzados no son suficientes, pero, de forma paulatina, nos estamos acercando a las regulaciones de nuestro entorno más cercano y que permitan dar cumplimiento al art.46 de la Constitución (en adelante, CE), a cuyo tenor los «*poderes públicos garantizarán el enriquecimiento del patrimonio histórico, cultural y artístico de los pueblos de España y de los bienes que lo integran, cualquiera que sea su régimen jurídico y su titularidad*».

Del contenido del precepto me interesa destacar dos cuestiones. La primera, que garantiza el enriquecimiento del patrimonio artístico en un sentido amplio, tanto público como privado. La segunda, la inclusión de la actuación administrativa dentro de los principios rectores de la **política social y económica**. Para su aplicación, los poderes públicos utilizan la acción de fomento, pues el enriquecimiento de dicho patrimonio se consigue incentivando, de forma especial, a sus titulares.

25

Uno de los vehículos de esta acción son los tributos, de un lado, promocionando actividades de los ciudadanos a través del establecimiento de beneficios fiscales



o impidiendo su realización, si son contrarias al interés público, sometiénolas a gravamen, tal y como ocurre con la tasa a la exportación.

Desde la aprobación de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de **Fundaciones** y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (en adelante, L 30/1994), existe, en nuestro país, un tratamiento tributario especial del **mecenazgo**, que resulta esencial en el mundo del arte (Javier MARTÍN: «Régimen tributario del mecenazgo en España», La Ley, Madrid, 1996). Hasta la misma solo lo encontrábamos, de modo exclusivo, respecto de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español (en adelante, PHE).

- 30** En estos momentos, la regulación sobre la materia está contenida en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (en adelante, LM); la Ley 16/1985, de 25 de junio, del PHE (en adelante, LPHE) y la normativa reguladora de cada uno de los tributos.

A título de ejemplo, nuestro ordenamiento tributario establece incentivos en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), Sociedades (IS) y Renta de No Residentes (IRNR), como la **donación** de obras de arte a las entidades sin fines lucrativos protegidas o la constitución de un derecho de **usufructo** a su favor (de este modo no hay que desprenderse de ellas para gozar del mismo), además de otras formas de mecenazgo.

Los incrementos o disminuciones patrimoniales puestos de manifiesto con ocasión de la realización de este tipo de donaciones no están sometidos a gravamen, ni en los Impuestos citados ni en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante IIVTNU), en el caso de que se donen inmuebles.

También los relativos al fomento de las inversiones en bienes de interés cultural, aplicables a los contribuyentes del IRPF y algunos del IRNR. En primer lugar, la adquisición de bienes del PHE, realizada fuera de nuestro territorio para su introducción en el mismo.

- 35** En segundo lugar, la conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de los **bienes**, propiedad de los contribuyentes, que estén declarados de **interés cultural** conforme a la normativa tanto del PHE como de las Comunidades Autónomas (en adelante, CA/CCAA).

Por último, la rehabilitación de edificios, el mantenimiento y reparación de sus tejados y fachadas, así como la mejora de infraestructuras de su propiedad situados en el entorno que sea objeto de protección de las ciudades españolas o de los conjuntos arquitectónicos y arqueológicos, así como de los bienes declarados **Patrimonio Mundial** por la **Unesco** situados en España.

Por lo que respecta a los Impuestos sobre el Patrimonio y el Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (en adelante, IP/ITSGF), su normativa reguladora contempla ciertas exenciones objetivas con relación a los bienes integrantes del PHE o de las CCAA, determinados objetos de arte y antigüedades o las obras de artistas, mientras se mantengan en su patrimonio.

En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD) la normativa estatal establece una reducción a practicar en la base imponible, tanto en las adquisiciones *mortis causa* como en las donaciones de bienes exentos del IP y que sean integrantes del PHE o de las CCAA.

- 40** Pasando a analizar el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (en adelante, LIVA), distingue entre **objetos de arte**, objetos de colección y antigüedades. La enumeración de los primeros es muy

prolija e incluye cuadros, grabados, esculturas originales, tapicerías, ejemplares únicos de cerámica, esmaltes y fotografías.

Son **objetos de colección** los sellos de correos y colecciones de interés histórico, arqueológico o numismático.

Por último, se consideran **antigüedades** aquellos objetos que tengan más de 100 años y no estén incluidos en las categorías anteriores. Para ellos se contempla la aplicación de un tipo reducido a sus importaciones con la finalidad de favorecerlas y el consiguiente enriquecimiento del patrimonio cultural de la Unión Europea (en adelante, UE) en general y de España en particular.

También establece un **régimen especial** para los empresarios que, con carácter habitual, lleven a cabo entregas de estos bienes, siempre que hubiesen sido adquiridos o importados para su posterior reventa. Al igual tiene esta condición, el organizador de ventas en subasta pública, cuando actúe en nombre propio en virtud de un contrato de comisión de venta. La finalidad de este régimen reside en evitar que los bienes soporten una doble imposición.

Para terminar con el Sistema tributario estatal, es preciso poner de relieve que determinadas **CCAA**, en uso de las competencias normativas en los tributos cedidos [IRPF, IP, ISD y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPyAJD)], han establecido **especialidades** en este ámbito y que no son objeto de nuestro estudio para no extenderlo en exceso ([www.aeat.es](http://www.aeat.es)).

De igual modo, encontramos un tratamiento especial de las obras de arte en los **tributos locales**.

45

El Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL) establece la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (**IBI**) de determinados bienes.

En las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (**IAE**) se contemplan algunos epígrafes que guardan relación con el mundo del arte, entre los que cabe mencionar las galerías y los relativos a pintores, escultores, ceramistas, artesanos, grabadores y artistas similares, así como restauradores de obras de arte.

Con relación al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (**ICIO**), se contempla una bonificación potestativa a favor de las construcciones, instalaciones u obras, que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias culturales o histórico artísticas.

Finalmente, mencionar la dación en pago de bienes para saldar deudas de determinados tributos y que fue introducida en nuestro ordenamiento por la LPHE y desarrollada reglamentariamente en el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR).

Ahora bien, la materia objeto de estudio no se agota con la exposición de todos estos incentivos, sino que requiere de un análisis de todos los tributos del Sistema tributario español, si bien destacando los aspectos más relevantes que inciden en el arte y los sujetos afectados por los mismos, así como de la LM.

50

Las páginas que siguen se inician con una serie de **Preámbulos**, a modo de rodeo o digresión antes de entrar en materia, según la segunda acepción del término del *Diccionario* de la Real Academia Española (RAE).

El primero corresponde a **Javier Lasarte**, uno de mis maestros, que, con su fino humor que le caracteriza, plantea algunas de las cuestiones más controvertidas de la relación del arte y los tributos.

El segundo, es de **Pilar Citoler**, buena amiga y gran coleccionista de arte contemporáneo, sobre el pasado y presente de este último.

El tercero, de la pluma de **Genoveva Dancausa**, se centra en los aspectos económicos, mientras que el cuarto, de **Sergio Garzón**, nos acerca a esas nuevas obras de arte que son los NFTs.

Finalizan con los dedicados al régimen jurídico de las relaciones entre artistas y galerías de arte, a cargo de **Pablo Díez** y **Eduardo Ferreiro**.

- 52** El libro se estructura en 17 **capítulos**, que comienzan dando noticia de una serie de conceptos previos, como qué debemos entender por arte y sus actores, las entidades sin fines lucrativos protegidas o los incentivos tributarios como técnica de fomento.

Continúan con el estudio de las grandes **figuras tributarias estatales**, como IRPF, el Impuesto sobre Sociedades, el IRNR, el IP y el ITSGF, el ITPyAJD, el IVA y la tasa de exportación; así como los impuestos locales y las aduanas.

Los últimos están dedicados al régimen de las **entidades sin fines lucrativos** protegidas y los distintos incentivos previstos en la LM, para terminar con una referencia a la **dación en pago** de bienes del PHE para saldar deudas tributarias.

- 55** Las páginas que siguen no pretenden tratar, de forma exhaustiva, todas estas cuestiones, sino que ofrecen una **guía**, lo más **práctica** posible, sobre todas ellas. El lector valorará si esto último se ha conseguido. Al final del libro figura una selección bibliográfica.

Quisiera terminar como comencé: el arte y los tributos tienen más concomitancias que divergencias. Ambos son impuestos, de las Musas o del Estado; ambos contribución al desarrollo de la sociedad; ambos pagos de una posesión anterior: posesión de la belleza o de las cosas; los dos son creación humana; los dos capacidades concedidas o ganadas, la cual, en algunos casos, hace cierto el dicho «*de no tener arte ni parte*».

La base imponible o liquidable son el lienzo, el mármol o la madera. El tipo de gravamen el pincel o los instrumentos que moldean el resultado final. Es decir, la obra de arte o la cuota tributaria. La inspección de Hacienda los críticos de arte y la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) o las Direcciones Generales de Tributos del Estado o de las CCAA, las casas de subastas.

Por fin, solo me queda el capítulo de agradecimientos o de gratitudes, que es un término más jurídico. En primer lugar, a los autores de los preámbulos por acceder a su redacción. En segundo lugar, a mis compañeros de Ideo Legal y de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, por sus aportaciones, responder a mis dudas y escribir conmigo estas páginas. Finalmente, a Lefebvre y a su Presidente en España, Juan Pujol, por su publicación.

Febrero de 2024

**Javier Martín Fernández**

*Coordinador*

## PREÁMBULOS

## I. Sobre el Arte

(Javier Lasarte Álvarez)

Javier Martín es un buen catedrático de Derecho Financiero y Tributario y un eficaz organizador y gestor de su propio y amplio bufete de abogados, que le lleva a ser un *jurista in itinere* de sorprendente actividad. Conoce la teoría y se enfrenta diariamente a la práctica. Tales facultades le han permitido coordinar este libro sobre el régimen fiscal del arte, que es uno de los ámbitos adláteres a su amplia personalidad. Y ello explica que haya escrito, junto a sus colaboradores, con orden y claridad sobre un asunto complejo que afecta a un nutrido grupo de tributos, cuyas normas no siempre resultan convincentes.

60

En algún momento he llegado a pensar que los objetos artísticos (los que alcanzan de verdad esa cualidad) son icebergs que navegan por nuestro espíritu, de los que solo percibimos su novena parte porque todas las demás que la sustentan se ocultan bajo el agua. Allí se esconden las razones de sus efectos sobre nosotros, que no llegamos a comprender, la poderosa sensibilidad y habilidades del autor, el misterio de nuestra comunicación inmediata con cosas materiales animadas, el enamoramiento de su elegancia silenciosa. Y en el fondo oscuro se refugian las huellas que les dejan el tiempo, el mercado, la especulación, las operaciones del blanqueo de capitales y las consecuencias de algunas torpezas de las leyes tributarias que les afectan. Pero todo ello lo supera la fascinación de la montaña de hielo sobre el mar azul.

Javier Martín me habló de su nuevo libro en unos momentos en que me sentía atraído por los problemas fiscales en el mundo del arte, como consecuencia de la lectura de un artículo que **Roberta Alfano**, catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Federico II de Nápoles, tuvo la amabilidad de enviarme antes de su publicación. Está centrado, en particular, en las normas italianas del IVA, con el auxilio de algunas sentencias del Tribunal de Justicia de la UE (STJUE/SSTJUE) y de la 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.

65

**Precisiones** 1) Pronto veremos publicado en España este trabajo pues se incluirá en el libro sobre **Artistas y mercado del arte** preparado por Eva Aliaga y Paula Vicente-Arche, profesoras de la Facultad de Derecho de la Universidad Miguel Hernández de Elche (Alicante).

67

2) La profesora **Eva Aliaga** ha publicado además un interesante artículo sobre el citado derecho de participación de los creadores visuales en la *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 199 de 2003).

La vitalidad e información de la profesora Alfano la llevaron a contar una anécdota, *vera e ben trovata*, que expresa, mejor que cualquier adusta meditación académica, la dificultad de definir el concepto de «**obras artísticas**».

70

En la primera mitad del siglo XX el escultor rumano Costantin Brancusi envió a una galería de Nueva York una escultura titulada «*Pájaro en el espacio*», presentada como obra de arte. Los funcionarios de aduanas no aceptaron esa calificación con el argumento de que era un objeto extraño que no parecía un pájaro y lo consideraron como «*utensilio de cocina*», aplicándole la correspondiente tarifa aduanera. Eran, sin duda, personas ajenas al arte a las que la naturaleza no había dotado de sensibilidad para apreciarlo (aunque, siendo como eran y limitados por esa ignorancia, no iban descaminados al considerarlo un desconocido

instrumento de cocina, como puede comprobar cualquier persona que tenga la curiosidad de ver la fotografía de esa inspirada escultura modernista). Brancusi recurrió ante el tribunal competente, que solicitó asesoramiento de diversas personas del mundo artístico que dieron la razón al escultor y, lo que más nos interesa en este momento, es que una de ellas dijo sobre la escultura: «*Sugiere el vuelo, gracia, aspiración, vigor, velocidad, potencia, belleza, como un pájaro. Pero basta con el título de la obra*». Entre aquel objeto y esta persona se produjo el misterioso diálogo del arte. El tribunal reconoció que su visión del tema estaba anticuada y se pronunció a favor del escultor.

**75** Hace mucho tiempo que pienso que el arte aparece inevitablemente en el mundo de las leyes y reglamentos como un **concepto jurídico indeterminado**. Y lo ocurrido con el «*Pájaro en el espacio*» es una prueba fehaciente de esa idea, entendiendo por tal indeterminación el hecho de que las leyes referidas a los objetos «*artísticos*» no exponen el contenido básico de esta expresión ni fijan sus requisitos para alcanzar esa calificación ambigua, producto del espíritu de su autor y de los sentimientos provocados en quienes lo contemplan.

Los intérpretes de esas normas ofrecen ideas dispares y se mueven en un mundo incierto, tal vez con la esperanza de que todos podemos guiarnos por nuestros propios sentimientos y sensibilidad. Parece que ese es el camino seguido por la RAE cuando, en su *Diccionario*, define el **arte**, en su segunda acepción, como «*Manifestación de la actividad humana mediante la cual se interpreta lo real o se plasma lo imaginario con recursos plásticos, lingüísticos o sonoros*». Pero nada puede decirnos de las cualidades que debe alcanzar esa plasmación para incidir en nuestro espíritu como un objeto artístico; y esa es la vaguedad, la inseguridad y la indeterminación del concepto de arte.

Ante este problema el Derecho siempre se queda a medio camino; véase el ejemplo de la LIVA. A efectos de su régimen especial enumera los objetos de arte: cuadros, collages, pinturas y dibujos; grabados, estampas y litografías; esculturas y estatuas; tapicerías y tejidos naturales; cerámicas; esmaltes; y fotografías. Para que tengan ese carácter se exigen determinadas características técnicas, pero ninguna de ellas puede asegurar que estemos realmente ante una obra de arte que sepa mantener una mágica conversación con el espectador que la contempla. El legislador pretende solo enumerar un conjunto de bienes a los que aplicar un régimen especial del IVA; que sean «*arte*» o no sean «*arte*», esa es una cuestión distinta para la que el Ministerio de Hacienda (que es el lugar donde están las plumas que verdaderamente escriben estos textos) tiene poca sensibilidad y menos conocimientos.

**80** Hay cuadros, grabados, esculturas, etc., buenos técnicamente y con capacidad de trascender al silencio de la materia (arte) y malos por su falta de técnica y por su mudez (negación del arte). Los garabatos en un lienzo, las manchas de tinta en un papel o el mármol con desordenados golpes de cincel nunca alcanzarán ese nivel sublime. Pero es difícil trazar la línea entre unos y otros porque nos encontramos frente a un concepto jurídico indeterminado.

Hace ya mucho tiempo conocimos, en la Universidad Internacional Menéndez Pelayo de Santander, a una brillante asesora de arte de varias instituciones (creo recordar que era de nacionalidad japonesa). Nos explicó que los objetos artísticos tradicionales estaban supervalorados y que serían reducidos a un segundo plano por las llamadas «*instalaciones*». Tras buscar algunas exposiciones en las que pudiéramos ver esta forma de expresión quedamos deslumbrados por las que montaron dos artistas españoles, uno en el *Tate Modern* de Londres y otro en el Museo Lázaro Galdiano de Madrid. Pero en los últimos tiempos hemos puesto límites a esta afición porque en algunos casos nos han parecido amontonamientos de cosas en los que ciertamente faltaban el orden, el concierto y el interés.

Según dijo la prensa una de ellas había sido barrida por el servicio de limpieza y nos sentimos identificados con los trabajadores que tomaron esta decisión. Unos y otros fuimos víctimas del concepto jurídico indeterminado del arte.

Por supuesto, todas estas cosas las sabe Hacienda. La diversa calidad de los objetos artísticos se traduce en la dificultad de su correcta valoración, que en una sociedad libre queda en manos del mercado. Pero el Estado sabe cómo defenderse, de lo cual da buena prueba cuando admite que los contribuyentes puedan entregar objetos artísticos en pago, en particular, del IRPF, IS, IP e ITS-GF, así como ISD.

Al permitir esta **dación de bienes**, las disposiciones jurídicas toman medidas estrictas para cortar el paso a quienes pretendan entregar obras de arte que no son verdaderamente tales o que están sobrevaloradas por razones oscuras o por modas irresistibles. La primera medida es que deben aportarse bienes que pertenezcan al PHE e inscritos en el Registro de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General; la segunda, que no se trata de otorgar al deudor del tributo un derecho a utilizar como medios de pago los objetos artísticos, sino de la posibilidad de poner en marcha un acuerdo de voluntades entre Hacienda y el contribuyente que pueda terminar en un contrato en el que ambas partes acuerdan y aceptan el valor de esos bienes. El Estado ampara así el arte, al mismo tiempo que se protege a sí mismo y ayuda al contribuyente que no disponga de la necesaria liquidez para hacer frente a cargas fiscales o que, por cualquier otra causa, prefiera la entrega de esos objetos. Por fortuna, en España hemos tenido ejemplos sorprendentes de tales acuerdos.

Tendremos que habituarnos a la pervivencia de ese concepto jurídico indeterminado y a la irregularidad de las valoraciones de esos objetos en los mercados, porque es una cualidad implícita del verdadero «arte» su continua evolución a lo largo del tiempo. Desde la huella de la mano y los dibujos de animales del arte rupestre en una cueva del neolítico hasta las más sorprendentes instalaciones de nuestro tiempo hay una imparable evolución que depende de la cultura social y de los medios técnicos. Si cristaliza en una época determinada puede acabar en rutina estética. Solo si se adapta a cada momento histórico seguirá sorprendiendo a los humanos que lo contemplan. Si se enquistar perderemos esos sentimientos.

85

Javier Lasarte Álvarez

## II. Pasado y presente del arte contemporáneo en España

(Pilar Citoler Carilla)

- 90** Durante siglos, el mercado del arte en España estuvo dominado, sobre todo, por el **mecenazgo** religioso y aristocrático, que propició el surgimiento de obras maestras, pero también, limitó, en gran medida, las posibilidades de los artistas. No sería hasta el siglo XIX y principios del XX cuando esto empieza a cambiar con la emergencia de una incipiente burguesía urbana interesada en adquirir arte, el crecimiento de las exposiciones públicas y la aparición de los primeros **mar-chantes**.

Tras la Guerra Civil, el arte español busca reencontrarse con las corrientes internacionales. Surgen grupos rupturistas como **El Paso**, fundado en 1957 por artistas como Saura, Millares o Tàpies. En los 80 florece la **Movida Madrileña**, explosiva mezcla de música, arte, diseño y moda. El diseño industrial alcanza renombre internacional con nombres como Andrée Putman o Patricia Urquiola.

En este proceso de renovación surgen también las primeras **galerías** privadas que dan a conocer a estos nuevos valores, posibilitando así una cierta circulación de sus obras entre un público minoritario. Pioneras como Juana Mordó, Fernando Fe, Biosca o la Sala Gaspar, abren camino a lo que luego sería un incipiente mercado del arte contemporáneo en España. Los Encuentros de Pamplona, punto de encuentro entre vanguardia nacional e internacional, nacen asimismo en 1964.

- 95** Ya en los años 70, con la transición a la democracia, se afianza definitivamente un circuito profesional de galerías, ferias y subastas. La creación de los primeros museos de arte contemporáneo, como el Museo de Arte Abstracto Español de **Cuenca** (1966), supone el espaldarazo institucional a esta nueva forma de entender el arte. Poco después, en 1982, nace **ARCO** y se erige rápidamente como gran plataforma del arte contemporáneo nacional.

El mercado del arte creció en paralelo al despegue económico de los 80 y principios de los 90. Proliferan las galerías, aumenta el coleccionismo privado y las cotizaciones de los artistas contemporáneos alcanzan cifras impensables años atrás. Sin embargo, tras el estallido de la burbuja inmobiliaria en 1992, este sector incipiente sufrió un duro revés.

Las últimas décadas han sido testigo de una paulatina pero sustancial transformación en el sector del arte contemporáneo en nuestro país. En su conjunto, ha ido reorientándose y reorganizándose para afrontar los nuevos tiempos y sus particulares desafíos.

Uno de los cambios más señalados ha sido, sin duda, la consolidación de ARCO como gran plataforma global para el arte contemporáneo español. Convertida ya en cita ineludible para galeristas, coleccionistas y toda suerte de profesionales, la feria madrileña ha sabido adaptarse a las nuevas coordinadas internacionales, ampliando su foco geográfico y explorando mercados emergentes en Latinoamérica o Asia, sin perder por ello su acento español.

- 100** Este proceso no ha estado exento de dificultades y polémicas –las acusaciones de excesiva concentración en lo comercial han sido recurrentes–, pero lo cierto es que hoy ARCO luce fuerte en el competitivo circuito mundial de ferias, que le permite otear el horizonte con ambición intacta. Su capacidad para reinventarse y anticipar tendencias resultará vital para mantener el liderazgo.

Junto a ARCO, han ido surgiendo otras ferias en España que buscan hacerse su propio nicho dentro del circuito nacional, descentralizando y diversificando la oferta ferial más allá de la sobrevalorada centralidad madrileña. Algunas de

ellas, como Art Madrid o la valenciana Hybrid, llevan ya años de solvente andadura consolidada. Otras acaban de nacer, como Art Week en Madrid, aspirando a replicar el glamour de las grandes semanas del arte en capitales internacionales.

Todas estas iniciativas, con sus luces y sombras, ponen de manifiesto un sector en constante movimiento y transformación, donde no faltan las apuestas arriesgadas. Abren interesantes oportunidades a los artistas emergentes para darse a conocer dentro del circuito profesional.

En paralelo a estos cambios en el panorama ferial, el ecosistema galerístico contemporáneo también ha evolucionado considerablemente en este periodo. Mientras algunas galerías veteranas han logrado consolidarse como referentes, tanto en el plano nacional como internacional, ganando músculo empresarial sin renunciar a su esencial labor de descubridoras y promotoras de nuevos talentos, otras muchas, de menor tamaño, se han visto obligadas a echar el cierre ante las crecientes dificultades para la supervivencia.

105

Entre esos pesos pesados cabe destacar nombres ya míticos como los de Juana de Aizpuru, Helga de Alvear, Elvira González, Fernando Sisí e Ynguanzo o las barcelonesas ADN y Elba Benítez. Todas ellas han jugado un papel fundamental en las últimas décadas dando a conocer a muchos de los artistas más relevantes del panorama contemporáneo español.

Algunas de estas poderosas galerías han ampliado sus horizontes abriendo sedes en ciudades como Nueva York, Londres o París para diversificar mercados sin renunciar a su compromiso con el arte local. Otras, sin embargo, continúan al pie del cañón en España defendiendo su visión desde una posición más independiente e inmersas en un día a día mucho más precario. Sea como sea, su aportación a la construcción y proyección del arte contemporáneo patrio está siendo absolutamente inestimable.

El mercado del arte en España ha experimentado un notable crecimiento en las últimas décadas, pasando de una **facturación** de 473 millones de euros en el año 2000 a superar los 1.500 millones de euros en 2007, justo antes de la crisis financiera global (*Anuario de Estadísticas Culturales*, 2021). Tras el impacto de la recesión económica, que provocó una caída de la facturación hasta los 950 millones en 2013, el mercado se ha ido recuperando progresivamente.

En los últimos años, el subsector con mayor dinamismo ha sido el **arte contemporáneo**, cuyas ventas en España crecieron un 17 por 100 en 2021 respecto al año anterior, frente al descenso del -2 por 100 en el segmento de arte antiguo y moderno. Esta tendencia se explica, en parte, por el auge de las citadas ferias, que se han consolidado como plataformas impulsoras. Este segmento aglutinó el 47 por 100 de las ventas en el mercado español en 2021, frente al 34 por 100 del arte moderno y el 19 por 100 del antiguo.

110

La **formación** específica en disciplinas artísticas ha crecido notablemente en España en las últimas décadas gracias a la expansión de la oferta de estudios superiores. Según datos del anterior Ministerio de Universidades, en el curso 2020-2021 se matricularon 40.158 alumnos en estudios superiores de Bellas Artes, Diseño, Restauración y Conservación de Bienes Culturales y Artes Escénicas, lo que supone un crecimiento del +10,6 por 100 respecto al curso anterior.

Destaca el incremento de matriculaciones en másteres y estudios de postgrado en **Bellas Artes** (+13,3 por 100 entre 2019-2020 y 2020-2021), lo que denota una creciente especialización y profesionalización de los artistas en España. También es reseñable el alto porcentaje de mujeres que cursan estos estudios superiores (por encima del 60 por 100 del alumnado en la mayoría de las disciplinas artísticas).



No obstante, pese a la expansión de la formación reglada, persisten importantes carencias en áreas como la gestión cultural o el emprendimiento, fundamentales para que los artistas puedan desarrollar trayectorias profesionales sostenibles.

- 115** En las últimas décadas, los creadores españoles han incrementado notablemente su presencia en el circuito global del arte, con una participación creciente en ferias y exposiciones **internacionales**. Un claro ejemplo es el programa «*Itinerarios*» de Acción Cultural Española, que entre 2010 y 2020 apoyó la movilidad de 1.345 artistas para mostrar su obra en el extranjero.

Asimismo, los principales museos y centros de arte contemporáneo de Europa y América cuentan con nombres españoles en sus colecciones y exposiciones temporales. Algunos de los artistas más internacionales en la actualidad son Miquel Barceló, Cristina Iglesias, Juan Muñoz, Jaume Plensa, Santiago Sierra o Esther Ferrer, entre otros.

Pese a estos avances, los expertos señalan que aún persisten importantes desequilibrios en el mercado global del arte, dominado por artistas y galerías de Nueva York, Londres o Berlín. Por tanto, mejorar la proyección internacional sigue siendo un reto clave para los creadores españoles.

**Pilar Citoler Carilla**