

LOS ATRIBUTOS Y EL ARTE¹

JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ
ACADÉMICO CORRESPONDIENTE

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. 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 -de aquí el título de mi intervención- 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. Tras finalizar la carrera de Derecho me incorporé al despacho de mi padre donde los tributos eran su campo de actuación profesional y a la Universidad como profesor de Derecho Financiero y Tributario.

Al igual que en el plano personal, el arte y los tributos han caminado de forma pareja, lo mismo sucede en el plano legislativo. Buena prueba de ello es el art. 46 de la Constitución, 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.

Como tal principio debe ser promovido desde los poderes públicos a través de la acción de fomento, pues el enriquecimiento del patrimonio artístico se consigue incentivando, de forma especial, a sus titulares. Es clásica la referencia al profesor Jordana de Pozas, quien define el fomento administrativo como *"la acción de la Administración encaminada a proteger o promover aquellas actividades, establecimientos o riquezas debidos a los particulares y que satisfacen necesidades públicas o se estiman de utilidad general, sin usar de coacción ni crear servicios públicos"*.

En cuanto a la clasificación de los medios que posee la Administración para desempeñar su labor, este autor ofrece un doble criterio. De un lado, según la forma de actuación sobre la voluntad de los ciudadanos. De otro, según el tipo de ventajas que se otorgan.

¹ Texto del trabajo de presentación como Académico correspondiente, adscrito a la Sección de Ciencias Morales y Políticas, de la Real Academia de Ciencias, Bellas Letras y Nobles Artes de Córdoba.

Conforme al primer criterio, cabe hablar de medios de fomento positivos, que son aquéllos que otorgan ventajas a favor del administrado cuya actividad se pretende estimular, y negativos, que constituyen obstáculos o cargas para el desarrollo de aquellas conductas contrarias a los intereses perseguidos por la Administración.

Con arreglo al segundo de los criterios, cabe distinguir entre medios honoríficos, económicos y jurídicos. Los primeros, comprenden las distinciones que se otorgan como reconocimiento público a una conducta (el caso de las condecoraciones). Los segundos, procuran una ventaja económica (el caso de los beneficios fiscales). Por último, los jurídicos consisten en el otorgamiento de una situación jurídica de privilegio.

Los tributos son utilizados habitualmente por el Estado como técnica de fomento administrativo. Es cierto que son los medios, por excelencia, con que el Estado cuenta para atender a los gastos públicos. Ahora bien, esta finalidad financiera no es la única que tienen reservada. Así, el art. 2.1 de la Ley General Tributaria reconoce que, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, "*podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución*".

Los tributos pueden actuar promocionando actividades de los ciudadanos a través del establecimiento de beneficios fiscales o impidiendo su realización sometiendo a gravamen. Así lo ha reconocido la STC 37/1987. Sin embargo, matiza el Tribunal, para que ello resulte legítimo, deben concurrir dos requisitos. El primero, incorporar siempre un índice de capacidad económica. El segundo, los fines extrafiscales deben satisfacer criterios económicos o sociales amparados por la Constitución. Ambos requisitos concurren en los beneficios fiscales al arte, pues la capacidad económica puesta de manifiesto en la realización de las actividades artísticas no es, en general, contributiva y responden a intereses generales, de conformidad con el art. 46 de la Constitución.

Dentro de la clasificación de los medios de fomento, los beneficios fiscales al arte son medios "*positivos*", en tanto que otorgan un beneficio al particular y de "*fomento económico*", pues dicho beneficio es evaluable económicamente. Por último, al no suponer un desembolso efectivo de dinero público hacia los beneficiarios, son medios de fomento indirectos.

Por el contrario, el tributo se convierte en medio de fomento negativo cuando somete a gravamen actividades contrarias a los intereses generales, tal y como ocurre con la tasa de exportación, cuya finalidad es impedir dicha actividad respecto de los bienes del Patrimonio Histórico.

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, existe, en nuestro país, un tratamiento tributario especial del arte y las actividades artísticas. Hasta la misma sólo lo encontrábamos, de modo exclusivo, respecto de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico.

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, así como en la normativa reguladora de cada uno de los tributos y del Patrimonio Histórico.

Nuestro ordenamiento tributario establece dos incentivos en los Impuestos sobre la Renta y que paso a analizar brevemente.

En primer lugar, la donación de obras de arte a las entidades sin fines lucrativos o la constitución de un derecho de usufructo a su favor. De conformidad con el art. 17.1 de la Ley 49/2002, el concepto de obra de arte a estos efectos se reduce a dos categorías. De un lado, los bienes que forman parte del Patrimonio Histórico, que estén inscritos en

el Registro general de bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general. De otro, los bienes culturales de calidad garantizada. Esta última categoría resulta especialmente criticable, ya que se encuentra construida sobre conceptos muy vagos e imprecisos. Así, en modo alguno la normativa nos aporta pautas que pongan de manifiesto cuándo una obra de arte tiene "*calidad garantizada*". Al menos la intervención de la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes, que debe emitir informe o dictamen, es una garantía para el ciudadano, al objeto de evitar la discrecionalidad administrativa.

Por entidades sin fines lucrativos, según el art. 2 de la Ley 49/2002, hemos de entender las fundaciones, las asociaciones declaradas de utilidad pública y otras entidades asimiladas a las dos anteriores, entre las que se encuentra la Academia que hoy nos acoge.

Pues bien, los arts. 19.1 y 21.1 de la Ley 49/2002 reconocen una deducción a favor de los contribuyentes de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de los No Residentes del 25 por 100 de tales donaciones.

Por su parte, el art. 20 de dicha norma establece una deducción del 35 por 100 sobre la cuota íntegra para los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.

La base para la aplicación de estos incentivos se extrae de la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación. En el caso de los bienes culturales que no formen parte del Patrimonio Histórico, la Junta ha de valorar, asimismo, la suficiencia de la calidad de la obra. Por su parte, los tres preceptos establecen límites sobre la cuantía máxima del beneficio fiscal.

Quiero destacar que el ámbito objetivo de este último no es sólo la donación, sino también la constitución de un derecho de usufructo temporal a favor de las entidades sin fines lucrativos. De este modo no hay que desprenderse de las obras de arte para gozar del mismo.

El incentivo puede elevarse, hasta en cinco puntos porcentuales, por la Leyes de Presupuestos Generales del Estado de cada año en relación con las actividades prioritarias de mecenazgo a que hagan referencia, como es el caso de las donaciones realizadas para la Mezquita de Córdoba (art. 23 de la Ley 49/2002).

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 el caso de que se donen inmuebles (art. 23 de la Ley 49/2002).

Para justificar la donación es necesario que la entidad beneficiaria expida una certificación, que debe ser remitida a la Administración tributaria, y que ha de contener, entre otros extremos (art. 24 de la Ley 49/2002): NIF y datos de identificación del donante y de la entidad donataria, mención expresa de que esta última es una entidad sin fin lucrativo, documento público u otro auténtico que acredite la entrega del bien donado, destino que se le dará al mismo y mención expresa del carácter irrevocable de la donación.

El segundo de los incentivos se refiere al fomento de las inversiones en bienes de interés cultural, aplicables a los contribuyentes de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y Sociedades. A estas deducciones se refieren, respectivamente, los arts. 68.5 y 38 de sus normas reguladoras.

La deducción asciende a un 15 por 100 de los gastos efectuados en la realización de tres tipos de actividades. En primer lugar, la adquisición de bienes del Patrimonio Histórico Español, realizada fuera de nuestro territorio para su introducción en el mismo, siempre que sean declarados de interés cultural o incluidos en el Inventario general de bienes muebles en el plazo de un año desde su introducción y permanezcan en España y dentro del patrimonio del titular durante, al menos, cuatro años.

A este respecto hay que tener en cuenta que la base de la deducción, al igual que en la anterior, es la que realice la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes.

En segundo lugar, la conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes de propiedad de los contribuyentes que estén declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública.

Nos encontramos, como puede verse, ante dos supuestos diferenciados de deducción. De un lado, la importación de bienes del Patrimonio Histórico. De otro, la realización de gastos de conservación, restauración, difusión y exposición de bienes declarados de interés cultural. Mientras que la primera engloba a todos los integrantes del Patrimonio Histórico, tanto los declarados de interés cultural, como los inventariados, que sean de nueva adquisición y estén catalogados como tales, la segunda es más restrictiva, ya que se refiere, únicamente, a los declarados de interés cultural.

Por último, también otorga derecho a la deducción 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, como es el caso del casco histórico de la ciudad de Córdoba.

La deducción se practica sobre la cuota líquida, es decir, la cuota íntegra después de haber practicado las deducciones por doble imposición, así como las bonificaciones y con determinados límites. Hay que apuntar que la reciente reforma operada en el Impuesto sobre Sociedades ha derogado esta deducción, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2014, mientras tanto se han establecido unos coeficientes correctores que tienden a rebajarla.

Para terminar con la imposición sobre la renta es preciso poner de relieve que determinadas Comunidades Autónomas, en uso de las competencias normativas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, han establecido deducciones autonómicas en este ámbito. Es el caso de Canarias, Cantabria, Castilla y León, Extremadura, Madrid, Murcia y Valencia.

Por lo que respecta al Impuesto sobre el Patrimonio, su Ley reguladora contempla cuatro tipos de exenciones objetivas con relación a las obras de arte: los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español o de las Comunidades Autónomas, los depositados en instituciones culturales para su exhibición pública, las obras de artistas y los "*objetos de arte y antigüedades cuyo valor sea inferior a las cantidades que se establezcan a efectos de lo previsto*" en el art. 26.4 de la Ley del Patrimonio Histórico Español.

En caso de que estos bienes no estén exentos, el art. 19.1 de la Ley establece que "*se computarán por el valor de mercado en la fecha de devengo del Impuesto*", o sea, el 31 de diciembre de cada año (art. 29). No se dan pautas para determinar ese valor de mercado, por lo que el sujeto pasivo ha de realizar una estimación del mismo en su autoliquidación, sin perjuicio de una eventual comprobación administrativa.

Pasando a analizar el Impuesto sobre el Valor Añadido, el art. 136 de la Ley del tributo 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 sean objetos de arte o de colección.

El art. 91.Uno.4 de la Ley aplica el tipo impositivo reducido del 7 por 100 a las importaciones de estos bienes -cualquiera que sea su importador-; así como a las entregas de objetos de arte realizadas por sus autores o derechohabientes o por empresarios o profesionales distintos de los revendedores a los que resulte de aplicación el régimen especial que más adelante mencionaré, cuando tengan derecho a deducir íntegramente el tributo por repercusión directa o satisfecho en la adquisición o importación del mismo bien. Si observamos con detenimiento estas circunstancias, en la legislación actual es difícil encontrar un empresario o profesional en quien concurren las mismas.

La finalidad de este tipo impositivo reducido es favorecer la importación de este tipo de bienes y el consiguiente enriquecimiento del patrimonio cultural de la Comunidad Europea en general y de España en particular.

La Ley 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. También 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.

En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 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 Impuesto sobre el Patrimonio y que sean integrantes del Patrimonio Histórico Español o de las Comunidades Autónomas, del 95 por 100. Para ello los beneficiarios han de ser el cónyuge, descendientes o adoptados. Algunas Comunidades Autónomas, en uso de sus competencias normativas y al igual que ocurre en el Impuesto sobre la Renta, han ampliado esta reducción hasta alcanzar, en algunas de ellas, el 99 por 100. Es el caso de Cantabria, Castilla y León, Cataluña y Valencia.

Para terminar con el sistema tributario estatal merece una especial referencia la tasa por exportación que contempla el art. 30 de la Ley del Patrimonio Histórico Español. Queda sujeta a la misma toda autorización para la exportación de cualquier bien mueble que lo integre. Pese a su denominación, estamos en presencia de un impuesto, ya que, si bien se articula en torno a una actividad administrativa -la autorización de exportación-, sirve para gravar manifestaciones de capacidad contributiva reservadas al campo impositivo. El devengo se produce "cuando se conceda la autorización". Por último, los elementos de cuantificación -base imponible y tipo de gravamen- en nada tienen que ver con el coste del servicio o de la actividad administrativa. En definitiva, no existe relación alguna entre el servicio que se presta y la cuota del tributo.

Quedan exentas de su pago, la exportación de bienes muebles que tenga lugar durante los diez años siguientes a su importación, siempre que ésta se hubiere realizado de forma legal, esté reflejada documentalmente y los bienes no hayan sido declarados de interés cultural; la salida temporal, legalmente autorizada, de bienes muebles que formen parte del Patrimonio Histórico Español y la exportación de objetos muebles de autores vivos.

Son sujetos pasivos, las personas o entidades, nacionales o extranjeras, a cuyo favor se concedan las autorizaciones de exportación. La base imponible viene determinada por el valor real del bien cuya autorización de exportación se solicita. A estos efectos se considera como tal, el consignado por el solicitante en la declaración de valor efectuada en la solicitud de permiso de exportación. La base imponible se grava por una escala progresiva con un mínimo del 5 y un máximo del 30 por 100. Por último, su recaudación queda afectada a la adquisición de bienes de interés para el Patrimonio Histórico Español.

También encontramos un tratamiento especial de las obras de arte en los tributos locales. El Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales establece la

exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles de determinados bienes, distinguiendo según se tenga o no que solicitar el beneficio fiscal. Dentro de los primeros se encuentran los declarados, expresa e individualizadamente, monumento o jardín histórico de interés cultural, e inscritos en el Registro General como integrantes del Patrimonio Histórico Español. En la misma situación se encuentran aquellos inmuebles que hayan sido declarados de interés cultural por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación, o su órgano homólogo de las Comunidades Autónomas.

Sin embargo, el art. 62.2 b) del Texto refundido delimita el ámbito del beneficio fiscal, ya que sólo gozan del mismo, de un lado, en zonas arqueológicas, los incluidos como objeto de especial protección en el instrumento de planeamiento urbanístico. De otro, en sitios o conjuntos históricos, los que cuenten con una antigüedad, igual o superior, a cincuenta años y estén incluidos en el catálogo previsto en la Ley urbanística autonómica por la que se rijan.

En las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas se contemplan algunos epígrafes que guardan relación con el mundo del arte y entre los que cabe mencionar con relación a las actividades empresariales: los de comercio al por mayor de obras de arte y antigüedades; las galerías de arte; el comercio al por menor de sellos, monedas, medallas conmemorativas y billetes para coleccionistas; bibliotecas y museos.

Por lo que respecta a las actividades profesionales destacan 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, el art. 103.2.a) del Texto refundido contempla una bonificación potestativa, de hasta el 95 por 100, a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias culturales o histórico artísticas. Esta declaración corresponde al Pleno del Ayuntamiento y ha de acordarse, previa solicitud del sujeto pasivo, con el voto favorable de la mayoría simple de sus miembros.

He de finalizar esta exposición con una referencia a la dación en pago de bienes para saldar deudas tributarias y que fue introducida en nuestro ordenamiento por el art. 73 de la Ley del Patrimonio Histórico Español. Este precepto, cuyo desarrollo reglamentario se encuentra en el art. 40 del Reglamento General de Recaudación, supone la admisión de las obligaciones tributarias facultativas. Éstas no pueden fundarse en la autonomía de la voluntad, sino sólo por Ley. No hay un tributo en especie, ni una prestación *in natura*, no dineraria. La única diferencia formal entre la obligación tributaria facultativa y la normal se produce en el momento del pago. El deudor se libera de la obligación al optar por una prestación que no es la tributaria, aunque ésta es la única debida, en cuyo caso el tributo no dará lugar a un ingreso público, sino a la adquisición de unos bienes.

El fundamento de las obligaciones tributarias facultativas radica en una finalidad extratributaria. El citado precepto pretende que el Estado pueda adquirir determinados bienes sin acudir al mercado como un coleccionista más o ejerciendo los derechos de tanteo y retracto que la propia Ley le reconoce. También se pretende evitar que una falta de liquidez en el sujeto pasivo le obligue a su venta alterando su valor en el mercado. Esta finalidad está presente en el Derecho comparado. Así, suele citarse, como antecedente, la Ley francesa de 31 de diciembre de 1968, conocida como "*Ley Malraux*".

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 **pago** de una posesión anterior: posesión de la belleza o de las cosas; los dos son **creación** humana; los dos capacidad concedida o ganada, 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 Tributaria o las Direcciones Generales de Tributos de las Comunidades Autónomas, las casas de subastas.

Por fin, sólo me queda el capítulo de agradecimientos o de gratitudes, que es un término más jurídico. En primer lugar, estos van dirigidos a esta casa que hoy me recibe y que personalizo en la figura de su Director, D. Joaquín Criado. En segundo lugar, a los académicos que me propusieron como correspondiente: D. Rafael Mir, D. Antonio Manzano y D. José Peña. A todos ellos y a ustedes por su asistencia mi más sincero agradecimiento.