

# Doble Grau en Administració i Direcció d'Empreses i Dret

**Títol: EL TRACTAMENT FISCAL ASSOCIAT A LES  
TRANSACCIONS D'OBRES D'ART**

**Autoria:** ANNA DEUMAL TORROELLA

**Tutoria:** JOAN FRANCESC PONT CLEMENTE

**Departament:** Dret Administratiu, Processal, Financer i Tributari

**Curs acadèmic:** 2023-2024

:



UNIVERSITAT DE  
BARCELONA

Facultat d'Economia  
i Empresa



## RESUM

Aquest Treball proporciona el context actual del sector artístic tant a nivell estatal com a nivell global. També exposa quina és la fiscalitat associada a les diferents transaccions d'art que es poden dur a terme en aquest mercat, evidenciant tant la tributació directa com la indirecta, ja que poden sorgir dubtes entorn a quina és la normativa aplicable i quins son els tipus impositius concrets pels diferents supòsits. El present Treball recull també el desenvolupament del règim especial d'objectes d'art que el legislador europeu va establir en la Directiva 2006/112/CE del Consell, de 28 de novembre de 2006, relativa al sistema comú de l'impost sobre el valor afegit. S'analitzaran també els principals convenis internacionals per evitar la doble imposició entre Espanya i els països considerats com a gegants de l'art, que ocupen les primeres posicions en el mercat.

*Paraules clau:* Objectes d'Art, Mercat de l'Art, tributació directa i indirecta, Conveni per evitar la doble imposició, Règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció, Règim especial de zones franques.

## ABSTRACT

The herein paper provides the current context of the art sector both at the state level and at the global level. It also explains what the taxation is associated with the different art transactions that can be carried out in the market, evidencing both direct and indirect taxation, since doubts may arise about which are the applicable regulations and what are the specific taxes to apply for the different transactions. This Paper also covers the development of the special regime for works of art that the European legislator established in Council Directive 2006/112/CE of 28<sup>th</sup> November 2006, relating to the common system of tax on added value. Will also be analyzed the main international agreements to avoid double taxation between Spain and the countries considered to be art giants, which occupy the first positions in the market.

*Keywords:* Art Objects, Art Market, direct and indirect taxation, Double Taxation Convention, Special regime for used goods, art objects, antiques and collectibles, Special regime for free zones.

# ÍNDIX

<i>INTRODUCCIÓ</i> .....	4
<i>I. CONCEPTE D'OBJECTE ART</i> .....	6
<i>II. MERCAT DE L'ART</i> .....	9
1. Context del mercat.....	9
2. Característiques del mercat.....	14
3. Agents del mercat .....	16
4. Oferta i demanda .....	18
5. Riscos, errors i falsificacions.....	20
<i>III. TRACTAMENT FISCAL DE LES OBRES D'ART</i> .....	24
1. Normativa reguladora estatal i comunitària.....	24
2. Normativa reguladora internacional. Tractats de doble imposició .....	25
<i>IV. ASPECTES FISCALS DE LA TRIBUTACIÓ INDIRECTA</i> .....	28
1. Impost sobre el Valor Afegit.....	28
2. Règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció .....	32
3. Impost de Transmissions Patrimonials.....	36
<i>V. ASPECTES FISCALS DE LA TRIBUTACIÓ DIRECTA</i> .....	38
1. Impost sobre la Renta de Persones Físiques .....	38
2. Impost de Donacions i Successions.....	39
3. Impost de Societats .....	40
<i>VI. EL RÈGIM ESPECIAL DE ZONA FRANCA (FREE PORTS)</i> .....	41
<i>VII. CONCLUSIONS</i> .....	45



# INTRODUCCIÓ

La cultura és l'herència de la nostra història i la creadora de la identitat aglutinadora de la societat, constituint-se d'aquesta manera com a signe essencial i identificador d'una comunitat, que genera una marca característica i exclusiva. La cultura es manifesta a través de diferents formes com ara la religió, la moral, els valors, però també mitjançant l'educació, la llei, l'economia i l'art.

Tot el que ens envolta pot ser concebut com a manifestació creativa. Però avui en dia l'art no només és concebut per la societat com a una expressió artística, sinó també com a un important actiu o inversió. Per aquest precís motiu es considera que l'art respon a una doble dimensió; una cultural, i l'altre econòmica i financera. Pierre-Auguste Renoir, un destacat pintor del moviment impressionista, va definir l'obra d'art com a “*el medio por el cual el artista expresa su pasión*”<sup>1</sup>. Posterior a l'instant de creació, l'artista, amb l'objectiu de cobrir les dues dimensions per les quals l'obra ha estat motivada en un primer moment, adquireix la consideració de bé jurídic patrimonial, essent susceptible de ser incorporada al tràfic econòmic i comercial, el qual es coneix com a mercat de l'art.

L'objecte d'aquest Treball de Final de Grau no és un altre que la realització d'un estudi exhaustiu en primer lloc del mercat de l'art, així com del tractament fiscal associat a les transaccions d'obres artístiques. Per abordar l'estudi plantejat, el present Treball es divideix en dos grans blocs. En primer lloc, s'estudia la conceptualització en les actuals legislacions de l'objecte material sobre el qual recau aquest Treball, que són les obres d'art, i la dispersió normativa conseqüència de la manca d'harmonització reguladora entorn aquestes. Posteriorment es contextualitza al lector dins del mercat de l'art amb l'objectiu que aquest es familiaritzi amb els principals agents i característiques del sector, entengui a partir de la naturalesa del bé com es comporta la oferta i demanda d'aquests intercanvis i els riscos i errors en que aquestes podem incórrer. En segon lloc, es precisen els aspectes fiscals que poden sorgir com a conseqüència de les transaccions efectuades pels agents, tant a un nivell estatal com internacional, analitzant la tributació tant indirectament com directament. Per resoldre aquestes qüestions, s'ha de plantejar quins son els principals tributs que afecten als

---

<sup>1</sup> Delavega y asociados. (2017, February 7). *Jus gratia artis: una pequeña guía al derecho del arte en España*. (1). De La Vega Y Asociados.  
<https://delavegayasociados.com/jus-gratia-artis-derecho-del-arte-espana/>

intercanvis comercials de les obres d'art, i si procedeix, si existeix un règim especial per aquests objectes i a quin tipus impositiu específic estan sotmeses aquestes transaccions. Addicionalment, es farà referència al règim de les zones franques degut a la gran controvèrsia que actualment comporten entorn a les obres d'art.

La metodologia utilitzada per a la realització del Treball ha estat el sistema analític de revisió bibliogràfica. A través de l'estudi centrat bàsicament en les múltiples legislacions aplicables, es seleccionarà aquella que presenti una millor adequació, i que sigui rellevant a efectes del present l'anàlisi en ares d'aconseguir una major precisió amb la finalitat de complir amb els objectius plantejats en aquest Treball.

Per últim, l'elecció del tema d'aquest Treball ve motivada per l'interès personal en el sector artístic i el seu caràcter original. Alhora, la temàtica escollida permet ser abordada des d'una perspectiva tant jurídica com fiscal, donant així compliment a l'anàlisi dual des de la branca del Dret com des de la branca d'Administració i Direcció d'Empreses.

## I. CONCEPTE D'OBJECTE ART

Per concretar el concepte d'objecte d'art des d'una perspectiva jurídica, hem de partir de diferents regulacions. Aquesta dispersió normativa es deguda a que el legislador no ha precisat una qualificació definitiva al concepte “obra d'art” o “objecte d'art”, i ha optat en canvi, per delimitar el concepte de manera descontrolada i desorganitzada, fent que per cada branca del dret, s'entengui de manera diferent que és art.

Així doncs, tot i que en el nostre ordenament jurídic no existeixi un concepte unificat, es destaquen fins a tres normatives on s'esmenta i s'elabora una llista *numerus clausus* enumerant el tipus d'objecte sobre el qual la corresponent regulació entén que es art.

En primer lloc, la Llei 16/1985, de 25 de juny, del Patrimoni Històric Espanyol, la qual designa que “*integran el Patrimonio Histórico Español los inmuebles y objetos muebles de interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico*”<sup>2</sup> entre d'altres. En aquest cas no especifica ni sobre quins objectes ni quina naturalesa han de tenir aquests per ser considerats art. En canvi, sí que delimita que es pot considerar com a monument, jardí, conjunt i lloc històric i zona arqueològica (article 15 LPHE), i també el que es pot entendre per patrimoni etnogràfic i bibliogràfic.

El Real Decret Legislatiu /1996, de 12 d'abril, pel qual s'aproven, es regulen i s'harmonitzen les disposicions legals referents a la Propietat Intel·lectual, delimita de manera més detallada que el dret administratiu anterior, el concepte d'obres d'art. A la secció tercera de la llei, quan s'articula l'explicació del dret de participació, el legislador exemplifica els objectes artístics sobre els quals els autors d'arts gràfiques o plàstiques tindran dret a percebre una participació en el preu. Simultàniament, concreta en què consisteixen aquestes obres d'art gràfiques o plàstiques procedint a l'exemplificació de supòsits següents: “*...tales como los cuadros, collages, pinturas, dibujos, grabados, estampas, litografías, esculturas, tapices, cerámicas, objetos de cristal, fotografías y piezas de vídeo arte*”<sup>3</sup>. D'aquesta manera, es va

---

<sup>2</sup> Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, “BOE” núm. 155 (1985). <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1985-12534>

<sup>3</sup> Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, regularizando, aclarando y armonizando las disposiciones legales vigentes sobre la materia., “BOE” núm. 97 (1996). <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1996-8930>



desenvolupar un llistat de supòsits que es poden encabir dins del concepte d'art gràfica i plàstica, un llistat que d'acord amb l'article 10 de la mateixa llei, queda obert a qualsevol expressió artística tangible o intangible, present o futura. Per tant, i seguint aquest criteri, una obra plàstica o gràfica que vulgui quedar subjecte a la Llei de Propietat Intel·lectual i que compleixi amb els requisits exigits per la normativa, però que no es trobi dins del llistat enumerat, també podria entendre's com a art, ja que la LPI no és interpretada en cap cas com a *numerus clausus*.

I per últim, ens situem a la legislació tributaria. Concretament, existeixen dues normatives que mencionen els objectes d'art, i no és estrany, ja que com bé veurem més endavant d'aquest Treball, aquestes obres operen en el mercat, i com a conseqüència, han de ser objecte de tributació<sup>4</sup>. En el context de qualsevol sistema tributari, depenent de la qualificació de l'objecte en qüestió, ens podem trobar davant d'un tipus impositiu o d'un altre, entre els quals, pot existir una diferència significativa de l'import a abonar. Per tant, és habitual que en els marcs normatius tributaris, els objectes materials es trobin més concrets i precisats.

La Llei de l'Impost sobre el Patrimoni<sup>5</sup>, exposa que es considerarà objecte d'art a les pintures, escultures, dibuixos, gravats, litografies o altres objectes anàlegs, sempre i quan s'estigui davant d'una obra original de l'artista. Com s'ha vist anteriorment, aquest precepte jurídic no ajuda en absolut a la delimitació del concepte, ni tampoc aporta trets distintius per a una millor precisió en la seva qualificació. Pot ser que la intenció del legislador sigui justament aquesta, l'ha de no aprofundir en excés en la determinació de l'objecte, precisament per a que pugui ser interpretat de manera ampla, amb l'objectiu d'aconseguir una contribució més ampla de tributs.

En canvi, en la mateixa línia que a la legislació mercantil anterior i amb la intenció de donar un pas endavant a l'hora de descriure el concepte en qüestió, la Llei de l'Impost de Valor Afegit exposa un catàleg de béns que la normativa considera obres d'art, a més a més

---

<sup>4</sup> Peñuelas i Reixach, L. (2005). *Valor de mercado y obras de arte. Anexo al capítulo VI definición de obra u objeto de arte* (Marcial Pons).

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/libro?codigo=256424>

<sup>5</sup> Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio., "BOE" núm. 136 (1991).

<https://www.google.com/search?client=safari&rls=en&q=ley+de+impuesto+sobre+el+patrimonio&ie=UTF-8&oe=UTF-8>

de concretar el codi de Nomenclatura Combinada, NC<sup>6</sup>, que els objectes han de tenir per a que siguin considerats com a tal. L'article en qüestió, es deu al règim especial de béns usats i objectes d'art, el qual es tractarà posteriorment en aquest Treball. El fet de que existeixi aquest règim potestatiu, obliga al legislador en certa manera a haver de concretar sobre la naturalesa dels béns sobre els quals s'ha d'aplicar per a diferenciar-se del règim general. El precepte exposa el següent:

*“2.º Objetos de arte, los bienes enumerados a continuación:*

*a) Cuadros, "collages" y cuadros de pequeño tamaño similares, pinturas y dibujos, realizados totalmente a mano por el artista, con excepción de los planos de arquitectura e ingeniería y demás dibujos industriales, comerciales, topográficos o similares, de los artículos manufacturados decorados a mano, de los lienzos pintados para decorados de teatro, fondos de estudio o usos análogos (código NC 9701).*

*b) Grabados, estampas y litografías originales de tiradas limitadas a 200 ejemplares, en blanco y negro o en color, que procedan directamente de una o varias planchas totalmente ejecutadas a mano por el artista, cualquiera que sea la técnica o la materia empleada, a excepción de los medios mecánicos o fotomecánicos (código NC 9702 00 00).*

*c) Esculturas originales y estatuas de cualquier materia, siempre que hayan sido realizadas totalmente por el artista; vaciados de esculturas, de tirada limitada a ocho ejemplares y controlada por el artista o sus derechohabientes (código NC 9703 00 00).*

*d) Tapicerías (código NC 5805 00 00) y textiles murales (código NC 6304 00 00) tejidos a mano sobre la base de cartones originales realizados por artistas, a condición de que no haya más de ocho ejemplares de cada uno de ellos.*

*e) Ejemplares únicos de cerámica, realizados totalmente por el artista y firmados por él.*

*f) Esmaltes sobre cobre realizados totalmente a mano, con un límite de ocho ejemplares numerados y en los que aparezca la firma del artista o del taller, a excepción de los artículos de bisutería, orfebrería y joyería.*

*g) Fotografías tomadas por el artista y reveladas e impresas por el autor o bajo su control, firmadas y numeradas con un límite de treinta ejemplares en total, sean cuales fueren los formatos y soportes”<sup>7</sup>*

En definitiva, tot i que la regulació menciona i fa al·lusió als objectes d'art, no trobem cap normativa que contingui una definició completa i objectiva, materialitzada i disponible per a tots els àmbits d'aplicació en que l'art opera o és objecte de guarda jurídica. Per això, de conformitat a la configuració actual de la normativa ens trobem davant de que possiblement, infinitats d'actius puguin integrar-se dintre de les qualificacions proposades.

Destacar també que des del món del dret, el que es pretén en tot moment es la descripció del concepte objecte o obra d'art, però en cap cas, concretar que és mereixedor de tenir la condició d'art o que no ho és<sup>8</sup>, qüestió quasi bé filosòfica.

---

<sup>6</sup> Sistema de codificació de vuit dígits de la Unió Europea.

<sup>7</sup> Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido., “BOE” núm. 312 (1992).  
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-28740>

<sup>8</sup> Peñuelas i Reixach, L. (2005). *Valor de mercado y obras de arte: Vol. Anexo al capítulo vi definición de obra u objeto de arte* (Marcial Pons).

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/libro?codigo=256424>

## II. MERCAT DE L'ART

Des del moment en que un objecte és comercialitzable, és a dir, el comprador i el venedor comparteixen interès per dur a terme una transacció on s'intercanvia un bé per un preu, es pot parlar de l'existència d'un mercat econòmic. En aquesta secció del Treball es descriurà el context del mercat de l'art, així com les característiques, per tal que el lector pugui conèixer millor aquest bé i tot el que l'envolta. S'ha de partir de la idea que el mercat de l'art està confeccionat per molts objectes de naturalesa molt diversa, però pel posterior anàlisi només es tindran en compte les obres artístiques, concretament pintures i quadres artístics, si no s'especifica el contrari.

### 1. Context del mercat

El comerç de l'art es remunta a l'inici de les primeres civilitzacions a l'antiga Roma, però no desfarem tant camí, ja que no és l'objecte d'aquest apartat del Treball. El que es pretén amb aquesta contextualització és poder proporcionar al lector un punt de vista global del mercat de l'art, amb l'objectiu que entengui i es pugui ubicar a les tendències més actuals.

#### A. Context del mercat global

El punt de partida d'aquest viatge històric és el que s'anomena "la democratització de la cultura", que va tenir lloc al segle XX<sup>9</sup>. En aquell moment, és quan es van donar els factors perquè aquest mercat passés de ser un negoci dominat per les classes altes i burgeses, a un negoci accessible per la col·lectivitat. Amb l'arribada de les democràcies modernes i la configuració de nous drets i llibertats, la societat va veure com el seu poder adquisitiu augmentava, així com l'oferta de les múltiples activitats relacionades amb la cultura. Amb una millor formació de la població i un fenomen com la globalització cada vegada més present, es va començar a donar un important valor a tots aquells elements que representaven al conjunt de la societat i que es manifestaven en produccions artístiques, que en definitiva,

---

<sup>9</sup> Vico Belmonte, A. (2020). El mercado del arte en tiempos de crisis. *La Albolafia: Revista de Humanidades Y Cultura*, N<sup>o</sup>. 20, 2020 (ISSN-e 2386-2491).  
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7720608>

s'havien convertit en el nou panorama cultural. L'economia de la Cultura<sup>10</sup> és un concepte innovador basat en el fet que la cultura és un motor més de l'economia actual, i que és alimentada a través de la promoció d'indústries culturals, ja que és una activitat que conté una doble vessant; serveix tant com a element de cohesió social, com d'element generador de riquesa i treball.

Els primers objectes protagonistes del mercat de l'art modern van ser els mobles antics i les arts decoratives. La següent dècada, durant la democratització de la cultura (1980), la pintura impressionista va arrasar al mercat, i en conclusió, i fins a la gran recessió econòmica del 2008, van destacar les obres contemporànies. Durant aquests aproximats quaranta anys, el mercat artístic va anar transformant-se i modernitzant-se al mateix temps que s'adaptava a les noves exigències dels col·leccionistes, persistia davant les diferents crisis econòmiques i s'adequava als avenços cap a les noves tecnologies que ja afloraven.

La crisi del 2008, va marcar un abans i un després en el sector artístic, afectant els comportaments dels agents que participaven en el mercat. És important assenyalar, que quan té lloc una crisi econòmica, aquesta no afecta tant els béns de luxe, ja que aquests tenen una demanda més propensa a la inelasticitat. És per això, que la caiguda del 2008 no va afectar tant les obres d'alta qualitat, com a produccions artístiques més modestes, puix que en aquest mercat el preu és el símbol directe de la qualitat del producte.

Així doncs, la recessió de l'any 2008 va modificar els interessos dels col·leccionistes, que van passar d'invertir en obres contemporànies d'artistes poc reconeguts i innovadors, a optar per la selecció d'obres d'art més segures i conservadores (obres de grans mestres, artistes consolidats, obres gràfiques,...). Al mateix temps, el defalliment de l'economia va donar lloc a que els participants tendents a especular en el mercat de l'art, l'abandonessin. La causa d'aquest desinterès es devia al fet que els agents que es movien exclusivament amb l'objectiu d'aconseguir certa rendibilitat per la seva compra, és a dir, partint només de motivacions inversores, van optar per abandonar el mercat o per la compra d'obres de qualitat superior, les quals tenien un risc inferior que les obres contemporànies. Per tant, aquests inversors, van anar desapareixent o mudant-se a sectors com les arts decoratives o la pintura antiga. Els grans perjudicats que va deixar la crisi econòmica van ser els artistes poc

---

<sup>10</sup> Economía de la Cultura. (2013). *Biblioteca de Cultura, Secretaría General Técnica Subdirección General de Documentación y Publicaciones*. Ministerio de Educación, Cultura y Deporte. <https://www.cultura.gob.es/dam/jcr:ee0a823f-83a3-45b8-89c0-9c25d7101e51/guialector18.pdf>

reconeguts que produïen obres de qualitat estàndard, que encara no s'havien construït una reputació i per tant les seves obres no tenien la mencionada qualitat que en aquell moment era tant desitjada, i que dotava a l'obra d'un valor fonamental i de destacada rendibilitat.

La recuperació econòmica va ser protagonitzada essencialment per l'entrada al mercat internacional dels països BRIC<sup>11</sup>, els quals van suposar una ampliació de quota de mercat sense precedents, i també van aportar nous compradors i consumidors. Cal destacar especialment l'entrada de la Xina al mercat de l'art, que va trencar amb la bipolaritat del mercat entre els Estats Units i Europa, no només convertint-se des del primer moment en competidor directe dels gegants de l'art, sinó que també es va convertir en un mercat pioner davant d'una demanda que fins aquell instant mai ningú havia saciat, i que va significar un creixement de les exportacions a Orient, que a sobre, tenien el poder adquisitiu per adquirir-les.

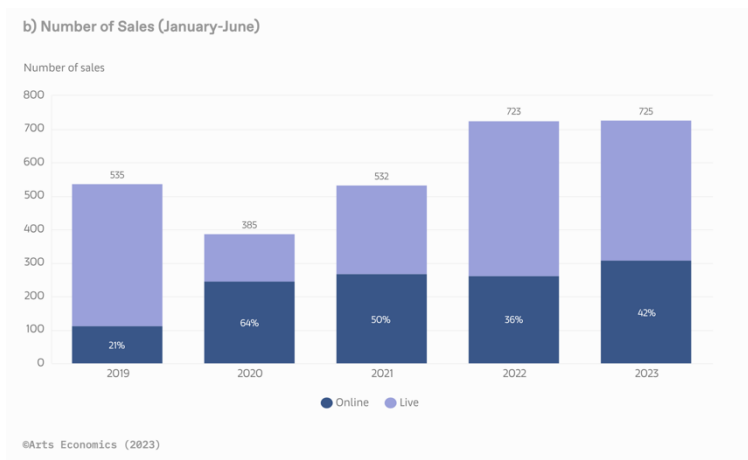
Després de la recuperació econòmica, els principals operadors d'art van haver de competir amb els agents emergents. Aquests, cada vegada anaven guanyant més quota de mercat, i els gegants de l'art a més, van haver d'enfrontar les conseqüències dels períodes d'instabilitat en que es van endinsar. Un clar exemple d'aquests períodes és quan Gran Bretanya a través del Brexit es va desmembrar de la Unió Europea, o quan els Estats Units van entrar en la guerra comercial amb la Xina.

L'art, com tots els sectors econòmics, també es va veure agitat per la crisi sanitària de la COVID-19. Les galeries o fires internacionals es van veure substituïdes per a un altre fenomen associat a la globalització, i que ahora és considerat el nou model de consum que s'ha instaurat al món; el comerç electrònic. Aquest nou canal de distribució va donar lloc a que l'art fos molt més accessible pels consumidors, en especial, per les obres més contemporànies i innovadores d'artistes poc reconeguts que no comptaven amb la reputació necessària per a poder tenir un lloc a una fira o a una galeria. Cal remarcar, però, que un dels principals inconvenients d'aquest mitjà és la importància que té la presencialitat en el món de l'art, ja que el valor principal d'un exemplar recau en l'autenticitat i l'originalitat d'aquest, i per aquest motiu, la confiança que implica poder veure l'obra a través dels mateixos ulls del comprador no es pot assimilar a través d'Internet. Tot i això, el comerç electrònic en el món de l'art va venir per quedar-se, i si en temps de pandèmia les subhastes es realitzaven

---

<sup>11</sup> Brasil, Rússia, Índia i Xina.

en línia, ara els negocis tradicionals combinen de manera híbrida les dues modalitats, per tal de donar la seguretat que els compradors necessiten i requereixen als distribuïdors. A més, Internet s'ha convertit per a les administracions en una bona eina per al control de la tributació.



Gràfic 1<sup>12</sup>: Exposa les vendes en línia i presencials durant els primers semestres de cada any. Exemplifica l'augment de la importància de les vendes digitals que des de l'any 2020, l'any de la pandèmia, s'han duplicat. Al mateix temps, es pot veure l'augment de les vendes d'obres d'art, comparant valors pre i postpandèmics.

Durant el 2022, i després de la crisi sanitària, segons l'informe anual d'*Arts Economics* de 2023<sup>13</sup>, el mercat de l'art va mostrar el segon nivell de vendes més altes de la història, concretament 67.8 bilions de dòlars, atès el que es considera l'entusiasme postpandèmia, liderat pels Estats Units. Després del bon resultat d'aquell any, les vendes es van suavitzar, com bé és normal a causa del ressorgiment de l'economia. Tot i això, aquest any ens trobem davant d'una preocupant elevada inflació que ens fa qüestionar si les inversions en art poden protegir els augments de preus que pateixen els consumidors. Per a resoldre aquesta qüestió, *Art Economics*<sup>14</sup> va dur a terme una investigació, que va portar a afirmar que efectivament els consumidors que inverteixen en art preservaven millor el seu poder adquisitiu que aquells que inverteixen en actius financers, ja que aquests últims són calculats a partir d'un preu nominal (preu vigent de mercat). Cal assenyalar, i els mateixos autors de

<sup>12</sup> McAndrew, Dr. C. (2023). THE SURVEY OF GLOBAL COLLECTING 2023. In *Art Economics* (p. 31). Art Basel and UBS. <https://theartmarket.artbasel.com>

<sup>13</sup> McAndrew, Dr. C. (2023). THE SURVEY OF GLOBAL COLLECTING 2023. In *Art Economics*. Art Basel and UBS. <https://theartmarket.artbasel.com>

<sup>14</sup> Vid. *Ibidem*, p. 45.

l'informe *d'Art Economics* ho reconeixen, que no saben quin impacte tindrà la inflació a les compres d'art finançades a través de préstecs, ara que els tipus d'interès d'aquests està augmentant.

## **B. Context del mercat espanyol**

Aquesta contextualització històrica finalitza, fent referència al context del mercat espanyol. En primer lloc, cal destacar que els preus dels objectes d'art en el mercat espanyol han estat sempre inferiors als dels altres mercats, i això ha donat lloc a una pèrdua de competitivitat pels artistes. La principal causa d'aquesta pèrdua de competitivitat ha sigut el paper paternalista que històricament ha tingut l'estat a Espanya, que ha reduït les possibilitats de desenvolupament i expansió d'aquest mercat. L'estat va optar per una legislació restrictiva pel que fa als béns protegits per la Llei de Patrimoni Històric, creant així un mercat hermètic i més fràgil. Un clar exemple d'aquesta configuració del mercat és la mateixa Llei de Patrimoni Històric Espanyol, i com aquesta prioritza l'adquisició per part de museus i/o institucions públiques d'obres de més antiguitat (Obres d'Interès Cultural), abans que altres agents econòmics que operen al mercat (ja que la Llei atorga el dret de tanteig a museus i institucions públiques<sup>15</sup>). A més a més, una vegada que aquestes institucions públiques han adquirit les obres, aquestes difícilment no tornaran al tràfic econòmic fent així que hi hagi una part de l'oferta que mai es regeneri ni torni al mercat (les obres adquirides per museus, tenen una alta probabilitat de que no tornin a estar disponibles per a la venda, ja que seran exhibides en ells o formaran part de les seves col·leccions).

A més, també cal destacar que Espanya sempre ha sigut dels països amb l'IVA més elevat d'entre els seus competidors. Això feia que s'utilitzessin altres països com a canal per a introduir obres, de manera que es pagava aquell IVA més reduït. Un clar exemple, és quan durant el 2012 es va elevar l'IVA temporalment de les importacions del 8% al 21%<sup>16</sup>.

En conclusió i seguint l'informe "El mercado español del arte en 2017" de la fundació bancària La Caixa<sup>17</sup> elaborat per la Dra. Clare McAndrew, s'exposa que el mercat espanyol

---

<sup>15</sup> Article 38 Llei 16/1985, de 25 de juny.

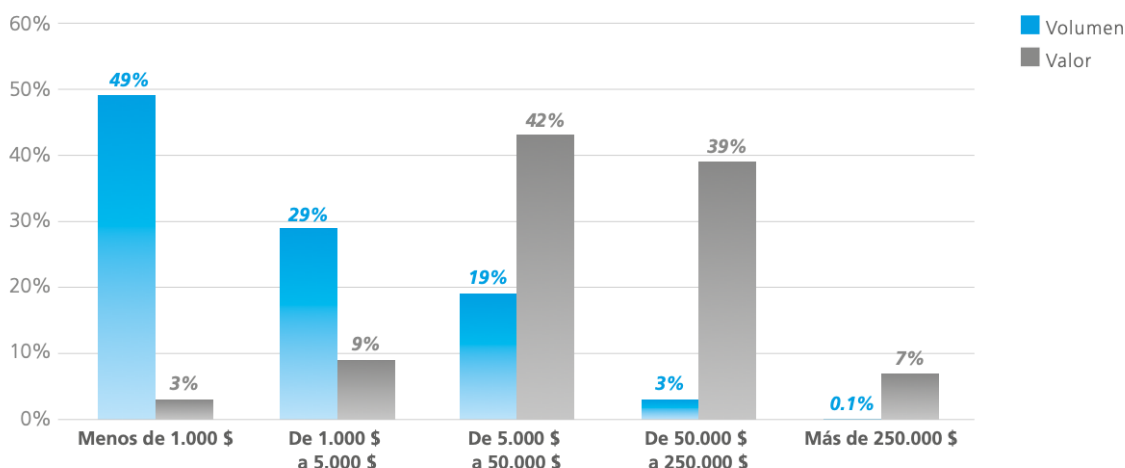
<sup>16</sup> Agencia Estatal de Gestión Tributaria. *Tipos Impositivos en el IVA*. Agencia Tributaria. [https://www.agencia tributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Segmentos\\_Usuarios/Empresas\\_y\\_profesionales/Novedades\\_IVA\\_2014/Nuevos\\_tipos\\_IVA.pdf](https://www.agencia tributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Novedades_IVA_2014/Nuevos_tipos_IVA.pdf)

<sup>17</sup> McANDREW, Dra. C. (2017). El Mercado Español del Arte en 2017. In *Fundació "La Caixa."* [https://fundacionlacaixa.org/documents/10280/666266/05\\_aym\\_elmercadoespanoldelarteen2017\\_es.pdf](https://fundacionlacaixa.org/documents/10280/666266/05_aym_elmercadoespanoldelarteen2017_es.pdf)

es caracteritza per tenir un gran volum de ventes, les quals de mitjana, aquestes estan valorades en 750€. A partir del gràfic següent, es pot observar la clara tendència de que a mida que augmenten els preu de les obres, el volum de venda disminueix, denotant la gran afectació que té l'import d'una obra en les transaccions espanyoles.

**Gráfico 4.6**

*Cuota de lotes vendidos y valor total en las subastas de bellas artes en España en 2016*



Gràfic 2<sup>18</sup>: L'anterior gràfic exposa la correlació entre el número i el valor de obres d'art venudes durant l'any 2016 a Espanya.

## 2. Característiques del mercat

En aquest apartat es pretén donar al lector d'aquest Treball les nocions més bàsiques del mercat de l'art, a partir del desenvolupament de les tres idees principals i característiques d'aquest comerç.

En primer lloc, el mercat de l'art despunta per ser governat per les vendes privades<sup>19</sup>. Conseqüentment, és un mercat molt opac, on la informació és totalment asimètrica, fent que sigui difícil conèixer les dades reals del sector. Així doncs, la majoria de les dades que es coneixen d'aquest mercat és corresponen a dades obtingudes en subhastes públiques. Al final, les vendes privades es redueixen a una qüestió de privacitat; amb l'objectiu de no oferir informació d'una determinada operació econòmica a la competència, les transaccions es

<sup>18</sup> McANDREW, Dra. C. (2017). El Mercado Español del Arte en 2017. *Fundación "La Caixa."* [https://fundacionlacaixa.org/documents/10280/666266/05\\_aym\\_elmercadoespanoldelarteen2017\\_es.pdf](https://fundacionlacaixa.org/documents/10280/666266/05_aym_elmercadoespanoldelarteen2017_es.pdf)

<sup>19</sup> Broto Pérez, D. (2016). *El droit de suite de los autores de obras de artes plásticas. Análisis jurídico y efectos en el mercado del arte* (pp. 300–308) [Tesis Doctoral]. [https://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/104181/1/DBP\\_TESIS.pdf](https://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/104181/1/DBP_TESIS.pdf)



negocien des de la confidencialitat més discreta. Des del punt de vista del comprador, també és essencial poder mantenir el secretisme per no donar informació del patrimoni a tercers. A més, cal destacar que a través de les vendes privades hi ha molt més marge de negociació per part de l'intermediari. És a dir, en cas que no s'hagi arribat a un acord amb el primer comprador, l'obra podrà tornar a oferir-se a un altre comprador pel seu preu inicial. En canvi, si la venda fos pública i no s'aconseguís aquesta en primera instància, la transacció quedaria vinculada al preu estipulat i en conseqüència cap comprador estaria disposat a comprar-la per un preu superior, amb el perill que comporta que aquesta quedi obsoleta.

La segona característica fonamental del mercat de l'art, tal com diu la Dra. Clare McAndrew<sup>20</sup>, és que aquest és un mercat d'hereus. Per primera vegada en aquest Treball s'introdueix el concepte de "droit de suite". Aquest és el dret de propietat intel·lectual que els hi permetrà als descendents de l'artista explotar l'obra de l'autor fins que hagin passat setanta anys des de la mort d'aquest. A partir del període de temps temporal esmentat anteriorment, aquesta obra passarà a ser pública i ja no s'haurà de pagar aquest "droit de suite" referent a aquest objecte artístic, i que a priori podria ser més atractiva per part d'inversors. Per aquest motiu es diu que el mercat de l'art és el mercat dels hereus, perquè aquests tenen drets d'explotació de l'obra fins i tot després de la mort de l'artista, convertint-se així en els principals beneficiaris d'aquest dret quan les obres es revaloritzen després del defalliment del creador.

I per acabar, cal destacar la important concentració territorial del mercat de l'art quan estem davant de transaccions on hi participa un intermediari. Existeix una clara tendència pel que fa a les vendes de produccions artístiques en determinats territoris, sobretot en el mercat secundari. Aquests territoris on es produeixen aquest elevat nombre de vendes són els Estats Units, la Xina, el Regne Unit, i a poc a poc també es van incorporant països com França, Alemanya i Suïssa. La concentració de vendes contribueix en crear un mercat actiu i dinàmic, donant lloc al fet que la mateixa comercialització d'objectes afavoreixi a la retroalimentació del mercat, provocant que al mateix temps, hi hagi més oferta i inversió. Es voldria destacar

---

<sup>20</sup> McAndrew, C. (2014). Cuadernos arte y mecenazgo el mercado español del arte en 2014. <https://coleccion.caixaforum.org/documents/10180/2956113/El-mercado-espa--ol-del-en-2014-Arte-y-Mecenazgo-Clare-McAndrew.pdf/a6c23a10-20d6-2e38-04a5-740e03ba6c56?t=1516106601000>. Fundación Arte y Mecenazgo.

la importància de les fires d'art en aquest aspecte. I és que aquestes donen lloc a una excel·lent oportunitat, no només per l'artista o intermediari d'exposar els seus materials (bàsicament té la funció de ser un aparador), sinó també pel mercat artístic d'aquell país, ja que genera una important publicitat pel territori, a la vegada que es converteix en un punt de trobada per a agents que operin en el mercat, afavorint al bescanvi d'informació.

### 3. Agents del mercat

El comerç de l'art està integrat per diferents protagonistes. Aquests actuen de manera dinàmica en el mercat, podent ser moltes vegades tant consumidors com intermediaris en transaccions. La primera classificació que es durà a terme en aquest apartat del Treball serà segons la principal motivació dels compradors i es poden dividir en<sup>21</sup>:

El comprador tradicional o “per amor a l'art”. És aquell col·leccionista que no considera l'art com a una inversió, sinó que el principal motiu per l'adquisició artística és l'eufòria que li provoca l'obra. En segon lloc, el comprador inversor. La principal motivació d'aquesta categoria de comprador és purament la d'aconseguir una rendibilitat. Veu l'obra com una pura inversió financera i estratègica sense tenir en consideració el component artístic. I en últim lloc, el comprador que vol assolir el prestigi, o conegut també com a inversor artístic. L'adquisició de l'obra es redueix al prestigi que aquesta li comportarà com a col·leccionista, atorgant-li categoria, renom i reputació. És aquell personatge que encara que busqui una rendibilitat per la seva compra, coneix l'obra i sap el valor que li comportarà perquè a més, és un expert en la matèria.

També podem classificar els operadors econòmics segons el paper que tenen en el comerç. En aquest sentit, és imperatiu destacar la figura de l'artista. L'artista<sup>22</sup>, és el principal agent que combinant els recursos disponibles i la seva pròpia creativitat, serà el productor de les obres artístiques que s'ofereixen en el mercat. Pot distribuir aquestes a través d'un canal directe o indirecte. Quan sigui el mateix artista que ven les obres al consumidor final, aquesta distribució serà mitjançant un canal directe. Si, en canvi, l'artista depèn d'altres operadors

---

<sup>21</sup> Cfr. Felipe Núñez, Á. (2020). El mercado del arte, negocio y fiscalidad. *La albolafia: revista de humanidades y cultura*, N.º. 20, 2020 (ISSN-e 2386-2491).

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7720600>

<sup>22</sup> Díaz Amunárriz, C. (2016). *La gestión de las galerías de arte*. AECID.

[https://bibliotecadigital.aecid.es/bibliodig/es/catalogo\\_imagenes/grupo.do?path=1012627](https://bibliotecadigital.aecid.es/bibliodig/es/catalogo_imagenes/grupo.do?path=1012627)

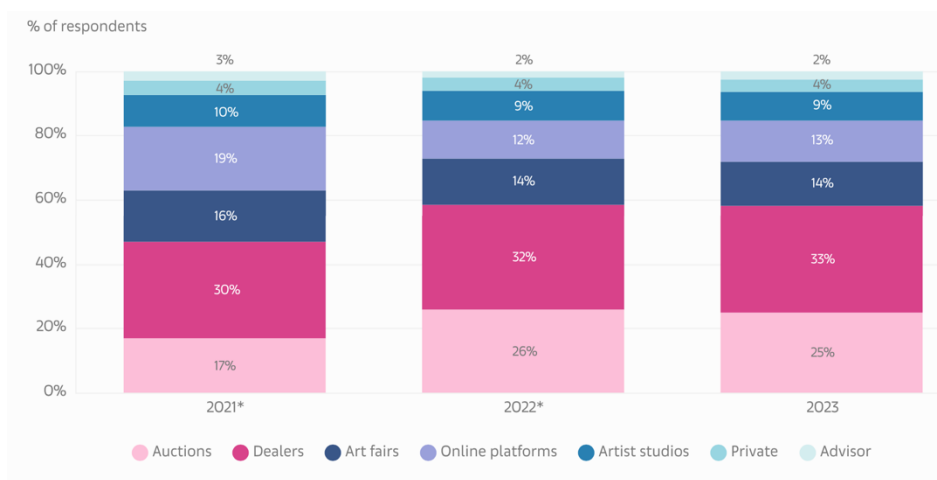
per a distribuir les seves obres, aquest utilitzarà un canal indirecte per a la comercialització<sup>23</sup>. Existeixen altres figures en el mercat que poden actuar com a intermediaris entre l'artista i el consumidor final. Com a intermediaris destaquen les galeries d'art, els comerciants i les cases de subhastes, i com a localitzacions, destaquen les fires internacionals. Les galeries actuen com a negoci de venda d'art, però alhora també com a difusió d'aquest, a més de comptar amb persones expertes en la matèria. Actualment, les galeries poden actuar també com a productores d'art, finançant col·leccions d'artistes que manquen d'inversió inicial, a canvi d'una participació en el benefici de la venda posterior. Els comerciants poden estar especialitzats en diferents objectes d'art, des d'antiguitats a artistes contemporanis, podent operar en diferents qualitats i/o localitzacions. Les cases de subhastes solen ser d'accés lliure (tot i que també existeixen les vendes privades) trencant així amb l'opacitat del mercat de l'art. Destacar que aquestes compten amb l'assessorament d'experts artístics, i no es fan responsables de les falsificacions o errors sobre les obres que es puguin donar durant les seves celebracions, aquest punt es tractarà més endavant. I en últim lloc, destacar les fires internacionals. Aquestes, són un dels aparadors realment més eficients i amb més prestigi per a donar a conèixer obres i crear relacions comercials positives. Europa en aquest sentit encapçala aquest tipus d'esdeveniments comercials, destacant fires d'important talla internacional com TEFAT<sup>24</sup>, Maastricht (Països Baixos), o la Fira de Basilea, Suïssa. En el cas de la realitat artística espanyola, cal destacar també l'important paper dels museus i les fundacions, que es nodreixen de la legislació restrictiva del mercat i de les activitats com el mecenatge. Aquest, segons la Llei consisteix en la participació desinteressada i privada en la realització d'activitats d'interès general. El mecenatge compte amb la seva pròpia Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense fins lucratiu i incentius fiscals al mecenatge, on determinades aportacions a entitats públiques, fundacions i associacions, orientades a perseguir objectius d'interès general, es tradueixen en deduccions tant per a persones físiques com per a persones jurídiques.

---

<sup>23</sup> Laguna Sánchez, Pilar, Palomo Martínez, Jesús, & Belmonte, V. (2016). *La rentabilidad de las obras de arte. Estudio de los entornos propicios para la venta de bienes artísticos y de colección* (Dykinson). Dykinson. <https://www-digitaliublishing-com.sire.ub.edu/viewepub/?id=45325>

<sup>24</sup> Díaz Amunárriz, C. (2016). *La gestión de las galerías de arte*. AECID. (p. 230) [https://bibliotecadigital.aecid.es/bibliodig/es/catalogo\\_imagenes/grupo.do?path=1012627](https://bibliotecadigital.aecid.es/bibliodig/es/catalogo_imagenes/grupo.do?path=1012627)

Per exemplificar la importància dels anteriors agents econòmics presentats, el següent gràfic permet observar la comparació dels últims tres anys dels canals més utilitzats a l'hora d'adquirir una obra artística, i cal destacar les dues més rellevants; les cases de subhastes i els comerciants d'art. Tenint en compte l'evolució d'aquests últims anys, cal remarcar que el canal més usats són els comerciants d'art (dins els quals es troben les galeries), però el que ha protagonitzat un major creixement han sigutn les cases de subhastes. Pel que fa a les fires internacionals, que històricament han sigut unes importants distribuïdores, és difícil quantificar la seva importància, ja que moltes vegades es fan servir com a aparadors per a posteriors negocis, infravalorant l'impacte que aquestes tenen en aquest sector. Una altra conclusió sorprenent que ens permet aquest gràfic, és que els agents que produeixen l'oferta de béns del mercat, els artistes, tinguin tant poc protagonisme respecte a la seva distribució, fet que deriva de la seva pobra capacitat de negociació. A partir d'aquest gràfic també s'observa clarament que la majoria de les vendes són realitzades a través de canals indirectes.



Gràfic 3<sup>25</sup>: Comparació dels últims tres anys dels diferents canals de distribució utilitzats en les vendes d'obres d'art.

#### 4. Oferta i demanda

La creació d'oferta artística depèn directament dels artistes, ja que són els únics amb la capacitat d'introduir noves peces d'art al mercat. Però hi ha una important part de l'oferta

<sup>25</sup> McAndrew, Dr. C. (2023). THE SURVEY OF GLOBAL COLLECTING 2023. In *Art Economics* (p. 88). Art Basel and UBS.  
<https://theartmarket.artbasel.com>

que l'ha controlen els mateixos agents que operen en el tràfic jurídic, ja que degut a que els objectes d'art tenen consideració de bens de certa duració, poden ser comercialitzats tantes vegades com es reclami la seva venda, donant lloc així a un possible degoteig d'introduccions artístiques quan els col·leccionistes ho considerin. Segons la funció que compleixi el bé artístic<sup>26</sup>, serà descrit com a bé complementari, quan l'obra compleixi amb una funció estètica, o bé substitutiu, quan l'obra compleixi amb una funció inversora/especulativa. En el primer lloc s'entén com a béns complementaris, obres d'artistes amb reconegudes carreres que donen lloc a productes diferenciats i insubstituïbles. És a dir, una producció artística que suposa una revalorització de la reputació de l'autor. En aquest sentit, les obres d'art adquirides són complementàries les unes amb les altres. En canvi, quan una obra d'art compleix amb una funció inversora, i per tant el que es busca principalment és la rendibilitat, les obres seran considerades béns substitutius, ja que són adquirides amb la intenció d'obtenir posteriorment una plusvàlua, i per tant, cada bé és vist com a una inversió, que es podria substituir per un altre que assegurí el mateix resultat (denotant així l'absència d'importància del component estètic o creatiu de l'obra en aquest cas).

Pel que fa a la demanda, destacar que hi ha dos tipus de mercats categoritzats segons la classe de transmissió que fa l'artista de l'obra<sup>27</sup>. En el mercat primari, l'artista entrega la seva obra introduint aquesta per primera vegada en el tràfic comercial (com a supòsit excepcional l'obra pot ser introduïda per primer cop pels hereus de l'artista, en el cas que aquest no ho hagi fet i hagi defallit). És important distingir entre l'entrada al mercat i la venda inicial, ja que és freqüent que els artistes prestin a altres agents (com galeries o comerciants) el dipòsit de la seva obra fins a la venda (per la qual l'agent intermediari rebria una comissió, essent l'artista present en tot el procés). L'objectiu d'aquestes relacions és tant crear una marca pròpia per l'artista, com aconseguir la venda de la peça, essent mútuament satisfactòria per les dues parts. El mercat primari està format per obres desconegudes o de nova creació i d'artistes amb poc poder de mercat, donant lloc a un tràfic descentralitzat. Com a resultat de l'elevada competència, s'ofereixen una gran quantitat d'obres, els preus minven i el benefici

---

<sup>26</sup> Broto Pérez, D. (2016). *El droit de suite de los autores de obras de artes plásticas. Análisis jurídico y efectos en el mercado del arte* (pp. 308–311) [Tesis Doctoral].  
[https://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/104181/1/DBP\\_TESIS.pdf](https://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/104181/1/DBP_TESIS.pdf)

<sup>27</sup> Díaz Amunárriz, C. (2016). *La gestión de las galerías de arte*. AECID. (p. 23-26)  
[https://bibliotecadigital.aecid.es/bibliodig/es/catalogo\\_imagenes/grupo.do?path=1012627](https://bibliotecadigital.aecid.es/bibliodig/es/catalogo_imagenes/grupo.do?path=1012627)

resultant és més reduït. La valoració de les vendes dependrà directament de la reputació de l'artista i la dimensió de l'obra. Per contra, en el mercat secundari, les obres artístiques ja han estat comercialitzades com a mínim una vegada, i per tant, l'artista ja no forma part del procés de venda. En aquest mercat, els autors són majoritàriament reconeguts i, per tant, hi ha menys artistes disponibles però més consolidats, donant lloc a un mercat més concentrat. En conseqüència, el risc d'inversió és menor (l'obra ja ha estat validada pel públic), els preus són més elevats i els compradors necessiten un poder adquisitiu superior per a poder competir en l'adquisició d'aquestes obres. En el mercat secundari l'obra és valorada segons l'estat de conservació, si es compta amb un certificat d'autenticitat i segons la reputació de l'autor, entre altres. En el cas que una obra no sigui adquirida, en termes del propi mercat, aquesta queda deserta, i s'haurà de retirar. Això és degut a que el mercat secundari no l'ha absorbit, ja que l'intermediari reclamava un preu superior, que els consumidors no estaven disposats a pagar.

Reprenent l'explicació anterior sobre si l'oferta conformava béns de caràcter complementari o substitutiu, a continuació es presenta com aquesta classificació afecta el comportament de la demanda<sup>28</sup>. I és que, davant de béns complementaris, la demanda actua de forma inelàstica, ja que la intenció principal és l'adquisició de les obres autèntiques i exclusives, i en aquest cas, el preu no és primordial. Paral·lelament, quan ens trobem davant d'objectes d'art substitutius, el comportament de la demanda es modifica convertint-se en una demanda més elàstica on el que governa els col·leccionistes serà principalment el preu. L'augment de preu d'una obra significa que l'adquirent reconduirà la seva inversió cap a una altra peça, per la qual pugui aconseguir una rendibilitat similar.

## 5. Riscos, errors i falsificacions

El principal risc que presenten les transaccions de negocis jurídics artístics, és la falsificació de l'obra. En conseqüència, és important analitzar el concepte d'error i com aquest incideix en el consentiment i si suposa o no la nul·litat del negoci. Però també

---

<sup>28</sup> Broto Pérez, D. (2016). *El droit de suite de los autores de obras de artes plásticas. Análisis jurídico y efectos en el mercado del arte* (pp. 308–311) [Tesis Doctoral]. [https://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/104181/1/DBP\\_TESIS.pdf](https://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/104181/1/DBP_TESIS.pdf)

existeixen riscos latents que amenacen l'obra<sup>29</sup>. Al ser objectes molt fràgils i delicats, s'ha de tenir especial atenció en la conservació i el transport d'aquests, existint la possibilitat de contractar cobertures que protegeixen els objectes en cas que es deteriorin. Aquestes cobertures són formes de diluir el risc que existeix entorn les obres d'art, de manera que el contractant busca protegir a qualsevol cost la peça, ja que si aquesta perd qualitat, perd directament la rendibilitat. També poden existir altres riscos que poden danyar les obres en cas que es produïssin, com per exemple, riscos ambientals, terroristes o bèl·lics. Per tant, s'arriba a la conclusió de que és impossible reduir al zero les amenaces al voltant de les obres artístiques.

Perquè l'apreciació d'error sigui causa d'anul·labilitat d'un negoci jurídic, és important que l'error recaigui sobre una part essencial del contracte i que aquesta, s'hagi acordat tant la part compradora com venedora<sup>30</sup>. El problema radica doncs en determinar les qualitats substancials d'una obra quan en el propi contracte no s'indiquen expressament quines són les circumstàncies que han dut a les parts a contractar. La substància d'una obra es basa en l'autenticitat d'una peça quan l'autoria és la raó de la transacció. Altres característiques sobre les quals pot recaure la substancialitat d'un contracte en el moment de concloure el contracte poden ser; que l'obra pertanyi a una època determinada, que l'obra tingui un cert origen o que la tinença d'un subjecte hagi fet que l'obra guanyi valor, entre d'altres. En referència a l'error sobre l'autenticitat de les obres, permeteu-me explicar que una falsificació es considerada com a una falta d'autenticitat, és a dir, l'obra es presenta com a un objecte de certes característiques o que pertany a un cert autor. Ara bé, en un moment posterior, una vegada consumada la compravenda, es descobreix que efectivament la peça no té aquestes característiques o que no pertany a l'autor mencionat, fent que qui adquireixi l'obra presti el seu consentiment viciat per un error. En aquestes transaccions hi ha un important conflicte d'interessos entre les parts, que origina un problema de distribució del risc.

---

<sup>29</sup> Laguna Sánchez, Pilar, Palomo Martínez, Jesús, & Belmonte, V. (2016). *La rentabilidad de las obras de arte. Estudio de los entornos propicios para la venta de bienes artísticos y de colección* (Dykinson) (pp. 75-89). Dykinson. <https://www-digitalpublishing-com.sire.ub.edu/viewepub/?id=45325>

<sup>30</sup> Bergel Sainz de Baranda, Y. (2010). *La Compraventa de obras de arte: problemas de derecho privado*. (pp. 115-211). Tirant Lo Blanch. <https://biblioteca-nubedelectura-com.sire.ub.edu/cloudLibrary/ebook/show/9788499858029>

Quan ens trobem davant d'aquests supòsits, cal tenir en compte qui és l'adquirent de l'obra, segons el qual es requerirà un grau de diligència, que serà major si és un professional de la matèria (*lex artis*). Es podria pensar que a través de la prova documental és fàcil demostrar la falta d'autenticitat, però, per contra, moltes de les transaccions es fan prescindint de formalitats; es habitual que les vendes siguin de paraula o s'ometi documentació, a fi d'eludir càrregues tributàries. A més, admetre un error d'aquest calibre en cas de ser una persona de prestigi dins del sector, donaria lloc a una reducció de la condició professional des dels ulls de potencials negociadors. En aquest sentit, molts conflictes sorgits per errors sobre peces artístiques, es resolen mitjançant pactes amistosos entre les parts amb l'objectiu de no danyar la reputació dels agents implicats, i per no desestabilitzar el mercat. Cal dir que les galeries d'art, encara que no sigui una pràctica molt extensa i a sol·licitud del comprador, juntament amb l'entrega de l'obra, incorporen documents com ara la factura i el certificat d'autenticació, entre d'altres, que s'hauran d'examinar per veure si aquests són suficients perquè es cometi un error essencial. En el cas de transaccions a cases de subhastes, l'atorgament de documentació es duu a terme a través d'un catàleg on es recullen tota la informació rellevant de la peça en qüestió. També hi ha la possibilitat d'executar les transaccions davant d'una autoritat com ara un notari, materialitzant així en el contracte la intenció de les parts i determinar sobre quin element recau la substància del negoci.

En les resolucions de conflictes entorn les transaccions d'art, és important destacar el paper fonamental que té el comportament segons la bona fe i els usos del mercat, sempre que siguin aplicables i extensibles en el cas concret, i també tenint en compte les circumstàncies personals de les parts. A causa de les poques formalitats mencionades anteriorment i de la manca de normativa específica, la solució proposada es basa en ponderar la intenció i els riscos assumits de cada part i en cada cas. En la mateixa línia, i en el cas de l'existència d'un contracte, la interpretació del llenguatge utilitzat en el mateix servirà també per a la construcció de la bona fe de les parts.

Addicionalment, hi ha un debat entorn la determinació o no de les obres d'art com a *res dubia*<sup>31</sup>. La consideració de l'obra com a *res dubia* es tradueix a la pràctica en que mitjançant la subscripció del contracte s'accepta el risc de que l'objecte sigui d'incert, en altres paraules, que si posteriorment es descobreix que no és autèntic, el contracte seguirà en

---

<sup>31</sup> Vid. *Ibidem*, p. 142



vigor, ja que l'essència de l'objecte del contracte admet aquesta possibilitat. Segons la doctrina espanyola i la jurisprudència, i per evitar entrar en un debat sobre un assumpte que no és objecte d'aquest Treball, s'ha admès l'error en les compravendes acceptant tàcitament que les obres d'art són objectes coneguts i amb valor cert, excloent així que tinguin la condició esmentada. Tot i això, no es resol de manera definitiva aquesta qüestió i s'ha d'atendre a les circumstàncies que envolten cada cas en concret; l'existència d'un negoci jurídic corresponent a l'obra, l'element de substancialitat, la bona fe i el comportament de les parts, les qualitats dels contractants, els usos del sector, la possibilitat de conèixer la verdadera autenticitat en el moment de la compra, els possibles errors en peritatges, el preu com a element proporcional sobre el valor de l'obra autèntica, la prova documental, entre altres.

### III. TRACTAMENT FISCAL DE LES OBRES D'ART

En aquest apartat del Treball s'exposarà quin és el tractament fiscal que reben les obres d'art per part de l'estat espanyol, així com els convenis de doble imposició internacional amb els principals gegants de l'art. També s'indicarà quin és el règim fiscal especial característic de les obres d'art.

#### 1. Normativa reguladora estatal i comunitària

Com ja s'ha comentat en aquest Treball, no existeix normativa reguladora específica pels objectes d'aquestes característiques, sinó que la regulació es troba dispersa en diferents normatives. Les compravendes d'aquests objectes donen lloc a fets imposables de tributació tant directa (guanys de capital) com indirecta (actes de consum). Pel que fa a la tributació directa destaquen els impostos següents; impost sobre la renda de les persones físiques (IRPF), impost de societats (ISOC) i impost de donacions i successions (IDS). I pel que fa a la tributació indirecta, destacar la l'impost sobre el valor afegit (IVA) i l'impost sobre transmissions patrimonials (ITP).

Espanya és un dels estats membres de la Unió Europea, i com a conseqüència, la política comercial entre els països comunitaris i tercers la duu a terme la UE. El Tractat de Lisboa atribueix la competència exclusiva a la UE sobre la política comercial exterior<sup>32</sup> de tots els estats membres, recollida en el Títol I, article 3 apartat primer lletra e) de la versió consolidada del Tractat de Funcionament de la Unió Europea (TFUE). Aquesta competència assigna a la UE la potestat de negociar acords comercials amb països tercers, que seran d'aplicació als 27 estats membres. L'organització també té atribuïda la competència de la unió duanera<sup>33</sup>, en el mateix article lletra a), que és la màxima representació d'un marc legal per a aconseguir el bon funcionament del mercat únic. Aquesta configura un sistema uniforme de tarifes per gestionar les importacions i exportacions de mercaderies, i una vegada ja s'han introduït a la UE, la mateixa mercaderia podrà comercialitzar-se lliurement entre els països de la UE, sense haver de pagar altra vegada la tarifa d'importació.

---

<sup>32</sup> European Union. (n.d.). *EUR-Lex - Política comercial UE*. Eur-Lex.europa.eu. Recuperat: Desembre 7 2023, de: <https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/glossary/eu-trade-policy.html>

<sup>33</sup> European Union. (n.d.-b). *EUR-Lex - Unió Aduanera*. Eur-Lex.europa.eu. Recuperat: Desembre 7, 2023, de <https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/glossary/customs-union.html>

Pel que fa al pagament dels drets de duana per la importació d'objectes d'art, i seguint els preceptes del Reglament d'Execució (UE) N° 1001/2013 de la Comissió del 4 d'octubre de 2013 pel que al es modifica l'annex I del Reglament (CEE) N° 2658/87 del Consell, relatiu a la nomenclatura aranzelària i estadística i l'aranzel duaner comú, en la Secció XXI, article 97, s'exposa que els objectes d'art, objectes de col·lecció o antiguitats, estaran exempts de pagar aranzels. Tot i això, aquests segueixen estant subjectes a la Directiva 2006/112/CE del Consell, de 28 de novembre de 2006, relativa al sistema comú de l'impost sobre el valor afegit.

## **2. Normativa reguladora internacional. Tractats de doble imposició**

Els tractats de doble imposició entre Espanya i altres països que no formen part de la Unió Europea, es duen a terme per promoure inversions mútuament satisfactòries i brindar de seguretat jurídica el tràfic comercial<sup>34</sup>. A través d'aquests Convenis, els països pacten la localització on hauran de tributar els agents econòmics, per evitar que tributin dues vegades pel mateix fet imposable. En aquest Treball s'analitzaran els tractats de doble imposició entre Espanya i els tres gegants del mercat de l'art, per veure si hi ha alguna especialitat fiscal per aquests objectes o si són considerats com a importacions o exportacions comunes. Aquests països són els Estats Units, Xina i el Regne Unit.

En primer lloc, el primer TDI que s'analitzarà és entre els EUA i Espanya, anomenat Instrument de Ratificació del Conveni entre el Regne d'Espanya i els Estats Units d'Amèrica para evitar la doble imposició i prevenir l'evasió fiscal respecte els impostos sobre la renda, fet a Madrid el 22 de febrer de 1990<sup>35</sup>, i actualitzat per última vegada l'any 2019. En l'article segon del Conveni especifica que els impostos a través dels quals s'evitarà la doble imposició són l'IRPF i l'ISOC. En aquest sentit, l'article 24 exposa que en ares d'evitar la doble imposició de l'IRPF, tant EEUU com Espanya permetran als residents deduir-se l'impost pagat a l'altre país, i viceversa. Destacar que l'article 19 referent al règim d'artistes i

---

<sup>34</sup> Ministerio de Hacienda y Función Pública. (n.d.). *Convenios de doble imposición*. Hacienda Gobierno de España; Vicepresidencia Cuarta del Gobierno.

<https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/cdi.aspx>

<sup>35</sup> Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990., "BOE" núm. 306 (1990).

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1990-30940>

esportistes no es podria aplicar ja que el concepte d'artistes en aquest cas no es correspon amb artistes d'obres d'art, sinó a artistes d'espectacles, actors de teatre, cinema, ràdio, televisió o música<sup>36</sup>.

Pel que fa a les relacions entre Espanya i Xina, existeix el Conveni entre el Regne d'Espanya i la República Popular de la Xina per eliminar la doble imposició en relació amb impostos sobre la renda i prevenir l'elusió i evasió fiscal i el Protocol, fet a Madrid el 28 de novembre de 2018<sup>37</sup> (inicialment es va elaborar aquest text legal l'any 1990, però les disposicions d'aquest van ser actualitzades l'any 2021). Els impostos que comprèn la normativa són l'IRPF, ISOC i l'impost sobre la renda de no residents (Art. 2). En la mateixa línia que l'anterior Conveni, el present regula a l'article 23 els mètodes per l'eliminació de la doble imposició, imposant que els residents espanyols que obtinguin rendes sotmeses a imposició xinesa, es permetrà la deducció a l'impost espanyol pagat a l'altre estat, i viceversa. En aquest cas tampoc resulta d'aplicació l'article 17 referent a rentes obtingudes per artistes i esportistes.

I per últim, el Conveni entre el Regne d'Espanya i el Regne Unit de Gran Bretanya i Irlanda del Nord per eliminar la doble imposició i prevenir l'elusió i evasió fiscal en matèria d'impostos sobre la renda i sobre el patrimoni i el Protocol, fet a Londres el 14 de març de 2013<sup>38</sup>. Els impostos sotmesos són ISOC, IRPF, l'impost sobre la renda de no residents i impostos locals sobre la renda i el patrimoni (Art. 2). A l'article 22 s'argumenta la mateixa deducció a l'impost desenvolupada anteriorment en els dos Convenis.

En definitiva, i amb l'objectiu de sintetitzar les idees resultants de l'anàlisi dels Convenis anteriors entre Espanya i els tres gegants de l'art, podem veure que no hi ha cap tractament especial pels objectes d'art, i que en el cas d'artistes o empresaris individuals que

---

<sup>36</sup> Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, "BOE" núm. 306 (1990).

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1990-30940>

<sup>37</sup> Convenio entre el Reino de España y la República Popular China para eliminar la doble imposición en relación con los impuestos sobre la renta y prevenir la elusión y evasión fiscales y su Protocolo, "BOE" núm. 76 (2021).

[https://www.boe.es/diario\\_boe/txt.php?id=BOE-A-2021-4911](https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2021-4911)

<sup>38</sup> Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, "BOE" núm. 118 (2014).

<https://boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2014-5171>

tributin a través de l'IRPF les entregues d'art i resideixin a altres països, aquestes rentes obtingudes podran ser objecte de deducció en ares d'evitar la doble imposició jurídica internacional. Destacar que els artistes de pintures artístiques, no tenen la possibilitat d'aplicar la clàusula referent a artistes i esportistes, per no trobar-se dins de l'àmbit personal d'aplicació.

## **IV. ASPECTES FISCALS DE LA TRIBUTACIÓ INDIRECTA**

Aquest apartat del Treball es centra en l'anàlisi de la tributació indirecta davant de transaccions on l'objecte de les quals són les obres d'art. La tributació indirecta és aquella que grava els actes de consum, i es duu a terme mitjançant l'impost de valor afegit (IVA o VAT en anglès). Aquest impost és aplicat pels empresaris, però realment, el subjecte que suportarà la càrrega impositiva serà el consumidor final, és a dir, qui adquireix el producte. A continuació, s'exposarà el tractament fiscal corresponent sobre els tres nivells de transaccions que poden resultar a la pràctica, ordenats de més a menys proximitat a l'artista espanyol: el primer grau són els importadors i exportadors que duen a terme transaccions internacionals, el segon grau són les adquisicions i entregues en compravendes comunitàries i l'últim grau són els intercanvis estatals.

### **1. Impost sobre el Valor Afegit**

#### **A. Importadors i exportadors d'objectes d'art**

Actualment i degut a causes que ja s'han explicat en el títol segon d'aquest Treball, el mercat de l'art ha adoptat una dimensió global donant lloc a una internacionalització de les transaccions, fet que va suposar configurar un nou sistema fiscal sobre aquestes. Com bé s'ha il·lustrat en l'apartat anterior, per a assolir un mercat comú i en conseqüència de la lliure circulació de mercaderies, la Comissió de la UE va adoptar la Directiva 2006/112/CE relativa a l'Impost de Valor Afegit<sup>39</sup> per a aconseguir una regulació harmonitzada d'aquest impost en tots els estats membres.

Cal destacar especialment que existeixen tres excepcions dins de l'estat espanyol que no es troben en l'àmbit d'aplicació territorial de la Directiva, recollides a l'article 6.1.b) referent a les illes Canàries, l'article 6.2.c) referent a Ceuta i l'article 6.2.d) referent a Melilla. És a dir, les operacions realitzades en aquests territoris, no estaran subjectes a la Directiva mencionada anteriorment.

---

<sup>39</sup> Directiva 2006/112/CE del Consejo relativa al Sistema Común del Impuesto sobre el Valor Añadido, (2006). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CELEX:02006L0112-20220701>

En l'exposició de motius apartat C) sota el títol comerç amb tercers països de la Llei de l'IVA 37/1992<sup>40</sup>, s'exposa que les importacions en conseqüència de l'abolició de fronteres fiscals entre els països membres de la UE tindran lloc quan els productes que es pretenguin introduir vinguin de països tercers, per contra, els productes que vinguin d'altres estats membres, tindran la consideració d'adquisicions intracomunitàries. Paral·lelament, les exportacions seran entregues de béns enviades a països tercers, fora de la UE. Quan aquestes s'enviïn a estats membres, seran configurades com a entregues intracomunitàries.

### **i. Importadors d'objectes d'art**

Per començar, l'article 30 de la Directiva 2006/112/CE, considera una importació a *“la introducción en la Comunidad de un bien que no esté en libre práctica a efectos de lo dispuesto en el artículo 24 del Tratado<sup>41</sup> [...], se considerará importación de bienes, la introducción en la Comunidad de un bien en libre práctica procedente de un territorio tercero que forme parte del territorio aduanero de la Comunidad<sup>42</sup>.”*

Aquestes operacions estan subjectes a IVA d'acord amb l'article 2.1.d) de la Directiva i la determinació de l'emplaçament on es realitza la importació, és el mateix territori de l'estat membre on es troba l'objecte en el moment en que s'introdueix a la UE (article 60 Directiva), amb excepció com es tractarà mes endavant del Treball, de règims d'importacions temporals (*freeports* o zona franca).

La base imposable de les importacions seguiran els criteris anunciats per les disposicions dels preceptes 85 a 89 Directiva 2006/112/CE.

El tipus impositiu aplicable a les obres d'art, segons l'article 103 de la Directiva mencionat anteriorment, podrà ser un tipus reduït pels objectes d'art descrits a l'article 311, que ahora remet a l'Annex IX, i on es troba la descripció dels objectes que s'ha incorporat a

---

<sup>40</sup> Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido., “BOE” núm. 312 (1992). <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-28740>

<sup>41</sup> Versión consolidada del tratado constitutivo de la comunidad europea, Artículo 24 (2002).

*“Se considerarán en libre práctica en un Estado miembro los productos procedentes de terceros países respecto de los cuales se hayan cumplido, en dicho Estado miembro, las formalidades de importación y percibido los derechos de aduana y cualesquiera otras exacciones de efecto equivalente exigibles, siempre que no se hubieren beneficiado de una devolución total o parcial de los mismos”.*

<sup>42</sup> Directiva 2006/112/CE del Consejo relativa al Sistema Común del IVA, (2006). Art. 30. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CELEX:02006L0112-20220701>

la conceptualització d'objecte d'art (capítol primer) d'aquest Treball. Seguint aquest criteri, el legislador espanyol va determinar en l'article 91 apartat quart de LIVA, que les importacions d'art (sense tenir en compte la condició de l'importador) disposaran del tipus reduït del 10%.

### **i. Exportadors d'objectes d'art**

L'article 146 de la Directiva exposa clarament que les exportacions són una exempció a la tributació indirecta. Per ser més concisos, davant d'un subjecte protagonista d'una transacció on el que es comercialitza és un objecte d'art, aquest no haurà d'incloure l'IVA en el preu de compra, ja que serà l'importador el que haurà de fer front a l'impost corresponent en el seu país. És la clara materialització del principi de tributació en el país de destí.

Per contra, el subjecte exportador tindrà dret a deduir l'IVA suportat, si procedeix en el supòsit en concret.

En última instància, es voldria comentar una especialitat entorn els béns mobles que integren la Llei del Patrimoni Històric Espanyol, recolzada per el Reglament nº 116/2009 del Consell de 18 de desembre de 2008, relatiu a la exportació de béns culturals. L'article 30 exposa que qualsevol exportació d'un objecte que formi part del Patrimoni Històric Espanyol <sup>43</sup>, estarà subjecte al pagament d'una taxa com a conseqüència de la petició d'una autorització d'exportació. El tipus impositiu de la taxa dependrà del valor real del bé declarat pel sol·licitant; com més elevat sigui, més elevat serà el tipus impositiu que haurà de fer front el contribuent.

### **B. Adquisicions i entregues comunitàries i/o estatals d'objectes d'art.**

En el cas d'adquisicions i entregues intracomunitàries és d'aplicació la Directiva 2006/112/CE i el que s'ha exposat anteriorment sobre l'especialitat del règim territorial de Ceuta, Melilla i les illes Canàries. En els supòsits de compravendes d'art situades dins de l'estat espanyol és d'aplicació la Llei 37/1992, referent a l'Impost de Valor Afegit.

---

<sup>43</sup> Excepte; l'exportació d'un bé importat fa menys de 10 anys i que no sigui un BIC, la sortida temporalment autoritzada i la exportació de béns mobles d'artistes vius (art. 30.B, apartats 1, 2 i 3).



Tant la Directiva com LIVA, contenen dos règims potencialment aplicables pel que fa a béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció. El primer règim aplicable és el règim especial, comprès al capítol IV tant de la Directiva com de LIVA, concretament de l'article 135 a l'article 139 LIVA (arts. 311 a 325 Directiva), i el segon règim aplicable, el règim general. Quan el subjecte compleixi les condicions que requereix el legislador, detallades més endavant, tindrà potestat per seleccionar el règim a aplicar. El règim general no resultarà aplicable quan el subjecte opti per l'aplicació d'un règim especial o simplificat, o quan quedi directament exclòs per llei. Per a poder dur a terme un anàlisi més exhaustiu i adequat de la tributació d'aquests béns, es procedeix a l'estudi a través de la diferenciació de la tributació.

En aquest apartat del Treball es tractarà el règim general intracomunitari i estatal.

En l'article 135.2 LIVA, el legislador exposa mitjançant una clara i flexible voluntat que els subjectes passius revedors podran escollir entre l'aplicació del règim general o el règim especial. La renúncia al règim especial, segons el reglament que desenvolupa l'IVA, no està subjecte a cap especial comunicació, simplement a l'expedició d'una factura habitual seguint els criteris de la tributació general.

La Directiva va proposar una base uniforme amb l'objectiu d'harmonitzar els tipus impositius per evitar així una possible distorsió que es pogués produir en els diferents mercats artístics comunitaris a causa de les desigualtats de condicions, i també va determinar un règim especial pels objectes d'art.

L'article 91 apartat cinquè de LIVA, exposa que gaudiran de poder aplicar un tipus reduït del 10%:

- a) les entregues d'art realitzades pel seu autor o drethavents<sup>44</sup>,
- b) les adquisicions intracomunitàries (quan el proveïdor sigui un dels subjectes anteriors)
- c) o també les entregues a empresaris, que en supòsits esporàdics i sense la condició de revedors, quan li hagin estat proporcionades pel seu artista o drethavent o tingui el dret a deduir íntegrament l'IVA suportat.

---

<sup>44</sup> Segons la Llei de Propietat Intel·lectual, article 24, es reconeix el dret a participació, és a dir, de percebre un preu de tota la reventa, als artistes espanyols o en cas que hagin mort als seus drethavents. Els percentatges recollits al vuitè apartat, van des del 4% fins el 0,25% en funció del preu final de la reventa.

Ara bé, la justificació legal d'aquest tipus reduït la trobem a la Directiva 2006/112/CE. L'article 98 de la Directiva permet l'aplicació del tipus reduït, encara que aquest mai pot ser inferior al 5%, a les entregues de béns i prestacions de serveis incorporades en el seu Annex III, dins del qual no s'engloben els objectes d'art. Tot i això, la mateixa legislació preveu excepcions, i concretament, l'article 103 considera expressament la reserva de les obres d'art. En altres paraules, es permet que els objectes d'art, objectes de col·lecció i les antiguitats descrites segons l'Annex IX, apliquin el tipus reduït.

El càlcul de la base imposable, article 78 LIVA, està compost per a l'import total de la contraprestació, incloses les despeses mencionades a l'article.

Resumint el que s'ha plantejat anteriorment, el règim general estableix que el tipus impositiu aplicable i que pagarà el consumidor final serà del 10% quan s'adquireixi l'obra directament de l'artista, dels seus drethavents o d'empresaris revenedors ocasionals. En canvi, haurà de fer front a un tipus del 21% sobre el preu de venda quan l'obra s'adquireixi d'un revenedor o empresari (i aquest no apliqui el règim especial).

## **2. Règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció**

Per a poder aplicar el règim especial, ens trobarem en el marc normatiu d'aplicació del REBU, així és conegut aquest impost, que correspon a les sigles de Règim Especial de Béns Usats, i com bé indica la seva qualificació, és un règim especial voluntari que s'aplicarà en cas que es compleixi amb els requisits del subjecte passiu de l'impost, la naturalesa dels béns i les operacions indicades d'acord amb la normativa LIVA. El REBU es va introduir amb l'objectiu de reduir la càrrega fiscal dels adquirents, evitar sobreimposicions i per afavorir la competitivitat dels subjectes passius. D'aquesta manera, es manté la neutralitat de l'IVA, ja que els béns venuts són adquirits per subjectes que no s'han pogut deduir l'IVA prèviament, puix que són considerats consumidors finals, consegüentment, introduir un règim especial que tingui en compte aquest aspecte, ajuda al fet que no es produeixin distorsions en el mecanisme de repercussió i deducció en la cadena de distribució de l'IVA. L'especialitat del règim recau en el càlcul de la base imposable de l'IVA, calculant-la mitjançant el mètode operació a operació que consisteix en obtenir-lo a través del marge de benefici que obté el revenedor, calculat a partir del preu de venda minorat pel preu de compra,

IVA inclòs. També es pot dur a terme el càlcul d'aquest impost d'una manera global, però al no incloure les obres d'art dins dels seus supòsits d'aplicació, no es procedirà a l'explicació pertinent, ja que no és l'objecte d'aquest Treball (art. 137 LIVA).

Com a primer requisit, el subjecte passiu que pot aplicar aquest règim, queda descrit a l'article 136.1.5º LIVA:

*“5.o Revendedor de bienes, el empresario que realice con carácter habitual entregas de los bienes comprendidos en los números anteriores, que hubiesen sido adquiridos o importados para su posterior reventa. También tiene la condición de revendedor el organizador de ventas en subasta pública de los bienes citados en el párrafo anterior, cuando actúe en nombre propio en virtud de un contrato de comisión de venta<sup>45</sup>”.*

És important destacar que per aplicar el règim especial, el revenedor ha d'actuar en nom propi, i en cap cas com a intermediari entre un artista i el consumidor final (en aquest supòsit, la comissió serà gravada com a una prestació de serveis). Té la consideració de revenedor aquell agent professional que de manera continuada en el temps protagonitza operacions de compravenda de béns mobles (concretament dels béns descrits a continuació), que prèviament havien estat adquirits per la seva posterior revenda. En altres paraules, el revenedor ha d'actuar com a empresari i de manera habitual (la revenda no ha de ser temporal o esporàdica). També són revenedors aquells que organitzen subhastes públiques en el marc d'un contracte de comissió de venda, actuant en nom propi.

Com a segon requisit acumulatiu, la llei en aquest sentit proporciona a través d'una detallada llista sobre els béns en què pot ser aplicat aquest règim especial. Al ser un llistat extens, s'adjunta a continuació l'article 136 LIVA, on es determina la naturalesa dels béns, que com es pot veure, són objectes d'art, però també inclou, encara que no estigui adjuntat, béns usats, objectes de col·lecció i antiguitats:

*“2.º Objetos de arte, los bienes enumerados a continuación:*

*a) Cuadros, "collages" y cuadros de pequeño tamaño similares, pinturas y dibujos, realizados totalmente a mano por el artista, con excepción de los planos de arquitectura e ingeniería y demás dibujos industriales, comerciales, topográficos o similares, de los artículos manufacturados decorados a mano, de los lienzos pintados para decorados de teatro, fondos de estudio o usos análogos (código NC 9701).*

*b) Grabados, estampas y litografías originales de tiradas limitadas a 200 ejemplares, en blanco y negro o en color, que procedan directamente de una o varias planchas totalmente ejecutadas a mano por el artista, cualquiera que sea la técnica o la materia empleada, a excepción de los medios mecánicos o fotomecánicos (código NC 9702 00 00).*

*c) Esculturas originales y estatuas de cualquier materia, siempre que hayan sido realizadas totalmente por el artista; vaciados de esculturas, de tirada limitada a ocho ejemplares y controlada por el artista o sus derechohabientes (código NC 9703 00 00).*

---

<sup>45</sup> Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, “BOE” núm. 312. Art. 136.1.5 (1992). <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-28740>

*d) Tapicerías (código NC 5805 00 00) y textiles murales (código NC 6304 00 00) tejidos a mano sobre la base de cartones originales realizados por artistas, a condición de que no haya más de ocho ejemplares de cada uno de ellos.*

*e) Ejemplares únicos de cerámica, realizados totalmente por el artista y firmados por él.*

*f) Esmaltes sobre cobre realizados totalmente a mano, con un límite de ocho ejemplares numerados y en los que aparezca la firma del artista o del taller, a excepción de los artículos de bisutería, orfebrería y joyería.*

*g) Fotografías tomadas por el artista y reveladas e impresas por el autor o bajo su control, firmadas y numeradas con un límite de treinta ejemplares en total, sean cuales fueren los formatos y soportes”<sup>46</sup>*

I per últim requisit a complir, l'article 135 LIVA determina la naturalesa de les operacions que són susceptibles d'aplicar el règim especial, en aquest cas els revenedors que duen a terme transaccions de vendes de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció han d'adquirir-les a;

- a) D'una persona sense condició d'empresari, és a dir, particulars,
- b) D'un empresari beneficiari del règim de franquícia de l'impost a l'estat membre (a condició que aquest bé sigui considerat bé d'inversió) com a resultat d'una operació intracomunitària<sup>47</sup>,
- c) D'un altre revenedor que estigui aplicant aquest règim especial,
- d) D'un professional com a resultat d'una operació exempta, ja sigui interior (dins de territori espanyol) o intracomunitària, quan el transmissor hagi utilitzat l'objecte com a operació exempta sense dret a deducció o per haver sigut una adquisició sense dret a quotes suportades.

En definitiva, l'aplicació del règim especial REBU és complicada i pot dur a la confusió. Resumint el que s'ha plantejat, si la persona que transmet no té la condició d'empresari o professional, la transacció, al no estar subjecte a tributació en el país d'origen, es podria acollir al règim especial. Si la persona que transmet és un empresari o professional que es beneficia del règim de franquícia o és una operació d'entrega exempta intracomunitària, la compravenda tampoc està gravada pel país d'origen, i per tant, sí que es pot acollir al règim especial. I per acabar, si el transmissor és un empresari o professional revenedor que ja ve aplicant el mencionat règim, l'adquirent revenedor també podrà aplicar el règim especial. Per contra, en el supòsit d'un empresari/professional sense la condició de

---

<sup>46</sup> Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido., “BOE” núm. 312 (1992).  
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-28740>

<sup>47</sup> A Espanya no existeix un règim de franquícia. Tot i això, en els estats membres de la UE si que existeix aquest règim, que consisteix en l'exempció de l'IVA, on els subjectes no tenen dret a deducció de les quotes suportades.

revenedors (revenedor esporàdic) o empresaris/professionals que no apliquen el règim especial, els adquirents no podran en cap dels dos casos aplicar el règim especial<sup>48</sup>.

Recapitulant una mica, en el cas que el subjecte passiu compleixi amb els requisits personals, compleixi l'imperatiu relatiu a la naturalesa dels béns exigits i compleixi amb les modalitats de transaccions de venda adquirides per part dels subjectes mencionats anteriorment, aquest individu podrà aplicar el règim especial REBU en les seves entregues, mitjançant la determinació de la base imposable operació per operació. A l'hora de protagonitzar una transmissió, es repercutirà l'IVA aplicant el tipus impositiu corresponent al bé entregat i aplicant el procediment especial que a continuació s'explica. Pel que fa a l'IVA suportat de les adquisicions de béns venuts, aquest no serà deduïble. Així, la determinació de la base imposable per calcular posteriorment la quota repercutida serà mitjançant el marge de benefici, és a dir, la diferència entre el preu de compra i el preu de venda, ambdós considerats amb IVA. El preu de venda estarà constituït per l'import total de la contraprestació, i el preu de compra, per l'import que ha estat adquirit el bé, addicionant l'IVA corresponent a tots dos preus. La base imposable es calcularà dividint aquest marge de benefici entre el tipus impositiu corresponent del bé (10% o 21% depèn del supòsit). I finalment, per saber la quota repercutida, aquesta serà el producte de la base imposable pel tipus impositiu corresponent al bé. El càlcul es podria resumir en els següents punts:

- Marge de benefici = Preu de venda (IVA inclòs) – Preu de compra (IVA inclòs)
- Base imposable = Marge de benefici \* 100 / (100+tipo impositiu)
- Quota repercutida = BI \* tipus impositiu

L'aplicació del règim especial, comporta el desenvolupament d'una sèrie d'obligacions formals, que s'afegeixen a les obligacions ordinàries que han de fer front els subjectes passius. En primer lloc, una obligació registral on s'exigeix un compromís de disposar d'un llibre de registre que anoti les importacions, adquisicions i entregues sobre les quals s'ha aplicat la determinació de la base imposable mitjançant el marge de benefici operació per operació.

---

<sup>48</sup> Cfr. CSF Consulting. (2018). ¿Conoce el régimen especial del IVA de bienes usados? ¿quiénes lo pueden aplicar? ¿qué ventajas tiene? In <https://www.csfconsulting.es/wp-content/uploads/Régimen-especial-bienes-usados-269.pdf>.

Descripción del bien	Nº de factura o documento de adquisición o importación	Precio de compra	Nº de documento de facturación expedido por el sujeto pasivo al transmitir el bien	Precio de venta	IVA repercutido o indicación de la exención aplicada	Indicación, en su caso, de la aplicación del régimen general de la entrega
---	---	---	---	---	---	---

Taula 1: extreta de la pàgina web de l'agència tributària<sup>49</sup>.

En segon lloc, el subjecte passiu s'obliga, seguint l'article 138 LIVA, a documentar les operacions d'IVA repercutit de manera no separada, sinó que haurà de formar part del preu total de l'operació. També concreta que no seran deduïbles les quotes suportades pels adquirents de béns usats que hagin sigut entregats per revenedors que apliquin el règim especial. A més a més, l'article 139 LIVA, es concreta que tampoc es podran deduir quotes d'IVA suportat per l'adquisició o importació de béns, que siguin transmesos al mateix temps pel règim especial. A la factura s'indicarà que s'està aplicant el règim especial de béns utilitzats, règim especial d'obres d'art o règim especial d'antiguitats i objectes de col·lecció. Quan es doni el supòsit d'una adquisició a un individu no professional, s'haurà de remetre un document de compra.

I per acabar, quan es doni la possibilitat d'una entrega intracomunitària, s'haurà de fer constar expressament en la factura, que s'ha tributat d'acord amb els articles 312 a 315 de la Directiva 2006/112/CE.

### 3. Impost de Transmissions Patrimonials

L'Impost de Transmissions Patrimonials (que forma part de l'ITPAJD) engloba una gran diversitat d'operacions subjectes, però cal assenyalar que la importància d'aquest en les transaccions d'art, és relativa. Aquest impost serà d'aplicació en els casos en què tinguin lloc transaccions patrimonials oneroses entre particulars, en el tràfic civil, de tota mena de béns i

<sup>49</sup> Ministerio de Hacienda y Función Pública. (n.d.-a). *Agencia Tributaria: Obligaciones formales*. Sede.agenciatributaria.gob.es. Recuperat: octubre 30, 2023, de <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-iva-2021/capitulo-6-regimenes-especiales-iva/reg-espec-bienes-usados-obj-coleccion/obligaciones-formales-rebu.html>

drets que integrin el patrimoni dels contribuents<sup>50</sup>. És precisament el fet que l'impost pertanyi a l'esfera privada de les persones, addicionant l'absència de registres públics que requereixin inscripció de les obres d'art, el que dona lloc a un difícil control tributari d'aquest impost per part de l'administració. Mereix ser destacat que l'IVA, al tenir un equivalent comunitari, afavoreix a l'harmonització i l'atorgament de recursos per a prevenir conductes delictives, per contra, l'ITP és un impost sense equivalent comunitari, de menys importància i per tant de més difícil control.

Amb relació als registres públics de béns mobles, destacar que en aquest sentit la LPHE, menciona a l'article 12, que els béns declarats d'interès cultural (segons l'art. 9 de la mateixa normativa), seran inscrits en el Registre General. L'exigència d'aquest registre recau en la voluntat que aquests objectes romanguin, pel seu interès general i cultural, dins l'estat espanyol. Aquesta voluntat es materialitza en l'article 26, on s'exposa que abans de qualsevol transacció de béns amb consideració BIC, s'haurà d'informar l'administració que gaudeix del dret de tanteig sobre aquests béns. Però el mencionat Registre, només opera per a béns d'interès cultural, i no per a la generalitat dels objectes artístics.

---

<sup>50</sup> Agencia Tributaria de Catalunya. (n.d.). *Operaciones sujetas y no sujetas. Agencia Tributaria de Cataluña*. Atc.gencat.cat. Recuperat: Desembre 12, 2023, de <https://atc.gencat.cat/es/tributs/itpajd/tpo/informacio-general/>

## **V. ASPECTES FISCALS DE LA TRIBUTACIÓ DIRECTA**

Una vegada analitzada la tributació indirecta, es desenvoluparan els aspectes fiscals referents a la tributació directa, que grava el propi patrimoni del contribuent. En aquest sentit, trobem que els individus estan sotmesos a normativa espanyola, que no compte amb regulacions específiques de tributació directa en el mercat artístic, sinó que estem davant de supòsits generals que s'hauran d'interpretar per adaptar-los en el món de l'art. Aquest capítol del Treball es divideix segons els diferents tributs i els possibles escenaris que potencialment poden tenir lloc.

### **1. Impost sobre la Renta de Persones Físiques**

Se situa a l'artista sota el llinar d'aquest impost, ja que, i segons l'article 27 de LIRPF, es consideren rendiments de les activitats econòmiques l'ordenació d'elements de producció per compte pròpia, especificant en el propi article l'exercici professional d'artistes amb residència habitual al territori espanyol. En aquesta normativa, no es preveu un estatut especial per les persones que tenen la condició d'artista, per tant, un artista s'haurà de donar d'alta a la Seguretat Social i haurà de tributar com a autònom, segons la base general de l'IRPF, aplicant l'escala de tarifes corresponent. En el cas que un individu encarregués una producció artística, fet inhabitual en el mercat de l'art, la contraprestació per la prestació de serveis hauria de tributar com a rendiment del treball tal com exposa l'article 17.2.d) de LIRPF.

El principal problema del fet que aquests contribuents hagin de tributar seguint les normes generals estipulades per LIRPF és que la producció artística no és un rendiment continu, sinó que aquesta es pot prolongar en el temps, donant lloc així a períodes d'inactivitat i a períodes on s'obtingui tot el rendiment de cop (les obres d'art són considerades com a productes amb una baixa rotació de estoc). La llei de l'IRPF grava de manera perjudicial aquests escenaris ja que no permet la imputació dels rendiments durant diferents exercicis. La solució oferta per la normativa és una reducció del 30% per a aquells rendiments d'activitats econòmiques que s'han generat en un període superior a dos anys, sempre que aquests s'imputin a un únic període impositiu (article 32 apartat primer de LIRPF).



## 2. Impost de Donacions i Successions

L'adquisició d'una obra d'art té un tractament impositiu diferent si la transmissió és *mortis causa* o *inter vivos*. El tractament d'aquest impost està cedit a les Comunitats Autònomes, per tant, en aquest apartat serà de referència la Llei 19/2010, de 7 de juny, de regulació de l'Impost de Donacions i Successions<sup>51</sup>.

En el cas d'adquirir una obra d'art *mortis causa*, aquesta tributarà a través de l'impost de successions. En aquest sentit, no destaca cap peculiaritat entorn el tractament tributari de les obres d'art en aquesta normativa. No obstant si que es fa una especial menció a l'article 25, on s'exposa el supòsit en què un contribuent hereti un objecte que considerat com a bé d'interès cultural, béns els quals ja han estat mencionats anteriorment en aquest Treball, demostrant així una vegada més la inequívoca guarda del legislador espanyol sobre els béns artístics d'aquest calibre. És planteja doncs l'aplicació d'una reducció del 95% sobre la base imposable de l'impost, sempre que es mantingui el bé adquirit objecte de tal impost i reducció durant els cinc anys següents de la mort del causant, excepte que durant el transcurs d'aquest temps, l'hereu mori o els béns siguin adquirits a títol gratuït per la Generalitat o alguna institució territorial de Catalunya. Si per contra, l'adquirent de l'obra es beneficia de la reducció però no la conserva durant el període de temps mencionat, haurà d'abonar la part deduïda del tribut, per no complir amb la condició de manteniment indispensable en aquest cas.

En el cas d'adquirir una obra d'art *inter vivos* sense cap mena de contraprestació, és a dir de manera gratuïta, es tributarà a través de l'impost de donacions. De la mateixa manera que es regula el supòsit d'adquisició d'un BIC per a una transmissió *mortis causa*, es regula per una adquisició *inter vivos*. Així, a l'article 50 i 51 de la Llei 19/2010 es preveu aquest escenari, permetent gaudir de la mateixa reducció a la base imposable de l'impost (deducció del 95%) però alhora gravant al contribuent amb l'obligació imperativa de manteniment i conservació del bé durant cinc anys.

---

<sup>51</sup> Llei 19/2010, del 7 de juny, de regulació de l'impost sobre successions i donacions, (2010). <https://portaljuridic.gencat.cat/eli/es-ct/l/2010/06/07/19>

### 3. Impost de Societats

Tributaran a través de l'impost de societats les persones jurídiques amb residència al territori espanyol constituïdes com a societats mercantils i/o d'acord alguna lletra de l'article 7 de LISOC, que duguin a terme una activitat econòmica a través de la qual s'ordenin diferents mitjans de producció i/o recursos humans amb la finalitat d'intervenir en la producció o distribució de béns o serveis<sup>52</sup>. Dins d'aquest escenari tributaran les galeries d'art, els comerços especialitzats en objectes artístics, en definitiva, qualsevol societat amb objecte mercantil excepte les societats sense ànim de lucre (com ara Museus, Fundacions o Associacions<sup>53</sup>).

---

<sup>52</sup> Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades., “BOE” núm. 288 (2014). <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>

<sup>53</sup> La Llei 49/2002, de 23 de desembre, del règim fiscal de les entitats sense ànim de lucre i dels incentius fiscals del mecenatge, estableix que les institucions que compleixin amb els requisits per ser entitats sense ànim de lucre, només tributaran per les rentes que no es trobin exemptes a l'article 6. El tipus impositiu a aplicar serà del 10% (article 10 de la llei mencionada). Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, “BOE” núm. 307 (2002). <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2002-25039>

## VI. EL RÈGIM ESPECIAL DE ZONA FRANCA (FREE PORTS)

Primerament, abans de començar amb l'anàlisi corresponent, cal donar al lector el context que es mereix perquè pugui entendre el present règim. Així doncs, segons el Reglament 952/2013, pel qual es regula el Codi Duaner Comú de la Unió Europea (CDU), s'estableix que les mercaderies externes de la Unió Europea podran ser emmagatzemades dins del marc normatiu d'un dipòsit, indefinidament i sense estar subjectes als drets d'importació vigents, als possibles cànon aplicables ni sense sotmetre's a mesures de polítiques comercials, sempre que no estigui prohibida la comercialització de la mercaderia, segons l'article 237 de la normativa comunitària<sup>54</sup>. En el mateix sentit i seguint els criteris de les regulacions establertes, es permet a mercaderies provinents de la UE adherir-se a aquest règim quan s'obtingui un benefici conseqüent d'una decisió de devolució o una condonació dels drets d'importació. El Reglament estableix que aquestes zones estaran sotmeses al control duaner, i que en qualsevol moment, les mercaderies podran ser reexportades fora de la UE o introduïdes al territori comunitari mitjançant el règim duaner, o inclús, en supòsits inhabituals, poden ser abandonades.

Pel que fa al tractament fiscal de l'IVA i sempre i quan la introducció dels productes no es tradueixi com a consum final d'aquests, segons l'exempció relativa de l'article 24 de LIVA, estaran exempts d'IVA les entregues de béns sota el règim de Zona Franca i les importacions vinculades a aquest.

El règim especial de Zones Franques es troba ubicat a la secció tercera, concretament a l'article 243 i següents del Reglament. En la mateixa normativa no apareix una definició sobre el que és considerat una Zona Franca, però segons la pàgina web de l'Agència Tributària espanyola, una Zona Franca és una part del territori duaner de la UE, dins del qual es pot emmagatzemar tota classe de mercaderies, sense estar subjectes a les càrregues impositives, mencionades anteriorment<sup>55</sup>. Tot i així, les diferents organitzacions mundials

---

<sup>54</sup> Reglamento (UE) n° 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece el Código Aduanero de la Unión, (2013).

<https://www.boe.es/doue/2013/269/L00001-00101.pdf>

<sup>55</sup> Cfr. Agencia Tributaria. (n.d.). *Agencia Tributaria: Depósito y almacenamiento de mercancías - Régimen especial de Zona Franca*. Sede.agenciatributaria.gob.es. Recuperat: Desembre 14, 2023, de: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/aduanas/regimenes-especiales/deposito-almacenamiento-mercancias/garantia-depositario.html>

difereixen pel que fa a la consideració de les zones franques, i si aquestes formen o no part del territori de l'estat en el que es troben i si es troben sotmeses a les normes de duaneres corresponents. En aquest sentit, segons la normativa comunitària és considera que aquestes conformen una localització diferenciada a la zona duanera de la UE, i per aquest mateix motiu, les mercaderies que es troben en les zones franques, al no haver accedit al territori de la UE, no han de fer front al pagament de les taxes i impostos corresponents.

Són d'aplicació i complementen al Reglament 952/2013 (mencionat i detallat anteriorment), el Reglament UE 2015/2446 de la Comissió, de 28 de juliol de 2015, que complementa el Reglament 952/2013 i detalla les normes relatives a determinades disposicions del Codi Duaner de la Unió i el Reglament d'Execució (UE) 2015/2447 de la comissió, de 24 de novembre de 2015, pel qual s'estableixen disposicions d'aplicació del Reglament mencionat. També, l'Ordre MH de 2 de desembre de 1992, per la qual es dicten les normes sobre les zones i els dipòsits francs<sup>56</sup>. Aquesta ordre ministerial d'Hisenda articula la regulació de la constitució de zones franques a l'estat espanyol, essent el Ministeri d'Economia i Hisenda el responsable.

La creació d'una Zona Franca és justificada bàsicament per la creació d'un espai que tingui com a objectiu la promoció d'activitats de comerç exterior i és caracteritzada per donar cabuda a tota mena de mercaderies, sense tenir en compte la seva naturalesa, procedència, destí o quantitat, aplicant les majors mesures externes de seguretat a possibles, en comparació a totes aquelles requerides en els controls duaners habituals<sup>57</sup>. En el seu interior, tant es poden trobar naus i magatzems, com oficines, centres de negocis o serveis logístics, ja que està permès qualsevol activitat industrial, comercial o de prestació de serveis (article 244 Reglament UE 2015/2446), tenint les autoritats duaneres la possibilitat d'establir restriccions en aquestes activitats. Les mercaderies que s'introdueixin a les zones franques es deuen a les formalitats duaneres quan, i segons estableix l'article 254 del Reglament;

- a) La mercaderia provingui d'un estat tercer i s'introdueixi directament des d'aquest, i per tant, de fora del territori duaner de la UE,

---

<sup>56</sup> Orden de 2 de diciembre de 1992 por la que se dictan normas sobre Zonas y Depósitos Francos., "BOE" núm. 302 (1992). <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1992-27830>

<sup>57</sup> Urquizu Cavallé, A. (2012). *Aspectos Jurídicos y Financieros de la Inversión Empresarial Española en China. Las zonas y depósitos francos en España*. VLex; (Pp. 285-306). <https://vlex.es/vid/zonas-depositos-francos-394239046>

- b) La mercaderia que hagi estat inclosa en un règim duaner i que com a conseqüència de la introducció d'aquesta a la Zona Franca, aquest finalitzi,
- c) La mercaderia que obtingui un benefici conseqüent d'una decisió de devolució o una condonació dels drets d'importació
- d) Que les formalitats es trobin a una altra legislació diferent de la duanera<sup>58</sup>.

Tal com s'ha mencionat, a les zones franques tenen cabuda tant mercaderies provinents de països tercers com provinents de la UE, però depenent de la seva procedència, podran ser objecte de diferents operacions (dins de la mateixa Zona Franca). En el cas de les mercaderies comunitàries, article 246, a grans trets podran ser introduïdes, emmagatzemades, traslladades, utilitzades, transformades o fins i tot consumides. En el cas de les mercaderies no comunitàries, article 247, podran ser tractades segons la lliure pràctica o ser incloses en altres règims temporals, a més de permetre's la seva pròpia utilització o consum.

La utilitat de les zones franques és considerable, es conegui o no el destí final de les mercaderies, per diferents motius. És interessant pel sol·licitant ja que poden mantenir emmagatzemats els productes durant cert temps, sense haver de fer front als pagaments dels drets d'importació, i es poden efectuar operacions comercials triangulars a l'interior.

Pels inversors d'art protagonistes de transaccions internacionals, les Zones Franques constitueixen un atractiu notori. En un primer moment per la gran quantitat d'impostos que evitaran, però alhora, per la màxima seguretat que aquestes instal·lacions ofereixen. És una realitat l'existència d'obres d'art valorades en milions d'euros, que han estat sostretes per manca de seguretat de les instal·lacions on es trobaven. Les Zones Franques són conegudes per tenir de les millors i més actualitzades mesures de seguretat, a més a més, de comptar amb sales especialitzades per la custòdia d'obres d'art atenent a les seves concretes necessitats, com ara la temperatura ambient o la il·luminació. De manera accessòria, les Zones Franques resulten tan atractives pels inversors ja que fins i tot dins de les mateixes es poden dur a terme compravendes de manera molt confidencial, multiplicant així encara més

---

<sup>58</sup> Cfr. REGLAMENTO (UE) N° 952/2013 DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO por el que se establece el código aduanero de la Unión, (2013).  
<https://www.boe.es/doue/2013/269/L00001-00101.pdf>

l'opacitat i el secretisme típic entorn el món de l'art. En efecte, el *free port* de Ginebra, Suïssa, encara que no és sàpiga amb exactitud, és diu que en el seu interior conté més de mil obres de Pablo Picasso, donant lloc així a com s'han començat a anomenar a les Zones Franques, els museus d'art privats mes extensos del món<sup>59</sup>.

El fet que els inversors vegin l'art com a una inversió de la qual poden obtenir rendibilitat, o una manera de diversificar el portafolis d'inversions en un intent de fugir de mercats tradicionals i/o inestables, han influenciat a què les Zones Franques s'hagin transformat de zones de tràfic a zones de permanència. Per tant, la Zona Franca és pot veure des d'un punt de vista útil per a la indústria de l'art, ja que es converteix en una infraestructura per a les obres mentre aquestes van guanyant valor i rendibilitzant-se amb el pas del temps, o també com a una facilitat per a la comissió de delictes com ara el blanqueig de capitals. I és que, els requisits del registre de les mercaderies són exigits des de la mateixa administració, i com ja s'ha exposat reiteradament en aquest Treball, com més laxes siguin els controls administratius d'un país, més es facilita l'elusió de pagaments de tributs. A més a més, s'observa una clara tendència que s'ubiquin zones franques en països amb incentius fiscals, i on el que es persegueix és l'objectiu final d'esquivar les càrregues impositives. Així doncs, el tipus impositiu a aplicar varia des d'un 10% a un 21%, essent aquesta una diferència considerable.

---

<sup>59</sup> El Mundo. (15 juliol 2016). *El escondite de los mil Picassos*. El Mundo.  
<https://www.elmundo.es/cronica/2016/07/15/577fc5c2ca474198348b4616.html>

## VII. CONCLUSIONS

En primer lloc, destacar que ni el legislador espanyol ni l'actual jurisprudència han desenvolupat una definició del concepte jurídic d'obra d'art, sinó que s'ha optat per la descripció d'un seguit de tributs sobre les mateixes sense poder determinar quines característiques essencials han de complir una obra d'art per a poder ser considerada com a tal. Degut a la pròpia amplitud del concepte d'art del que pot arribar a ser una manifestació en forma més o menys abstracte, dificulta que el legislador pugui qualificar en una legislació les condicions que una obra artística ha de reunir. A més, la pròpia naturalesa d'una obra d'art dificulta la seva qualificació, ja que es tracte d'un bé no fungible i per tant la seva essència és única i diferent en cada supòsit.

Des del punt de vista inversor, cal destacar la importància de la planificació fiscal a l'hora de fer una transacció d'una obra d'art ja que la taxa impositiva té un impacte significatiu en el retorn general de la inversió, i en conseqüència si el que es busca a través de la inversió és certa rendibilitat, les implicacions fiscals s'han de tenir en compte. Al ser un actiu que el seu valor augmenta a mesura que passa el temps, l'inversor ha de mantenir en la seva cartera aquests béns durant un període prolongat, fet que redueix la rendibilitat en un primer moment i augmenta la inversió inicial, restringint l'accés d'aquestes inversions a certs perfils inversionistes. Tot i comptar amb un règim especial per aquests objectes imposant una reducció del tipus impositiu (en el marc de la tributació indirecta del tràfic comercial), aquest va orientat a empresaris revedors i a altres supòsits molt concrets, a més d'estar sotmès a uns exigents requisits, excloent d'aquesta manera a possibles individus i desincentivant aquestes inversions latents. El fet de que es tingui en tanta consideració quin és el subjecte venedor de les transaccions, implica que el legislador li dona una gran importància a incentivar certes inversions en comptes d'altres, i conseqüentment la seva voluntat de gravar aquests intercanvis és menor o major dependent de en quin supòsit ens trobem. Pel que fa la tributació directa d'objectes d'art, no es troben diferències rellevants amb la tributació d'altres inversions ni s'ofereixen beneficis fiscals addicionals que incentivin el tràfic.

Les zones franques son una localització molt interessant, ja que en un moment inicial s'evitarà l'elevada quantitat de pagament d'impostos i tenen la possibilitat de canviar fàcilment de titularitat i recuperar així la inversió en cas de necessitar liquiditat, a més de ser un dipòsit ideal per a actius que guanyen valor en un termini prolongat en el temps.

## VIII. BIBLIOGRAFIA

Agencia Estatal de Gestión Tributaria. *Agencia Tributaria: Depósito y almacenamiento de mercancías - Régimen especial de Zona Franca*. Sede.agenciatributaria.gob.es. Recuperat: Desembre 5 2023, de:

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/aduanas/regimenes-especiales/deposito-almacenamiento-mercancias/garantia-depositario.html>

Agencia Estatal de Gestión Tributaria. *Tipos Impositivos en el IVA*. Recuperat: Desembre 14 2023, de:

[https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Segmentos\\_Usuarios/Empresas\\_y\\_profesionales/Novidades\\_IVA\\_2014/Nuevos\\_tipos\\_IVA.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Novidades_IVA_2014/Nuevos_tipos_IVA.pdf)

Agencia Tributaria de Catalunya. *Operaciones sujetas y no sujetas. Agencia Tributaria de Cataluña*. Atc.gencat.cat. Recuperat: Desembre 12 2023, de:

<https://atc.gencat.cat/es/tributs/itpajd/tpo/informacio-general/>

Bergel Sainz de Baranda, Y. (2010). *La Compraventa de obras de arte: problemas de derecho privado*. (pp. 103–220). Tirant Lo Blanch.

<https://biblioteca-nubedelectura-com.sire.ub.edu/cloudLibrary/ebook/show/9788499858029>

Broto Pérez, D. (2016). *El droit de suite de los autores de obras de artes plásticas. Análisis jurídico y efectos en el mercado del arte* (pp. 300–311) [Tesis Doctoral].

[https://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/104181/1/DBP\\_TESIS.pdf](https://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/104181/1/DBP_TESIS.pdf)

Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, “BOE” núm. 118 (2014).

<https://boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2014-5171>

Convenio entre el Reino de España y la República Popular China para eliminar la doble imposición en relación con los impuestos sobre la renta y prevenir la elusión y evasión fiscales y su Protocolo, “BOE” núm. 76 (2021).

[https://www.boe.es/diario\\_boe/txt.php?id=BOE-A-2021-4911](https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2021-4911)

CSF Consulting. (2018). ¿CONOCE EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL IVA DE BIENES USADOS? ¿QUIÉNES LO PUEDEN APLICAR? ¿QUÉ VENTAJAS TIENE? In

<https://www.csfconsulting.es/wp-content/uploads/Régimen-especial-bienes-usados-269.pdf>.

De la vega y asociados. (2017, Febrer 7). *Jus gratia artis: una pequeña guía al derecho del arte en España. (I)*. De La Vega Y Asociados.

<https://delavegayasociados.com/jus-gratia-artis-derecho-del-arte-espana/>

Díaz Amunárriz, C. (2016). *La gestión de las galerías de arte*. AECID.

[https://bibliotecadigital.aecid.es/bibliodig/es/catalogo\\_imagenes/grupo.do?path=1012627](https://bibliotecadigital.aecid.es/bibliodig/es/catalogo_imagenes/grupo.do?path=1012627)



Directiva 2006/112/CE del consejo relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, (2006).

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CELEX:02006L0112-20220701>

Economía de la Cultura. (2013). En *Biblioteca de Cultura, Secretaría General Técnica Subdirección General de Documentación y Publicaciones*. Ministerio de Educación, Cultura y Deporte.

<https://www.cultura.gob.es/dam/jcr:ee0a823f-83a3-45b8-89c0-9c25d7101e51/guialector18.pdf>

El Mundo. (15 juliol 2016). *El escondite de los mil Picassos*. El Mundo. <https://www.elmundo.es/cronica/2016/07/15/577fc5c2ca474198348b4616.html>

European Union. (n.d.-a). *EUR-Lex-Política comercial UE*. Eur-Lex.europa.eu. Recuperat: Desembre 7, 2023, de:

<https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/glossary/eu-trade-policy.html>

European Union. (n.d.-b). *EUR-Lex-Unión Aduanera*. Eur-Lex.europa.eu. Recuperat: Desembre 7, 2023, de:

<https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/glossary/customs-union.html>

Felipe Núñez, Á. (2020). El mercado del arte, negocio y fiscalidad. *La albolafia: revista de humanidades y cultura*, N<sup>o</sup>. 20, 2020(ISSN-e 2386-2491).

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7720600>

Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, “BOE” núm. 306 (1990).

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1990-30940>

Laguna Sánchez, Pilar, Palomo Martínez, Jesús, & Belmonte, V. (2016). *La rentabilidad de las obras de arte. Estudio de los entornos propicios para la venta de bienes artísticos y de colección* (Dykinson). Dykinson.

<https://www-digitaliapublishing-com.sire.ub.edu/viewepub/?id=45325>

Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, “BOE” núm. 155 (1985).

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1985-12534>

Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio., “BOE” núm. 136 (1991).

<https://www.google.com/search?client=safari&rls=en&q=ley+de+impuesto+sobre+el+patrimonio&ie=UTF-8&oe=UTF-8>

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades., “BOE” núm. 288 (2014).

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido., “BOE” núm. 312 (1992). <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-28740>

Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, “BOE” núm. 307 (2002).  
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2002-25039>

Llei 19/2010, del 7 de juny, de regulació de l'impost sobre successions i donacions, (2010).  
<https://portaljuridic.gencat.cat/eli/es-ct/1/2010/06/07/19>

McAndrew, Dr. C. (2014). Cuadernos arte y mecenazgo el mercado español del arte en 2014. Fundación Arte y Mecenazgo. De:  
<https://coleccion.caixaforum.org/documents/10180/2956113/El-mercado-espa--ol-del-en-2014-Arte-y-Mecenazgo-Clare-McAndrew.pdf/a6c23a10-20d6-2e38-04a5-740e03ba6c56?t=1516106601000>

McAndrew, Dr. C. (2023). The survey of global collecting 2023. In *Art Economics* (p. 31). Art Basel and UBS.  
<https://theartmarket.artbasel.com>

McAndrew, Dr. C. (2017). El Mercado Español del Arte en 2017. In *Fundació “La Caixa.”*  
[https://fundacionlacaixa.org/documents/10280/666266/05\\_aym\\_elmercadoespanoldelarteen2017\\_es.pdf](https://fundacionlacaixa.org/documents/10280/666266/05_aym_elmercadoespanoldelarteen2017_es.pdf)

Ministerio de Hacienda y Función Pública. *Agencia Tributaria: Obligaciones formales*. Sede.agenciatributaria.gob.es. Recuperat: Octubre 30 2023, de:  
<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folleto/manuales-practicos/manual-iva-2021/capitulo-6-regimenes-especiales-iva/reg-espec-bienes-usados-obj-coleccion/obligaciones-formales-rebu.html>

Ministerio de Hacienda y Función Pública. *Convenios de doble imposición*. Www.hacienda.gob.es; Vicepresidencia Cuarta del Gobierno.  
<https://www.hacienda.gob.es/es-ES/>

Orden de 2 de diciembre de 1992 por la que se dictan normas sobre Zonas y Depósitos Francos., “BOE” núm. 302 (1992).  
<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1992-27830>

Peñuelas i Reixach, L. (2005). *Valor de mercado y obras de arte: Vol. Anexo al capítulo VI definición de obra u objeto de arte*. Marcial Pons.  
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/libro?codigo=256424>

Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, regularizando, aclarando y armonizando las disposiciones legales vigentes sobre la materia., “BOE” núm. 97 (1996).  
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1996-8930>

REGLAMENTO (UE) No 952/2013 DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO por el que se establece el código aduanero de la Unión, (2013).

<https://www.boe.es/doue/2013/269/L00001-00101.pdf>

Urquizu Cavallé, A. (2012). *Aspectos Jurídicos y Financieros de la Inversión Empresarial Española en China. Las zonas y depósitos francos en España*. VLex; (p. 285-306).  
<https://vlex.es/vid/zonas-depositos-francos-394239046>

Versión Consolidada del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, Artículo 24 (2002).  
[https://www.mitma.gob.es/recursos\\_mfom/pdf/B1EC4D87-7D64-465E-89AE-18C176AAFA38/73086/12002E\\_ES.pdf](https://www.mitma.gob.es/recursos_mfom/pdf/B1EC4D87-7D64-465E-89AE-18C176AAFA38/73086/12002E_ES.pdf)

Vico Belmonte, A. (2020). El mercado del arte en tiempos de crisis. *La Albolafia: Revista de Humanidades Y Cultura*, N°. 20, 2020 (ISSN-e 2386-2491).  
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7720608>