Il Mulino - Rivisteweb

Agostino Ennio La Scala

Il trattamento tributario dei beni in Spagna

(doi: 10.7390/23428)

Aedon (ISSN 1127-1345)
Fascicolo 3, dicembre 2006

Ente di afferenza:
()

Copyright © by Società editrice il Mulino, Bologna. Tutti i diritti sono riservati.
Per altre informazioni si veda https://www.rivisteweb.it

Licenza d'uso

Questo articolo è reso disponibile con licenza CC BY NC ND. Per altre informazioni si veda https://www.rivisteweb.it/

Aedon
il Mulino
Rivista di arti e diritto on line
quadrimestrale diretto da Marco Cammelli
numero 3, 2006, Issn 1127-1345 home indice ricerca risorse web

Il trattamento tributario dei beni in Spagna

di ***Agostino Ennio La Scala***

Sommario: 1. Premessa. - 2. Le esenzioni in materia di *Impuesto sobre el patrimonio*. - 2.1. La giustificazione dell'esenzione degli oggetti artistici dall'imposta sul patrimonio. - 2.2. La nozione di *objetos de arte*. - 2.3. La tassazione al valore di mercato alla data della realizzazione del presupposto del tributo. - 3. Le deduzioni in materia di imposta sul reddito delle persone fisiche. - 3.1. Deduzioni verso gli enti senza fine di lucro. - 3.2. Il regime fiscale delle donazioni e dei contributi. - 3.3. Altre deduzioni sul reddito delle persone fisiche. - 4. Le deduzioni in materia di imposta sulle società. - 5. Il regime fiscale di altre forme di mecenatismo. - 6. La cessione di beni del patrimonio storico spagnolo come mezzi di estinzione dell'obbligazione tributaria. - 7. Beni culturali e imposizione indiretta - Tassazione dei trasferimenti gratuiti. - 8. L'*Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*. - 9. L'*Impuesto sobre el valor añadido*. - 10. Il regime speciale Iva degli oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione. - 10.1. Ambito soggettivo del regime speciale. - 10.2. Ambito oggettivo. - 11. Imposte locali. - 12. Conclusioni.

1. Premessa

Il presente scritto si prefigge l'obiettivo di offrire una breve panoramica della legislazione fiscale spagnola relativa al trattamento fiscale delle opere d'arte, e in generale, dei beni di interesse culturale, sia in materia di imposte dirette che di imposte indirette.

Come in Italia, il sistema tributario spagnolo sancisce una serie di agevolazioni volte a promuovere la conservazione e la promozione del patrimonio storico, anteponendo al rigido rispetto del principio di capacità contributiva esigenze di natura extrafiscale [1] corrispondenti ad interessi meritevoli di tutela costituzionale.

Tali misure di fiscalità di vantaggio, al pari di quanto avviene nel nostro paese, non si ritrovano all'interno di un unico *corpus* legislativo, ma per lo più nelle leggi istitutive delle singole imposte e nella disciplina relativa agli enti senza scopo di lucro.

L'articolo 46 della Costituzione spagnola stabilisce espressamente che la tutela e la promozione del patrimonio storico, culturale e artistico del popolo spagnolo costituisce una finalità fondamentale, indipendentemente dal regime giuridico dei beni che ne formano parte, nonché della loro titolarità [2].

2. Le esenzioni in materia di ***Impuesto sobre el patrimonio***

L'imposta sul patrimonio [3] delle persone fisiche, introdotta in via eccezionale e transitoria con la legge 14 novembre 1977, n. 50, è entrata a far parte della struttura ontologica del sistema tributario spagnolo in virtù della legge 6 giugno 1991, n. 19. Tale incorporazione, *in primis*, come dichiarato nel preambolo della stessa, persegue obiettivi di equità fiscale, introducendo una discriminazione qualitativa tra redditi c.d. fondati e non, in modo complementare all'imposta sul reddito delle persone fisiche (*Impuesto sobre la renta de las personas fìsicas*) e dell'imposta di successione e donazione.

L'aspetto centrale delle disposizioni sull'imposta patrimoniale che riguardano i beni culturali attiene alla determinazione del loro valore ai fini fiscali, dovendosi contemperare due opposte esigenze: quelle dell'amministrazione finanziaria ad applicare il tributo in conformità al principio di *capacidad econòmica* [4] dei contribuenti e quelle relative al diritto di questi ultimi alla certezza del gravame tributario. Il criterio centrale adottato è quello del *valore di mercato* che subisce deroghe rilevanti con riferimento ai beni immobili a cui si

applica il valore catastale e che non viene ritenuto idoneo in taluni casi, come quello relativo al c.d. *ajuar doméstico* (corredo domestico), come vedremo più innanzi.

L'art. 1 della citata legge 19/1991 qualifica l'*Impuesto sobre el patrimonio* di tipo diretto, gravando su una manifestazione diretta di capacità contributiva, il patrimonio netto delle persone fisiche, ovvero l'insieme dei beni e dei diritti, suscettibili di valutazione economica, che rientrano nella titolarità di un contribuente individuale, dedotti i gravami che ne diminuiscono il valore, nonché i costi inerenti. L'art. 3 sancisce che il presupposto del tributo consiste nella titolarità del patrimonio da parte del soggetto passivo, al momento del *devengo del impuesto* [5].

L'art. 4, rubricato, "*bienes y derechos exentos*", elenca una serie di esenzioni di carattere eterogeneo. E' importante notare che tale articolo è stato inserito nel capitolo II riferito al "presupposto d'imposta", e, pertanto, contribuisce, al pari dell'articolo 3, a delimitare l'ambito di applicazione del prelievo sul patrimonio delle persone fisiche. L'art. 4 viene espressamente richiamato dall'art. 19 relativo agli oggetti d'arte e d'antiquariato. La regola generale è quella del loro assoggettamento a tassazione al "valore di mercato", salve le esenzioni contenute proprio nell'art. 4, da cui si ritiene opportuno cominciare la nostra analisi.

Al comma 1 dell'art. 4, si stabilisce che sono esenti i beni che fanno parte del patrimonio storico spagnolo [6] iscritti nel Registro generale dei beni di interesse culturale o nell'Inventario generale dei beni mobili disciplinato dalla legge 25 giugno 1985, n. 16, oppure beni qualificati di interesse culturale direttamente dal ministero della Cultura e iscritti in un apposito registro.

I beni immobili rientranti in zone archeologiche o in siti o complessi di interesse storico, non sono di per sé esenti (comma 2), ma, a tal fine, devono soddisfare una serie di requisiti determinati. In particolare, si tratta, per le zone archeologiche, dei soli immobili oggetto di vincolo negli strumenti di programmazione urbanistica di cui all'art. 20 della citata legge 16/1985 [7] e, per i siti e i complessi di interesse storico, degli edifici esistenti da almeno cinquant'anni che risultano iscritti nel c.d. Catalogo disciplinato dalle disposizioni urbanistiche. Anche in questo caso, deve ritenersi che non sia sufficiente aver inoltrato la domanda relativa all'iscrizione nel *Registro general de bienes de interés cultural* o nell'*Inventario general de bienes muebles*, ma che, per usufruire delle esenzioni previste, sia necessaria l'effettiva iscrizione [8]. Da tale momento non sarà necessario presentare un'opzione all'amministrazione finanziaria per chiedere l'esenzione, trovando questa applicazione *ipso iure*.

La *ratio* di tali esenzioni è spiegabile, tanto in relazione al perseguimento di interessi extrafiscali meritevoli di tutela costituzionale, al pari di quello fiscale (ad imporre ai consociati il concorso al finanziamento della spesa pubblica in ragione della loro capacità contributiva) [9], quanto se ci si sofferma a considerare i vincoli, anche di natura civilistica ed amministrativa, imposti dalla legge al titolare dei beni summenzionati. L'esenzione costituirebbe una sorta di "contropartita" offerta al contribuente a fronte dei sacrifici imposti al fine di garantire la tutela e la fruizione (presente e futura) di taluni "suoi" beni.

Il comma 2 dell'art. 4 pone sullo stesso piano i beni rilevanti per il patrimonio storico dello Stato e delle regioni [10] (*Comunidades autònomas*), rinviando alle singole normative locali la disciplina in materia di registri e di iscrizioni necessarie al fine di godere dell'esenzione dall'imposta sul patrimonio. Si tratta di un'esenzione di tipo oggettivo, non riferita, cioè, alla persona dell'autore dell'opera ma all'opera stessa, in virtù della sua iscrizione nel Registro generale dei beni di interesse culturale.

Il comma 3 dell'art. 4 stabilisce l'esenzione di determinati oggetti d'arte e di *antigŸedades*, al ricorrere di taluni requisiti. La tecnica legislativa utilizzata in tale contesto depone a favore del generale assoggettamento all'imposta sul patrimonio dei beni aventi valore artistico (art. 19), salva appunto la presenza di specifiche circostanze. L'esenzione si verifica soltanto a condizione che i beni abbiano un valore che risulti inferiore alle soglie relative all'art. 26, comma 4, della legge 16/1985 che disciplina in genere il patrimonio storico spagnolo, soglie indicate in un *Real decreto* soggetto a periodici aggiornamenti [11].

A nostro parere, il fatto che tali soglie vengano disciplinate in una fonte regolamentare può recare un *vulnus* al principio di riserva di legge sancito in materia tributaria dalla Costituzione spagnola. L'esenzione, infatti, non si applica ove i beni abbiano un valore superiore alle somme indicate nel regolamento. In quanto alla giustificazione di tale previsione occorre ritenere che, poiché si tratta di beni non facenti parte del patrimonio storico del paese, è ragionevole ripristinare il regime ordinario di tassazione ove il loro valore ecceda alcuni limiti, per il prevalere dell'interesse fiscale e del principio di *capacidad econòmica* [12].

Altra esenzione riguarda gli oggetti d'arte e d'antiquariato elencati nell'art. 19 ceduti dal proprietario in deposito continuativo, per un periodo non inferiore ai tre anni, a musei o istituzioni culturali senza scopo di lucro al fine di consentirne l'esibizione pubblica. L'esenzione opera finché dura il deposito e trova la sua *ratio* nella forte limitazione che il titolare subisce nell'esercizio dei suoi diritti di proprietà sul bene.

La norma non offre maggiori dettagli. Si ritiene, tuttavia, che l'agevolazione possa considerarsi estesa alle sole cessioni a titolo gratuito, costituendo quelle a titolo oneroso un vantaggio economico immediato per il titolare

dei diritti sui beni ceduti [13].

Il secondo e più interessante caso di esenzione riguarda le opere create dall'artista fino a quando queste non fuoriescano dal proprio patrimonio. Si tratta di un'importante agevolazione finalizzata ad incentivare la creazione di opere soprattutto d'arte contemporanea.

Analizzando la lettera della disposizione, il legislatore sembra riferirsi alla titolarità giuridica dell'opera e non al suo materiale possesso, dovendosi ritenere che l'agevolazione sia applicabile anche nel caso in cui il bene sia temporaneamente fuori dalla disponibilità dell'autore, ad esempio, perché esposto in una galleria.

La *ratio* di tale esenzione risiede nella promozione alla produzione di opere d'arte, ma è spiegabile soprattutto alla luce dell'inadeguatezza, nel caso *de quo*, di applicare il criterio di determinazione del valore del bene fissato dall'art. 19, cioè, quello di libero mercato [14]. L'opera rimane, infatti, nel patrimonio dell'autore dopo che lo stesso l'ha ideata e creata. Non c'è stata alcuna alienazione e apporto di patrimonio, né potrebbero sussistere criteri oggettivi per valutare l'opera in quanto la stessa non è stata oggetto di alcuna contrattazione. Secondo la dottrina [15] si tratta di un'esenzione di carattere soggettivo, legata non all'oggetto ma all'attività personale posta in essere dall'artista. In mancanza di una definizione di quest'ultimo concetto, a nostro avviso, esso dovrebbe estendersi anche agli artigiani, quali orefici, ceramisti o sarti, qualora l'oggetto da questi prodotto sia particolarmente pregiato e distinto.

L'opera dell'artista è esente finché rimanga nel suo patrimonio e non entri a far parte di quello di altro soggetto, compresi i figli o la vedova. In costanza di matrimonio (anche tra persone dello stesso sesso ormai in Spagna), anche in regime di comunione di beni, l'esenzione continua ad applicarsi, in quanto le opere dell'artista non divengono di proprietà dei due coniugi. In caso di patto in deroga al regime ordinario, la tassazione dovrebbe colpire la parte dell'opera di proprietà dell'altro coniuge.

Il comma 4 dell'art. 4 esenta dall'imposta sul patrimonio il c.d. *ajuar domèstico*, definito come l'insieme de "...los efectos personales y del hogar, utensilios domésticos y demàs bienes muebles de uso particolar" del soggetto passivo, ad eccezione degli *objectos de arte y antigŸedades* disciplinati dal già citato articolo 19. Si tratta del corredo e del mobilio del contribuente, nonché dei suoi effetti personali, compresi i vestiti, la cui esenzione trova giustificazione nel rispetto della vita privata e dell'intimità domestica [16]. Tuttavia, tale interesse cede dinanzi a quello consistente nel rispetto del principio di capacità contributiva nel caso degli oggetti d'arte e d'antiquariato espressamente esclusi dalla nozione di *ajuar doméstico*, al pari dei gioielli, delle pellicce, delle automobili, dei natanti e dei velivoli disciplinati dall'art. 18, sottoposti al regime ordinario di tassazione sulla base del loro *valor de mercato*.

2.1. La giustificazione dell'esenzione degli oggetti artistici dall'imposta sul patrimonio

In sede dei lavori parlamentari che hanno preceduto l'introduzione della legge che disciplina l'imposta sul patrimonio, l'esenzione degli oggetti artistici ha costituito una delle questioni maggiormente dibattute, in quanto il loro acquisto e la loro vendita costituiscono sempre più una vera e propria forma di investimento, alternativo e, talvolta, ben più redditizio, di un'attività produttiva di redditi di capitale o dell'acquisto di un immobile.

In questi termini si può ipotizzare una "frizione" col principio di capacità contributiva. Il sistema tributario spagnolo supera tali incongruenze, fissando, nell'art. 19, la regola generale dell'assoggettamento a tassazione di antichità e oggetti d'arte al loro valore di mercato alla data della realizzazione del presupposto d'imposta. L'interesse extrafiscale [17] alla difesa del patrimonio artistico nazionale non è sufficiente ad esentare il proprietario di un'opera d'arte dal pagamento del tributo sul patrimonio, salvo che ricorrano le condizioni stabilite nell'art. 4.

2.2. La nozione di objetos de arte

Si considerano oggetti d'arte i dipinti, le sculture, i disegni (nell'attuale formulazione della legge è scomparso il riferimento alla loro realizzazione a mano), le stampe, le litografie o altri beni analoghi, sempre che si tratti di opere originali. Sia l'aggettivo "analogo" che "originale" hanno destato non poche perplessità interpretative. L'originalità va riferita al carattere non ripetitivo o automatizzato del processo di produzione tipico del sistema industriale. Nel caso di una stampa, ad esempio, in mancanza della firma, il requisito dell'originalità dovrebbe riferirsi alla produzione della matrice.

La legge considera, ai fini fiscali, oggetti d'antiquariato i beni mobili, aventi una funzione di utilità o di carattere ornamentale, esclusi gli oggetti d'arte, che hanno un'età superiore ai cento anni e le cui caratteristiche originali fondamentali non siano state alterate a seguito di modifiche o riparazioni avvenute durante l'ultimo secolo. Non vengono richiesti ulteriori requisiti. L'oggetto d'antiquariato ha già di per sé un valore e una memoria storica che va salvaguardata.

L'ambito oggettivo di applicazione dell'imposta sul patrimonio è determinato dalla combinazione di elementi positivi indicati dall'art. 19 relativi alla definizione, ai fini fiscali, di oggetti d'arte e di antichità, e di elementi negativi, sanciti dai commi 1, 2 e 3 dell'art. 4 espressamente richiamati, concernenti le esenzioni.

Vengono esclusi dal regime ordinario della tassazione al valore normale gli immobili (disciplinati dall'art. 10) e i beni immateriali. Talvolta, nella realtà non è agevole separare un oggetto d'arte (si pensi ad un dipinto o ad una scultura) incorporato in un bene immobile.

A nostro parere, nel caso di rapporto pertinenziale avente carattere permanente (una pittura realizzata direttamente sulle pareti di una villa o un bassorilievo scolpito sul legno che orna una colonna), il criterio di tassazione non dovrebbe essere quello del valore di mercato sancito dall'art. 19, bensì quello del valore catastale stabilito nell'art. 10.

Le definizioni contenute nell'art. 19 fanno direttamente riferimento al carattere materiale dell'oggetto, portando ad escludere i beni immateriali. L'art. 22 disciplina i diritti derivanti dalla proprietà intellettuale e industriale, assoggettandoli a tassazione una volta pervenuti al patrimonio di terzi acquirenti, al pari di quanto si verifica per le opere d'arte uscite dal patrimonio del loro autore.

2.3. La tassazione al valore di mercato alla data della realizzazione del presupposto del tributo

Il principio di tassazione al valore di mercato alla data della realizzazione del presupposto del tributo potrebbe generare difficoltà applicative ove si registri la mancanza di un rapporto costante tra offerta e domanda riferito ad un determinato bene che, proprio in virtù dei propri requisiti di originalità, sfugga alle regole della libera concorrenza [18].

Tali problematiche verranno meno in presenza di un mercato di quella categoria di oggetto d'arte o d'antiquariato, così come di gallerie o di aste specializzate nell'estimazione degli oggetti esposti alla vendita.

Altra modalità di fissazione del giusto prezzo di mercato può essere costituita dal regime giuridico proprio del *patrimonio històrico español* che orienta le decisioni della *Junta de calificaciòn, valoraciòn y exportaciòn* dei beni ad esso appartenenti, al fine, ad esempio, di determinare il valore di quelli ceduti dal contribuente per soddisfare l'obbligazione tributaria nei confronti dello Stato.

Altro criterio di orientamento consiste nei criteri di determinazione di valore introdotti dal *ministerio de Cultura* spagnolo per l'acquisizione di oggetti destinati a musei e biblioteche [19].

3. Le deduzioni in materia di imposta sul reddito delle persone fisiche

Secondo l'art. 7 del Testo Unico (*Texto refundido*) della *ley del Impuesto sobre la renta de las personas físicas* (*Real decreto legislativo* 5 marzo 2004, n. 3) risultano esenti dal pagamento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche i premi letterari, artistici o scientifici di rilevante importanza, a condizione che trovino una regolamentazione similare a quella relativa ai premi *Prìncipe de Asturias* erogati dall'omonima fondazione.

L'art. 69 del medesimo disposto normativo stabilisce una serie eterogenea di *deduciones* fiscali: deduzioni per l'acquisto o la ristrutturazione della prima casa, per i contribuenti residenti a Ceuta e Melilla, per la costituzione di conti corrente di risparmio finalizzati alla creazione di nuove imprese ecc.

Ai fini della presente trattazione, occorre soffermarci sui commi 3 e 5, rispettivamente in materia di deduzioni per donazioni e per la messa in opera di attività finalizzate alla protezione e diffusione del patrimonio storico spagnolo. Per entrambe le tipologie di deduzioni l'art. 70 stabilisce il limite del 10% dell'intera base imponibile del contribuente.

3.1. Deduzioni verso gli enti senza fine di lucro

Sulla base della prima norma citata, rientrano nella categoria delle donazioni che consentono la deduzione quelle disciplinate dalla legge 23 dicembre 2002, n. 49 sul regime degli enti senza fine di lucro. Tale normativa, facendo salve le disposizioni riguardanti il regime c.d. *forale* della regione Basca e di Navarra, disciplina il regime tributario degli enti non lucrativi, anche con riferimento all'*Impuesto sobre sociedades* e ai tributi locali.

Il Titolo III della legge fa espresso riferimento agli incentivi fiscali a favore del mecenatismo, aventi come destinatari fondazioni, associazioni dichiarate di pubblica utilità, organizzazioni non governative regolate dalla legge 7 luglio 1998, n. 23 e federazioni sportive nazionali e regionali.

Le deduzioni per donazioni si estendono anche a quelle fatte, per finalità di mecenatismo, allo Stato, alle regioni e agli enti locali, all'Istituto *Cervantes* e a quello *Ramòn Llull*, nonché ad istituzioni con scopi analoghi istituiti nelle diverse *Comunidades autònomas*. Il regime tributario di favore riguarda principalmente due

ambiti: quello relativo alle donazioni e ai contributi realizzati dal contribuente a favore di determinati enti e quello relativo ad altre forme di mecenatismo, intendendosi con tale termine il coinvolgimento dei privati in attività di interesse generale.

3.2. Il regime fiscale delle donazioni e dei contributi

La legge 49/2002 (rubricata *De régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*) ha sostituito la disciplina dettata dalla *ley* 24 novembre 1994, n. 30, contenente disposizioni fiscali a favore delle fondazioni e della partecipazione dei privati in attività di interesse generale. Il c.d. terzo settore ha avuto una crescita esponenziale in Spagna e la nuova normativa si prefigge proprio il fine di incentivare la c.d. sussidiarietà orizzontale, promuovendo il coinvolgimento dei cittadini nel settore della tutela del patrimonio storico e culturale del paese.

Il regime fiscale speciale ha carattere volontario e presuppone un'apposita opzione del contribuente che soddisfa i requisiti dettati dalla legge.

Il Titolo III di quest'ultima, rubricato "*Incentivos fiscales al mecenazgo*" esordisce stabilendo, attraverso un elenco tassativo, quali sono gli enti che possono beneficiare degli sgravi fiscali. L'art. 17 prevede una deduzione relativa alle donazioni effettuate a favore di tali enti, di denaro (o in natura o in diritti), di beni che formano parte del *patrimonio històrico español* iscritti nel Registro generale di beni di interesse culturale o inclusi nell'Inventario generale disciplinato dalla legge 16/1985. L'agevolazione riguarda, inoltre, le donazioni di beni culturali di qualità garantita dalla *Junta de calificación, valoración y exportación* a favore dello Stato, di altri enti pubblici (*Comunidades autònomas*, *Corporaciones locales* e organismi da essi controllati) o degli enti *no profit* dichiarati di pubblica utilità.

In caso di revoca della donazione, al realizzarsi di uno dei casi regolati dal codice civile, il donante sarà obbligato a corrispondere, relativamente al periodo d'imposta in cui si realizza la revoca, le somme corrispondenti alle deduzioni applicate.

L'art. 18 detta le regole per stabilire la base delle deduzioni ammissibili, da cui i soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone fisiche hanno il diritto a dedurre il 25%. La legge finanziaria nazionale potrà stabilire di volta in volta un elenco delle attività ritenute prioritarie a favore del mecenatismo e adottare un aumento, massimo di cinque punti percentuali, dei limiti delle deduzioni ammissibili.

In relazione ai contributi effettuati da persone fisiche a *entidades sin ánimo de lucro*, la legge, infine, esenta le *ganancias patrimoniales* direttamente occasionate dalle donazioni.

3.3. Altre deduzioni sul reddito delle persone fisiche

Sulla base del comma 5 dell'art. 70 è consentita una deduzione del 15% degli investimenti o dei costi relativi all'acquisto da parte del contribuente di beni appartenenti al *patrimonio històrico* spagnolo ubicati fuori dal territorio nazionale, a condizione che i beni siano mantenuti all'interno del paese e del suo patrimonio per almeno quattro anni. La stessa deduzione si applica ai costi di conservazione, restauro, diffusione ed esposizione dei beni di proprietà privata dichiarati di interesse culturale o dalla normativa nazionale o da quella regionale, qualora vengano rispettati i limiti imposti in materia di obblighi di visita del pubblico e di esibizione.

La deduzione del 15%, viene, infine, accordata alla ristrutturazione degli edifici oggetto di protezione delle città spagnole o rientranti in complessi architettonici, archeologici, naturali o paesaggistici, comprese le opere di rifacimento delle facciate e dei tetti e il miglioramento delle infrastrutture di proprietà privata ubicate nelle immediate vicinanze, nonché dei beni dichiarati patrimonio mondiale dall'Unesco e situati in territorio spagnolo [20].

La base della deduzione viene determinata dalla *Junta de calificaciòn, valoraciòn y exportaciòn*.

4. Le deduzioni in materia di imposta sulle società

L'art. 38 del Testo Unico (*Texto Refundido*) della *ley del Impuesto sobre sociedades* (*Real decreto legislativo* 5 marzo 2004, n. 4), prevede il diritto a una deduzione del 15% sugli investimenti e sui costi necessari per l'acquisto di beni del *patrimonio històrico* spagnolo, ubicati fuori dal territorio nazionale al fine di favorire il loro rientro nel paese, a condizione che tali beni permangano in esso e nel patrimonio dell'acquirente per almeno tre anni. Il trasferimento [21] prima dell'adempimento di tale termine causa la perdita dei benefici fiscali con effetti *ex tunc*, nonché la consequenziale applicazione degli interessi di mora (*intereses de demora*). La medesima deduzione spetta per la conservazione, la riparazione, il restauro, la diffusione e l'esposizione di beni di proprietà del contribuente dichiarati di interesse culturale in conformità con la normativa disciplinante il patrimonio *històrico* spagnolo dello Stato e delle regioni, a condizione che vengano adempiuti tutti i requisiti

previsti, con particolare riferimento a quelli riguardanti i doveri di esposizione al pubblico.

La deduzione del 15% spetta, infine, al pari di quanto già osservato a proposito dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, sui costi necessari alla ristrutturazione di edifici, nonché al rifacimento dei tetti e delle facciate degli stessi, qualora sorgano in città o in zone di pregio architettonico, archeologico, naturale, paesaggistico o di beni dichiarati patrimonio mondiale dall'Unesco, elencati in allegato alla legge 49/2002.

L'art. 20 della legge 49/2002 attribuisce ai soggetti passivi *dell'Impuesto sobre sociedades* il diritto di dedurre il 35% della base imponibile determinata secondo il già citato articolo 18 relativa a donazioni effettuate verso enti senza fini di lucro. Il maggior *favor* mostrato dal legislatore nei confronti delle persone giuridiche rispetto a quelle fisiche (a cui è consentito dedurre soltanto il 25%) giustifica anche la possibilità offerta dalla normativa di portare in deduzione le somme non dedotte nei dieci anni successivi al periodo di imposta in cui è maturato il diritto. La base della deduzione non potrà comunque eccedere il 10% della base imponibile complessiva dovuta per ogni periodo d'imposta.

L'entità della deduzione sarà del 25% per i contribuenti non residenti che operano in territorio spagnolo senza stabile organizzazione e del 35% per quelli che hanno costituito una stabile organizzazione.

5. Il regime fiscale di altre forme di mecenatismo

La legge 49/2002 prevede una serie di ulteriori vantaggi tendenti a promuovere altre forme di mecenatismo, diverse dalle donazioni e dai contributi. *In primis*, i costi derivanti da accordi di collaborazione stipulati dalle imprese [22] per collaborare alla realizzazione di attività di interesse generale svolte dagli enti senza fini di lucro, sono deducibili dalla base imponibile dell'imposta sulle società, dall'imposta che colpisce i redditi dei non residenti e dall'imposta sul reddito delle persone fisiche ai fini della determinazione del c.d. *rendimento neto* delle attività economiche secondo il c.d. regime di *estimaciòn directa* (art. 25).

Agevolazioni fiscali vengono, inoltre, previste per supportare programmi di appoggio ad avvenimenti di eccezionale interesse pubblico (*acontecimientos de excepcional interés pœblico*) disciplinati da leggi *ad hoc*, sotto forma di costi deducibili nella misura del 15% (art. 26).

6. La cessione di beni del patrimonio storico spagnolo come mezzi di estinzione dell'obbligazione tributaria

Il regolamento generale di riscossione (*Regolamento general de recaudación*), approvato con il *Real decreto* 29 luglio 2005, n. 939, all'art. 40 autorizza il pagamento dell'obbligazione tributaria *en especie* soltanto quando ciò sia consentito dalla legge. Viene introdotto, in tal modo, anche all'interno del sistema tributario spagnolo il principio delle obbligazioni facoltative giustificato, al pari delle descritte agevolazioni fiscali, dal perseguimento di una finalità extratributaria reputata meritevole di tutela costituzionale [23].

A tal proposito, il pagamento attraverso cessione di beni appartenenti al patrimonio storico spagnolo è espressamente disciplinato dalle leggi istitutive dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul patrimonio e dell'imposta su successioni e donazioni.

Il contribuente che intenda avvalersi di tale modalità di estinzione dell'obbligazione tributaria, ha l'onere di comunicarlo all'ufficio periferico dell'amministrazione finanziaria, presentando una perizia avente ad oggetto la determinazione del valore dei beni in suo possesso, nonché una dichiarazione del ministero della Cultura attestante l'interesse di quest'ultimo all'acquisizione di tali beni.

In ogni caso l'amministrazione può esercitare un potere discrezionale sull'accettazione o meno del pagamento attraverso cessione di beni culturali, incombendo, tuttavia, l'obbligo di motivazione, nel caso di rifiuto. Tale decisione deve essere assunta entro tre mesi, che iniziano a decorrere dal momento della presentazione dell'istanza presentata dal contribuente. Vige la regola del silenzio-rifiuto. Regole comuni vigono per i tributi di spettanza delle *Comunidades autònomas*.

I beni cedibili sono quelli inscrivibili nel Registro generale dei beni di interesse culturale o nell'Inventario generale, secondo le regole poste dall'art. 12 della più volte citata legge 16/1985 [24].

7. Beni culturali e imposizione indiretta - Tassazione dei trasferimenti gratuiti

L'*Impuesto sobre sucesiones y donaciones* è disciplinato dalla legge 18 dicembre 1987, n. 29. L'art. 20, rubricato "*Base liquidable*" stabilisce che, per calcolare l'imposta dovuta per il trasferimenti gratuiti *inter vivos* e *mortis causa*, occorre tenere conto delle deduzioni sancite dalla normativa nazionale e da quella regionale. Ne deriva che il carico fiscale varia da *comunidad* a *comunidad* [25].

Anche l'imposta sulle successioni è stata trasferita alla competenza regionale.

Concorre, in ogni caso, a ridurre l'imposta dovuta il livello di parentela tra il *de cuius* e l'erede, essendo previste riduzioni per il coniuge, i discendenti legittimi e naturali, gli ascendenti, compresi i figli adottati, e, in misura minore, per i collaterali fino al terzo grado.

Il legislatore ha previsto che, qualora siano oggetto del trasferimento *mortis causa* opere d'arte e beni culturali descritti nei già analizzati commi 1, 2 o 3 dell'art. 4 legge 19/1991, istitutiva dell'*Impuesto sobre el patrimonio*, troverà applicazione un'esenzione del 95% del loro valore, se l'erede è il coniuge o un discendente o una persona adottata dal *de cuius*.

La norma compie un vero e proprio rinvio alla disciplina dettata in materia di imposta sul patrimonio: le opere d'arte esenti sono quelle di minor valore o comprese nell'Inventario nazionale, a condizione che sussistano tutti i requisiti previsti e già commentati.

Come osservato nel paragrafo 5, l'art. 36 ("*Pago del impuesto*") della legge istitutiva dell'imposta su donazioni e successioni, consente di estinguere l'obbligazione tributaria mediante la cessione di beni appartenenti al patrimonio storico spagnolo iscritti nell'*Inventario general de bienes muebles* o nel *Registro general de bienes de interés cultural*.

8. L'*Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*

L'art. 45 del *Real decreto legislativo* 24 settembre 1993, n. 1, che approva il Testo Unico (*Texto Refundido*) della *l*ey del Impuesto sobre *t*ransmisiones *p*atrimoniales y *a*ctos *j*urídicos *d*ocumentados (l'equivalente in Italia dell'imposta di registro), esenta [26] dal pagamento del tributo lo Stato, le amministrazioni pubbliche territoriali e le loro istituzioni culturali, nonché gli enti senza fine di lucro disciplinati dall'art. 2 della *l*ey 49/2002 sul regime tributario degli enti *no profit* e delle misure fiscali di incentivazione al *mecenazgo*.

Per godere di tale esenzione, il contribuente deve esibire un certificato che attesti il possesso dei requisiti stabiliti dalla legge per gli enti senza scopo di lucro al momento della realizzazione del presupposto d'imposta.

9. L'*Impuesto sobre el valor añadido*

L'art. 20, comma 14, della legge spagnola istitutiva dell'Iva esenta, se effettuate da enti pubblici o da enti culturali privati con finalità sociali, le prestazioni di servizi riguardanti biblioteche, archivi e centri di documentazione, visite a musei, gallerie d'arte, pinacoteche, monumenti, luoghi storici, giardini botanici, parchi zoologici, e parchi naturali.

Sono, altresì, esenti (art. 20, comma 26), i servizi professionali, inclusi anche quelli la cui controprestazione consista nella cessione di diritti d'autore, prestati da artisti, scrittori, collaboratori letterari, grafici, fotografi di riviste e periodici, compositori musicali, autori di opere teatrali, adattatori e traduttori.

Prima della legge finanziaria 30 dicembre 1994, n. 42, le cessioni di opere d'arte e di beni similari erano esenti da Iva. A partire dalla sua entrata in vigore tale esenzione è venuta meno.

In conformità ai principi comunitari (principio di tassazione nel paese di destinazione), mentre costituiscono operazioni imponibili gli acquisti intracomunitari (*adquisiciones intracomunitarias*), sono generalmente esenti le cessioni (*entregas*) di beni destinati all'immissione in consumo in altri Stati membri. L'art. 25 sancisce la non applicazione di tale esenzione agli acquisti di opere d'arte, oggetti da collezione e d'antiquariato in altri Stati membri, qualora, sulla base del regime speciale (di cui tratteremo nel prossimo paragrafo), la tassazione abbia colpito le relative cessioni nello Stato membro dove inizia la spedizione o il trasporto degli stessi beni (art. 13, comma 1, lett. b).

Sono esenti le importazioni a titolo gratuito di oggetti da collezione o d'arte aventi carattere educativo, scientifico o culturale, purché non siano destinati alla vendita e siano acquisiti da musei, da gallerie o da altri enti appositamente autorizzati. Per le importazioni a titolo oneroso, il regime di esenzione si applica a condizione che i beni siano cedui da un ente che non rivesta la qualifica di imprenditore (art. 54 del testo sull'Iva).

Le importazioni di opere d'arte, di oggetti da collezione e d'antiquariato scontano, in genere, un'aliquota ridotta del 7%, indipendentemente dalla qualifica dell'importatore.

Tale aliquota agevolata (rispetto a quella ordinaria del 16%) si applica anche alle cessioni e agli acquisti intracomunitari di oggetti d'arte realizzate dal loro autore o dai suoi aventi causa, nonché da imprenditori o esercenti arti e professioni, diversi dai rivenditori a cui fa riferimento il regime speciale di cui parleremo in seguito, qualora questi abbiano diritto a dedurre integralmente l'imposta pagata al momento dell'acquisto o dell'importazione degli stessi beni.

La lettera della norma limita tali agevolazioni soltanto agli oggetti d'arte (*objectos de arte*), non menzionando *antigŸedades* e *objectos de coleciòn*.

Occorre, infine, segnalare che l'art. 96 della legge 28 dicembre 1992, n. 37 esclude il diritto di detrazione [27] per l'Iva pagata sugli acquisti e sulle importazioni di gioielli, pietre preziose, arazzi, perle naturali o coltivate, oggetti decorati, in tutto o in parte, d'oro o d'argento, a meno che tali beni non trovino esclusivamente applicazione in campo industriale, commerciale, agrario, clinico o scientifico.

10. Il regime speciale Iva degli oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione

La direttiva 14 febbraio 1994, n. 5 completa il sistema comune dell'Iva (la cui disciplina sostanziale si rinviene nella direttiva n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977 e successive modifiche) con l'istituzione di un regime comunitario d'imposizione applicabile ai beni d'occasione e agli oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione.

Per tali beni, indicati nel dettaglio in un apposito allegato alla direttiva, il legislatore comunitario, nel quadro del processo di armonizzazione delle legislazioni in materia di imposta sulla cifra d'affari e del principio di neutralità fiscale, prevede un regime particolare d'imposizione per i soggetti passivi-rivenditori e per le vendite all'asta.

Il regime speciale si applica nei riguardi delle cessioni di tali beni da parte di rivenditori (art. 136), soggetti passivi Iva, acquistati, all'interno della Comunità, da privati (non nell'esercizio di attività d'impresa o di arti e professioni), o da altro soggetto passivo in regime di franchigia o senza diritto di deduzione o da altro soggetto passivo rivenditore che abbia applicato alla sua cessione il regime speciale. Tale regime si applica, infine, ai beni importati dallo stesso soggetto passivo rivenditore

La base imponibile dell'imposta relativa alla rivendita è costituita dalla differenza tra il prezzo di vendita richiesto dal soggetto passivo-rivenditore per il bene e il prezzo d'acquisto. Tale sistema di calcolo consente di gravare esclusivamente il vero valore aggiunto nell'ultima transazione e di dedurre la quota di tributo residuale (*residual*) incorporata nel prezzo del bene.

In merito alle vendite all'asta, la direttiva sancisce che la base imponibile della cessione dei beni è costituita dall'importo totale fatturato all'acquirente dall'organizzatore dell'asta, previa deduzione dell'importo netto che l'organizzatore della vendita all'asta ha pagato o deve pagare al committente e dell'imposta dovuta dall'organizzatore per la cessione.

La *ratio* di tale regime speciale di tassazione è costituita dalla necessità di garantire il principio di neutralità nell'applicazione dell'Iva, considerato il fatto che si tratta di beni acquistati normalmente da privati e che, pertanto, sono rimasti estranei al circuito giuridico tipico del commercio tra soggetti passivi del tributo. Il bene acquistato incorpora nel proprio prezzo la quota d'imposta traslata nell'ultimo passaggio, che il contribuente non ha potuto dedurre in quanto non soggetto passivo oppure soggetto passivo Iva senza diritto di deduzione.

La successiva vendita rimette il bene nel traffico commerciale, lasciando, tuttavia, la quota di Iva pagata in precedenza incorporata nel prezzo e oggetto di un secondo prelievo al momento della cessione del bene da parte di un rivenditore soggetto passivo Iva, qualora fosse applicato il regime ordinario. Il c.d. regime del margine introdotto con la direttiva 5/1994 costituisce un rimedio a tale doppia imposizione economica [28] che farebbe venire meno la neutralità di un'imposta [29] comunitaria come quella sul valore aggiunto.

L'adozione del regime particolare Iva ai fini della determinazione dell'imponibile, diverso dal corrispettivo e dai valori alternativi disciplinati nell'art. 11 della Sesta direttiva, si giustifica per la natura dei beni in oggetto, al fine di salvaguardare la neutralità impositiva, in ragione dell'indetraibilità dell'Iva assolta a monte.

Il carattere facoltativo del regime descritto consente, inoltre, al contribuente di poter scegliere la tassazione ordinaria e di vedersi garantito il diritto di detrazione, considerato dalla giurisprudenza consolidata della Corte di giustizia inerente alla struttura ontologica dell'imposta sul valore aggiunto.

Nel regime speciale per le cessioni di beni usati, d'occasione, d'arte e d'antiquariato, la base imponibile è rappresentata dal margine di utile di cui il soggetto passivo beneficia dall'operazione.

Prima della direttiva 5/1994 [30], la Sesta direttiva si limitava, all'art. 32, a prevedere la futura istituzione di un regime speciale d'imposizione, lasciando agli Stati membri la libertà di continuare ad applicare regimi speciali, eventualmente esistenti.

Nel sistema tributario spagnolo la legge 2 agosto 1985, n. 30 [31] prevedeva una normativa speciale applicabile sia ai beni usati che agli oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione. Con l'approvazione della direttiva n. 5, il legislatore spagnolo ha curato il recepimento attraverso l'emanazione della legge 37/1992 che disciplina l'*Impuesto sobre el valor añadido*, introducendo le disposizioni che regolamentano il c.d. sistema del *margen*.

Tale regime, in presenza dei beni descritti, è applicabile *ipso iure*, salva la possibilità del contribuente di rinunciarvi *expressis verbis* e chiedere l'applicazione del regime di tassazione ordinaria che consente, a differenza del primo, l'esercizio del diritto di detrazione dell'Iva (secondo le regole normali dettate dall'art. 98) pagata a monte sugli acquisti o l'importazione.

All'interno del regime del *margen*, vengono previsti (artt. 135 e ss.) due sistemi di calcolo opzionali per gli oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione: quello detto *operaciòn por operaciòn* e quello del *margen de beneficio global* che tiene conto di tutte le operazioni realizzate in un determinato periodo d'imposta.

Qualora sussistano tutti i requisiti, il rivenditore può applicare il regime speciale *operaciòn por operaciòn* senza l'onere di effettuare, come detto, un'apposita comunicazione all'amministrazione finanziaria, mentre questa è necessaria per la scelta del regime del *margen de beneficio global*.

Il contribuente sarà indotto ad optare per questa seconda modalità di calcolo della base imponibile laddove si riscontrino difficoltà pratiche di applicazione ad ogni singola operazione, dovute, ad esempio, all'elevato numero di cessioni effettuate.

10.1. Ambito soggettivo del regime speciale

L'art. 135 della normativa Iva sancisce che il regime speciale si applica nei confronti dei "rivenditori" di beni, considerando come tali gli imprenditori che svolgano abitualmente attività di scambio di beni usati, di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione acquistati o importati. La qualifica di rivenditore viene assunta anche dall'organizzatore di una vendita all'asta di tali beni, quando agisce in nome proprio, anche se per conto di un committente.

Occorre, pertanto, il carattere dell'abitualità, non applicandosi il regime speciale ai soggetti passivi Iva che solo occasionalmente procedano alla cessione dei beni indicati. E' necessario, inoltre, che tali beni siano stati acquistati per essere rivenduti, cioè, che formino parte dell'attività imprenditoriale del rivenditore.

Può trattarsi di operazioni interne, di importazioni o di operazioni comunitarie. In quest'ultimo caso, il regime speciale troverà applicazione soltanto qualora il bene oggetto della cessione incorpori nel proprio prezzo una quota di Iva residuale che non è stato possibile dedurre nel paese di origine. In tale fattispecie, non verranno applicate le disposizioni relative alle "*adquisiciones intracomunitarias*", sempreché il soggetto passivo non abbia optato per il regime ordinario di tassazione.

L'art. 135 contempla varie ipotesi nelle quali esiste una quota d'imposta sul valore aggiunto non dedotta. Tra queste, possono ipotizzarsi i seguenti casi:

- il *transmitente* riveste la qualità di soggetto passivo, la cessione non è assoggettata all'Iva che non si applicherà neppure alla cessione intracomunitaria effettuata dal rivenditore;

- il *transmitente* è un soggetto passivo non rivenditore in regime di franchigia nello Stato membro di origine o trasferisce il bene nell'ambito di un'operazione esente (art. 20 della normativa sull'Iva). In ogni caso, la cessione intracomunitaria non sconterà il tributo.

In entrambe le fattispecie, il rivenditore, in virtù dell'Iva residuale incorporata nel prezzo di acquisto, "potrà" applicare, alla rivendita, il regime speciale sui beni usati, d'arte, d'antiquariato e da collezione.

10.2. Ambito oggettivo

Il regime speciale si applica ai beni elencati nell'art. 136 che si limita a recepire l'elenco previsto dall'allegato alla direttiva 5/1994.

Si tratta di un'elencazione tassativa e non esemplificativa. Vi rientrano quadri realizzati a mano (con l'esclusione dei disegni industriali); stampe; litografie originali, a colori o in bianco e nero, con tiratura inferiore ai duecento esemplari e purché siano originate da matrici realizzate a mano; sculture originali realizzate completamente a mano; tappeti e arazzi fatti a mano; oggetti unici di ceramica firmati dall'artista; particolari lavori sul rame; fotografie sviluppate e firmate dall'autore.

Tra gli oggetti da collezione ritroviamo anche francobolli, bolli fiscali, collezioni zoologiche, botaniche, minerali o anatomiche aventi interesse storico, archeologico, paleontologico, etnografico o numismatico.

Gli oggetti d'antiquariato costituiscono una categoria residuale, rientrando in essa quelli con più di cento anni e non facenti parte né *degli* oggetti d'arte né di quelli da collezione.

11. Imposte locali

La finanza locale (*hacienda local*) è regolata nel sistema tributario spagnolo dal Testo Unico (*Texto Refundido*) della legge *Reguladora de las haciendas locales* (*Real decreto legislativo* 5 marzo 2004, n. 2), che disciplina *l'Impuesto sobre bienes inmuebles*, *l'Impuesto sobre vehìculos de tracciòn mecànica* e *l'Impuesto sobre actividades econòmicas*.

In merito all'I*mpuesto sobre bienes inmuebles*, l'art. 62, comma 2, lett. b), tra i beni esenti, indica quelli che siano stati dichiarati, espressamente e individualmente, monumento o giardino storico avente interesse culturale, attraverso l'emanazione di un *Real decreto*, come stabilito dall'art. 9 della legge 16/1985. Occorre, inoltre, che tali beni vengano iscritti nel Registro generale disciplinato dall'art. 12 della citata normativa.

L'esenzione non riguarda qualsiasi immobile urbano ubicato dentro il perimetro di una zona archeologica o situato all'interno di un complesso storico, ma si applica esclusivamente a quelli situati in zone archeologiche e oggetto di speciale protezione secondo le previsioni risultanti dagli strumenti di pianificazione urbanistica o gli immobili ubicati in siti di interesse storico, almeno da cinquanta anni e che risultano inclusi in un apposito catalogo previsto dai regolamenti urbanistici.

Esenzioni sono previste anche nei riguardi dei beni immobili di proprietà degli enti senza fine di lucro.

Con riferimento all'*Impuesto sobre vehìculos de tracciòn mecànica*, l'art. 92 della legge 28 dicembre 1988, n. 39, esclude dal presupposto d'imposta l'uso di veicoli ormai in disuso ma autorizzati a circolare in circostanze eccezionali, per ragioni di esibizioni, raduni o gare a tema.

12. Conclusioni

Al pari di altri settori [32] di rilevante interesse, anche dal punto di vista del diritto costituzionale, gli strumenti fiscali possono giocare un ruolo decisivo nella salvaguardia dei beni culturali e nella promozione del mecenatismo, contribuendo all'eliminazione degli ostacoli presenti nel mercato dell'arte.

La politica comunitaria e gli sforzi di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri compiuti dall'Unione devono tendere a rendere, anche nel settore degli scambi di opere d'arte, il mercato europeo più competitivo, per fronteggiare la concorrenza di paesi quali il Giappone e gli Stati Uniti d'America [33].

La produzione e l'acquisizione di opere d'arte e di beni culturali in genere, oltre a rappresentare un interesse costituzionalmente tutelato, così in Spagna come in tutti gli altri Stati membri, può costituire un'attività economica molto lucrativa (soprattutto durante una crisi prolungata delle borse) che, sulla base del principio di capacità contributiva, dovrebbe essere sottoposta a tassazione.

A favore dell'applicazione di tributi come l'Iva, inoltre, milita anche il fatto che, come noto, parte del gettito di tale imposta contribuisce a finanziare il bilancio comunitario. Sebbene da più parti sia stata proposta l'esenzione completa dal pagamento dell'imposta sul valore aggiunto nel settore dei beni culturali, si ritiene sufficiente la presenza del regime del *margen* per garantire gli scopi costituzionali. L'esenzione potrebbe essere ragionevolmente proposta, per periodi transitori, per l'acquisizione dei beni appartenenti al *patrimonio histórico español*.

D'altra parte, la presenza di ostacoli di natura anche fiscale [34] può indurre i collezionisti a realizzare i propri acquisti fuori dal mercato comunitario, laddove si registri una vera e propria *deregulation*, come accade oggi in Svizzera, dove è, infatti, concentrato un gran numero di mercanti d'arte, o, peggio, contribuire ad incentivare l'illecita sottrazione dei beni al patrimonio storico degli Stati membri dell'Unione europea.

La presenza di eventuali ostacoli all'interno del mercato unico comunitario può generare, inoltre, la fuga degli artisti contemporanei, con un conseguente depauperamento della società europea in termini di estro e di creatività. Altro problema fondamentale del mercato comunitario dell'arte è costituito dalle pratiche anticoncorrenziali talvolta messe in atto dagli operatori economici [35].

Tra gli elementi che influenzano negativamente il mercato dell'arte in Spagna devono, altresì, segnalarsi le procedure amministrative, talvolta complesse, necessarie per ottenere i requisiti richiesti dalle norme che prevedono agevolazioni fiscali nelle diverse leggi istitutive delle singole imposte.

Abbiamo descritto, seppure in maniera molto sintetica, le principali agevolazioni fiscali presenti nell'attuale sistema tributario spagnolo con riferimento a talune imposte, dalla normativa relativa all'*Impuesto sobre el patrimonio* alla legge istitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Al fine di incentivare il collezionismo privato, vengono previste deduzioni per gli acquisti di beni dichiarati di interesse culturale, nonché deduzioni sui costi di conservazione, riparazione, restauro, diffusione ed esposizione di tali beni.

La legge che disciplina l'*Impuesto sobre sociedades* esclude dall'ambito dei soggetti passivi gli enti pubblici

territoriali, proprietari della più rilevante quantità di beni integranti il *patrimonio històrico español* e attivi nel costante acquisto di nuovi beni, così come i principali musei esistenti in territorio iberico. Come già osservato, inoltre, la legge, al fine di incentivare il mecenatismo, prevede deduzioni sugli investimenti realizzati in beni di interesse culturale.

Il mecenatismo imprenditoriale [36], in continuo incremento in Spagna, in virtù di una crescente sensibilità nei confronti della c.d. *inversión socialmente responsable*, ma soprattutto per i vantaggi in termini di immagine pubblicitaria di tali iniziative da parte delle imprese e dei loro effetti sui gusti dei consumatori, è ulteriormente promosso dalle deduzioni previste dall'art. 38 del *Texto Refundido de la l*ey *del Impuesto sobre sociedades* che abbiamo già esaminato.

Sul versante dell'Iva, uno dei limiti principali del c.d. sistema del margine è costituito dal fatto che questo non si applica alle prestazioni di servizio essenziali per il mantenimento dei beni culturali, quali quelle relative al loro restauro, protezione e conservazione. Tali servizi, ai fini Iva, non figurano nell'allegato alla direttiva 94/5/CE. *De iure condendo*, tale inclusione consentirebbe, ad esempio, di gravare soltanto l'aumento del valore derivante dal restauro rispetto al valore del bene non restaurato, favorendo le opere di conservazione del patrimonio comunitario e disincentivando i trasferimenti di opere d'arte verso altri mercati oggi più competitivi di quello europeo.

Sebbene possano essere ipotizzabili interventi transitori volti ad esentare dal pagamento dell'Iva i trasferimenti di opere d'arte, ai fini di recuperare competitività per il mercato comune, tali decisioni, si ritiene, non devono spettare unilateralmente agli Stati membri, bensì alla Comunità, in virtù del carattere comunitario dell'imposta sul valore aggiunto, testimoniato anche dalla presenza di un regime speciale comune applicabile agli oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione.

Occorre, pertanto, costruire una politica comune europea sulla salvaguardia del patrimonio culturale che non sia fondata soltanto su misure repressive volte a perseguire la fuga delle opere d'arte, ma che sia anche basata sul conferimento di una maggiore capacità di attrazione al mercato comune nei riguardi di quello dei paesi terzi.

Il vero limite è costituito dalla mancanza di una vera politica comune sulla conservazione del patrimonio culturale europeo. L'art. 30 del Trattato CE, in materia di divieto delle restrizioni quantitative tra gli Stati membri, fa salvi i divieti all'importazione e all'esportazione giustificati da motivi connessi alla protezione del patrimonio artistico, storico o archeologico nazionale [37], purché venga rispettato il principio di proporzionalità e il divieto o la restrizione non costituiscano un mezzo di discriminazione arbitraria.

L'art. 151 del Trattato CE si limita a stabilire che la Comunità contribuisce al pieno sviluppo delle culture degli Stati membri, rispettando le diversità nazionali e regionali e promuovendo, tuttavia, il retaggio culturale comune.

Pur adottando la procedura di codecisione di cui all'art. 251, gli atti comunitari in materia di politica culturale, al pari di quelli in materia tributaria, presuppongono la delibera all'unanimità da parte del Consiglio, con l'espressa esclusione di qualsiasi armonizzazione delle disposizioni legislative e regolamentari degli Stati membri.

Tale esclusione finisce, a nostro giudizio, col costituire un importante limite anche all'esercizio della libera circolazione e del diritto di stabilimento degli artisti e degli operatori economici che agiscono nel settore. L'eccessiva eteronomia riscontrabile in seno ai diversi ordinamenti giuridici nella protezione del patrimonio culturale e dei mezzi per incentivarne la crescita, rischia, infatti, di produrre ostacoli alla libera circolazione delle cose e delle persone, nonché restrizioni all'esercizio di libertà fondamentali sancite nella Costituzione europea.

La ricchezza e la tensione del multiculturalismo si fondano sull'esistenza di un *background* culturale e giuridico comune anche per i paesi che si affacciano nel bacino del Mediterraneo, membri o meno dell'Unione, dove si concentra la gran parte del patrimonio culturale dell'umanità.

In tale contesto, paesi come la Spagna e l'Italia hanno la missione di svolgere un ruolo trainante, anche in campo culturale, nell'ambito della politica euromediterranea sancita dalla Dichiarazione di Barcellona del 1995.

Note

[1] La stessa *Ley general tributaria* del 2003 (*ley* 17 dicembre 2003, n. 58) riconosce, all'art. 4, che i tributi, oltre a rappresentare un mezzo per ricavare risorse pubbliche, "...*han de servir como instrumentos de la politica economica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribuciòn de la renta nacional*".

Cfr. G. Casado Ollero, *Los fines no fiscales de los tributos*, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas*

para su reforma, vol. I, Ief, Madrid, 1991, 103; C. Checa Gonzàlez, *Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional*, in *Revista Española de Derecho Financiero*, 1983, nœm. 40.

[2] Nel corso degli anni sono state numerose le leggi speciali dettate dal legislatore spagnolo per favorire la realizzazione di grandi eventi culturali. Si pensi alla legge 25 maggio 1988, n. 12, che ha previsto una serie di misure agevolative sul piano fiscale relative *all'exposiciòn universal* di Siviglia del 1992, agli atti commemorativi del centenario della scoperta del continente americano e all'organizzazione dei giochi olimpici di Barcellona, sempre del 1992. Si veda, inoltre, la legge 28 dicembre 1990, n. 30, recante benefici fiscali per Madrid capitale europea della cultura.

[3] *Ex plurimis,* v. F. Escribano López, *El Impuesto sobre el patrimonio*, in *Revista Técnica Tributaria*, 1991, n. 14, 198 ss.

[4] L'art. 31 della Costituzione spagnola, ispirata dal contenuto dell'art. 53 della Costituzione italiana, contenente i principi fondamentali di diritto tributario, dispone che: "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos pœblicos de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningœn caso, tendrá alcance confiscatorio. // En gasto pœblico realizará una asignación equitativa de los recursos pœblicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. // Sólo podrán establecerce prestaciones personales o patrimoniales de carácter pœblico con arreglo a la Ley".

[5] Secondo l'art. 21 della *Ley general tributaria* il *devengo* rappresenta il momento nel quale si intende realizzato il presupposto (*hecho imponible*) e nel quale si produce la nascita dell'obbligazione tributaria (*el nacimiento de la obligación tributaria principal*).

[6] Le legge 16/1985 prevede la dichiarazione di interesse culturale di un bene attraverso l'emanazione di un *Real decreto* a seguito di un'apposita istanza presentata dal suo possessore. Non può essere dichiarato bene di interesse culturale l'opera di un artista vivente, salva la presenza di un'autorizzazione del proprietario o la sua previa acquisizione al patrimonio pubblico. L'inizio della procedura non è ritenuta sufficiente al fine di godere delle agevolazioni fiscali previste. Occorre l'effettiva iscrizione nel Registro generale dei beni culturali.

[7] Integrano il *patrimonio històrico español* i beni immobili e quelli mobili aventi interesse artistico, storico, palentologico, archeologico, etnografico, scientifico o tecnico, nonché il patrimonio documentale e bibliografico, i giacimenti e le zone archeologiche, i siti naturalistici e i giardini e i parchi aventi valore artistico, storico o antropologico. Per un'analitica trattazione si rinvia a J. Amado Guirado, *Gestión fiscal de patrimonios*, Ciss, Bilbao, 2004.

[8] Sul punto si concorda con F.J. Martìn Fernàndez, *El Patrimonio Històrico Español y los nuevos impuestos sobre la Renta y el Patrimonio de las personas fìsicas*, in *Revista Española de Derecho Financiero y Hacienda Pùblica, (Rdfhp)*, 1992, n. 220, 829 ss.

[9] Cfr. P.M. Herrera Molina, *Capacidad econòmica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998, 342 ss.

[10] Per una sistematica trattazione delle norme sulla protezione del patrimonio storico introdotte dalle diverse *Comunidades autònomas*, v. J. García Fernández, *Legislaciòn sobre el Patrimonio Històrico,* Tecnos, Madrid, 1987.

L'art. 148 della Costituzione spagnola sancisce una competenza concorrente con le regioni in materia di "patrimonio monumentale", riservando allo Stato la competenza esclusiva in materia di difesa del patrimonio culturale, artistico e monumentale spagnolo avverso attività fraudolente di esportazione e di spoliazione.

[11] Tali soglie di esenzione variano a seconda del tipo di opera d'arte in questione e delle sue caratteristiche: pittorica o scultorea con un'età inferiore o superiore a cento anni; collezioni o complessi di reperti artistici e culturali; collezioni di disegni, stampe, libri, documenti o strumenti musicali; arazzi, tappeti o stoffe; ceramiche, porcellane e reperti archeologici, ecc.

[12] Sulla base del principio di solidarietà sancito nell'articolo 128, comma 1, della Costituzione iberica "Toda la riqueza del país en sus distintas formas, y sea cual fuere su titularidad, está subordinada al interés general".

[13] Di contrario avviso, F.J. Martín Fernández, *El Patrimonio Histórico Español y los nuevos impuestos sobre la Renta y el Patrimonio*, cit., 845, che ritiene estensibile la norma, indifferentemente, alle cessioni a titolo gratuito e oneroso.

[14] Cfr. A. González e Rosell López, *La reforma del Impuesto sobre el patrimonio*, in *Cuadernos de Actualidad*, 1991, n. 6, 176 ss.

[15] Cfr. F. Escribano López, *Comentarios a la ley del impuesto sobre la renta de las personas fìsicas y a la ley del impuesto sobre el patrimonio*, Aranzadi editorial, 1995, 1484 ss.

[16] Così, F.A. Breña Cruz e J.A. Garcìa Martìn, *El impuesto sobre el patrimonio neto*, Ief, Madrid, 1980, 235 ss.; E. Cencerrado Millàn, *El minimo exento en el sistema tributario español*, Marcial Pons, Madrid, 1999, 224 ss. Non sono, tuttavia, mancati rilievi da parte di chi ritiene l'esenzione dell'*ajuar doméstico* contraria al principio della *capacidad econòmica*, in quanto il tenore e l'entità del primo dipendono dall'intensità della seconda. Occorre, inoltre, segnalare che la nozione di *aujar doméstico* è ancora dibattuta dalla dottrina spagnola e dalla giurisprudenza soprattutto in ambito successorio. Il criterio di fondo per individuare se un bene rientri o meno in tale accezione, è costituito dalla sua inerenza alla vita quotidiana, alla casa e alla famiglia (*hogar*). Da qui l'esclusione dei beni disciplinati dall'art. 19. Ma *quid juris* nei confronti di un contribuente abituato a guardarsi ogni mattina in uno specchio antico e di pregio artistico?

[17] L'articolo 2.1 dell'attuale *Ley general tributaria española* (*ley* 58/2003) stabilisce espressamente che: "Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos pœblicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución".

[18] Per maggiori approfondimenti sul tema si rinvia a I. Merino Jara, *El impuesto sobre el Patrimonio*, editorial Dijusa, 32 ss.

[19] La *Junta de calificaciòn valoraciòn y exportaciòn*, per legge, può ordinare perizie e chiedere pareri ad istituzioni specializzate.

Sulle complesse problematiche riguardanti la determinazione del valore degli oggetti d'arte ai fini tributari si rinvia all'analitico esame svolto da Peñuelas I Reixach L., *Valor de mercado y obras de arte*, Marcial Pons, Madrid, 2005.

[20] In allegato alla legge 23 dicembre 2002, n. 49 sono elencate le città e i complessi architettonici, archeologici, naturali o paesaggistici, nonché i beni dichiarati patrimonio mondiale dall'Unesco ubicati in Spagna: Parque y Palacio GŸell y Casa Milá, Barcelona; Monasterio y Sitio de El Escorial, Madrid; Catedral de Burgos; Alhambra, Generalife y Albaicín, Granada; Centro histórico de Córdoba; Monumentos de Oviedo y del reino de Asturias; Cuevas de Altamira; Ciudad vieja de Segovia y su Acueducto; Ciudad vieja de Santiago de Compostela; Ciudad vieja de çvila e iglesias extramuros; Arquitectura mudéjar de Aragón; Parque nacional de Garajonay; Ciudad vieja de Cáceres; Ciudad histórica de Toledo; Catedral, Alcázar y Archivo de Indias, Sevilla; Ciudad vieja de Salamanca; Monasterio de Poblet; Conjunto arqueológico de Mérida; El Monasterio Real de Santa María de Guadalupe; El Camino de Santiago de Compostela; Parque Nacional de Doñana; Ciudad histórica fortificada de Cuenca; la Lonja de la Seda de Valencia; Palau de la mœsica catalana y Hospital de San Pau, Barcelona; Las Médulas; Monasterios de San Millán de Yuso y de Suso; Arte rupestre del Arco Mediterráneo de la Península Ibérica; Universidad y recinto histórico de Alcalá de Henares; Ibiza, biodiversidad y cultura; San Cristóbal de La Laguna; Sitio arqueológico de Atapuerca; Palmeral de Elche; Iglesias románicas catalanas del valle del Boí; Muralla romana de Lugo; Conjunto arqueológico de Tarragona; Paisaje cultural de Aranjuez.

[21] A nostro parere, deve ritenersi che, prima del triennio, anche la costituzione di diritti reali a favore di terzi, quali l'usufrutto, determini la perdita delle agevolazioni fiscali. Al momento dell'acquisto il contribuente ha l'onere di comunicare la notizia all'ufficio del Registro. Tale disposizione ha il fine di garantire un aggiornamento e un monitoraggio continuo delle opere acquisite al patrimonio culturale spagnolo.

[22] In ambito comunitario, vedi la Risoluzione dei ministri della Cultura riuniti nel Consiglio del 13 novembre 1986, relativa al *patrocinio empresarial* delle attività culturali.

[23] Si tratta di un mezzo di natura pubblicistica che lo Stato ha a disposizione per acquisire nel proprio patrimonio nuovi beni aventi rilevanza culturale, accanto agli strumenti propri del diritto privato che vedono l'ente pubblico concorrere con i privati nell'acquisto di opere d'arte disponibili nel libero mercato. La possibilità di estinguere l'obbligazione tributaria attraverso la cessione di beni culturali, inoltre, evita che il contribuente a corto di liquidità possa vendere a terzi i propri beni.

[24] Per maggiori approfondimenti sulle questioni dottrinali e giurisprudenziali sorte in merito all'estinzione dell'obbligazione tributaria attraverso la cessione di beni culturali, si rinvia all'opera monografica di Peñuelas I Reixach L., *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales - la dación de bienes del Patrimonio Histórico Español*, Marcial Pons, Barcelona, 2001.

[25] Il sistema tributario spagnolo, in modo similare a quello italiano, attribuisce autonomia impositiva alle regioni (*Comunidades autónomas*). *Mutatis mutandis*, analogamente a quanto sta avvenendo nel nostro paese, anche in Spagna recentemente, con la legge *îrganica* (costituzionale) del 27 dicembre 2001, n. 7, é stata

conferita maggiore autonomia alle regioni sul fronte delle entrate. In particolare, é stata interamente riformata la Lofca, la *ley îrganica* del 22 settembre 1980, n. 8, recante la rubrica "*De financiación de las Comunidades autónomas*".

[26] Si tratta, come specifica la stessa legge, di un'*exención subjetiva*.

[27] In generale, sui limiti all'esercizio del diritto di detrazione si rinvia a Corte di giustizia, sent. 6 aprile 1995, C-4/94; Id., sent. 21 marzo 2000, C-98/98; Id., sent. 22 febbraio 2001, C-408/98; Id., sent. 26 maggio 2005, C-465/03, tutte consultabili sul sito della medesima Corte, http://www.curia.europa.eu/it/index.htm

[28] Cfr. J.M. Pérez Herrero, *Una implicación del principio de neutralidad del Iva: el régimen especial de los bienes usados, objectos de arte y antigŸedades,* in *Revista Española de Derecho Financiero,* 1995, n. 88, 668 ss.

[29] La dottrina spagnola si esprime proprio in termini di doppia imposizione, che si produce sia se la cessione avviene all'interno dello stesso Stato che tra Stati membri diversi. E' la natura oggettiva dei beni che porta a tale conseguenza, facendo ricadere il peso economico del tributo sul soggetto passivo. Si veda Zurdo Ruiz - J. Ayucar, *El Iva español: una visión crítica*, Impuestos, II/1994, 168 ss.

[30] Già l'11 gennaio 1978 la Commissione delle Comunità europee presentò al Consiglio una proposta di Settima direttiva, nella quale si contemplava un regime speciale applicabile ai beni usati. Non fu, tuttavia, raggiunta la necessaria unanimità.

[31] *Ex plurimis*, C. Checa González, *Los regìmenes especiales de liquidación del Iva,* Comares, Granada, 1986, 166 ss.; Falcón y R. Tella, *Introducción al derecho financiero y tributario de las Comunidades Europeas,* Civitas, Madrid, 1988, 148 ss.; E. Simón Acosta, *Impuesto sobre el valor añadido,* Lex Nova, Valladolid, 1986, 188 ss.; R. Calvo Ortega (coordinato da), *Regímenes especiales: bienes usados, objectos de arte, colección y antigŸedades. Agencias de viajes*, in opera antologica *El IVA en España*, Lex Nova, Valladolid, 1987, 487 ss.; A. Martínez Lafuente, *La base imponible en las importaciones de bienes realizadas por particulares en el Iva*, Noticias Cee, 1985, n. 8, 68 ss.; J.M. López Geta, *Regímenes especiales de agencias de viajes y de bienes usados*, Impuestos, 1985, 160 ss.

[32] Il Tribunale costituzionale spagnolo ha ammesso la legittimità di norme fiscali volte alla protezione di interessi extrafiscali, quali quelli riguardanti la tutela dell'ambiente (art. 45 della Costituzione spagnola). Con la sentenza 4 novembre 1982, n. 64, è stato stabilito che "...relativamente a las técnicas apropiadas para llevar a cabo la protección del medio ambiente corresponde su elección al legislador". Sul tema dei tributi ambientali in Spagna si rinvia a F. González Fajardo, *Estrategias reguladoras de política ambiental: controles directos versus impuestos*, en *Hacienda pœblica española* (Hpe), 27 ss.; R. Menéndez Chaves, *Instrumentos comunitarios de protección del medio ambiente y ordenación del territorio, aplicados en Asturias*, Nue, Madrid, 1994, 86 ss.; A. Baena Aguilar, *Protección impositiva del medio natural*, Nue, Madrid, 1995, 18 ss; P.M. Herrera Molina, F. Serrano Antón, *Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental*, in *Revista española de Derecho Financiero*, 1994, 475 ss.; J. Jiménez Hernández, *El tributo ecológico y su caracter extrafiscal. Un estudio de las figuras autonómicas*, Impuestos, 1996, 38 ss.

[33] Vedi A. Szàntò, *The business of art*, in *The American Prospect*, vol. 11, 2000, nùm. 8, il quale muove una dura critica al processo di mercificazione dell'arte.

[34] Secondo una relazione indipendente redatta sullo stato del mercato dell'arte in Europa, nel marzo del 2002 dall'European art fair foundation (Tefaf), la variabile fiscale sarebbe uno dei criteri principali nella determinazione delle scelte effettuate dagli operatori economici e gli ostacoli fiscali (rappresentati, *in primis*, dal regime Iva e dall'imposta sulle successioni) il principale fattore di penalizzazione, allo stadio attuale, nel mercato comunitario dell'arte.

[35] Ad esempio, nel settore delle aste d'arte esiste un vero e proprio duopolio a livello mondiale rappresentato dalle case Sotheby«s e Christie«s. Il 30 ottobre 2002, la Sotheby«s è stata condannata dalla Commissione europea a pagare una multa per aver stipulato intese volte a falsare e distorcere la libera concorrenza con la sua concorrente Christie's. Quest'ultima non ha subito sanzioni significative, per aver collaborato e aiutato a scoprire gli illeciti. Le due case sono state, inoltre, oggetto di sanzioni pecuniarie irrogate dalle competenti autorità statunitensi per abuso di posizione dominante.

[36] Ciò in conformità con la legislazione comunitaria che, fin dall'approvazione della Risoluzione adottata dai ministri della Cultura, nel 1986, riconosce nel *patrocinio empresarial* uno degli strumenti principali per arricchire la vita culturale europea.

[37] Cfr. Fuentes Camacho, *La lucha contra el tráfico ilícito intracomunitario de bienes culturales*, in *La ley*, 1996. Sotto il profilo legislativo si rinvia alla direttiva 5 giugno 2001, n. 38 del Consiglio, relativa alla restituzione dei beni culturali trasferiti illegalmente dal territorio di uno Stato membro.

---

copyright 2006 by Società editrice il Mulino