



UNIVERSIDAD DE GRANADA

**TRATAMIENTO CONTABLE DEL
PATRIMONIO CULTURAL**

Tesis Doctoral

María del Rocío Flores Jimeno

Licenciada en Ciencias Económicas y Empresariales
(Sección Empresariales)

Junio 2005

Departamento de Economía Financiera y Contabilidad
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
UNIVERSIDAD DE GRANADA

TRATAMIENTO CONTABLE DEL PATRIMONIO CULTURAL

DOCTORANDO/A:

Dña. MARÍA DEL ROCÍO FLORES JIMENO
Licenciada en Ciencias Económicas y Empresariales
(Sección Empresariales)

DIRECTOR/ES:

DR. D. LÁZARO RODRÍGUEZ ARIZA
Catedrático de Universidad de Economía Financiera y Contabilidad
Universidad de Granada

DR. D. ANDRÉS NAVARRO GALERA
Profesor Titular de Universidad de Economía Financiera y Contabilidad
Universidad de Granada



**AUTORIZACIÓN PARA
PRESENTACIÓN DE TESIS**

UNIVERSIDAD DE GRANADA

D. LÁZARO RODRÍGUEZ ARIZA y D. ANDRÉS NAVARRO GALERA

Director/es de la Tesis "Tratamiento Contable del Patrimonio Cultural"

de la que es autor Dña. María del Rocío Flores Jimeno

Programa de Doctorado: La problemática contable, financiera y productiva de la empresa ante el entorno económico y tecnológico actual (Universidad de Huelva)

AUTORIZA la presentación de la referida Tesis para su defensa y mantenimiento de acuerdo con lo previsto en el Real Decreto 778/1998, de 30 de abril, emitiendo el siguiente informe:

FAVORABLE

Y para que conste y surta sus efectos en el expediente correspondiente, expido la presente en

Granada, 14 de marzo de 2005

Fdo. Lázaro Rodríguez Ariza

Andrés Navarro Galera

A Juanma,

Agradecimientos

Al Departamento de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Granada, porque siempre me he sentido como en casa. A mis antiguos compañeros de departamento de la Universidad de Huelva, por los años que pasé allí y por el ánimo recibido cuando nos volvemos a encontrar; en especial, a Pilar Martín Zamora, antigua compañera de despacho con la que compartí horas de trabajo y amistad. Y a mis actuales compañeros de departamento de la Universidad Rey Juan Carlos, por su apoyo e interés en el desarrollo de esta tesis doctoral; en especial, a Francisco Serrano, por su inestimable ayuda y por el tiempo que me ha dedicado cuando lo he necesitado.

A mis directores de tesis, por su dedicación y paciencia en estos años; en especial, a Lázaro, que siempre me ha hecho un hueco en su apretada agenda, en diferentes ciudades de la geografía española, y que se ha convertido en una figura en la que el jefe y el amigo se hacen uno.

A mis familiares y amigos, por las horas de ausencia y por sus caras de sincera alegría cuando les comuniqué que parecía que había terminado.

A mi padre, por su inagotable insistencia. A mi madre, por su refuerzo constante en los momentos buenos y en los no tan buenos. A mi hermano, al que le dedico este trabajo con los ojos y el corazón llenos de lágrimas, porque fue, es y será un complemento en mi vida. Y, por supuesto, a mi marido, que ha sufrido sin lamentarse la existencia de una compañera ausente, ha leído sin parar en muchas horas de soledad y me ha apoyado todos los días desde hace mucho, mucho tiempo.

MUCHAS GRACIAS

Índice

Presentación	1
CAPÍTULO 1 CONCEPTO Y TIPOLOGÍA DE PATRIMONIO CULTURAL	9
1. Concepto de Patrimonio Cultural	10
1.1. El Patrimonio Cultural en la legislación internacional	13
1.2. El Patrimonio Cultural en la legislación nacional	17
1.3. Normativa aplicable al Patrimonio Cultural	21
2. Tipología de Patrimonio Cultural en España	22
2.1. Tipos de bienes del Patrimonio Histórico según la LPHE	22
2.1.1. Bienes inmuebles	25
2.1.2. Objetos muebles	28
2.1.3. Patrimonio Documental	29
2.1.4. Patrimonio Bibliográfico	31
2.1.5. Patrimonio Arqueológico	32
2.1.6. Patrimonio Etnográfico	35
2.2. Categorías de bienes culturales en la LPHE	36
3. Conservación, mantenimiento y protección del PHE	40
3.1. Distribución de competencias	41
3.2. El deber de conservación	42
3.3. Mecanismos existentes para garantizar la conservación, mantenimiento y protección	45
4. La transmisión del Patrimonio Histórico Español	48
4.1. Sector privado	48
4.2. Sector público	54

4.2.1. Adquisición de bienes culturales por el sector público	56
4.2.2. Enajenación de bienes culturales por el sector público	64
4.2.3. Otras figuras propias del sector público	67
5. Limitaciones a las operaciones que se pueden realizar sobre estos bienes	70
5.1. Enajenación	70
5.2. Demolición	72
5.3. Exportación	73
5.4. Expoliación	77
6. Medidas de fomento y régimen fiscal	78
6.1. Medidas de fomento recogidas en la LPHE y en su reglamento	79
6.2. Régimen fiscal especial del Patrimonio Histórico Español	81
6.2.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	81
6.2.2. Impuesto sobre el Patrimonio	88
6.2.3. Impuesto sobre Sociedades	90
6.2.4. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	93
6.2.5. Impuesto sobre el Valor Añadido	95
Bibliografía	99
Anexo I	106

CAPÍTULO 2 RECONOCIMIENTO CONTABLE DEL PATRIMONIO CULTURAL	119
1. Activación y reconocimiento contable del Patrimonio Cultural	120
1.1. Contabilidad financiera privada	122
1.1.1. Definición de activo como elemento de los Estados Financieros	122
1.1.2. Reconocimiento de activos en los Estados Financieros	128
1.2. Contabilidad financiera pública	132
1.2.1. Definición de activo como elemento de los Estados Financieros	132

1.2.2. Reconocimiento de activos en los Estados Financieros	135
2. Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y las Normas internacionales de Contabilidad (NIC)	136
2.1. NIC 16: Inmovilizado Material	138
2.2. NIC 38: Activos Intangibles	140
3. Tratamiento del Patrimonio Cultural en la normativa contable española para el sector privado	143
3.1. Empresas con fines lucrativos	144
3.2. Entidades sin fines lucrativos	144
3.2.1. Contabilidad de las operaciones de alta	145
3.2.2. Contabilidad de las operaciones mixtas	155
3.2.3. Contabilidad de las operaciones especiales	158
3.2.4. Contabilidad de las operaciones de baja	161
3.2.5. Correcciones de valor	163
3.2.6. Información a incluir en las Cuentas Anuales	170
3.2.7. El inventario	171
4. Tratamiento del Patrimonio Cultural en la normativa contable española para el sector público	172
4.1. Contabilidad de las operaciones de alta	175
4.2. Contabilidad de las operaciones mixtas	180
4.3. Contabilidad de las operaciones especiales	182
4.4. Contabilidad de las operaciones de baja	186
4.5. Correcciones de valor	187
4.6. Información a incluir en las Cuentas Anuales	189
4.7. El inventario	191
Bibliografía	193
CAPÍTULO 3 VALORACIÓN DEL PATRIMONIO CULTURAL	199
1. Criterios de valoración aplicables en Contabilidad	200

2. Revisión de los distintos métodos de valoración admitidos en la Teoría General de Valoración	214
3. La valoración de los bienes del Patrimonio Cultural	224
4. Valoración del patrimonio arquitectónico cultural	227
5. Valoración de bienes inmuebles establecida por la legislación española actual	243
5.1. Las valoraciones de garantías hipotecarias de créditos o préstamos	244
5.1.1. Métodos de valoración aplicables	244
5.1.2. Valoración de bienes y derechos en el mercado hipotecario	260
5.2. Valoraciones catastrales	263
5.2.1. Valoración del suelo	266
5.2.2. Valoración de las construcciones	268
5.2.3. Coeficientes correctores	269
6. Valoración de obras de arte culturales	277
7. Valoración de libros del Patrimonio Cultural	285
8. Valoración de bienes naturales del Patrimonio Cultural	295
8.1. Valoración de árboles históricos y ornamentales	296
9. Otras posibilidades de valoración	310
Bibliografía	320

CAPÍTULO 4: PROPUESTA DE TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS BIENES DEL PATRIMONIO CULTURAL	327
1. Clasificación de los bienes del Patrimonio Cultural de cara a su tratamiento contable: una propuesta	328
2. Reconocimiento del Patrimonio Cultural en los Estados Financieros	335
2.1. Tipo de activo inmovilizado y su valoración	336
2.2. Reconocimiento posterior alternativo: el valor razonable y las condiciones necesarias para su aplicación	342

2.2.1. El perito tasador	344
2.2.2. Las condiciones de determinación del valor razonable	350
3. Las grandes operaciones de conservación y las restauraciones	365
3.1. Las grandes operaciones de conservación	366
3.2. Las restauraciones	370
4. Las pérdidas de valor	375
4.1. La amortización	375
4.2. Otras pérdidas de valor: el deterioro del valor	383
5. Información a incluir en otros estados contables	387
5.1. La Memoria	388
5.2. El Inventario de Bienes del Inmovilizado Cultural	391
5.3. El Informe de Sostenibilidad	392
Bibliografía	394
CONCLUSIONES	399
FUENTES BIBLIOGRÁFICAS	411
Índice de Cuadros	429
Abreviaturas	431

PRESENTACIÓN

El Patrimonio Cultural se constituye como un conjunto de bienes sumamente diverso, en el que conviven monumentos, cuadros, esculturas, sellos, joyas, restos arqueológicos, jardines, etc., y cada uno de ellos forma un mundo diferente al resto; si bien su condición histórico, artístico y/o cultural le otorga a todos, como conjunto, unas características especiales y un régimen legal común muy concreto. Inevitablemente, se genera un ecosistema colectivo en que se mezclan tradición, memoria histórica o mirada al pasado con disfrute presente y futuro, preservación o aprecio cultural.

La importancia que la comunidad da a los bienes culturales se basa en su papel como testigo de la historia de las civilizaciones que nos han precedido. En este sentido, se convierten en objetos a estudiar y conservar con el fin de mantener viva la herencia cultural que nos pueden transmitir sobre las diferentes realidades y costumbres de nuestros antepasados. Pasan a ser testimonios que se integran en nuestra cultura, ya que la esencia de la sociedad que conocemos y disfrutamos es consecuencia de nuestro pasado.

Por otro lado, este grupo de bienes es susceptible de ser explotando económicamente, lo que sucede cada vez con más intensidad. De esta forma, se potencia de un modo racional la variedad cultural de los pueblos y se favorece el desarrollo local mediante el aprovechamiento de un nuevo turismo. En consecuencia, aparecen los intereses económicos de este tipo de patrimonio, bienes que pueden ser explotados, aunque con fuertes limitaciones y restricciones, ya que deben ser protegidos para que la riqueza cultural no vea mermada su principal activo, que no es otro que su adecuada conservación para el disfrute de generaciones futuras.

El tema de investigación objeto de esta tesis constituye, pues, un recurso turístico y, por lo tanto, una fuente de ingresos para el país, pero también se ha convertido en un signo de prestigio y riqueza para los propietarios de los mismos. Un ejemplo de ello son las grandes cadenas hoteleras que gestionan o crean hoteles de superlujo instalados en edificios nobles (castillos, palacios, etc.); otro, las grandes colecciones pictóricas que han reunido determinadas empresas, y así otros muchos. En este sentido, los bienes culturales se convierten en una marca de distinción que les aporta una diferencia competitiva o de mera imagen con respecto al resto de empresas del sector.

Por otro lado, el Patrimonio Cultural exige la inversión de cantidades importantes de recursos para su mantenimiento, conservación y protección. La conservación del Patrimonio Histórico Español es una tarea que nos incumbe a todos: al Estado, a las Comunidades Autónomas, a la Administraciones Locales, a las entidades sin ánimo de lucro, a las empresas privadas, y al conjunto de los ciudadanos en general.

Con la finalidad de poder tener una cierta idea del montante al que puede llegar a ascender la inversión destinada al Patrimonio Histórico o a alguna actividad relacionada con el mismo en nuestro país, hemos consultado algunas de las leyes de Presupuesto Generales de las

Comunidades Autónomas, así como el Presupuesto General del Estado para 2005, publicadas en el BOE antes de el 15 de febrero de 2005, fecha de cierre de este trabajo. En este sentido, la mayoría de las Comunidades Autónomas consultadas no incluyen la distribución de los créditos por programas, con lo cual sólo informan de la cantidad del presupuesto de gastos que pretenden destinar a cultura, sin desglosar dicha partida. Por ello, sólo nos son útiles los datos de cuatro comunidades: Andalucía, Extremadura, Galicia y La Rioja. En cualquier caso, consideramos que la cifra que aporta la información que reseñamos en el siguiente cuadro nos facilita una idea de la cantidad de gastos público que se destina a esta partida.

(en miles de euros)

Programa	Estado	4 Comunid. Autónomas	TOTAL
Administración del Patrim. Hist. Cons. y restauración b. culturales Protección del Patrim. Histórico	175.411,79	155.798,66	331.210,45
Archivos/Bibliotecas Museos/Exposiciones	352.316,17	26.946,94	379.263,11
Promoción y cooperación cultural Prom. libro y publicaciones cult.	33.249,59	118.676,07	151.925,66
TOTAL	560.977,55	301.421,67	862.399,22

Cuadro 0.1. Fuente: Elaboración propia.

Ni que decir tiene que a este montante habría que sumarle las cuantías aplicadas por el resto de Comunidades, por el sector privado y por el conjunto de los ciudadanos. En este sentido, según el informe elaborado por la Fundación Caja Madrid “Preservación del patrimonio histórico de España. Análisis desde una perspectiva económica”¹, el gasto público y privado en conservación del Patrimonio Cultural representa en nuestro país un gasto per cápita de 41,77 euros.

¹ <http://www.ociocritico.com/oc/actual/canales/diario/mirador/mirador.php...> (22/02/2005)

Aún cuando la relevancia del tema requeriría que todas las disciplinas le prestasen la atención que merece, la profesión contable no ha profundizado demasiado en su problemática concreta, bastante enmarañada por las exigencias legales de todo tipo que complican su operativa. El resultado es una literatura contable bastante escasa y, en todo caso, basada en planteamientos algo confusos sobre la realidad compleja de los bienes culturales.

Conforme a la situación planteada, este proyecto de investigación, nuestra tesis doctoral, pretende que un campo de estudio de tanta envergadura, como el del Patrimonio Cultural, quede adecuadamente estructurado para el mundo de la contabilidad. De acuerdo con esta premisa inicial hemos analizando cuestiones tales como su conceptualización y clasificación, condiciones para su activación, problemas derivados de su valoración y propuesta concreta de tratamiento a efectos contables.

Para alcanzar este propósito general, hemos estructurado nuestro trabajo en cuatro capítulos perfectamente diferenciados, acordes con los objetivos propuestos, como exponemos a continuación.

En primer lugar, se ha pretendido, por un lado, enmarcar el concepto de Patrimonio Cultural, así como identificar los distintos elementos que lo componen; en otras palabras, definir nuestro ámbito de estudio. Y, por otro, obtener un conocimiento profundo de las características del Patrimonio Cultural en España de cara a su aplicabilidad a la actividad económica y, por supuesto, a su posterior reflejo contable. Para ello, hemos analizado la normativa existente, para el sector público y el privado, en relación a la casuística propia del Patrimonio Histórico Español. En concreto, sobre el régimen de transmisión, las obligaciones de conservación, las limitaciones para su libre disposición, etc. En definitiva, en el *Capítulo 1. Concepto y tipología de Patrimonio Cultural*, se intenta estudiar el marco jurídico

existente en nuestro país sobre el Patrimonio Cultural, de tal forma que nos proporcione una base sólida para acometer con garantías el resto de los objetivos planteados.

Una vez delimitado el objeto de nuestro análisis, es decir, el conjunto de los bienes culturales, el siguiente paso a seguir consiste desarrollar la perspectiva contable de los mismos. En este sentido, hemos querido examinar la normativa contable, tanto a nivel internacional como nacional, para la vertiente pública y la privada, dedicando el *Capítulo 2. Reconocimiento contable del Patrimonio Cultural*, al análisis de los aspectos siguientes:

1. Condiciones de activación y reconocimiento contable, para comprobar si los bienes culturales son susceptibles de ser considerados como activos dentro de los Estados Financieros.
2. Presentación y clasificación en los Estados Financieros.
3. Tratamiento contable recibido para los distintos tipos de operaciones que legalmente estén permitidas para el Patrimonio Histórico Español.
4. Normas de valoración, incorporando a nuestro estudio las diferentes perspectivas que nos pueda aportar la teoría general de valoración aplicada a los bienes culturales; si bien este tema concreto es estudiado con más profundidad en el capítulo siguiente.
5. Información a recoger en los distintos documentos anexos a los Estados Financieros

Tras conceptualizar el Patrimonio Cultural y fundamentar su consideración como bienes activables, nos adentraremos en la problemática de su valoración, por considerarlo el principal escollo en su tratamiento contable. El *Capítulo 3. Valoración del Patrimonio Cultural*, se dedica a

analizar del conjunto de criterios y métodos de valoración existentes en el plano contable y en la teoría general de valoración, aplicables a este tipo de bienes, poniendo de manifiesto su dificultad, pero también su viabilidad.

Con estos cimientos, se plantea un modelo para el tratamiento contable armonizado del Patrimonio Cultural, compatible para el sector privado y el público, respetando en todo momento las peculiaridades propias de cada uno ellos. Así, en el *Capítulo 4. Propuesta de tratamiento contable de los bienes de Patrimonio Cultural*, se propone una alternativa coherente que aborda, entre otros, los siguientes asuntos:

- Clasificación y presentación en los Estados Financieros;
- Tratamiento contable a recibir conforme a su operativa real y a sus necesidades de conservación, mantenimiento y protección;
- Problemática relacionada con su valoración, en especial con la aplicación del valor razonable; e
- Información a recoger en los documentos anexos a los Estados Financieros.

Por último, se establece una serie de conclusiones en base al análisis realizado a partir de los objetivos diseñados. En este sentido, una vez completado el trabajo descrito con anterioridad, dedicamos la última parte de la tesis doctoral a la formulación de las conclusiones.

Aunque nuestro propósito principal consista en la mencionada propuesta, planteando un cierto orden de cara al mundo contable con respecto a los bienes del Patrimonio Cultural, también quisimos incorporar, como complemento, un análisis empírico en relación a la realidad contable en España y a la valoración llevada a cabo. Para ello, nos pusimos en contacto con la Dirección General de Bellas Artes y Bienes Culturales del Ministerio de Educación y Cultura; con la Junta de Calificación, Valoración

y Exportación de bienes del Patrimonio Histórico Español; con el Protectorado de Fundaciones; con la Agencia Tributaria; con la Asociación Española de Peritos Tasadores Judiciales; con ciertas empresas del sector privado que trabajan con bienes del Patrimonio Cultural y con empresas aseguradoras. En algunas instituciones nos atendieron con mucha amabilidad, pero no nos facilitaron ninguna información por tratarse de procedimientos internos; mientras que, en otras, no nos contestaron o no tenían elaborados los datos que solicitábamos. En consecuencia, no ha sido posible elaborar esta parte del estudio, inicialmente planteada, sino más bien refuerza la necesidad de establecer los mecanismos adecuados para el control y gestión de este tipo de bienes, a lo que la presente tesis pretende contribuir.

CAPÍTULO 1

CONCEPTO Y TIPOLOGÍA DE PATRIMONIO CULTURAL

La mayor parte de nosotros cuando nos referimos a los bienes del Patrimonio Histórico Español, lo hacemos desde un conocimiento más o menos superficial. Es decir, tenemos una idea general de su significado pero no somos del todo conscientes de su importancia y potencial cultural, sin olvidar el compromiso firme que supone su tutela y garantía¹.

Por este motivo, hemos considerado imprescindible, antes de adentrarnos en cualquier otra cuestión, plantear toda la problemática conceptual de estos bienes y adentrarnos en la normativa legal que los regula. Por otro lado, parece lógico comenzar el planteamiento de la investigación definiendo, clasificando, analizando la naturaleza jurídica y concretando el marco legislativo del objeto de nuestro trabajo.

¹ Amparada por el artículo 46 de la Constitución.

A colación de lo anterior, y como consecuencia de la orientación contable de nuestro estudio, en el que la forma de transmisión puede afectar a su tratamiento contable, también profundizamos en las diferentes formas de transmisión y en las limitaciones inherentes a los bienes reconocidos como culturales. Sin olvidar en ningún momento las distintas medidas de fomento y de protección fiscal establecidas por el Estado.

En cualquier caso, queremos resaltar que, aunque el enfoque dado a este capítulo se mueve principalmente en el campo de lo jurídico, el mundo del Patrimonio Cultural tiene un carácter multidisciplinar, ya que ha sido y es estudiado desde la filosofía, el arte, la arquitectura, la literatura, el derecho, etc. Precisamente este hecho pone de manifiesto la importancia e interés del tema que vamos a investigar.

1. CONCEPTO DE PATRIMONIO CULTURAL

Dentro del patrimonio de las empresas privadas, las entidades sin ánimo de lucro y el sector público, encontramos ciertos bienes, en propiedad o cedidos por otros entes, que forman parte de nuestro Patrimonio Histórico.

El Consejo de Europa afirma que “el Patrimonio es todo testimonio, de cualquier naturaleza, capaz de iluminar el pasado de la humanidad”². Consecuentemente, la sociedad en la búsqueda de su identidad trata de localizarlo con el fin de interpretar la información contenida en él. De ahí, la importancia del mismo y la necesidad de tener muy claro su concepto y sus límites.

² Cita extraída de Campillo Garrigós, R. (1998): *La gestión y el gestor del Patrimonio Cultural*. Editorial KR. Murcia. p. 37.

A lo largo de la historia, el término que analizamos ha ido adquiriendo varios calificativos. Se comenzó a hablar de Patrimonio Artístico; posteriormente, de Patrimonio Histórico-Artístico; y, por último, de Patrimonio Cultural. Como afirma Campillo Garrigós³, el adjetivo “cultural” tiene la ventaja de mostrar la insuficiencia de los utilizados con anterioridad, pero nos crea la necesidad y el conflicto de encontrarle unos límites, dada la diversidad de significados de la expresión empleada. El mismo Ministerio de Educación y Cultura⁴ también menciona la ambigüedad de la voz utilizada: “el espectro de lo cultural es lo suficientemente vago e impreciso como para que sea necesario deslindar con claridad”... “no teniendo en cuenta algunas manifestaciones sin duda culturales, como los toros, las fiestas populares o el deporte”.

En España, el artículo 46 de la Constitución de 1978 establece que “los poderes públicos garantizarán la conservación y promoverán el enriquecimiento del patrimonio histórico, cultural y artístico...”; mientras que la Ley y el Reglamento⁵ que se dedican a su regulación se refieren al mismo como Patrimonio Histórico Español.

Lo cierto es que no podemos decantarnos por cuál sería la denominación más adecuada, pero consideramos que los tres adjetivos están íntimamente relacionados. Es más, diríamos que lo histórico y lo artístico son manifestaciones de lo cultural.

Si nos adentramos en el significado de *cultura*, el Diccionario de la Real Academia de la Lengua recoge, entre otras definiciones, una en la que hemos centrado nuestra atención: “conjunto de modos de vida y costumbres, conocimiento y grado de desarrollo artístico, científico, industrial”. Con lo

³ Campillo Garrigós, R. (1998): *La gestión y el gestor ...* p. 39.

⁴ Ministerio de Cultura (1995): *La cultura en cifras*. Madrid. p. V.

⁵ Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español y Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley.

que diríamos que la cultura está ligada a la historia de la civilización y, por lo tanto, un bien tendrá valor cultural cuando sus características nos transmitan información sobre las formas de vida de los hombres. “La vida es primeramente un conjunto de problemas esenciales a los que el hombre responde con un conjunto de soluciones: la cultura. Como son posibles muchos conjuntos de soluciones, quiere decirse que han existido y existen muchas culturas...; la cultura no consiste en otra cosa que en hallar una ecuación con que resolvamos el problema de la vida”⁶.

Por otro lado, al profundizar en el concepto de *historia* nos encontramos fundamentalmente con dos corrientes. La primera, más tradicional, la vincula con el conocimiento de los sucesos públicos y políticos de los pueblos; en otras palabras, la centra en los grandes acontecimientos de la vida pública. La segunda, más amplia, la relaciona con todos los sucesos, hechos o manifestaciones de la actividad humana. Nos parece lógico pensar que la Constitución, al calificar al Patrimonio como histórico, lo hace basándose en el punto de vista más tradicional, es decir, dando protección a los bienes que ayuden de manera significativa al conocimiento de hechos importantes de un pueblo. De todas maneras, con cualquiera de las dos corrientes, todo bien que tenga valor histórico manifiesta un valor cultural.

⁶ Cita de Ortega y Gasset tomada de Barrero Rodríguez, C. (1990): *La ordenación jurídica del Patrimonio Histórico*. Editorial Civitas. Pág. 171.

Por último, es bastante complicado llegar a definir qué es *arte*. Lo cierto es que, además del componente estético creado por el hombre, que convierte a una obra en arte y que no es una noción estanca sino todo lo contrario⁷, la manifestación artística va a reflejar las ideas, los pensamientos, las preocupaciones de la sociedad en la cual se crea. Desde esta perspectiva, el valor artístico se convierte en una expresión del valor cultural, ya que nos aporta datos sobre la sociedad en la que se encuadre la obra.

A nuestro juicio, la idea principal del razonamiento anterior es que la legislación regula, protege y promueve los bienes que han dejado huella en la historia y han marcado a los pueblos con rasgos propios.

A continuación nos parece acertado acudir primero a la legislación internacional, para comprobar cómo se aborda la descripción del Patrimonio Cultural, y profundizar después en la legislación española.

1.1. El Patrimonio Cultural en la legislación internacional

Al revisar el concepto que analizamos, encontramos una serie de normas internacionales en las que se aborda esta cuestión. Además de las que vamos a exponer en este apartado, hay muchas otras que no incluimos por no contener una definición o descripción de Patrimonio Cultural.

El artículo 1 del Convenio para la Protección de los Bienes Culturales en caso de conflicto armado, firmado en La Haya el 14 de mayo de 1954⁸, habla de bienes culturales y los define como:

⁷ La noción de estética, entendida como goce y disfrute de los sentidos, ha ido cambiando y cambia con el tiempo y la sociedad. Sólo hay que observar como han evolucionado la pintura, la escultura, la arquitectura o la música a lo largo de la historia.

⁸ Instrumento de Ratificación de España de 9 de junio de 1960.

- “a) los bienes, muebles o inmuebles, que tengan una gran importancia para el patrimonio cultural de los pueblos, tales como los monumentos de arquitectura, de arte o de historia, religioso o seculares, los campos arqueológicos, los grupos de construcciones que por su conjunto ofrezcan un gran interés histórico o artístico, las obras de arte, manuscritos, libros y otros objetos de interés histórico, artístico o arqueológico, así como las colecciones científicas y las colecciones importantes de libros, de archivos o de reproducciones de los bienes antes definidos;
- b) los edificios cuyo destino principal y efectivo sea conservar o exponer los bienes culturales muebles definidos en el apartado a), tales como los museos, las grandes bibliotecas, los depósitos de archivos, así como los refugios destinados a proteger en caso de conflicto armado los bienes culturales muebles definidos en el apartado a);
- c) los centros que comprenda un número considerable de bienes culturales definidos en los apartados a) y b), que se denominan “centros monumentales””.

Posteriormente, la Convención de 17 de noviembre de 1970 sobre las medidas que deben adoptarse para prohibir e impedir la importación, la exportación y la transferencia de propiedad ilícitas de bienes culturales, hecha en París⁹, también realiza una delimitación de los bienes culturales en su artículo 1, exponiendo que son “los objetos que, por razones religiosas o profanas, hayan sido expresamente designados por cada Estado como de importancia para la arqueología, la prehistoria, la historia, la literatura, el arte o la ciencia y que pertenezcan a las categorías enumeradas a continuación:

⁹ Instrumento de Ratificación de España de 13 de diciembre de 1995.

- a) las colecciones y ejemplares raros de zoología, botánica, mineralogía, anatomía y los objetos de interés paleontológico,
- b) los bienes relacionados con la historia, con inclusión de la historia de las ciencias y de las técnicas, la historia militar y la historia social, así como con la vida de los dirigentes, pensadores, sabios y artistas nacionales y con los acontecimientos de importancia nacional,
- c) el producto de las excavaciones (tanto autorizadas como clandestinas) o de los descubrimientos arqueológicos,
- d) los elementos procedentes de la desmembración de monumentos artísticos o históricos y de lugares de interés arqueológico,
- e) antigüedades que tengan más de cien años, tales como inscripciones, monedas y sellos grabados,
- f) el material etnológico,
- g) los bienes de interés artístico, tales como:
 - I) cuadros, pinturas y dibujos hechos enteramente a mano sobre cualquier soporte y en cualquier material (con exclusión de los dibujos industriales y de los artículos manufacturados decorados a mano)
 - II) producciones originales de arte estatuario y de escultura en cualquier material
 - III) grabados, estampas y litografías originales
 - IV) conjuntos y montajes artísticos originales en cualquier material
- h) manuscritos raros e incunables, libros, documentos y publicaciones antiguos de interés especial (histórico, artístico, científico, literario, etc.) sueltos o en colecciones,
- i) sellos de correo, sellos fiscales y análogos, sueltos o en colecciones,

- j) archivos, incluidos los fonográficos, fotográficos y cinematográficos,
- k) objetos de mobiliario que tengan más de cien años e instrumentos de música”.

La Convención de Protección del Patrimonio Mundial Cultural y Natural, firmada en París el 23 de noviembre de 1972¹⁰, define el Patrimonio Cultural y Natural. A efectos de la Convención se considera Patrimonio Cultural:

- “- los monumentos: obras arquitectónicas, de escultura o de pintura monumentales, elementos o estructuras de carácter arqueológico, inscripciones, cavernas y grupos de elementos, que tengan un valor universal excepcional desde el punto de vista de la historia del arte o de la ciencia.
- los conjuntos: grupos de construcciones, aisladas o reunidas, cuya arquitectura, unidad e integración en el paisaje les dé un valor universal excepcional desde el punto de vista de la historia del arte o de la ciencia.
- los lugares: obras del hombre y obras conjuntas del hombre y la naturaleza, así como las zonas, incluidos los lugares arqueológicos que tengan un valor universal excepcional desde el punto de vista histórico, estético, etnológico o antropológico.”

Por último, también podemos citar la Directiva 93/7/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1993, relativa a la restitución de bienes culturales que hayan salido de forma ilegal del territorio de un Estado

¹⁰ Instrumento de Aceptación de España de 18 de marzo de 1982.

Miembro¹¹, en la que también se trata esta cuestión; y la Directiva 96/100/CEE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de febrero de 1997, que modifica el anexo de la Directiva 93/7/CEE. No vamos a reseñarlas ahora, ya que estas normas se han incorporado al ordenamiento jurídico español a través de la Ley 36/1994, de 23 de diciembre; y de la Ley 18/1998, de 15 de junio. Por lo tanto, remitimos al apartado siguiente donde analizamos la legislación nacional.

1.2. El Patrimonio Cultural en la legislación nacional

Por su parte, ya dentro de nuestra legislación nacional, acudimos a la definición del Patrimonio Histórico Español, denominación dada en España al Patrimonio Cultural. Dicha definición está recogida en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, que a la hora de determinar el objeto al que se debe aplicar opta por utilizar la descripción genérica de los objetos a los que la ley se refiere, permitiendo comprender categorías de bienes por su valor o interés.

Consecuentemente, el artículo 1.2 de la Ley expone que nuestro Patrimonio Histórico está formado por los bienes inmuebles y objetos muebles de interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico; el patrimonio documental y bibliográfico; los yacimientos y zonas arqueológicas; así como los sitios naturales, jardines y parques, que tengan valor artístico, histórico o antropológico.

¹¹ DOCE nº L 74/74, de 27 de marzo de 1993.

Y por último, a efectos de la Ley 36/1994, de 23 de diciembre¹², de Incorporación al ordenamiento jurídico español de la Directiva 93/7/CEE del Consejo, de 15 de marzo, relativa a la restitución de bienes culturales que hayan salido de forma ilegal del territorio de un Estado miembro de la Unión Europea, se habla, dentro de la legislación nacional, de bien cultural, considerándolo como “aquel que:

- a) esté clasificado, antes o después de haber salido de forma ilegal del territorio de un Estado miembro de la Unión Europea, como “patrimonio artístico, histórico o arqueológico nacional”, con arreglo a la legislación o a procedimientos administrativos nacionales en el marco del artículo 36 del Tratado de la Comunidad Europea, y
- b) se encuentre incluido en inventarios de instituciones eclesásticas o forme parte de colecciones públicas, tal y como se definen en el apartado 2 de este mismo artículo¹³, o que no pertenezca a alguna de las categorías y alcance los valores que figuran a continuación:

A. Categorías.

1ª Objetos arqueológicos, de más de cien años de antigüedad, procedentes de:

- a) Excavaciones y descubrimientos terrestres y subacuáticos.
- b) Emplazamientos arqueológicos.
- c) Colecciones arqueológicas.

¹² Modificada por la Ley 18/1998, de 15 de junio, de modificación parcial de la Ley 36/1994, de 23 de diciembre, relativa a la restitución de bienes culturales que han salido de forma ilegal del territorio de un Estado miembro de la Unión Europea. BOE núm. 143, 16 de junio de 1998.

¹³ Dicho apartado precisa que las colecciones públicas son aquellas que figuran “en los inventarios de museos, archivos y fondos de conservación de bibliotecas, propiedad del Estado miembro, de sus entidades territoriales, o de organismos que tengan carácter público conforme a sus normas fundacionales”.

2ª Elementos de más de cien años de antigüedad que formen parte de monumentos artísticos, históricos o religiosos y procedan de la desmembración de los mismos.

3ª Cuadros y pinturas, distintos de los comprendidos en las categorías 3ª bis o 4ª, hechos totalmente a mano sobre cualquier tipo de soporte y de cualquier material.

3ª bis. Acuarelas, aguadas y pasteles hechos totalmente a mano, sobre cualquier tipo de soporte.

4ª Mosaicos, distintos de los comprendidos en las categorías 1ª ó 2ª, realizados totalmente a mano, de cualquier material, y dibujos hechos totalmente a mano sobre cualquier tipo de soporte y de cualquier material.

5ª Grabados, estampas, serigrafías y litografías originales y las matrices respectivas, así como los carteles originales, que tengan más de cincuenta años de antigüedad y no pertenezcan a sus autores.

6ª Obras originales de estatuaria o de escultura, distintas de las incluidas en la 1ª categoría, y copias obtenidas por el mismo procedimiento que el original, que tengan más de cincuenta años de antigüedad y no pertenezcan a sus autores.

7ª Fotografías, películas y sus negativos respectivos que tengan más de cincuenta años de antigüedad y no pertenezcan a sus autores.

8ª Incunables y manuscritos, incluidos los mapas geográficos y las partituras musicales, sueltos o en colecciones, que tengan más de cincuenta años de antigüedad y no pertenezcan a sus autores.

9ª Libros de más de cien años de antigüedad, sueltos o en colecciones.

10ª Mapas impresos de mas de doscientos años de antigüedad.

11ª Archivos de todo tipo, cualquiera que sea su soporte, que incluyan elementos de más de cincuenta años de antigüedad.

12ª a) Colecciones¹⁴ y especímenes procedentes de colecciones de zoología, botánica, mineralogía o anatomía.

b) Colecciones que tengan interés histórico, paleontológico, etnográfico o numismático.

13ª Medios de transporte de más de setenta u cinco años de antigüedad.

14ª Otras antigüedades de más de cincuenta años de antigüedad no comprendidas en las categorías anteriores.

Los bienes culturales incluidos en las categorías anteriores sólo entrarán en el ámbito de aplicación de la presente Ley si su valor es igual o superior a los valores mínimos que figuran en el apartado B siguiente.

B. Valores.

Valores mínimos aceptables a las categorías incluidas en el apartado A (en ecus):

¹⁴ El DOCE nº L 74/74, de 27 de marzo de 1993, en el que se publicó la Directiva 93/7/CEE, de 15 de marzo, aclara en una nota a pie de página que los objetos de colección son “los que presentan las cualidades necesarias para ser admitidos en una colección, es decir, aquellos objetos relativamente escasos, que no se utilizan normalmente con arreglo a su destino inicial, que son objeto de transacciones especiales fuera del comercio habitual de objetos similares utilizables y que tienen un valor elevado”, según definición dada por la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto 252/84.

Cualquiera que sea el valor ¹⁵ - 1ª (objetos arqueológicos) - 2ª (desmembración de monumentos) - 8ª (incunables y manuscritos) - 11ª (archivos)	15.000 - 4ª (mosaicos y dibujos) - 5ª (grabados) - 7ª (fotografías) - 10ª (mapas impresos)
30.000 - 3ª bis (acuarelas, aguadas y pasteles)	50.000 - 6ª (estatuaria) - 9ª (libros) - 12ª (colecciones) - 13ª (medios de transporte) - 14ª (cualquier otros objeto)
150.000 - 3ª (cuadros)	

El cumplimiento de las condiciones relativas al valor económico deberá juzgarse en el momento de presentarse la demanda de restitución. El valor financiero será el del bien en España”¹⁶.

1.3. Normativa aplicable al Patrimonio Cultural

En cuanto al régimen jurídico del Patrimonio Histórico en nuestro país, resulta ineludible reseñar la normativa, internacional y estatal, aplicable al mismo. Por un lado, existe un marco jurídico internacional para nuestro país que viene establecido por la UNESCO y por la Unión Europea. Y por otro, una legislación estatal que se complementa con la autonómica. Sólo vamos a hacer referencia a la andaluza, ya que otra opción sería

¹⁵ El Real Decreto 211/2002, de 22 de febrero, por el que se actualizan determinados valores incluidos en la Ley 36/1994, de 23 de diciembre, de incorporación al ordenamiento jurídico español de la Directiva 93/7/CEE del Consejo, de 15 de marzo, relativa a la restitución de bienes culturales que hayan salido de forma ilegal del territorio de un Estado miembro de la Unión Europea, sustituyó la expresión “0 (cero)” por la de “cualquiera que sea el valor”.

¹⁶ El último párrafo, que tenía el siguiente texto “La fecha para la conversión en pesetas de los valores anteriormente expresados en ecus será el 1 de enero de 1993”, fue suprimido por el Real Decreto 211/2002, de 22 de febrero, mencionado, con el objetivo de que sean de aplicación los valores en euros previstos en la legislación comunitaria.

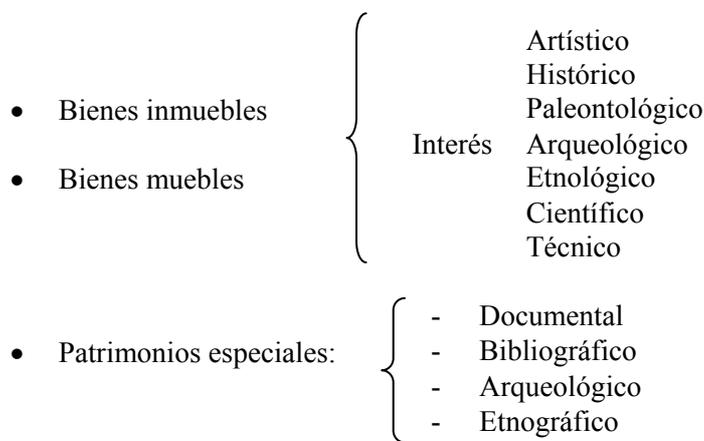
demasiado prolija, al existir una propia para cada comunidad autónoma. Para poder consultarla, pueden acudir al ANEXO I: NORMATIVA APLICABLE (p. 106), adjunto a este Capítulo.

2. TIPOLOGÍA DE PATRIMONIO CULTURAL EN ESPAÑA

Dentro del Patrimonio Cultural, Histórico y/o Artístico se agrupan bienes totalmente diferentes entre sí. “En el caso del Patrimonio histórico y artístico estamos ante un conjunto de bienes, de distinta naturaleza, que ‘incorporan una referencia a la historia de la civilización’”¹⁷. En nuestra legislación, concretamente en la LPHE, el legislador realiza una clasificación del mismo, de la que nos ocupamos seguidamente.

2.1. Tipos de bienes del Patrimonio Histórico según la LPHE

De la LPHE se desprende una clasificación de los bienes que forman el Patrimonio Histórico Español. La hemos recogido en el siguiente esquema:



¹⁷ Orozco Pardo, G. y Pérez Alonso, E.J. (1996): *La tutela civil y penal del Patrimonio histórico, cultural o artístico*. McGraw-Hill/Interamericana de España. Madrid. Pág. 45.

Como podemos ver, la Ley integra dentro del Patrimonio Histórico de una manera general todos aquellos bienes muebles e inmuebles que presenten ciertos valores, y, posteriormente, identifica de forma específica cuatro tipos de patrimonios especiales.

Antes de profundizar en cada uno de los grupos de bienes que forman el Patrimonio Cultural, acotaremos esos valores o intereses que los hacen diferentes del resto de los bienes. La LPHE sólo los nombra sin recoger su significado, lo cual produce una cierta ambigüedad en los términos utilizados por el legislador.

En nuestra opinión, los bienes inmuebles y muebles serán culturales cuando tengan alguno de los siguientes intereses:

- Artístico: Como ya expusimos anteriormente, a través de este valor se salvaguarda el arte, en todas sus manifestaciones, como reflejo de la vida de un pueblo, sin olvidar su interés estético.
- Histórico: También nos hemos referido al mismo, indicando las dos tendencias existentes sobre el significado dado a la *historia*. La relacionada con los sucesos más notables de la vida pública y la ligada a todos los acontecimientos de la actividad del hombre.
- Paleontológico: El Diccionario de la Real Academia de la Lengua define la paleontología como la ciencia que estudia “los seres orgánicos cuyos restos y vestigios se encuentran fósiles”. Por lo que podemos decir que la norma incluye dentro del Patrimonio Cultural aquellos restos orgánicos fósiles que nos aporten un testimonio sobre la civilización humana.
- Arqueológico: Tradicionalmente, la arqueología ha sido la “ciencia que estudia todo lo que se refiere a las artes y a los monumentos”¹⁸. Ahora bien,

¹⁸ Definición del Diccionario de la Real Academia de la Lengua.

esta concepción ha ido evolucionando con el tiempo y “puede ser definida como la disciplina que estudia las diferentes civilizaciones del pasado y su evolución, fundándose en el examen de los vestigios materiales que estas civilizaciones han dejado tras ella...”¹⁹. Desde esta perspectiva, el valor arqueológico y el cultural hacen referencia a la misma realidad, pero se diferencian en el modo de llegar a ella, ya que los bienes con interés arqueológico se han de poder estudiar con metodología arqueológica.

- Etnográfico: Los bienes que posean este valor van a facilitar el “estudio y descripción de las razas y los pueblos”²⁰.
- Científico: Incluye dentro del Patrimonio Histórico Español los bienes relevantes desde el punto de vista de la ciencia, siempre y cuando sean una manifestación del valor cultural; es decir, contribuyan a vislumbrar la historia del hombre y sean el resultado del conocimiento científico.
- Técnico: Se refiere a todo aquello relacionado con las aplicaciones de las ciencias y las artes.

La inclusión del interés científico y técnico en la Ley provocó controversia en su momento, pero lo cierto es que la ciencia, sus logros y sus aplicaciones (e incluso sus errores) forman parte de la vida de los hombres y de nuestro Patrimonio Cultural.

Por otro lado, en la definición de Patrimonio Histórico Español de la LPHE se identifica una serie de valores específicos para un tipo concreto de inmuebles: los sitios naturales, jardines y parques. Nos referimos a los valores artístico, histórico y antropológico. Los dos primeros ya los hemos comentado. Respecto al tercero, podemos decir que partiendo del significado de antropología, “ciencia que tiene por objeto el estudio del

¹⁹ Cita de SIGFRIET J. LAET tomada de Barrero Rodríguez, C. (1990): *La ordenación jurídica del Patrimonio Histórico*. Editorial Civitas. Pág. 205.

²⁰ Definición de etnografía del Diccionario de la Real Academia de la Lengua.

hombre”²¹, este tipo de bienes tendrá la consideración de cultural cuando nos informe sobre la vida del ser humano.

Una vez matizados los intereses que han de poseer, según la LPHE, los bienes del Patrimonio Histórico, nos parece oportuno definir y establecer los límites de cada uno de grupos expuestos en el esquema anterior.

2.1.1. Bienes inmuebles

Así pues, son bienes inmuebles²² los siguientes:

- Las tierras, edificios, caminos y construcciones adheridas al suelo.
- Los árboles y plantas y los frutos pendientes unidos a la tierra o que formen parte de un inmueble.
- Todo lo que esté, o haya estado, consustancialmente unido a un inmueble o a su exorno, aunque exista la posibilidad de poderlos separar y constituir un todo perfecto de fácil aplicación a otras construcciones o a usos distintos del suyo original, cualquiera que sea el material de que estén formados y aunque su separación no perjudique visiblemente al mérito histórico o artístico del inmueble al que están adheridos.
- Las estatuas, relieves, pinturas u otros objetos de uso u ornamentación, colocados con un propósito de permanencia en edificios o heredades por el dueño del inmueble.
- Las máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados a la industria o explotación que realice en un edificio o heredad.

²¹ Definición dada por el Diccionario de la Real Academia de la Lengua.

²² Art. 334 del Código Civil y art. 14.1 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

- Los viveros de animales, palomares, colmenas, estanques de peces o criaderos análogos, cuando el propietario tenga el propósito de mantenerlos unidos a la finca de un modo permanente.
- Los abonos destinados a cultivo de una finca y que estén en las tierras donde se han de utilizar.
- Las minas, canteras y escoriales, mientras su materia permanece unida al yacimiento y las aguas vivas o estancadas.
- Los diques y construcciones que estén destinados a permanecer en un punto fijo de un río, lago o costa.
- Las concesiones administrativas de obras públicas, las servidumbres y demás derechos reales sobre bienes inmuebles.

Según el artículo 14.2 de la LPHE, los bienes inmuebles pueden ser declarados Monumentos; Jardines, Conjuntos y Sitios Históricos; o Zonas Arqueológicas; y, todos ellos, Bienes de Interés Cultural.

- a) Los Monumentos son “aquellos bienes inmuebles que constituyen realizaciones arquitectónicas o de ingeniería, u obras de escultura colosal siempre que tengan interés histórico, artístico, científico o social”²³. El legislador incluye en esta definición el interés social. Entendemos que con este nuevo matiz se requiere a que el monumento sea de interés para la sociedad en general, siempre desde un punto de vista cultural.
- b) El Jardín Histórico es “el espacio delimitado, producto de la ordenación por el hombre de elementos naturales, a veces complementado con estructuras de fábrica, y estimado de interés en función de su origen o pasado histórico o de sus valores estéticos, sensoriales o botánicos”²⁴.

²³ Art. 15.1 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

²⁴ Art. 15.2 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

Nos estamos refiriendo a un espacio natural fruto de la acción del hombre en el que podemos encontrar, como elemento secundario, algún tipo de construcción. El hecho de proteger los jardines nos hace pensar que, en este caso concreto, la Ley está dirigida a conservar más directamente el resultado obtenido por la acción del hombre que los propios valores naturales.

El jardín, para ser histórico, ha de tener un origen o pasado histórico o unos valores estéticos, sensoriales o botánicos. El valor estético es asimilable al artístico; el sensorial protegería aquellos jardines “que, de acuerdo con el criterio de las sociedades actuales, deban ser conservados o mantenidos para el goce de los sentidos”²⁵; y el botánico, al ser la botánica la “rama de la biología que tiene por objeto el estudio de los vegetales”²⁶, hará referencia a la aplicación del mismo realizada por el hombre en un jardín.

- c) Un Conjunto Histórico será, por un lado, la “agrupación de bienes inmuebles que forman una unidad de asentamiento, continua o dispersa, condicionada por una estructura física representativa de la evolución de una comunidad humana por ser testigo de su cultura o constituir un valor de uso y disfrute para la colectividad”; y además, “cualquier núcleo individualizado de inmuebles comprendidos en una unidad superior de población que reúna esas mismas características y pueda ser claramente delimitado”²⁷. Nos hallamos ante zonas urbanas unidas o separadas, en las que el uso del espacio y la adaptación al territorio, además del tipo de edificios, los elementos decorativos, etc., nos informan de un determinado modo de entender las ciudades. Y, como tal, lo consideraremos testimonio cultural de un pueblo.

²⁵ Barrero Rodríguez, C. (1990): *La ordenación jurídica del Patrimonio Histórico*. Editorial Civitas. p. 215.

²⁶ Definición de botánica del Diccionario de la Real Academia de la Lengua.

²⁷ Art. 15.3 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

- d) Sitio Histórico es el “lugar o paraje natural vinculado a acontecimientos o recuerdos del pasado, a tradiciones populares, creaciones culturales o de la naturaleza y a obras del hombre, que posean valor histórico, etnológico, paleontológico o antropológico”²⁸. Con esta figura, el legislador sí acoge el espacio natural como tal, siempre que nos aporte información sobre la historia del hombre. Aunque conviene aclarar que la LPHE no protege la naturaleza por sus valores naturales sino por sus valores culturales.
- e) Una Zona Arqueológica es el “lugar o paraje natural donde existen bienes muebles o inmuebles susceptibles de ser estudiados con metodología arqueológica, hayan sido o no extraídos y tanto si se encuentran en la superficie, en el subsuelo o bajo las aguas territoriales españolas”²⁹. Como el Patrimonio Arqueológico es considerado como un patrimonio especial, profundizaremos en el mismo más adelante.

Por último, dentro de los bienes inmuebles culturales hemos identificado espacios naturales que, evidentemente, calificamos como protegidos. Por esta circunstancia, también están bajo la protección de la Ley 4/1989, de 27 de marzo, de conservación de los espacios naturales y de la flora y la fauna silvestres. Concretamente, el capítulo II de la misma lleva por título “De los espacios naturales protegidos”. Creemos adecuado indicar al lector que además del amparo que van a recibir como bien cultural, la sociedad también va a salvaguardarlos desde el punto de vista medioambiental.

2.1.2. Objetos muebles

Según el Código Civil³⁰, los objetos muebles engloban:

²⁸ Art. 15.4 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

²⁹ Art. 15.5 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

³⁰ Ver arts. 335, 336 y 337.

- Los bienes susceptibles de apropiación no considerados bienes inmuebles y todos los que se puedan transportar de un punto a otro sin menoscabo de la cosa inmueble a que estuviesen unidos.
- Las rentas o pensiones, vitalicias o hereditarias, de una persona o familia, siempre que no graven con una carga real un bien inmueble
- Los oficios enajenados
- Los contratos sobre servicios públicos
- Las células o títulos representativos de préstamos hipotecarios

Éstos pueden ser fungibles o no, dependiendo de si son consumidos al usarlos. Los bienes muebles que consideremos que reúnen las condiciones para formar parte del Patrimonio Histórico Español podrán ser declarados de Interés Cultural.

2.1.3. Patrimonio Documental

Por su parte, el Patrimonio Documental³¹ lo forma toda expresión en lenguaje natural o convencional y cualquier expresión gráfica, sonora o en imagen, recogida en cualquier tipo de soporte material, incluso informático, que se encuadre en alguna de las situaciones reflejadas en el siguiente cuadro, excluyéndose del mismo los ejemplares no originales de ediciones.

³¹ Art. 49 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

Antigüedad	Generados, conservados o reunidos
De cualquier Época	En el ejercicio de su función por: <ul style="list-style-type: none"> - Cualquier organismo o entidad de carácter público - Personas jurídicas en cuyo capital participe mayoritariamente el Estado u otras entidades públicas - Personas privadas, físicas o jurídicas, gestoras de servicios públicos
Superior a 40 años	En el ejercicio de su actividad por: <ul style="list-style-type: none"> - Entidades y asociaciones de carácter político, sindical o religioso - Entidades, fundaciones y asociaciones culturales y educativas de carácter privado
Superior a 100 años	- Otras entidades particulares o personas físicas

Cuadro 1.1. Fuente: Elaboración propia.

Sin perjuicio de lo anterior, la Administración del Estado puede declarar como Patrimonio Documental a los documentos que lo merezcan, aunque no alcancen la antigüedad necesaria.

La norma, como hemos visto, toma los criterios de la antigüedad y la titularidad del bien para incluir un documento en el Patrimonio Histórico. Y parece claro que con el transcurso del tiempo puede llegar a convertirse en un bien cultural, pero siempre que posea las condiciones necesarias para ello. Por lo que interpretamos que, además de cumplir los parámetros expuestos en el cuadro anterior, el documento debe transmitir información sobre civilizaciones humanas pasadas.

Por otro lado, en el Patrimonio Documental distinguimos documentos aislados o agrupados en Archivos. Estos últimos se definen como “conjuntos orgánicos de documentos, o la reunión de varios de ellos, reunidos por las personas jurídicas, públicas o privadas, en el ejercicio de sus actividades, al servicio de su utilización para la investigación, la cultura,

la información y la gestión administrativa”³². Asimismo, el nombre de Archivos también se le da a “las instituciones culturales donde se reúnen, conservan, ordenan y difunden para los fines anteriormente mencionados dichos conjuntos orgánicos”³³. Es decir, Archivo es el conjunto de documentos y el lugar donde se halla.

Para concluir este apartado, según el artículo 60 de la LPHE, los inmuebles destinados a la instalación de Archivos de titularidad estatal quedarán sometidos al régimen establecidos para los Bienes de Interés Cultural. Este régimen se podrá extender a otros Archivos a propuesta de la Administración competente.

2.1.4. Patrimonio Bibliográfico

En cuanto al Patrimonio Bibliográfico³⁴, está constituido por:

- Las bibliotecas y colecciones bibliográficas de titularidad pública,
- Las obras literarias, históricas, científicas o artísticas de carácter unitario o seriado, en escritura manuscrita o impresa, de las que no existan al menos tres ejemplares en bibliotecas o servicios públicos (a las obras editadas con posterioridad a 1958 se les supone este número de ejemplares),
- Los ejemplares producto de ediciones de películas cinematográficas, siempre que no conste un ejemplar en los servicios públicos, y
- Los ejemplares producto de ediciones de discos, fotografías, materiales audiovisuales y otros similares, si no hay, al menos, tres ejemplares de los mismos en los servicios públicos.

³² Art. 59.1 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

³³ Art. 59.1 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

³⁴ Art. 50 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

Como vemos, los bienes del Patrimonio Bibliográfico pueden encontrarse o no reunidos en Bibliotecas. Pero, al igual que sucedía con los Archivos para el Patrimonio Documental, las Bibliotecas también son “las instituciones culturales donde se conservan, reúnen, seleccionan, inventarian, catalogan, clasifican y difunden conjuntos o colecciones de libros, manuscritos y otros materiales bibliográficos o reproducidos por cualquier medio para su lectura en sala pública o mediante préstamo temporal, al servicio de la educación, la investigación, la cultura y la información”³⁵; es decir, el lugar o espacio en el que se encuentra ubicada.

La LPHE³⁶ en esta situación establece el mismo criterio que para los Archivos. Por lo tanto, los inmuebles que acogen Bibliotecas de titularidad estatal se adhieren al régimen establecido para los Bienes de Interés Cultural. Este régimen se podrá extender a otras Bibliotecas a propuesta de la Administración competente.

2.1.5. Patrimonio Arqueológico

El Convenio Europeo para la Protección del Patrimonio Arqueológico, firmado en Londres el 6 de mayo de 1969³⁷, define en su artículo 1 los bienes arqueológicos, genéricamente, como “los vestigios y los objetos o cualesquiera otras trazas de manifestaciones humanas que constituyan un testimonio de épocas y de civilizaciones, cuya principal, o una de las principales, fuente de información científica está asegurada por excavaciones o descubrimientos”.

³⁵ Art. 59.2 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

³⁶ Art. 60 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

³⁷ Instrumento de Adhesión de España de 18 de febrero de 1975.

La LPHE es algo más concreta, considerando que el Patrimonio Arqueológico³⁸ lo integran los bienes muebles e inmuebles de carácter histórico:

- susceptibles de ser estudiados con una metodología arqueológica,
- hayan sido extraídos o no,
- y tanto si se encuentren en la superficie o el subsuelo, en el mar territorial o en la plataforma continental.

También forman parte de este patrimonio los elementos geológicos y paleontológicos relacionados con la historia del hombre y sus orígenes y antecedentes.

Son tres las actividades o situaciones descritas por la LPHE como fuentes de posibles descubrimientos de bienes arqueológicos: las excavaciones arqueológicas, las prospecciones arqueológicas y los hallazgos casuales.

- a) Las excavaciones arqueológicas son “las remociones en la superficie, en el subsuelo o en los medios subacuáticos que se realicen con el fin de descubrir e investigar toda clase de restos históricos o paleontológicos, así como los componentes geológicos con ellos relacionados”³⁹.
- b) Las prospecciones arqueológicas son “las exploraciones superficiales o subacuáticas, sin remoción del terreno, dirigidas al estudio, investigación o examen de datos sobre cualquiera de los elementos a que se refiere el anterior”⁴⁰. La diferencia principal con la excavación es la remoción, por lo que la prospección es mucho más superficial.

³⁸ Art. 40 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

³⁹ Art. 41.1 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

⁴⁰ Art. 41.2 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

- c) Los hallazgos casuales son “los descubrimientos de objetos y restos materiales que, poseyendo los valores que son propios del Patrimonio Histórico Español, se hayan producido por azar o como consecuencia de cualquier otro tipo de remociones de tierra, demoliciones u obras de cualquier índole”⁴¹. La característica principal del hallazgo es la falta de voluntad en la búsqueda de los bienes.

Según se desprende de la LPHE, las excavaciones y las prospecciones arqueológicas pueden ser realizadas o costeadas por el sector público o, bien, por el privado, previa autorización.

Así pues, la Administración podrá ordenar la ejecución de una excavación o prospección arqueológica en cualquier terreno, público o privado, en el que se presuma la existencia de Patrimonio Arqueológico.

Ahora bien, si la excavación o la prospección arqueológica no es llevada a cabo por los poderes públicos, han de estar autorizadas⁴² por la Administración competente, que comprobará que los trabajos se realizan convenientemente. Dicha autorización obliga a los beneficiarios de la misma a entregar los objetos obtenidos a un Museo o centro que la Administración competente determine.

El descubrimiento⁴³ de un bien cultural por cualquiera de estos procedimientos le da la condición de bien de dominio público y, por lo tanto, se ha de comunicar a la Administración competente en un plazo de treinta días, si se trata de una excavación o una prospección, e inmediatamente, si es un hallazgo casual. Los objetos serán entregados a la Administración competente y, a cambio, el descubridor y el propietario del

⁴¹ Art. 41.3 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

⁴² Art. 42 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

⁴³ Art. 44 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

lugar donde se hallara el bien tiene derecho a la mitad de su valor según tasación legal. Este dinero se distribuirá entre ellos por partes iguales.

2.1.6. Patrimonio Etnográfico

Y por último, dentro del Patrimonio Etnográfico, encontramos aquellos “bienes muebles e inmuebles y los conocimientos y actividades que son o han sido expresión relevante de la cultura tradicional del pueblo español en sus aspectos materiales, sociales o espirituales”⁴⁴. El motivo principal de proteger este patrimonio es el de salvaguardar la cultura popular de un pueblo. Circunstancia por la cual consideramos que se incorpora dentro Patrimonio Histórico un concepto inmaterial: los conocimientos y actividades que procedan de modelos o técnicas tradicionales utilizados por una determinada comunidad, como pueden ser las tradiciones, los ritos, las fiestas populares, etc.

Para concluir este apartado, queremos comentar que cualquiera de los bienes expuestos tienen cabida en los Museos, entendidos como “las instituciones de carácter permanente que adquieren, conservan, investigan, comunican y exhiben para fines de estudio, educación y contemplación conjuntos y colecciones de valor histórico, artístico, científico y técnico o de cualquier otra naturaleza cultural”⁴⁵. Al igual que sucede con los Archivos y las Bibliotecas, los inmuebles utilizados para albergar Museos de titularidad estatal se adhieren al régimen establecido para los Bienes de Interés Cultural. Este régimen se extenderá a otros Museos a propuesta de la Administración competente.

⁴⁴ Art. 46 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

⁴⁵ Art. 59.3 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

2.2. Categorías de bienes culturales en la LPHE

Los bienes del Patrimonio Histórico Español son objeto de una protección jurídica intensiva, que se gradúa en tres niveles⁴⁶:

- La declaración como Bien de Interés Cultural (BIC), que otorga el mayor grado protección a un bien cultural, mueble o inmueble, obteniendo, así, la condición de inexportables. Estos bienes se han de inscribir en el Registro de Bienes de Interés Cultural.
- La consideración de determinados bienes muebles como de singular relevancia. Éstos se incluyen en el Inventario General de Bienes Muebles de Interés Cultural.
- Los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, que por su condición de culturales son objeto del grado mínimo de protección. Concretamente, ésta implica que los propietarios de los mismos cumplan las medidas jurídicas establecidas.

Parece evidente que al establecer tres niveles de protección especiales, se crean grados de importancia dentro del Patrimonio Histórico Español y, por lo tanto, categorías de bienes protegidos:

- a) La primera categoría la forman los bienes, tanto muebles como inmuebles, declarados de Interés Cultural; es decir, los de mayor relevancia para la Historia, el Arte o la Cultura.

La declaración⁴⁷ de BIC se realizará por ministerio de la LPHE o mediante Real Decreto. La tramitación de los expedientes corresponde,

⁴⁶ <http://www.cultura.mecd.es/patrimonio/jsp/plantilla.jsp?id=24>. 13/10/2003.

⁴⁷ Arts. 9-13 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español y arts. 11-23 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

con carácter general, a la Comunidad Autónoma en la que se halle el bien, y al Ministerio de Cultura, cuando esté adscrito a un servicio público gestionado por la Administración del Estado o forme parte del Patrimonio Nacional.

Como especificamos antes, estos bienes se inscribirán en el Registro de Bienes de Interés Cultural, que emitirá un título oficial que los identifique. Los únicos bienes que no pueden ser objeto de esta declaración son las obras de autores vivos, salvo que lo autorice expresamente su propietario o que la obra sea adquirida por la Administración.

En cualquier caso, el poseer un BIC también conlleva una serie de obligaciones para los propietarios, los titulares de los derechos reales sobre los mismos o quienes los posean por cualquier título. En concreto, están obligados a su conservación y a que su utilización no ponga en peligro los valores culturales que los hacen especiales. Es más, cualquier cambio de uso tendrá que ser autorizado por el organismo competente⁴⁸.

Por otro lado, habrán de permitir y facilitar:

- Su inspección por parte de los organismos competentes
- Su estudio por parte de investigadores, previa solicitud razonada de éstos
- Su visita pública y gratuita a las personas que acrediten la nacionalidad española, al menos cuatro días al mes. En el caso de bienes muebles, esta obligación se puede sustituir por el depósito del bien en un lugar que cuente con las condiciones de seguridad y

⁴⁸ <http://www.cultura.mecd.es/patrimonio/jsp/plantilla.jsp?id=30&contenido=/patrimonio/...> (13/10/03).

exhibición adecuadas, durante un plazo máximo de cinco meses cada dos años.

- b) La segunda se integra por los bienes muebles que se incluyan en el Inventario General, no tan relevantes, pero que merecen una especial protección.

De la legislación vigente puede desprenderse que la inclusión⁴⁹ de estos objetos en el Inventario General corresponde a la Comunidad Autónoma en la que radique el bien y, de forma subsidiaria, al Ministerio de Cultura para los bienes adscritos a servicios públicos gestionados por la Administración del Estado o que formen parte del Patrimonio Nacional.

Para facilitar la elaboración del Inventario General⁵⁰, los propietarios o poseedores de los bienes muebles del Patrimonio Histórico que reseñamos a continuación, así como las personas físicas o jurídicas que ejerzan habitualmente el comercio de este tipo de objetos⁵¹, han de comunicar, al órgano competente de la Comunidad Autónoma en la que se encuentre el bien, la existencia de los mismos antes de proceder a su transmisión. Los bienes⁵² a los que nos referimos son los siguientes:

- Bienes que tengan incoado expediente para su inclusión en el Inventario General.

⁴⁹ Art. 29 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

⁵⁰ Art. 26.4 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

⁵¹ Además, las personas que comercian con bienes muebles del Patrimonio Histórico Español tienen la obligación de formalizar un libro de registro de las transmisiones que realicen.

⁵² Art. 26.1 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

- Bienes del Patrimonio Histórico Español cuyo valor económico sea igual o superior a:
 - 90.151,82 € (15.000.000 de pesetas) cuando se trate de obras pictóricas y escultóricas de menos de 100 años de antigüedad.
 - 60.101,21 € (10.000.000 de pesetas) para obras pictóricas de 100 o más años de antigüedad.
 - 60.101,21 € (10.000.000 de pesetas) cuando se trate de colecciones o conjuntos de objetos artísticos, culturales y antigüedades.
 - 42.070,85 € (7.000.000 de pesetas) cuando se trate de obras escultóricas, relieves y bajo relieves con 100 o más años de antigüedad.
 - 42.070,85 € (7.000.000 de pesetas) para las colecciones de dibujos, grabados, libros, documentos e instrumentos musicales.
 - 42.070,85 € (7.000.000 de pesetas) en los casos de mobiliario.
 - 30.050,61 € (5.000.000 de pesetas) cuando se trate de alfombras, tapices y tejidos históricos.
 - 18.030,36 € (3.000.000 de pesetas) para los dibujos, grabados, libros impresos o manuscritos y documentos unitarios en cualquier soporte.
 - 9.015,18 € (1.500.000 de pesetas) en los casos de instrumentos musicales unitarios de carácter histórico.
 - 9.015,18 € (1.500.000 de pesetas) cuando se trate de cerámica, porcelana y cristal antiguos.
 - 6.010,12 € (1.000.000 de pesetas) cuando se trate de objetos arqueológicos.
 - 2.404,05 € (400.000 pesetas) para los objetos etnográficos.
- Los que el Gobierno determine por Real Decreto a propuesta del Ministerio de Cultura.

Los titulares de bienes incluidos en el Inventario General de Bienes Muebles están obligados a su conservación y a que su utilización no ponga en peligro los valores culturales que los hacen especiales. Por supuesto, cualquier cambio de uso habrá de ser autorizado por el organismo competente⁵³.

También habrán de admitir su inspección por parte de la administración competente; su estudio a los investigadores, previa solicitud razonada; y su préstamo a exposiciones temporales organizadas por los organismos que tengan a su cargo la protección del Patrimonio.

- c) Y por último, la tercera categoría la componen el resto de los bienes, que no son los más relevantes ni requieren ser inventariados, pero forman parte del Patrimonio Cultural y, evidentemente, están bajo la aplicación de la legislación relativa al mismo. Sus propietarios, titulares de derechos reales o poseedores tienen la obligación genérica de su conservación, mantenimiento y custodia.

3. CONSERVACIÓN, MANTENIMIENTO Y PROTECCIÓN DEL PATRIMONIO HISTÓRICO ESPAÑOL

Tal y como promulga el Preámbulo de la LPHE, “el Patrimonio Histórico Español es el principal testigo de la contribución histórica de los españoles a la civilización universal y de su capacidad creativa contemporánea. La protección y el enriquecimiento de los bienes que lo integran, constituyen obligaciones fundamentales que vinculan a todos los poderes públicos, según el mandato que a los mismos dirige el artículo 46 de la norma constitucional”. El cual establece que la conservación y protección del patrimonio histórico, cultural y artístico estarán garantizadas

⁵³ <http://www.cultura.mecd.es/patrimonio/jsp/plantilla.jsp?id=29&contenido=...> (13/10/03).

por los poderes públicos, independientemente de la titularidad del mismo. Además, tanto la LPHE⁵⁴ como Ley Penal⁵⁵ sancionan los atentados contra este patrimonio. Por lo cual, parece que se le atribuye a los poderes públicos exclusivamente la garantía y protección de los bienes culturales, y no la producción, distribución o titularidad de los mismos.

3.1. Distribución de competencias

El problema surge en el momento de la distribución de las competencias para la conservación, mantenimiento y custodia de este Patrimonio entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Tras analizar los artículos 148.1.16, 148.2, 149.1.28 y 149.3 de nuestra Constitución, la LPHE y la Sentencia 17/1991 de 31 de enero del Tribunal Constitucional⁵⁶, llegamos a la siguiente conclusión:

- El Estado es el que tiene potestad para legislar sobre esta materia en los siguientes supuestos:
 - Con relación a los bienes de titularidad estatal,
 - Cuando se precise adoptar tratamientos generales,
 - Cuando los fines culturales no se puedan lograr desde otras instancias,
 - Cuando se trate de materias que no hayan sido asumidas estatutariamente por las Comunidades Autónomas.

⁵⁴ Dedicar el Título IX a las infracciones administrativas y a sus sanciones, aplicable cuando se trate de daños que no constituyan delitos.

⁵⁵ Arts. 321-324 y 340 de la Ley Orgánica 10/1985, de 23 de noviembre, del Código Penal, donde desarrolla los delitos contra el patrimonio, y arts. 558, 559, 561, 562 y 569 de la misma ley, en los que se establecen las sanciones y penas por dichos delitos.

⁵⁶ Sentencia que resuelve los recursos de inconstitucionalidad acumulados 830/85, 847/85, 850/85 y 858/85 promovidos por el Consejo Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña, por la Junta de Galicia, por el Gobierno Vasco y por el Parlamento de Cataluña, respectivamente, contra determinados preceptos de la Ley 16/1985 de 25 de junio, reguladora del Patrimonio Histórico Español.

- Además, el Estado posee la competencia exclusiva en la defensa del Patrimonio Histórico contra la exportación y la expoliación.
- Las Comunidades Autónomas ostentarán las competencias restantes, según sus respectivos Estatutos de Autonomía.
- Por su parte, los Ayuntamientos tienen el deber de cooperar con las entidades que ejerzan las competencias de defensa, protección, conservación y custodia de estos bienes. Y, además, el artículo 25.1.e) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora del Régimen Local, atribuye a las Administraciones Locales competencias en materia del Patrimonio Histórico Artístico, que serán establecidas por la legislación estatal o autonómica.

Aclarado el problema de competencias entre Administraciones, y como complemento a lo anterior, tenemos que precisar que cualquier ciudadano o entidad pública o privada, que tenga a su cargo bienes del Patrimonio Histórico, habrá de velar por su conservación, mantenimiento y custodia⁵⁷.

3.2. El deber de conservación

Pero vayamos algo más lejos y ahondemos en el significado de estos conceptos, en los que la LPHE no profundiza. Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua, *conservar* significa “mantener una cosa en buen estado; preservándola de alteraciones”. Si aplicamos esta definición al Patrimonio Cultural, su conservación deberá ir encaminada a la salvaguarda

⁵⁷ Siguiendo el art. 36.1 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español: “Los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español deberán ser conservados, mantenidos y custodiados por sus propietarios o, en su caso, por los titulares de derechos reales o por los poseedores de tales bienes”.

de los valores materiales e inmateriales que posea el bien; y, es más, habrá de ser compatible con su custodia y con el interés público.

En este sentido, la imposición del deber de conservación cultural redactado en el artículo 36.1 de la LPHE “significa la negación del ejercicio de un presunto derecho a arruinar e inutilizar la riqueza del país”⁵⁸, es decir, la riqueza que representa nuestro Patrimonio Cultural, y, por lo tanto, queda fuera de la Ley el no hacer o el hacer negativo. En otras palabras, no se permite propiciar o dejar aparecer las condiciones o circunstancias que hagan que el estado del objeto desmerezca de los valores que reúne; sino todo lo contrario, hay que favorecer “las condiciones necesarias para evitar su deterioro y precisas para que cumpla su función social”⁵⁹. Y tanto es así que, “si el bien es de interés cultural o inventariado, sólo se admite su utilización en la medida en que sea compatible con los valores que aconsejan su conservación; por ello cualquier cambio de uso, en ejercicio de las facultades del titular, debe ser autorizado previamente por los organismos competentes”⁶⁰.

En conclusión, lo que se busca es prolongar la vida de los bienes culturales, conservando su integridad física y su capacidad de transmitir información. Para ello se conocen dos caminos: la prevención del deterioro, denominada conservación preventiva o preservación, y la reparación del daño o restauración. El International Council of Museums⁶¹ define estas figuras de la siguiente manera:

⁵⁸ García Bellido, J. (1984): “Nuevos enfoques sobre el deber de conservar y la ruina urbanística”. *Revista de Derecho Urbanístico*. Madrid. p. 695.

⁵⁹ Orozco Pardo, G. y Pérez Alonso, E.J. (1996): *La tutela civil y penal del Patrimonio histórico, cultural o artístico*. McGraw-Hill/Interamericana de España. Madrid. p. 88.

⁶⁰ Orozco Pardo, G. y Pérez Alonso, E.J. (1996): *La tutela civil ...* p. 88.

⁶¹ Definiciones tomadas de Alonso López, M.J. (1997): “Conocer para conservar, conservar para conocer”. *VIII Cursos monográficos sobre el Patrimonio Histórico*. Universidad de Cantabria y Ayuntamiento de Reinosa. Santander. p. 158.

- La *prevención* se entiende como “el conjunto de actuaciones de conservación, motivadas por conocimientos predictivos, al más largo plazo posible, sobre el objeto considerado y sobre las condiciones de su contexto ambiental”.
- Mientras que la *preservación* sería “la acción que se toma para retardar o prevenir el deterioro o los daños que los bienes culturales son susceptibles de sufrir, mediante el control del medio y/o del tratamiento de su estructura, para mantenerlos el mayor tiempo posible en estado de estabilidad”.
- Y por último, la *restauración* es la “acción que se toma para hacer que un objeto deteriorado o alterado sea comprensible, sacrificando al mínimo su integridad estética e histórica”.

Estas vías de conservación cultural se complementan, aunque la restauración se utiliza cuando los medios preventivos no han existido o han sido ineficaces. Lo cierto es que la conservación preventiva parece la alternativa más deseable y menos costosa, aunque no económica, ya que evitaría o, por lo menos, reduciría el riesgo de que los bienes se deterioren o dañen, con la obligada cura posterior a través de la restauración. Si se optara más por la prevención quizás se evitarían situaciones como las que aparecen en la prensa cada cierto tiempo en referencia a los castillos existentes en nuestro país. Concretamente, se denuncia que “estas construcciones se han visto relegadas al olvido y al abandono y en numerosas ocasiones han sido saqueadas, vendidas a precios irrisorios o incluso trasladadas, piedra a piedra, a otros lugares. En algunos casos, los materiales de estos inmensos testigos del tiempo han sido robados para construir otros edificios”⁶².

⁶² Cano Ezcurra, M. (2001): “El señor de los castillos”. *La Razón*, domingo 26-08-2001. p. 45.

3.3. Mecanismos existentes para garantizar la conservación, mantenimiento y protección.

Situaciones como la que acabamos de reseñar van contra la conservación, mantenimiento y protección de nuestro Patrimonio Cultural y lo deseable sería que no tuvieran lugar. Evidentemente, somos conscientes del costo tan elevado que puede conllevar el mantenimiento en perfecto estado de un bien cultural y que deberían existir más ayudas para este concepto. No obstante, nos parece interesante resaltar aquí los diferentes mecanismos con los que contamos para garantizar su cumplimiento.

Como mencionamos anteriormente, la persona que ha de velar por la conservación cultural de los bienes del Patrimonio Histórico es aquella que los tenga a su cargo. Ahora bien, cuando la persona mencionada no la realice de manera voluntaria, la Administración está habilitada para imponerle su realización. “Cuando los sujetos antes indicados no adoptan las medidas precisas para el cuidado, conservación o custodia de un B.I.C. o inventariado, se puede ordenar su ejecución subsidiaria, llegándose al depósito forzoso del bien mueble en centros públicos hasta que desaparezcan las causas que originan dicha necesidad. Finalmente, el incumplimiento de las obligaciones establecidas por el artículo 36, antes citadas, será causa de interés social para la expropiación forzosa de los bienes declarados de interés cultural”⁶³. E igualmente se establece para los bienes integrantes del Patrimonio Documental y Bibliográfico⁶⁴. Pero ¿qué sucede con el deber de conservación del resto de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español?.

⁶³ Orozco Pardo, G. y Pérez Alonso, E.J. (1996): *La tutela civil y penal del Patrimonio histórico, cultural o artístico*. McGraw-Hill/Interamericana de España. Madrid. Pág. 88.

⁶⁴ Art. 52.2 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

Pues bien, coincidimos con la opinión de Alonso Ibañez⁶⁵ y consideramos que la Administración tiene poder para hacer efectivo el cumplimiento del deber de conservación cultural frente a todos los bienes integrantes del Patrimonio Histórico, aunque no haya una norma expresa que así lo establezca para todos los casos. Lo entendemos así porque sí existe una habilitación genérica de la que se deriva o en la que está implícito ese poder. Si la Administración tiene reconocida expresamente la potestad para garantizar la conservación del Patrimonio Cultural, parece lógico pensar que en esa potestad está implícito el poder para concretar el deber de conservación cultural para todos los bienes que lo integran. Además la Administración tiene el poder de sancionar el incumplimiento del deber de conservación por considerarlo una infracción administrativa⁶⁶, salvo que pueda llegar a constituir un delito, en cuyo caso pasará a regularse por el Código Penal⁶⁷.

Pero el principal problema con el que tropieza la Administración para la aplicación de estas medidas es la obtención de información sobre el estado de conservación del Patrimonio Histórico. Sin información es imposible actuar y, en consecuencia, poder exigir el deber de conservación ni sancionar su incumplimiento. Por lo que se hace necesario que la Administración pueda investigar e inspeccionar el estado de los distintos bienes culturales. Para este fin, la Disposición Final 4ª de la LPHE autoriza al Gobierno a crear un Grupo de Investigación en los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado destinado a perseguir las infracciones de la Ley⁶⁸.

⁶⁵ Alonso Ibañez, Mª R. (1992): *El Patrimonio Histórico. Destino público y valor cultural*. Universidad de Oviedo y Editorial Civitas. Madrid. p. 286.

⁶⁶ Art. 76.1.a) de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

⁶⁷ Arts. 321-324 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

⁶⁸ En la Disposición Adicional 1ª del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, se crea un Grupo de Investigación para la protección del Patrimonio Histórico en la Dirección General de Policía.

Además, la LPHE establece algunas pinceladas sobre las funciones de investigación e inspección de la Administración. Para los bienes muebles incluidos en el Inventario General, garantiza la inspección de su estado de conservación por parte de la Administración competente en todo momento⁶⁹. En relación a los BIC y a los bienes del Patrimonio Documental y Bibliográfico, impone la obligación a sus propietarios de permitir y facilitar su inspección por parte de los organismos competentes⁷⁰. Mientras que las posibilidades de inspección son más limitadas para las excavaciones y prospecciones arqueológicas y para los archivos, bibliotecas y museos. En el primer caso, solo contempla la inspección en la realización de la misma; y en segundo, en el funcionamiento. Y de nuevo nos preguntamos ¿qué pasa con el resto de los bienes culturales?.

El artículo 8.1 de la LPHE faculta a la Administración a que, ante la denuncia de un ciudadano, compruebe el objeto de la misma y actúe con arreglo a lo que esta Ley dispone. En este sentido, el artículo 27 de la Ley de Procedimiento Administrativo establece el deber de colaboración de los particulares a facilitar a la Administración *informes, inspecciones y otros actos de investigación*, en la forma y casos previstos en la Ley; por lo que cuando exista una denuncia queda garantizada la colaboración de los particulares. Por el contrario, si la denuncia no se realiza y el bien cultural no es BIC, Inventariado, Patrimonio Documental o Bibliográfico o Patrimonio Arqueológico, no existe dentro de la legislación sobre el Patrimonio Cultural una norma que obligue a los propietarios a facilitar la inspección del mismo.

⁶⁹ Art. 26.6.a) de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

⁷⁰ Arts. 13.2 y 52.3 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

Sin embargo, “es posible intentar nuevas fórmulas interpretativas, trascendiendo a la propia LPHE, que contemplen facultades inspectoras desde perspectivas distintas a la de la protección del Patrimonio Histórico; pero que indirectamente redunden en beneficio de él. Es el caso de las facultades de inspección reconocidas desde la legislación urbanística, o el caso de la vía penal”⁷¹.

Ahora bien, en muchas ocasiones la obtención de información sobre el estado de conservación de un bien cultural va unida a la penetración en el domicilio de un particular, con el consecuente choque con el derecho constitucional a la inviolabilidad del domicilio “sin el consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de fragante delito”⁷². En estos casos, para poder realizar la inspección será necesaria una autorización judicial. Si no es así, la misma podrá ser declarada como inconstitucional y las pruebas obtenidas en la misma carecerán de valor.

4. LA TRANSMISIÓN DEL PATRIMONIO HISTÓRICO ESPAÑOL

A continuación, abordaremos el contenido de este apartado diferenciando entre el sector privado y el sector público. El motivo de hacerlo de esta manera se debe a que dependiendo del sector en el que nos movamos las vías de transmisión varían, así como la legislación específica que las regula.

4.1. Sector privado

La transmisión de bienes en España está regulada en el Código Civil. Cuando hablamos de bienes culturales, por tratarse de bienes especiales

⁷¹ Alonso Ibañez, M^a R. (1992): *El Patrimonio Histórico. Destino público y valor cultural*. Universidad de Oviedo y Editorial Civitas. Madrid. Pág. 293.

⁷² Art 18.2 de la Constitución Española, de 27 de diciembre de 1978.

afectos al interés general, lo expuesto en dicha norma hay que completarlo con la LPHE. Así, el sector privado cuenta con las siguientes posibilidades para transmitir un bien de estas características:

a) A título oneroso

La adquisición a título oneroso se realizará bien a través de la venta directa o bien por subasta pública. En los casos en los que se transmitan bienes declarados de Interés Cultural, o que estén en ese proceso, o bienes incluidos en el Inventario General, será necesaria la subasta pública. El procedimiento de subasta pública será analizado al establecer las limitaciones que existen sobre determinadas operaciones con los bienes culturales.

b) Por ocupación⁷³

Según indica el Código Civil, en términos generales, se pueden adquirir por ocupación bienes apropiables⁷⁴, como los animales objeto de caza y pesca, un tesoro oculto⁷⁵ y las cosas muebles abandonadas, que carezcan de dueño.

Si una entidad privada encuentra una cosa mueble, que no sea un tesoro oculto, ésta se ha de devolver a su dueño anterior. En el caso de que el dueño no se presente en el plazo correspondiente⁷⁶, se adjudicará el objeto a quien lo hubiese hallado.

⁷³ Arts. 351, 352, 471 y 609-617 del Código Civil y art. 44 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

⁷⁴ Con la salvedad de los bienes arrojados al mar o los arrojados por las olas a la playa, que se rigen por leyes especiales.

⁷⁵ Según el artículo 352 del Código Civil, se entiende por tesoro oculto “el depósito oculto e ignorado de dinero, alhajas u otros objetos preciosos, cuya legítima pertenencia no conste”.

⁷⁶ Dos años después de la segunda publicación dominical del hallazgo, realizada por el alcalde del municipio donde se haya encontrado el bien (art. 615 del Código Civil).

Por otro lado, si la persona privada descubre un tesoro oculto en su propiedad, éste pertenece al dueño del terreno donde se ha descubierto⁷⁷. Sin embargo, si lo halla casualmente en una propiedad ajena o del Estado, la mitad del tesoro corresponde al descubridor. Y si, además, el tesoro resulta de interés para las Ciencias y las Artes, el Estado tendrá derecho a adquirirlo por su justo precio.

Ahora bien, cuando se hallen objetos y restos materiales de carácter cultural mediante “excavaciones, remociones de tierra u obras de cualquier índole o por azar”⁷⁸, como ya indicamos al referirnos al Patrimonio Arqueológico, no será de aplicación lo indicado para los tesoros ocultos. El descubridor tiene la obligación de comunicar el descubrimiento a la Administración competente en un plazo máximo de 30 días, si se trata de una excavación o una prospección, o inmediatamente, en el caso de ser un hallazgo casual. Los bienes culturales se entregarán a la Administración y tanto el descubridor como el propietario del lugar tendrán derecho, por partes iguales, a la mitad del valor de los bienes según tasación legal⁷⁹.

c) Por donación⁸⁰

Según el Código Civil, esta forma de transmisión puede tener lugar por tres circunstancias, en las cuales se producirá una donación del

⁷⁷ Cuando el terreno en el que se descubra el tesoro esté en usufructo, el usufructuario no tiene derecho a la propiedad del mismo. Aunque tenga derecho al uso y disfrute, no es el dueño.

⁷⁸ Art. 44.1 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

⁷⁹ Lo expuesto en este párrafo no será de aplicación para “el hallazgo de partes integrantes de la estructura arquitectónica de un inmueble incluido en el Registro de Bienes de interés cultural. No obstante, el hallazgo deberá ser notificado a la Administración competente en un plazo máximo de treinta días”. Art. 44.5 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

⁸⁰ Arts. 618-656 del Código Civil.

Patrimonio Histórico si el bien tiene la condición de cultural. Las situaciones referidas son:

- Cuando una persona dispone, libre, generosa y gratuitamente, un bien en favor de otra, que ha de aceptarlo.
- Siempre que el donante entregue un bien a una persona por sus méritos o por los servicios prestados, en los casos en los que no constituyan deudas exigibles.
- Cuando el donante da un bien imponiendo al donatario un canon inferior al valor de lo donado.

En todos los casos, es imprescindible que la donación sea aceptada por el donatario. Y no debemos olvidar que si la donación produce sus efectos tras el fallecimiento del donante, ésta se va a regir por las normas establecidas para la sucesión testamentaria, por pasar a tener la consideración de última voluntad.

d) Por sucesión⁸¹

La sucesión se refiere a la voluntad del hombre puesta de manifiesto en un testamento; aunque se realizará por disposición de ley en los siguientes casos:

- Cuando dicho documento no exista, sea nulo o haya perdido validez.
- Para los bienes que el testador no haya incluido en el testamento.
- En lo referente a la herencia de un heredero que muera antes que el testador, repudie la herencia o sea incapaz de suceder.

⁸¹ Arts. 657-1.087 del Código Civil.

La sucesión vía testamento se denomina testamentaria y la llevada a cabo por disposición de ley, legítima. Ahora bien, independientemente del tipo de sucesión, los derechos a la misma no surtirán efectos hasta el momento de la muerte del testador.

Todas las entidades privadas que no estén incapacitadas por la ley tienen la capacidad de adquirir por testamento bienes del Patrimonio Cultural. Por otro lado, las entidades privadas del municipio y provincia del difunto cuentan con la posibilidad de que el Estado les asigne una parte de la sucesión legítima que al mismo le corresponde, como veremos más adelante cuando profundicemos en el sector público.

e) Permuta⁸²

Esta vía de transmisión consiste en un contrato por el que las partes se obligan a dar una cosa para percibir otra. Evidentemente, los bienes que se intercambian han de ser propiedad de los respectivos contratantes. De hecho, si uno de ellos pierde por evicción⁸³ el bien recibido en la permuta, podrá recuperar la cosa que dio a cambio, sin perjuicio de los posibles derechos adquiridos mientras tanto por un tercero que actuara de buena fe, o bien reclamar una indemnización por daños y perjuicios.

Por lo demás, para el sector privado, las permutas se regulan legalmente como si se tratara de una venta.

⁸² Arts. 1.538-1.541 del Código Civil.

⁸³ Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua: “Pérdida de un derecho por sentencia firme y en virtud de derecho anterior ajeno”

f) Prescripción⁸⁴

Según el artículo 1.930 del Código Civil, “por la prescripción se adquieren, de la manera y con las condiciones determinadas en la ley, el dominio y los derechos reales. También se extinguen del propio modo por la prescripción los derechos y las acciones, de cualquier clase que sean”.

Para que la prescripción de dominio tenga lugar es necesario poseer el bien con buena fe⁸⁵ y justo título⁸⁶ por el tiempo determinado en la ley. Es más, la posesión ha de realizarse en concepto de dueño, de forma pública, pacífica y no interrumpida.

Los periodos de tiempo de posesión determinados por el Código Civil varían en función de si trata de una cosa mueble o de un inmueble.

- ◆ En el caso de los bienes muebles, no debemos tener en cuenta los periodos determinados por dicha norma ya que el artículo 28.3 de la LPHE declara que:
 - Los bienes muebles del Patrimonio Histórico Español son imprescriptibles, es decir, que legítimamente no pueden poseerlos otros que no sean sus dueños.
 - Y añade, que no será de aplicación el artículo 1.955 del Código Civil en el que se determinan los periodos de posesión a los que nos estamos refiriendo.

⁸⁴ Arts. 1.930-1.975 del Código Civil.

⁸⁵ Según el artículo 1.950 del Código Civil, la buena fe “consiste en la creencia de que la persona de quien recibió la cosa era dueño de ella y podía transmitir su dominio”.

⁸⁶ Siguiendo el artículo 1.952 del Código Civil, el justo título es “el que legalmente baste para transferir el dominio o derecho real de cuya prescripción se trate”. Además, el título ha de ser verdadero y válido, y se debe probar.

Por lo que podemos presumir que para estos bienes nunca tendría lugar la prescripción.

- ◆ Por su parte, para los inmuebles se obtiene el dominio en los siguientes casos:
 - Por la posesión durante 10 años con buena fe y justo título
 - Por la posesión durante 20 años con buena fe y justo título, cuando se trate de personas residentes en el extranjero o en ultramar
 - Por la posesión no interrumpida durante 30 años sin necesidad de otra condición⁸⁷.

4.2. Sector público

Todos los bienes del Patrimonio Cultural, por el hecho de pertenecer al mismo, están afectos al interés general y, por lo tanto, toda la población tiene derecho a su conservación y enriquecimiento, independientemente de su titularidad, pública o privada. Con esto queremos decir que no podemos considerar un bien cultural propiedad de una Administración Pública como

⁸⁷ Salvo la excepción determinada en el artículo 539 del Código Civil: “Las servidumbres continuas no aparentes, y las discontinuas, sean o no aparentes, sólo podrán adquirirse en virtud de título”.

demanial⁸⁸ basándonos simplemente en que su propia esencia lo destina al disfrute de la colectividad, ya que esa condición la posee siendo un bien de titularidad privada o pública. No sería necesario otorgarle el régimen jurídico de los bienes de dominio público porque el propio régimen del Patrimonio Histórico garantiza los derechos antes mencionados.

En consecuencia, cuando el bien sea de titularidad pública, la consideración de demanial o patrimonial dependerá del destino que la propia Administración le proporcione. Si el bien cultural se afecta al régimen de dominio público, tendrá las características de inalienable, imprescriptible e inembargable. Pero si no es así o simplemente se desafecta, se tratará como un bien cultural de naturaleza patrimonial y se podrá enajenar, representado así una posible fuente de ingresos para la entidad⁸⁹.

Según la Disposición Adicional 14^a de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas⁹⁰ (LPAAPP), al Patrimonio Histórico-Artístico propiedad del Estado le serán de

⁸⁸ Según el artículo 4 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas, su patrimonio se clasifica en:

- Bienes de dominio privado o patrimoniales (arts. 7 y 8): elementos que utiliza el sujeto pasivo para el ejercicio de su actividad.
- Bienes de dominio público o demaniales (arts. 5 y 6): elementos que pueden ser usados por el conjunto de los ciudadanos. Pueden ser de dominio público natural (porque así lo establece una Ley) o artificial (la administración pública los vincula a un uso o servicio público).

Y, además, como especifica Torres Pradas, L. y Pina Martínez, V. (1996): *Manual de Contabilidad Pública*. Centro de Estudios Financieros. Madrid. p. 155, también pueden catalogarse como:

- Bienes comunales: son bienes demaniales propiedad de una corporación local, cuyo aprovechamiento corresponde al común de los vecinos de la misma.

⁸⁹ Ver Pina Martínez, V. y Torres Pradas, L. (1999): *Análisis de la información externa, financiera y de gestión de las administraciones públicas* (2^a edición actualizada). Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid. p. 66.

⁹⁰ Que deroga el Decreto 1022/1964, de 15 de abril, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley del Patrimonio del Estado.

aplicación las normas sobre adquisición y venta de bienes, así como las relativas al dominio público, contenidas en la referida Ley.

4.2.1. Adquisición de bienes culturales por el sector público

Según el artículo 16 de la LPAAPP, los bienes adquiridos por la Administración General del Estado y sus organismos públicos tendrán la consideración, salvo que legalmente se disponga lo contrario, de patrimoniales, hasta que se les afecte al uso general o al servicio público.

Concretamente, las Administraciones Públicas podrán adquirir bienes culturales por las siguientes vías⁹¹:

a) Por atribución de la Ley.

En aquellos casos que una Ley así lo determine. A este respecto la LPAAPP establece que pertenecen al Estado los siguientes bienes⁹²:

- Los inmuebles que estuviesen vacantes y sin dueño conocido. La Administración General del Estado tomará posesión de los mismos por vía administrativa, a no ser que estén poseídos por alguien en concepto de dueño y siempre que no se le cause perjuicio a un tercero. Cuando haya un poseedor a título de dueño, la Administración tendrá que emprender la acción que corresponda ante la jurisdicción civil.

⁹¹ Según el artículo 15, 153 y 154 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, de Patrimonio de las Administraciones Públicas.

⁹² Arts. 17 y 18 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, de Patrimonio de las Administraciones Públicas; y arts. 51-53 del Decreto 3588/1964, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación de la Ley del Patrimonio del Estado, todavía en vigor.

- Los valores, dinero y bienes muebles depositados en la Caja General de Depósitos y en las entidades de crédito, sociedades o agencias de valores u otras entidades financieras; y los saldos de cuentas corrientes, libretas de ahorro u otros instrumentos similares abiertos en dichas entidades, sobre los que, en un plazo de veinte años, no se haya practicado ninguna gestión que implique el ejercicio de la propiedad.

b) A título oneroso⁹³, con ejercicio o no de la facultad de expropiación.

La adquisición a título oneroso de bienes inmuebles se podrá alcanzar, como norma general, mediante concurso público; o bien, por compra directa⁹⁴ o por el ejercicio del derecho de tanteo o del derecho retracto en subasta pública. En cualquier caso, al expediente de adquisición se ha incorporar la tasación del bien, debidamente aprobada. Por su parte, la adquisición onerosa de bienes muebles se registrará por la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas.

⁹³ Arts. 19 y 115-121 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, de Patrimonio de las Administraciones Públicas; y arts. 97-109 y 185-188 del Decreto 3588/1964, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación de la Ley del Patrimonio del Estado.

⁹⁴ La Ley 33/2003, de 3 de noviembre, de Patrimonio de las Administraciones Públicas establece que para la adquisición de inmuebles (art. 116.4), el ministerio de Hacienda podrá autorizar la adquisición directa cuando lo considere preciso “por las peculiaridades de la necesidad a satisfacer, las condiciones del mercado inmobiliario, la urgencia de la adquisición resultante de acontecimientos imprevisibles, o la especial idoneidad del bien”; y, además, cuando:

- El vendedor sea otra Administración Pública o cualquier persona jurídica de derecho público o privado perteneciente al sector público (Por esta última, se entiende la sociedad mercantil cuyo capital sea participado mayoritariamente, de forma directa o indirecta, por un o varias administraciones públicas o personas jurídicas de derecho público).
- Cuando fuera declarado desierto el concurso público.
- Cuando se adquiriera, en caso de condominio, una cuota del bien a un copropietario.
- Cuando se ejercite un derecho de adquisición preferente.

Como ya puntualizamos para el sector privado, entre las limitaciones existentes sobre los bienes culturales, la transmisión de los especialmente protegidos, es decir, los declarados de Interés Cultural, o que estén en ese proceso, o los incluidos en el Inventario General, se debe realizar a través de subasta pública.

Pero además, en los casos de exportación permanente y de salida temporal con posibilidad de venta en el extranjero⁹⁵, la declaración del valor del bien al solicitar el correspondiente permiso de exportación se convierte en una oferta de venta irrevocable a favor de la Administración del Estado. Si el permiso no se concede, el Estado, a través del Ministerio de Cultura, dispone de seis para aceptar la oferta, que podrá pagar en el plazo de un año desde la aceptación.

E igualmente, la adquisición onerosa por parte del sector público se puede llevar a cabo haciendo uso de la facultad de expropiación⁹⁶ de la Administración.

c) Por herencia, legado o donación.

Aquí sólo podemos completar lo comentado para el sector privado sobre las donaciones y las sucesiones. La LPAAPP⁹⁷ establece que las herencias, legados y donaciones de bienes del Patrimonio Histórico a favor del Estado, independientemente del órgano de la Administración

⁹⁵ Art. 50 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

⁹⁶ Art. 24 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, de Patrimonio de las Administraciones Públicas; arts. 76-84 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, sobre Expropiación Forzosa; y arts. 92-100 del Decreto de 26 de abril de 1957, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley de Expropiación Forzosa.

⁹⁷ Art. 21.1 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, de Patrimonio de las Administraciones Públicas.

que se señale como beneficiario, han de ser aceptadas por el Ministerio de Educación, Cultura y Deporte.

En cuanto a la sucesión por parte de la Administración, ésta podrá adquirir bienes culturales por vía testamentaria o legítima. Sobre la primera no vamos a añadir nada nuevo. En cambio, para la segunda el Código Civil dedica los artículos 956, 957 y 958, en los que indica como repartirá el legado:

- Una tercera parte a Instituciones de Beneficencia, Instrucción, Acción social o profesionales, de carácter público o privado, del municipio del domicilio del difunto.
- Otra tercera parte a Instituciones de las mismas características de la provincia del difunto.
- Otra tercera parte a la Caja de Amortización de la Deuda Pública, salvo que por la naturaleza de los bienes el Consejo de Ministros acuerde darles otra aplicación.

d) Por prescripción.

Remitimos al lector a lo indicado en el sector privado⁹⁸.

e) Por ocupación.

Para los bienes muebles, nos remitimos a lo ya reseñado para el sec-

⁹⁸ “Las Administraciones Públicas podrán adquirir bienes por prescripción con arreglo a lo establecido en el Código Civil y en las disposiciones especiales”. Art. 22 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, de Patrimonio de las Administraciones Públicas y art. 56 del Decreto 3588/1964, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación de la Ley del Patrimonio del Estado.

tor privado⁹⁹. Y en cuanto a los inmuebles, según hemos contemplado anteriormente en el apartado *a) Por atribución de Ley*, aquellos que estuviesen vacantes y sin dueño conocido pertenecen al Estado.

f) Permuta¹⁰⁰

Como indicamos para el sector privado, consiste en un contrato por el que las partes se obligan a dar una cosa para percibir otra. En este caso concreto, al menos uno de los contratantes formará parte del sector público.

La permuta de bienes inmuebles para el sector público está regulada por la LPAAPP. En este sentido, establece que la operación se podrá realizar cuando justificadamente sea conveniente para el interés público y la diferencia de valor entre los bienes permutados no sea superior al 50% del que lo tenga mayor¹⁰¹. La diferencia se podrá abonar en metálico o con la entrega de otros bienes.

El procedimiento a seguir en la permuta de inmuebles es el que se establece para su enajenación, salvo en lo relativo al concurso público o subasta pública para la adjudicación; aunque, el órgano competente

⁹⁹ “La ocupación de bienes muebles por las Administraciones públicas se regulará por lo establecido en el Código Civil y en las Leyes Especiales” Art. 23 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, de Patrimonio de las Administraciones Públicas y art. 57 del Decreto 3588/1964, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación de la Ley del Patrimonio del Estado.

¹⁰⁰ Arts. 153 y 154 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, de Patrimonio de las Administraciones Públicas; arts. 148-153 del Decreto 3588/1964, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación de la Ley del Patrimonio del Estado; art. 34 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español y art. 8.c) del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

¹⁰¹ Si ésta fuese mayor, la operación de tratará como una enajenación con pago en especie de parte del precio.

puede solicitar ofertas de inmuebles mediante acto de invitación público a través del Boletín Oficial del Estado y cualquier otro medio.

Por otro lado, en cuanto a los bienes culturales muebles, la LPHE sólo permite al Estado concertar con otros Estados la permuta de bienes muebles culturales por otros de al menos igual valor y significado histórico. La aprobación de esta operación requiere el informe favorable de las Reales Academias de la Historia y de Bellas Artes de San Fernando y de la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio Histórico Español¹⁰².

Además de las formas de adquisición anteriores, tanto lucrativas como no lucrativas, el Patrimonio Histórico puede ser adquirido por el Estado en las siguientes circunstancias:

- g) Como pago en especie de deudas tributarias o dación de bienes del Patrimonio Histórico Español¹⁰³.

Según determina el artículo 73 de la LPHE, los contribuyentes podemos pagar, mediante la entrega de bienes del Patrimonio Histórico Español, siempre y cuando estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés General o en Inventario General de Bienes Muebles de Interés General, la deuda tributaria generada por los tributos que a continuación enumeramos:

¹⁰² Órgano administrativo adscrito a la Dirección General de Bellas Artes y Bienes Culturales dependiente del Ministerio de Educación y Cultura. A modo de resumen, se encarga de valorar los bienes que se entregan al Estado, como pago de una deuda tributaria; ejerce sus derechos de adquisición preferente y supervisa la exportación de obras de arte.

¹⁰³ Según PEÑUELAS i REIXACH, LI (2001): *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales. La dación de bienes del Patrimonio Histórico Español*. Marcial Pons. Madrid. pp. 76, esta figura se define como el “acuerdo de voluntades entre el deudor y el acreedor de una obligación tributaria pecuniaria por el que la entrega de unos determinados bienes del PHE al ente acreedor produce la extinción total o parcial de la obligación”

- Impuesto sobre Sucesión y Donaciones
- Impuesto sobre Patrimonio
- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Impuesto sobre Sociedades

Cuando se pretenda efectuar esta operación con la deuda tributaria del Impuesto de Sucesiones, de Patrimonio o de la Renta de las Personas Físicas¹⁰⁴, hay que indicar la intención de realizarla al presentar la declaración y solicitar por escrito la valoración del bien a la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio Histórico Español. Dicha valoración tendrá una vigencia de dos años y, en ningún momento, vinculará al contribuyente en la forma de pago, que podrá pagar la deuda tributaria en metálico.

En los casos de los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, se suspenderá el procedimiento recaudatorio, sin perjuicio de la liquidación de los intereses de demora correspondientes si se opta por pagar en dinero y no realizar la dación de bienes.

Una vez valorado el bien, el contribuyente ha de solicitar al Ministerio de Hacienda la admisión de esta forma de pago; y éste decidirá después de consultar con el Ministerio de Educación y Cultura. Concretamente, el encargado de resolver la petición del interesado es el Director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria¹⁰⁵. Pero, a partir de la Resolución de 20 de enero de 1999 del Departamento de Recaudación Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, se ha delegado esta

¹⁰⁴ Art. 65 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

¹⁰⁵ Art. 29.4 del Reglamento General de Recaudación

competencia en el Subdirector General de Procedimientos Especiales, que es el que tramita los expedientes.

Con la entrega de los bienes culturales se transmite la propiedad de los mismos del deudor tributario al ente público¹⁰⁶ y se extingue total o parcialmente la deuda tributaria. Si el valor otorgado al bien no cubre toda la deuda, el deudor tendrá que pagar con dinero la diferencia¹⁰⁷. Mientras que si se produce el caso contrario, es decir, la valoración del bien supera la deuda, surgirá un crédito a favor del deudor¹⁰⁸. En este sentido, Penuelas i Reixach¹⁰⁹ afirma que la administración no valora el bien cultural por encima de la deuda tributaria, hecho que hemos confirmado telefónicamente con la Agencia Tributaria.

Por supuesto, para los impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas, las referencias hechas a órganos de la Administración del Estado se entenderán efectuadas a los correspondientes de la Comunidad.

¹⁰⁶ De hecho, según se ha publicado en prensa digital, el sector público ha recibido en los últimos 10 años obras de arte por valor de más de 200 millones de euros a través de esta vía de adquisición, exclusiva de la Administración Pública. <http://www.estrelladigital.es> (28/02/2005).

¹⁰⁷ Art. 68.3 del Reglamento General de Recaudación.

¹⁰⁸ Art. 68.4 del Reglamento General de Recaudación.

¹⁰⁹ PEÑUELAS i REIXACH, LI (2001): *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales. La dación de bienes del Patrimonio Histórico Español*. Marcial Pons. Madrid. pp. 197. “En la práctica administrativa, hasta donde nosotros tenemos conocimiento, no se ha producido nunca esta situación. La Administración ha obviado este problema utilizando el procedimiento anómalo de no valorar el bien que se quiere dar por una cantidad superior a la deuda tributaria, ofreciéndole a su titular la única opción extrajurídica de vender el bien a un tercero por su valor de mercado, pagar con lo obtenido su deuda tributaria y quedarse, como es lógico, con el excedente”.

- h) Por sanciones impuestas por su exportación ilegal.

Los bienes muebles¹¹⁰ pertenecientes al Patrimonio Histórico Español que sean exportados sin la autorización previa y expresa de la Administración del Estado, pasarán a pertenecer al Estado. Y lo mismo sucede con los bienes del Patrimonio Documental y Bibliográfico¹¹¹ exportados en las mismas condiciones.

- i) Aceptación de la oferta de venta irrevocable en las exportaciones permanentes y en las temporales con posibilidad de venta en el extranjero¹¹².

En la solicitud de autorización para estos tipos de exportaciones se ha de incluir una declaración del valor del bien en cuestión. Dicha valoración se considera como una oferta de venta irrevocable a favor de la Administración General del Estado, quien, cuando no se conceda el permiso de exportación, podrá aceptarla dentro de los seis meses siguientes. El pago del bien lo realizará en el plazo de un año desde la aceptación.

4.2.2. Enajenación de bienes culturales por el sector público

En cuanto a la venta del Patrimonio Histórico propiedad del Estado, tenemos que distinguir si se trata de bienes muebles o bienes inmuebles. Los primeros, según el artículo 28 de la LPHE, no pueden ser enajenados por las Administraciones Públicas, salvo transmisiones entre ellas. Como ya hemos indicado, la Ley permite, en su artículo 34, realizar con otros Estados la

¹¹⁰ Art. 29 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

¹¹¹ Art. 56.1 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

¹¹² Art. 50 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

permuta de los mismos por otros de al menos igual valor y significado histórico.

La enajenación de los bienes inmuebles¹¹³ se podrá realizar mediante concurso público, subasta pública o venta directa¹¹⁴. Si el bien es patrimonial se puede vender siguiendo el procedimiento normal, pero si es demanial hay que proceder primero a su desafectación del uso general o del servicio público¹¹⁵.

¹¹³ Arts. 131-141 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, de Patrimonio de las Administraciones Públicas; y arts. 115-147 del Decreto 3588/1964, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación de la Ley del Patrimonio del Estado.

¹¹⁴ Se podrá acordar la venta directa (art. 137.4) cuando:

- El adquirente sea otra Administración pública o cualquier persona jurídica de derecho público o privado perteneciente al sector público.
- El adquirente sea una entidad sin ánimo de lucro, declarada de utilidad pública, o una iglesia, confesión o comunidad religiosa legalmente reconocida.
- El inmueble resulte necesario para el cumplimiento de un servicio público o la realización de un fin de interés general por persona distinta a las dos anteriores.
- Fuera declarada desierta la subasta o concurso público o éstos resulten fallidos por incumplimiento de sus obligaciones por parte del adjudicatario, siempre que no hubiese transcurrido más de un año desde la celebración de los mismos. Por supuesto, las condiciones de enajenación no podrán ser inferiores de las anunciadas previamente o de las de la adjudicación.
- Se trate de solares que por su forma o pequeña extensión resulten inedificables y la venta se realice a un propietario colindante.
- Se trate de fincas rústicas que no lleguen a constituir una superficie económicamente explotable o no sean susceptibles de prestar una utilidad acorde con su naturaleza, y la venta se efectúe a un propietario colindante.
- La titularidad del bien o derecho sea de dos o más propietarios y la venta se realice a favor de uno o más copropietarios.
- La enajenación se haga a favor del que ostente un derecho de adquisición preferente reconocido por disposición legal.
- Por razones excepcionales se considere conveniente efectuar la venta a favor del ocupante del inmueble.

¹¹⁵ Art. 69 y 70 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, de Patrimonio de las Administraciones Públicas.

El tipo de la subasta o el precio de la venta directa se fija por el órgano competente para la enajenación, de acuerdo con la tasación aprobada por el Director General de Patrimonio del Estado o por el órgano competente en el caso de organismos públicos. La venta gratuita sólo será posible en los casos en los que se apruebe su cesión.

El Ministro de Hacienda es el órgano competente para enajenar inmuebles de la Administración General del Estado; salvo que el valor del bien, según tasación, sea superior a 20 millones de euros, en cuyo caso la venta será autorizada por el Consejo de Ministros a propuesta del Ministro de Hacienda.

Valor del inmueble según tasación pericial	Autoriza la enajenación
≤ 20.000.000 €	Ministro de Hacienda
> 20.000.000 €	Consejo de Ministros, a propuesta del Ministro de Hacienda

Cuadro 1.2. Fuente: Elaboración propia.

El acuerdo de enajenación o de su improcedencia lo tomará el Ministro de Hacienda, a propuesta de la Dirección General del Patrimonio del Estado, o por los presidentes o directores de los organismos públicos, tras el informe de la Abogacía del Estado o del órgano de asesoramiento jurídico de las entidades públicas. En cualquier caso, por tratarse de bienes del Patrimonio Histórico Español, es necesario el informe del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte¹¹⁶.

¹¹⁶ La Disposición Adicional 14ª de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, de Patrimonio de las Administraciones Públicas, estima que para la adopción de decisiones de carácter patrimonial respecto de los bienes del Patrimonio Histórico Español “será preceptivo el informe del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte”.

4.2.3. Otras figuras propias del sector público

La LPAAPP recoge otras figuras que no podemos calificar como adquisición o enajenación en sentido estricto. Nos referimos a la cesión gratuita y a la adscripción.

a) Cesión gratuita de bienes inmuebles¹¹⁷.

La LPAAPP establece que los bienes y derechos del Estado se podrán ceder de forma gratuita, para fines de utilidad pública o interés social, a comunidades autónomas, entidades locales, fundaciones públicas o asociaciones declaradas de utilidad pública¹¹⁸, siempre y cuando la afectación o explotación de los mismos no sea previsible.

La cesión supone la salida física del bien y puede conllevar la pérdida de su propiedad, ya que esta operación puede tener por objeto la propiedad del mismo o su uso, según se indica a continuación:

Objeto de la cesión	Cesionarios
Uso	Cualquiera de los indicados anteriormente.
Propiedad	Sólo Comunidades Autónomas, entidades locales o fundaciones públicas

Cuadro 1.3. Fuente: Elaboración propia.

¹¹⁷ Arts. 145-151 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, de Patrimonio de las Administraciones Públicas; y arts. 154-164 del Decreto 3588/1964, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación de la Ley del Patrimonio del Estado.

¹¹⁸ Cuando se trate de operaciones de mantenimiento de la paz, cooperación policial o ayuda humanitaria, también se podrán a Estados extranjeros y organizaciones internacionales (art. 145.2). Consideramos que, en estos casos, para los bienes culturales serán de aplicación las limitaciones a la exportación recogidas en la LPHE y que comentamos más adelante.

En ambos casos, el cesionario tendrá que destinar los bienes a los fines indicados en el acuerdo de cesión.

La cesión de inmuebles se inscribe en el Registro de la Propiedad a favor del cesionario y en la inscripción se reflejará el fin que han de tener los bienes, las condiciones y cargas de la operación y que el incumplimiento de las mismas supondrá su resolución. En este sentido, la cesión se considera resuelta cuando:

- Los bienes no se destinen al uso previsto en el plazo determinado en el acuerdo de cesión o dejen de destinarse a dicho uso posteriormente.
- Se incumplan las condiciones o cargas impuestas.
- Finalice el plazo de la cesión.

La resolución supone que los bienes revierten al Estado, que tiene derecho a una compensación económica, por el valor del deterioro experimentado por los bienes cedidos. La Orden por la que se acuerde la resolución y la reversión será título suficiente para su inscripción en el Registro de la Propiedad.

Tanto la cesión y la reversión se reflejarán en el Inventario General de Bienes y Derechos del Estado.

Hemos de aclarar que lo expuesto sobre las cesiones gratuitas no es de aplicación a los Convenios Urbanísticos para la ordenación del territorio celebrados por la Administración del Estado con las Comunidades Autónomas y con las Corporaciones Locales.

b) Adscripción de bienes inmuebles a organismos autónomos¹¹⁹.

La LPAAPP determina que los organismos públicos dependientes de la Administración General del Estado pueden solicitar la adscripción¹²⁰ de los bienes y derechos patrimoniales de la misma para el cumplimiento de sus fines o la vinculación directa a un servicio de su competencia. Y especifica claramente que no se producirá traspaso de la propiedad del bien al organismo que lo reciba¹²¹.

En cuanto al funcionamiento práctico de la adscripción, el organismo autónomo está obligado a utilizar el bien para el cumplimiento de los fines estipulados en la misma, en la forma y condiciones que se hubiesen establecido. Si se incumple este requisito o dejan de destinarse a ese fin con posterioridad, sin la autorización del Ministro de Economía, o se quebrantan las condiciones de la adscripción o los bienes dejan de ser necesarios para el cumplimiento del fin, ésta quedará resuelta. La desadscripción conlleva la desafectación y la devolución formal del bien.

¹¹⁹ Arts. 73-79 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, de Patrimonio de las Administraciones Públicas; y arts. 165-169 del Decreto 3588/1964, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación de la Ley del Patrimonio del Estado.

¹²⁰ Siguiendo la definición dada por el Diccionario de la Real Academia de la Lengua, adscripción es la “acción y efecto de adscribir”, es decir, de la inscripción o atribución de algo.

¹²¹ “La adscripción no alterará la titularidad sobre el bien” (Art. 73.3 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, de Patrimonio de las Administraciones Públicas).

5. LIMITACIONES A LAS OPERACIONES QUE SE PUEDEN REALIZAR SOBRE ESTOS BIENES

Los bienes que integran este patrimonio están sometidos a ciertas limitaciones materiales y formales, que son un claro reflejo de la voluntad de protección del mismo por parte de la Administración del Estado. Estas limitaciones se refieren a las operaciones que reseñamos a continuación:

5.1. Enajenación¹²²:

En general, para enajenar un bien declarado de Interés Cultural, o que esté en ese proceso, o incluido en el Inventario General, se ha de notificar al órgano encargado de la protección del Patrimonio Histórico Español de la Comunidad Autónoma correspondiente y al Ministerio de Educación y Cultura, indicando el precio, las condiciones de la venta y el código de identificación del bien o el número de anotación preventiva.

Los subastadores les comunicarán las subastas públicas en las que pretenden realizar la transmisión, mediante la remisión de los datos que figuran en los correspondientes catálogos. Esta operación se debe hacer con una antelación no superior a seis semanas ni inferior a cuatro.

Por su parte, en los dos meses siguientes a la notificación, el Ministerio de Educación y Cultura, en nombre de la Administración del Estado y previo informe de la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio Histórico Español, podrá hacer uso del derecho de tanteo para el Estado, para una entidad benéfica o para cualquier entidad de Derecho Público. Con ello, la Administración del Estado quedará obligada al pago del precio convenido o al de remate, en un

¹²² Arts. 40-44 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

periodo no superior a dos ejercicios económicos, salvo acuerdo con el vendedor de otra forma de pago.

Ahora bien, siempre que se trate de subastas públicas, la Administración del Estado podrá ejercer el mencionado derecho de tanteo mediante la comparecencia en la subasta de un representante del Ministerio, que comunicará el propósito de hacer uso del mismo una vez determinado el precio de remate, sin que resulte preceptivo el informe de la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio Histórico Español. La adjudicación del bien en cuestión quedará en suspenso y en el plazo de siete días hábiles se comunicará al subastador el ejercicio del derecho.

Sin embargo, cuando la enajenación no se hubiera comunicado correctamente, la Administración del Estado, a través del Ministerio, podrá ejercitar el derecho de retracto, en los mismos términos que el de tanteo, en el plazo de seis meses a partir de la fecha en que se hubiera conocido la transacción.

La Orden por la que se acuerde ejercitar un derecho u otro se publicará en el Boletín Oficial del Estado. A partir de su publicación, el bien quedará bajo la custodia del Ministerio de Educación y Cultura o bajo la de los propietarios en concepto de depósito, con las garantías que a tal efecto se determinen.

Ahora bien, la normativa distingue situaciones diferentes a la hora de enajenar bienes inmuebles situados en conjuntos históricos afectados por expedientes de declaración de interés cultural y objetos muebles:

- Para los primeros¹²³, establece que la obligación de notificar la enajenación se resume a aquellos que tengan una antigüedad igual o superior a 50 años y estén incluidos como objetos de protección integral en el catálogo previsto, a tal efecto, en el artículo 86 del Reglamento de Planeamiento Urbanístico.
- Los segundos¹²⁴, por su parte, no pueden ser enajenados por las Administraciones Públicas, salvo transmisiones entre ellas; ni por las instituciones eclesíásticas, cuando estén declarados de Interés General o incluidos en el Inventario General, excepto al Estado, a entidades de Derecho público o a otras instituciones religiosas. En todo caso, los bienes que estamos reseñando tienen la condición de imprescriptibles, es decir, que legítimamente no pueden poseerlos otros que no sean sus dueños.

5.2. Demolición:

Evidentemente, no se puede proceder a la demolición de estos bienes libremente. La LPHE al referirse a la misma lo hace desde dos perspectivas. La primera¹²⁵ se refiere a las obras que se realizan de forma ilegal, donde los Ayuntamientos o la Administración competente pueden ordenar la reconstrucción o demolición de la misma con cargo al responsable de la infracción. Mientras que la segunda¹²⁶ establece que sólo se procederá, como último recurso, a la demolición total o parcial de un inmueble del Patrimonio Histórico cuando esté afectado por expediente de declaración de ruina en firme y con la autorización de la Administración competente, que

¹²³ Art. 40.1 bis del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

¹²⁴ Art. 28 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

¹²⁵ Art. 23 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

¹²⁶ Art. 24 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

no la concederá sin un informe favorable de al menos dos de las instituciones consultivas¹²⁷.

5.3. Exportación¹²⁸:

Se entiende por exportación la salida del territorio español de cualquiera de los bienes del Patrimonio Histórico Español, incluidas, hasta el momento, las que tengan por destino los países de la Unión Europea. Y esto último es así, porque, aunque gracias al artículo 8 A del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea se garantiza, a más tardar para el 1 de enero de 1993, el establecimiento de un mercado europeo sin fronteras interiores con libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales; en virtud del artículo 36 del mismo Tratado, los Estados miembros conservan después de 1992 el derecho de definir sus patrimonios nacionales y la facultad de adoptar las disposiciones necesarias para garantizar la protección de los mismos en este espacio sin fronteras interiores.

Ante esta situación, la LPHE mantiene una postura protectora respecto a la exportación bienes de nuestro Patrimonio Histórico para evitar la posibilidad de perder una parte o la totalidad de los mismos y prevenir, de este modo, quedarnos sin ese legado cultural. Consecuentemente con la idea mencionada, la Ley establece dos categorías de bienes que merecen especial protección en cuanto se refiere a la exportación:

¹²⁷ El art. 3.2 de la Ley 16/1985 establece como instituciones consultivas “la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio Histórico Español, las Reales Academias, las Universidades españolas, el Consejo Superior de Investigaciones Científicas y las Juntas Superiores que determine la Administración del Estado determine por vía reglamentaria”

¹²⁸ Art. 5, 29-34 y 56 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español y Capítulo II del Título III del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

- los bienes con cien o más años de antigüedad y los incluidos en el Inventario General, que requieren un permiso expreso y previo del Ministerio de Educación y Cultura para su exportación permanente o temporal, y
- los bienes declarados de interés cultural y los que la Administración del Estado declare como inexportables, cuya exportación permanente está prohibida y solo tienen opción a salidas temporales, necesitando, igualmente, permiso expreso y previo.

La exigencia de la autorización está apoyada por la UNESCO. En concreto, el artículo 6 de la Convención de 17 de noviembre de 1970 sobre las medidas que deben adoptarse para prohibir e impedir la importación, la exportación y la transferencia de propiedad ilícitas de bienes culturales, hecha en París, fija la obligación para los Estados Partes de establecer un certificado en el que el Estado exportador autorice la exportación del bien cultural y sin el cual estaría prohibida su salida del territorio del Estado.

En dicha Convención se considera que la exportación ilícita de bienes culturales es una de las principales causas del empobrecimiento del patrimonio cultural de los países de origen. Por lo tanto, los Estados Partes han de combatir esas prácticas con los medios de que dispongan, estableciendo uno o varios servicios de protección contra la importación, la exportación y la transferencia de propiedad ilícitas.

En la LPHE aparecen dos casos en los que la exportación sería considerada como ilícita. Uno de ellos, claramente determinado en el artículo 55 del Real Decreto 111/1986, es el incumplimiento de las condiciones de retorno a España de los bienes cuya exportación temporal ha sido permitida. El otro, se desprende del artículo 29.1 de la LPHE cuando declara que serán propiedad del Estado español “los bienes muebles integrantes del Patrimonio Histórico Español que sean exportados sin la

autorización requerida en el artículo 5^o”; es decir, parece ser que, a efectos de la Ley, la falta de autorización expresa y previa del Ministerio en la exportación de bienes muebles la convierte en una exportación ilícita.

La Ley, además, establece en el artículo 75.1 que la exportación de un bien mueble del Patrimonio Histórico sin autorización constituye un delito o una infracción de contrabando, según corresponda. En cualquier caso, queda patente su ilegalidad.

El contrabando está regulado por la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, y en ella se tipifica como delito¹²⁹ la salida del territorio español sin la autorización necesaria de bienes del Patrimonio Histórico Español si superan el valor de tres millones de pesetas. Cuando el valor del bien es inferior a esa cantidad, estaremos ante una infracción administrativa¹³⁰. Para la valoración del bien objeto de contrabando, el juez recabará el asesoramiento y los informes que estime convenientes de los servicios competentes. Con este objetivo, el artículo 75.2 de la LPHE prevé que la valoración la realice la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio Histórico Español.

Por su parte, la Unión Europea define la salida ilegal¹³¹ del territorio de un Estado miembro como:

¹²⁹ Art. 2.1.e) de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando.

¹³⁰ Art. 11 de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando, redactado conforme a la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

¹³¹ Art. 1.2 de la Directiva 93/7/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1993, relativa a la restitución de bienes culturales que hayan salido de forma ilegal del territorio de un Estado miembro.

- “la salida del territorio de un Estado miembro infringiendo su legislación en materia de protección del patrimonio nacional o infringiendo las disposiciones del Reglamento (CEE) nº 3911/92, o
- la no devolución, una vez transcurrido el plazo, de una expedición temporal realizada legalmente o toda infracción de una de las demás condiciones de dicha expedición temporal”.

Y aclara que la propiedad¹³² del bien cultural tras su restitución se regirá por la legislación interna del Estado miembro del que salió de forma ilegal.

Por lo que podemos advertir, la legislación europea y la española son similares al concretar las situaciones de exportación ilícita. Y en cuanto a la propiedad del bien del Patrimonio Histórico tras la restitución, parece claro que en el caso de salida de España sin autorización por parte del Estado pasa al propio Estado español.

Por último, observar que al régimen general de exportación descrito se le prevén dos excepciones. En primer lugar, la posibilidad de que los bienes muebles del Patrimonio Histórico que sean de titularidad estatal puedan ser permutados por bienes de otros Estados de igual valor y significados histórico, previo informe favorable de las Reales Academias de la Historia y de Bellas Artes de San Fernando y de la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio Histórico Español. Recordamos que estos bienes no son enajenables, salvo entre Administraciones Públicas, y, por lo tanto, se consideran como inexportables y sin opción, según la regla general, a la exportación permanente.

¹³² Art. 12 de la Directiva 93/7/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1993, relativa a la restitución de bienes culturales que hayan salido de forma ilegal del territorio de un Estado miembro.

En segundo término, los bienes muebles cuya importación haya sido realizada legalmente y esté debidamente documentada se pueden exportar libremente durante los diez años siguientes a la importación, previa autorización, que no cabe denegar, y sin que rija el derecho de preferente de adquisición que describimos más adelante. Estos bienes no pueden ser declarados de interés cultural en ese periodo de tiempo, salvo que el propietario lo pida. Y, además, la salida temporal del bien no interrumpe el plazo de los diez años.

5.4. Expoliación:

El artículo 4 de la LPHE define esta operación como “toda acción u omisión que ponga en peligro de pérdida o destrucción todos o alguno de los valores de los bienes que integran el Patrimonio Histórico Español o perturbe el cumplimiento de su función social”. Evidentemente, la expoliación de su Patrimonio Histórico es algo que ningún Estado o civilización puede permitir. En nuestro país es el Estado el que tiene las competencias para defender nuestro Patrimonio de situaciones que lo pongan en peligro. Será el Ministerio de Educación y Cultura¹³³ el que declarará las medidas necesarias para evitarla a través de una Orden ministerial.

La ejecución de esas medidas corresponde al titular del bien o, subsidiariamente, a la Administración que se requiera a tales efectos. En el caso de que dicho titular o la Administración requerida no ejecuten las medidas necesarias, lo hará la Administración General del Estado, a través del Ministerio de Educación y Cultura.

¹³³ Art. 57 bis del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

Ahora bien, se podrán adoptar medidas de urgencia cuando se prevea que la expoliación no se evitará si hay que esperar a la publicación de la Orden Ministerial; en cuyo caso, el Ministro de Educación y Cultura interpelará al órgano competente de la Comunidad Autónoma para que lleve a cabo las medidas destinadas a solventar la expoliación. Si el requerimiento es desatendido, será el Ministerio el que ejecutará las medidas urgentes.

En cualquier caso, deben primar los principios administrativos de celeridad y eficacia.

6. MEDIDAS DE FOMENTO Y RÉGIMEN FISCAL

La importancia y naturaleza de los bienes del Patrimonio Histórico Español hacen necesario un sistema tributario diferente al aplicable al resto de los bienes, que estudiaremos más adelante, y unas medidas de fomento para facilitar su descubrimiento, conservación y mantenimiento. Del análisis anterior se desprende que se trata de un patrimonio con unas condiciones especiales por los valores impregnados en él (cultural, artístico, histórico, científico, social, etc.), que lo hacen irremplazable.

Pero, es más, su naturaleza jurídica tampoco ha de pasar inadvertida. En un bien cultural prevalece el interés general por encima del interés particular del titular del bien, ya sea éste público o privado. En consecuencia, para salvaguardar el carácter colectivo se hace necesario considerarlos de forma peculiar en muchos aspectos.

Por ello, la LPHE, su reglamento y las leyes fiscales dan un tratamiento especial a los bienes culturales. A la hora de plantearnos su estudio, decidimos diferenciar el régimen fiscal propio de los bienes culturales del resto de las medidas de fomento establecidas por la legislación. Por este motivo, hemos estructurado este epígrafe en dos

apartados: uno dedicado a las medidas diferentes a las tributarias, y otro en el que describimos el sistema fiscal del Patrimonio Histórico Español.

6.1. Medidas de fomento recogidas en la LPHE y en su reglamento

La LPHE¹³⁴ y su Reglamento¹³⁵, además de las medidas fiscales, prevén un porcentaje del presupuesto de cada obra pública realizada en nuestro país con el objetivo de fomentar el Patrimonio Histórico Español y la creatividad artística. En el cuadro siguiente reflejamos la ayuda establecida, en función de si se trata de obras públicas financiadas o no por el Estado.

		Obra pública	
		Financiada total o parcialmente por el Estado	Construida y explotada por particulares por concesión administrativa y sin participación financiera del Estado
Medida		Se destinará como mínimo el 1% de los fondos aportados por el Estado	Se destinará el 1% del presupuesto total
Excepciones		<ul style="list-style-type: none"> - Las obras cuyo presupuesto total no exceda de 601.012,104 € - Las que afecten a la seguridad y defensa del Estado, y a la seguridad de los servicios públicos 	<ul style="list-style-type: none"> - Las obras cuyo presupuesto total no exceda de 601.012,104 € - Las que afecten a la seguridad y defensa del Estado, y a la seguridad de los servicios públicos

¹³⁴ Arts. 67 y 68 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

¹³⁵ Arts. 58-61 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley 16/1985.

Obra pública	
Financiada total o parcialmente por el Estado	Construida y explotada por particulares por concesión administrativa y sin participación financiera del Estado
Destino	<p>Se indicará en el proyecto de la obra y podrá ser uno de los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Financiar los planes anuales de conservación o enriquecimiento del PHE o de fomento de la creatividad elaborados por el Ministerio de Educación, Cultura y Deporte. - Realizar trabajos de conservación o enriquecimiento del PHE con preferencia en la obra propia o su entorno o cualquiera de los bienes culturales relacionados con las actividades del organismo público responsable de la obra
Si no se indica destino	<p>Se recogerá en el contrato de la obra pública uno de los siguientes destinos:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Financiar los planes anuales de conservación o enriquecimiento del PHE o de fomento de la creatividad elaborados por el Ministerio de Educación, Cultura y Deporte. - Realizar trabajos de conservación o enriquecimiento del PHE con preferencia en la obra propia o su entorno <p>Se entiende que se opta por el ingreso del 1% en el Tesoro Público, que generará un crédito a favor del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte para que financie los planes anuales de conservación y enriquecimiento del PHE o de fomento de la creatividad mencionados</p>

Cuadro 1.4. Fuente: Elaboración propia

Así pues, se va a designar un mínimo del 1% de la cantidad aportada por el Estado a una obra pública, financiada total o parcialmente por él, o el 1% del presupuesto total, si la obra pública se realiza a través de una concesión administrativa y sin la participación pública. Las condiciones bajo las que se desarrolla, en cuanto a excepciones y destino, las hemos reflejado en el cuadro anterior.

Por su parte, el Ministerio de Educación, Cultura y Deporte remite anualmente al Gobierno un informe sobre la consignación y destino del 1%

y le da cuenta de la aplicación de los fondos que ha recibido para fomento del Patrimonio Histórico Español y la creatividad artística.

6.2. Régimen fiscal especial del Patrimonio Histórico Español

En cuanto a las medidas fiscales, nuestro Patrimonio Cultural disfruta de un trato fiscal diferente al resto de los bienes muebles o inmuebles. A continuación, exponemos el régimen tributario en relación a una serie de impuestos regulados a nivel estatal:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Impuesto sobre el Patrimonio
- Impuesto sobre Sociedades
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
- Impuesto sobre el Valor Añadido

6.2.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas hace referencia al Patrimonio Cultural en dos momentos muy diferentes a lo largo de su texto. Por una parte, contempla entre las deducciones generales de la cuota alguna relacionada con el Patrimonio Cultural. Y por otra, considera la posibilidad de pagar la deuda tributaria con bienes culturales. Además, también establece la tributación de la ganancia patrimonial que se podría producir en una donación o una dación de un bien cultural, si la valoración del bien entregado fuera superior a su valor de adquisición.

- a) Deducciones con límite conjunto del 10% de la base liquidable del contribuyente¹³⁶.

El sujeto pasivo tiene derecho a deducirse por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y del Patrimonio Mundial y por donativos, donaciones y aportaciones a determinadas entidades, con el límite conjunto del 10% de su base liquidable.

- a.1) Deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y del Patrimonio Mundial¹³⁷.

El contribuyente podrá deducir un 15% de las cantidades satisfechas por:

- La adquisición, realizada fuera de España para la incorporación dentro del país, de bienes del Patrimonio Histórico Español. Esta deducción estará condicionada a que los bienes adquiridos permanezcan en España y en el patrimonio del contribuyente durante al menos tres años. La base de la misma será la valoración que realice la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio Histórico Español.
- La conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de bienes inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural.

¹³⁶ Art. 70 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español; art. 62 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley 16/1985; arts. 69.3, 69.5 y 70.1 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; y Agencia Tributaria (2004): *Renta 2003. Manual práctico*. Ministerio de Hacienda. Madrid. págs. 354-357.

¹³⁷ Esta deducción sustituye a la deducción por inversiones y gastos realizados en bienes de interés cultural desde el 25 de diciembre de 2002. Disposición adicional primera de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo.

- La rehabilitación de edificios, el mantenimiento y reparación de sus tejados y fachadas, y la mejora de infraestructuras. Los mismos deben estar situados en el entorno de protección de las ciudades españolas o de los conjuntos arqueológicos, arquitectónicos, naturales o paisajísticos y de los bienes, situados en España, declarados Patrimonio Mundial por la UNESCO¹³⁸.

Además, la aplicación de la deducción de inversiones o gastos en Bienes de Interés Cultural está condicionada al cumplimiento de las exigencias establecidas en la normativa del Patrimonio Histórico Español del Estado y de las Comunidades Autónomas, en particular sobre los deberes de visita y exposición pública de los bienes.

¹³⁸ La relación de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial por la UNESCO, situados en España, están reflejados en el anexo de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo; y son: Parque y palacio Güell 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 Ávila 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; Monasterio Real de Santa María de Guadalupe; Camino de Santiago de Compostela; Parque Nacional de Doñana; Ciudad histórica fortificada de Cuenca; La Lonja de la Seda de Valencia; Palau de la Música 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 Románica catalanas del valle del Boí; Muralla romana de Lugo; Conjunto arqueológico de Tarragona; y Paisaje cultural de Aranjuez.

a.2) Deducción por donativos, donaciones y aportaciones a determinadas entidades¹³⁹.

En relación al Patrimonio Cultural, encontramos las siguientes deducciones:

- El 30% de las cantidades donadas para la conservación, restauración o rehabilitación de los bienes del Patrimonio Histórico Español relacionados en el anexo VIII de la Ley 52/2002, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2003¹⁴⁰, a favor de las siguientes entidades:
 - Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal del Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, siempre que persigan fines de interés general y cumplan el resto de los requisitos y condiciones previstos en el artículo 3 de la citada Ley. Es decir:
 - . Las fundaciones;
 - . Las asociaciones declaradas de utilidad pública;
 - . Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los dos tipos de entidades ya citadas;
 - . Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones;

¹³⁹ Esta deducción sustituye a la deducción por donativos a partir del 25 de diciembre de 2002. Disposición adicional primera de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo.

¹⁴⁰ Esta deducción se encuentra tipificada dentro del régimen especial de actividades y programas del mecenazgo.

- . Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquellas, el comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.
- . Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los puntos anteriores.
- El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como los Organismos autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas.
- Las Universidades Públicas y los Colegios Mayores adscritos a las mismas.
- El Instituto Cervantes, el Institut Ramon Llull y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.
- La Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos Españoles. (D.A. quinta)
- La Obra Pía de los Santos Lugares. (D.A. sexta)
- Los consorcios de la Casa de América, Casa Asia e “Institut europeu de la Mediterrània”. (D.A. séptima).
- Las Fundaciones de entidades religiosas, siempre que hayan optado por aplicar el régimen establecido en esta Ley y certifiquen su inscripción en el Registro de Entidades Religiosas. (D.A. octava).
- Las entidades de la Iglesia Católica contempladas en los artículos IV y V del acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede, y las igualmente existentes en los acuerdos de cooperación del Estado español con otras

iglesias, confesiones y comunidades religiosas. (D.A. novena).

- El Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, y las instituciones de las Comunidades Autónomas que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española. (D.A. décima).
- El 25% de las donaciones puras y simples de bienes del Patrimonio Histórico Español, inscritos en el Registro General de bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario General, a favor de las entidades relacionadas en el punto anterior.
- El 25% de las donaciones de bienes culturales de calidad garantizada, a favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento del Patrimonio Histórico Artístico.
- El 10% de las cantidades donadas a fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente y a las asociaciones declaradas de utilidad pública, no comprendidas en el ámbito de aplicación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, ni en el la Ley 30/1994, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.

La base a utilizar para la deducción será el importe donado, cuando se trate de cantidades monetarias; y la valoración de la Junta de Calificación, Valoración y Exportación, en el caso de donaciones de bienes culturales.

b) Pago de la deuda tributaria con bienes culturales¹⁴¹.

La deuda tributaria de este impuesto podrá ser saldada con la entrega de bienes del Patrimonio Histórico Español inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o en el Inventario General de Bienes Muebles. El contribuyente solicitará la valoración del bien a la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio Histórico Español, sin que esto vincule al contribuyente, que podrá pagar la deuda en metálico.

De acuerdo con el valor otorgado al bien, se realizará la solicitud de admisión de esta forma de pago al Ministerio de Hacienda, quien decidirá tras consultar con el Ministerio de Cultura.

c) Supuestos que no suponen ganancias patrimoniales¹⁴².

La ganancia patrimonial que se pueda poner de manifiesto en una donación de bienes culturales y/o en el pago de la deuda tributaria del IRFP con bienes del Patrimonio Histórico Español, por diferencia entre el valor de adquisición del bien entregado y el de transmisión del mismo, está declarada exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹⁴¹ Arts. 73 y 74 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español; art. 65 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley 16/1985; art. 98.3 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; y art. 62.3 del Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹⁴² Art. 31.4.a) y c) del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; art. 23 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo; y Agencia tributaria (2004): *Renta 2003. Manual práctico*. Ministerio de Hacienda. Madrid. p. 269-270.

6.2.2. Impuesto sobre el Patrimonio

En el texto de este impuesto, se concreta el tratamiento del Patrimonio Histórico entre los bienes y derechos exentos y en el pago del mismo.

a) Bienes y derechos exentos.

El artículo 4, apartados 1, 2 y 3, del Impuesto sobre el Patrimonio¹⁴³ establece, en relación al Patrimonio Cultural, que están exentos los siguientes bienes:

- Los bienes del Patrimonio Histórico Español inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o en Inventario General de Bienes Inmuebles, y los indicados por la Disposición Adicional Segunda¹⁴⁴ de la LPHE calificados como de Bienes de Interés Cultural.

En el supuesto de zonas arqueológicas y sitios o conjuntos históricos, la exención no alcanza a cualquier clase de bien inmueble ubicado dentro de las mismas, sino, exclusivamente, a los siguientes:

- En las zonas arqueológicas: a los inmuebles incluidos como objeto de especial protección en el instrumento de planeamiento urbanístico a que se refiere el artículo 20 de la LPHE.
- En los sitios o conjuntos históricos: a los bienes inmuebles con una antigüedad igual o superior a 50 años y que estén incluidos

¹⁴³ Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

¹⁴⁴ "... los bienes a que se contraen los Decretos de 22 de abril de 1949, 571/1963 y 499/1973".

en el catálogo previsto en el artículo 86 del Reglamento de Planeamiento Urbanístico como objeto de protección integral¹⁴⁵.

- Los bienes del Patrimonio Históricos de las Comunidad Autónomas, calificados e inscritos según sus regulaciones.
- Los objetos de arte y las antigüedades, integrantes del Patrimonio Histórico, con valor inferior al fijado para establecer la obligación de comunicar la existencia del bien mueble antes de su transmisión¹⁴⁶.

También estima la citada Ley que están exentos los objetos de arte y las antigüedades, no integrantes del Patrimonio Histórico, que se encuentren cedidos en depósito permanente, por un periodo mínimo de tres años, a museos o instituciones culturales sin ánimo de lucro para su exposición pública; y la obra de un artista mientras permanezca en su patrimonio.

b) Pago de la deuda tributaria con bienes culturales¹⁴⁷.

En cuanto a la autoliquidación del impuesto, al igual que comentamos para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el pago de la deuda tributaria se puede realizar también con la entrega de bienes culturales inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural. El resto del procedimiento sobre valoración del bien y solicitud de admisión de esta forma de pago es idéntica a la expuesta en el apartado 6.2.1.b) *Pago de*

¹⁴⁵ Según establece el art. 21 de la Ley Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, a los elementos singulares de un conjunto histórico “se les dispensará una protección integral”.

¹⁴⁶ Véase epígrafe 2.2., apartado b) de este capítulo.

¹⁴⁷ Arts. 73 y 74 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español; art. 65 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley 16/1985 y art. 36 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

la deuda tributaria del impuesto sobre la renta de las personas físicas con bienes culturales.

6.2.3. Impuesto sobre Sociedades

En lo referente al Impuesto sobre Sociedades, como sucede con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se tratan los bienes culturales entre las deducciones de la cuota íntegra y, posteriormente, en la autoliquidación e ingreso de la deuda tributaria. También, en este caso, se hace referencia al tratamiento de la posible ganancia patrimonial que se podría poner de manifiesto en la donación o en la dación de bienes culturales.

- a) Deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial¹⁴⁸.

Las sociedades podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15% de las inversiones o gastos que realicen en los mismos conceptos y en los mismos términos que ya indicamos en el apartado *a.1)* del punto 6.2.1. relativo al *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*.

¹⁴⁸ Art. 62 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley 16/1985; arts. 38.1 y 44 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades; y Disposición Adicional segunda de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Ahora bien, el importe de esta deducción y del resto de las contenidas en el Capítulo IV¹⁴⁹ del Título VI de la Ley del Impuesto sobre Sociedades tiene como límite el 35% de la cuota íntegra del impuesto minorada por las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional (Capítulo II) y las bonificaciones (Capítulo III). Las cantidades que no puedan deducirse en el periodo impositivo correspondiente, se podrán aplicar en las liquidaciones de los que se concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos.

La Ley, además, establece que los elementos patrimoniales afectos a las deducciones recogidas en el Capítulo IV han de permanecer en funcionamiento durante cinco años o durante su vida útil, si fuera menor.

Por otro lado, si toda o parte de la inversión realizada en BIC estuviera financiada con subvenciones, esa parte no dará derecho a deducción.

¹⁴⁹ Relativo a las Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades. Recoge, además de la que estamos comentando, las siguientes deducciones: por la realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica; para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación; por actividades de exportación; por inversiones en producciones cinematográficas, edición de libros, sistemas de navegación y localización de vehículos, adaptación de vehículos para discapacitados y guarderías para hijos de trabajadores; por inversiones medioambientales; por gastos de formación profesional; por creación de empleo para trabajadores minusválidos; por reinversión de beneficios extraordinarios; y por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial.

- b) Deducción por donativos, donaciones y aportaciones a determinadas entidades¹⁵⁰.

El sujeto pasivo se puede deducir de la cuota íntegra, minorada por las deducciones (capítulos II y IV) y bonificaciones (capítulo III), y con el límite del 10% de la base imponible del impuesto, el 35% de los mismos conceptos reflejados en el apartado *a.2)* del punto 6.2.1. referido al *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. El tratamiento fiscal sería semejante, con la salvedad de que las cantidades que no puedan ser deducidas en el periodo impositivo correspondiente se aplicarán en las liquidaciones de los que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

- c) Pago de la deuda tributaria con bienes culturales¹⁵¹.

La deuda tributaria de este impuesto, como hemos comentado para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y para el Impuesto sobre el Patrimonio, se podrá pagar con la entrega de bienes del Patrimonio Histórico Español inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o en el Inventario General de Bienes Muebles. El procedimiento de valoración de los bienes y de solicitud de admisión de esta forma de pago es el mismo que reseñamos en el apartado 6.2.1.b) *Pago de la deuda tributaria del impuesto sobre la renta de las personas físicas con bienes culturales*.

¹⁵⁰ Art. 20 de Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

¹⁵¹ Arts. 73 y 74 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español y art. 137.2 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

d) Ganancias patrimoniales o rentas positivas exentas¹⁵².

Al igual que sucede con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las rentas positivas o ganancias patrimoniales que se pudieran poner de manifiesto por la donación de bienes culturales y/o por el pago con éstos de la deuda tributaria del Impuesto sobre Sociedades, por diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión, no se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

e) Entidades sin ánimo de lucro.

Para este tipo de entidades, en particular, además de lo ya indicado y centrándonos exclusivamente en el tema que nos ocupa, el artículo 7.4º de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, determina que están exentas del Impuesto sobre Sociedades “las explotaciones económicas de los bienes de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como de museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes”.

6.2.4. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

En cuanto a la fiscalidad de las sucesiones y las donaciones de bienes culturales, según lo establecido en la legislación vigente de ámbito

¹⁵² Art. 23 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo; y art. 17.5 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

estatal y sin ahondar en lo que puedan haber desarrollado cada una de las Comunidades Autónomas de nuestro país, podemos comentar lo siguiente:

a) Reducciones en la base imponible¹⁵³:

El sujeto pasivo podrá aplicar una reducción en la base imponible en los siguientes casos:

- Cuando se trate de una adquisición “mortis causa” del cónyuge, descendientes o adoptados del fallecido, de bienes del Patrimonio Histórico exentos del Impuesto sobre el Patrimonio¹⁵⁴, se establece una reducción del 95% del valor de los mismos, siempre que se mantenga el bien durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que fallezca el heredero dentro de ese plazo.

- Igualmente se procederá a efectuar la misma reducción cuando sea una donación o transmisión “inter vivos” de bienes del Patrimonio Histórico exentos del Impuesto del Patrimonio, a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, bajo las siguientes condiciones:
 - El donante ha de tener un mínimo de 65 años o encontrarse en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.
 - El donatario mantendrá el bien adquirido y el derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo.

¹⁵³ Art. 20.2.c) y 20.7 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

¹⁵⁴ Art. 4.1, 4.2 y 4.3 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Es más, en ninguno de los dos tipos de transmisiones, el donatario podrá realizar actos de disposición u operaciones societarias que puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición del bien cultural.

Evidentemente, el incumplimiento de los requisitos expuestos traerá como consecuencia el pago del impuesto no ingresado más los intereses de demora.

b) Pago de la deuda tributaria¹⁵⁵:

Del mismo modo que sucede con los impuestos anteriores, el pago de la deuda tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se puede hacer efectivo mediante la entrega de bienes del Patrimonio Histórico Español, inscrito en el Inventario General de Bienes Inmuebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural.

6.2.5. Impuesto sobre el Valor Añadido

a) Operaciones exentas:

Están exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

- Las siguientes prestaciones de servicios¹⁵⁶ realizadas por entidades de derecho público o por entidades culturales privadas de carácter

¹⁵⁵ Art. 36 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

¹⁵⁶ Art. 20.1.14º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

social¹⁵⁷:

- las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación;
 - las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares;
 - las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas;
 - las organización de exposiciones y manifestaciones similares.
- Las importaciones, realizadas por museos, galerías y otros establecimientos autorizados, de objetos de colección o de arte de carácter educativo, científico o cultural, no destinados a la venta¹⁵⁸. La importación ha de ser a título gratuito, y si es a título oneroso, los bienes tienen que ser entregados por un persona, física o jurídica, que no actúe como empresario o profesional.

b) Régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección¹⁵⁹.

¹⁵⁷ Según la AGENCIA TRIBUTARIA (2002): *IVA 2002. Manual práctico*. Ministerio de Hacienda. Madrid. pp. 43-44, son establecimientos privados de carácter social los que cumplan las siguientes condiciones:

- “carecer de finalidad lucrativa;
- los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos; y
- los socios comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios. Este último requisito no se aplicará en las prestaciones de servicios de asistencia social y deportiva”.

¹⁵⁸ Art. 54 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

¹⁵⁹ Arts. 135-139 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este régimen especial, concretamente dentro los objetos de arte, las antigüedades y los objetos de colección¹⁶⁰ puede haber bienes culturales.

El régimen se aplica a las ventas de estos objetos realizadas por revendedores¹⁶¹, cuando hayan sido adquiridos:

- A quien no tenga la condición de empresario o profesional.
- A quienes se lo entreguen por una operación exenta, por haber sido utilizados por el transmitente en operaciones exentas sin derecho a deducción o por haber sido adquisiciones que no dieron derecho a deducir las cuotas soportadas.
- A otro revendedor que se lo entregue aplicando este mismo régimen.
- Además, en el caso de antigüedades, objetos de colección y objetos de arte, cuando hayan sido importados por el propio revendedor.
- Y, para los objetos de arte, cuando se adquieran en operaciones, interiores o intracomunitarias, a las que les sea de aplicación el tipo impositivo del 7%.

Para estas operaciones el sujeto pasivo puede optar entre aplicar a sus entregas el régimen especial o el general.

El especial consiste en que las ventas repercutirán IVA al tipo impositivo correspondiente, determinación de la base imponible como el

¹⁶⁰ Mientras no se trate de oro de inversión, según el art. 136.Uno.2º, 3º y 4º son:

- Objetos de arte, siempre que se cumplan los requisitos fijados en el artículo: cuadros, pinturas, dibujos, grabados, estampas, litografías, esculturas, estatuas, vaciados de esculturas, tapicerías, textiles, murales, cerámica, esmaltes sobre cobre, fotografías.
- Antigüedades: objetos con más de 100 años de antigüedad y que no sean objetos de arte o de colección.
- Objetos de colección: artículos de filatelia, colecciones y especímenes para colecciones de zoología, botánica, mineralogía o anatomía, o que tengan interés histórico, arqueológico, paleontológico, etnográfico o numismático.

¹⁶¹ El revendedor es aquel que de forma habitual adquiere bienes para reventa.

margen de beneficio, y el IVA soportado en las adquisiciones de los bienes revendidos no es deducible. Mientras que en el general, se repercute IVA por la totalidad de la contraprestación y se pueden deducir las cuotas soportadas en las adquisiciones de los bienes revendidos.

BIBLIOGRAFÍA

- ABAD LICERAS, J.M^a. (2000): *La situación de ruina y demolición de inmuebles del Patrimonio Histórico*. Editorial Montecorvo. Madrid.
- ACUERDO entre el Estado Español y la Santa Sede sobre enseñanza y asuntos culturales, firmado en la Ciudad del Vaticano el 3 de enero de 1979. Instrumento de Ratificación de España de 4 de diciembre de 1979. BOE núm. 300, de 15 de diciembre de 1979; corrección de errores en BOE núm. 44, de 20 de febrero de 1980.
- AGENCIA TRIBUTARIA (2002): *IVA 2002. Manual práctico*. Ministerio de Hacienda. Madrid.
- (2004): *Renta 2003. Manual práctico*. Ministerio de Hacienda. Madrid.
- AGUILAR CORREDEIRA, F.; PAVÓN RENDÓN, J. y VALVERDE CUEVAS, F. (1997): *Régimen Jurídico del Patrimonio Histórico en Andalucía*. Consejería de Cultura de la Junta de Andalucía. Sevilla.
- ALONSO IBÁÑEZ, M^a R. (1992): *El Patrimonio Histórico. Destino público y valor cultural*. Universidad de Oviedo y Editorial Civitas. Madrid.
- ALONSO LÓPEZ, M^a J. (1998): “Conocer para conservar, conservar para conocer”. *VIII cursos monográficos sobre el Patrimonio Histórico*. Universidad de Cantabria y Ayuntamiento de Reinosa. Santander. Págs. 157-171.
- ÁLVAREZ ÁLVAREZ, J.L. (1989): *Estudios sobre el Patrimonio Histórico Español y la Ley de 25 de junio de 1985*. Editorial Civitas. Madrid.
- ÁLVAREZ, J.L. (1992): *Sociedad, Estado y Patrimonio Cultural*. Espasa Universidad. Madrid.
- BARRERO RODRÍGUEZ, C. (1990): *La ordenación jurídica del Patrimonio Histórico*. Editorial Civitas. Madrid.
- BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO (1998): *Patrimonio Histórico Artístico*. Colección Textos Legales, número 76. Unidad de Programación Editorial, Documentación e Información del Boletín Oficial del Estado. Madrid.
- CAMPILLO GARRIGÓS, R. (1998): *La gestión y el gestor del Patrimonio Cultural*. Editorial KR. Murcia.
- CANO EZCURRA, M. (2001): “El señor de los castillos”. *La Razón*, domingo 26-VIII-2001. Pág. 45.
- CARR, EDWARD H. (1984): *¿Qué es la historia?*. Editorial Ariel. Barcelona.
- CÓDIGO CIVIL.

- CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA, de 27 de diciembre de 1978. BOE núm. 311, de 29 de diciembre.
- CONVENCIÓN de 17 de noviembre de 1970 sobre las medidas que deben adoptarse para prohibir e impedir la importación, la exportación y la transferencia de propiedad ilícitas de bienes culturales, hecha en París. Instrumento de Ratificación de España de 13 de diciembre de 1995. BOE núm. 31, de 5 de febrero de 1986.
- CONVENCIÓN de 23 de noviembre de 1972 sobre la protección del patrimonio mundial cultural y natural, hecha en París. Instrumento de Aceptación de 18 de marzo de 1982. BOE núm. 156, de 1 de julio de 1982.
- CONVENIO CULTURAL EUROPEO de 19 de diciembre de 1954, firmado en París. Adhesión de España de 4 de julio de 1957.
- CONVENIO de 14 de mayo de 1954 para la protección de los bienes culturales en caso de conflicto armado, firmado en La Haya. Instrumento de Ratificación de España de 9 de junio de 1960. BOE núm. 282, de 24 de noviembre de 1960.
- CONVENIO de 3 de octubre de 1985 sobre salvaguarda del patrimonio arquitectónico de Europa, hecho en Granada. Instrumento de Ratificación de España de 11 de abril de 1989. BOE núm. 155, de 30 de junio de 1989.
- CONVENIO de UNIDROIT sobre bienes culturales robados o exportados ilegalmente, hecho en Roma el 24 de junio de 1995.
- CONVENIO EUROPEO de 6 de mayo de 1969 para la protección de patrimonio arqueológico, hecho en Londres. Instrumento de Adhesión de España de 18 de febrero de 1975. BOE núm. 160, de 5 de julio de 1975.
- COSCULLUELA MONTANER, L. (1995): *Manual de Derecho Administrativo I*. Editorial Civitas. Madrid.
- DECRETO de 26 de abril de 1957 por el que se aprueba el Reglamento de la Ley de Expropiación Forzosa. BOE núm. 160, de 20 de junio de 1957.
- DECRETO 1022/1964, de 15 de abril, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley del Patrimonio del Estado. BOE núm. 98, de 23 de abril de 1964; corrección de erratas en BOE núm. 110, de 7 de mayo de 1964.
- DECRETO 3588/1964, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación de la Ley del Patrimonio del Estado. BOE núm. 276, de 17 de noviembre de 1964; corrección de erratas en BOE núm. 8, de 9 de enero de 1965.

- DÍEZ, A. (2000): “Las 15 joyas del patrimonio histórico en España que pueden convertirse en restaurantes o en hoteles. Castillos, palacios, iglesias y masías esperan la llegada de nuevos empresarios”. *Capital*. Septiembre. págs. 114-117.
- DIRECTIVA 93/7/CEE DEL CONSEJO, de 15 de marzo de 1993, relativa a la restitución de bienes culturales que hayan salido de forma ilegal del territorio de un Estado miembro. DOCE nº L 74/74, de 27 de marzo de 1993.
- DOCUMENTO CONSTITUTIVO DE LA ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS PARA LA EDUCACIÓN, LA CIENCIA Y LA CULTURA (UNESCO) (publicado en el BOE de 11 de mayo de 1982) con las modificaciones introducidas en las sucesivas reuniones de la Conferencia General de la Organización. BOE núm. 300, de 16 de diciembre de 1994.
- EL PAÍS, domingo 19 de septiembre de 2004. “La ministra anuncia para antes de 2005 la nueva ley del libro”. *El País*. p. 40.
- ESTATUTO DEL CENTRO INTERNACIONAL DE ESTUDIO DE LOS PROBLEMAS TÉCNICOS DE LA CONSERVACIÓN Y DE LA RESTAURACIÓN DE LOS BIENES CULTURALES, adoptado en París el 7 de marzo de 1958. Instrumento de Adhesión de España de 10 de mayo de 1958. BOE núm. 159, de 4 de julio de 1958.
- FREY, B. (2000): *La economía del arte*. Colección de estudios Económicos, nº 18. Servicio de Estudios de la Caja de Ahorros y pensiones de Barcelona. Barcelona.
- FUENTES CAMACHO, V. (1989): “La libre circulación de bienes culturales en la Comunidad Europea”. *La Ley*. Año X, nº 46. Madrid. págs.. 1-7.
- (1993): *El tráfico ilícito internacional de bienes culturales*. Colección de Estudios Internacionales. Editorial Beramar, S.L. Eurolex. Madrid.
- GARCÍA BELLIDO, J. (1984): “Nuevos enfoques sobre el deber de conservar y la ruina urbanística”. *Revista de Derecho Urbanístico*. Madrid. Pág. 695.
- GARCÍA ESCUDERO, P. y PENDÁS GARCÍA, B. (1996): *El nuevo régimen jurídico del Patrimonio Histórico Español*. Madrid.
- HERNÁNDEZ LEÓN, E. (2000): “Antropología y Patrimonio: la significación social de los bienes culturales”. *Actas del 1^{er} Congreso Internacional: Las ciudades históricas. Patrimonio y sociabilidad*. Caja Sur Publicaciones. Córdoba. Págs. 99-108.
- <http://patrimonioestado.tsai.es/patrimonio/estrucfunc.html> (22/04/2003).
- <http://patrimonioestado.tsai.es/patrimonio/infovtef.html> (06/07/2000).

<http://www.estrelladigital.es> (28/02/2005).

<http://www.mcu.es/bbaa/patrimonio/textos/normas.html> (22/04/2003).

http://www.mcu.es/bbaa/p_fdcha.html (22/04/2003).

http://www.mcu.es/bbaa/textos/legislac/leg_pathis-ne.html (22/04/2003).

http://www.mcu.es/bbaa/textos/legislac/leg_pathis-ccaa.html (22/04/2003).

http://www.mcu.es/legislacion/f_leg-dcha.html (22/04/2003).

http://www.mec.es/mec/estructura/funciones/sec_dgbabc.html (22/04/2003).

<http://www.mec.es/mec/estructura/index.html> (22/04/2003).

http://www.mec.es/mec/estructura/p_org_cultura.html (22/04/2003)

INSTITUTO ANDALUZ DEL PATRIMONIO HISTÓRICO (1998): *Historia del Arte y Bienes Culturales*. Cuadernos del Instituto Andaluz del Patrimonio Histórico. Consejería de Cultura de la Junta de Andalucía y Editorial Comares. Granada.

LAFUENTE BATANERO, L.: "Las competencias de la Administración General del Estado en Patrimonio Histórico". <http://www.juntadeandalucia.es/cultura/iaph/publicaciones/dossier17/dossier17art2.html>. (22/10/2004).

LEY de 16 de diciembre de 1954 sobre la Expropiación Forzosa. BOE núm. 351, de 17 de diciembre de 1954.

LEY 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. BOE núm. 155, de 29 de junio; corrección de errores BOE núm. 296, de 11 de diciembre de 1985.

LEY 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. BOE de 19 de diciembre.

LEY 4/1989, de 27 de marzo, de conservación de los espacios naturales y de la flora y fauna silvestres. BOE núm. 74, de 28 de marzo de 1989.

LEY 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. BOE núm. 136, de 7 de junio de 1991.

LEY 36/1994, de 23 de diciembre, de Incorporación al ordenamiento jurídico español de la Directiva 93/7/CEE del Consejo, de 15 de marzo, relativa a la restitución de bienes culturales que hayan salido de forma ilegal del territorio de un Estado miembro de la Unión Europea. BOE núm. 307, de 24 de diciembre de 1994. Modificada por la Ley 18/1998, de 15 de junio. BOE núm. 143, de 16 de junio de 1998.

LEY ORGÁNICA 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del contrabando. BOE núm. 297, de 13 de diciembre de 1995.

- LEY 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo. BOE núm. 307, de 24 de diciembre.
- LEY 33/2003, de 3 de noviembre, de Patrimonio de las Administraciones Públicas. BOE núm. 264, de 4 de noviembre de 2003.
- MARTÍN REBOLLO, L. (1994): *El comercio del arte y la Unión Europea*. Cuadernos de Estudios Europeos. Editorial Civitas y Fundación Universidad-Empresa. Madrid.
- MINISTERIO DE CULTURA (1995): *La cultura en cifras*. Ed. Ministerio de Cultura. Madrid.
- MORENO DE BARREDA, F. y OTROS (1999): *El Patrimonio Cultural en el Consejo de Europa. Textos, conceptos y concordancias*. Hispania Nostra y Boletín Oficial del Estado. Madrid.
- MUÑOZ COSME, A. (1989): *La conservación del Patrimonio Arquitectónico Español*. Dirección General de Bellas Artes y Archivos del Ministerio de Cultura. Madrid.
- OROZCO PARDO, G. y PÉREZ ALONSO, E.J. (1996): *La tutela civil y penal del Patrimonio histórico, cultural o artístico*. McGraw-Hill. Madrid.
- ORTEGA Y GASSET, J. (1987): *La deshumanización del Arte y otros ensayos de estética*. Colección Austral. Espasa-Calpe. Madrid.
- PÉREZ DE ARMIÑAN Y DE LA SERNA, A. (1997): *Las competencias del Estado sobre el Patrimonio Histórico Español en la Constitución de 1978*. Cuadernos Cívitas. Editorial Civitas. Madrid.
- PENUELAS i REIXACH, LI. (2001): *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales. La dación de bienes del Patrimonio Histórico Español*. Marcial Pons. Madrid.
- PRATS, LI. (1997): *Antropología y patrimonio*. Ariel Antropología. Barcelona.
- PRIETO DE PEDRO, J.: “Patrimonio cultural, dualismo competencial y comunicación cultural en la Constitución”. <http://www.juntadeandalucia.es/cultura/iaph/publicaciones/dossiers/dossier17/dossier17art4.html>. (22/10/2004).
- REAL DECRETO 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. BOE núm. 24, de 28 de enero; corrección de errores en BOE núms. 26 y 53, de 30 de enero y 3 de marzo de 1986.

- REAL DECRETO 1680/1991, de 15 de noviembre, por el que se desarrolla la disposición adicional novena de la Ley 16/1995, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, sobre garantía del Estado para obras de interés cultural. BOE núm. 285, 28 de noviembre de 1991.
- REAL DECRETO 162/2002, de 8 de febrero, por el que se modifica el artículo 58 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. BOE núm. 35, de 9 de febrero de 2002.
- REAL DECRETO 211/2002, de 22 de febrero, por el que se actualizan determinados valores incluidos en la Ley 36/1994, de 23 de diciembre, de incorporación al ordenamiento jurídico español de la Directiva 93/7/CEE, del Consejo, de 15 de marzo, relativa a la restitución de bienes culturales que hayan salido de forma ilegal del territorio de un Estado miembro de la Unión Europea. BOE núm. 52, de 1 de marzo de 2002.
- REAL DECRETO 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. BOE núm. 254, de 23 de octubre de 2003.
- REAL DECRETO 1775/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. BOE núm. 187, de 4 de agosto de 2004.
- REAL DECRETO 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. BOE núm. 189, de 6 de agosto de 2004
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. BOE núm. 60, de 10 de marzo de 2004; corrección de errores en BOE núm. 61, de 11 de marzo.
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. BOE núm. 61, de 11 de marzo de 2004; corrección de errores en BOE núm. 73, de 25 de marzo.
- REGLAMENTO (CEE) Nº 3911/92 DEL CONSEJO, de 9 de diciembre de 1992, relativo a la exportación de bienes culturales. DOCE nº L 395/1, de 31 de diciembre de 1992.
- REGLAMENTO (CEE) Nº 752/93 DE LA COMISIÓN, de 30 de marzo de 1993, relativo a las disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) nº 3911/92 del

Consejo relativo a la exportación de bienes culturales. DOCE nº L 77/24, de 31 de marzo de 1993.

RODRÍGUEZ ARIZA, L.; PÉREZ LÓPEZ, M^a C. y FLORES JIMENO, M^a R. (2001): “Problemática contable del patrimonio histórico en entidades sin ánimo de lucro”. *Técnica Contable*, nº 625, enero. Madrid. págs. 9-24.

SENTENCIA 17/1991, de 31 de enero, del Tribunal Constitucional, resolviendo los recursos de inconstitucionalidad acumulados 830/85, 847/85, 850/85 y 858/85, promovidos respectivamente por el Consejo Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña, por la Junta de Galicia, por el Gobierno Vasco y por el Parlamento de Cataluña, contra determinados preceptos de la Ley 16/1985, de 25 de junio, reguladora del Patrimonio Histórico Español. Suplemento BOE núm. 48, de 25 de febrero de 1991.

TRATADO CONSTITUTIVO DE LA COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA. BOE núm. 1, de 1 de enero de 1986.

ANEXO I**NORMATIVA APLICABLE**NORMATIVA INTERNACIONAL

- Documento constitutivo de la Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura (UNESCO) (publicado en el BOE de 11 de mayo de 1982) con las modificaciones introducidas en las sucesivas reuniones de la Conferencia General de la Organización (BOE núm. 300, de 16 de diciembre de 1994).
- Estatuto del Centro Internacional de Estudio de los Problemas Técnicos de la Conservación y de la Restauración de los Bienes Culturales, adoptado en París el 7 de marzo de 1958. Instrumento de Adhesión de España de 10 de mayo de 1958 (BOE núm. 159, de 4 de julio de 1958).
- Convenio Cultural Europeo de 19 de diciembre de 1954, firmado en París. Adhesión de España de 4 de julio de 1957.
- Convenio (UNESCO) de 14 de mayo de 1954 para la Protección de los Bienes Culturales en caso de conflicto armado, firmado en La Haya. Instrumento de Ratificación de España de 9 de junio de 1960 (BOE núm. 282, de 24 de noviembre de 1960).
- Convenio Europeo de 6 de mayo de 1969 para la Protección de Patrimonio Arqueológico, hecho en Londres. Instrumento de Adhesión de España de 18 de febrero de 1975 (BOE núm. 160, de 5 de julio de 1975).
- Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Enseñanza y Asuntos Culturales, firmado en la Ciudad del Vaticano el 3 de enero de 1979. Instrumento de Ratificación de España de 4 de diciembre de 1979 (BOE núm. 300, de 15 de diciembre de 1979; corrección de errores en BOE núm. 44, de 20 de febrero de 1980).
- Convención (UNESCO) de 23 de noviembre de 1972 sobre la Protección del Patrimonio Mundial Cultural y Natural, hecha en París. Instrumento de Aceptación de 18 de marzo de 1982 (BOE núm. 156, de 1 de julio de 1982).
- Convención (UNESCO) de 17 de noviembre de 1970 sobre las Medidas que deben adoptarse para prohibir e impedir la importación, la exportación y la transferencia de propiedad ilícitas de bienes culturales, hecha en París.

Instrumento de Ratificación de España de 13 de diciembre de 1995 (BOE núm. 31, de 5 de febrero de 1986).

- Convenio el 3 de octubre de 1985 sobre salvaguarda del Patrimonio Arquitectónico de Europa, hecho en Granada. Instrumento de Ratificación de España de 11 de abril de 1989 (BOE núm. 155, de 30 de junio de 1989).
- Primer Protocolo para la Protección de los Bienes Culturales en caso de conflicto armado, hecho en La Haya el 14 de mayo de 1954. Ratificado por España (BOE de 25 de julio de 1992).
- Convenio de UNIDROIT sobre bienes culturales robados o exportados ilegalmente, hecho en roma el 24 de junio de 1995. Adhesión de España de 21 de mayo de 2002.
- Segundo Protocolo para la Protección de los Bienes Culturales en caso de conflicto armado, hecho en La Haya el 26 de marzo de 1999. Ratificado por España en julio de 2001, a la espera de su entrada en vigor.

En proceso de ratificación:

- Convenio Europeo de 16 de enero de 1992 sobre la protección del patrimonio arqueológico (revisado), hecho en Valetta.
- Convenio Europeo de 20 de octubre de 2000 sobre la protección del paisaje, hecho en Florencia.
- Convención (UNESCO) de 2 de noviembre de 2001 sobre la protección del Patrimonio Cultural Subacuático, hecha en París.

NORMATIVA DE LA UNIÓN EUROPEA

- Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea, de 25 de marzo de 1957 (BOE núm. 1, de 1 de enero de 1986).
- Reglamento (CEE) nº 3911/92 de Consejo, de 9 de diciembre de 1992, relativo a la exportación de bienes culturales (DOCE núm. L 395/1, de 31 de diciembre de 1992).
- Directiva 93/7/CEE de Consejo, de 15 de marzo de 1993, relativa a la restitución de bienes culturales que hayan salido de forma ilegal del territorio de un Estado miembro (DOCE núm. L 74/74, de 27 de marzo de 1993).

- Reglamento (CEE) nº 752/93 de la Comisión, de 30 de marzo de 1993, relativo a las disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) nº 3911/92 del Consejo relativo a la exportación de bienes culturales (DOCE núm. L 77/24, de 31 de marzo de 1993).

NORMATIVA ESTATAL

- Constitución Española, de 27 de diciembre de 1978 (BOE núm. 311, de 29 de diciembre de 1978).
- Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local (BOE de 3 de abril de 1985).
- Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español (BOE núm. 155, de 29 de junio; corrección de errores en BOE núm. 296, de 11 de diciembre de 1985).
- Ley 36/1994, de 23 de diciembre, de incorporación al ordenamiento jurídico español de la Directiva 93/7/CEE del Consejo, de 15 de marzo, relativa a la restitución de bienes culturales que hayan salido de forma ilegal del territorio de un Estado miembro de la Unión Europea (BOE núm. 307, de 24 de diciembre de 1994).
- Ley 18/1998, de 15 de junio, de modificación parcial de la Ley 36/1994, de 23 de diciembre, relativa a la restitución de bienes culturales que hayan salido de forma ilegal del territorio de un Estado miembro de la Unión Europea (BOE núm. 143, de 16 de junio de 1998).
- Decreto 798/1971, de 3 de abril, por el que se dispone que en las obras y en los monumentos y conjuntos histórico-artísticos se empleen en lo posible materiales y técnicas tradicionales.
- Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español (BOE núm. 24, de 28 de enero de 1986; corrección de errores en BOE núms. 26 y 53, de 30 de enero y 3 de marzo de 1986).
- Real Decreto 1680/1991, de 15 de noviembre, por el que se desarrolla la disposición adicional novena de la Ley 16/1995, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, sobre garantía del Estado para obras de interés cultural (BOE núm. 285, 28 de noviembre de 1991).

- Real Decreto 162/2002, de 8 de febrero, por el que se modifica el artículo 58 del Real Decreto 111/1986, de desarrollo parcial de la Ley 16/1885, de 25 de junio, de Patrimonio Histórico Español (BOE núm. 35, de 9 de febrero de 2002).
- Real Decreto 211/2002, de 22 de febrero, por el se actualizan determinados valores incluidos en la Ley 36/1994, de 23 de diciembre, de incorporación al ordenamiento jurídico español de la Directiva 93/7/CEE del Consejo, de 15 de marzo, relativa a la restitución de bienes culturales que hayan salido de forma ilegal del territorio de un Estado miembro de la Unión Europea (BOE núm. 52, de 1 de marzo de 2002).

- Sentencia 17/1991, de 31 de enero, del Tribunal Constitucional, resolviendo los recursos de inconstitucionalidad acumulados 830/85, 847/85, 850/85 y 858/85, promovidos respectivamente por el Consejo Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña, por la Junta de Galicia, por el Gobierno Vasco y por el Parlamento de Cataluña, contra determinados preceptos de la Ley 16/1985, de 25 de junio, reguladora del Patrimonio Histórico Español (Suplemento BOE núm. 48, de 25 de febrero de 1991).

- Ley de 16 de diciembre de 1954 sobre la Expropiación Forzosa (BOE núm. 351, de 17 de diciembre de 1954).
- Decreto de 26 de abril de 1957 por el que se aprueba el Reglamento de la Ley de Expropiación Forzosa (BOE núm. 160, de 20 de junio de 1957).

- Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (BOE núm. 281, de 24 de noviembre de 1995; corrección de errores en BOE núm. 54, de 2 de marzo de 1996).
- Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del contrabando (BOE núm. 297, de 13 de diciembre de 1995).
- Ley Orgánica 5/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley de Enjuiciamiento Criminal en materia de perfeccionamiento de la acción investigadora y relacionada con el tráfico ilegal de drogas y otras actividades ilícitas graves (BOE de 14 de enero de 1999).
- Ley orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (BOE núm. 283, de

26 de noviembre de 2003; corrección de errores en BOE núms. 65, de 16 de marzo, y 80, de 2 de abril de 2004).

a) *Normativa sobre Archivos:*

- Real Decreto de 22 de noviembre de 1901 por el que se aprueba el Reglamento para el régimen y gobierno de los archivos del Estado (“Gaceta de Madrid” núm. 330, de 26 de noviembre de 1901).

Archivo Histórico Nacional

- Real Decreto de 28 de marzo de 1866 por el que se organiza el archivo Histórico Nacional (“Gaceta de Madrid” núm. 90, de 31 de marzo de 1866).
- Orden de 31 de julio de 1980 por la que se crea el Patronato de la Sección de Guerra Civil del Archivo Histórico Nacional (BOE núm. 214, de 5 de septiembre de 1980).

Archivo General de Simancas

- Orden de 12 de febrero de 1953 por la que se establecen seis secciones en el Archivo General de Simancas (BOE núm. 100, de 10 de abril de 1953).

Archivo General de Indias

- Decreto de 11 de abril de 1933 sobre la catalogación y publicaciones del Archivo General de Indias (“Gaceta de Madrid” núm. 112, de 22 de abril de 1933).
- Orden de 13 de febrero de 1953 por la que establecen en el Archivo General de Indias, de Sevilla, las secciones que se relacionan (BOE núm. 96, de 6 de abril de 1953).

Archivo de la Corona de Aragón

- Orden de 9 de junio de 1952 por la que se establecen las secciones que se mencionan en el Archivo de la Corona de Aragón (BOE núm. 226, de 13 de agosto de 1952).

Archivo General de la Administración Civil

- Decreto 914/1969, de 8 de mayo, de creación del Archivo General de la Administración Civil (BOE núm. 125, de 26 de mayo de 1969)¹⁶².

¹⁶² Téngase en cuenta las órdenes de 16 de enero de 1984 por la que se autoriza la consulta de documentos con fines de investigación en el Archivo General y Biblioteca del Ministerio de Asuntos Exteriores (BOE núm. 42, de 18 de febrero), y de 24 de abril de 1997 por la que se regula el acceso al Archivo Central del Ministerio de la Presidencia (BOE núm. 103, de 30 de abril).

b) Normativa sobre Bibliotecas:

- Real Decreto 582/1989, de 19 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de Bibliotecas Públicas del Estado y del Sistema Español de Bibliotecas (BOE núm. 129, de 31 de mayo de 1989).
- Decreto 3050/1971, de 25 de noviembre, por el que se establece el servicio de préstamo de libros en todas las bibliotecas públicas (BOE núm. 304, de 21 de diciembre de 1971).
- Orden de 13 de junio de 1972 por la que se aprueba el Reglamento sobre préstamo de libros en las bibliotecas públicas de carácter general (BOE núm. 150, de 23 de junio de 1972).
- Orden de 11 de junio de 1980 por la que se regula la creación y funcionamiento de fonotecas (BOE núm.149, de 21 de junio de 1980).

Biblioteca Nacional

- Real Decreto 1581/1991, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Estatuto de la Biblioteca Nacional (BOE núm.268, de 8 de noviembre de 1991).
- Orden de 10 de junio de 1986 por la que se desarrolla la estructura básica de la Biblioteca Nacional (BOE núm. 148, de 21 de junio de 1986).

c) Normativa sobre Museos:

- Real Decreto 620/1987, de 10 de abril, por el que se aprueba el Reglamento de museos de titularidad estatal y del sistema español de museos (BOE núm. 114, de 13 de mayo de 1987; corrección de errores en BOE núm. 251, de 20 de octubre de 1987).

Museo Nacional del Prado

- Real Decreto 1432/1985, de 1 de agosto, por el que se constituye el organismo autónomo “Museo Nacional del Prado” y se establecen sus normas estatutarias (BOE núm. 194, de 14 de agosto de 1985).
- Orden de 31 de enero de 1986 por la que se regulan el Consejo Científico y los Departamentos de Conservación y Restauración del Organismo Autónomo “Museo Nacional del Prado” (BOE núm. 73, de 26 de marzo de 1986).

Museo Arqueológico Nacional

- Real Decreto de 20 de marzo de 1867, de creación del Museo Arqueológico Nacional y Museos Provinciales (“Gaceta de Madrid” núm. 80, de 21 de marzo de 1867).

- Real Decreto 683/1993, de 7 de mayo, por el que se reorganiza el Museo Arqueológico Nacional (BOE núm. 126, de 27 de mayo de 1993).
- Real Decreto 1378/1982, de 27 de marzo, sobre organización y funcionamiento del Patronato del Museo Arqueológico Nacional (BOE núm.151, de 25 de junio de 1982).

Museo de América

- Real Decreto 682/1993, de 7 de mayo, por el que se reorganiza el Museo de América (BOE núm. 126, de 27 de mayo de 1993).

Museo de Ciencias Naturales

- Orden de 18 de junio de 1986 por la que se reestructura el Museo de Ciencias Naturales del Consejo Superior de Investigaciones Científicas (BOE núm. 153, de 27 de junio de 1986).

Museo de la Alhambra

- Decreto 3390/1962, de 13 de diciembre, de creación del Museo Nacional de Arte Hispanomusulmán¹⁶³ (BOE núm. 312, de 29 de diciembre de 1962).

Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía

- Real Decreto 318/1996, de 23 de febrero, por el que se aprueba el Estatuto del Organismo Autónomo Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía (BOE núm. 64, de 14 de mayo de 1996).

Museo Nacional de Antropología

- Real Decreto 684/1993, de 7 de mayo, por el que se crea el Museo Nacional de Antropología (BOE núm. 126, de 27 de mayo de 1993).

Museo Nacional de Arte Romano

- Decreto 2072/1975, de 10 de julio, por el que se crea el Museo Nacional de Arte romano de Mérida (BOE núm. 212, de 4 de septiembre de 1975).

Museo Nacional de Artes Decorativas

- Real Decreto de 30 de diciembre de 1912 por el que se crea el Museo Nacional de Artes Industriales (“Gaceta de Madrid” núm. 1, de 1 de enero de 1913).

Museo Nacional de Cerámica y de las Artes Suntuarias

- Decreto 2517/1969, de 9 de octubre, por el que se amplía el Museo Nacional de Cerámica de Valencia y se convierte en Museo Nacional de Cerámica y de

¹⁶³ Por el artículo 1.3 de la Orden de 18 de mayo de 1994 (BOE núm. 121, de 21 de mayo), el Museo Hispanomusulmán de la Alhambra pasa a denominarse Museo de la Alhambra.

las Artes Suntuarias (“Boletín Oficial de Educación y Ciencia” de 28 de octubre de 1969).

- Real Decreto 2093/1986, de 1 de agosto, por el que se regula el Patronato del Museo Nacional de Cerámica y de las Artes Suntuarias de Valencia (BOE núm. 243, de 10 de octubre de 1986).

Museo Nacional de Escultura

- Decreto de 29 de abril de 1933 elevando a la categoría de Museo Nacional de Escultura al Museo Provincial de Bellas Artes de Valladolid (“Gaceta de Madrid” núm. 121, de 1 de mayo de 1933).
- Real Decreto 162/1997, de 7 de febrero, por el que se establece la composición y funciones del Patronato del Museo Nacional de Escultura de Valladolid (BOE núm. 50, de 27 de febrero de 1997).

Museo Nacional de la Ciencia y la Tecnología

- Real Decreto 1691/1980, de 30 de junio, por el que se crea el Museo Nacional de la Ciencia y la Tecnología (BOE núm. 212, de 3 de septiembre de 1980).

d) Normas orgánicas:

- Real Decreto 1887/1996, de 2 de agosto, de estructura orgánica básica del Ministerio de Educación y Cultura (BOE núm. 189, de 6 de agosto de 1996).

Instituciones consultivas:

- Orden de 24 de julio de 1986 por la que se regula la Junta Superior de Arte Rupestre (BOE núm. 186, de 5 de agosto de 1986).
- Orden de 12 de junio de 1987 por la que se regula la composición y funciones de la Junta Superior de Museos (BOE núm. 147, de 20 de junio de 1987).
- Orden de 23 de julio de 1992 por la que se regula la composición y funciones de la Junta Superior de Monumentos y Conjuntos Históricos (BOE núm. 190, de 8 de agosto de 1992).
- Orden de 23 de julio de 1992 por la que se regula la composición y funciones de la Junta Superior de Excavaciones y Exploraciones Arqueológicas (BOE núm. 190, de 8 de agosto de 1992).
- Orden de 23 de julio de 1992 por la que se regula la composición y funciones de la Junta Superior de Etnología (BOE núm. 190, de 8 de agosto de 1992).
- Orden de 25 de noviembre de 1996 por la que se regula la composición y funciones de la Junta Superior de Archivos (BOE núm. 289, de 30 de noviembre de 1996).

e) Normas tributarias:

- Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre de 1987).
- Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (BOE núm. 313, de 30 de diciembre de 1988).
- Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE núm. 136, de 7 de junio de 1991).
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE núm. 312, de 29 de diciembre de 1992; corrección de errores en BOE núm. 33 de 8 de febrero de 1993).
- Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal; Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y Real Decreto 1329/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de la Comunidad Europea sobre intercambio de información tributaria (BOE núm. 314, de 31 de diciembre de 1992; corrección de errores en BOE núm. 33 de 8 de febrero de 1993).
- Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general (BOE núm. 282, de 25 de noviembre de 1994).
- 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, de 24 de diciembre de 2002).
- Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOE núm. 60, de 10 de marzo de 2004; corrección de errores en BOE núm. 61, de 11 de marzo).

- Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. (BOE núm. 61, de 11 de marzo de 2004; corrección de errores en BOE núm. 73, de 25 de marzo).
- Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOE núm. 187, de 4 de agosto de 2004).
- Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. (BOE núm. 189, de 6 de agosto de 2004)

NORMATIVA DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA

- Real Decreto 1075/1981, de 24 de abril, sobre traspaso de competencias, funciones y servicios en materia de cultura a la Comunidad Autónoma de Andalucía (BOE núm. 138, de 10 de junio de 1981).
- Ley Orgánica 6/1981, de 30 de diciembre, de Estatuto de Autonomía de Andalucía (BOE núm. 9, de 11 de enero de 1982).
- Decreto 135/1982, de 13 de octubre, por el que se crea el Instituto de Cultura Andaluza (BOJA núm. 29, de 5 de noviembre de 1982).
- Real Decreto 4096/1982, de 29 de diciembre, de traspaso de servicios en materia de cultura a la Comunidad Autónoma de Andalucía (BOE núms. 41 a 48, del 17 al 25 de febrero de 1983; corrección de errores en BOE núm. 296, de 11 de diciembre de 1985).
- Ley 8/1983, de 3 de noviembre, de Bibliotecas (BOJA núm. 89, de 8 de noviembre; corrección de errores en BOJA núm. 102, de 16 de diciembre de 1983).
- Real Decreto 3481/1983, de 24 de diciembre, sobre traspaso de funciones y servicios en materia de patrimonio arquitectónico, control de calidad de la edificación y vivienda a la Comunidad Autónoma de Andalucía (BOE núms. 43 a 45, de 20 a 22 de febrero de 1984; corrección de errores en BOE núm. 255, de 24 de octubre de 1984).
- Ley 2/1984, de 9 de enero, de Museos (BOJA núm. 4, de 10 de enero de 1984).
- Ley 3/1984, de 9 de enero, de Archivos (BOJA núm. 4, de 10 de enero; corrección de errores en BOJA núm. 11, de 28 de enero de 1984).

- Real Decreto 864/1984, de 29 de febrero, sobre traspaso de funciones y servicios en materia de cultura a la Comunidad Autónoma de Andalucía (BOE núm.113, de 11 de mayo de 1984; corrección de errores en BOE núm. 15, de 17 de enero de 1986).
- Decreto 294/1987, de 9 de diciembre, por el que se desarrolla la Biblioteca de Andalucía (BOJA núm. 4, de 19 de enero de 1988).
- Decreto 323/1987, de 23 de diciembre, por el que se crea el Archivo General de Andalucía (BOJA núm. 9, de 5 de febrero de 1988).
- Decreto 107/1989, de 16 de mayo, por el que se crea el Instituto Andaluz de Patrimonio Histórico (BOJA núm. 46, de 13 de junio; corrección de errores en BOJA núm. 48, de 20 de junio de 1989).
- Ley 1/1991, de 3 de julio, de Patrimonio Histórico de Andalucía (BOJA núm. 59, de 13 de septiembre de 1991; BOE de 26 de septiembre de 1991).
- Decreto 4/1993, de 26 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de Organización administrativa del Patrimonio Histórico de Andalucía (BOJA núm. 18, de 18 de febrero de 1993).
- Decreto 32/1993, de 16 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Actividades Arqueológicas (BOJA núm. 46, de 4 de mayo de 1993).
- Decreto 73/1994, de 29 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Organización del Sistema Andaluz de Archivos y desarrollo de la Ley 3/1984, de 9 de enero, de Archivos (BOJA núm. 70, de 18 de mayo de 1994).
- Decreto 74/1994, de 29 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Sistema Bibliotecario de Andalucía (BOJA núm. 70, de 18 de mayo de 1994).
- Decreto 258/1994, de 6 de septiembre, por el que se integran en el Sistema Andaluz de Archivos y en el Sistema Bibliotecario de Andalucía, respectivamente, los archivos y bibliotecas de titularidad estatal gestionados por la Junta de Andalucía (BOJA núm. 169, de 26 de octubre de 1994).
- Decreto 19/1995, de 7 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de Protección y Fomento del Patrimonio Histórico de Andalucía (BOJA núm. 43, de 17 de marzo; corrección de errores en BOJA núm.60, de 20 de abril de 1995).
- Decreto 106/1995, de 25 de abril, por el que se acuerda la formulación del Plan General de Bienes Culturales de Andalucía para el período 1996-1999 (BOJA núm. 76, de 26 de mayo de 1995).

- Decreto 284/1995, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de creación de Museos y de gestión de fondos museísticos de la Comunidad Autónoma de Andalucía (BOJA de 16 de enero de 1996; corrección de errores en BOJA núm. 93, de 13 de agosto de 1996).
- Decreto 195/1997, de 29 de julio, por el que se aprueban los Estatutos del Centro Andaluz de Arte Contemporáneo (BOJA núm. 107, de 13 de septiembre de 1997).

CAPÍTULO 2

RECONOCIMIENTO CONTABLE DEL PATRIMONIO CULTURAL

En el capítulo primero hemos presentado el marco normativo del Patrimonio Cultural en nuestro país. Tras enmarcar el concepto y los diferentes tipos de Patrimonio Histórico Español, según determinan las normas legales que versan sobre la cuestión, se han tratado diferentes cuestiones como su conservación, mantenimiento y protección; su régimen de transmisión, caracterizado por presentar ciertas limitaciones en comparación con otros bienes no protegidos; los mecanismos utilizados por el Estado para su fomento y los beneficios fiscales que conlleva la tenencia y la inversión en estos bienes.

Una vez enmarcado nuestro objeto de estudio, estamos en condiciones de profundizar en el aspecto contable. En este sentido, vamos a proceder, en primer lugar, a plantearnos si los bienes culturales son susceptibles de considerarse como un activo y si cumplen las condiciones necesarias para su reconocimiento en el Balance de Situación de una entidad, ya sea privada o pública. Para poder llegar a una conclusión sobre

este aspecto, consideramos necesario acudir al marco conceptual, tanto del sector privado como del público, reflejando tanto la visión nacional como la de otros países y la del International Accounting Standard Board (IASB).

Una vez salvado este asunto, será necesario establecer qué tipo de activo serían. Se trata, evidentemente, de activos tangibles, con alguna excepción dentro del patrimonio etnográfico, y dependiendo del uso que se les dé se podrán considerar como inmovilizado material/inmaterial, inmuebles de inversión o existencias. En cualquier caso, por la orientación que le damos a nuestra investigación, vamos a centrarnos en la problemática que supone que los bienes culturales sean utilizados por las entidades que los poseen en su actividad normal, es decir, si se pueden tratar como inmovilizado material y/o inmaterial.

Para concluir, antes de centrarnos en una cuestión tan importante como la valoración, a la que destinaremos el capítulo siguiente, realizamos una revisión del tratamiento contable específico que tienen los bienes culturales en nuestro país, completando la exposición la normativa de otros países.

1. ACTIVACIÓN Y RECONOCIMIENTO CONTABLE DEL PATRIMONIO CULTURAL

A continuación, vamos a determinar, desde el punto de vista contable, si los bienes del Patrimonio Histórico Español se ajustan a la definición de activo y cumplen las condiciones necesarias para su reconocimiento en el Balance de Situación. Para ello, consideramos oportuno revisar el contexto normativo establecido por las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y las Normas

Internacionales de Contabilidad (NIC), a las que han de adaptarse los países de la Unión Europea¹, y la normativa contable española.

Concretamente, para el sector privado, el entorno regulador de nuestro país está compuesto por el Plan General de Contabilidad (PGC)², las adaptaciones sectoriales del mismo y las resoluciones publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Además, hemos de tener en cuenta los pronunciamientos realizados desde el ámbito profesional por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)³.

Para del sector público, el contexto normativo español lo forman los Principios Contables Públicos⁴ y el Plan General de Contabilidad Pública⁵. Asimismo, AECA también se ha pronunciado respecto a la información financiera de las Administraciones Públicas⁶.

¹ Reglamento (CE) n° 1725/2003 de la Comisión, de 29 de septiembre, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo. DOCE L 261, de 13 de octubre de 2003.

² Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

³ Especialmente, el documento n° 22 “Marco conceptual para la información financiera” de la colección “Principios contables”.

⁴ Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) (1994): *Principios Contables Públicos: Documentos 1 a 8*. Centro de publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.

⁵ Orden de 6 de mayo de 1994, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.

⁶ Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) (2001): *Marco Conceptual para la información financiera de las Administraciones Públicas*, documento n° 1 de la Comisión de Contabilidad y Administración de Sector Público. AECA. Madrid.

1.1. Contabilidad financiera privada

Para conocer si estos bienes se pueden incorporar al activo de una sociedad o de una entidad sin ánimo de lucro, examinamos la definición de activo y los criterios para su reconocimiento.

1.1.1. Definición de Activo como elemento de los Estados Financieros

Siguiendo el marco conceptual⁷ establecido por el International Accounting Standards Board (IASB), organismo encargado de reducir las diferencias contables a nivel internacional y emisor de las NIIF, un activo es un recurso controlado por la entidad, como consecuencia de sucesos pasados, del que la empresa espera obtener, en el futuro, beneficios económicos⁸.

Por su parte, la AECA precisa, en el mismo sentido, que un activo es “un recurso controlado económicamente por la entidad como resultado de sucesos pasados, del cual resulta probable la obtención en el futuro de rendimientos por la entidad”⁹. De forma similar se posiciona Gabás Trigo¹⁰,

⁷ Aludimos al mismo porque las NIIF hacen referencia constante a los planteamientos que en él se establecen, aunque la Unión Europea no lo haya incluido entre las normas a las que se deben adaptar los países miembros. Hemos tomado el texto del Marco Conceptual de International Accounting Standard Board (IASB) (1999): *Normas Internacionales de Contabilidad*. IASB. México. pp. 49-89.

⁸ International Accounting Standard Board (IASB) (1989): “Marco Conceptual para la preparación y presentación de los Estados Financieros”. *Normas Internacionales de Contabilidad*. IASB. párrafo 49.a.

⁹ AECA (1999): *Marco conceptual para la información financiera*, documento nº 22. Colección Principios Contables. Madrid. párrafo 196.

¹⁰ GABÁS TRIGO, F. (1991): *El Marco Conceptual de la Contabilidad Financiera*. Monografía nº 17. AECA. Madrid. p. 105 y 106. Idea secundada en BELLOSTAS PÉREZ-GRUESO, A. J. (1997): *La herramienta de normalización contable del siglo XXI: el Marco Conceptual en España*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid. p. 263.

que además especifica que esos rendimientos se pueden materializar en futuros, probables y medibles beneficios económicos o servicios.

En el mundo anglosajón, el Financial Accounting Standard Board (FASB)¹¹ se refiere al Activo en los mismos términos, al definirlo como los futuros y probables beneficios económicos obtenidos o controlados por una entidad concreta, como consecuencia de hechos o transacciones pasadas.

Igualmente, la Australian Accounting Research Foundation (AARF) entiende que los activos “constituyen un potencial de servicio o beneficios económicos futuros controlados por la entidad como resultado de transacciones y otros hechos pasados”¹².

Como podemos comprobar, las distintas definiciones recogidas coinciden en los siguientes rasgos o condiciones que caracterizan al concepto de Activo:

1. Estar controlado por la entidad. La expresión de “control económico” es utilizada con la intención de especificar que la sociedad ha de poseer la capacidad para administrar, en función de su actividad, los rendimientos que produzca el activo, considerando que no es esencial la propiedad legal o el dominio pleno del mismo¹³.

En muchas situaciones podemos decir que la propiedad es un estado útil para certificar el ejercicio del control económico de un bien o

¹¹ Financial Accounting Standard Board (FASB) (1985): *Statement of Financial Accounting Concepts n° 6*: “Elements of Financial Statements”. FASB. Edición 1999/2000. Norwalk (Conn.). párrafo 25.

¹² Australian Accounting Research Foundation (AARF) (1992): *Statement of Accounting Concepts n° 4*, “Definition and Recognition the Elements of Financial Statements”. AARF. Caulfield. párrafo 12.

¹³ Ver IASB (1989): “Marco Conceptual para ... párrafo 57; y AECA (1999): *Marco conceptual para la información financiera ...* párrafo 205.

derecho. Pero esto no siempre es así, ya que hay circunstancias en las que el control asignable al propietario legal es mínimo o inexistente. Así sucede en las operaciones de arrendamiento financiero, donde el control de explotación recae en el arrendatario, aunque el arrendador sea el que ostente la propiedad.

Centrándonos en los bienes culturales, hay diversidad de opiniones. Para Ijiri y Sutcliffe¹⁴ se trata de recursos económicos sobre los que no se puede ejercer un control total. Consideran que están sujetos a restricciones legislativas y, además, por analizarlos como propios de las entidades del sector público, limitados al logro de objetivos sociales no evaluables en el mercado y difícilmente disponibles para fines de carácter económico. En este sentido, Pallot¹⁵ propone no incluir información sobre ellos en el Balance de Situación y crear un “estado de recursos”, equivalente a un inventario expresado exclusivamente en términos físicos.

Por otro lado, Miller e Islam¹⁶ piensan que, aunque existan esos condicionantes sobre su disponibilidad, deben aparecer en el Balance de Situación de la entidad.

Consideramos que ciertamente existen una serie de limitaciones legales sobre el Patrimonio Cultural, que, por otro lado, son necesarias para protegerlo y conservarlo en beneficio de futuras generaciones, pero éstas no impiden el control sobre los posibles rendimientos que puedan

¹⁴ Tomado de BELLOSTAS PÉREZ-GRUESO, A. J. (1997): *La herramienta de normalización contable del siglo XXI: el Marco Conceptual en España*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid. p. 262.

¹⁵ Tomado de BELLOSTAS PÉREZ-GRUESO, A. J. (1997): *La herramienta ...* p. 262.

¹⁶ MILLER, M.C. e ISLAM, M.A. (1988): *The definition and recognition of assets*. Accounting Theory Monograph n° 7. Australian Accounting Research Foundation. Caulfield. párrafo 3.23.

generar en el futuro, ya sea en forma de beneficios económicos o de servicios.

El resto de limitaciones comentadas por Iriji y Sutcliffe son más bien propias de las entidades públicas o sin ánimo de lucro que de los bienes en cuestión. El que un activo esté dedicado a la obtención de objetivos sociales no supone que no produzca rendimiento alguno, ya que proporciona un servicio acorde con la actividad de la entidad, y, en todo caso, puede generar un beneficio económico con su transmisión¹⁷. En cualquier caso, los bienes culturales pueden estar afectos a una actividad económica; sirva de ejemplo la explotación económica de paradores nacionales (propiedad del Estado) instalados en edificios históricos o de discotecas ubicadas en palacios con contenido cultural.

En consecuencia, pensamos que los bienes culturales cumplen esta característica para ser considerados como activo. Más adelante, profundizaremos en su reconocimiento en los estados financieros.

2. Proceder de sucesos pasados. Esta afirmación exige que el hecho haya tenido lugar antes de su activación, con independencia del tipo de acontecimiento que lo haya originado (compraventa, donación, permuta, producción, etc.)¹⁸. Se pretende incorporar en la información financiera recursos realizados y constatados, eludiendo la información provisional y las meras expectativas.

¹⁷ Recordamos que los bienes culturales, muebles o inmuebles, propiedad de entidades privadas se pueden vender por cualquiera de los procedimientos comentados en el apartado 5.1., respetando las limitaciones descritas en el epígrafe 5.1., del Capítulo 1.

¹⁸ Ver IASB (1989): “Marco Conceptual para ... párrafo 58; y AECA (1999): *Marco conceptual para la información financiera* ... párrafos 203 y 206.

En referencia al Patrimonio Cultural, su tratamiento con respecto a esta característica es similar a cualquier otro bien, con las salvedades propias de su régimen de transmisión.

3. Generar posibles beneficios económicos o servicios en el futuro. Según el IASB, esos beneficios o servicios son “el potencial del mismo para contribuir directa o indirectamente, a los flujos de tesorería y otros medios equivalentes líquidos de la empresa”¹⁹, ya sea de forma individual o en unión a otros elementos. Y continua aclarando que este potencial puede ser:

- De tipo productivo, formando parte de las actividades de explotación de la empresa,
- Por convertibilidad en tesorería u otros medios líquidos equivalentes,
- Por capacidad para reducir pagos en el futuro.

En el mismo sentido se expresa AECA²⁰, al identificar el rendimiento futuro con un posible flujo de tesorería. En cambio, el AARF²¹ plantea una posición más flexible, al considerar que la utilidad futura se puede convertir en flujos de caja o en otro tipo de bienes o servicios valorables económicamente.

El FASB²² interpreta esta característica como la capacidad de proveer servicios y beneficios a las entidades que usan estos activos, y la afronta distinguiendo entre las empresas de negocios y las entidades sin ánimo de lucro. En las primeras, el rendimiento futuro puede concluir en

¹⁹ IASB (1989): “Marco Conceptual para ... párrafo 53.

²⁰ AECA (1999): *Marco conceptual para la información financiera* ... párrafos 198 y 199.

²¹ AARF (1992): *Statement of Accounting Concepts n° 4*, “Definition and Recognition the Elements of Financial Statements”. AARF. Caulfield. párrafo 7.

²² FASB (1985): *Statement of Financial Accounting Concepts n° 6*: “Elements of Financial Statements”. FASB. Edición 1999/2000. Norwalk (Conn.). párrafo 28 y 30.

un movimiento de tesorería, ya que se espera que sus clientes paguen por adquirir sus bienes o servicios; pero en las segundas, esta situación cabe que suceda o no. Hay entidades no lucrativas que distribuyen sus bienes y servicios gratis o a un precio muy bajo, obteniendo la mayor parte de sus ingresos de donaciones y contribuciones de terceros. En estos casos, aunque la valoración de sus outputs es más difícil, al no producirse una corriente de dinero, no quiere decir que ese valor no exista.

En nuestra opinión, al estar presente en el sector privado las entidades sin ánimo de lucro, nos parece más adecuado considerar que la generación de posibles rendimientos futuros incluye, además de los beneficios económicos o los servicios que vayan a transformarse en potenciales flujos de tesorería, los posibles servicios que el activo pueda prestar sin que se origine una entrada de dinero, siempre que se cumpla con los fines de la organización²³. Así, en las entidades sin ánimo de lucro, en las que sus fines respondan a objetivos sociales, de investigación, etc., la generación de recursos no suele tener una relación directa con la prestación de servicios o la venta de productos; sino que desarrollan sus actividades sin que éstas culminen en un flujo de caja como contraprestación, lo que no quiere decir que el activo no haya cumplido su función.

²³ Aplicando, también, el razonamiento realizado por la Internacional Federation of Accountants (IFAC): “La definición del IASC reconoce que los ‘beneficios económicos’ incluyen el potencial de servicio (IASB, 1989, párr. 53). Sin embargo, dado que centra su atención en las empresas comerciales, el IASC interpreta el potencial de servicio como la capacidad para ‘contribuir directa o indirectamente, a los flujos de tesorería y otros equivalentes líquidos de la empresa’. Tal interpretación es demasiado restringida para abarcar a las Administraciones Públicas y a las entidades no lucrativas del sector público. Por lo tanto, al aplicarse a las Administraciones Públicas y a las entidades no lucrativas del sector público, el potencial de servicio se debería interpretar de modo que incluya la prestación de servicios y la ejecución de programas y no únicamente la generación de flujos de entrada de tesorería”. URBINA ARRÓSPIDE, A. (Trad.) (1999): *Estudios del Sector Público de la I.F.A.C.*. Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España. Madrid. pp. 94 y 95.

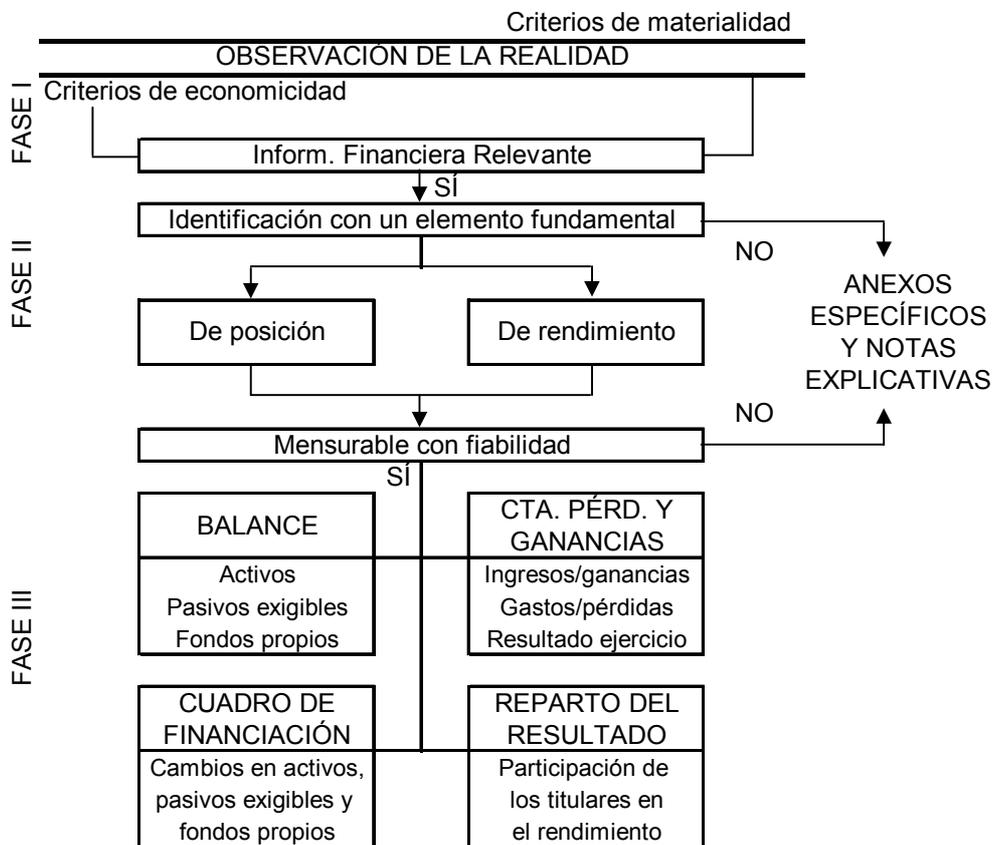
Con respecto a los bienes que nos ocupan, el Patrimonio Cultural puede producir una corriente monetaria cuando se dedique o esté afecto a una actividad económica. Sin embargo, si se destina al desarrollo de una función social o sin fines lucrativos, prestará los servicios propios de la actividad concreta de la entidad. Y en cualquier caso, dará lugar a un flujo de tesorería al intercambiarlo por otros activos, es decir, con su transmisión, respetando siempre las peculiaridades a las que están sujetos estos bienes.

Por otro lado, en ningún marco conceptual se exige certeza en la creación de rendimientos futuros. En general, se utiliza el término “probables” para indicar que es suficiente con que exista una probabilidad razonable en la generación de beneficios económicos en el futuro. Pero no podemos olvidar que si esta capacidad, aunque no se determine en términos de certidumbre total, disminuye o desaparece, el activo dejará de serlo total o parcialmente.

1.1.2. Reconocimiento de Activos en los Estados Financieros

El proceso de reconocimiento de los elementos de los estados contables responde a una metodología estructurada en tres fases, que resumimos en el siguiente cuadro:

Criterio general de reconocimiento para los elementos fundamentales de los estados contables



Cuadro 2.1. Fuente: BELLOSTAS PÉREZ-GRUESO, A.J. (1997): *La herramienta de normalización contable del siglo XXI: el Marco Conceptual en España*. ICAC. Madrid. p. 274.

Centrándonos en el activo, su incorporación al Balance de Situación²⁴, siempre que aporte una información relevante²⁵ y cumpla la definición del elemento, se llevará a cabo cuando:

- a) Sea probable la obtención de rendimientos económicos asociados al mismo, y
- b) El elemento tenga un valor que pueda ser medido con fiabilidad.

Además, en la evaluación de los criterios de reconocimiento hay que tener en cuenta criterios como la economicidad, la oportunidad, la razonabilidad y la materialidad o importancia relativa²⁶.

En cuanto a la consecución de rendimientos, ciertamente se indica que sea “probable” porque las actividades económicas se desarrollan en un ambiente caracterizado por la incertidumbre, en el que pocos resultados son estimados con certeza absoluta. En este sentido, habrá de existir, como mínimo, una probabilidad razonable de que las utilidades económicas se van a producir.

De todas formas, al hablar de probabilidad en los marcos conceptuales no se hace desde el punto de vista estrictamente matemático, sino más bien se trata de una cuestión subjetiva a valorar por los

²⁴ Ver IASB (1989): “Marco Conceptual ... párrafos 83 y 89; AECA (1999): *Marco conceptual para ...* párrafo 264; y FASB (1984): *Statement of Financial Accounting Concepts n° 5*: “Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises”. FASB. Edición 1999/2000. Norwalk (Conn.). párrafos 64-77.

²⁵ “La relevancia es la utilidad notoria, potencial o real, en su doble dimensión, de predicción y de confirmación, para los fines perseguidos por los diferentes destinatarios de la información financiera”. ICAC (2002): *Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España)*. ICAC. Madrid. p. 104.

²⁶ AECA (1999): *Marco conceptual para la información financiera ...* párrafo 249.

responsables de la empresa²⁷. La posibilidad de generación de futuros beneficios económicos o servicios se va a determinar en base a la evidencia de que disponga la entidad en el momento en el que se preparen los documentos contables.

Por otro lado, el hecho de medir el coste o valor del activo busca reflejar una cantidad monetaria en la partida contemplada en el Balance de la entidad. La medición se ha de realizar con fiabilidad²⁸, sin que exista error material y garantizando a los usuarios que representa o puede representar razonablemente la imagen fiel. Es decir, la información suministrada ha de tener la capacidad “de expresar con el mayor rigor las características básicas y condiciones de los hechos reflejados”²⁹.

En este punto es donde el reconocimiento del Patrimonio Histórico se complica, ya que su valoración incluye aspectos tangibles e intangibles, como ya hemos comentado. Los primeros son valorables como cualquier otro inmovilizado material, mientras que los segundos se encuentran con el problema de tener que medir en términos monetarios las características que hacen a estos bienes diferentes del resto.

Hay circunstancias bajo las cuales la valoración fiable no sería tan complicada, como por ejemplo en la compraventa, pero existen otras en las que sí. Si pensamos en las donaciones, las cesiones o las herencias, la medición del valor se complica. Este problema nos parece que merece un estudio más detallado y profundo, que realizamos en el Capítulo 3.

²⁷ En España, el ICAC estima que la responsabilidad en “la prevención y detección de errores e irregularidades corresponde a los administradores y a la Dirección, ...”. Resolución de 15 de junio de 2000, del ICAC, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre “errores o irregularidades”. BOICAC núm. 42. párrafo 8.

²⁸ Ver IASB (1989): “Marco Conceptual para ... párrafos 31-38; y AECA (1999): *Marco conceptual para la información financiera* ... párrafos 260-263.

²⁹ ICAC (2002): *Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España* ... p. 104.

Dada la importancia del Patrimonio Cultural, creemos que los usuarios de la información financiera de las empresas y entidades no lucrativas han de tener a su disposición información sobre ellos en los Estados Financieros, sobre todo si se están dedicando a la actividad de la entidad.

1.2. Contabilidad financiera pública

Las Administraciones Públicas pueden utilizar diferentes criterios de contabilidad que van desde el de caja hasta el del devengo, pasando por el de caja modificado o el de devengo modificado. Es más, suelen informar conforme a más de uno con el fin de satisfacer las necesidades de información de sus usuarios.

El criterio empleado va a determinar los elementos de los estados financieros confeccionados, como exponemos a continuación:

- El criterio de caja reconoce las transacciones y los hechos cuando se cobra o paga dinero y, en consecuencia, en los estados financieros sólo aparecerán las entradas y salidas de recursos monetarios y los saldos de tesorería.
- El criterio del devengo registra las transacciones y los hechos cuando se producen, independientemente de la corriente monetaria. Bajo esta perspectiva, en los estados financieros se presentarán los activos, los pasivos, los ingresos y los gastos.
- Los criterios del devengo modificado o de caja modificado son modelos que presentan alguna alteración tanto del criterio del devengo como del de caja. La naturaleza de los elementos sobre los que informaran los estados financieros dependerá del tipo de modificaciones realizadas.

De acuerdo con lo anterior, planteamos el análisis sobre el Patrimonio Cultural dentro el sector público, desde el criterio contable del devengo, comprobando si cumplen con la definición de activo y con los criterios establecidos para su reconocimiento en el sector público.

1.2.1. Definición de Activo como elemento de los Estados Financieros (criterio del devengo)

La definición de activo como elemento de los estados financieros en el sector público, desde el punto de vista del devengo, tiene como punto de partida la establecida en el sector privado. De hecho, en Australia es la misma para ambos sectores.

En nuestro país, siguiendo la línea comentada, la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) establece que son “recursos controlados por la entidad, como consecuencia de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener en el futuro una utilidad económica”, y añade que el ente público usualmente los empleará “para producir bienes y servicios dirigidos a satisfacer las necesidades de los ciudadanos”³⁰. En el mismo sentido se expresa AECA³¹, precisando que se convertirán en futuros y probables rendimientos y/o prestaciones de servicios públicos.

En Estados Unidos, el Governmental Accounting Standards Board (GASB)³² sigue un criterio similar para las Administraciones Públicas

³⁰ IGAE (1994): *Principios Contables Públicos: Documentos 1 a 8*. Centro de publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid. p. 135.

³¹ AECA (2001): *Marco Conceptual para la información financiera de las Administraciones Públicas*, Documento nº 1 de la Comisión de Contabilidad y Administración del Sector Público. AECA. Madrid. párrafo 194.

³² Governmental Accounting Standards Board (GASB) (1990): *Statement n°11* “Measurement Focus and Basis of Accounting-Governmental Fund Operatind Statements”. GASB. Norwald, Connecticut. párrafo 3.

Estatales y Locales. Mientras que la United States General Accounting Office (GAO)³³, cuyas disposiciones son aplicables a la Administración Pública Federal, además de lo ya comentado, completa el concepto de activo indicando que es “cualquier partida de valor económico propiedad de una unidad gubernamental”, tangible o intangible, que se expresa por su valor de coste u otro valor.

Las definiciones expuestas coinciden en las siguientes peculiaridades que marcan las características del concepto de activo. Son fundamentalmente las mismas que en el sector privado y, por lo tanto, sólo vamos a comentar lo diferente o específico de las entidades públicas, ya que todo lo demás básicamente es igual.

1. Estar controlado por la entidad pública. En este caso, el control se refiere a la capacidad para destinar el activo a la consecución de los objetivos, la prestación de servicios y/o la obtención de beneficios; y esta facultad es de la entidad responsable de su gestión, mantenimiento y conservación, siendo prescindible ostentar la propiedad legal del mismo³⁴.
2. Ser consecuencia de sucesos o hechos pasados.
3. Originar un potencial de servicio o de beneficios económicos futuros. En el sector público, la diferencia fundamental es que el futuro rendimiento económico no se centraliza en el posible flujo de tesorería, sino que lo importante es que el activo ayude o soporte, solo o con otros elementos, a la consecución de los objetivos de la entidad, ya sea de forma directa o indirecta³⁵. El potencial de servicio y/o de rendimientos puede provenir:

³³ Tomado de URBINA ARRÓSPIDE, A. (Trad.) (1999): *Estudios del Sector Público de la I.F.A.C.*. Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España. Madrid. p. 101.

³⁴ AECA (2001): *Marco Conceptual para ...* párrafos 195, 196 y 204.

³⁵ AECA (2001): *Marco Conceptual para ...* párrafo 198.

- Del cumplimiento de objetivos, por el uso del activo de forma aislada o en unión con otros activos,
- Del intercambio por otros activos, o
- De la satisfacción de un pasivo exigible.

Los bienes culturales afectos a los objetivos del ente público (culturales o de otro tipo), al prestar un servicio a los miembros de la comunidad, aunque sea a título gratuito o a un coste muy reducido, podrán tener la condición de activo. En cuanto a su disponibilidad para el intercambio, con otros activos o para satisfacer un pasivo exigible, es restringida, pero posible³⁶, por lo que también mantiene la condición de activo.

Lo cierto es que aunque el Patrimonio Histórico, Artístico y Cultural, por su naturaleza, posee unas peculiaridades que lo hacen diferente del resto de los activos, es generalmente aceptado que cumple con el concepto de activo³⁷.

1.2.2. Reconocimiento de Activos en los Estados Financieros

Para poder reflejar un activo en el Balance de Situación de un ente público, ha de ajustarse a la definición del elemento, aportar información relevante y cumplir estas dos condiciones, que se han de evaluar con criterios de oportunidad, razonabilidad, economicidad e importancia relativa:

³⁶ En el sector público, los bienes culturales muebles no se pueden enajenar, salvo permuta entre administraciones públicas, y los inmuebles podrán ser objeto de venta tras la declaración de alienabilidad, como se establece en el punto 4.2.2. del Capítulo 1, respetando las limitaciones del apartado 5.1.

³⁷ URBINA ARRÓSPIDE, A. (Trad.) (1999): *Estudios del Sector Público ...* p. 197.

- a) Que sea probable su contribución a los objetivos de la entidad y a la prestación de servicios futuros, o la generación de una utilidad económica, y
- b) Que posea un valor medible con fiabilidad.

La terminología utilizada es la idéntica a la empleada en el sector privado y con el mismo significado.

En el sector público, nuevamente, el problema se encuentra en la dificultad que conlleva una medición suficientemente fiable del activo cultural que justifique su reconocimiento³⁸. Como ya hemos indicado, trataremos esta circunstancia más adelante, en el Capítulo 3.

2. LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF) Y LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (NIC)

Los bienes del Patrimonio Cultural, en general, poseen una naturaleza material al ser tangibles y, a su vez, tienen un componente inmaterial muy elevado generado por la herencia histórica y cultural que poseen. Así pues, su significado y, por consiguiente, su valor, están compuestos por el objeto en sí más ese interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico, al que hicimos referencia en el Capítulo 1, propio de los bienes culturales.

³⁸ Entendemos que si se cumplen las condiciones requeridas a otros activos en el Sector Público, los bienes culturales, desde el punto de vista contable, han de recibir el mismo tratamiento. Por lo tanto, no discrepamos en este punto con la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) 17: “Propiedad, planta y equipo”, párrafo 7, que no requiere el reconocimiento de los bienes de patrimonio histórico artístico y/o cultural aunque cumplan la definición y los requisitos de reconocimiento de los elementos del activo; si bien obliga a aplicar los requisitos de presentación de información.

Por el motivo indicado, consideramos que el Patrimonio Histórico se debería registrar como un activo híbrido entre material e inmaterial, en un subgrupo diferente a los anteriores.

En las NIIF/NIC no se hace referencia expresa al Patrimonio Cultural, sino que se establecen los criterios de reconocimiento para las distintas áreas de los documentos contables. Concretamente, nos parece interesante ver si los bienes culturales cumplirían con las normas del inmovilizado material y del inmaterial, ya que los calificamos como activos con un componente tangible y otro intangible.

Evidentemente, realizamos este análisis sin olvidar que para el IASB la utilización que se le dé a cualquier inmovilizado material va a condicionar su posterior registro de la siguiente forma:

- Cuando se destina a la utilización por parte de su propietario, se considera como un inmovilizado material bajo la NIC 16;
- Si se consigna a la venta en el curso normal del negocio, se registra como existencias según la NIC 2;
- Y cuando se mantiene para generar beneficios por su alquiler o por su revalorización a largo plazo, se trata como una inversión inmobiliaria al amparo de la NIC 40;
- Y, por último, si se mantiene para la venta, estando el activo disponible para su enajenación inmediata según las condiciones habituales aplicables al mismo, y no para su uso continuado en la actividad de la empresa, se reconocerá como un activo no corriente mantenido para la venta como se especifica en la NIIF 5.

2.1. NIC 16: Inmovilizado material³⁹

El IASB define el inmovilizado material como un activo tangible de la empresa que espera usar, durante más de un ejercicio, en la producción o suministro de bienes y servicios, en labores administrativas o destinarlo al arrendamiento a terceros. Además, considera que para su reconocimiento como activo material ha de cumplir dos condiciones:

- Que sea probable la obtención por parte de la empresa de los futuros beneficios económicos generados por el bien, y
- Que su coste pueda ser valorado con suficiente fiabilidad.

Efectivamente son los mismos criterios establecidos por el marco conceptual del IASB para el reconocimiento de un activo en general.

En cuanto al primer condicionante, la entidad tendrá que evaluar el grado de certidumbre en relación a los beneficios económicos futuros. Esto implica tener la seguridad de que la empresa recibirá las ventajas derivadas del bien y asumirá los riesgos asociados al mismo. Ciertamente, la evaluación no se podrá realizar hasta que los riesgos y ventajas se hayan trasladado a la empresa, es decir, hasta que la adquisición se haya hecho efectiva. Por lo tanto, entendemos que, normalmente, mientras no existan derechos legales exigibles ante la justicia, no se reconocerá el inmovilizado material como tal, ya que será difícil demostrar que existe control sobre los rendimientos del activo tangible.

³⁹ Reglamento (CE) n° 2238/2004 de la Comisión, de 29 de diciembre de 2004, que modifica el Reglamento (CE) n° 1725/2003 por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad, de conformidad con el Reglamento (CE) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a la NIIF 1, a las NIC números 1 a 10, 12 a 17, 19 a 24, 27 a 38, 40 y 41 y a las SIC números 1 a 7, 11 a 14, 18 a 27, 30 a 33. NIC 16 (revisada en 2003).

La NIC 16 considera, por estar planteada para empresas lucrativas, que los futuros beneficios económicos se van a medir por los flujos de tesorería que generen. Como ya hemos indicado, cuando se trate de entidades sin ánimo de lucro o del sector público hay que ampliar esa acepción incorporando el cumplimiento de los fines u objetivos de dichas entidades, ya que en muchas ocasiones, aunque se utilicen en la producción o suministro de bienes y servicios, no llega a producirse una corriente monetaria.

Sobre segunda condición para el reconocimiento, la valoración del bien cultural es la que puede plantear más problemas por lo compleja que es su estimación, si bien el componente tangible puede valorarse como cualquier otro activo material. A este respecto, el IASB considera que la propia transacción de compra del inmovilizado material va a revelar su coste⁴⁰. Concretamente, plantea los siguientes criterios de valoración: por un lado, el coste histórico o precio de adquisición; y por otro, con posterioridad al reconocimiento inicial y como alternativa al anterior, el valor razonable.

El coste histórico se establece como método de valoración inicial de cualquier inmovilizado material, y comprende el precio de compra, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que graven la adquisición; así como los costes relacionados directamente con la preparación y acondicionamiento del activo para su uso previsto; y la estimación inicial de los costes de desmantelamiento o retiro del elemento y de rehabilitación del lugar donde se asienta, cuando la entidad esté obligada a ello por utilizar el activo durante un periodo de tiempo determinado, siempre que no haya sido para producir existencias. En cualquier caso, se deducirán los posibles descuentos o rebajas del precio.

⁴⁰ Si el activo en lugar de adquirido es construido por la empresa, se determinará su coste “utilizando los mismos principios que si fuera un elemento de inmovilizado material adquirido”. NIC 16 (revisada en 2003), párrafo 22.

En cambio, el valor razonable se presenta como procedimiento alternativo al coste histórico después de la valoración inicial, y se define como “el importe por el cual podría ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua”⁴¹. La aplicación de esta opción ha de realizarse con suficiente regularidad y permite a la entidad revalorizar estos activos sin necesidad de que una norma legal lo autorice.

La misma NIC considera que el valor razonable de terrenos, edificios, maquinaria y equipos, normalmente, es su valor de mercado, que ha de ser determinado por medio de una tasación pericial. Aunque si el valor de mercado es difícil de estimar porque los activos no se vendan con frecuencia en un mercado activo, como sucede normalmente con los bienes culturales, el valor razonable se fijará a través de métodos que tengan en cuenta los rendimientos del mismo o el coste de reposición del elemento debidamente depreciado.

2.2. NIC 38: Activos intangibles⁴²

El inmovilizado inmaterial se define como “un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física”⁴³, y diferente del fondo de comercio, que se tratará contablemente conforme a la NIIF 3, Combinaciones de negocios. Las condiciones para su reconocimiento como

⁴¹ NIC 16 (revisada en 2003), párrafo 6.

⁴² Reglamento (CE) n° 2236/2004 de la Comisión, de 29 de diciembre de 2004, que modifica el Reglamento (CE) n° 1725/2003 por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) números 1, 3 a 5, a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) números 1, 10, 12, 14, 16 a 19, 22, 27, 28, 31 a 41 y a las interpretaciones del Comité de Interpretación de Normas (SIC) números 9, 22, 28 y 32. NIC 38 (revisada en 2004).

⁴³ NIC 38 (revisada en 2004), párrafo 7.

activo intangible son las mismas que hemos expuesto para el inmovilizado material, es decir, las necesarias para el reconocimiento de un activo según el marco conceptual.

- Que sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros producidos por el activo, y
- Que pueda valorarse con fiabilidad el coste del bien.

Respecto a la primera condición, para que la empresa obtenga los beneficios económicos devengados por el activo ha de tener algún tipo de derecho legal u otra forma de control sobre el mismo. La NIC especifica que la existencia de un derecho legal sobre un bien inmaterial no es la única forma de control, pero sí la más fácil de demostrar. Lo cierto es que si el grado de control es insuficiente el activo no cumplirá con las condiciones para su reconocimiento.

En cualquier caso, si el activo cultural puede reconocerse como inmovilizado material es porque la entidad tiene un derecho legal sobre el mismo, por lo que su componente intangible también sería activable. Si, por el contrario, sólo existiera un derecho de uso (y/o de propiedad para el sector público) del bien habría que comprobar si el nivel de control sobre sus rendimientos es suficiente para el reconocimiento del mismo.

Por otro lado, los beneficios económicos futuros generados por un inmovilizado inmaterial comprenden los ingresos de la venta de productos y servicios, los ahorros de costes y otros rendimientos derivados del uso del bien por parte de la empresa. Al igual que otras ocasiones, estimamos que se ha de añadir el cumplimiento de los fines de la entidad para aquellas organizaciones sin fines de lucro o pertenecientes al sector público.

Acerca de la segunda condición, valorar el componente histórico, artístico o cultural de un bien es la parte más complicada desde cualquier punto de vista. La NIC 38 propone valorar el inmovilizado inmaterial inicialmente por su coste histórico de adquisición o producción, o bien, como alternativa y con posterioridad a esa valoración inicial, por su valor razonable.

El coste histórico de adquisición o producción engloba el precio de compra, incluyendo los aranceles de importación y los impuestos no recuperables y todos los desembolsos directamente imputables a la preparación del bien para el uso al que va a ser destinado. Por supuesto, habrá que deducir las posibles rebajas y descuentos comerciales.

El valor razonable se define del mismo modo que para el inmovilizado material e, igualmente, permite la revaloración de los activos inmateriales, siempre que se realice con suficiente regularidad dependiendo de la volatilidad de los valores razonables de los activos a revalorizar. El valor razonable se ha de determinar por referencia a un mercado activo. En este sentido, la propia NIC reconoce que su existencia es poco común para activos inmateriales y, por lo tanto, si el mercado no existe o deja de existir no se seguirá revalorizando del bien.

En conclusión, nos parece que ambos componentes, tangible e intangible, de los bienes del Patrimonio Cultural cumplen las condiciones para poder reconocerse en los Estados Financieros, según las NIIF/NIC a las que tenemos adaptar nuestra legislación contable. Por este motivo, consideramos que habría que dedicar un subgrupo diferente al del inmovilizado material o inmaterial que agrupe las características de los bienes culturales, sin que ello impida que operaciones como la cesión de uso sobre estos activos se contabilicen como un inmovilizado inmaterial en el correspondiente subgrupo.

De todas formas, no podemos dejar de mencionar que la NIC 38 (revisada en 2004), en su párrafo 3, precisa que puede haber activos intangibles contenidos en, o que contienen, una naturaleza material. En estos casos, considera que habría que evaluar cuál de los dos componentes tiene un peso más significativo, con el fin de determinar si el tratamiento contable ha de ajustarse a la NIC 16 o a la 38. Plantea, como ejemplo, que el sistema operativo de un ordenador forma parte del mismo porque sin él no funcionaría el equipo y, por lo tanto, se registrará junto al inmovilizado material.

En cualquier caso, como los bienes culturales son tan especiales y cuentan con unas características propias diferentes a las del inmovilizado material e inmaterial, pensamos que el dedicarles un subgrupo diferenciado sería lo más apropiado.

3. TRATAMIENTO DEL PATRIMONIO CULTURAL EN LA NORMATIVA CONTABLE ESPAÑOLA PARA EL SECTOR PRIVADO

En nuestro país, la regulación contable actual aborda la problemática del Patrimonio Cultural distinguiendo entre sector privado y sector público. Por ese motivo, estructuramos nuestra exposición de la misma manera. Así pues, dedicamos este epígrafe al sector privado y el siguiente al sector público.

El sector privado se rige, contablemente, por el PGC y sus correspondientes adaptaciones a los distintos sectores de actividad que poseen peculiaridades que los hacen especiales. Concretamente, en

referencia al Patrimonio Cultural, la adaptación del PGC a las entidades sin ánimo de lucro⁴⁴ es la única que se detiene en este aspecto.

3.1. Empresas con fines lucrativos

El PGC no hace ninguna referencia expresa al Patrimonio Histórico Español.

3.2. Entidades sin fines lucrativos

La adaptación del PGC a las entidades sin ánimo de lucro define los bienes del Patrimonio Histórico como “elementos patrimoniales muebles o inmuebles de interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico, así como el patrimonio documental y bibliográfico, los yacimientos, zonas arqueológicas, sitios naturales, jardines y parques que tengan valor artístico, histórico o antropológico”, basándose claramente en la LPHE. Por otro lado, especifica que los bienes han de ser culturales, conforme a la LPHE, pero no tienen que haber sido inventariados o declarados de interés cultural para contabilizarse como tales.

Específicamente, se destina dentro del inmovilizado el subgrupo 23. *Bienes de Patrimonio Histórico* para el registro contable del Patrimonio Cultural, diferenciándolo del activo fijo inmaterial y material. En concreto, la adaptación hace la siguiente clasificación:

⁴⁴ Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades.

Bienes inmuebles	Monumentos Jardines históricos Conjuntos históricos Sitios históricos Zonas arqueológicas
Archivos	
Bibliotecas	
Museos	
Bienes muebles	

Los bienes culturales se registrarán por su precio de adquisición o coste de producción, dotándose, en su caso, provisiones por depreciación, si ésta tuviera lugar.

A continuación, analizamos la problemática contable de las operaciones relacionadas con el Patrimonio Histórico Español desde la perspectiva de las entidades sin fines lucrativos, según la adaptación del PGC. Para ello, estructuramos la exposición diferenciando entre las operaciones de alta, las mixtas, las especiales, las de baja y las correcciones de valor. Concluimos este apartado con una reseña sobre la información a incluir en las Cuentas Anuales y sobre el inventario.

3.2.1. Contabilidad de las operaciones de alta

Las operaciones de alta comprenden la adquisición onerosa, la adquisición no lucrativa y las operaciones posteriores a la adquisición.

Dentro de estas operaciones también está la construcción de bienes, ya sea por la propia entidad o mediante terceros, y, en este sentido, entendemos que los bienes culturales que fueron construidos por una

entidad sin ánimo de lucro se valoran por su coste de producción⁴⁵. Pero no nos parece oportuno el registro de la construcción actual de un potencial bien cultural, ya que éste no llegará a obtener esa consideración hasta dentro de mucho tiempo y, por lo tanto, en el momento de la construcción es un inmovilizado material normal.

- a) Adquisición onerosa: Son operaciones en las que se realiza una contraprestación monetaria por la recepción del bien. En concreto, nos referimos a las adquisiciones por *compraventa directa* y a través de *concurso o subasta pública*.

En ambos casos, y siguiendo la norma de valoración 6ª, los bienes culturales se valorarán al precio de adquisición, que incluye: el importe facturado por el vendedor; los gastos adicionales se produzcan hasta la puesta en funcionamiento; los gastos de acondicionamiento; y los intereses financieros devengados hasta la puesta en funcionamiento, siempre que exista una relación directa y objetiva entre la operación de endeudamiento que origina los gastos financieros y el bien.

En cambio, no formarán parte del precio de adquisición:

- los impuestos indirectos que graven la adquisición cuando sean recuperables directamente de la Hacienda Pública, ni
- las instalaciones y elementos incorporados al bien cultural, pero que no tengan la consideración de patrimonio histórico, aunque sí el carácter de permanencia.

⁴⁵ El coste de producción está formado por el precio de adquisición de las materias primas y de otras materias consumibles; los costes directamente imputables; una proporción razonable de los costes indirectos correspondientes al periodo de construcción; y los gastos financieros devengados hasta la entrada en funcionamiento, siempre que exista una relación directa y objetiva entre la operación de endeudamiento que genera los intereses y el bien.

El criterio del precio de adquisición es aplicado también para las adquisiciones onerosas de inmovilizado material en el Reino Unido y Francia; mientras que en Estados Unidos no se dan pautas para su valoración o medición⁴⁶.

La NIC 16⁴⁷ sobre inmovilizado material considera que las adquisiciones onerosas se contabilizarán inicialmente por su precio de adquisición y, posteriormente, el bien se podrá valorar como alternativa por su valor razonable.

- b) Adquisición no lucrativa: En estos casos, se adquiere un bien sin que exista ninguna contraprestación. Hablamos de la *ocupación*, la *donación*, la *sucesión* y la *prescripción*.

La norma de valoración 21^a de la adaptación del PGC establece que los elementos patrimoniales culturales adquiridos sin contraprestación⁴⁸ se valoran conforme a la norma de valoración 6^a, es decir, por su valor de adquisición, como excepción al criterio general del valor venal con el límite del valor de mercado, empleado para el resto de los activos. Por lo tanto, sólo aparecerían en el balance cuando se produjeran gastos hasta su incorporación en el patrimonio de la entidad.

Aunque puede tener su lógica bajo el prisma del principio de precio de adquisición, nos resulta curioso que, si estos bienes pertenecen a la entidad en las mismas condiciones que los adquiridos onerosamente, no figuren en el balance o lo hagan por un valor anecdótico. Es cierto que la determinación del valor venal de un bien cultural es especialmente

⁴⁶ García Castellví, A. (2000): “Análisis del tratamiento contable del inmovilizado material en las entidades sin fines de lucro”. *IX Encuentro de profesores universitarios de contabilidad*, tomo 1, Las Palmas de Gran Canarias, mayo, p. 703.

⁴⁷ Tanto la NIC 16 (revisada en 1998), párrafos 14, 28 y 29; como la nueva NIC 16 (revisada en 2003), párrafos 15, 29, 30 y 31, se manifiestan en el mismo sentido.

⁴⁸ Concretamente indica “subvenciones, donaciones y legados de carácter no reintegrable”.

difícil o imposible, pero la del precio de adquisición tampoco nos parece la más acertada.

En este sentido, resumimos los criterios adoptados por otros países para las adquisiciones gratuitas de inmovilizado material en estas entidades: en Estados Unidos, la FASB 93 no da pautas sobre la medición; en el Reino Unido, la SORP 2 opta por el valor que tenía el bien cuando se recibió; y en Francia, la CNVA se decanta por el valor venal⁴⁹.

Además, en Estados Unidos, el FASB 116⁵⁰ establece que no es necesario reconocer las donaciones de obras de arte, tesoros históricos y activos similares cuando estén disponibles para la exhibición pública, la educación o la investigación, más que para la obtención de un beneficio; se protejan, guarden y cuiden adecuadamente; y los ingresos de su posible venta estén comprometidos para su reinversión en este tipo de bienes. Aunque facilitará información sobre los mismos en el Estado de Actividades.

Por otro lado, la IASB considera que cuando la adquisición gratuita de cualquier activo proceda de una subvención oficial no monetaria, el mismo se valorará inicialmente por su valor razonable o, como alternativa, por un importe simbólico⁵¹.

⁴⁹ García Castellví, A. (2000): "Análisis del tratamiento contable del inmovilizado material en las entidades sin fines de lucro". *IX Encuentro de profesores universitarios de contabilidad*, tomo 1, Las Palmas de Gran Canarias, mayo, p. 703.

⁵⁰ FASB (1993): *Statement of Financial Accounting Standards n° 116*: "Accounting for Contributions Receiver and Contributions Made". FASB. Norwalk (Conn). párrafos 11 y 26.

⁵¹ NIC 20 sobre Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas, párrafo 23.

AECA⁵² opina que estas adquisiciones se podrían inscribir por su “valor razonable, valor por el se encuentren asegurados, valor en uso alternativo, precio por el que fueron adquiridos por el donante o el importe por el que figuran en la contabilidad del mismo”; y en ausencia de referencia fiable, para todo tipo de adquisición de bienes históricos, se podría tomar “el de su tasación realizada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de competencia estatal, o por el organismo equivalente que exista en cada entidad autónoma”.

En cualquier caso, según la adaptación del PGC a las entidades sin ánimo de lucro, estas transacciones se contabilizan como ingresos a distribuir en varios ejercicios, que se imputarán al resultado del ejercicio en el que se produzca la enajenación o baja de los bienes, por tratarse de activos no amortizables. En este sentido, las depreciaciones de todo tipo de carácter irreversible que afecten a la adquisición gratuita producen el traslado a resultados del ingreso a distribuir en varios ejercicios.

Dentro de la cuenta de pérdidas y ganancias, se registrarán como ingresos de la actividad o como ingresos extraordinarios, dependiendo de si el bien está afecto o no a las operaciones propias de la entidad.

En cambio, en relación al registro contable, el IASB⁵³ permite reflejar todas las subvenciones oficiales de capital, monetarias y no monetarias, “bien reconociéndolas como partidas de ingresos diferidos, bien como deducciones del valor de los activos con los que se relacionan”. Con la segunda opción, la subvención se traslada a la cuenta de resultados durante la vida útil del bien minorando la dotación a la amortización del mismo.

⁵² AECA (2003): *Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos, Documento n° 23*. Madrid. p. 25.

⁵³ NIC 20, párrafos 24-28.

c) Operaciones posteriores a la adquisición: Nos referimos a la renovación; la ampliación y mejora; la reparación y conservación y las piezas de recambio⁵⁴.

- *Renovación y ampliación y mejora.* La renovación consiste en volver un bien a su estado primitivo, es decir, en recuperar las características iniciales del bien. La ampliación radica en la incorporación al bien de nuevos elementos, obteniendo así una mayor capacidad productiva. Y la mejora comprende el conjunto de actividades que producen una alteración en un inmovilizado o elemento del mismo aumentando su eficiencia.

Según la norma de valoración 3ª. f) sobre el inmovilizado material de la adaptación del PGC, “los costes de renovación, ampliación o mejora ... serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil y siempre que sea posible conocer o estimar razonablemente el valor neto contable de los elementos que, por haber sido sustituidos, deban ser dados de baja del inmovilizado”.

La valoración de la renovación, ampliación o mejora sigue el criterio del precio de adquisición o coste de producción de la misma. Cuando se trate de una ampliación o mejora, se incluirán en la valoración los costes de destrucción o eliminación de los elementos sustituido, minorados, en su caso, por el montante recuperado de su venta, con el límite del valor de mercado del bien ampliado o mejorado.

⁵⁴ Para conocer en que consisten estas operaciones y cuál es su registro contable hemos de acudir a la Resolución de 30 de julio de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan las normas de valoración del inmovilizado material, y a la norma de valoración 3ª.f) de la adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos.

Si, además, tiene lugar una sustitución de elementos, se dará de baja el elemento sustituido y sus correcciones de valor, si las hubiera y fueran identificables, reconociéndose el resultado de la operación por la diferencia entre el valor neto contable y el valor recuperado. Por otro lado, si se entrega el elemento sustituido a cambio de otro nuevo, se aplicará lo establecido para las adquisiciones de inmovilizado entregando como pago parcial otro inmovilizado.

Sin embargo, si en una sustitución no se pueden identificar las correcciones de valor correspondientes al elemento sustituido, la operación se contabilizará como una reparación.

Finalmente, recalcar el hecho de que en las ampliaciones y mejoras en las se incorporan elementos nuevos que no tienen la consideración de bienes culturales, como puede ser el caso de la iluminación, los ascensores, el aire acondicionado, etc., se producirá la activación, pero, como especificamos al referirnos a las adquisiciones onerosas, se contabilizará, en la cuenta que le corresponda, de forma separada al Patrimonio Histórico.

- *Reparación y conservación.* La reparación tiene como finalidad poner un inmovilizado estropeado o deteriorado en condiciones de funcionamiento; mientras que la conservación busca preservar el activo en buenas condiciones de funcionamiento.

Estas operaciones pueden ser de dos tipos, ordinarias y extraordinarias. Las primeras son frecuentes y suponen un coste no muy elevado; mientras que las segundas se distancian en el tiempo y su coste suele ser alto.

Cuando la reparación y conservación es ordinaria, los gastos originados por la misma se contabilizan como resultado del ejercicio,

en la cuenta 622. *Reparaciones y conservación*. Si, por el contrario, es extraordinaria se dotará una provisión anual de forma sistemática, hasta la fecha prevista de realización de la misma, por la parte del importe estimado de la reparación a efectuar. Para ello, se cargará el gasto contra la cuenta 145. *Provisión para reparaciones y conservación de bienes del Patrimonio Histórico*. Esta provisión se aplicará cuando se realice la reparación.

Por último, si en la operación de reparación y conservación se produce una sustitución, se contabilizará como hemos indicado en las renovaciones, ampliaciones o mejoras.

- *Piezas de recambio*. Son elementos destinados a sustituir a otros semejantes en instalaciones, equipos o máquinas. Se consideran existencias cuando su ciclo de almacenamiento es inferior al año; mientras que si dicho ciclo es superior al año, se registrarán como inmovilizado en la cuenta 229. *Otro inmovilizado material*, por tratarse de recambios correspondientes a un activo diferente a las instalaciones técnicas y otras instalaciones.

Sobre las operaciones reseñadas, la NIC 16 (revisada en 1998)⁵⁵ especifica un tratamiento similar:

- Serán mayor valor del inmovilizado material cuando sea probable que del desembolso realizado se generen beneficios económicos futuros adicionales a los evaluados inicialmente. Esto es así cuando se amplíe su vida útil, se incremente su capacidad productiva, se aumente la calidad de los productos o servicios, y/o se reduzcan sensiblemente los costes de explotación iniciales.

⁵⁵ NIC 16 (revisada en 1998), párrafos 23-27.

- También supondrán un mayor valor del activo si la operación implica la recuperación de los beneficios económicos inicialmente esperados. Esta situación se producirá cuando el importe en libros del bien⁵⁶ se haya reducido por una disminución de los beneficios económicos futuros o cuando en el momento de la adquisición ya se establece la necesidad de acometer desembolsos adicionales para poner el activo en servicio.
- Se tratarán como gasto del ejercicio las reparaciones y el mantenimiento del inmovilizado material que restauran o mantienen los beneficios económicos futuros estimados originalmente.
- Por último, las piezas de recambio se reconocerán como activos diferentes, por tener vidas útiles distintas a las de los elementos del inmovilizado material principales.

Mientras que la nueva NIC 16 (revisada en 2003) establece un criterio diferente de activación común para todos los costes posteriores a los iniciales, en función del cumplimiento de las condiciones necesarias para su reconocimiento como activo material. Concretamente, el IASB señala que “la entidad evaluará, de acuerdo con este principio de reconocimiento, todos los costes de inmovilizado material en el momento en que incurra en ellos. Estos costes comprenden tanto aquellos en que se ha incurrido inicialmente para adquirir o construir un elemento de inmovilizado material, como los costes incurridos posteriormente para añadir, sustituir parte de o mantener el elemento

⁵⁶ Según el párrafo 6 de la NIC 16 (revisada en 1998), el importe en libros de un activo es “el importe por el que tal elemento aparece en el balance, una vez deducida la depreciación acumulada y las pérdidas de valor por deterioro que eventualmente le correspondan”. Pero, además, este importe puede ser minorado por el de las subvenciones oficiales de capital, monetarias o no monetarias, cuando se reflejen en el balance como deducciones del valor de los activos con los que se relacionan. NIC 16 (revisada en 1998), párrafo 20; y NIC 20, párrafos 24 y 27. La nueva NIC 16 (revisada en 2003) se expresa en los mismos términos en los párrafos 6 y 28.

correspondiente”⁵⁷. Es decir, establece un criterio genérico para cualquier activación que implica la obtención de beneficios económicos futuros derivados de ese coste y que el mismo pueda ser valorado con fiabilidad. Específicamente, la norma considera los siguientes casos⁵⁸:

- Los gastos correspondientes al mantenimiento diario del bien se van a contabilizar como gastos del ejercicio.
- Las piezas de recambio, en general, se tratarán como existencias; salvo que la entidad las vaya a utilizar durante más de un ejercicio económico o bien sólo se puedan usar en inmovilizados materiales, situaciones bajas las cuales se activaran siempre que cumplan las condiciones de reconocimiento.
- Las inspecciones generales realizadas sobre un activo material que cumplan las condiciones de reconocimiento se reconocerán contablemente como una sustitución⁵⁹. Por lo que su coste entrará a formar parte del importe en libros del bien, dándose de baja el valor neto contable de la inspección general previa. Entendemos que, por lo tanto, las grandes operaciones de reparación de bienes culturales pueden ser activables.

Aunque la NIC no se pronuncia expresamente sobre los costes de renovación, ampliación y mejora, entendemos que, siempre que cumplan con los requisitos de reconocimiento, se recogerán como mayor valor de activo.

⁵⁷ NIC 16 (revisada en 2003), párrafo 10.

⁵⁸ NIC 16 (revisada en 2003), párrafos 8, 12, 13 y 14.

⁵⁹ Con el Reglamento (CE) n° 2238/2004 de la Comisión, de 29 de diciembre de 2004, se aprueba, entre otras, la modificación de la NIC 16 y, a raíz de ello, la supresión de la SIC 23 (sobre costes de revisiones y reparaciones generales en el inmovilizado material). Como vemos, el IASB da solución al problema tratado en el SIC dentro de la norma.

3.2.2. Contabilidad de las operaciones mixtas

Las operaciones mixtas son transacciones en las que se produce, a la vez, un alta y una baja de bienes. Se pueden presentar como permutas, adquisiciones entregando como pago parcial otro inmovilizado material, y aportaciones no dinerarias a sociedades⁶⁰.

- a) En las *permutas*, el inmovilizado recibido se valorará de acuerdo al valor neto contable del bien cedido a cambio, con el límite del valor de mercado del inmovilizado recibido si éste fuera menor⁶¹. No obstante, cuando existan provisiones que afecten al inmovilizado cedido, la diferencia entre su precio de adquisición y su amortización acumulada será el límite por el que se podrá valorar el bien recibido a cambio, si el valor de mercado de este último es superior al valor neto contable del bien cedido a cambio. Además, los gastos que ocasione el bien recibido hasta su puesta en funcionamiento incrementarán el valor del mismo siempre que no supere su valor de mercado.

En cuanto al bien cedido se dará de baja por su valor neto contable.

- b) Las *adquisiciones entregando como pago parcial otro inmovilizado material*. Se tendrá en cuenta que la empresa que recibe el bien cultural a cambio de otro inmovilizado, más un diferencial monetario, va a valorar en general el bien recibido por el valor neto contable del que se transmite más el importe monetario pagado, con el límite del valor de mercado del activo recibido.

⁶⁰ Estas figuras no aparecen reguladas en la adaptación del PGC a las entidades sin ánimo de lucro, pero podría serles de aplicación la Resolución de 30 de julio de 1991, del ICAC, por la que se dictan las normas de valoración del inmovilizado material.

⁶¹ AECA considera que el bien recibido se debería dar de alta por su valor razonable; y cuando éste no coincida con el valor neto contable del bien entregado, la diferencia se tratará como variaciones patrimoniales. AECA (2003): *Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos, Documento n° 23*. Madrid. p. 23.

El IASB se pronuncia conjuntamente sobre las permutas y las adquisiciones entregando como pago parcial otro inmovilizado, aunque el tratamiento varía de la NIC 16 (revisada en 1998) a la nueva.

Si repasamos la NIC 16 (revisada en 1998)⁶², a la hora de valorar el bien recibido, distingue entre intercambios de bienes diferentes o similares. En el primer caso, se decanta por el valor razonable del activo que se recibe, ajustado por el posible importe monetario pagado adicionalmente. Pero, en el segundo, estima más oportuno valorarlo al valor neto contable del activo entregado, siempre que el valor razonable del recibido no sea inferior.

Mientras que la nueva NIC 16 (revisada en 2003)⁶³ no realiza esa distinción sino que aborda su tratamiento contable desde una perspectiva completamente diferente, estableciendo como parámetros decisivos en la valoración de los bienes intercambiados la fiabilidad en la estimación del valor razonable de los mismos y el hecho de si la transacción es comercial o no. Conforme a este planteamiento, la norma establece las siguientes situaciones:

⁶² NIC 16 (revisada en 1998), párrafos 21 y 22.

⁶³ NIC 16 (revisada en 2003), párrafos 24-26.

- Que la transacción tenga carácter comercial⁶⁴ y se pueda medir de forma fiable el valor razonable del bien recibido y/o del entregado⁶⁵. Bajo este escenario, el criterio de valoración de los activos intercambiados es su valor razonable. El activo recibido se medirá por su valor razonable, siempre que se tenga evidencia de que su estimación es más fiable que la del activo entregado. De no ser así, se utilizará el valor razonable del entregado.
 - Que la transacción no tenga carácter comercial. El bien adquirido se valorará por el importe en libros del activo entregado.
 - Que no se pueda determinar con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni del entregado. Al igual que en el caso anterior, el activo recibido se reconocerá por el importe en libros del entregado.
- c) En las *aportaciones no dinerarias a sociedades*, los bienes entregados y las acciones adquiridas se valorarán por el valor otorgado en la escritura pública de constitución o ampliación de capital, como se indica en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

La NIC 16 no hace ninguna referencia expresa a esta figura. Y aunque la NIC 38 (revisada en 1998) sobre inmovilizado inmaterial

⁶⁴ Según la NIC 16 (revisada en 2003), párrafo 25, “una transacción de intercambio tendrá carácter comercial si:

- a) la configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del activo recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo cedido; o
- b) el valor específico para la entidad de la parte de sus actividades afectada por la permuta, se ve modificado como consecuencia del intercambio; y además
- c) la diferencia identificada en a) o en b) resulta significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.”

⁶⁵ Conforme al párrafo 26 de la NIC 16 (revisada en 2003), cuando no existen transacciones comparables en el mercado, el valor razonable se puede estimar con fiabilidad “si a) la variabilidad en el rango de las estimaciones del valor razonable del activo no es significativa, o b) las probabilidades de las diferentes estimaciones, dentro de ese rango, pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la estimación del valor razonable”.

trataba estas operaciones de forma concreta⁶⁶, indicando que cuando se adquiere un inmovilizado inmaterial a cambio de una emisión de instrumentos de capital, el activo se va a valorar por “el valor razonable de los instrumentos de capital, que a su vez será igual al valor razonable del activo”; la nueva NIC 38 (revisada en 2004) no realiza esta precisión.

Parece razonable entender que este tipo de operaciones se tratarán como una permuta de activos, valorándose el activo material o inmaterial recibido por el valor razonable del bien cuya estimación sea más fiable, que normalmente será la del instrumento financiero.

3.2.3. Contabilidad de las operaciones especiales

En este apartado vamos a tratar la *cesión gratuita de bienes*. Ante una cesión se nos plantea el problema del registro contable, porque, al corresponder la titularidad del inmovilizado al cedente, ¿cabría la posibilidad de incorporar el bien al inmovilizado material del cesionario, ya que se trata de un elemento patrimonial? o, ¿sería más aconsejable activarlo como un inmovilizado inmaterial por tratarse de un derecho de uso?

Ni el PGC ni la adaptación del mismo a las entidades sin fines lucrativos entran en la problemática contable de esta figura contractual.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) hace una referencia a las cesiones de inmovilizados al detallar las normas de valoración de las concesiones administrativas⁶⁷. Así, cuando en la concesión estén afectos activos materiales que deban revertir a la Entidad de derecho público al final del periodo concesional, se habrá de dotar, durante ese

⁶⁶ NIC 38 (revisada en 1998), párrafo 26.

⁶⁷ Resolución de 21 de enero de 1992, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan las normas de valoración del inmovilizado inmaterial.

periodo, un fondo de reversión por el valor neto contable, en el momento de la reversión, del bien a devolver más los gastos necesarios para llevarla a cabo.

Por otro lado, en una Consulta resuelta por el ICAC en materia de contabilidad⁶⁸ se plantean dos situaciones en relación a la construcción del edificio que supone la retribución de un derecho de superficie:

- a) Cuando la propiedad de la construcción recaiga directamente en el propietario del suelo, “el superficiario deberá registrar el importe destinado a dicha construcción como un inmovilizado inmaterial ya que se trata de un derecho susceptible de valoración”. En la adaptación del PGC a las empresas de abastecimiento y saneamiento de agua⁶⁹, ya se manifestó en el mismo sentido creando la cuenta 218. *Derechos sobre activos cedidos en uso*.

La amortización del inmovilizado inmaterial se realizará a lo largo del periodo que dure el derecho de superficie.

- b) Cuando la propiedad del edificio construido corresponda al superficiario hasta el término del contrato de uso, “éste deberá registrar en su activo la construcción dentro del inmovilizado material por su coste de producción”, amortizándolo sistemáticamente en función su vida útil. Y, adicionalmente, dotar, durante la vigencia del derecho de superficie, una provisión para riesgos y gastos similar al fondo de reversión.

⁶⁸ BOICAC núm. 38, junio 1999: Consulta 7. Derecho de superficie, obligándose la sociedad receptora a la construcción de un inmueble con vida útil superior a la duración del contrato.

⁶⁹ Orden de 10 de diciembre de 1998, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas de abastecimiento y saneamiento de agua.

En cambio, en la adaptación del PGC a las sociedades anónimas deportivas⁷⁰ se opta por no contabilizar como inmovilizado material los terrenos e instalaciones que les son cedidos. La solución que aporta la norma es la activación de las inversiones realizadas sobre los mismos, distinguiendo si se efectúan sobre terrenos cedidos en precario o sobre terrenos o instalaciones cedidos mediante cualquier tipo de contrato. En la primera situación, se recogen en la cuenta 203. *Gastos de instalación y acondicionamiento de terrenos cedidos en precario*, como gastos de establecimiento, las inversiones necesarias para su acondicionamiento, siempre que no se puedan separar de los terrenos y sean consecuencia del inicio de la actividad o de una ampliación de su capacidad operativa. Mientras que en la segunda, contabiliza como inmovilizado inmaterial, en la cuenta 218. *Derechos sobre inversiones realizadas en terrenos o instalaciones cedidos*, las inversiones realizadas cuando no sean separables de los terrenos o instalaciones cedidos y aumenten su capacidad productiva, productividad o alarguen su vida útil.

También el Plan General de Contabilidad Pública, como veremos más adelante, trata las cesiones reconociéndolas en el inmovilizado material del cesionario por su valor venal contra una cuenta de patrimonio. En consecuencia, el ente público que recibe el bien activará, durante el periodo de la cesión, bienes que no le pertenecen, aunque pueden estar contribuyendo al ejercicio de su actividad o a la generación de ingresos.

⁷⁰ Orden de 27 de junio de 2000, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Sociedades Anónimas Deportivas.

Desde nuestro punto de vista, nos parece más apropiado considerar al Patrimonio Cultural recibido en cesión como un inmovilizado inmaterial, capitalizando el derecho de uso, siempre que el bien se destine a la consecución de los fines propios de la entidad. En ese sentido, la NIC 38 establece como criterios generales para el reconocimiento de un activo inmaterial:

- La existencia de un activo identificable, sin sustancia física, que es controlado por la empresa y claramente diferenciado del fondo de comercio. En nuestro caso, nos hallamos ante un derecho de uso, que cumple los requisitos expuestos.
- La posibilidad de obtención de beneficios económicos futuros para la empresa atribuibles al activo. Dado el tipo de entidades, los beneficios económicos podemos equipararlos a la consecución de los fines de la organización, ya que el objetivo de un ente sin fines lucrativos nunca será maximizar los beneficios.
- La medición fiable del activo. Evidentemente, nos encontramos ante un problema de valoración del derecho de uso, para el que habrá que proponer una solución.

3.2.4. Contabilidad de las operaciones de baja

Como ejemplos de operaciones de baja de inmovilizado podemos señalar la venta o enajenación, la prescripción extintiva, la donación y la pérdida o destrucción.

- a) *Venta o enajenación.* La venta de un bien cultural se contabiliza sacándolo del inmovilizado por su valor neto contable. Si, por la diferencia entre el valor neto contable del bien y su precio de venta, hay un beneficio o una pérdida se recogerá como un resultado del ejercicio.

- b) *Prescripción extintiva*. Consiste en la pérdida del bien por haber estado en posesión de otra persona, con buena fe y justo título. Contablemente, se registrará su baja por su valor neto contable contra la cuenta de resultados.
- c) *Donación*. La donación de un bien cultural se producirá una salida del mismo de la contabilidad de la entidad por su valor neto contable. Según la Resolución de 30 de julio de 1991, las donaciones de inmovilizado material se recogerán en la cuenta de resultados en la cuenta 676. *Donaciones del inmovilizado material*, por lo que podría utilizarse la misma cuenta ampliando su denominación.
- d) En los casos de *pérdida o destrucción* del bien, se dará de baja por su valor neto contable contra la cuenta de resultados.

En cuanto a las bajas de inmovilizado material, la NIC 16 (revisada en 1998)⁷¹ consideraba que los bienes que se vendan, abandonen o se retiren del uso sin que se espere obtener nada por su enajenación, se eliminarían del balance por su valor neto contable o importe en libros. Si se producía un beneficio o una pérdida por la operación se recogería en la cuenta de resultados.

Por el contrario, cuando el inmovilizado material se retiraba del uso, pero se esperaba obtener un beneficio económico con su posterior venta, se mantenía en el balance por el valor neto contable del momento en que se retiran, y se reconocían las posibles pérdidas de valor hasta la enajenación.

⁷¹ NIC 16 (revisada en 1998), párrafos 55-59.

Por su parte, la nueva NIC 16 (revisada en 2003)⁷² plantea un tratamiento similar con alguna novedad. Un inmovilizado material se dará de baja por su importe en libros tanto si se produce su enajenación o disposición por otra vía como si no se espera obtener beneficios económicos futuros por su uso, enajenación o disposición por otra vía. La posible pérdida o beneficio derivada de la baja contable formará parte del resultado del ejercicio, no clasificándose los beneficios como ingresos ordinarios.

Para determinar la fecha de la enajenación o disposición por otra vía del inmovilizado material, la NIC fija el mismo criterio establecido por la NIC 18 para el reconocimiento de los ingresos ordinarios por venta de bienes. La operación se registrará “cuando sea probable que los beneficios económicos asociados a la transacción fluyan a la empresa”⁷³, es decir, cuando no exista incertidumbre en relación al cobro/recepción de la contraprestación.

3.2.5. Correcciones de valor

Las correcciones de valor pueden deberse a la amortización por la depreciación sufrida por el bien como consecuencia de su funcionamiento, uso y disfrute, además de la obsolescencia que les pueda afectar; a pérdidas de valor de carácter reversible o irreversible; a revalorizaciones o a plusvalías.

Según la adaptación del PGC a las entidades sin fines de lucro, los bienes culturales podrán ser objeto de correcciones de valor por pérdidas de valor de carácter reversible, si estas tuvieran lugar, e indica claramente en el apartado II.8 de la Introducción que “no serán objeto de amortización, pues

⁷² NIC 16 (revisada en 2003), párrafos 67-72.

⁷³ NIC 18, párrafo 18.

no parece que su depreciación deba seguir este sistema de registro contable”.

En este sentido, la FASB 93 no obliga a las entidades no lucrativas al registro de las depreciaciones de bienes con valor artístico o histórico que presten servicios o generen beneficios económicos durante periodos largos de tiempo, porque sus vidas útiles estimadas son extremadamente largas⁷⁴. Para ello, se debe tener certeza absoluta de que el valor cultural, estético o histórico del activo merece preservarse; y que su poseedor tiene la capacidad tecnológica y financiera para hacerlo y efectivamente lo está haciendo.

Igualmente, en el Reino Unido (SORP2) los activos fijos con una vida útil indefinida no son amortizados⁷⁵.

En cuanto al resto de correcciones de valor, entendemos que, al no pronunciarse la adaptación del PGC a las entidades sin ánimo de lucro, les será de aplicación lo establecido para el inmovilizado material e inmaterial.

- a) *Pérdidas de valor de carácter reversible*. “Cuando el valor de mercado de un inmovilizado sea inferior al valor neto contable y esta diferencia no se considere definitiva, se procederá a dotar una provisión, siempre que su valor neto contable no pueda recuperarse mediante la generación de ingresos suficientes para cubrir todos los costes y gastos, que se producen como consecuencia de su utilización”⁷⁶. Cuando desaparezca la causa que originó la dotación, se anulará la provisión.

⁷⁴ García Castellví, A. (2000): “Análisis del tratamiento ... p. 700.

⁷⁵ García Castellví, A. (2000): “Análisis del tratamiento ... p. 698.

⁷⁶ Resolución de 30 de julio de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan las normas de valoración del inmovilizado material.

- b) *Pérdidas de valor de carácter irreversible.* Si, por el contrario, la pérdida es irrecuperable, se modificará el valor del bien contra la cuenta 671. *Pérdidas procedentes del inmovilizado material y de bienes del patrimonio histórico.*

La IASB⁷⁷ no distingue entre pérdidas reversibles o irreversibles. Sin bien precisa que la entidad ha de evaluar, al cierre del ejercicio económico, si existe algún indicio de que el activo pueda haber perdido valor⁷⁸. Para determinar la pérdida de valor comparará el importe en libros del activo con su importe recuperable, que será el mayor entre su valor razonable menos los costes de venta⁷⁹ y su valor de uso. Donde el primero es la cantidad que se puede obtener por su venta en una transacción libre y adecuadamente informada, ajustada por los costes directamente atribuibles a la enajenación o disposición por otra vía; y el valor de uso es el valor actual⁸⁰ de los flujos futuros de efectivo estimados de efectivo que se espera obtener de un activo.

Cuando el importe recuperable es menor que el valor neto contable, este último se reducirá hasta el valor recuperable. Esta reducción es una pérdida por deterioro que se reconocerá como un gasto en la cuenta de resultados, salvo que el activo esté contabilizado por su valor

⁷⁷ Tanto la NIC 36 (emitida en 1998) como la NIC 36 (revisada en 2004) sobre Deterioro del valor de los activos.

⁷⁸ “Si existe cualquier indicio de que el activo puede haber perdido valor por deterioro, esto podría indicar que durante la vida útil restante, el método de amortización utilizado o el valor residual del activo, necesitan ser revisados y ajustados, según se dispone en la NIC aplicable a tal activo, incluso si finalmente no se llega a reconocer ningún deterioro de valor para el activo considerado”. NIC 36 (emitida en 1998), párrafo 14. En el mismo sentido se manifiesta la nueva NIC 36, párrafo 17.

⁷⁹ A este concepto en la NIC 38 (emitida en 1998) se le da el nombre de precio de venta neto.

⁸⁰ El valor actual se determinará utilizando un tipo de descuento antes de impuestos que refleje las evaluaciones actuales del valor temporal del dinero y los riesgos específicos del activo, según se indica en la NIC 36 (emitida en 1998), párrafos 48-56; y la NIC 36 (revisada en 2004), párrafos 55-57.

revalorizado (siguiendo el criterio del valor razonable), en cuyo caso se tratará como una disminución de la revalorización practicada con anterioridad.

Si, por el contrario, se hallaran indicios de que ha desaparecido o disminuido la pérdida por deterioro reconocida en ejercicios anteriores⁸¹, se volvería a estimar el importe recuperable del activo. Así, se procederá a la reversión de la pérdida por deterioro cuando haya un cambio en las estimaciones utilizadas en la determinación del importe recuperable, aumentándose el importe en libros hasta el valor mencionado, con el límite del coste histórico, neto de amortización o depreciación. De aumentar el valor del activo por encima del tope, sería una revalorización, sólo permitida si se opta por el tratamiento alternativo del valor razonable.

La reversión de la pérdida por deterioro se reflejará como un ingreso en la cuenta de resultados, salvo que el activo se valore a valor razonable donde se tratará como un aumento de revalorización.

Tanto el registro de una pérdida por deterioro como el de una reversión van a provocar el ajuste de las dotaciones a la amortización del bien, “con el fin de distribuir el importe en libros revisado del activo menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo del periodo que constituya la vida útil restante”⁸².

⁸¹ Siguiendo el razonamiento indicado en la nota a pie de página 77, “Si existieran indicios de que la pérdida por deterioro, reconocida en ejercicios anteriores para un activo, ya no existe o ha disminuido, esto puede indicar que la vida útil restante, que el método de amortización o depreciación o que el valor residual necesitan también ser revisados y ajustados de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad que sea de aplicación, incluso cuando el indicio no lleve a la reversión de la pérdida por deterioro del activo”. NIC 36 (emitida en 1998), párrafo 98; y en el mismo sentido NIC 36 (revisada en 2004), párrafo 113.

⁸² NIC 36 (revisada en 2004), párrafos 63 y 121; y NIC 36 (emitida en 1998), párrafos 62 y 106.

El tratamiento descrito se aplicará sobre activos individuales, cuando sea posible estimar el importe recuperable del mismo⁸³, o bien a través de la unidad generadora de efectivo a la pertenezca el bien, que es “el grupo más pequeño de activos que, incluyendo al mismo, genera entradas de efectivo que son en buena medida independientes de las entradas producidas por otros activos o grupos de activos”⁸⁴.

En el caso de tener que determinar el importe recuperable para una unidad generadora de efectivo, se procederá a reducir el valor de los activos de pertenecientes a la misma de la siguiente forma, sin que el importe en libros de cada uno de ellos se llegue a situar por debajo del mayor valor entre su valor razonable menos los costes de venta (si se pudiese determinar), su valor de uso (si se pudiese determinar), y cero⁸⁵:

- Primero, al fondo de comercio que pudiera haberse atribuido a la unidad, y
- Seguidamente, al resto de los activos de la unidad, prorrateando la pérdida en función del importe en libros de cada uno.

En cuanto a la reversión de las pérdidas por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo reconocidas en ejercicios anteriores, el importe de la reversión se ha de distribuir para aumentar el importe en libros de los activos de la unidad. El procedimiento para dicha

⁸³ Este importe no se podrá establecer para un activo individual, según NIC 36 (emitida en 1998), párrafo 66, y NIC 36 (revisada en 2004), párrafo 67, cuando:

- el valor de uso de un activo no se pueda estimar como cercano a su valor razonable menos los costes de venta, y
- el activo no genere entradas de efectivo de forma independiente a otros activos.

⁸⁴ NIC 36 (emitida en 1998), párrafo 67; y NIC 36 (revisada en 2004), párrafo 68.

⁸⁵ NIC 36 (emitida en 1998), párrafos 88 y 89; y NIC 36 (revisada en 2004), párrafos 104 y 105.

distribución varía de la NIC 36 (emitida en 1998) a la NIC 36 (revisada en 2004).

Según la primera, la distribución se hará según el orden que se presenta a continuación, sin que este aumente por encima del menor valor entre su importe recuperable (si pudiera determinarse) y el valor neto contable del mismo si no se hubiera reconocido la pérdida en ejercicios anteriores⁸⁶:

- Primero, a los activos de la unidad distintos del fondo de comercio, prorrateando la cantidad en función del valor de cada de ellos, y
- En segundo lugar, al fondo de comercio distribuido a la unidad generadora de efectivo, sólo si “la pérdida por deterioro fuera causada por un suceso externo específico de naturaleza tan excepcional que no se espere su repetición en el futuro, y hayan ocurrido, con posterioridad, sucesos externos que hayan conseguido revertir el efecto de tal suceso”⁸⁷.

Mientras que la NIC 36 (revisada en 2004), estima que este reparto se ha de realizar entre los activos de la unidad en función de su importe en libros, exceptuando el fondo de comercio, y respetando el límite mencionado⁸⁸.

La diferencia de tratamiento contable está en la imposibilidad de revertir una pérdida por deterioro de valor reconocida para el fondo de comercio, porque probablemente cualquier incremento del importe recuperable de esta partida sea un aumento la misma generado internamente y no una reversión propiamente dicha. Sobre esta cuestión,

⁸⁶ NIC 36 (emitida en 1998), párrafos 107 y 108.

⁸⁷ NIC 36 (emitida en 1998), párrafo 109.

⁸⁸ NIC 36 (revisada en 2004), párrafos 122, 123, 124 y 125.

la NIC 38 (revisada en 2004) *Activos Intangibles* prohíbe reconocer el fondo de comercio generado internamente⁸⁹.

- c) *Revalorizaciones*. En principio, las revalorizaciones contables del inmovilizado no están permitidas, por respeto al principio de precio de adquisición. Aunque, excepcionalmente, se admite si una disposición legal lo autoriza. El cálculo y el registro contable se ajustará a los términos establecidos en la norma. Concretamente, se utilizará la cuenta *111. Reserva de revalorización* para recoger el importe neto de la revalorización.

Por el contrario, en el Reino Unido y en Francia se permite la revalorización sin necesidad de ser autorizadas por una disposición legal. En concreto, la revalorización del activo fijo en el Reino Unido se hará mediante la estimación óptima del valor de mercado; mientras que en Francia la del inmovilizado material y financiero será a valor actual⁹⁰.

Igualmente, la NIC 16⁹¹ facilita la posibilidad de realizar revalorizaciones al permitir el uso del valor razonable como alternativa al coste histórico después del reconocimiento inicial del bien. Ahora bien, estas operaciones se han de hacer con suficiente regularidad para que el importe en libros no difiera del valor razonable en la fecha del balance.

- d) *Plusvalías*. Se reconocerán cuando se pongan de manifiesto a través de una transacción que modifique cualitativamente el patrimonio de la entidad.

⁸⁹ NIC 36 (revisada en 2004), párrafo 126; y NIC 38 (revisada en 2004), párrafo 48.

⁹⁰ García Castellví, A. (2000): "Análisis del tratamiento ... pp. 699 y 700.

⁹¹ NIC 16 (revisada en 1998), párrafos 30-40; y NIC 16 (revisada en 2003), párrafos 29-42.

3.2.6. Información a incluir en las Cuentas Anuales

Según la adaptación del PGC, el Patrimonio Histórico Español propiedad de las entidades sin fines lucrativos se recogerá en el Activo del Balance de Situación dentro del Inmovilizado de la entidad, precisamente en el subgrupo 23. *Bienes del Patrimonio Histórico*.

Por su parte, en la Memoria se incluye información sobre los bienes culturales en la nota 4.c) sobre normas de valoración del los bienes integrantes del Patrimonio Histórico y en la nota número 7, ambas de la versión normal. En la primera, se recogen los criterios utilizados para la valoración, la dotación de provisiones, la activación de costes como mayor valor de los mismos, la determinación del coste de los trabajos efectuados por la entidad para estos bienes, y las actualizaciones de valor practicadas según Ley.

En la nota 7 tendrá que reflejarse el movimiento producido durante el ejercicio económico sobre cada partida del subgrupo 23, así como de sus provisiones; e información sobre:

- Importe de las revalorizaciones netas acumuladas al cierre del ejercicio y el efecto de las mismas sobre las provisiones.
- Características y valor contable de los bienes del Patrimonio Histórico adquiridos a entidades del grupo y asociadas.
- Características y valor contable de los bienes culturales fuera del territorio español.
- Características y valor contable de los bienes del Patrimonio Histórico no afectos a la actividad de la entidad.
- Bienes afectos a garantías.

- Subvenciones, donaciones y legados recibidos relacionados con estos activos.
- Compromisos firmes de compra y fuentes previsibles de financiación y compromisos firmes de venta.
- Cualquier otra circunstancia importante que afecte a este inmovilizado.

3.2.7. El inventario

La Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, en su artículo 25, hace referencia al término inventario en dos ocasiones:

- Cuando establece que estas entidades lleven un Libro de Inventarios.
- Y, posteriormente, al indicar que en la memoria se incorporará un inventario de los elementos patrimoniales, cuyo contenido se desarrollará reglamentariamente.

Por otro lado, la Disposición Adicional Segunda de la adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos establece que el inventario es un documento que va a contener los elementos patrimoniales del balance, especificando si se trata de bienes, derechos, obligaciones y otras partidas. Concretamente, se mostrarán los siguientes datos para cada elemento: descripción; fecha de adquisición; valor contable; variaciones producidas en la valoración; provisiones, amortizaciones y otras partidas compensadoras; y cualquier circunstancia significativa que afecte al elemento.

4. TRATAMIENTO CONTABLE PARA EL SECTOR PÚBLICO

El sector público estatal está sistematizado, desde el punto de vista contable, por los Principios Contables Públicos y por el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), además de las adaptaciones de este último a las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social y a la Administración General del Estado⁹².

Dentro de los Principios Contables Públicos, el *Documento 6. Inmovilizado no Financiero* es el que analiza el Patrimonio Histórico-Artístico y Cultural. En principio, lo define como “los inmuebles y objetos muebles de interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico ... También se incluirán en esta clasificación, el patrimonio bibliográfico y documental, los yacimientos arqueológicos, así como los sitios naturales, jardines y parques que tengan valor artístico, histórico o antropológico”⁹³. Y en contraposición a lo establecido por la adaptación del PGC a las entidades sin ánimo de lucro, para contabilizarse como tal debe haber sido declarado bien de interés cultural y ha de estar adecuadamente inventariado.

A continuación, realiza la siguiente clasificación de los mismos:

⁹² Resolución de 16 de octubre de 1997, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social; y Resolución de 30 de julio de 2003, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad a la Administración General del Estado.

⁹³ Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) (1994): *Principios Contables Públicos: Documentos 1 a 8*. Centro de publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid. p. 141.

• B. inmuebles	Monumento
	Jardín
	Conjunto histórico
	Sitio histórico
	Zona arqueológica
• B. muebles	Archivos
	Bibliotecas
	Museos

En cuanto al tratamiento contable general de los bienes inmuebles culturales establece que será el mismo que el de las infraestructuras y bienes destinados al uso general. Aunque, excepcionalmente, los bienes que se destinen a la prestación de servicios públicos o administrativos se podrán considerar como un inmovilizado material.

En este sentido, el PGCP contempla dentro del subgrupo 20. *Inversiones destinadas al uso general*⁹⁴ (diferente a los subgrupos 21. *Inmovilizaciones inmateriales* y 22. *Inmovilizaciones materiales*) la cuenta 208. *Bienes del patrimonio histórico, artístico y cultural* en la que se registrarán los inmuebles y los objetos muebles culturales por su precio de adquisición o coste de producción hasta que entren en funcionamiento. Cuando los bienes se destinen al uso general, se darán de baja de la misma con cargo a la cuenta 109. *Patrimonio entregado al uso general*⁹⁵; mientras que si, excepcionalmente, se asignan de forma prioritaria y fundamental a la

⁹⁴ En Europa, hay países que también presentan esta información en el Balance, como Portugal o Bélgica; y hay otros, como Reino Unido o Italia, que en la práctica contable sólo la incluyen en la Memoria (aunque en el Reino Unido el Chartered Institute of Public Finance and Accounting (CIPFA) recomienda que se reflejen en el balance). Balaguer Coll, T. y Fuertes Fuertes, I. (2001): “Los bienes destinados al uso general: Tratamiento contable en diferentes administraciones locales”. *Revista de Contabilidad*, vol. 4, nº 7. Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad. Santander. pp. 167 y 168.

⁹⁵ Cuenta deudora perteneciente al subgrupo 10. *Patrimonio*, que figura en el pasivo del Balance minorando la cuenta 100. *Patrimonio*. Cuando así se acuerde, se abonará contra la dicha cuenta de *Patrimonio*.

prestación de servicios públicos o administrativos se tratarán como un inmovilizado material, por ser susceptibles de producir bienes y servicios dentro de la actividad normal del sujeto contable. En este último caso, la norma no especifica si se deben seguir los mismos criterios de valoración del inmovilizado material, pero al no reflejar ningún otro entendemos, aunque no nos parezca lo más adecuado, que al trasladarse a dicho subgrupo adoptará las mismo normas de registro y valoración.

Respecto a las correcciones de valor, las inversiones destinadas al uso general no son objeto de dotaciones a la amortización ni de otras correcciones valorativas. Y por el contrario, las inmovilizaciones materiales sí lo son.

En consecuencia, dependiendo del destino de los bienes culturales su tratamiento contable varía radicalmente, como vemos en el siguiente cuadro.

	Pendiente destino	Uso general	Prestación de serv. públicos o admin.
Inventario	Sí	Sí	Sí
Masa patrimonial	Activo	Pasivo	Activo
Subgrupo	20	10	22
Valoración contable	En general por el precio adquisición o coste producción, aunque depende de la forma de adquisición.		
Dotaciones amortización	No	No	Sí
Otras correcciones valor	No	No	Sí

Cuadro 2.2. Fuente: Elaboración propia.

A continuación, dedicamos los siguientes párrafos al estudio de la problemática contable de las operaciones relacionadas con el Patrimonio

Histórico Español, distinguiendo las operaciones de alta, las mixtas, las especiales, las de baja y las correcciones de valor⁹⁶. No vamos a incluir las recomendaciones realizadas por la International Federation of Accountants (IFAC) a través de la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) 17: “Propiedad, planta y equipo”⁹⁷ por estar elaborada básicamente a partir de la NIC 16 (revisada en 1998), ya analizada. No obstante, sí mencionaremos que la misma “no requiere” el reconocimiento de los bienes culturales aunque cumplan la definición y los requisitos de reconocimiento de los elementos del activo; si bien obliga a aplicar los requisitos de presentación de información. Observación que no compartimos⁹⁸.

Concluiremos este apartado con una reseña sobre la información a incluir en las Cuentas Anuales y con una descripción del contenido y finalidad del inventario.

4.1. Contabilidad de las operaciones de alta

Al igual que para el sector privado, las operaciones de alta comprenden la adquisición onerosa, la adquisición no lucrativa y las operaciones posteriores a la adquisición.

Como ya indicamos, dentro de estas operaciones también está la construcción de bienes, ya sea propia o mediante terceros, y, en este sentido, entendemos que los bienes culturales que fueron construidos por la

⁹⁶ Para las inversiones destinadas al uso general, la regulación contable pública sólo reconoce las operaciones de alta y las de entrega al uso general. Por este motivo, al tratar las operaciones mixtas, las especiales, las de baja y las correcciones de valor tenemos que acudir a lo establecido para el inmovilizado material e inmaterial.

⁹⁷ International Federation of Accountants (IFAC) (2001): *Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 17: “Propiedad, planta y equipo”*. IFAC. <http://www.ifac.org> (10/02/2005).

⁹⁸ Véase la nota a pie de página 38.

Administración se valoran por su coste de producción⁹⁹. Pero no nos parece oportuno el registro de la construcción actual de un potencial bien cultural, ya que éste no llegará a obtener esa consideración hasta dentro de mucho tiempo y hasta ese momento se trata de un inmovilizado material normal.

a) Adquisición onerosa: Estas operaciones se caracterizan por la existencia de una contraprestación monetaria a cambio del bien, y se concretan en las adquisiciones por compraventa, directa o mediante concurso o subasta pública, y en las adquisiciones por expropiación.

- En la *compraventa*, los bienes culturales se valorarán al precio de adquisición, que incluye: el importe facturado por el vendedor; los gastos adicionales que tengan relación con la puesta en funcionamiento y que se produzcan hasta la misma; y los intereses devengados hasta la puesta en funcionamiento, siempre que exista una relación directa y objetiva entre la operación de endeudamiento que origina los gastos financieros y el bien.

Si la moneda de pago de la operación fuera diferente al euro, el bien se valorará por los euros resultantes de aplicar el tipo de cambio vigente en la fecha en que los bienes se hubiesen incorporado al patrimonio, más todos los gastos adicionales que se produzcan hasta la puesta en funcionamiento.

Como contraste al precio de adquisición, en otros países se utilizan criterios distintos. Por ejemplo, en Holanda se valoran al valor

⁹⁹ El coste de producción está formado por los gastos de personal; el coste de los materiales y servicios consumidos; la amortización del inmovilizado directamente utilizado; una proporción razonable de los costes indirectos; y los gastos financieros devengados hasta la entrada en funcionamiento, siempre que exista una relación directa y objetiva entre la operación de endeudamiento que genera los intereses y el bien.

asegurado, en Portugal al valor de mercado y en el Reino Unido por un valor simbólico¹⁰⁰.

En cualquier caso, en España, el registro contable y el alta en el inventario del bien tendrá lugar cuando se reúnan todos los requisitos necesarios para su inscripción en el Registro público correspondiente, o bien, en el momento en el que se reciba, si no es inscribible.

- Sin embargo en la *expropiación*, el precio de venta será el justiprecio fijado como compensación para el anterior titular del bien.

El alta del bien en la contabilidad, tanto en el inventario como en las cuentas, se podrá realizar en momentos diferentes según la expropiación se desarrolle por el procedimiento general o por la vigente ocupación.

Procedimiento general	Vigente ocupación
<ul style="list-style-type: none"> - Cuando se reúnan todos los requisitos necesarios para su inscripción en el Registro público correspondiente, - o bien, una vez extendida el acta de ocupación, previo pago o depósito de su importe, si no es inscribible. 	<ul style="list-style-type: none"> - Alta en el inventario, sin valoración, una vez extendida el acta de ocupación. - Alta en cuentas, cuando se determine el justiprecio y se haya efectuado el pago o depósito del mismo.

Cuadro 2.3. Fuente: Elaboración propia.

- b) Adquisición lucrativa: Son transacciones en las que se adquiere un bien sin contraprestación alguna. Nos referimos a la *atribución de Ley*, la *herencia*, *legado* o *donación*, la *prescripción*, y la *ocupación*.

¹⁰⁰ Balaguer Coll, T. y Fuertes Fuertes, I. (2001): "Los bienes destinados ... p. 168.

Los bienes adquiridos por cualquiera de las vías anteriores se cuantificarán por su valor venal, excepto el legado en especie aceptado, que lo será por su valor de tasación¹⁰¹.

El tratamiento contable general es contra la cuenta de resultados, menos cuando se trata de herencias, legados o donaciones en especie, evidentemente aceptadas, que se contabilizan como subvenciones de capital recibidas.

c) Operaciones posteriores a la adquisición: Ampliación, modernización y mejora; renovación; reparación y conservación y piezas de recambio.

De todas ellas, las dos últimas nunca van a suponer un mayor valor del inmovilizado. En cambio, las cuatro primeras sí.

- *Ampliación, modernización y mejora.* Con la ampliación se incorporan al bien de nuevos elementos, obteniendo una mayor superficie o volumen útil. La modernización da forma o aspecto moderno a elementos antiguos. Y la mejora produce una alteración en un inmovilizado o elemento del mismo aumentando su eficiencia.

Estas operaciones se consideran mayor valor del bien siempre y cuando produzcan un aumento de la capacidad de producción, una mejora sustancial en su productividad o un alargamiento de la vida útil estimada¹⁰².

¹⁰¹ IGAE (1995): *Manual de Contabilidad Pública*. Centro de publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid. p. 470.

¹⁰² Aunque se cumplan los requisitos para la capitalización, atendiendo al principio de importancia relativa, cuando el importe de la ampliación, modernización o mejora es poco significativo se puede registrar como un gasto del ejercicio.

La valoración de la ampliación, modernización o mejora se realiza según el precio de adquisición o coste de producción de la misma, incluyendo los costes de destrucción o eliminación de los elementos sustituidos, minorados, en su caso, por el montante recuperado de su venta. La cuantía a capitalizar tiene como límite el valor de mercado del bien ampliado o mejorado.

En el caso de que tenga lugar una sustitución de elementos, se considerará lo establecido para la renovación.

- La *renovación* consiste en volver un bien a su estado primitivo, y conlleva la sustitución de un elemento viejo por otro nuevo.

Al originarse una sustitución, se dará de baja el elemento sustituido y sus correcciones de valor, si las hubiera y fueran identificables, reconociéndose el resultado de la operación por la diferencia entre el valor neto contable y el valor recuperado¹⁰³. A su vez, se capitalizará como mayor valor del activo el montante de la renovación por su precio de adquisición o coste de producción.

No obstante, si esta operación se efectúa sobre una parte de un bien cuyas correcciones de valor no pueden identificarse con cada elemento del mismo, la renovación se contabilizará como una reparación.

- *Reparación y conservación*. Como ya indicamos para el sector privado, cuando la reparación y conservación es ordinaria, los gastos originados por la misma se contabilizan como resultado del ejercicio, en la cuenta 622. *Reparaciones y conservación*. Pero si es

¹⁰³ Puede suceder que el elemento sustituido en la renovación se entregue a cambio de otro elemento nuevo, en cuyo caso, se aplicará lo establecido para las adquisiciones de inmovilizado entregando como pago parcial otro inmovilizado.

extraordinaria se dotará una provisión anual, durante el periodo de utilización del bien, por la parte proporcional del importe estimado de la reparación a efectuar, cargándose el gasto contra la cuenta 143. *Provisión para grandes reparaciones*. Esta provisión se aplicará cuando se realice la reparación.

Además, si en la operación de reparación y conservación se produce una sustitución, se tratará como una renovación.

- *Piezas de recambio*. Con carácter general, se consideran gastos del ejercicio en el momento de su adquisición. Ahora bien, se tratarán como existencias de materiales para consumo y reposición en los siguientes casos: cuando las piezas sean de bajo coste unitario y elevado coste total, y cuando el coste unitario sea alto y su sustitución frecuente.

4.2. Contabilidad de las operaciones mixtas

Son transacciones en las que tiene lugar simultáneamente un alta y una baja de bienes; y se muestran como permutas, adquisiciones entregando como pago parcial otro inmovilizado material, y aportaciones no dinerarias a sociedades.

- a) En las *permutas*, se valora el bien recibido por el valor de tasación más los gastos hasta su entrada en funcionamiento, con el límite de su valor de mercado. Por su parte, el inmovilizado cedido se da de baja por su valor neto contable, reconociendo, en su caso, el exceso de provisión existente por la diferencia entre el valor del bien recibido y el valor neto contable del cedido.

“En los casos en los que no exista una equivalencia entre los valores de tasación de los bienes permutados y las diferencias de valoración se

ajusten en metálico, la operación sólo se tratará como permuta si el importe a pagar por el sujeto contable no supera el valor de tasación del bien entregado en el porcentaje legalmente establecido¹⁰⁴; en caso contrario, la operación se tratará como adquisición entregando como pago parcial otro inmovilizado material”¹⁰⁵.

El esquema contable de la permuta sería el siguiente:

- Para que el valor neto contable del bien entregado coincida con su valor de tasación, las diferencias entre ellos que pudieran existir se ajustan contra la cuenta de resultados, ya sea este positivo o negativo.
- Si existiese una provisión por pérdidas reversibles afecta al bien que se entrega (situación que sólo se podría dar con bienes culturales destinados a servicios públicos o administrativos, contabilizados como el inmovilizado material) y el valor de tasación del bien recibido es superior al valor neto contable del entregado, se reconoce un exceso de provisión.
- Por último, al registrar la permuta en sí, se pueden producir tres situaciones diferentes: que entre los valores de tasación no existen diferencias; o que el valor de tasación del bien recibido sea inferior al del bien entregado, es decir, exista una diferencia negativa que no es compensada en metálico, por lo que se reconocerá un gasto en la cuenta 656. *Subvención de capital*; o que el valor de tasación del bien recibido sea superior al del bien entregado, y se produzca una

¹⁰⁴ Recordamos que al tratar la permuta desde el punto de vista jurídico establecimos las condiciones bajo las que ésta se debía realizar, y una de ellas se refería al citado porcentaje legal. En concreto, indicamos que la diferencia de valor entre los bienes permutados no podrá superar el 50% del que lo tenga mayor.

¹⁰⁵ IGAE (1994): *Principios Contables Públicos: Documentos 1 a 8*. Centro de publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid. p. 161.

diferencia positiva no compensada en dinero reflejándose un ingreso en la cuenta 756. *Subvención de capital*.

- b) En las *adquisiciones entregando como pago parcial otro inmovilizado material*, el bien recibido a cambio de otro más un importe monetario se valora por valor neto contable del bien que se transmite más el importe monetario, con el límite del valor de mercado del activo recibido.
- c) En las *aportaciones no dinerarias a sociedades*, la valoración de los bienes, tanto del bien entregado en especie como de las acciones que corresponden a esa entrega, ha de ser llevada a cabo por expertos independientes según se contempla en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

4.3. Contabilidad de las operaciones especiales

La Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) considera como operaciones especiales la dación de bienes como pago de las deudas tributarias, las cesiones gratuitas de bienes inmuebles, la adscripción de bienes inmuebles y la alteración jurídica de los bienes.

- a) En la *adjudicación en pago de deudas tributarias*, “el propio Reglamento General de Recaudación establece los criterios que han de seguirse en orden a la valoración de los bienes que corresponda adjudicar, puntualizando al respecto que el valor será igual al débito perseguido”¹⁰⁶. La contabilidad de esta operación lleva consigo la cancelación de la deuda tributaria y la incorporación de los bienes al inmovilizado y al inventario.

¹⁰⁶ IGAE (1994): *Principios Contables Públicos: Documentos 1 a 8 ...* p. 162.

- b) En las *cesiones gratuitas de bienes inmuebles*, el Estado puede ceder gratuitamente sus bienes inmuebles para fines de utilidad pública o interés social, siempre y cuando la afectación o explotación de los mismos no sea previsible. Como ya indicamos, con esta figura se transmite el uso o la propiedad del bien.

Desde el punto de vista contable, hay dos escenarios diferentes a contabilizar. El primero es el de la cesión; mientras que el segundo puede ser el de la reversión del bien o el del traspaso definitivo de la propiedad del bien cedido por el cumplimiento de las condiciones indicadas en el contrato de cesión.

Así pues, en un primer momento, cuando se produce la cesión, el cedente da de baja el bien cedido por su valor neto contable contra la cuenta 108. *Patrimonio entregado en cesión*, pero no se producirá su salida del inventario. Precisamente, en el inventario se indicará la situación en la que se encuentra el bien y las condiciones bajo las que se ha producido su cesión.

Por su parte, el cesionario dará de alta el bien por su valor venal dentro del inmovilizado contra la cuenta 103. *Patrimonio recibido en cesión*, y lo reconocerá en el inventario, donde hará constar la situación de cesión y las condiciones de la misma.

Si el bien cultural cedido se destinara a un servicio público o administrativo (de utilidad pública o interés social), el cesionario lo traspasará al inmovilizado material y, por lo tanto, lo amortizará y reflejará las correcciones valorativas que se puedan producir. Por su parte, las ampliaciones, mejoras o renovaciones que afecten al bien se contabilizarán en todo caso. Evidentemente, estas operaciones no van a aparecer en los libros del cedente.

Posteriormente, cuando tenga lugar la reversión del bien, el cedente dará de alta el bien por el valor que figure en el inventario, donde también se anotará la reversión.

Y el cesionario da de baja el bien por su valor neto contable. La diferencia entre el valor de cesión y el valor de reversión se llevarán contra la cuenta de resultados. Y, por supuesto, se producirá su salida del inventario.

Sin embargo, cuando no se produzca la reversión del bien, sino que éste pase a ser propiedad del cesionario por el cumplimiento de las condiciones o de los plazos establecidos en el acuerdo de cesión, el cedente dará el bien de baja del inventario y pasará a tratar la operación como una subvención de capital en especie, tras anular la cuenta compensatoria de patrimonio.

Y el cesionario indicará la adquisición de la propiedad del bien en el inventario y gestionará la operación como una subvención de capital en especie, tras cancelar la cuenta compensatoria de patrimonio.

- c) En la *adscripción de bienes inmuebles*, se traspasan bienes inmuebles propiedad de una Administración Pública a entidades que dependen de ella, que no tengan forma de Sociedad Anónima. Para esta figura entendemos que el bien cultural pueden estar destinado a un servicio público o administrativo, ya que al transferirlo a una entidad dependiente ésta puede seguir prestando el servicio.

Contablemente, podemos distinguir dos momentos importantes en las operaciones de adscripción: uno en el que la misma se produce y otro cuando se revierte el bien.

Con la adopción del acto administrativo de la adscripción, el adscribiente da de baja el bien entregado por su valor neto contable contra la cuenta *107. Patrimonio entregado en adscripción*. Como en la cesión, el bien permanece en el inventario, donde se incluye toda la información sobre la adscripción.

En cambio, el beneficiario contabiliza el alta del bien por su valor neto contable contra la cuenta *101. Patrimonio recibido en adscripción*, y lo incorporará al inventario indicando las condiciones de la operación.

Al llegar el segundo momento, es decir, cuando tiene lugar la reversión, el adscribiente incorpora de nuevo el bien al inmovilizado por el valor neto contable del beneficiario. Las posibles diferencias entre el valor de entrega y el de reversión se llevarán contra la cuenta de resultados.

Por el contrario, el beneficiario anotará la baja del inmovilizado por su valor neto contable y le dará salida del inventario. Las diferencias que se pudieran producir entre el valor de adscripción y el de reversión se considerarán como resultado del ejercicio.

d) Por último, la *alteración de la calificación jurídica de los bienes* conlleva una modificación en la situación y protección jurídica o en el uso del bien. Así pues, podemos distinguir las siguientes operaciones:

- La afectación de un bien patrimonial a un servicio público y su desafectación.
- La afectación al uso público de un bien patrimonial y su desafectación.
- La afectación al uso público de un bien destinado al servicio público.

La primera no conlleva ningún asiento contable, aunque sí deberá indicarse en el inventario. Mientras que la segunda y la tercera, al producirse la afectación darán lugar a la baja del bien por su valor neto contable; y con la desafectación producirán el alta del mismo.

Como ya sabemos, los bienes del Patrimonio Histórico Español son bienes que por su esencia están destinados a la colectividad, independientemente de que su propietario sea privado o público. Cuando los bienes son de titularidad pública, su condición de bien patrimonial o de dominio público dependerá del destino que le otorgue la propia Administración Pública. Por lo tanto, mientras los bienes no se destinen efectivamente al uso público, entendemos que tendrán la consideración de patrimoniales y, en consecuencia, les será de aplicación lo expuesto sobre la alteración de la calificación jurídica de los bienes.

4.4. Contabilidad de las operaciones de baja

Entre las operaciones de baja de inmovilizado se encuentran la venta o enajenación, la prescripción extintiva, la donación y la pérdida o destrucción.

- a) *Venta o enajenación.* Se registra sacándolo del inmovilizado y del inventario por su valor neto contable. Si existiera un beneficio o una pérdida, por la diferencia entre el valor neto contable del bien y su precio de venta, excluidos los intereses de aplazamiento, se recogerá como un resultado del ejercicio.

- b) *Prescripción extintiva*¹⁰⁷. Se contabilizará la baja del bien por su valor neto contable contra la cuenta de resultados.
- c) *Donación*. Cuando la Administración Pública done un bien cultural se tratará como una subvención de capital entregada, por su valor neto contable.
- d) En los casos de *pérdida o destrucción* del bien, se dará de baja por su valor neto contable contra la cuenta de resultados.

4.5. Las correcciones de valor

Los bienes del Patrimonio Cultural no sufrirán contablemente correcciones de valor a no ser que se destinen a la prestación de un servicio público o administrativo, en cuyo caso se tratarán como un inmovilizado material.

En lo que se refiere a la amortización, no debemos olvidar que para las entidades sin ánimo de lucro el legislador ha considerado que no deben ser objeto de amortización en ningún caso. En cambio, para el sector público estima que en determinadas situaciones pueden ser amortizables.

Hay países en los que existen otros criterios en cuanto al registro contable de la depreciación de los bienes culturales. Así, en Holanda y el Reino Unido no se amortizan, en Portugal se amortizan linealmente, y en Italia sólo contabiliza los gastos de mantenimiento¹⁰⁸.

¹⁰⁷ Como ya indicamos, consiste en la pérdida del bien por haber estado en posesión de otra persona, con buena fe y justo título

¹⁰⁸ Balaguer Coll, T. y Fuertes Fuertes, I. (2001): "Los bienes destinados ... pp. 169 y 170.

Y con respecto al resto de correcciones de valor, en nuestro país, en las entidades no lucrativas están permitidas; mientras que en el sector público sólo en el caso de destinar el bien cultural a una actividad concreta.

En cualquier caso, las correcciones de valor se pueden presentar a través de la amortización por la depreciación del bien, las pérdidas de carácter reversible, las pérdidas de carácter irreversible, las revalorizaciones o las plusvalías.

- a) *Amortización*. “Es la expresión contable de la depreciación que normalmente sufren los bienes de inmovilizado por el funcionamiento, uso y disfrute de los mismos, debiéndose valorar, en su caso, la obsolescencia que pueda afectarlos”¹⁰⁹. La dotación de la amortización se realiza sistemáticamente al final de cada ejercicio económico a lo largo de la vida útil del bien, en función de un método de amortización.
- b) *Pérdidas de valor de carácter reversible*. “Cuando el valor de mercado de un inmovilizado sea inferior al valor neto contable y esta diferencia no se considere definitiva se procederá a dotar una provisión”¹¹⁰. Al desaparecer la causa que originó la dotación, se anulará la provisión.
- c) *Pérdidas de valor de carácter irreversible*. Si la pérdida se considera irrecuperable, se corregirá el valor del bien contra la cuenta 671. *Pérdidas procedentes del inmovilizado material*.

¹⁰⁹ IGAE (1994): *Principios Contables Públicos: Documentos 1 a 8 ...* p. 153.

¹¹⁰ IGAE (1994): *Principios Contables Públicos: Documentos 1 a 8 ...* p. 155.

- d) *Revalorizaciones*. Al igual que para el sector privado, las revaloraciones contables se admiten excepcionalmente si una disposición legal así lo autoriza. Concretamente, el PGCP prevé la cuenta *111. Reserva de revalorización* para recoger el importe neto de la revalorización.
- e) *Plusvalías*. Únicamente se pueden reconocer “cuando se pongan de manifiesto como consecuencia de transacciones que den lugar a modificaciones cualitativas en la composición del patrimonio del sujeto contable”¹¹¹, es decir, cuando el activo salga de su patrimonio.

4.6. Información a recoger en las Cuentas Anuales

El Patrimonio Cultural figurará en el Activo del Balance de Situación, bien en el subgrupo *20. Inversiones destinadas al uso general* hasta el momento en el que entre en funcionamiento, o bien en el subgrupo *22. Inmovilizado material* cuando se destine a la prestación de un servicio público o administrativo. Por otra parte, si el bien se entrega efectivamente al uso general aparecerá con saldo deudor en el Pasivo del Balance de Situación en el subgrupo *10. Patrimonio*. Las cuentas concretas a utilizar ya las hemos expuesto en los apartados anteriores.

En cuanto a la información a recoger en la Memoria, el inmovilizado no financiero se ha de incorporar en la nota número 7 de la versión normal. Concretamente, el apartado 7.4. está destinado a las *inversiones destinadas al uso general*, donde se integra, en principio, el Patrimonio Histórico Español.

¹¹¹ IGAE (1994): *Principios Contables Públicos: Documentos 1 a 8 ...* p. 155.

En este sentido, se ha de facilitar información sobre cada inversión efectuada en bienes culturales en el ejercicio en relación a¹¹²:

- La descripción e identificación de la misma, localización y proyecto de inversión a que corresponde.
- El importe de los gastos acumulados al inicio del ejercicio, efectuados en ejercicios anteriores.
- Las adquisiciones realizadas en el ejercicio.
- La inversión acumulada a fin de ejercicio o, en su caso, el importe total de la inversión entregada al uso general.

Por otro lado, si el bien cultural se tratara como un inmovilizado material, la información sobre el mismo debería aparecer en el apartado 7.2. de la Memoria. En particular, se recogerá la siguiente información¹¹³:

- La identificación y localización del mismo, así como su usuario, si procede.
- La calificación jurídica, indicando su naturaleza patrimonial o de dominio público, y la situación en la que se encuentre: adscrito, en adscripción, cedido o en cesión.
- Su valor a 31 de diciembre.

¹¹² No vamos a incluir la información referente a inversiones destinadas al uso general construidas por la Administración Pública o mediante contratos con terceros, porque entendemos que los bienes que ahora son Patrimonio Histórico fueron construidos o fabricados en otro tiempo.

¹¹³ Tampoco vamos a hacer referencia a la información sobre las inmovilizaciones materiales en curso, por el motivo indicado en la nota a pie de página anterior.

- El importe de la amortización acumulada a final de ejercicio.

4.7. El inventario

El inventario para la Administración Pública es un documento que contiene una relación detallada e individualizada de los bienes y derechos que integran el patrimonio del sujeto contable, y de aquellos que utiliza, aunque el título jurídico por el que los posee sea distinto a la propiedad. En este sentido, ha de recoger la siguiente información con carácter general y, en concreto, sobre el Patrimonio Cultural:

- Las características físicas y técnicas de los bienes, que servirán, cuando proceda, de soporte para la dotación de la amortización o de las provisiones que puedan afectar al inmovilizado.
- La valoración económica de todos los elementos, de acuerdo con los criterios contables, que va a servir como respaldo de la contabilización del inmovilizado. No podemos olvidar que, dependiendo de las necesidades de información de los usuarios, junto a los valores contables podrán aparecer otros como el valor catastral, el urbanístico, el de expropiación forzosa, el de mercado, el de explotación, el de reconstrucción o el de tasación.
- La situación jurídica de los bienes, que es esencial para determinar la disposición de los mismos.
- Las cargas o gravámenes que pudieran existir sobre los bienes, que pueden afectar a su disposición.
- El título jurídico por el que se posee el bien.
- Los bienes cedidos o adscritos a otros entes, aunque no tengan reflejo contable.

El objetivo del inventario es que “sea un soporte de la contabilidad y un instrumento útil para la gestión y control del inmovilizado no financiero”¹¹⁴. En respuesta al propósito expuesto, los fines principales de este documento son identificar los elementos del inmovilizado, facilitar el control de las diferentes situaciones jurídicas que afecten a los bienes, ayudar en la elaboración de los presupuestos, suministrar información para el análisis de los costes, y contribuir de forma válida y eficaz a la gestión.

¹¹⁴ IGAE (1994): *Principios Contables Públicos: Documentos 1 a 8 ...* p. 166.

BIBLIOGRAFÍA

- AMAT, O. (Coordinador) (2003): *Comprender las Normas Internacionales de Contabilidad NIC*. Gestión 2000. Barcelona.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1999): *Marco Conceptual para la Información Financiera*, Documento n° 22. Colección Principios Contables. AECA. Madrid.
- (2001): *Marco Conceptual para la información financiera de las Administraciones Públicas*, Documento n° 1 de la Comisión de Contabilidad y Administración del Sector Público. AECA. Madrid.
- (2003): *Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos*, Documento n° 23. Colección Principios Contables. Madrid.
- AUSTRALIAN ACCOUNTING RESEARCH FOUNDATION (AARF) (1992): *Statement of Accounting Concepts n° 4, Definition and Recognition the Elements of Financial Statements*. AARF. Caulfield.
- BALAGUER COLL, T. y FUERTES FUERTES, I. (2001): “Los bienes destinados al uso general: Tratamiento contable en diferentes administraciones locales”. *Revista de Contabilidad*, vol. 4, n° 7. Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad. Santander. pp. 155 y 175.
- BELLOSTAS PÉREZ-GRUESO, A.J. (1997): *La herramienta de normalización contable del siglo XXI: el marco conceptual en España*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid.
- BENITO LÓPEZ, B. (1995): *Manual de Contabilidad Pública*. Ediciones Pirámide. Madrid.
- CARRASCO, D. (Coordinador) (1994): *La nueva contabilidad pública: la información contable y el Plan General de Contabilidad Pública de 1994*. Editorial Ariel. Barcelona.
- CASADO ROBLEDO, S. (1999): *La contabilidad de las Administraciones Públicas*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid.
- CASTILLA POLO, F. y CHAMORRO RUFÍAN, E. M^a (2004): “El conocimiento como principal activo intangible”. *Partida Doble*, n° 154. Madrid. pp. 26-36.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (FASB) (1984): *Statement of Financial Accounting Concepts n° 5: “Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises”*. FASB. Edición 1999/2000. Volumen II. Norwalk (Conn.).

- (FASB) (1985): *Statement of Financial Accounting Concepts n° 6*: “Elements of Financial Statements”. FASB. Edición 1999/2000. Volumen II. Norwalk (Conn.).
- (FASB) (1987): *Statement of Financial Accounting Standards n° 93*: “Recognition of Depreciation by Not-for-profit Organizations”. FASB. Edición 1999/2000. Volumen I. Norwalk (Conn.).
- (FASB) (1993): *Statement of Financial Accounting Standards n° 116*: “Accounting for Contributions Receiver and Contriburions Made”. FASB. Edición 1999/2000. Volumen I. Norwalk (Conn.).
- FLORES CABALLERO, M.; FLORES JIMENO, R. y GÓMEZ ÁLVAREZ, J. (2001): “Las Cuentas Anuales y el tratamiento del excedente en las entidades sin ánimo de lucro”. *Técnica Contable*, n° 628, abril. pp. 279-302.
- GABÁS TRIGO, F. (1991): *El marco conceptual de la contabilidad financiera*. Monografía n° 17. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Madrid.
- GARCÍA CASTELLVÍ, A. (2000): “Análisis del tratamiento contable del inmovilizado material en las entidades sin fines de lucro”. *IX Encuentro de profesores universitarios de contabilidad*, tomo 1, Las Palmas de Gran Canarias, mayo, pp. 693-715.
- GONZALO ANGULO, J.A. y TUA PEREDA, J. (1988): *Introducción a la contabilidad internacional*. Colección Monografías, n° 14. Instituto de Planificación Contable. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.
- GONZALO ANGULO, J.A. (2003): “Principales cambios que suponen las NIIF respecto al PGC”. *Conferencia-coloquio* impartida en la Universidad Rey Juan Carlos, 10 de diciembre. Madrid.
- GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (GASB) (1990): *Statement n°11* “Measurement Focus and Basis of Accounting-Governmental Fund Operatind Statements”. GASB. Norwald (Conn.).
- HERVÁS OLIVER, J. L. (2002): “El camino internacional hacia el valor razonable”. *Partida Doble*, n° 138. pp. 68-73.
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC) (2002): *Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España)*. ICAC. Madrid.

- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (IASB) (1999): *Normas Internacionales de Contabilidad 1999*. IASB. México.
- INTERNATIONAL FEDARATION OF ACCOUNTANTS (IFAC) (2001): *Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 17: "Propiedad, planta y equipo"*. IFAC. <http://www.ifac.org> (10/02/2005).
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE) (1994): *Principios Contables Públicos: Documentos 1 a 8*. Centro de publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.
- (IGAE) (1995): *Manual de Contabilidad Pública*. Centro de Publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.
- LAÍNEZ GADEA, J.A. (1993): *Comparabilidad internacional de la información financiera. Análisis y posición de la normativa española*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.
- LAÍNEZ GADEA, J.A. y CALLAO GASTÓN, S. (1999): "Normas Internacionales de Contabilidad vs Normativa española". *Partida Doble*, nº 104. Madrid. pp. 4-27.
- LEY 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. BOE núm. 155, de 29 de junio; corrección de errores BOE núm. 296, de 11 de diciembre de 1985.
- LEY 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones. BOE núm. 310, de 27 de diciembre de 2002.
- LOPES DE SÁ, A. (1992): *Teoría General del Conocimiento Contable*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid.
- MARTÍNEZ CHURIAQUE, J. I. (2001): "Valor razonable en las NIC: Perspectivas en España". *Partida Doble*, nº 126. Madrid. pp. 38-51.
- MILLER, M.C. y ISLAM, M.A. (1988): *The definition and recognition of assets*. Accounting Theory Monograph nº 7. Australian Accounting Research Foundation. Caulfield.
- MONCLÚS SALAMERO, ANA M^a (2004): "El capital intelectual de la empresa". *Partida Doble*, nº 154. Madrid. pp. 18-25.
- MORALES CAPARRÓS, M^a J. y BENTABOL MANZANARES, M^a A. (2002): "La medición del costes del inmovilizado material en el actual marco conceptual: aproximación a un modelo de valor económico". *X Encuentro de la Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad*. Santiago de Compostela. Soporte magnético.

- (2004): “La valoración del inmovilizado material en las NIC”. *Partida Doble*, nº 154. Madrid. pp. 48-71.
- (2004): “La contabilización de inmuebles: análisis comparativo en la normativa española y del IASB”. *XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*. Granada, 3 y 4 de junio. Soporte magnético.
- NORVERTO LABORTA, C. y CAMPOS FERNÁNDEZ, M. (2002): “El marco conceptual de la contabilidad pública ante la globalización de la economía”. *X Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC)*. Santiago de Compostela. Soporte CD-Rom.
- ORDEN de 6 de mayo de 1994, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.
- ORDEN de 10 de diciembre de 1998, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas de abastecimiento y saneamiento de agua. BOE núm. 307, de 24 de diciembre de 1998.
- ORDEN de 27 de junio de 2000, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Sociedades Anónimas Deportivas. BOE núm. 155, de 29 de junio de 2000.
- PEYRO VILAPLANA, E. y ARCE GISBERT, M. (2001): “Depreciación del inmovilizado: Normas españolas e internacionales”. *Partida Doble*, nº 120. Madrid. pp. 24-35.
- PINA MARTÍNEZ, V. y TORRES PRADAS, L. (1999): *Análisis de la información externa, financiera y de gestión de las administraciones públicas* (2ª edición actualizada). Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid.
- RAMÍREZ CÓRCOLES, Y. (2004): “Activos intangibles visibles: Identificación y reconocimiento contable”. *Partida Doble*, nº 154. Madrid. pp. 6-16.
- REAL DECRETO 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. BOE núm. 24, de 28 de enero; corrección de errores en BOE núms. 26 y 53, de 30 de enero y 3 de marzo de 1986.
- REAL DECRETO 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. BOE núm. 310, de 27 de diciembre; corrección de errores BOE núm. 63 de 14 de marzo de 1991.
- REAL DECRETO 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de

información presupuestaria de estas entidades. BOE núm. 115, de 14 de mayo; corrección de errores BOE núm. 158, de 3 de julio de 1998.

REGLAMENTO (CE) nº 1725/2003 de la Comisión, de 29 de septiembre, por el que se aprueban determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo. DO L 261, de 13 de octubre de 2003.

REGLAMENTO (CE) nº 2236/2004 de la Comisión, de 29 de diciembre de 2004, que modifica el Reglamento (CE) nº 1725/2003 por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad, de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo en lo relativo a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) números 1, 3 a 5, a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) números 1, 10, 12, 14, 16 a 19, 22, 27, 28, 31 a 41 y las interpretaciones del Comité de Interpretación de Normas (SIC) números 9, 22, 28 y 32. DO L 392, de 31 de diciembre de 2004.

REGLAMENTO (CE) nº 2238/2004 de la Comisión, de 29 de diciembre de 2004, que modifica el Reglamento (CE) nº 1725/2003 por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad, de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a la NIIF 1, a las NIC números 1 a 10, 12 a 17, 19 a 24, 27 a 38, 40 y 41 y a las SIC números 1 a 7, 11 a 14, 18 a 27, 30 a 33. DO L 394, de 31 de diciembre de 2004.

RESOLUCIÓN de 30 de julio de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan las normas de valoración del inmovilizado material. BOICAC nº 6 y 7, julio y octubre 1991 respectivamente.

RESOLUCIÓN de 21 de enero de 1992, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan las normas de valoración del inmovilizado inmaterial. BOICAC nº 8 y 9, enero y abril de 1992, respectivamente.

RESOLUCIÓN de 16 de octubre de 1997, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social. BOE núm. 260, de 30 de octubre de 1997.

RESOLUCIÓN de 30 de julio de 2003, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación del Plan General

- de Contabilidad Pública a la Administración General del Estado. BOE núm. 199, de 20 de agosto de 2003.
- RODRÍGUEZ ARIZA, L.; PÉREZ LÓPEZ, M^a C. y FLORES JIMENO, M^a R. (2001): “Problemática contable del patrimonio histórico en entidades sin ánimo de lucro”. *Técnica Contable*, nº 625, enero. Madrid. págs. 9-24.
- TORRES PRADAS, L. y PINA MARTÍNEZ, V. (1996): *Manual de Contabilidad Pública*. Centro de Estudios Financieros. Madrid.
- TÚA PEREDA, J. (1996): *El Marco Conceptual de la Información Financiera*. Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España. Escuela de Auditoría. Madrid.
- (2001): Mesa redonda “Análisis contable ante el proceso de normalización contable internacional”. *VII Jornada de Trabajo de Análisis Contable*. Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad y Departamento de Economía Financiera y Contabilidad II (Contabilidad) de la Universidad Complutense de Madrid. El Escorial. pp. 13-34.
- (2002): “El marco conceptual y la reforma contable”. *Partida Doble*, nº 136. Madrid. pp. 52-59.
- URBINA ARRÓSPIDE, A. (Traductor) (1999): *Estudios del Sector Público de la I.F.A.C.*. Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España. Madrid.

CAPÍTULO 3

VALORACIÓN DEL PATRIMONIO CULTURAL

El principal problema que puede plantear el reconocimiento contable del Patrimonio Cultural como activo es su medición y valoración fiable, como hemos comprobado en el análisis realizado en el Capítulo 2.

En consecuencia, vamos a dedicar este capítulo a la problemática de la valoración, analizando la situación desde diversas perspectivas. En este sentido, tendremos en cuenta los criterios valorativos utilizados en la práctica contable y los métodos desarrollados por la Teoría General de Valoración para la valoración de bienes y derechos; para con posterioridad ir profundizando en la valoración de los bienes culturales. Por otro lado, también haremos una revisión de la normativa existente sobre las distintas tasaciones o valoraciones que en nuestro país han sido establecidas.

La diversidad de tipos de bienes culturales complica aún más la situación, ya que no todos poseen la misma clase de atributos o cualidades cuantificables desde el punto de vista de la medición y valoración. En este sentido, vamos a profundizar en la valoración concreta de distintos tipos de

bienes culturales, con el objetivo de comprobar que existen soluciones para otorgarles un valor. Precisamente, nos vamos a centrar en el patrimonio arquitectónico cultural, las obras de arte culturales, los libros del Patrimonio Histórico Artístico Español y la valoración de bienes naturales del Patrimonio Cultural. El objetivo principal del análisis es comprobar si cabe pensar en un criterio, ya sea común para todos o específico para cada grupo, que sea capaz de reflejar de una forma fiable un valor que englobe el componente material y el inmaterial del Patrimonio Cultural y que resulte operativo para la Contabilidad.

1. CRITERIOS DE VALORACIÓN APLICABLES EN CONTABILIDAD

En el mundo contable siempre se ha buscado aportar una solución al problema de la medición y la valoración de los elementos de los Estados Financieros, siendo la finalidad de este proceso cuantificar en unidades monetarias los elementos a reconocer en el balance de situación y en la cuenta de resultados de la entidad. Los métodos o criterios de valoración tratados en la literatura contable son diversos, aunque no debemos olvidar que el proceso de valoración está sujeto a la premisa de satisfacer de la forma más adecuada posible las necesidades de los usuarios de la información contable, cumpliendo lógicamente con los objetivos de la misma.

En España, aunque en las normas contables emitidas por el ICAC prima como criterio general el método del coste histórico, la AECA plantea un sistema en el que convivan varios criterios de valoración contable de

manera simultánea¹, entre los que destaca el coste histórico, el coste de reposición, el valor de realización y el valor actual neto. La elección de uno u otro criterio estará determinada por una serie de factores como pueden ser el plazo de permanencia del elemento en la entidad, su naturaleza monetaria o no monetaria y su capacidad de generar rendimientos futuros².

En este sentido, para un mismo activo se pueden plantear varios valores, dependiendo del momento que se establezca como referencia valorativa. Si nos remitimos a la entrada inicial en el patrimonio de la entidad, se apunta el criterio del coste histórico (precio de adquisición o coste de producción) o el valor venal; y como consecuencia del mismo se utilizan conceptos como el valor contable, el valor neto contable o el valor amortizable. En el caso de la entrada actual o la reposición de un activo se propone el valor de reposición. Y para el momento de la salida del bien se señalan otros criterios como, por ejemplo, el valor residual, el valor razonable o el valor neto de realización.

Existen diferentes pronunciamientos sobre la valoración de los elementos de los Estados Contables³, no sólo los mencionados para España. Ante la diversidad de propuestas de valoración, nos parece más oportuno de

¹ AECA (1999): *Marco Conceptual para la Información Financiera*, Documento nº 22. Colección Principios Contables. AECA. Madrid. párrafo 300; y AECA (2001): *Marco Conceptual para la Información Financiera de las Administraciones Públicas*, Documento nº 1. Comisión de Contabilidad y Administración del Sector Público. AECA. Madrid. párrafo 309.

² AECA (1999): *Marco Conceptual para la Información Financiera*, ... párrafo 301; AECA (2001): *Marco Conceptual para la Información Financiera de las Administraciones Públicas*, ... párrafo 310; y FASB (1984): *Statement of Financial Accounting Concepts nº 5*: "Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises". FASB. Edición 1999/2000. Norwalk (Conn.). párrafo 66.

³ Véase IASB (1989): "Marco Conceptual para la preparación y presentación de los Estados Financieros". *Normas Internacionales de Información Financiera*. IASB. párrafos 99-101; y FASB (1984): *Statement of Financial Accounting Concepts nº 5* ... párrafo 67. Y también diferentes propuestas como la de Bellostas Pérez-Gruoso, A.J. (1997): *La herramienta de normalización contable del siglo XXI: el marco conceptual en España*. ICAC. Madrid. pp. 302-310.

cara al objeto de nuestra investigación concentrarnos en el análisis de aquellos criterios que han contado con mayor aceptación en la doctrina contable y en el valor razonable, que está recibiendo un fuerte apoyo para su introducción en el sistema contable español y que ha motivado un cierto debate en la profesión. Concretamente, vamos a centrarnos en los siguientes: coste histórico, valor de reposición, valor de realización, valor actual neto y valor razonable.

En cualquier caso, como consecuencia de la diversidad comentada, existe una falta de uniformidad entre la terminología utilizada en la normativa nacional y la internacional. En el siguiente cuadro reflejamos algunos criterios de valoración contable, aplicados al inmovilizado material, reflejando las denominaciones empleadas por el IASB.

**Algunos criterios de valoración del Inmovilizado Material
en la normativa española y en las NIIF/NIC**

Crterios	Definición	Referencias	Observaciones
Precio de adquisición	Valor histórico Coste Precio facturado por el vendedor más todos los gastos ocasionados hasta su puesta en marcha	PGC: Norma valoración 2ª AECA: Doc. nº 2. P. Contables M. Conceptual 1999 IASB: NIC-16, NIC-22, NIC-40	Existe coincidencia entre las distintas referencias, a excepción de los costes de desmantelamiento que no son considerados por la NIC-16 como parte del coste.
Valor de reposición	Valor actual de reposición Costo de reposición Coste de reemplazo o reproducción de un activo u otro similar en el momento de la valoración	AECA: Marco Conceptual 1999 IASB: NIC-16, NIC-22	Es posible su confusión con el valor razonable, ya que es una opción propuesta por el IASB para las revalorizaciones en el caso de la maquinaria y el equipo cuando no exista evidencia de un valor de mercado.
Valor actual neto	Valor de uso Valor en uso Valor presente de la corriente de los flujos futuros estimados, generados por el activo, incluido los de su eventual enajenación al final de su vida útil	ICAC: RICAC 30/7/91 AECA: Doc. nº 2 P. Contables M. Conceptual 1999 IASB: NIC-36	AECA, Doc. nº 2, identifica el valor de uso con el valor recuperable, al referirse al saneamiento del IM. Refleja el conocimiento, la estimación y los factores específicos de la empresa sin considerara las apreciaciones del exterior sobre el elemento en cuestión
Valor razonable	Valor de realización Valor de mercado Cantidad por la cual puede ser intercambiado un activo entre un comprador y un vendedor debidamente informados, menos los costes imputables a la venta de forma directa	AECA: Marco Conceptual 1999 IASB: NIC-16, NIC-20, NIC-22, NIC-36, NIC-40	Determina el valor del bien para la venta y, por lo tanto, refleja el conocimiento y estimaciones de los participantes en el mercado. Por ello, resulta útil para elementos con mercados de referencia activos, en los que sea posible determinar sus valores de forma conveniente.

Cuadro 3.1. Fuente: Elaborado a partir de Morales Caparrós, Mª J. y Bentabol Manzanares, Mª A. (2004): “La valoración del inmovilizado material en las NIC”. *Partida Doble*, nº 154. Madrid. pp. 66-68.

- a) El coste histórico. Según este criterio, los activos se valorarán por su precio de adquisición o por su coste de producción. Es el valor que se le da a los activos en el momento de su entrada en el patrimonio o en el proceso productivo de la entidad, siendo su determinación sencilla, familiar, comprensible y objetiva.

La valoración se deduce de la negociación entre las partes interesadas en la transacción del elemento y no va a estar influenciada por el juicio del responsable de la contabilidad, que no tendrá que realizar estimaciones para darle un valor al activo. Esto además facilita la aplicación del método, ya que la cuantificación en unidades monetarias viene dada por la propia corriente real de bienes y servicios, resultado más económico para la entidad.

En cambio, el coste histórico empieza a presentar inconvenientes a raíz de la suposición de que los precios se van a mantener constantes en el tiempo, consideración del todo inconsistente en la realidad. Así, la información contable pierde relevancia cuando se trata de afrontar las necesidades de los usuarios de la misma en términos futuros o potenciales. Es decir, este criterio no suministra toda la información necesaria para la toma de decisiones destinadas al futuro, pues no refleja, como marca la prudencia contable, las ganancias de los activos que se poseen hasta el momento de su venta. Problema que se ve agravado con el transcurso del tiempo y en los activos de mayor permanencia en la entidad contable.

Al hilo de lo comentado, con el paso del tiempo puede suceder que la información contable represente de forma deficiente la realidad económica de la empresa, no por falta de objetividad sino por no mostrar los potenciales beneficios y sacrificios futuros de los activos, sobre todo en un entorno económico tan dinámico y cambiante como el actual. Por otro lado, ante épocas de inflación o deflación, se va a producir una

falta de homogeneidad en los Estados Financieros, perjudicando la comparabilidad de la información entre periodos y/o entre entidades, ya que pueden aparecer activos idénticos con valores totalmente distintos por contabilizarse en diferentes momentos del tiempo.

En nuestro país, se han intentado atenuar las deficiencias de este método mediante la promulgación de leyes de actualización de balances por parte de la Administración Pública, a través de las cuales, de forma voluntaria, los sujetos contables han podido actualizar el valor de ciertos elementos patrimoniales a largo plazo a través del empleo de unos coeficientes. En nuestra opinión, este tipo de instrumentos de ajuste no llegan a solucionar dichos problemas valorativos, ya que al ser su aplicación voluntaria y llevarse a cabo en España con una periodicidad irregular, la dificultad de comparación de la información contable en el tiempo y en el espacio crece en lugar de disminuir.

En cambio, en los países anglosajones, como sucede en los Estados Unidos⁴, se han mostrados más abiertos al uso de métodos de valoración actuales, distintos al coste histórico y, por lo tanto, menos verificables y objetivos pero que aportan más relevancia a la información contable. En concreto han centrado su aplicación, básicamente, en los activos inmovilizados que suponen una paralización de recursos por un periodo largo de tiempo y que son más susceptibles de que la valoración inicial realizada no sea representativa.

Para los bienes del patrimonio cultural consideramos que puede ser un criterio apropiado y evidente en el momento de la adquisición lucrativa, pero que con el paso de los años se habría de actualizar

⁴ Véase FASB (1986): *Statement of Financial Accounting Standards n° 89*: “Financial Reporting and Changing Prices”. FASB. Edición 1999/2000. Norwalk (Conn.).

regularmente de algún modo o se tendría que permitir su registro por otro procedimiento que refleje su valor actual en ese periodo.

- b) El coste de reposición. En este caso, los activos “se valoraran por la cantidad de tesorería y otras partidas líquidas que debería pagarse si se adquiriese en la actualidad el mismo activo u otro equivalente”⁵. Al igual que el coste histórico, se plantea desde la perspectiva de la entrada en la entidad o el proceso productivo, aunque en el momento actual y no en el inicial.

Para el empleo de este método es necesaria la existencia de un mercado de referencia para el bien, en el que estos se estén valorando. Si no es así, la estimación del valor de reposición del bien estará impregnada de subjetividad. Y, aún cuando se cumpla esta condición, si existen varios valores para el activo, el responsable de la contabilidad tendrá que decidir cuál es el más adecuado. Como consecuencia de ello, la AECA advierte que su aplicación “puede encontrar ciertas dificultades al enfrentarse con la objetividad y verificabilidad”⁶. Sin olvidar que la determinación de este valor puede ser costosa, por lo que sería conveniente considerar los beneficios que se puedan derivar de la información que nos aporta.

El coste de reposición proporciona una mayor relevancia a la información contable que el coste histórico, sobre todo cuando hay cambios importantes en los precios o en las condiciones tecnológicas

⁵ AECA (1999): *Marco Conceptual para la Información Financiera*, ... párrafo 318; y AECA (2001): *Marco Conceptual para la Información Financiera de las Administraciones Públicas*, ... párrafo 326. En el mismo sentido se expresan el IASB (1989): “Marco Conceptual para la preparación y presentación de los Estados Financieros” ... párrafo 100.b); y el FASB (1984): *Statement of Financial Accounting Concepts n° 5* ... párrafo 67.b., al referirse al costo corriente.

⁶ AECA (1999): *Marco Conceptual para la Información Financiera*, ... párrafo 323; y AECA (2001): *Marco Conceptual para la Información Financiera de las Administraciones Públicas*, ... párrafo 331.

tras la adquisición de los activos. Esto se produce porque tiene la capacidad de medir los rendimientos potenciales de los bienes, especialmente de los activos a largo plazo destinados al uso y/o a la prestación de servicios por parte de la entidad⁷, como podría ser el caso de aquellos bienes culturales afectos a la actividad del sujeto contable.

Por otro lado, este criterio de valoración genera una información contable más homogénea que el coste histórico, facilitando su comparabilidad, principalmente entre entidades. En cambio, la comparabilidad entre periodos no es tan positiva, ya que el coste de reposición sólo tiene en cuenta la variación de los precios específicos del elemento a valorar y no el índice general de precios.

- c) El valor de realización. Es uno de los métodos contables de valoración formulados desde la perspectiva de la salida de los elementos patrimoniales de la entidad. Se define, para los activos, como “la cantidad de tesorería y otras partidas líquidas que podrían ser obtenidas, en el momento actual, por la venta no forzada de los mismos”⁸.

Este criterio valorativo se basa en la existencia de mercados con demanda suficiente y que mantengan una situación estable. Por lo que en los supuestos en los que no exista mercado o éste esté inactivo, el valor de los activos no podrá verificar, provocando que en esas situaciones el valor de realización no va ser fiable.

⁷ AECA (1999): *Marco Conceptual para la Información Financiera*, ... párrafo 322; y AECA (2001): *Marco Conceptual para la Información Financiera de las Administraciones Públicas*, ... párrafo 330.

⁸ AECA (1999): *Marco Conceptual para la Información Financiera*, ... párrafo 325; y AECA (2001): *Marco Conceptual para la Información Financiera de las Administraciones Públicas*, ... párrafo 334. Igualmente se expresa el IASB (1989): “Marco Conceptual para la preparación y presentación de los Estados Financieros” ... párrafo 100.c), al referirse al valor realizable o de liquidación.

Por otro lado, es aplicable, sobre todo, a aquellos elementos cuya conversión en unidades líquidas sea fácil y habitual. Es más, la AECA considera que el valor de realización “no resulta consistente con la hipótesis de empresa en funcionamiento en los activos a largo plazo”⁹, ya que la valoración se realiza desde una perspectiva de liquidación, sin considerar el efecto de las funciones que ejercen tales elementos en el desarrollo de la organización.

La valoración en términos liquidativos de la entidad, tratando los activos de forma independiente sin tener en cuenta su función dentro de la entidad, hace que la agregación de valores en contabilidad no tenga lugar con este procedimiento. Esto nos puede llevar a que algún activo concreto presente un valor cero, puesto que solamente adquiere significación al formar parte de un conjunto. Lo que provoca que el reflejo de la realidad económica de la organización sea deficiente.

En cualquier caso, a través del valor realizable neto es posible conocer la cuantía por la que se podrían liquidar los activos de una empresa y de esa forma evaluar la capacidad de la misma para realizar futuras reinversiones de sus recursos¹⁰, teniendo en cuenta diferentes usos alternativos y analizando la adaptabilidad de la empresa a los cambios del entorno.

Además, este criterio permite evaluar, de forma más o menos adecuada, la vulnerabilidad y estabilidad de la organización y los flujos de caja esperados, que van a indicar la capacidad de la misma para satisfacer sus deudas.

⁹ AECA (1999): *Marco Conceptual para la Información Financiera*, ... párrafo 329; y AECA (2001): *Marco Conceptual para la Información Financiera de las Administraciones Públicas*, ... párrafo 338.

¹⁰ AECA (1999): *Marco Conceptual para la Información Financiera*,... párrafo 326; y AECA (2001): *Marco Conceptual para la Información Financiera de las Administraciones Públicas*, ... párrafo 335.

La información contable bajo el valor de realización es más comparable que si se sigue el coste histórico, siendo fácilmente comprensible y reconocible. Por el contrario, el método es menos prudente que los anteriores, pues si aumenta el valor de los activos, permite contabilizar los beneficios que se pudieran obtener a raíz de una futura negociación en el mercado sin que sea necesario esperar a su realización.

- d) El valor actual neto. Esta forma de valoración se plantea, al igual que el valor de realización, desde la perspectiva de salida de factores del proceso de producción. Siguiendo este criterio, entendemos que los activos se valoran por el valor actual descontado de los flujos de netos de caja que se esperan obtener del mismo por su utilización o posesión. La definición dada en diferentes marcos conceptuales se expresa en los siguientes términos: “los activos se valoran al valor actual descontado de las entradas netas de tesorería que se espera genere la partida en el curso normal de la explotación”¹¹.

Evidentemente, para la determinación de este valor se hace necesaria la estimación de los flujos netos de caja futuros que se esperan lograr con el activo y el vencimiento de cada uno de ellos, así como la tasa de descuento adecuada a utilizar, que va a estar formada por el tipo de interés y la tasa de riesgo empresarial. La determinación de estas variables genera un cierto grado de incertidumbre, que envuelve el proceso de subjetividad. Por lo que el criterio no cumple con características de la información contable como la imparcialidad, la

¹¹ Véase AECA (1999): *Marco Conceptual para la Información Financiera*, ... párrafo 331; y AECA (2001): *Marco Conceptual para la Información Financiera de las Administraciones Públicas*, ... párrafo 341. Igualmente se expresa el IASB (1989): “Marco Conceptual para la preparación y presentación de los Estados Financieros” ... párrafo 100.d); y el FASB (1984): *Statement of Financial Accounting Concepts n° 5* ... párrafo 67.e., al referirse al valor presente.

objetividad y la verificabilidad, dificultando a su vez la comparabilidad cuando se trate de entornos cambiantes y donde las variables que se manejen sean notablemente diferentes¹².

En relación al valor actual neto, el FASB¹³ considera que si hay un valor de mercado para el activo o pasivo no es necesario determinar su valor a través de este método. Es más, observa que “el único objetivo del valor presente, cuando se utiliza en la medición contable en el momento de reconocimiento inicial y con posterioridad a inicios de cada ejercicio, es el de estimar el valor razonable. Dicho de otra forma, el valor presente debería intentar capturar los elementos que conjuntamente comprenderían un precio de mercado si existiera, esto es, el valor razonable”¹⁴.

Por otro lado, la AECA¹⁵ opina que una de las situaciones para las que este método de valoración es muy útil es la medición de beneficios potenciales de grupos de activos relacionados entre sí para los que no existe un valor de mercado independiente. Y que sería de difícil aplicación en la contabilidad de las Administraciones Públicas por los problemas que pueden generar la determinación de los flujos netos de caja y su atribución a cada uno de los activos.

Ciertamente, estamos de acuerdo con el valor actual neto supone tener que realizar muchas estimaciones para poder valorar los activos, introduciendo ciertos grados de incertidumbre y subjetividad. Ahora bien, no creemos que por ello el método no pueda ser válido. Siempre es

¹² AECA (1999): *Marco Conceptual para la Información Financiera*,... párrafo 334.

¹³ FASB (2000): *Statement of Financial Accounting Concepts n° 7*: “Using cash flow information and present value in accounting measurement”. párrafo 17.

¹⁴ FASB (2000): *Statement of Financial Accounting Concepts n° 7*: ... párrafo 25.

¹⁵ AECA (1999): *Marco Conceptual para la Información Financiera*,... párrafo 333.

una alternativa para cualquier otro criterio valorativo y, en ocasiones, como cuando no existe mercado, puede ser la mejor alternativa.

- e) El valor razonable. Según se dispone en el Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España¹⁶, “el valor razonable viene definido por el precio de mercado o una estimación que se aproxime suficientemente, en ausencia de éste. En concreto, es la cantidad por la que puede ser intercambiado un activo entre un comprador y un vendedor debidamente informados, ..., que realizan una transacción libre”¹⁷.

En la actualidad, organismos profesionales como el FASB e el IASB, apuestan por la aplicación del valor razonable, principalmente para los instrumentos financieros¹⁸, aunque el IASB también exige su aplicación para los productos agrícolas y activos biológicos (NIC 41) y la propone como opción para los activos materiales (NIC 16) e inmateriales (NIC 38) y para los inmuebles de inversión (NIC 40). En la misma línea, el Accounting Standard Board (ASB) británico ha adaptado su normativa a la del IASB y el Australian Accounting Standard Board (AASB) guía “sus normas a una mayor coherencia con la normativa internacional en materia de valoración a criterios no históricos”¹⁹.

¹⁶ Esta reforma contable viene recomendada por la Unión Europea y está determinada por el Reglamento (CE) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad; el Reglamento (CE) n° 1725/2003 de la Comisión, de 29 de septiembre de 2003, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, que obliga a los Estados Miembros a adoptar la normativa derivada de las NIIF incluidas en el mismo; y sus modificaciones posteriores.

¹⁷ ICAC (2002): *Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España)*. ICAC. Madrid. p. 110.

¹⁸ En España, ya se planteó su aplicación para ciertos activos y pasivos financieros a través del Código de Comercio. Véase art. 106.4 y 5 de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

¹⁹ Hervás Oliver, J.L. (2002): “El camino internacional hacia el valor razonable”. *Partida Doble*, n° 138. Madrid. p. 68.

En las diferentes normas del IASB, el valor razonable se define como la cantidad por la cual puede ser intercambiado un activo entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, en una transacción libre. El uso de este criterio valorativo se propone como un modelo de convivencia entre el coste histórico y este método, que incorpora datos de mercado.

España, como miembro de la Unión Europea, se va a adaptar a las NIIF/NIC emitidas por el IASB, como consecuencia de un proceso de globalización económica y de armonización contable a nivel europeo y, con el tiempo, internacional. Uno de los cambios importantes a afrontar es la introducción del valor razonable en nuestro sistema contable. De hecho, se ha recomendado determinar las condiciones de valoración claramente, “definiendo de forma precisa qué es y cuándo se da un mercado activo, para utilizar sus precios como forma de medida, y estableciendo qué modelos valorativos alternativos pueden ser objeto de utilización en caso de no existir este tipo de mercado”²⁰. Y en este proceso es fundamental concienciar a los usuarios de la información contable de la mayor utilidad y relevancia que aporta este criterio valorativo.

Como bien indica Martínez Churiaque²¹, la incorporación de este método de valoración supone, por un lado, “la búsqueda de un nuevo equilibrio entre la fiabilidad de la información y su relevancia para terceros”, ya que la sustitución del coste histórico por el valor razonable (fiable) con posterioridad al reconocimiento inicial mejorará la utilidad de la información contable; y, por otro, una “modificación conceptual de

²⁰ ICAC (2002): *Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España* .. p. 110.

²¹ Martínez Churiaque, J.I. (2004): *Valoración contable*. *Novedades en la Teoría General de Valoración. Aplicaciones*. Editorial Universidad de Granada. Granada. p. 108.

la renta y la riqueza en los negocios”, pues el resultado del ejercicio y los fondos propios van a contener beneficios no realizados.

Con la aparición de beneficios no realizados en los Estados Contables, la supremacía del principio de prudencia existente en nuestro sistema contable se ve vulnerada. Por eso, la Comisión de elaboración del Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España “estima que debe considerarse la supresión del carácter prioritario del principio de prudencia a efectos de información económico contable”²², conservando a través de otros mecanismos la protección patrimonial buscada con el mismo.

En cambio, el uso del valor razonable aumenta la relevancia de la información contable por encima de la elaborada conforme al coste histórico, siempre que el valor de mercado se actualice con una frecuencia suficiente y adecuada. Por otro lado, al ir reflejando la inflación en los precios periódicamente, también se mejorará la comparabilidad entre periodos y entre entidades, si bien ésta se va a ver limitada porque la regla de aplicación del método valorativo no es común para todos los activos ni para todas las organizaciones.

En cuanto al coste de la valoración, en el caso de los instrumentos financieros podemos decir que su determinación puede ser más o menos económica; mientras que para los inmovilizados materiales e inmateriales va a resultar más costosa al no existir mercados especializados de estos bienes. Respecto a la fiabilidad de la información, ésta se ve mermada cuando no existen mercados de referencia o, aún existiendo, están poco desarrollados y su volumen de transacciones sea escaso, ya que habrá que acudir a la estimación a través de diferentes modelos de valoración. Así pues, pensamos que se

²² ICAC (2002): *Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España* .. p. 236.

deberían indicar claramente los procedimientos valorativos a seguir en las situaciones en las que sea necesario estimar el precio o valor de mercado.

Por último, resaltar el hecho de que la aplicación plena del valor razonable supone la existencia de mercados perfectos, que no son precisamente una realidad, si bien hay supuestos en los que los mercados no sólo son imperfectos sino que además no existen. En consecuencia, siempre existirá un determinado grado de incertidumbre, que variará según los casos y que, evidentemente, afectará a la fiabilidad de la información.

2. REVISIÓN DE LOS DISTINTOS MÉTODOS DE VALORACIÓN ADMITIDOS EN LA TEORÍA GENERAL DE VALORACIÓN

“El concepto fundamental de la valoración actual es el valor de mercado, en términos determinísticos o de valor probable de mercado o valor más probable de mercado en términos estocásticos, aunque existe una amplia gama de valores”²³. De lo que podemos concretar que la preocupación se centra en el valor económico determinado por la ley de la oferta y la demanda en el mercado libre, es decir, el valor de cambio que represente el importe que el demandante está dispuesto a entregar al oferente por el bien que se quiere transmitir.

El poder determinar este valor de forma objetiva es complicado. Sólo hemos de observar el propio mercado, donde los vendedores a la hora de fijar el precio de sus bienes tienden casi siempre al alza, ya que quieren obtener el precio más alto aunque en ocasiones sea excesivo. En general, el

²³ Caballer Mellado, V. (2004): “Valoración y tasación. Aspectos científicos y profesionales”. *Novedades en la Teoría General de Valoración. Aplicaciones*. Universidad de Granada. Granada. p. 53.

proceso de tasación está envuelto de una subjetividad que no se ha de confundir con arbitrariedad y que consideramos imposible de eliminar por completo. Desde esta perspectiva, se considera que “el *valor subjetivo* es la resultante de la apreciación personal del vendedor o comprador y no es irracional sino consecuencia lógica de una serie de circunstancias que afectan a una persona”²⁴. De los valores subjetivos más frecuentes o “moda” se genera otro concepto de valor denominado *objetivo*, que en teoría se debería convertir en el valor de mercado, siempre que sea aceptado por las partes y se formalice la operación de compraventa.

En consonancia con lo anterior y ya que es inevitable un cierto grado de subjetividad, entendemos que para llegar a un buen resultado en una valoración son necesarios un adecuado conocimiento del mercado y de las técnicas de valoración, así como una gran profesionalidad por parte de la persona que la realice.

El cálculo del valor de mercado nos va a proporcionar un estimador del precio de mercado de un activo en un momento determinado. La precisión del resultado obtenido se podrá contrastar cuando se conozca el montante de la transacción, ya sea futura o pasada. En la búsqueda del valor de mercado, la Teoría General de Valoración utiliza otros valores, que entiende pueden ser una aproximación, más o menos rigurosa, del mismo. Para los bienes que tienen mercado, se cuenta con valores como el de capitalización, el de repercusión, el de coste o reposición, el complementario y el de sustitución; mientras que para bienes sin mercado real, se usan valores como el hedónico, el contingente, el del coste del viaje, etc.

²⁴ Romero Colunga, M. (1993): *La valoración inmobiliaria*. Editorial Aranzadi. Pamplona. p. 16.

Para ello, aplica una serie de métodos de valoración y procedimientos de cálculo. Específicamente, vamos a exponer resumidamente aquellos métodos que, entre otras aplicaciones, se utilizan para la valoración de bienes, tanto materiales como inmateriales.

a) Los métodos sintéticos o comparativos.

Buscan la estimación del valor de mercado de un bien mediante la comparación con otros bienes del mismo tipo cuyas transacciones se conocen, basándose en la relación existente entre el valor del bien y una variable o característica conocida. La comparación entre activos puede ser en el mismo momento del tiempo (comparación espacial) o en distintos momentos del tiempo (comparación temporal).

Partiendo de los precios de compraventa conocidos de los otros bienes ($V_1, V_2, V_3, \dots, V_n$) y de los datos referentes a la variable explicativa de todos los activos ($X_1, X_2, X_3, \dots, X_n$), el valor de mercado del bien a valorar se puede estimar siguiendo, entre otros, alguno de los siguientes criterios matemático-geométricos:

a.1) Criterio de proporcionalidad basado en el procedimiento barométrico. Se parte de la premisa de que los precios de compraventa mantienen una relación de proporción con la variable explicativa. En consecuencia, se obtiene el valor del bien a través de una regla de tres:

$$V = \frac{\sum (V_1 + V_2 + V_3 + \dots + V_n)}{\sum (X_1 + X_2 + X_3 + \dots + X_n)} \times X$$

Con este procedimiento se ponderan más los valores más altos de V y de X .

- a.2) Criterio de proporcionalidad basado en el análisis por ratios. Con este criterio se calcula la media de los ratios resultantes del cociente entre los precios de compraventa y los datos de las variables explicativas ($a_i = V_i/X_i$), para obtener posteriormente el valor del bien con la siguiente fórmula:

$$V = \bar{a} \times X$$

A diferencia del procedimiento anterior, en este caso se otorga el mismo peso a todos los datos de las transacciones.

- a.3) Criterio de proporcionalidad basado en los valores extremos. Se utiliza cuando a un valor extremo, máximo o mínimo, del conjunto de los precios de compraventa le corresponde un valor extremo, máximo o mínimo, de la variable explicativa. El valor del activo se estima según la siguiente expresión:

$$V = V_{Mm} + \frac{(V_{MM} - V_{Mm})(X - X_m)}{(X_M - X_m)}$$

donde,

- V_{MM} = valor de mercado máximo.
 V_{Mm} = valor de mercado mínimo.
 X_M = variable explicativa máxima.
 X_m = variable explicativa mínima.

- a.4) Análisis estadístico basado en comparar funciones de distribución. Como bien reseña Herrerías²⁵, fue introducido por Ballestero como el método de las dos beta en 1973 y ampliado, primero, por Romero en

²⁵ Herrerías Pleguezuelo, R.; Palacios González, F. y Herrerías Velasco, J.M. (2004): "Una variante práctica del método de valoración de las dos funciones de distribución". *Programación, selección, control y valoración de proyectos*. Universidad de Granada. Granada. p. 25 y 26.

1977 y, después, por el mismo Ballester y Caballer en 1982, a otro tipo de distribuciones probabilísticas como las uniformes, triangulares y betas triparamétricas. Y continúa siendo objeto de trabajos que desarrollan y profundizan en el estudio del método, ya sea considerando distribuciones univariantes o incorporando distribuciones bivariantes y multivariantes.

“En la exposición general del método se parte de una relación funcional desconocida entre la variable valor de mercado del activo o negocio a valorar V y la variable explicativa X , pero se sabe que dicha relación funcional es monótonamente creciente o decreciente, con lo cual al crecer el valor de la variable X crece/decrece el valor del activo o negocio”²⁶. Tanto la variable independiente como la dependiente se ajustaran, cada una de ellas, estadísticamente a una función de distribución f y g , respectivamente. Si ambas funciones son del tipo beta, se calculará el valor de mercado del bien mediante el uso de tablas.

b) Métodos analíticos o de capitalización.

Se utilizan para aquellos activos de los se espera que generen rendimientos económicos en el futuro, ya sea en forma de beneficios, ganancias, flujos de caja, etc., por estar afectos a una actividad económica. A partir de esa renta se estima el valor de capitalización o actualización del bien, que se define como exponemos a continuación:

b.1) Fórmula general de este tipo de valoración. En la que se considera que los rendimientos imputables al bien a valorar no son constantes en el tiempo y donde se refleja el valor residual del bien al final del periodo de explotación como un componente adicional.

²⁶ Caballer Mellado, V. (1998): *Métodos de valoración de empresas*. Ediciones Pirámide. Madrid. p. 102.

$$V = \frac{Q_1}{(1+i)} + \frac{Q_2}{(1+i)^2} + \dots + \frac{Q_n}{(1+i)^n} + \frac{V_r}{(1+i)^n}$$

donde,

V = valor actual del bien

Q₁, Q₂, ..., Q_n = rendimientos imputables al bien, que se esperan obtener en los próximos n años.

V_r = valor del bien al final del periodo de explotación.

n = horizonte temporal o número de años en los cuales se esperan rendimientos positivos.

i = tipo de capitalización o actualización

b.2) Fórmula para rendimientos constantes y duración ilimitada. En este caso, la ecuación anterior se simplifica hasta llegar a la siguiente expresión:

$$V = \frac{Q}{i}$$

b.3) Formulación para los contextos de riesgo o valor actual probable. Cuando no se conocen con exactitud los posibles rendimientos del bien, pero se prevén las probabilidades de que éstos tomen distintos valores aleatorios. Por lo tanto, se sustituirán en la fórmula correspondiente los rendimientos conocidos por la esperanza matemática dichas rentas, de tal forma que cada Q_i es remplazado por su E_i.

A modo de ejemplo, presentamos la esperanza matemática de Q₁, que será igual a E₁ = Q₁₁P₁₁ + Q₁₂P₁₂ + ... + Q_{1m}P_{1m}, donde Q₁₁, Q₁₂, ..., Q_{1m} son los valores aleatorios que puede tomar el correspondiente rendimiento en el año 1, y P₁₁, P₁₂, ..., P_{1m} las probabilidades de que dichos valores se produzcan.

El problema fundamental en este método de valoración es la elección del tipo de capitalización o actualización (i), que va a transformar cantidades de unidades monetarias futuras en importes de unidades monetarias actuales y tiene que ser estimativo del valor de mercado del activo. En la selección del tipo de actualización influyen factores como el riesgo, la inflación y la liquidez. En este sentido, cuanto mayor sea el riesgo en la operación, por diversas causas, como puede ser la amenaza de una expropiación forzosa, mayor deberá ser el tipo de capitalización y viceversa. En cuanto a la inflación, a niveles altos de inflación mayor tipo y viceversa. Mientras que el factor de la liquidez actúa de forma inversa a las anteriores, siendo el tipo mayor a medida que disminuye la liquidez, por circunstancias como un exceso de oferta en el mercado o una fuga de capitales a otros sectores, y viceversa.

Considerando el factor riesgo, la tasa de actualización “debe englobar el coste financiero de oportunidad o rendimiento financiero sin coste y una prima o diferencial de riesgo”²⁷ ($i =$ tasa libre de riesgo + prima de riesgo). El primer componente representa una tasa referida a inversiones muy seguras, tomándose en la práctica índices como el rendimiento de los bonos del tesoro, el tipo de interés en el mercado de capitales, el interés de los préstamos del banco central o el tipo de interés corriente para préstamos del sector. Mientras que el segundo elemento representa una tasa adicional que intenta incorporar el riesgo en la estimación. Su valor será mayor cuanto más alto sea el riesgo de la actividad económica a la que esté afecta el bien. Existen diferentes propuestas en relación a su fijación, a través de la cuantificación de distintas variables, como la evolución probable de la demanda, la liquidez, el cumplimiento de objetivos, etc²⁸.

²⁷ Medina Dávila-Ponce de León, E. (1998): *Valoración inmobiliaria: estudio y cálculo del valor de mercado de los bienes inmuebles*. Editorial Dykinson. Madrid. p. 396.

²⁸ Caballer Mellado, V. (1998): *Métodos de valoración de empresas ...* p. 121.

c) Método de reposición.

Se aplica sobre todo en la valoración de inmuebles y consiste en la estimación del valor de un activo basándose en el coste actual que representaría su reconstrucción, incluyendo todas las partidas complementarias a la obra. Según la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras, este método de valoración se concreta en la siguiente fórmula:

$$C_R = F + C_C + G_N - D$$

donde,

C_R = valor de reposición o valor de reemplazamiento neto.

F = valor del terreno o del edificio a rehabilitar.

C_C = coste de construcción o de las obras de rehabilitación.

G_N = gastos necesarios para llevar a cabo la reconstrucción.

D = importe de la depreciación del inmueble.

Más adelante, cuando analicemos la citada orden, desarrollaremos y expondremos más claramente los conceptos incluidos en la ecuación.

d) Métodos econométricos.

Se fundamenta en la idea de estimar el valor de mercado (variable endógena) en función de un conjunto de variables explicativas, X_1, X_2, \dots, X_n , (variables exógenas) según una expresión del tipo:

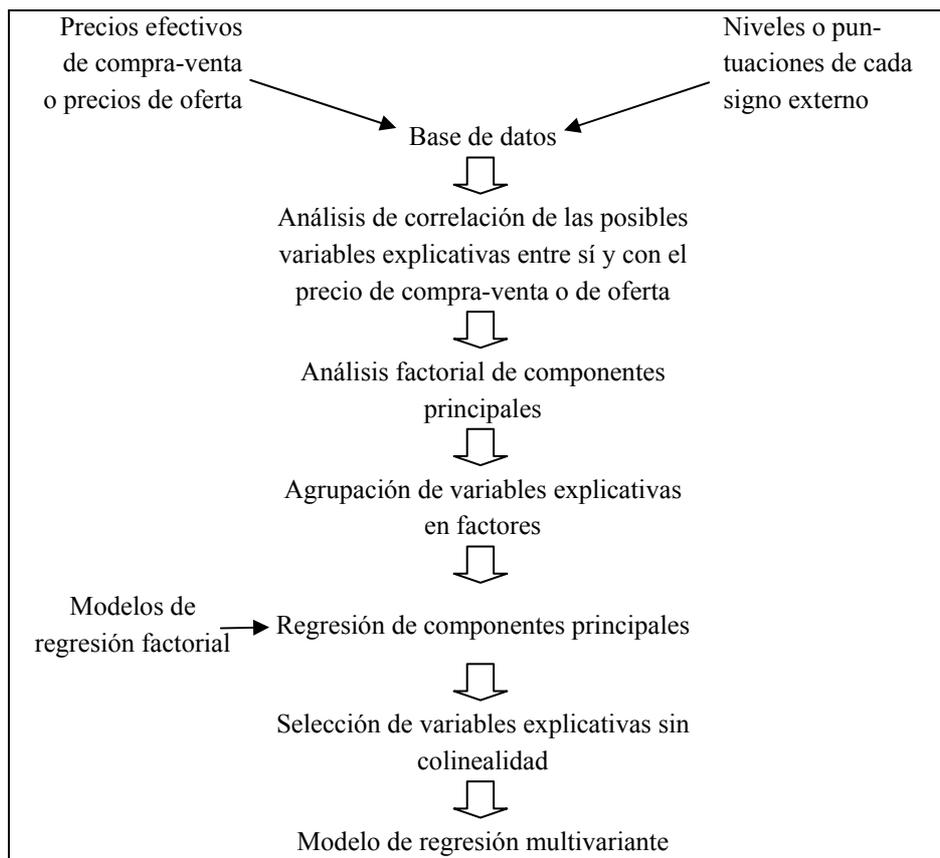
$$V = F(X_1, X_2, \dots, X_n),$$

estableciendo la relación mediante el empleo de modelos de regresión.

El inconveniente principal del método es que se necesita contar con una amplia base de datos, que recoja precios de mercado de transacciones ya realizadas y de los valores de las características o variables explicativas de los activos a valorar. Y, además, para que el resultado de la tasación sea apropiado se ha de prestar especial atención a la elección de las variables exógenas y de la función y al análisis de correlación.

Para conocer cuáles son las variables explicativas que se deben utilizar en cada valoración es imprescindible calcular los coeficientes de correlación de cada una de ellas con la variable endógena y de estas variables exógenas entre sí. Como instrumento para observar dichas relaciones se utiliza la matriz de correlaciones. De su observación y estudio se apreciará, por un lado, que algunas variables aportan información redundante, por lo que se considerarán prescindibles; y, por otro, cuáles son las variables altamente correlacionadas entre sí que, aunque mantengan una correlación alta con la variable a explicar, se han de extraer del estudio porque si no es así la multicolinealidad puede generar parámetros de regresión sin sentido económico.

A continuación, presentamos esquemáticamente el proceso de valoración a seguir con la utilización de los métodos econométricos:



Cuadro 3.2. Fuente: Caballer, V. y otros (1999): *Valoración del Patrimonio Arquitectónico y Cultural*. Servicio Publicaciones del Centro de Ingeniería Económica de la Universidad de Valencia. Valencia. p. 312.

Entre los métodos econométricos, destacamos la metodología analógica desarrollada en el campo de la tasación de inmuebles ante la falta de información para la aplicación de los mismos. “El fundamento de la valoración analógica se reduce al aprovechamiento de la información disponible frecuentemente extensa, sobre valores que no son estrictamente de mercado pero que tienen un comportamiento análogo al de mercado”²⁹.

²⁹ Caballer Mellado, V. (2004): “Valoración y tasación. Aspectos científicos y profesionales”. *Novedades en la Teoría General de Valoración. Aplicaciones ...* p. 59.

Precisamente, el método considera que el comportamiento de los valores analógicos (valor de oferta, el de tasación, etc.) es similar al del valor de mercado y, por lo tanto, puede ser explicado por las mismas variables exógenas. De esta forma, el valor analógico responderá a la siguiente formulación, siendo el tratamiento estadístico semejante al utilizado para el resto de los métodos econométricos:

$$V_a = F(X_1, X_2, \dots, X_n)$$

donde,

V_a = valor analógico al de mercado

F = función que relaciona V_a con las variables explicativas del valor de mercado

X_1, X_2, \dots, X_n = variables explicativas relacionadas con el bien a valorar.

3. LA VALORACIÓN DE BIENES DEL PATRIMONIO CULTURAL

Los bienes integrantes del Patrimonio Histórico tienen un valor innegable desde nuestro punto de vista, no sólo por tratarse de objetos materiales sino por el valor que le otorga el pasado que contienen. Transmiten información sobre distintos aspectos relativos a otras sociedades o a culturas pasadas, que van desde el plano estético hasta el puramente científico, pasando por informar sobre costumbres de nuestros antepasados o ser testigos de hechos históricos importantes.

Al poseer un interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico y/o técnico, se convierten en bienes diferentes al resto. Por ese motivo, no pueden tener el mismo valor que cualquier otro similar pero sin la cualidad de cultural. De hecho, en el mercado, cuando existe, se observa cómo se les otorga un valor añadido y

parece ser que se prima dicha diferencia por alguna de las siguientes circunstancias³⁰:

- La antigüedad. El valor del bien cultural mantiene una relación más o menos directa, sin llegar a ser absoluta, con la antigüedad; aunque dentro de la misma época y tipología de bienes será mas atractivo el que es escaso.
- El autor. Se refiere al valor de la firma del autor. Sobre todo en campos como la pintura, la escultura, los objetos de adorno, etc., la firma del autor se convierte en un punto importante en el mercado de estos objetos. Por supuesto que el autor no genera valor cultural por sí mismo, es decir, el objeto es calificado como histórico por otra circunstancia y la firma potenciaría o no su valor.
- La evocación. Por haber sido testigo o escenario de acontecimientos importantes en la historia de los hombres o por haber pertenecido a una persona relevante.
- El uso instrumental. Por haber sido utilizado en algún hecho histórico o científico.
- El simbolismo. Por ser considerado como un símbolo por un pueblo, una comunidad o una cultura.

En la actualidad se está trabajando en el cálculo del valor de los bienes culturales. Este proceso conlleva grandes dificultades, ya que hay pocos mercados donde se comercialicen, a excepción de las obras de arte y ciertos objetos muebles, y las transacciones suelen ser escasas y

³⁰ Illán, J.R. y Roldán Verdejo, P.J. (1988): “Consideraciones sobre los valores histórico y artístico en los bienes muebles e inmuebles”. *Revista de Derecho Urbanístico*, nº 106, enero-febrero. Tomado de Caballer, V. y otros (1999): *Valoración del Patrimonio Arquitectónico y Cultural*. Servicio Publicaciones del Centro de Ingeniería Económica de la Universidad de Valencia. Valencia. pp.172-173.

esporádicas. En general, la falta de información hace que la valoración sea más complicada.

A este inconveniente se une una metodología de valoración poco desarrollada en cuanto a su aplicación al Patrimonio Cultural. De hecho, en el campo de la tasación se considera que el futuro de la misma está en la valoración de los intangibles³¹, es decir, del medio ambiente, de la cultura, de los deportistas, trofeos deportivos, etc.

Además, se perciben ciertas corrientes de pensamiento³² que no fomentan el desarrollo de un proceso que valore económicamente el Patrimonio Cultural. Por un lado, están las personas que piensan que no tiene un precio porque su valor es infinito y darles uno es inútil o casi inmoral. Y, por otro, los que consideran que no tiene valor y hay que ignorarlos, porque sus beneficios para la comunidad son poco claros. Cualquiera de las dos posiciones son contrarias a nuestra forma de pensar. Un palacio del siglo XVI no deja de ser un edificio por ser cultural y, como tal, tendrá un valor mas o menos fácil de medir. El problema está en el componente inmaterial que complica el proceso, pero no lo imposibilita.

Lo cierto es que las limitaciones existentes en torno a la cuantificación económica del valor de un bien cultural no deben ser un obstáculo en la búsqueda de técnicas de valoración mediante las cuales sea posible realizar ese cálculo. Somos conscientes de que la valoración objetiva es difícil, pero no inalcanzable.

³¹ Caballer Mellado, V. (2004): “Valoración y tasación. Aspectos científicos y profesionales”. *Novedades en la Teoría General de Valoración. Aplicaciones*. Editorial Universidad de Granada. p. 54.

³² Kling, R. (1993): “Determinazione del valore economico dei Beni Culturali”. En Fusco Girard (1993): *Estimo de Economia Ambientale: le nuove frontiere nel campo della valutazione*. Editorial Francoangeli. Tomado de Caballer, V. y otros (1999): *Valoración del Patrimonio Arquitectónico y Cultural...* pp. 220-222.

Por último, no hemos de olvidar las ocasiones en las que la valoración del Patrimonio Cultural debería ser obligada, entre las que podemos destacar las siguientes:

- Bajo el prisma de su conservación y su mantenimiento, se hace preciso conocer el valor del bien al que se van a destinar tantos recursos públicos y privados, ya sea para su restauración, su cuidado diario o para su protección de riesgos naturales o intencionados.
- Además, a la hora de decidir el reparto de los recursos públicos destinados al Patrimonio Cultural entre diferentes bienes culturales, quizás sería interesante conocer también el valor económico de los mismos y no sólo la apreciación del que ha de tomar la decisión última.
- Si el bien está afecto a una actividad económica o produce algún tipo de flujo de caja o beneficio a la comunidad, desde el punto de vista económico y contable, es necesario estimar el valor del mismo.

4. VALORACIÓN DEL PATRIMONIO ARQUITECTÓNICO CULTURAL

La valoración y tasación de inmuebles es bastante usual. Cada vez que se compra una vivienda asociada a una hipoteca, la entidad bancaria contrata una sociedad de tasación que realiza la valoración de la misma, ajustándose a lo establecido por la Orden Eco/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoraciones de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas entidades financieras. Por otro lado, el Catastro fija un valor, denominado como catastral, para todos los inmuebles.

Los mercados inmobiliarios se caracterizan por ser muy sensibles a las fluctuaciones sociales, políticas y económicas; y también por una cierta falta de transparencia. En este sentido, la preocupación por conocer el valor

de mercado de los inmuebles es manifiesta y consecuencia de ello es la bibliografía que existe sobre el tema.

Para la determinación del valor de cualquier inmueble es necesario un conocimiento profundo de las características del mismo y del aprecio de éstas en el mercado, que va a definir el peso de cada peculiaridad en el valor final. Evidentemente, no todos los demandantes de un inmueble concreto están dispuestos a pagar el mismo montante de dinero por él, porque no tienen los mismos condicionantes subjetivos. “Pero cuando en el intervalo de valor de un bien se negocia un precio y éste es aceptado por el mayor número posible de compradores, puede decirse que se habría obtenido un valor moda del bien en su mercado, el que debe ser el buscado siempre en todo tipo de valoración objetiva”³³.

El proceso de valoración se complica cuando el inmueble es cultural. Primero, porque las transacciones son muy poco frecuentes y no hay un mercado propio de estos bienes que funcione con regularidad, lo que dificulta la obtención de información útil para la valoración. Segundo, porque entre las escasas compraventas hay casos en los que el precio de venta final del bien está forzado, por las dificultades para el mantenimiento del mismo o por las necesidades de liquidez del vendedor. Y tercero, porque no se trata de dar un valor a un inmueble exclusivamente material, sino que cuenta con el peso inmaterial que le aporta ser testigo y emisario de la historia de una civilización.

Antes de plantear la metodología de valoración aplicable a los inmuebles culturales, vamos a referirnos a dos cuestiones que nos parecen de interés para nuestro estudio.

³³ Medina Dávila-Ponce de León, E. (1998): *Valoración inmobiliaria: estudio y cálculo del valor de mercado de los bienes inmuebles*. Editorial Dykinson. Madrid. p. 19.

En primer lugar, en el valor histórico o cultural de los inmuebles participarán todos los elementos de la construcción original, hayan sido restaurados o no; pero entendemos que no forman parte del mismo los añadidos posteriores a la época que no tengan también la cualidad de culturales. Por ejemplo, La Alhambra de Granada o la Mezquita de Córdoba tienen añadidos posteriores a su construcción original pero que cuentan con la condición de históricos y, por lo tanto, se integran en dicho valor. En cambio, el edificio del Museo Reina Sofía en Madrid muestra añadidos nuevos sin características culturales que no se incluyen en el valor cultural aunque se tengan presente en el valor del conjunto del inmueble.

En segundo lugar, el suelo del inmueble también participará en el valor cultural o histórico. Es cierto que un edificio se puede trasladar de su lugar original a otro diferente y reconstruirlo, conservando “la autenticidad de sus materiales y la de su forma y diseño, pero quedaría desnaturalizado”³⁴ al separarlo de su localización. Si se trata de un conjunto arquitectónico que ha sido testigo de acontecimientos importantes (el Palacio de Aranjuez, provincia de Madrid) o donde ha vivido un personaje o personajes célebres (el Casa-Palacio del Madrigal de las Altas Torres, provincia de Ávila) o que es el símbolo de una comunidad (la Torre del Oro, Sevilla, o la Puerta del Alcalá, Madrid), su situación geográfica es tremendamente importante y, como tal, contribuye a su valor histórico. Aunque, quizás, se podría proponer su no colaboración a dicho valor cuando el edificio sea cultural exclusivamente por su autor, si bien influiría en el valor del conjunto.

En cuanto a la metodología de valoración de los inmuebles culturales, se esbozan dos escenarios valorativos: cuando hay un mercado en

³⁴ Illán, J.R. y Roldán Verdejo, P.J. (1988): “Consideraciones sobre los valores histórico y artístico en los bienes muebles e inmuebles”. *Revista de Derecho Urbanístico*, nº 106, enero-febrero. Tomado de Caballer, V. y otros (1999): *Valoración del Patrimonio Arquitectónico y Cultural*. ... pp. 173.

el que se transmitan y cuando éste no existe. Además, también se podría utilizar la normativa de valoración de garantías hipotecarias y del Catastro.

- a) *Existe mercado de inmuebles culturales*. Es el caso de castillos, palacetes, edificios nobles, etc., que pueden tener una utilidad para su aprovechamiento y/o uso. El hecho de tener la posibilidad de generar un beneficio económico favorece la posibilidad de que exista un mercado³⁵, ya sea de alquileres o de compra-venta. El mercado, aunque no sea de competencia perfecta y cuente con transacciones más o menos esporádicas, nos permite acceder a información sobre transacciones o precios de oferta y demanda que pueden orientar en la estimación de un valor de mercado, de un valor de mercado probable o del valor de mercado más probable.

En las tasaciones de inmuebles se pueden aplicar cuatro grupos de métodos, ya comentados en el epígrafe 2 de este capítulo: los métodos sintéticos o comparativos; los analíticos o de capitalización; el de valor de reposición o de coste; y los econométricos. La elección del método dependerá de su capacidad para reflejar el valor del inmueble en relación al mercado y de la finalidad de la valoración³⁶, teniendo que ser justificada dicha opción por la persona o personas que realicen la tasación.

Los métodos sintéticos clásicos tienen el inconveniente de considerar que el valor de bien depende de una sola variable explicativa, siguiendo

³⁵ “El auge del turismo rural y los hoteles con encanto ha provocado un mayor empuje en el mercado de propiedades históricas en los últimos años. Bárbara Dorado, de Knight Frank, apunta que el interés de varias empresas del sector hotelero ha posibilitado la compra de varios inmuebles con la intención de convertirlos en establecimientos singulares”. Oliver, M. (2004): “Castillos y palacios se ponen a tiro”. *Suplemento Semanal Inmobiliario de ABC*. 5 de noviembre. p. 4.

³⁶ Se ha de tener presente la finalidad del informe de valoración para la correcta elección del método de cálculo a seguir debido a la existencia de diferentes posibles valores para un mismo bien.

un modelo lineal. Evidentemente, el valor cultural de un inmueble cultural tiene su origen en muchas o varias variables explicativas (tanto en las propias de los inmuebles como en las características culturales), nunca en una sola. En segundo lugar, la relación entre la variable explicativa y el valor del inmueble cultural difícilmente será constante. Y en tercer lugar, si simplificamos la estimación del valor a una función lineal univariante, $V = \bar{a} \times X$, cuando la variable explicativa sea igual a cero nos dará un valor de mercado también igual a cero, y un bien aún en su origen siempre tiene un valor por pequeño que sea.

Fundamentalmente, en la valoración de inmuebles singulares se recurre al cálculo del coste de reemplazamiento-reposición neto (método de coste o de valor de reposición). Otras técnicas aplicables son la valoración analógica (método econométrico); la actualización de rentas (método de capitalización), si el inmueble está afecto a una actividad económica o sujeto a arrendamiento; o el valor residual dinámico (método de capitalización), si se espera obtener una renta y el inmueble está en rehabilitación.

- a.1) El coste de reemplazamiento-reposición neto determina el valor del inmueble como la suma de las inversiones necesarias para reemplazarlo por otro nuevo de las mismas características con materiales y tecnología actual. Concretamente, se suma el valor de mercado del terreno, los coste de construcción de la edificación o de rehabilitación y los gastos necesarios para construirla, calculados a precios actuales y deduciendo la depreciación física y funcional.

En nuestra opinión, cuando un inmueble es único, el coste de reposición se queda cojo en su estimación porque, en principio, no refleja el valor cultural del bien al basar sus cálculos en un edificio nuevo sin esa cualidad. En este sentido, consideramos acertada la aportación de la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de

valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas entidades financieras, que propone incluir el valor histórico al calcular el coste de la edificación, si bien no especifica cómo hacerlo³⁷.

Por otro lado, entendemos que no tiene sentido deducir la depreciación física en el valor de reemplazamiento-reposición neto cuando valoramos bienes culturales. La antigüedad y la obsolescencia no hacen que pierdan valor o se reduzca su vida útil, sino que en cierta medida los introduce en “otra vida”³⁸ en la que reside parte de su valor. El estado de conservación está preservado por la ley y, en teoría, se deben mantener en buen estado. Pero aunque esta premisa no se cumpla, el relieve cultural del bien tiene más repercusión en su valor que el deterioro físico³⁹.

a.2) En cuanto a la valoración analógica, es un método adecuado para cuando el objeto se encuentra en un mercado con pocas transacciones o del que se tiene poca información, como el que nos ocupa. Para ello, se calcula un valor analógico, que puede ser el de oferta, el catastral o el de reposición⁴⁰, que tenga un comportamiento similar al valor de mercado y que sobre el que exista información disponible. Para el caso de los inmuebles culturales cabe utilizar datos sobre distintos inmuebles del país o la zona sobre los que se tenga información.

³⁷ Art. 18.3 de la Orden ECO/805/2003.

³⁸ Ballart, J. (1997): *El patrimonio histórico y arqueológico: valor y uso*. Editorial Ariel, S.A. Barcelona. p. 229.

³⁹ Véase Caballer, V. y otros (1999): *Valoración del Patrimonio Arquitectónico y Cultural*. Servicio Publicaciones del Centro de Ingeniería Económica de la Universidad de Valencia. Valencia. p. 319; y Blasco Ruiz, A. y Rodríguez González, J.A. (2002): “Valoración económica del patrimonio arquitectónico y cultural. Una aplicación al caso de inmuebles de Patrimonio como establecimiento de alojamiento turístico”. *I Congreso Internacional de Valoración y Tasación*. Centro de Ingeniería Económica de la Universidad Politécnica de Valencia. 3, 4 y 5 de julio de 2002. Valencia. p. 560.

⁴⁰ Nota a pie de página 6 en Blasco Ruiz, A. y Rodríguez González, J.A. (2002): “Valoración económica del patrimonio arquitectónico y cultural. Una aplicación ... p. 560.

El valor analógico como estimador del valor de mercado ha de responder a las variables explicativas de la misma forma. Dentro de las posibles variables, unas son comunes para los edificios en general: ubicación, localización, accesibilidad, grado de urbanización, demanda, tráfico peatonal, paisaje, turismo, metros cuadrados construidos, metros cuadrados de terreno, jardines, tipo de construcción, año de construcción, nivel arquitectónico, rehabilitación, funcionalidad, usos alternativos, estado de conservación, calidad de los materiales, etc. Y otras hacen referencia a las características culturales del inmueble: años de la parte histórica, rareza geográfica, impacto social, interés artístico, porcentaje de parte artística, acontecimientos históricos, atributos (religioso, cultural, social, político, artístico, estético, intelectual, científico, académico, turístico), etc.

Los datos recopilados sobre las variables se someten a un tratamiento estadístico a través de un análisis de regresión, estableciendo una ecuación que estime el valor de mercado.

$$V_a = F(x_1, x_2, \dots, x_n)$$

donde:

V_a = valor analógico de mercado

F = la misma función estimada para inmuebles similares

x_1, x_2, \dots, x_n = variables explicativas vinculadas al tipo de inmueble cultural

Queremos puntualizar que los información sobre la que se base el estudio nos dará resultados más fiables siempre que se refiera a edificios culturales. Es decir, si los datos provienen de inmuebles no culturales el comportamiento del valor analógico nunca será similar, respecto de las variables explicativas, al valor de mercado del bien cultural.

a.3) En casos muy concretos, como los de inmuebles culturales afectos a una explotación económica o que producen una renta por encontrarse en régimen de alquiler, puede ser útil la actualización de rentas. Ejemplos claros de estas situaciones son los Paradores Nacionales, que funcionan como hoteles, o antiguos conventos y edificios nobles, utilizados actualmente para la celebración de comidas o cenas importantes.

Con este tipo de valoración, estimamos el valor del bien capitalizando los rendimientos económicos futuros del mismo, ya sea en forma de beneficios, de flujos de caja, etc., durante el periodo de tiempo que vaya a durar la explotación o de vigencia del contrato de arrendamiento. Además, si el periodo de estimación es limitado, habría que sumar el valor del inmueble al final del mismo actualizado al momento actual, aumentando el valor obtenido por la capitalización temporal de las rentas netas futuras.

Cuando se trata de inmuebles ligados a una actividad económica, es muy importante determinar la cuantía de rendimiento económico neto a “asignar al inmueble” (y al mobiliario, equipo y menaje, si procede) “para distinguirla de la correspondiente a la gestión empresarial”⁴¹. Los datos pueden variar, porque no es lo mismo la explotación de un inmueble de forma independiente que hacerlo conjuntamente con otros (Paradores Nacionales) o por la rentabilidad que el dueño de la explotación crea que deba percibir.

La fórmula general para este tipo de valoración es la siguiente:

$$V = \sum \frac{I_t}{(1+i_1)^t} - \sum \frac{G_t}{(1+i_2)^t} + \frac{V_r}{(1+i_3)^n}$$

⁴¹ Medina Dávila-Ponce de León, E. (1998): *Valoración inmobiliaria: estudio y cálculo del valor de mercado de los bienes inmuebles*. Editorial Dykinson. Madrid. p. 390 y 391.

donde,

V = Valor actual del inmueble cultural

I_t = Ingresos/cobros imputables al inmueble cultural en cada periodo de tiempo.

G_t = Gastos/pagos imputables al inmueble cultural en cada periodo de tiempo.

V_r = Valor del inmueble cultural al final del periodo de explotación o alquiler.

t = Tiempo transcurrido desde el momento de la valoración hasta que se producen los ingresos/cobros o los gastos/pagos.

i_1 = Tipo de actualización que se utiliza para los ingresos.

i_2 = Tipo de actualización que se utiliza para los gastos.

i_3 = Tipo de actualización que se utiliza para V_r .

n = Número de periodos de tiempo considerados para la estimación de ingresos o cobros esperados.

El principal problema de esta forma de valoración es la elección del tipo de capitalización estimativo del valor de mercado y, más aún, si se trata del valor de mercado de un bien cultural. Es decir, no nos valdría el tipo de capitalización adecuado para un inmueble normal, ya que reflejaría exclusivamente el valor de mercado de un bien no cultural. Concretamente, los Paradores Nacionales pueden tener unos rendimientos similares o, incluso, menores a otros hoteles y al optar por el mismo tipo de actualización nos podemos encontrar ante un valor de mercado igual, o inferior, que no reflejaría el valor cultural del edificio.

En cuanto al valor del inmueble cultural al final del periodo de explotación o alquiler, éste habrá de mostrar el componente cultural del valor. Aquí nos encontramos con el problema de cómo estimar ese V_r . Para ello podemos acudir al artículo 31 de la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas entidades financieras. Esta norma

expone cómo calcularlo en función de si la determinación de los flujos de caja se ha realizado para inmuebles con mercado de alquileres, para inmuebles arrendados o para inmuebles en explotación económica. Más adelante, al analizar las valoraciones hipotecarias, presentamos un cuadro con esta información, que nos puede orientar en la cuestión que nos ocupa.

- a.4) Por último, el método residual dinámico, en general, “se utiliza para valorar proyectos de inversión, capitalizando los cobros y pagos desde que se inicia el proyecto hasta la finalización de su construcción, venta y cobro”⁴². Aplicado a la valoración de inmuebles culturales, busca calcular el valor de un inmueble a rehabilitar en función de los valores esperados según los usos del mismo, respetando el principio de mayor y mejor uso.

Al plantearnos la rehabilitación y la valoración de un inmueble, no hemos de olvidar el principio de mayor y mejor uso. Esto implica la obtención del máximo valor esperado de entre los diferentes valores para los usos que resulten más rentables, desde el punto de vista financiero y económico, teniendo en cuenta la capacidad e intensidad de edificación o rehabilitación. Por supuesto, el planteamiento del análisis se realiza bajo el respeto tanto a la normativa legal y a las posibilidades físicas del bien, como a las características o cualidades culturales del inmueble y la incidencia que pueda tener en las mismas o en el medio ambiente.

La valoración según este método consiste en fijar el valor del inmueble cultural a rehabilitar por la capitalización de los ingresos o cobros previstos y los gastos o pagos previstos para cada periodo de

⁴² Silván Martínez, L.J. (2000): *Tasaciones mercantiles, hipotecarias, catastrales y de mercado. Tasaciones periciales contradictorias. Peritaciones judiciales*. Editorial Dykinson, S.L.Madrid. p. 64.

tiempo hasta la finalización del proceso, siguiendo una fórmula de este tipo:

$$F = \sum \frac{E_j}{(1+i)^{t_j}} - \sum \frac{S_k}{(1+i)^{t_k}}$$

donde,

F = Valor del inmueble a rehabilitar.

E_j = Importe ingresos/cobros previstos en el momento j.

S_k = Importe gastos/pagos previstos en el momento k.

t_j = Número de periodos de tiempo previsto desde el momento de la valoración hasta que se produce cada uno de los ingresos/cobros.

t_k = Número de periodos de tiempo previsto desde el momento de la valoración hasta que se produce cada uno de los gastos/pagos.

i = Tipo de actualización elegido correspondiente a la duración de cada uno de los periodos de tiempo considerados.

Además del problema de la elección de la tasa de capitalización adecuada para estimar el valor de mercado de un bien cultural, también resultará complicado la fijación de los ingresos o los cobros en el tiempo y de sus cuantías⁴³ para un uso concreto en el que, en principio, no tenemos la experiencia de haberlo desarrollado en ejercicios anteriores. En cualquier actividad económica, incluso si se va a destinar a la venta, la situación prevista puede modificarse e incluso llegar a fallar por completo. Por lo que sería aconsejable plantear varios escenarios diferentes antes de decidir cuál tomar para realizar la valoración. Entendemos que se requieren profundos conocimientos de los mercados y de las situaciones de demanda.

⁴³ Medina Dávila-Ponce de León, E. (1998): *Valoración inmobiliaria: estudio y cálculo del valor de mercado de los bienes inmuebles*. ... p. 360.

En cualquier caso, la aplicación de estos métodos, sobre todo los econométricos, encuentran su mayor dificultad en la falta de bases de datos con una amplitud adecuada. Esta situación está provocada porque el número de transacciones de inmuebles histórico-artísticos no es muy alto, y menos si hay que acotarlo a un periodo determinado o a un tipo y tamaño de inmuebles; y porque hasta el momento no se realiza una recopilación sistemática de estos datos, ni se encuentran a un nivel de disponibilidad adecuado para ser empleados en las tasaciones profesionales.

- b) *No existe mercado de inmuebles culturales.* El que no haya un mercado para gran parte de los inmuebles culturales supone que desconocemos su precio, pero no significa, bajo ningún concepto, que carezcan de valor. Lo tienen y, además, puede ser estimado. Si bien, evidentemente, su valoración en términos monetarios es más complicada al no disponer de la información que puede facilitar el mercado.

Los bienes culturales se consideran bienes económicos con algunas características especiales por ser públicos, únicos e insustituibles⁴⁴. En este sentido, hay autores que los asemejan a los bienes ambientales, que son bienes económicos generadores de utilidad por sí mismos⁴⁵ y, en

⁴⁴ Véase Kling, R. (1993): “Determinazione del valore economico dei Beni Culturali”...; y Corradino, C. (1993): “Un’Applicazione del Travel Cost Method al Castello di Rivoli”. *Genio Rurale*, nº 10. Tomado de Caballer, V. y otros (1999): *Valoración del Patrimonio Arquitectónico y Cultural...* pp. 223-225 y 255, respectivamente.

⁴⁵ Arriaza Balmón, M.; González Arenas, J.; Ruiz Avilés, P. y Cañas Madueño, J.A. (2002): “Determinación del valor de uso de cinco espacios naturales protegidos de Córdoba y Jaén”. *I Congreso Internacional de Valoración y Tasación*. Centro de Ingeniería Económica de la Universidad Politécnica de Valencia. 3, 4 y 5 de julio de 2002. Valencia. p. 176.

consecuencia, susceptibles de valoración. Lo mismo sucede con los bienes culturales sin precio⁴⁶.

Dada la similitud mencionada, se recurre a algunos métodos de valoración desarrollados por la economía ambiental. Las técnicas que parecen ser útiles para medir el valor de los inmuebles culturales sin mercado, es decir, sin precio, se diferencian en dos categorías: las de preferencias reveladas⁴⁷, como el método del coste del viaje, y las de preferencias declaradas, como la valoración contingente.

- b.1) El método del coste del viaje. Permite efectuar una valoración de la demanda y del valor recreativo del bien. Se basa en la idea de que el coste de viaje para visitar un sitio puede ser considerado como una aproximación para la valoración del bien sin mercado, en este caso, cultural. Como es lógico, los consumidores estarán dispuestos a pagar un coste si esperan obtener una utilidad a cambio, que entendemos no será inferior al coste soportado.

Para aplicar el método es necesario definir una variable dependiente que cuantifique la utilidad generada por el bien a la sociedad, también denominado nivel de disfrute, y una o más variables independientes que expliquen la disponibilidad a disfrutar de los beneficios ofrecidos por el inmueble cultural. El valor del bien cultural dependerá de variables como el coste de la entrada, el coste del viaje, el coste del tiempo empleados en el trayecto y en la visita, etc.

⁴⁶ Kling, R. (1993): "Determinazione del valore economico dei Beni Culturali". ... Tomado de Caballer, V. y otros (1999): *Valoración del Patrimonio Arquitectónico y Cultural...* pp. 223 y 225.

⁴⁷ No hemos incluido, el método de los precios hedónicos debido a que sus aplicaciones en el continente europeo y en España no han proliferado por la dificultad en la obtención de datos que lo hacen menos atractivo. Ver Riera, P. (1994): *Manual de valoración contingente*. Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid. pp. 15-17.

Los datos necesarios se suelen obtener a través de un cuestionario que se pasa a una muestra representativa de los consumidores que cada periodo de tiempo determinado (por ejemplo, cada año) visitan el inmueble cultural, y por la información suministrada por los propietarios o los administradores del mismo. Recabada la información, el estudio se llevará a cabo con datos agregados por zonas medias de procedencia o con datos individuales de los visitantes. Con el procedimiento de datos agregados la curva de demanda es menos representativa del comportamiento real de los visitantes; mientras que el de datos individuales exige una cantidad de información que no siempre está disponible.

El método calcula el valor del inmueble utilizando una información concreta en sustitución del precio, pero esa información sólo hace referencia a los usuarios directos del inmueble sin tener en cuenta a las personas que aún no lo han visitado. Es decir, ignora el posible valor del bien para aquellos ciudadanos que no lo han usado.

Por otro lado, cuando durante el viaje se visite más de un edificio cultural, nos aparece el problema de cómo distribuir los costes del viaje entre los distintos bienes. Por lo que el método resulta más sencillo de aplicar cuando sólo se vaya a ver un monumento o, si se visita más de uno, cuando se desee valorar el conjunto de los bienes visitados.

b.2) El método de valoración contingente. También busca conseguir de una curva de demanda del bien. En este caso, el método suple la falta de mercado imaginando uno hipotético en el que los supuestos usuarios tienen la oportunidad de tomar decisiones económicas hipotéticas

(“comprar o vender el servicio o recurso objeto de análisis”⁴⁸). Ciertamente es una opción factible ante la inexistencia de un mercado real, pero con una limitación importante. Desde nuestro punto de vista, es casi imposible que se cree ese mercado hipotético en el que los individuos posean la convicción de que van pagar efectivamente por el bien o servicio.

La herramienta principal de estudio es el cuestionario, que se pasará a una muestra de población vía entrevista personal, telefónica, por correo o por correo electrónico, para conocer su disposición a entregar o aceptar una cantidad de dinero para que se produzca una mejora o un retroceso en la disponibilidad del inmueble cultural.

La población de la que se va a extraer la muestra estará formada por la población en general, y no sólo por los usuarios del bien. Por lo que, la valoración del inmueble recogerá las apreciaciones de las personas que lo visitan, las de gente que aún no lo han hecho y las de individuos que nunca lo harán.

En cuanto al cuestionario, la redacción es tremendamente importante para obtener valores poco sesgados⁴⁹. De hecho, variará en función de objetivo de la valoración y de las características del bien a valorar.

En general, la estructura del cuestionario será la siguiente: una introducción en la que se delimita el contexto al que se refiere el tasador, una descripción rigurosa del inmueble cultural a valorar, la demanda del valor que los encuestados dan al bien o servicio en cuestión, y unas

⁴⁸ Riganti, P. (1996): “Il valore di esistenza del Patrimonio Culturale”. *Genio Rurale*, nº 11. Tomado de Caballer, V. y otros (1999): *Valoración del Patrimonio Arquitectónico y Cultural...* pp. 287.

⁴⁹ Riera, P. (1994): *Manual de valoración contingente*. Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid. p. 54.

cuestiones relativas a las características socio-económicas de la muestra (edad, sexo, nivel de educación, nivel de ingresos, distancia recorrida, coste total de la visita, etc.).

A la hora de solicitar la valoración del inmueble, se pueden utilizar varios mecanismos de demanda. Cada tipo de pregunta tiene ventajas e inconvenientes y será el encargado de la valoración el que tendrá que decidir y justificar cuál es la más útil para sus propósitos.

- El formato abierto: se pide directamente cuál es la cantidad máxima a pagar por el inmueble, aunque el encuestado no tiene la opción de hacer ningún otro comentario.
- El formato bidding game: se solicita la disponibilidad a pagar, a través de porcentajes, sobre una suma inicial sugerida.
- El formato tarjetas de pago: se facilitan varias opciones de pago entre las que ha de elegir el entrevistado.
- El formato elección dicotómica: se requiere una respuesta Sí-No a un precio determinado.
- El formato ranking contingente: se sugieren una serie de respuestas que el encuestado ha de ordenar según sus preferencias.

La información obtenida a través de los cuestionarios se tratará estadísticamente y se extrapolará el resultado a la población para conocer el beneficio para la misma. Antes del análisis de los datos, cabe la posibilidad de eliminar las encuestas que hayan dado una disposición a pagar nula, ya que las posibles razones que motivan esta respuesta serían: que consideren inmoral realizar una valoración, que intenten influir en el precio final, o que realmente no estén dispuestos a pagar

nada⁵⁰. Como para las primeras situaciones la disposición a pagar real no es cero, suele ser usual su exclusión.

La valoración contingente, en el caso de bienes y servicios sin mercado, se está utilizando en la actualidad, pero encontramos que encierra ciertos riesgos de error⁵¹ que pueden distorsionar la estimación del valor de un bien a través de la disposición a pagar de los encuestados: los entrevistados pueden dar una respuesta falsa para influir en una decisión política sobre el inmueble en cuestión; si el encuestado no es capaz de situarse en escenarios hipotéticos o piensa que sus repuestas no tienen ningún valor existe la posibilidad de que haya diferencias entre lo que se declara y lo que realmente se pagaría; la forma de pago (incremento de impuestos o donación), el formato de las preguntas, el tipo de encuesta (personal, telefónica, etc.), la presentación del bien, también afectarán a la respuesta del entrevistado.

5. VALORACIÓN DE BIENES INMUEBLES ESTABLECIDA EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA ACTUAL

A continuación procedemos a revisar distintas valoraciones de bienes inmuebles establecidas por nuestra normativa legal y que nos pueden aportar información en relación al problema que nos ocupa. En concreto, nos referimos a las valoraciones hipotecarias y a las valoraciones catastrales. En la mayor parte de estos procedimientos se requiere normalmente la intervención de un experto que realizará la valoración y que emitirá un informe justificando la misma.

⁵⁰ Arriaza Balmón, M.; González Arenas, J.; Ruiz Avilés, P. y Cañas Madueño, J.A. (2002): “Determinación del valor de uso de cinco espacios naturales protegidos de Córdoba y Jaén”. *I Congreso Internacional de Valoración y Tasación...* pp. 178 y 179.

⁵¹ Arriaza Balmón, M.; González Arenas, J.; Ruiz Avilés, P. y Cañas Madueño, J.A. (2002): “Determinación del valor de uso de cinco espacios naturales protegidos de Córdoba y Jaén”. *I Congreso Internacional de Valoración y Tasación...* pp. 178.

5.1. Las valoraciones de garantías hipotecarias de créditos o préstamos

Nos referimos concretamente a garantías hipotecarias de créditos o préstamos que vayan a formar parte de la cartera de cobertura de títulos hipotecarios emitidos por las entidades, promotores y constructores a que se refiere el artículo 2 del Real Decreto 685/1982, de 17 de marzo, por el que desarrollan determinados aspectos de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario.

La valoración de las garantías hipotecarias se rige por la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas entidades financieras. Esta Orden también es de aplicación para la cobertura de las provisiones técnicas de las entidades aseguradoras; la determinación del patrimonio de las instituciones de inversión colectiva inmobiliaria; y el cálculo del patrimonio inmobiliario de los Fondos de Pensiones.

5.1.1. Métodos de valoración aplicables⁵²

Para fijar el valor de tasación de los bienes y derechos, la citada norma presenta los siguientes métodos técnicos de valoración: método de coste, método de comparación, método de actualización de rentas y método residual. En el cuadro siguiente los reflejamos, indicando el tipo de bienes o derechos a los que son aplicables, los requisitos para su utilización y el valor técnico que se puede calcular con cada uno de ellos.

⁵² Arts. 15-41 de la Orden ECO/ ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras.

Métodos	Aplicabilidad	Valor técnico
Coste	Edificios y elementos de edificios, en proyecto, construcción o rehabilitación o terminados	Valor de reemplazamiento bruto o neto
Comparación	Inmuebles, siempre que: <ul style="list-style-type: none"> - Exista un mercado representativo de inmuebles comparables - Se disponga de datos suficientes sobre transacciones y ofertas que permitan identificar parámetros para hacer la homogeneización de comparables - Se tenga información sobre al menos 6 meses de transacciones u ofertas de comparables que reflejen la situación actual del mercado 	<p>Valor por comparación (permite fijar el valor de mercado)</p> <p>Valor por comparación ajustado (permite obtener el valor hipotecario)</p>
Actualización de rentas	Inmuebles susceptibles de producir rentas y los siguientes derechos reales: derecho de superficie; concesión administrativa; servidumbre; nuda propiedad, usufructo, uso y habitación; limitaciones de dominio, tiempo compartido entre inmuebles; y compromisos de compra a plazos. Siempre que se cumpla al menos uno de estos requisitos: <ul style="list-style-type: none"> - Exista un mercado de alquileres representativo de los comparables - Exista un contrato de arrendamiento sobre el inmueble a valorar - El inmueble produzca o pueda producir ingresos al estar ligado a una actividad económica y que existan suficientes datos contables de la explotación o información sobre ratios estructurales medios del sector de actividad 	Valor por actualización (permite establecer el valor de mercado y el hipotecario)
Residual⁵³	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Con el procedimiento de cálculo <i>dinámico</i>: Terrenos urbanos o urbanizables, edificados o no; y edificios en proyecto, construcción o rehabilitación, incluso cuando las obras estén paradas ▶ Con el procedimiento de cálculo <i>estático</i>: Solares e inmuebles en rehabilitación, en los que se puedan comenzar las obras en un plazo inferior a 1 	Valor residual (permite establecer el valor de mercado y el hipotecario)

⁵³ El valor residual se puede calcular a través de dos procedimientos: el análisis de inversiones con valores esperados (procedimiento dinámico) o el análisis de inversiones con valores actuales (procedimiento estático).

Métodos	Aplicabilidad	Valor técnico
Residual	año; y solares edificados Siempre que exista información: <ul style="list-style-type: none"> - Para determinar la promoción inmobiliaria más probable a desarrollar según el régimen urbanístico aplicable o, si los edificios están terminados, comprobar que cumplen con dicho régimen - Sobre costes de construcción, gastos necesarios de promoción, financieros y de comercialización para poder estimar los costes y gastos normales para un promotor medio y para una promoción similar - De mercado que permita calcular los precios de venta más probables para las fechas previstas de comercialización - Sobre los rendimientos de promotores semejantes - Y, para el procedimiento dinámico, además, ha de haber información sobre los plazos de construcción o rehabilitación, de comercialización y, en su caso, de gestión urbanística y de ejecución de la urbanización. 	

Cuadro 3.3. Fuente: Elaboración propia.

a) El método del coste. Como vemos en el cuadro anterior, determina el valor de reemplazamiento, que podemos considerar equivalente al valor de reposición que comentamos en los criterios de valoración contables. En cualquier caso, el valor de reemplazamiento que puede ser bruto o neto.

El valor bruto (VRB) se calcula como la suma de:

- El valor del terreno en el que se encuentra el edificio o el valor del edificio a rehabilitar (F). Éste se fijará por el método de comparación o el residual.
- El coste de la edificación o de las obras de rehabilitación (C_C). La norma lo identifica como el coste de la construcción por contrata, que comprende los costes de ejecución material de la obra, sus gastos generales y el beneficio industrial del constructor. En el caso particular

de los edificios culturales habrá que tener en cuenta “el valor particular de los elementos de la edificación que le confieran ese valor”⁵⁴.

Por otro lado, no formarán parte de este coste el de los elementos no esenciales del edificio fácilmente desmontables, ni el de los acabados ni el de instalaciones no polivalentes⁵⁵. Ahora bien, cuando el inmueble esté afecto a una explotación económica, los dos últimos costes sí se considerarán coste de construcción por contrata.

- Los gastos necesarios para acometer el reemplazamiento (G_N) que, entre otros, incluye los impuestos no recuperables y los aranceles necesarios para la formalización de la declaración de obra nueva del inmueble; los honorarios técnicos por proyectos y dirección de las obras; las licencias y tasas de la construcción; las primas de seguros obligatorias y los honorarios de la inspección técnica para calcular dichas primas; los gastos de administración del promotor; los costes de otros estudios necesarios. Y claramente se especifica que no son gastos necesarios los financieros ni los de comercialización ni el beneficio del promotor.

La globalidad de los gastos necesarios se van a determinar por la media del mercado según las características de la edificación, utilizando los precios a la fecha de la valoración.

$$VRB = F + C_C + G_N$$

En cuanto al valor de reemplazamiento neto (VRN), se establece restando la depreciación física y funcional del edificio terminado al valor de reemplazamiento bruto.

⁵⁴ Art. 18.3 de la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras. La norma lo indica claramente pero no especifica cómo realizar esa valoración que, en cualquier caso, será subjetiva y estimada por el tasador.

⁵⁵ Según el art. 4 de la citada Orden, las instalaciones polivalentes son las “que, habiendo sido concebidas o instaladas para un uso concreto, permitan, a juicio del tasador, su utilización para otros permitidos”.

$$\text{VRN} = \text{VRB} - \text{depreciación (física y funcional)}$$

El VRN se aplica a toda clase de edificios terminados y de elementos de edificios terminados, ya que no tiene ninguna lógica calcular la depreciación de un inmueble en construcción.

La depreciación física es similar a la amortización técnica reconocida por la contabilidad y se define como la pérdida que experimenta el valor de reemplazamiento bruto de un bien por su antigüedad, estado de conservación y duración de sus componentes; mientras que la funcional se refiere a la pérdida sufrida por dicho valor bruto de un bien por su defectuosa adaptación a la función a la que se destina.

Para estimar la depreciación física, la norma contempla tres alternativas sin indicar ningún criterio para la elección de la misma, por lo que entendemos que queda al criterio del tasador. Las posibilidades son las siguientes:

- En función de la vida útil y residual estimadas por el tasador.
- Siguiendo lo que la norma denomina la técnica de amortización lineal, que se calcula según la siguiente fórmula:

$$(\text{VRB} - \text{valor mercado del terreno}) \times \frac{\text{Antigüedad del bien}}{\text{Vida útil total del bien}}$$

Esta expresión podemos escribirla como: $\text{depreciación} = (\text{VRB} - F) \times d$.

La vida útil total será estimada por el tasador y cuenta con los siguientes límites máximos:

Edificios de uso residencial: 100 años

Edificios de oficinas: 75 años

Edificios comerciales: 50 años

Edificios de uso industrial o ligados a actividades económicas: 35 años

- Por la suma de los gastos necesarios para transformar el edificio en uno nuevo de características similares.

Por último, la depreciación funcional se cuantifica por los costes necesarios para adaptar el inmueble al uso o usos a los que se destina o para corregir los errores de diseño u obsolescencia. Según Silván Martínez⁵⁶, para calcular esta depreciación, los tasadores suelen utilizar los coeficientes de depreciación funcional de la Norma 14 del Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, por el que se aprueban las Normas Técnicas de Valoración y el cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes de naturaleza urbana, que analizaremos más adelante.

b) El método de comparación. Para utilizar este método con el fin de realizar una valoración hipotecaria, además de los requisitos generales expuestos en el cuadro anterior, se requiere disponer de:

- datos sobre transacciones, ofertas, etc. para estimar la evolución de los precios de compraventa en el mercado local de inmuebles comparables durante al menos los 2 años anteriores a la valoración;
- información sobre el comportamiento histórico de las variables que determinan la evolución de los precios del mercado de comparables, sobre como se han comportado esos precios en el ciclo relevante al efecto y sobre el estado actual de la coyuntura inmobiliaria; y
- procedimientos adecuados que sean capaces de identificar y eliminar los elementos especulativos.

⁵⁶ Silván Martínez, L.J. (2000): *Tasaciones mercantiles, hipotecarias, catastrales y de mercado. Tasaciones periciales contradictorias. Peritaciones judiciales*. Editorial Dykinson, S.L. Madrid. p. 104.

Cumplidos todos los requisitos necesarios en cada situación valorativa, para determinar el valor de mercado de los inmuebles se ha de calcular el valor por comparación (VC). El procedimiento de cálculo es el siguiente:

- b.1) En primer lugar, el tasador ha de determinar las características o cualidades del bien que influyen en su valor. En este punto, la norma también se refiere específicamente a los inmuebles culturales, indicando de nuevo que se considerará el valor particular de los elementos del mismo que le aportan esa cualidad.
- b.2) En segundo lugar, se ha de analizar el segmento del mercado inmobiliario de comparables y se obtendrán los precios actuales de compraventa al contado de los mismos.
- b.3) De los precios obtenidos se selecciona una muestra representativa de la que se eliminará los que no cumplan las condiciones exigidas por la definición de valor de mercado de los bienes a valorar y, para las valoraciones de garantías hipotecarias, los que incluyan componentes especulativos.
- b.4) A la muestra anterior, se le realizará un proceso de homogeneización de comparables en función de criterios, coeficientes y/o ponderaciones adecuados para el inmueble de que se trate⁵⁷. Para el caso concreto de valoración de fincas rústicas, este procedimiento se basará en los valores unitarios por hectárea existentes en el mercado

⁵⁷ La homogeneización de precios de inmuebles comparables “es un procedimiento por el cual se analizan las características del inmueble que se trata en relación con otros comparables, con el objeto de deducir, por comparación entre sus similitudes y diferencias, un precio de compraventa o una renta homogeneizada para aquél”. Art. 4 de la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre las normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras.

para las distintas clases de tierras, tipos de cultivos o aprovechamientos.

- b.5) Por último, en función de los precios homogeneizados, se le dará un valor al inmueble neto de gastos de comercialización y una vez deducidas las servidumbres y limitaciones de dominio que pudieran existir sobre el mismo.

El valor por comparación que obtengamos siguiendo los pasos comentados se ajustará para determinar el valor hipotecario de un inmueble cuando el tasador estime que hay “una probabilidad elevada de que el valor de tasación experimente una reducción significativa en términos nominales antes de transcurrido un año desde la fecha de la tasación que dure al menos 3 años”⁵⁸. Con el fin de corregir el efecto de la probabilidad mencionada, se reducirá el valor por comparación en el importe que se considere necesario, y cuando éste no se pueda estimar se aplicará un 10% de reducción o un 15% si hay gran volatilidad en los precios utilizados.

$$VCA = VC - \text{reducción}$$

- c) El método de actualización de rentas. Nos aporta el valor por actualización que va a facilitar el cálculo del valor de mercado y del valor hipotecario.

Como en el método anterior, también se exigen unos requisitos adicionales cuando se pretenda valorar una garantía hipotecaria y además se de el primer o segundo requisito general (es decir, exista un mercado de alquileres representativo de comparables y/o haya un contrato de

⁵⁸ Art. 12.3 de la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre las normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras.

arrendamiento sobre el inmueble a valorar). En este sentido, el tasador ha tener a su disposición:

- datos adecuados sobre la evolución de las rentas de alquiler en el mercado local de comparables de, como mínimo, los dos años anteriores, y sobre el estado actual del mismo.
- información sobre el comportamiento histórico de las variables que determinan la evolución de los precios del mercado de comparables, sobre el comportamiento de esos precios y sobre el estado actual de la coyuntura inmobiliaria.
- procedimientos que faciliten de una forma adecuada identificar y eliminar los elementos especulativos.

Cumplidos los requisitos necesarios para cada tipo de valoración, ya sea de mercado o hipotecaria, para determinar el valor por actualización hemos de seguir los siguientes pasos:

c.1) Estimar los flujos de caja. Éstos se van a calcular en la unidad monetaria del año al que se refiera el valor de tasación, obviando el efecto de la inflación.

Los flujos de caja pueden ser inmobiliarios u operativos, es decir, podrá tratarse de cobros y pagos futuros que se produzcan por causa del propio inmueble a valorar, o bien, de los de la explotación para la que se emplee inmueble en cuestión.

En cualquier caso, los flujos de caja se van a determinar teniendo en cuenta el régimen en el que se encuentre el inmueble a valorar y utilizando las hipótesis más probables para fijar las cuantías y fechas de los mismos. La Orden ECO/805/2003 presenta tres escenarios para la estimación de los cobros y los pagos: inmuebles con mercado de

alquileres, inmuebles en arrendamiento e inmuebles en explotación económica. El primero de ellos se podrá aplicar cuando exista un mercado de alquileres⁵⁹ en el momento de la tasación, independientemente de si el bien está alquilado, vacío o explotado directamente por su propietario. El segundo, cuando el inmueble esté en arrendamiento en la fecha de la valoración. Y el tercero, si se encuentra afecto a una actividad económica cuando vaya a tasarse.

En la tabla que aparece a continuación, exponemos las particularidades de cada uno de los escenarios en cuanto a la estimación de los flujos de caja derivados de cada uno de ellos. En la última columna, mostramos aquellos aspectos de la estimación que, a la hora de determinar el valor hipotecario de un inmueble, difieren en algún sentido de la regla general en el cálculo del valor de mercado.

Escenario	Estimación de los flujos de caja		Peculiaridades en la valoración hipotecaria
I. con mercado de alquileres	A lo largo de la vida útil del inmueble. En la estimación, se tendrán en cuenta entre otros factores los siguientes: - Los cobros que se obtengan de inmuebles comparables - La ocupación actual y la probabilidad de ocupación futura del bien - Las disposiciones legales o cláusulas contractuales que afecten a los flujos de caja - La evolución previsible del mercado		Ídem, salvo en la evolución previsible del mercado, que solo incluirá las situaciones que puedan permanecer a m/p y l/p
	<i>Estimación de cobros</i>	<i>Estimación de pagos</i>	Ídem, salvo en la estimación de cobros. Cuando los cobros estimados sean superiores que los de los comparables, para
	Durante el periodo de duración de los contratos de alquiler, las cuantías de los cobros	Incluirá cualquier gasto necesario actual o previsible que soporte la propiedad, ya sea impu-	

⁵⁹ De este mercado el tasador ha de disponer de, al menos, seis datos de rentas de alquiler e información suficientes de transacciones en alquiler u ofertas para conocer los parámetros que le permitan realizar la correspondiente homogeneización.

Escenario	Estimación de los flujos de caja		Peculiaridades en la valoración hipotecaria
	se estiman a partir de las cláusulas contractuales. Si son mayores que los de los comparables se podrán utilizar si se demuestra que no van a cambiar.	table al inmueble o a su destino o alquiler. También los recuperables, teniendo presente el plazo en el que vayan a ser recuperados.	poder utilizarlos, además, la diferencia no pueden ser consecuencia de la especulación.
Inmuebles arrendados	Durante el tiempo de vigencia del contrato de arrendamiento. La estimación se realiza teniendo en cuenta las cláusulas contractuales.		Ídem, salvo cuando los flujos estimados sean superiores a los de los comparables. Si la diferencia se debe a la especulación, se utilizarán los inferiores.
I. en explotación económica	Para el periodo de tiempo que se prevea que vaya a durar la explotación. En la estimación se tomarán los flujos de caja imputables al inmueble, que van a ser las cuantías medias del sector de actividad de la explotación corregidas razonablemente cuando la localización o las características particulares del inmueble provoquen que se generen ingresos diferentes a los de la media del sector; y/o cuando las perspectivas económicas del sector cambien la probabilidad de obtención de ingresos netos prevista por la explotación. Cuando no haya información del sector, se tomará la de la actividad económica, siempre que haya datos de al menos los 2 últimos años. Y si se trata de una explotación en proyecto se hará en función de los cuantías previsionales de la empresa, si son completas y de al menos 3 ejercicios.		Ídem, salvo: La corrección de las cuantías medias del sector por la localización o las características del inmueble, sólo se realizará cuando los ingresos sean superiores a los del sector y se vayan a producir, como mínimo, durante los 5 años siguientes a la tasación. Cuando no se disponga de datos del sector, los cifras de la explotación se minorarán en al menos un 10%.

Cuadro 3.4. Fuente: Elaboración propia.

Antes de concluir este apartado sobre la estimación de los flujos de caja, hemos de aclarar que los que procedan de una explotación económica se van a calcular de la siguiente forma:

$$\begin{aligned}
 & \text{Beneficio de la explotación después de impuestos} \\
 & \text{(B° ordinarios cuando sea una tasación hipotecaria)} \\
 & + \text{Dotaciones a la amortización del ejercicio} \\
 & - \text{Inversiones realizadas en inmovilizado en el ejercicio} \\
 & \pm \text{Variaciones del fondo de maniobra} \\
 \hline
 & = \text{Flujos de caja operativos}
 \end{aligned}$$

c.2) Estimar el valor de reversión. Este valor difiere en función de cómo se hayan calculado los flujos de caja. En el cuadro que aparece a continuación presentamos esquemáticamente los valores que tomaría y como calcularlos.

Estimación flujos	Valor de reversión	Forma cálculo
I. con mercado de alquileres	Valor del terreno en el que está edificado el inmueble al final de su vida útil	Valor del terreno en la fecha de la tasación ± la plusvalía o minusvalía que resulte razonable en función de la localización, uso y evolución del mercado de comparables
I. arrendados	Valor previsible del inmueble al final del contrato de alquiler	Valor previsible del inmueble al final del contrato ± la plusvalía o minusvalía que resulte razonable en función de la localización, uso y evolución del mercado de comparables - la depreciación física y funcional del edificio (método del coste)
I. en explotación económica	Valor de reemplazamiento neto (VRN) al final del periodo previsto de explotación	VRN Teniendo en cuenta que el valor del suelo se corregirá las plusvalías o minusvalías mencionadas y que la depreciación del edificio será la del periodo de explotación.

Cuadro 3.5. Fuente: Elaboración propia.

c.3) Elegir el tipo de actualización.

“Se adoptará un tipo de interés nominal adecuado al riesgo del proyecto de inversión y que atienda, en particular, a su volumen y grado de liquidez, a la tipología (industrial, comercial, etc) del inmueble, a sus características y ubicación física, al tipo de contrato de arrendamiento (existente o previsto) y al riesgo previsible en la obtención de rentas”⁶⁰. Entre todos estos aspectos, para el caso de los inmuebles del Patrimonio Histórico Español, tiene especial importancia la característica de bien cultural, que lógicamente afectará en la elección del tipo de interés nominal. Si bien, éste ha de ser como mínimo la rentabilidad media anual del tipo medio de la Deuda del Estado con vencimiento igual o superior a dos años, o a cinco si la finalidad de la tasación es establecer una garantía hipotecaria.

El tipo de interés nominal elegido se ha de corregir del efecto inflacionista, convirtiéndose de este modo en un tipo de interés real. Para ello, se le aplicará un índice de precios que refleje la inflación esperada durante el periodo en el que se prevea la producción de flujos de caja.

La entidad que realice la tasación deberá justificar el tipo de interés utilizado en la tasación. Y como bien especifica el artículo 32.3. de la Orden ECO/805/2003, “destacando el diferencial positivo aplicado respecto a la rentabilidad media mencionada ..., y en especial, la inflación esperada y demás medios de corrección utilizados para obtener el tipo real”.

⁶⁰ Art. 32.1. del la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre las normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras.

Sobre los tipos de actualización a utilizar en la aplicación de la Orden ECO/805/2003, ATASA, Asociación Profesional de Sociedades de Valoración⁶¹, publica periódicamente en su página web sugerencias sobre los mismos. La última divulgada se basa en datos correspondientes a septiembre de 2004 y puede consultarse en <http://www.atasa.com/Estadistica/TM/Tasas-2004-09.PDF> (09/12/2004).

c.4) Aplicar la siguiente fórmula de cálculo para fijar el valor por actualización.

$$VA = \sum \frac{E_j}{(1+i)^j} - \sum \frac{S_k}{(1+i)^{tk}} + \frac{\text{Valor de reversión}}{(1+i)^n}$$

donde,

VA = Valor actual

E_j = Importe de los cobros imputables al inmueble en el momento j.

S_k = Importe de los pagos previstos en el momento k.

t_j = Número de periodos de tiempo que debe transcurrir desde el momento de la valoración hasta que se produzca el correspondiente E_j .

t_k = Número de periodos de tiempo desde el momento de la valoración hasta que se produzca el correspondiente S_k .

i = Tipo de actualización elegido correspondiente a la duración de cada uno de los periodos de tiempo considerados.

n = Número de periodos de tiempo desde la tasación hasta el final del periodo de estimación de los ingresos esperados.

⁶¹ ATASA, Asociación Profesional de Sociedades de Tasación, es “una asociación profesional, sin ánimo de lucro, constituida por las principales sociedades de tasación, cuya actividad abarca todo el territorio nacional y representa más del 70% del sector ... Es miembro de pleno derecho y representante en España del Grupo Europeo de Asociaciones de Valoradores (TEGOVA)”. <http://www.atasa.com/atasamp.htm>.

d) El método residual. Para calcular el valor residual se pueden aplicar dos procedimientos diferentes, el dinámico o el estático, en función de si el análisis se realiza con valores esperados o con valores actuales.

d.1) Procedimiento de cálculo dinámico. Con este método se actualizan los cobros y pagos esperados por la venta y construcción (o rehabilitación) de los inmuebles. La técnica sigue el siguiente proceso: estima los flujos de caja, elige el tipo de actualización y, por último, aplica la fórmula de cálculo y fija el valor residual.

- Estimación de los flujos de caja. Según este planteamiento, los flujos de caja van a ser los cobros y las entregas de crédito que se espere obtener por la venta del inmueble menos los pagos, incluso por créditos concedidos, que se prevean a realizar durante la construcción o rehabilitación del mismo.

Cuando el tasador estime los cobros partirá del valor de venta previsto en el momento de la comercialización del edificio terminado. Este valor lo calculará teniendo en cuenta la valoración obtenida por el método de comparación y/o de actualización de rentas en la fecha de la tasación, y la evolución esperada de los precios del mercado.

En cuanto a los pagos, en su estimación se tendrán presente los costes de construcción, los de edificación o rehabilitación y los gastos necesarios (comentados ya en el método del coste), los de comercialización y, si hay financiación ajena, los financieros normales para un promotor medio y para una promoción similar.

- El tipo de actualización. Ha de representar la rentabilidad media anual del proyecto sin tener en cuenta la financiación ajena (de un

promotor medio y para una promoción similar). La Orden lo calcula aplicando la siguiente fórmula:

$$i = \text{Tasa libre de riesgo} + \text{Prima de riesgo}$$

El tipo libre de riesgo será el tipo de actualización establecido por el método de actualización de rentas; mientras que la prima de riesgo la estimará el tasador a partir de la información sobre promociones inmobiliarias a su disposición, teniendo en cuenta ubicación, liquidez, plazo de ejecución y volumen de la inversión necesaria.

Si en la estimación de los pagos se ha tenido presente la financiación ajena, la prima de riesgo se incrementa según el porcentaje de financiación ajena del proyecto y los tipos normales de interés de las hipotecas.

- Fórmula de cálculo de valor residual. Es la diferencia de los valores actuales de los cobros por venta del edificio terminado y los pagos por la construcción o rehabilitación del mismo, para un determinado tipo de actualización, empleando esta fórmula:

$$F = \sum \frac{E_j}{(1+i)^{t_j}} - \sum \frac{S_k}{(1+i)^{t_k}}$$

donde,

F = Valor del terreno o inmueble a rehabilitar

E_j = Importe de los cobros previstos en el momento j.

S_k = Importe de los pagos previstos en el momento k.

t_j = Número de periodos de tiempo previsto desde el momento de la valoración hasta que se produce cada uno de los cobros.

t_k = Número de periodos de tiempo previsto desde el momento de la valoración hasta que se produce cada uno de los pagos.

i = Tipo de actualización elegido correspondiente a la duración de cada uno de los periodos de tiempo considerados.

d.2) Procedimiento de cálculo estático. En este caso, se estimarán, por un lado, los pagos siguiendo los mismos criterios que en el cálculo dinámico y, por otro, el valor de venta del inmueble terminado.

El siguiente paso es determinar el margen de beneficio del promotor. Lo hará el tasador a partir de la información disponible sobre promociones semejantes, en función de las características y localización de la promoción a evaluar.

Para finalizar, se calcula el valor residual aplicando la fórmula correspondiente al procedimiento estático:

$$F = VM \times (1 - b) - \sum Ci$$

donde,

F = Valor del terreno o inmueble a rehabilitar

VM = Valor del inmueble en la hipótesis de edificio terminado

b = Margen o beneficio neto del promotor en tanto por uno

Ci = Cada uno de los pagos necesarios considerados

5.1.2. Valoración de bienes y derechos en el mercado hipotecario

La Orden destina el Capítulo II a la valoración de bienes inmuebles y derechos. Concretamente, el texto legal se estructura diferenciando la valoración de edificios y elementos del mismo, la de fincas rústicas, la de solares y terrenos y la de determinados derechos como la servidumbre, la concesión administrativa, etc. En este apartado vamos a precisar todo lo relacionado con el valor hipotecario de los citados bienes, aunque no entraremos en la valoración de bienes sobre los que recaiga algún tipo de

derecho como los comentados por considerar estos casos demasiado específicos.

La valoración hipotecaria se realizará en función del tipo de bien a valorar siguiendo las pautas que exponemos a continuación:

Bienes	Valor de tasación para el mercado hipotecario	
Inmuebles en construcción/ rehabilitación	En general	VRN
	Obras paradas sin que se vayan a reanudar a Cp	El menor de: - VRN - Valor Residual
	Para hipótesis de edificio terminado	Para la fecha de terminación, siguiendo las reglas de los inmuebles terminados
Inmuebles terminados	Afectos a una actividad económica	El menor de: - Valor por comparación ajustado - Valor por actualización ⁶² - VRN
	Arrendados o vacíos destinados a alquiler	El menor de: - Valor por actualización ⁶³ - Valor por comparación ajustado ⁶⁴ Si no se pudieran calcular, el valor de tasación sería como máximo el VRN

⁶² En general, se calculará para la opción de inmuebles en explotación económica, salvo que esté alquilado en el momento de la tasación, donde puede valorarse:

- según el escenario de inmueble con mercado de alquileres o,
- si no existe un mercado de alquileres representativo de comparables, como un inmueble en arrendamiento.

⁶³ Cuando no se trate de viviendas, el valor de actualización se determina siguiendo la alternativa de inmueble con mercado de alquileres, a no ser que no exista un mercado de alquileres representativo, en cuyo caso se realizara como un inmueble en arrendamiento. Por otro lado, si el inmueble alquilado es una vivienda el valor por actualización será calculado según el escenario de inmueble en arrendamiento.

⁶⁴ Para el supuesto de que esté libre de inquilinos.

Bienes	Valor de tasación para el mercado hipotecario	
Inmuebles terminados	Resto de inmuebles	Valor por comparación ajustado Si no fuera posible, se tomaría el Valor por actualización para inmuebles con mercado de alquileres. Y si este último tampoco se pudiera calcular, el valor de tasación sería como máximo el VRN
	Acogidos a un sistema de protección pública	Nunca superior al valor máximo legal
Fincas rústicas	Será la suma de los siguientes valores de tasación:	
	De la tierra (incluidos edificios e instalaciones no desmontables necesarias para su explotación)	El menor de: - Valor por comparación ajustado de las distintas clases de tierras - Valor por actualización de la explotación
	De los edificios o instalaciones (destinados a explotaciones diferentes a las de las tierras)	Se determinará según lo indicado para el valor de tasación de los inmuebles afectos a una actividad económica, con el valor máximo del VRN.
	De otros edificios o instalaciones	Se calculará según el valor de tasación de los inmuebles terminados
Solares y terrenos	Terrenos de nivel urbanístico I	Valor por comparación ajustado Si no se pudiera calcular, se utilizaría al Valor de residual. En cualquier caso, hay que descontar los gastos de demolición, cuando proceda.
	Terr. afectos a una explot. económica (distinta de agropecuaria)	Valor por actualización bajo el escenario de inmueble en explotación económica
	Resto terrenos catalogados como nivel urbanístico II	Valor por comparación Si no es posible, el valor de tasación será como máximo el valor catastral del terreno

Cuadro 3.6. Fuente: Elaboración propia.

5.2. Las valoraciones catastrales

La valoración catastral tiene como fin fijar, de forma objetiva, el valor de los bienes inmuebles rústicos, urbanos y de características especiales⁶⁵, a partir de los datos en poder del Catastro Inmobiliario. Concretamente, el valor catastral de un inmueble está formado por el valor catastral del suelo y el valor catastral de las construcciones, y en nunca podrá ser mayor al valor de mercado o bien al precio de venta limitado administrativamente, según el caso.

A la hora de determinar el valor catastral se tendrán en cuenta, siguiendo el artículo 23 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario: la localización; las circunstancias urbanísticas que afecten al suelo; la aptitud para la construcción; el coste de la ejecución material de las construcciones; los beneficios de la contrata; los honorarios profesionales y tributos relativos a la construcción; el uso, la calidad y la antigüedad de la edificación; el carácter histórico-artístico; los gastos de producción y beneficios de la promoción; las circunstancias y valores del mercado; y cualquier otro factor que se pueda fijar reglamentariamente.

En general, en la valoración catastral de inmuebles urbanos y rústicos, ya se realice mediante el procedimiento colectivo o de forma individualizada, se ha de aplicar la correspondiente ponencia de valores. Las ponencias constituyen el eje central de este tipo de valoraciones y contienen

⁶⁵ Según los arts. 7 y 8 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, un inmueble es urbano o rústico dependiendo de la naturaleza del suelo; mientras que se califican como de características especiales a aquellos que forman un complejo de uso especializado, integrado por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora, que se constituyen como una unidad (como son los complejos destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refinado de petróleo, las centrales nucleares; las presas, saltos de agua y embalses; las autopistas, carreteras y túneles de peaje; y los aeropuertos y puertos comerciales).

los criterios y módulos de valoración, el planeamiento urbanístico y el resto de elementos necesarios para el cálculo del valor catastral. “Por tanto, estas ponencias tienen como finalidad establecer unos criterios de valoración que permitan tasar los bienes, considerando los aspectos legales y urbanísticos, de tal forma que mediante la aplicación de dichos criterios se obtenga la tasación catastral”⁶⁶.

Centrándonos en los inmuebles de naturaleza urbana, el valor catastral se determina conforme a la siguiente expresión⁶⁷:

$$V_V = 1,40 [V_R + V_C] F_L$$

donde,

V_V = valor en venta del producto inmobiliario, en euros/m² construidos

V_R = valor de repercusión del suelo en euros/m² construidos

V_C = valor de la construcción en euros/m² construidos

F_L = factor de localización, que evalúa las diferencias de valor de productos inmobiliarios análogos por su ubicación, características constructivas y circunstancias socio-económicas de carácter local que afecten a la producción inmobiliaria.

Las valoraciones del suelo y de las construcciones se podrán realizar de forma masiva para lo cual se han de definir áreas económicas homogéneas del suelo y de las construcciones, que van a delimitar zonas geográficas en las que las características del mercado inmobiliario son similares y permiten obtener una modulación de su comportamiento. A estas áreas “se asignará un módulo básico de repercusión del suelo (MBR), unos

⁶⁶ Falcón Pérez, C.E. (2000): *El proceso urbanístico y su contabilidad: Sistemas de compensación, cooperación y expropiación*. Tesis Doctoral. Universidad Nacional de Educación a Distancia. p. 413.

⁶⁷ Norma 16.1 del Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración y el cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana.

coeficientes para cada uso y un módulo básico de construcción (MBC)⁶⁸. Concretamente, los MBR y MBC se definen como:

$$MBR_i = 0,21 \cdot M \cdot F_S$$

$$MBC_i = 0,50 \cdot M \cdot F_C$$

siendo,

M = módulo de valor aprobado por el Ministerio de Economía y Hacienda, que sirve de base para los MBR y MBC. Actualmente está fijado en 811,37 euros/metro cuadrado⁶⁹.

F_S y F_C = factores que diversifican los componentes de suelo y las construcciones del módulo M en función de la dinámica del mercado inmobiliario y de la variabilidad de los costes y beneficios según los distintos tipos de promoción.

De la aplicación de F_S y F_C se obtienen los siguientes valores de MBR y MBC en euros/metro cuadrado, publicados en la Orden de 18 de diciembre de 2000, por la que se aprueba el módulo de valor M para la determinación de los valores de suelo y construcción de los bienes inmuebles de naturaleza urbana en las valoraciones catastrales:

MBR ₁ = 476,60	MBC ₁ = 527,09
MBR ₂ = 340,77	MBC ₂ = 486,82
MBR ₃ = 247,02	MBC ₃ = 445,95
MBR ₄ = 170,09	MBC ₄ = 405,68
MBR ₅ = 93,76	MBC ₅ = 385,25
MBR ₆ = 55,89	MBC ₆ = 364,81
MBR ₇ = 30,65	MBC ₇ = 324,55

⁶⁸ Norma 15.2 del Real Decreto 1020/1993.

⁶⁹ Orden de 18 de diciembre de 2000, por la que se aprueba el módulo de valor M para la determinación de los valores de suelo y construcción de los bienes inmuebles de naturaleza urbana en las valoraciones catastrales.

En cambio, en el caso de áreas en las que el suelo se valore por unitario⁷⁰, en euros por metro cuadrado de suelo, se le asignará un intervalo de valores unitarios (VU) a aplicar. Los valores unitarios se calculan aplicando la siguiente fórmula⁷¹:

$$VU = (VR_0 \times E_0) + (VR_1 \times E_1) + (VR_2 \times E_2) + \dots$$

donde,

VU = valor unitario en euros/m² de suelo.

VR₀, VR₁, VR₂ = valores de repercusión diferenciados por usos, en euros/m² de construcción.

E₀, E₁, E₂ = edificabilidades diferenciadas por usos, en m² de construcción/m² de suelo, tomándose como referencia una de las siguientes: la permitida por el planeamiento; la media generalizada de calle, tramo de calle, zona o paraje; la existente, medida sobre la parcela catastrada; y en defecto de las anteriores, 1 m²/m² medida sobre la parcela catastrada.

Una vez conocidos los MBR, VU y MBC correspondientes, se sigue el siguiente proceso para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, en cuanto a la valoración del suelo y de las construcciones.

5.2.1. Valoración del suelo

En general, el suelo se valora por el valor de repercusión en euros/m² de construcción real o potencial, salvo cuando sea de aplicación el valor unitario en euros/m² de suelo.

El valor de repercusión básico del suelo se determina en cada polígono de valoración, que se va a identificar, para facilitar las

⁷⁰ Las situaciones en las que el suelo se valora por unitario están recogidos en la Norma 9.1 del Real Decreto 1020/1993.

⁷¹ Norma 9.3 del Real Decreto 1020/1993.

valoraciones masivas, con un área económica homogénea. Si, en cambio, la valoración a realizar es individualizada para una calle, tramo de calle, zona o paraje se utilizará el valor de repercusión básico de polígono corregido por factores como la localización, la accesibilidad y los medios de transporte público, el nivel de desarrollo del planeamiento y la calidad de los servicios urbanos, la dinámica del mercado inmobiliario, o la especificidad de la oferta o moda de la demanda. Estos valores se calculan por el método residual, deduciendo del valor del producto inmobiliario el importe de la construcción existente, los costes de promoción y los beneficios de promoción.

En el caso concreto de las parcelas, el valor de repercusión de la misma será el valor de repercusión de la calle, tramo de calle, zona o paraje, corregido por los coeficientes que les sean de aplicación de los siguientes: A, B, C, D, E, F y G. Estos factores los exponemos más adelante en el apartado 5.2.3. *Coefficientes correctores*.

Cuando la valoración se haya de realizar por unitario, el valor unitario básico en polígono se obtendrá a partir del valor de repercusión básico en polígono aplicando la fórmula ya enunciada ($VU = (VR_0 \times E_0) + (VR_1 \times E_1) + (VR_2 \times E_2) + \dots$) y considerando la edificabilidad definida en el planeamiento; o si el valor de repercusión básico en polígono no existe, se calculará en función de las circunstancias urbanísticas del mercado. Por su parte, para las valoraciones individualizadas, el valor unitario en calle, tramo de calle, zona o paraje, se estimará a partir del valor de repercusión pormenorizado en calle, a través de la misma fórmula y utilizando la estabilidad definida en el planeamiento, la media de las edificabilidades existentes o la más frecuente en las edificaciones más representativas; o bien, si no hay valor de repercusión, mediante la pormenorización del valor unitario básico en polígono.

El valor unitario en parcela se calculará a partir del valor de repercusión en parcela y a través de la referida fórmula. Si no hubiera valor de repercusión, se utilizaría el valor unitario de la calle corregido por los coeficientes correctores A, B, C, D, E, F y G.

En cualquier caso, según la Norma 17 del Real Decreto 1020/1993, “las ponencias de valores reflejarán los valores de repercusión en polígono y en calle, ..., así como los valores unitarios correspondientes a las áreas en que existan suelos que no puedan ser valorados por repercusión”.

Independientemente del proceso de formación de los distintos valores, la operativa a desarrollar en las valoraciones masivas parece más sencilla. Tras la identificación del área económica homogénea, el valor básico de repercusión en polígono se obtiene multiplicando el módulo básico de repercusión del suelo (MBR) por un coeficiente porcentual fijado en la ponencia de valores, que tendrá que estar comprendido entre los máximos y mínimos por usos establecidos por la Norma 18 del Real Decreto 1020/1993.

5.2.2. Valoración de las construcciones

Las construcciones se valoran a través del valor de reposición, a su coste actual, “teniendo en cuenta uso, calidad y carácter histórico-artístico, depreciándose, cuando proceda en función de la antigüedad, estado de conservación y demás circunstancias ... para su adecuación al mercado”⁷². El coste actual está formado por el coste de ejecución, los beneficios de contrata, los honorarios profesionales y el importe de los tributos que gravan la construcción.

⁷² Norma 12.1 del Real Decreto 1020/1993.

A efectos operativos, una vez definida cada área económica homogénea y asignado el módulo básico de construcción (MBC), como ya hemos visto, se procederá a aplicar el coeficiente que le corresponda a la construcción por uso, modalidad y categoría. Dichos coeficientes están recogidos en la tabla anexa al Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración y el cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana. Concretamente, en la citada tabla se hace referencia específica los bienes histórico-artístico, dentro del uso 10. Edificios singulares, y a los culturales y religiosos, en el uso 9. con ese mismo nombre.

De la operación descrita se obtiene un valor en euros por metro cuadrado para cada tipo de construcción, sobre el que habrá que aplicar los coeficientes correctores propios de los bienes a los que nos referimos, que trataremos en el epígrafe 5.2.3. *Coefficientes correctores*.

5.2.3. Coefficientes correctores

Antes de comentar cada uno de los coeficientes correctores, queremos exponer mediante un cuadro los que son de aplicación, cuando proceda, al valor del suelo, al de las construcciones o a ambos.

	Coefficientes correctores
Suelo	A y B (valorado por repercusión y por unitario) C, D, E, F y G (valorado por unitario)
Construcciones	H e I
Ambos	J, K, L, M y N

Cuadro 3.7. Fuente: Elaboración propia.

Siguiendo el esquema propuesto en el cuadro anterior, en la *valoración del suelo* (específicamente en parcela), ya sea por repercusión o

por unitario, podrán ser de aplicación, cuando así corresponda, los siguientes coeficientes correctores establecidos por la Norma 10 del Real Decreto 1020/1993, si bien el campo de aplicación de los mismos tendrá que ser definido en las ponencias de valores:

Coeficiente A) Parcelas con varias fachadas a vía pública.

En las parcelas con más de una fachada y que formen una o más esquinas, serán de aplicación los siguientes coeficientes:

A-1: dos fachadas, 1,10

A-2: tres o más fachadas, 1,15

Coeficiente B) Longitud de fachada.

Cuando la longitud de fachada de una parcela sea inferior a la mínima establecida por el planeamiento, se aplicará un coeficiente corrector igual a:

$$L/LM$$

donde,

L = longitud de la fachada

LM = longitud mínima fijada en el planeamiento o, en su caso, por la ponencia de valores correspondiente

Este coeficiente será como mínimo de 0,60.

Coeficiente C) Forma irregular.

Se aplicará un coeficiente corrector de 0,85 cuando las características geométricas de una parcela impidan o dificulten la obtención del rendimiento previsto en el planeamiento.

Coeficiente D) Fondo excesivo.

A las parcelas ordenadas para la edificación en manzana cerrada afectadas con exceso de fondo que no permita agotar las condiciones de edificabilidad del planeamiento o, en su caso, que sobrepase en fondo normal en la localidad, se le aplicará al exceso un coeficiente reductor de $1/(n+1)$, siendo “n” el número de plantas permitido para la calle.

En parcelas con más de una fachada, “se seguirá el mismo método para cada fachada trazando una paralela a la fachada con el fondo permitido, en orden descendiente a la importancia de cada calle”⁷³. A la parte del solar que no resulte incluida en las zonas así determinadas, se le aplicará el mayor valor unitario afectado por el coeficiente $1/(n+1)$, siendo “n” el número de plantas permitido en la calle de mayor valor unitario.

Coeficiente E) Superficie distinta a la mínima.

En las parcelas ordenadas para edificación abierta, con superficie S distinta de la mínima (SM) establecida por el planeamiento o por la costumbre, en su defecto, se puede presentar las siguientes situaciones:

- $S/SM < 1$, en cuyo caso, se podrá aplicar un coeficiente de 0,80 a toda la superficie.
- $1 \leq S/SM \leq 2$, el coeficiente aplicable será de 1,00.
- $2 < S/SM$, se tendrá en cuenta para la superficie que exceda de 2 SM un coeficiente corrector de 0,70.

⁷³ Silván Martínez, L.J. (2000): *Tasaciones mercantiles, hipotecarias, catastrales y de mercado. Tasaciones periciales contradictorias. Peritaciones judiciales*. Editorial Dykinson, S.L. Madrid. p. 115.

Coeficiente F) Inedificabilidad temporal.

Cuando se trate de parcelas o subparcelas no edificadas que, por circunstancias urbanísticas o legales, resulten total o parcialmente inedificables, y durante el periodo de tiempo para el que subsista esta condición, se aplicará a la parte afectada un coeficiente de 0,60, siempre que no se hayan tenido en cuenta estas circunstancias en la ponencia de valores pertinente.

Coeficiente G) Afección a suelos destinados a construcción de viviendas sometidas a regímenes de protección pública.

A este tipo de suelo se la aplicará un coeficiente corrector de 0,70.

Por otro lado, los coeficientes correctores a considerar en la *valoración de las construcciones* son los relativos a la antigüedad y al estado de conservación de la misma, recogidos en la Norma 13 del Real Decreto 1020/1993. Al igual que sucede con los coeficientes aplicables al valor del suelo, el campo de aplicación tendrá que ser definido en la ponencias de valores.

Coeficiente H) Antigüedad de la construcción.

El coeficiente corrector relativo a la antigüedad se obtiene a través de la tabla que presentamos a continuación:

T Años completos	H								
	Uso 1°			Uso 2°			Uso 3°		
	Categorías			Categorías			Categorías		
	1-2	3-4 5-6	7-8-9	1-2	3-4 5-6	7-8-9	1-2	3-4 5-6	7-8-9
0 – 4	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
5 – 9	0,93	0,92	0,90	0,93	0,91	0,89	0,92	0,90	0,88
10 – 14	0,87	0,85	0,82	0,86	0,84	0,80	0,84	0,82	0,78
15 – 19	0,82	0,79	0,74	0,80	0,77	0,72	0,78	0,74	0,69
20 – 24	0,77	0,73	0,67	0,75	0,70	0,64	0,72	0,67	0,61
25 – 29	0,72	0,68	0,61	0,70	0,65	0,58	0,67	0,61	0,54
30 – 34	0,68	0,63	0,56	0,65	0,60	0,53	0,62	0,56	0,49
35 – 39	0,64	0,59	0,51	0,61	0,56	0,48	0,58	0,51	0,44
40 – 44	0,61	0,55	0,47	0,57	0,52	0,44	0,54	0,47	0,39
45 – 49	0,58	0,52	0,43	0,54	0,48	0,40	0,50	0,43	0,35
50 – 54	0,55	0,49	0,40	0,51	0,45	0,37	0,47	0,40	0,32
55 – 59	0,52	0,46	0,37	0,48	0,42	0,34	0,44	0,37	0,29
60 – 64	0,49	0,43	0,34	0,45	0,39	0,31	0,41	0,34	0,26
65 – 69	0,47	0,41	0,32	0,43	0,37	0,29	0,39	0,32	0,24
70 – 74	0,45	0,39	0,30	0,41	0,35	0,27	0,37	0,30	0,22
75 – 79	0,43	0,37	0,28	0,39	0,33	0,25	0,35	0,28	0,20
80 – 84	0,41	0,35	0,26	0,37	0,31	0,23	0,33	0,26	0,19
85 – 89	0,40	0,33	0,25	0,36	0,29	0,21	0,31	0,25	0,18
90 - más	0,39	0,32	0,24	0,35	0,28	0,20	0,30	0,24	0,17

Cuadro 3.8. Fuente: Norma 13.1 del Real Decreto 1020/1993.

El funcionamiento matemático de la misma se basa en la siguiente expresión:

$$H = \left[1 - \left(1,5 \times \frac{d}{u.c.100} \right) \right]^t$$

siendo $d = 1 - [(t - 35)/350]$ y donde,

u = uso predominante del edificio

c = calidad constructiva según las categorías del cuadro de coeficientes

t = años completos transcurridos desde su construcción, reconstrucción o rehabilitación integral

El uso predominante del edificio (u) toma en la fórmula estos valores:

- Uso 1º: Residencial, oficinas y edificios singulares: 1,00
- Uso 2º: Industrial no fabril, comercial, deportivo, ocio y hostelería, turístico, sanitario y beneficencia, cultural y religioso: 0,90.
- Uso 3º: Fábricas y espectáculos (incluso deportivos): 0,80.

En relación a algunas modalidades de edificios singulares, entre los que podemos encontrar inmuebles del patrimonio cultural, las ponencias de valores pueden adoptar cuantías diferentes a la indicada.

En cuanto a la calidad constructiva (c) adopta los valores que presentamos:

- Categorías 1 y 2: 1,20.
- Categorías 3, 4, 5 y 6: 1,00.
- Categorías 7, 8 y 9: 0,80.

Por último, el periodo de antigüedad se expresa en años completos transcurridos desde la fecha de construcción, reconstrucción o rehabilitación integral, hasta el 1 de enero del año siguiente al de la aprobación de la ponencia de valores.

Coefficiente I) Estado de conservación.

El Real Decreto 1020/1993 establece los siguientes coeficientes correctores en relación al estado de conservación de la construcción:

- Normal: 1,00; para construcciones que a pesar de su edad, no necesitan reparaciones importantes.
- Regular: 0,85; aplicable a construcciones que presentan defectos permanentes, sin que las normales condiciones de habitabilidad y estabilidad.
- Deficiente: 0,50; cuando las construcciones precisan reparaciones de relativa importancia, comprometiendo las normales condiciones de habitabilidad y estabilidad.
- Ruinoso: 0,00; en el caso de construcciones manifiestamente inhabitables o declaradas legalmente en ruina.

Y, para concluir, a continuación presentamos los coeficientes correctores que hacen referencia a ciertas características intrínsecas y extrínsecas de los inmuebles que afectan tanto al suelo como a las construcciones, y que serán aplicados a los valores de ambos. El campo de aplicación de los mismos se define en la ponencia de valores.

Para este grupo de coeficientes, su aplicación conjunta es incompatible, a excepción de los coeficientes J y N que son compatibles entre sí y con el resto. En consecuencia, cuando concurren dos o más factores correctores, diferentes a J y N, sólo se puede aplicar el que represente mayor disminución del valor del suelo o de la construcción.

Coficiente J) Depreciación funcional o inadecuación.

Cuando la construcción, el diseño, las instalaciones o los usos son inadecuados se establece un coeficiente corrector de 0,80.

Coeficiente K) Viviendas y locales interiores.

Para las viviendas y locales interiores, es decir, con todos los huecos de luz a patios de parcela (no de manzana) en edificación cerrada, se aplicará un coeficiente de 0,75.

Coeficiente L) Fincas afectadas por cargas singulares.

Las cargas singulares se refieren a las producidas porque los inmuebles formen parte de conjuntos declarados histórico-artísticos o de catálogos o planes especiales de protección. Así pues, en función del grado de protección al que estén sometidos⁷⁴ se utilizarán los siguientes coeficientes:

- Protección integral: 0,70.
- Protección estructural: 0,80.
- Protección ambiental: 0,90.

Coeficiente M) Fincas afectadas por situaciones especiales de carácter extrínseco.

El coeficiente corrector a aplicar en estos casos es de 0,80, salvo que las circunstancias a las que se refiere este punto se hayan tenido presentes en la ponencia de valores correspondiente. En concreto nos referimos a fincas afectadas por futuros viales, inconcreción urbanística, expropiación,

⁷⁴ El Real Decreto 1020/1993 distingue los siguientes grados de protección:

- Protección integral: cuando la intervención posible es la conservación; permitiéndose obras de reparación, restauración, mantenimiento o consolidación de los elementos.
- Protección estructural: la intervención posible es de cambio de uso o redistribución.
- Protección ambiental: la intervención posible es la renovación por vaciado o sustitución interior, incluso la reproducción formal del cerramiento exterior.

reparcelación, compensación o que estén fuera de ordenación por uso, y siempre que la situación se mantenga.

Como curiosidad, para suelo sin edificar o valorado por unitario, este coeficiente es incompatible con el F (inedificabilidad temporal).

Coeficiente N) Apreciación o depreciación económica.

Con este coeficiente se busca adecuar el valor catastral a la realidad del mercado inmobiliario, tanto a las situaciones de sobreprecio como a las de bajo precio. Para ello la norma plantea que el mismo habrá de estar contenido en un intervalo concreto o en otro, según se trate de una situación de apreciación o de depreciación, y que su aplicación tiene que estar justificada en la ponencia de valores y aprobada por la Junta Técnica Territorial de Coordinación Inmobiliaria Urbana.

- Situaciones de apreciación: $1,80 \geq N > 1,00$
- Situaciones de depreciación: $1,00 > N \geq 0,50$

6. VALORACIÓN DE OBRAS DE ARTE CULTURALES

El mundo del arte es muy amplio. En un principio, cuando nos hablan de obras de arte todos pensamos en la pintura o la escultura, pero también son arte otras manifestaciones materializadas en objetos⁷⁵ sin una función específica más allá que la decorativa, como es la orfebrería, la platería, la cerámica, etc. Ahora bien, si nos ceñimos al arte antiguo habrá objetos de este tipo que se considerarán obras de arte; mientras que otros se

⁷⁵ “Los preciosos objetos de la vida cotidiana posmoderna entran también en el arte, con el comienzo de la moda *objetual* que, ... , invade museos y galerías”. Vettese, A. (2002): *Invertir en arte*. Universidad Politécnica de Valencia y Ediciones Pirámide. Madrid. p. 230.

calificarán como restos arqueológicos, dependiendo de cómo se haya producido su descubrimiento, de su estado de conservación, de las cualidades estéticas del bien, del destino que reciba el objeto, etc.

Lo cierto es que cuando nos referimos a obras u objetos de arte tiene un peso muy importante el componente artístico, que depende de las características estéticas, de la calidad de diseño y composición fruto de la inspiración del autor y de la bondad de la ejecución de la obra. De hecho, el interés artístico es uno de los más significativos en estos bienes, en comparación con el resto de los posibles que pueden otorgar la condición de cultural.

La principal diferencia que presentan estos bienes con respecto a otros, como los inmuebles culturales, es que existe un mercado del arte en el que se transmiten, donde hay unos oferentes, unos demandantes y en el cual se negocia un precio de compraventa. Pero no podemos olvidar que en este mercado es bastante complicado prever la evolución de los precios.

El mercado del arte, en general, sin centrarnos en el arte catalogado como histórico, no sólo se ve afectado por la mayor o menor disponibilidad de dinero de los posibles compradores sino también por los cambios históricos, sociales y de mentalidad que se van produciendo en la población. Por eso, las preferencias de los demandantes de arte van variando con el tiempo y, como consecuencia de ello, también el precio de las obras. El valor de mercado de una obra de arte no depende de forma directa y unilateral de que sea un bien que transmite un valor artístico no reproducible sino también de las demandas de los posibles compradores, ya sean inversores, especuladores o coleccionistas.

Dentro de las variables referentes al mercado que influyen en el valor de las obras cabe señalar las siguientes: la abundancia o escasez de bienes (rareza), las cotizaciones habituales, el lugar de la subasta, los

canales de distribución, la presencia de coleccionistas, el número de inversores, las oscilaciones de la moda y de los parámetros estéticos, la política fiscal del país, etc. La influencia de estas variables en el valor de mercado hacen que en muchas ocasiones la relación entre la importancia histórico-artística del bien o del autor y su valoración en el mismo se rompa, produciéndose situaciones en las que los precios no son proporcionales a la calidad de la obra o del artista, ni a su éxito de crítica⁷⁶ y, aún menos, a su condición histórica futura. El hecho de que una obra tenga éxito comercial no significa que éste vaya a permanecer hasta convertirse en histórica o cultural, mientras no tenga “ningún contacto con la condición cultural de su tiempo”⁷⁷.

De los aspectos comentados, en la actualidad es tremendamente importante para un artista vivo que desee conseguir éxito comercial encontrar el apoyo de un buen marchante, con capacidad para colocar las obras en los lugares precisos. Ante esta situación, el arte cultural está en desventaja, ya que una galería de arte o un marchante dedicarán más recursos a la promoción de un artista vivo con una capacidad productiva abierta que a obras culturales que pueden aparecer esporádicamente.

El mercado del arte es tan impredecible que las obras contemporáneas pueden tener precios más elevados que las del arte cultural. Creemos que esto es debido, entre otros motivos, a que el mercado del arte antiguo no es claro. En cualquier momento pueden aparecer problemas con la autenticidad y la atribución de las obras, incertidumbres causadas por la existencia en la antigüedad de escuelas y discípulos. Al adquirir una obra

⁷⁶ Muestra de esta situación es la clasificación *Kunstkompass*, publicada cada año en la revista alemana *Capital*, que reseña los cien artistas vivos con mayor crédito por parte de la crítica y lo compara con los precios de sus obras. A pesar de que la clasificación puede ser objeto de matizaciones u observaciones, de ella se desprende que la relación entre prestigio profesional dentro del mundo de la crítica y precio del autor no es recíproca en muchos casos.

⁷⁷ Vettese, A. (2002): *Invertir en arte*. ... p. 231.

de, por ejemplo, Diego de Silva Velázquez, se corre el riesgo de que con posterioridad se descubra que en realidad fue realizada por un discípulo suyo⁷⁸ o por otro pintor menos conocido o desconocido, disminuyendo consecuentemente su valor de mercado⁷⁹. Con el arte contemporáneo, la situación es más simple. La obra puede que sea auténtica o falsa, sin existir otro problema añadido.

Además, el arte antiguo suele tener problemas de conservación por tratarse de obras con muchos años. La compra de una obra deteriorada, que necesite ser restaurada, requiere tener unos conocimientos culturales y artísticos que no están al alcance de todos. En cambio, la obra nueva no presenta esta problemática.

Las obras de arte se transmiten en subastas, en galerías de arte, a través de los marchantes, etc. Pero no podemos olvidar que las obras de arte culturales declaradas Bien de Interés Cultural, o en ese proceso, o las incluidas en el Inventario General, se han de transmitir en subastas públicas, como vimos en el capítulo 1, respetando siempre las limitaciones impuestas por la legislación española a este respecto⁸⁰.

⁷⁸ Diego de Silva Velázquez fue el pintor cumbre del Barroco español. Entre sus discípulos señalar a su yerno, Juan Bautista Martínez del Mazo, y a su sirviente, Juan de Pareja. Véase Fernández, A.; Barnechea, E. y Haro, J. (1988): *Historia del arte contemporáneo*. Editorial vicens-vives. Barcelona. p. 261.

⁷⁹ Como sucedió con el Rubens "*Daniel in the Lions' Den*". "Fue subastado en 1882 por 1.680 libras en la casa de subasta de Christie's en Londres. Posteriormente fue vendido en 1885 por 2.520 libras. En 1963 se atribuye a Jacob Jordanes y se vende por apenas 500 libras, pero en 1965 se vuelve a atribuir a la escuela de Rubens y es adquirido por el Metropolitan Museum de Nueva York por 178.600 libras". Comentario extraído de Guadalajara Olmeda, N. (2004): "Valoración de los activos con valor artístico y cultural en los países del área mediterránea: pintura y numismática". *Novedades en la Teoría General de Valoración. Aplicaciones*. Editorial Universidad de Granada. Granada. p. 155; sobre un trabajo de Frey, B. y Pommerehne, W. (1989): "Art investment: an empirical inquiry". *Southern Economic Journal*, 56. p. 358.

⁸⁰ Ver epígrafe 5 del Capítulo 1 sobre las limitaciones a las operaciones que se pueden realizar con los bienes culturales.

La negociación del valor del bien en una subasta busca que el valor estimado por el oferente de la obra y los valores que los demandantes de la misma están dispuestos a pagar converjan en ese momento concreto con el fin de que la compraventa tenga lugar. Por actuar como intermediario y conseguir que la transacción se produzca, las casas de subastas pactan una comisión por sus servicios con el comprador y le requieren otra al vendedor, con el fin de obtener unos ingresos con los que hacer frente al mantenimiento de su estructura y al dinero invertido en la publicidad de la operación. Para el subastador es un problema mucho más importante no vender la obra de arte que no venderla cara, por lo que en ocasiones puede aconsejar al propietario de la obra para influir a la baja en su valor estimado del objeto.

Antes de iniciarse la negociación nos encontramos con dos posturas. Por un lado, está el propietario de la obra de arte que considerará que el precio mínimo de venta será V_P , ya que por debajo de ese valor no está dispuesto a vender. Como es lógico, el valor de mercado tendrá que estar comprendido entre V_P e ∞ .

Y por otro lado, están los posibles compradores de la obra que habrán estimado el precio máximo que cada uno está dispuesto a pagar (V_{C1} , V_{C2} , V_{C3} , ...). Para cada uno de ellos el valor de mercado estará entre 0 y V_{C1} , V_{C2} , V_{C3} , ..., respectivamente. Entendemos, según afirma Caballer⁸¹ al referirse al valor de mercado de una empresa como resultado de una subasta o negociación, que si los compradores no tienen limitaciones financieras, se elimina el efecto de las inversiones alternativas y el mercado es transparente, “el posible comprador con mayores posibilidades para adquirir la empresa (en nuestro caso, la obra de arte), ..., será aquel cuyo valor subjetivo es máximo” (V_{CM}).

⁸¹ Caballer Mellado, V. (1998): *Métodos de valoración de empresas*. Ediciones Pirámide. Madrid. pp. 153 y 154.

Ahora bien, cuando se establece la negociación en la subasta se pueden plantear varias situaciones:

- Que el valor establecido por el propietario como precio mínimo o de partida sea mayor que el máximo de todos los posibles compradores ($V_P > V_{CM}$). En este caso, la negociación no fructificará y la transacción no tendrá lugar, ya que no va a producir un punto de encuentro entre las partes.

$$V_M \in ([V_P, \infty] \cap [0, V_{CM}]) = \emptyset$$

- Que el precio mínimo para vendedor coincida con el máximo de los compradores ($V_P = V_{CM}$). Es decir, ese será el valor de mercado.

$$V_M \in ([V_P, \infty] \cap [0, V_{CM}]) = V_P = V_{CM}$$

- Que el valor estimado por el propietario sea inferior al máximo de los posibles compradores ($V_P < V_{CM}$). El valor de mercado tomará valores entre V_P y V_{CM} , dependiendo del resultado de la negociación.

$$V_M \in ([V_P, \infty] \cap [0, V_{CM}]) = [V_P, V_{CM}]$$

El mecanismo de funcionamiento de una subasta pública para una obra de arte histórico-artística será similar con la salvedad de que la Administración del Estado puede ejercer su derecho de tanteo y retracto, quedando esta última obligada al pago del precio convenido o al de remate⁸². Cuando la Administración ejercita este derecho, el número de compradores se reduce a uno, eliminando al resto, y la compraventa queda comprometida, en principio, por el precio negociado en la subasta.

⁸² Como ya se indicó en el Capítulo 1, epígrafe 5.1.

Sin embargo, dejando a un lado la forma de la negociación y dependiendo del caso, podemos pensar que el valor de mercado de una obra de arte, representado por su precio de venta (o, en último caso, por los reflejados en catálogos de arte), recoge su valor cultural o no. Lo cierto es que, independientemente de la apreciación personal de cada uno, es la cantidad monetaria que se ha pagado por ella en el mercado en ese momento del tiempo. Es decir, el valor real del mismo en el momento t.

Utilizando la información facilitada por el mercado del arte, se puede estudiar el valor de mercado de las obras a través de la metodología valorativa. En este sentido, los métodos de valoración aplicables a priori son los sintéticos o comparativos, los analíticos o de capitalización, el de valor de reposición o de coste y los econométricos. La elección del método, como en el caso de los inmuebles, tendrá que ser justificada por la persona o personas que realicen la tasación.

Las obras de arte no suelen producir por sí solas rentas derivadas de una actividad económica. Existe la posibilidad de que formen parte de un museo en el que se pague una entrada por la visita del conjunto de bienes expuestos (Museo de El Prado, Museo Thyssen, etc.), situación en la que es casi imposible individualizar los correspondientes rendimientos económicos netos o brutos. No siendo común la exposición de una única obra, salvo excepciones muy contadas (“El entierro del Conde de Orgaz” de El Greco en Toledo). Por lo que, desde nuestro punto de vista, cuando se quiera valorar una obra en concreto o establecer una fórmula de valoración de las obras de un artista determinado, no resultarán aplicables los métodos de analíticos o de capitalización.

Tras la revisión de estudios realizados y dada la cantidad de variables que influyen en el valor de mercado, parece que son más apropiados los métodos de valoración que permiten utilizar “ecuaciones

multivariantes, no lineales y con término independiente”⁸³, como los métodos econométricos en los que se estima una función del tipo $V = F(x_1, x_2, \dots, x_n)$. Por lo que descartamos los modelos sintéticos clásicos por las mismas razones comentadas con los inmuebles culturales.

Las variables que pueden influir en el valor de mercado de las obras de arte culturales, además de las ya expuestas en relación al mercado, dependerán del tipo de objeto antiguo de que se trate. Por ejemplo, en la pintura, como una de las artes más representativas, existe una serie de factores con un gran peso en el valor de la obra⁸⁴:

- La atribución y autenticidad de la obra. Resulta evidente que en la medida en la que se tenga la certeza sobre la atribución y autenticidad de un cuadro o las garantías sobre las mismas sean mayores, la cotización en el mercado del la obra será superior.
- La técnica empleada y el soporte de la obra. Entendemos que es de todos conocido que no todas las técnicas pictóricas tienen el mismo valor en el mercado. Por ejemplo, la pintura es más cara que el dibujo y el dibujo más que una estampación; y dentro de la pintura hay técnicas más valoradas que otras, como le sucede al óleo. Por otra parte, el soporte, lienzo, tablilla, papel, etc., también influye en el precio del cuadro.
- El autor. Es una variable determinante en el valor de una obra. Nos referimos a su importancia dentro de la historia del arte y a su reputación como artista para la profesión y para los coleccionistas.

⁸³ Guadalajara Olmeda, N. (2004): “Valoración de los activos con valor artístico y cultural en los países del área mediterránea: pintura y numismática”. *Novedades en la Teoría General de Valoración. Aplicaciones*. Editorial Universidad de Granada. Granada. p. 160.

⁸⁴ Guadalajara Olmeda, N. (2004): “Valoración de los activos con valor artístico ... p. 155 y 156.

- La temática del cuadro. Dependiendo del autor, esta variable influye en mayor o menor medida o bien no tiene ningún peso en el valor final de la obra.
- El periodo dentro de la vida del autor en el que se ha realizado la obra. Normalmente, se valoran más las obras creadas en el periodo de mayor capacidad productiva.
- El tamaño del cuadro. En el mercado del arte, para un mismo pintor, los cuadros aumentan su valor en función de su dimensión, dentro de la misma técnica, época y temática.
- Otras: el color, la composición, etc.

A partir de bases de datos sobre las variables del mercado y las propias de cada objeto de arte antiguo, se analizara estadísticamente la información, que en algunos casos es difícil de cuantificar, hasta llegar a establecer una función matemática lo más significativa posible que represente la relación entre el valor de mercado de las obras y las variables que afecten a cada artista, en el caso de la pintura o la escultura, o cada tipo de objeto concreto, si se trata de otro tipo de arte. El resultado de la estimación nos aportará un valor medio o estándar de los bienes.

Si nos referimos a las obras pictóricas, encontramos que es un trabajo laborioso, porque no todas las variables van a influir de la misma forma en cada artista y, por lo tanto, es necesario un estudio exhaustivo del comportamiento del valor de mercado para cada uno en cada época del tiempo.

7. VALORACIÓN DE LIBROS DEL PATRIMONIO CULTURAL

En la legislación española, los libros históricos se agrupan en el denominado Patrimonio Bibliográfico que engloba “las bibliotecas y

colecciones bibliográficas de titularidad pública y las obras literarias, históricas, científicas o artísticas de carácter unitario o seriado, en escritura manuscrita o impresa, de las que no conste la existencia de al menos tres ejemplares en las bibliotecas o servicios públicos. Se presumirá que existe este número de ejemplares en el caso de las obras editadas a partir de 1958”⁸⁵. También recibirán el mismo trato otros materiales como las películas cinematográficas, los discos, las fotografías, los materiales audiovisuales y otros similares, como ya comentamos en el Capítulo 1.

Como podemos comprobar la definición es amplia, agrupando varios tipos de materiales (manuscritos, impresos y otros en varios soportes) y deja traslucir que el control bibliográfico existe desde 1958, fecha en la que se hace efectivo el Depósito Legal, circunstancia por la que se presume la existencia de al menos tres ejemplares en las bibliotecas públicas. El control del patrimonio bibliográfico anterior a esa fecha se ejerce mediante el *Catálogo Colectivo del Patrimonio Bibliográfico Español*⁸⁶, al que el Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, dedica el Capítulo VI del Título II.

Si nos centramos en el “libro antiguo”, es un concepto que desde la óptica comercial agrupa tanto libros e impresos con forma de libro como manuscritos e impresos sin forma de libro, que contengan textos y/o imágenes, hayan sido elaborados por medios manuales o artesanales y posean una cierta edad. La mayor parte de los ciudadanos están en condiciones de reconocer este concepto. No obstante, si lo analizamos desde un punto de vista teórico, su interpretación no es tan sencilla. El libro antiguo se convierte en un objeto complejo, estudiado por diversas ciencias

⁸⁵ Art. 50.1. de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

⁸⁶ De los Reyes Gómez, F. (2002): “Legislación sobre patrimonio bibliográfico y libro antiguo”. *Cursos de verano de la Universidad de Zaragoza: Tasación, valoración y comercio del libro antiguo*. Jaca, 2-6 de septiembre. p. 209.

y técnicas: “bibliología, bibliografía, biblioteconomía, codicología, incunabulología, paleografía, papirología, archivística, documentación, ecdótica, historia de la técnica, historia del arte, bibliofilia, historia del libro, historia del papel, historia de la imprenta, ...”⁸⁷.

Cuando se habla del libro antiguo, parece que la característica principal que lo diferencia de otros es la antigüedad. ¿Y cuál es el límite que diferencia un libro antiguo del resto? “En general se admite que el límite *ante quem* para hablar de libro antiguo se sitúa en la primera mitad del siglo XIX”⁸⁸, si bien las fechas exactas difieren dependiendo del lugar. Aunque también hay otros criterios para realizar la división como, por ejemplo, que el objeto tenga más de cien años; o bien por los procedimientos de elaboración, distinguiendo tres tipos de libro: el artesanal o antiguo, hasta la primera mitad del siglo XIX; el producido en la imprenta mecánica, desde esas fechas hasta mediados del siglo XX; y el industrial, a partir de la mitad del siglo pasado hasta nuestros días.

Pero entendemos que la edad del libro no tiene por qué ser determinante. Para los coleccionistas de libros antiguos también son importantes cualidades como la rareza, la singularidad, la curiosidad o la condición de precioso.

A la hora de encarar la valoración de estos bienes nos encontramos con una situación parecida a la de las obras de arte, ya que también cuentan con un mercado real. El comercio del libro antiguo se realiza fundamentalmente en librerías anticuarias, a través de los catálogos de esas librerías, en ferias o en subastas. Y, por supuesto, si el libro está declarado

⁸⁷ Pedraza Gracia, M.J. (2002): “Concepto, estructura material y formal y descripción del libro antiguo”. *Cursos de verano de la Universidad de Zaragoza: Tasación, valoración y comercio del libro antiguo*. Jaca, 2-6 de septiembre. p. 11.

⁸⁸ Pedraza Gracia, M.J. (2002): “Concepto, estructura material y formal y descripción del libro antiguo”... p. 12.

Bien de Interés Cultural, o en ese proceso, o incluido en el Inventario General, se han de transmitir en subasta pública, siguiendo el mismo procedimiento que para las obras de arte.

En cuanto al precio, el artículo 2.1.c) del Real Decreto 484/1990, de 30 de marzo, sobre el precio de venta al público de libros, establece la exención de la obligación de venta a un precio fijo para los libros antiguos o de ediciones agotadas. Con lo que la norma permite que el precio final de estos libros se fije a través de los profesionales y la ley de la oferta y la demanda.

Tradicionalmente, los libros valían lo que pedía un librero. No podemos olvidar que en Castilla, desde 1558, el librero tiene la obligación de tasar los libros y poner el precio impreso en el volumen⁸⁹. Hoy en día, en nuestro país, siguen siendo los libreros los principales tasadores de libros, siendo requerida su colaboración para este menester por las propias casas de subastas.

Para poder realizar una buena tasación se han de conocer datos como “el autor, el título, el tipo de edición, el estado de conservación, la importancia cultural, la importancia en la transmisión textual, la rareza original y la actual, la procedencia, el precio de venta, el precio de compra, las características en las que fue vendido, las características de la competencia que ha tasado otras veces un libro semejante, las veces que se ha vendido en los últimos años, si no hay engaño en las listas de precios de venta más al uso, ...”⁹⁰. Por lo que se ha de tener cierta cultura sobre la materia y unos conocimientos amplios sobre los libros antiguos para poder

⁸⁹ Dato tomado de Clavería Laguarda, C. (2002): “Criterios objetivos y subjetivos de tasación. Continental Booses y miseria”. *Cursos de verano de la Universidad de Zaragoza: Tasación, valoración y comercio del libro antiguo*. Jaca, 2-6 de septiembre. p. 169.

⁹⁰ Clavería Laguarda, C. (2002): “Criterios objetivos y subjetivos de tasación. Continental Booses y miseria”... p. 171.

valorar o tasar estos bienes; aunque la última palabra sobre el precio la tiene el mercado a través de la interacción de la oferta y la demanda.

Una buena fuente de información donde se pueden consultar algunos de los aspectos anteriores son *los catálogos de librería anticuaria y los de las casas de subastas*, que con el tiempo llegan a convertirse en documentación de interés para la valoración y para los coleccionistas. Se pueden presentar en papel, a través del correo electrónico o por internet⁹¹.

Concretamente, estos catálogos mantienen una doble función: por un lado, muestran los productos disponibles con sus correspondientes precios; y, por otro, contienen una descripción e identificación de los ejemplares que se incluyen. Estos boletines suelen tener la siguiente estructura tipo:

- “Número de catálogo.
- Descripción de la obra, incluyendo la entrada, el título, la indicación de la edición, el pie de imprenta, la colación y el formato.
- Tras estos datos se indican la presencia de ilustraciones (frontispicio, portada, viñetas, marca tipográfica o capitales ...), los aspectos destacables de la composición (la estructura de la página sólo cuando se estructura en columnas, tipografía, ...), la encuadernación (tipo, decoración, momento en que se realizó, superlibris ...) y otros aspectos relativos al ejemplar, como la presencia de exlibris o anotaciones manuscritas.
- Estado de conservación. Se mencionan los desperfectos que pueda tener el ejemplar.

⁹¹ Como las librerías Bardón en Madrid (<http://www.libreriabardon.com/indmain.htm>) o Puvill en Barcelona (<http://www.puvill.com>); o las casas de subastas Duran (<http://www.fernandoduran.com>) o Casa de Subhastes de Barcelona (<http://www.subhastes.com>).

- Se citan los repertorios bibliográficos en los que figuran citas de las ediciones a las que pertenece el ejemplar de forma abreviada. Lo que supone la aceptación de la descripción del bibliógrafo como la más adecuada para identificar la obra.
- Comentario. Se establece una valoración del autor, de la obra, del impresor, del ejemplar o de todos ellos, de cara a determinar la trascendencia del mismo desde la perspectiva científica, técnica, histórica, literaria o bibliográfica.
- El último de los datos que figura en la referencia es el precio de venta en las librerías y, en los catálogos de las casas de subastas el precio de salida, acompañado en ocasiones del precio estimado. Se trata de un elemento comercial⁹².

Y al final tiene un índice temático. Cada librería o casa de subasta incluye un listado de temas que por lo general es diferente al de otra, coincidiendo o no en el número de ítems y en el término utilizado.

Otra fuente de información básica para el librero son las recopilaciones de libros tasados. Cabe señalar las siguientes:

- B.A.R., *Book Auction Records*⁹³, publicada periódicamente de forma anual desde 1903 hasta 1975 y a partir de 1976 trimestralmente. Es una obra en la que se recogen los precios de libros raros en subastas del Reino Unido, Estados Unidos, Irlanda, Alemania, Holanda, Israel, Australia y Sudáfrica.

⁹² Pedraza Gracia, M.J. (2002): “Concepto, estructura material y formal y descripción del libro antiguo”... p. 47.

⁹³ *Book Auction Records* (1903-1975). Dauson. Folkestone.; y *BAR quarterly* (1976-). Dauson. Folkestone.

- *Bookman's Price Index*⁹⁴, publicación periódica que refleja los precios de libros raros aportados por librerías anticuarias en Estados Unidos, Canadá e Islas Británicas desde 1964.
- *American Book Prices Current*⁹⁵, de carácter periódico, recopila desde 1895 los precios de venta de libros y manuscritos antiguos subastados en Estados Unidos, Reino Unido, Alemania y Australia.
- Y como ejemplo español, contamos con el libro *El mercado del libro antiguo español: una guía de precios*⁹⁶. Al no ser una publicación periódica, sólo refleja los precios del momento en el que se elaboró el documento. En esta obra se recogen los precios entre 1988 y 1998 de catálogos de más de treinta librerías anticuarias que respondieron a la solicitud de información por parte de la editorial.

También, para realizar una buena valoración o tasación, el librero puede extraer los datos necesarios de otras fuentes⁹⁷ como:

- a) Los repertorios bibliográficos, que permiten identificar una obra y la edición a la que pertenece y ayudan a establecer la integridad del ejemplar y la rareza. Entre ellos podemos destacar:
 - Las bibliografías de incunables y de impresos antiguos, que recogen aquellas obras que se destacan por su condición de antigüedad;
 - Las tipobibliografías españolas;

⁹⁴ *Bookman's Price Index* (1964-). Gale Research. Detroit.

⁹⁵ *American Book Prices Current* (1895-). Bancroft-Parkman. New York.; y *ABPC on CD ROM* (1994-). Bancroft-Parkman. Washington.

⁹⁶ Ollero & Ramos (1999): *El mercado del libro antiguo español: una guía de precios*. Ollero & Ramos. Madrid. 2 vols.

⁹⁷ Véase Pedraza Gracia, M.J. (2002): "Instrumentos de ayuda para la tasación del libro antiguo: descripción y uso". *Cursos de verano de la Universidad de Zaragoza: Tasación, valoración y comercio del libro antiguo*. Jaca, 2-6 de septiembre. p. 183-205.

- Las biobibliografías, esenciales para conocer a los autores de las obras y delimitar su importancia;
- Las topobibliografías, necesarias para reconocer las obras de mayor interés en relación con el conocimiento de un lugar concreto;
- Las bibliografías especializadas en un tema o en un grupo de obras con características comunes, indispensables para los coleccionistas o libreros especializados en un tema; y
- Las recopilaciones de repertorios, que reúnen en una edición una colección de repertorios y, actualmente, se pueden encontrar en CD-ROM.

Concretamente, los libreros y bibliófilos cuentan con una serie de repertorios bibliográficos creados específicamente para facilitar su trabajo. Son estudios en los que se recopilan libros antiguos. Los ítems se ordenan, normalmente, alfabéticamente por el apellido del autor y en algún caso se refleja el precio y la fecha en que han sido vendidos. Ejemplos de estos trabajos hay pocos en España, pudiendo destacar dos:

Vindel, F. (1939-1934): *Manual descriptivo del bibliófilo hispanoamericano (1474-1850)*. Imprenta Góngora. Madrid. 12 vols.; y Vindel, F. (1996): *Adición al manual gráfico-descriptivo del bibliófilo hispanoamericano*. Guillermo Blázquez. Madrid. 3 vols.

Palau y Dulcet, A. (1948-1977): *Manual del librero hispanoamericano: bibliografía general española e hispanoamericana de la invención de la imprenta hasta nuestros tiempos*. Librería Anticuaria de A. Palau. Barcelona. 28 vols.

b) Los catálogos de las bibliotecas. En los casos en los que las bibliotecas cuenten con un fondo importante de libros antiguos, el catálogo puede ser

útil como instrumento de identificación. Entre los distintos tipos de catálogos señalamos los siguientes:

- Los catálogos colectivos⁹⁸, recogen los materiales bibliográficos de varias bibliotecas y que nos ayudan a conocer la rareza de determinadas ediciones;
- Los catálogos colectivos de incunables⁹⁹, obligados también cuando se quiere analizar la rareza de una obra;
- Los catálogos de las bibliotecas públicas, que son muy numerosos y a los que se suelen tener acceso a través de internet, contando algunas de ellas con catálogos especializados en referencia a los libros antiguos como: catálogos especiales de manuscritos, catálogos especiales de incunables y catálogos especiales sobre libros de una época determinada; y
- Los catálogos de bibliotecas de bibliófilo, que llaman la atención por la calidad, la rareza y el estado de conservación de los libros, impresos y manuscritos que aglutinan.

c) Otras fuentes de información de índole más variada son:

- Los repertorios de anónimos y seudónimos, que permiten conocer el verdadero autor de las obras;

⁹⁸ En España, destaca el *Catálogo Colectivo del Patrimonio Bibliográfico Español*, ya mencionado en el texto, que fue editado por el Ministerio de Educación, Cultura y Deportes en 1997 y al que se puede acceder a través de internet (<http://www.mcu.es/ccpb/index.html>). Contiene unos 500.000 registros de manuscritos, impresos y otros materiales localizados en bibliotecas españolas públicas y privadas hasta 1958.

⁹⁹ Resaltar, en nuestro país, el *Catálogo General de Incunables en Bibliotecas Españolas*, coordinado por García Craviotto en 1989-1990 y editado por la Dirección General del Libro y Bibliotecas en 2 volúmenes. Posteriormente, en 1991 y en 1994, fue adicionado y corregido por Martín Abad y editadas ambas por la Biblioteca Nacional.

- Los diccionarios de impresores y los repertorios de marcas de impresor, librero y editor, adecuados para la identificación del impresor y su importancia;
- Los repertorios de ediciones príncipe;
- Los diccionarios sobre las marcas del papel, que facilitan conocer el origen del papel y, en consecuencia, las reproducciones exactas de una obra;
- Los repertorios de impresos perdidos o que se consideran imaginarios, que indican la rareza extrema de un ejemplar;
- Los índices de libros prohibidos, que recogen los libros que podrían estar en otros lugares y que son cotizados por los coleccionistas; y
- Los repertorios de exlibris, encuadernaciones y autógrafos, ya que el reconocimiento de estos elementos suele aumentar el valor del documento.

Pero además en el mundo del libro antiguo existen una serie de recursos electrónicos que pueden ser útiles para la tasación. Por un lado, los catálogos comerciales colectivos en internet¹⁰⁰, consistentes en páginas web elaboradas con fines comerciales en las que se agrupan los libros ofertados por varias librerías anticuarias. Cuando se quiere tasar un libro, la información reflejada en estas bases de datos es útil para comparar el ejemplar a valorar con otros ya valorados.

Y por otro, los servicios de tasación colgados en la red destinados a solucionar los problemas de tasación de libros de un usuario inexperto. Para ello, se facilitan unas herramientas, no muy precisas, con el fin de suministrar una valoración aproximada.

¹⁰⁰ Como, por ejemplo, <http://www.iberlibro.com>; <http://www.libroantiguo.com>; <http://bibliophile.net>; <http://www.abaa.org>; <http://www.ilab-lila.com>.

8. VALORACIÓN DE BIENES NATURALES DEL PATRIMONIO CULTURAL

En la actualidad se ha generalizado y agudizado la preocupación por la conservación del medio natural, como consecuencia de la crisis medioambiental en la que está inmersa la humanidad. En esta línea nace el interés por establecer criterios para su valoración y tasación, así como técnicas de conservación y restauración.

En la valoración de los bienes naturales tienen mucha importancia los elementos culturales y afectivos de la persona que la realiza, como pueden ser la bondad, la utilidad o la belleza. La crisis antes mencionada ha llevado al ser humano a aumentar su aprecio por el medio natural, pasando de considerarlo una fuente de alimento y/o una posesión territorial a valorar su componente estético y medioambiental, incrementándose el deber de conservación.

Desde este punto de vista, “el estudio de la estima del hombre por su medio natural no se puede abordar directamente, pero, a través de métodos indirectos, encuestas por ejemplo, se podría ir completando la relación de los llamados “ingredientes de preferencia” del valor universal y estudiando el significado y el valor de los diferentes componentes del paisaje”¹⁰¹.

Ahora bien, conforme a la orientación de nuestro trabajo de investigación, vamos a centrarnos en aquellos bienes naturales con valor cultural o histórico. Dentro de esta categoría, uno de los grupos más representativos son los árboles históricos y ornamentales, que pasamos a analizar a continuación.

¹⁰¹ Montoya, R. (2000): “Etología, ética y paisaje”. *El paisaje y el hombre: valoración y conservación del paisaje natural, rural y urbano*. Organismo Autónomo Parques Naturales del Ministerio de Medio Ambiente. Madrid. p. 352.

8.1. Valoración de árboles históricos y ornamentales

Son muchos los aspectos que justifican la existencia, mantenimiento y cuidado de los árboles, que van desde el plano biológico hasta el lúdico o recreativo. En este sentido, podemos decir sin que haya lugar a dudas que, desde un punto de vista biológico, son la principal fuente de energía del planeta y proporcionan a los seres vivos oxígeno, alimentos, medicinas, materiales de construcción, madera, papel. De hecho el árbol tiene una función muy importante en la vida de nuestro planeta por la mencionada generación de oxígeno, tan necesaria para la vida; por su efecto regulador de la temperatura; por la disminución de gases tóxicos en las ciudades; etc. Además, por otro lado, desde un punto de vista lúdico, los árboles aparecen como una figura insustituible en el paisaje de las ciudades y de los pueblos, reflejándose en la literatura, en la pintura, en la escultura, etc.

Todas estas circunstancias nos llevan a reconocer la importancia del árbol, que queda maximizada cuando el mismo es catalogado como histórico ya que adquiere una singularidad especial por haber prevalecido más allá de una generación. En este sentido, queremos puntualizar que estamos haciendo referencia tanto a un especie de árbol que pueda ser centenario como a los jardines o huertos botánicos que se mantienen por el interés científico, histórico o cultural que transmitan.

A la hora de enfrentarnos a la valoración, Caballer¹⁰² define el árbol como “cualquier especie vegetal con una vida mínima de tres años y que genere utilidades agrícolas, forestales, ornamentales y medioambientales”. Como comprobamos en la definición, la producción de beneficios o utilidades es necesaria para darles un valor monetario.

¹⁰² Caballer Mellado, V. (1999): *Valoración de árboles: frutales, forestales, medioambientales, ornamentales*. Ediciones Mundi-Prensa. Madrid. p. 33.

Evidentemente, para valorar los árboles habrá que buscar una serie de características lo más sencillas de cuantificar, que permitan establecer criterios de tasación objetivos y coherentes para poder asignarles valores. No debemos olvidar que los árboles históricos tendrán un valor diferente al resto como consecuencia del componente adicional que poseen, que no tiene naturaleza económica y que dificulta su valoración; ya que se trata bien de ejemplares únicos, y/o de árboles situados en lugares privilegiados y/o con alguna característica excepcional.

El rasgo más significativo que puede ayudarnos a valorar un árbol, como hemos indicado en la definición, es su utilidad. En los casos en los que se produce un beneficio o un flujo de caja, claramente, se facilita la cuantificación en términos monetarios del bien. En cambio, hay otras situaciones en las que este proceso es más complicado porque la utilidad no puede traducirse a términos económicos como sucede con los árboles ornamentales, los medioambientales o los históricos.

A continuación presentamos la clasificación de árboles propuesta por Caballer¹⁰³ a efectos de su tasación, realizada en función de la creación de utilidad.

¹⁰³ Caballer Mellado, V. (1999): *Valoración de árboles:....* p. 38.

Sistemática de los árboles a efectos de su tasación

1. Árboles que producen flujos monetarios positivos

1.1. Árboles que generan flujos de caja periódicos	1.1.1. Alimentarios 1.1.2. Oficinales: Medicinales, Aromáticos, Condimentarios, Licoreros, Melíferos, Biocidas. 1.1.3. Forrajeros 1.1.4. Energéticos 1.1.5. Industriales 1.1.6. Semilleros
1.2. Árboles que generan flujos de caja únicos	1.2.1. Alimentarios 1.2.2. Madereros 1.2.3. Papeleros 1.2.4. Energéticos

2. Árboles que no producen flujos monetarios positivos

2.1. Medioambientales	
2.2. Ornamentales	2.2.1. Sustituibles 2.2.2. No sustituibles

Como podemos comprobar se separan los árboles que generan rentas económicas positivas de los que no. En nuestro estudio vamos a centrarnos en los segundos debido a que los árboles culturales se encuadrarán entre los que no producen flujos de caja positivos, concretamente entre los ornamentales. Esto no significa que no vayan a dar ningún fruto o que no tengan ningún aprovechamiento económicamente rentable, sino más bien que van a ser irrelevantes al lado de su valor histórico.

Los árboles del segundo grupo no dejan de ser útiles por no traducir su existencia en flujos de caja. Nadie duda de su contribución al embellecimiento del paisaje, de su representación de valores colectivos o de

su mejora del medioambiente. El problema está en que es mas difícil convertir estas características en valores económicos.

Además, de esta clasificación se desprende que para la valoración de árboles históricos se habrá de tener en cuenta si son sustituibles o no. Ciertamente, los métodos de valoración actuales de los árboles ornamentales parten de esa base, ya que tener la condición mencionada facilitará la tasación. En este sentido, para que un árbol sea sustituible ha de cumplir tres condiciones: que exista un mercado de árboles de la misma especie, edad y características físicas y ornamentales del que se quiere sustituir, que el trasplante sea técnicamente posible, y que la probabilidad de que el árbol trasplantado agarre y tenga un crecimiento normal sea alta.

Cuando hablamos de ejemplares únicos, como el Drago Milenario de la isla de Tenerife, consideramos que la sustitución es imposible. No encontraríamos en los viveros un árbol de la misma edad ni con esas características físicas ni ornamentales y, por lo tanto, el resto de las condiciones no haría falta ni plantearse. En cambio, hay otros árboles culturales que lo son por formar parte de otros bienes históricos, como es el caso de los naranjos del Patio de los Naranjos de la Catedral de Sevilla, que entendemos podrían ser sustituidos por otros sin perder la condición de históricos. Si bien, no podemos obviar que al aumentar la edad del elemento la oferta del mismo en el mercado de viveros tiende a disminuir y, en consecuencia, su sustitución se complica.

La capacidad de sustitución del árbol ornamental de cara a su tasación es tan importante que los métodos de tasación actuales son diferentes para los sustituibles y para los no sustituibles. Antes de profundizar en los mismos vamos a comentar brevemente otros métodos que han sido los predecesores a los actuales.

En este sentido, Caballer¹⁰⁴ señala como base de la tasación actual de este tipo de árboles los siguientes: el del Instituto Australiano de Arboricultura; el de la Sociedad Internacional de Arboricultura; los desarrollados en Canadá para los árboles urbanos; el método suizo y el método anglosajón; y, en España, el propuesto por el Ministerio de Obras Públicas y Urbanismo, el utilizado en la publicación del ICONA de 1975 y la Norma de Granada.

- Norma de tasación de árboles del Instituto Australiano de Arboricultura¹⁰⁵. Basa la valoración en tres variables: dimensión (D), calidad (E) y ubicación (L).

En la variable dimensión influyen aspectos como la altura del árbol, su superficie vertical y la forma de la copa. La variable calidad se calcula teniendo en cuenta atributos positivos, como son el valor botánico o paisajístico, y datos negativos, como su estado sanitario o su inestabilidad estructural. Los positivos suman o multiplican y se les asigna a cada uno una puntuación de 1 a 3; mientras que los negativos restan o dividen y se les otorga a cada uno una puntuación de 1 a 10. Y la variable ubicación está ligada al valor en dólares de metro cuadrado del suelo.

El valor del árbol se determina siguiendo la siguiente fórmula:

$$V = (D + E) \times L$$

- Guía para la valoración de árboles y otras plantas del la Sociedad Internacional de Arboricultura¹⁰⁶. Según esta guía la tasación varía en

¹⁰⁴ Caballer Mellado, V. (1999): *Valoración de árboles...* pp. 188-195.

¹⁰⁵ Australian Institute of Horticultural (1978). INC 1977. Method for assessing the monetary value of trees used in denenity Horti-culture. Technical memorando n° 1. Australian Parks and amenity recreation.

¹⁰⁶ I. S. A. (1979): Guide for establishing values of tree and other plants. Illinois.

función de si el árbol es pequeños (hasta 30 centímetros de diámetro), grande o si se trata de palmáceas.

Los pequeños se tasan siguiendo un método de sustitución que tenga en cuenta los costes de adquisición del árbol y los costes de trasplante. Para los grandes se utiliza una fórmula multiplicativa en la que se tienen en cuenta la dimensión del árbol, la especie, el aspecto y la situación. Y las palmáceas se valoran en dólares por pie según la altura de su tronco, total o en madera (sin hojas).

- Valoración de árboles urbanos en Canadá¹⁰⁷. Cabe destacar tres métodos de valoración: el método aproximado de mercado, el método de valor de capitalización y el método de Québec.

El primero se basa en los métodos convencionales de la metodología valorativa. El segundo propone capitalizar todos los desembolsos realizados desde la plantación del árbol hasta el momento de la tasación, con el consiguiente problema de elegir el tipo de capitalización. Y el tercero comienza distinguiendo entre árboles trasplantables o no. Para los sustituibles se calcula el valor de sustitución corregido por la especie, condición o aspecto y ubicación; mientras que para los no sustituibles se estima su valor en función de la superficie del tronco corregido por la especie, la condición o aspecto y la ubicación.

- Valoración de árboles ornamentales en Europa. Concretamente, se diferencian claramente dos corrientes, una que sigue el método suizo y otra el método anglosajón o de Helliwell. Fue desarrollado en.

El método suizo ha sido desarrollado en Francia, Alemania e Italia, y establece la siguiente fórmula a partir de un precio o valor base (precio de mercado en vivero para cada especie) (p) que es corregido por otros

¹⁰⁷ Faubert, C. y Canonne, J. (1993): “La valeur de l’arbre urbain”. *Actualité immobilière*, Vol. XVII n° 1. pp. 33-37. y Vol. XVII n° 2. pp. 39-48.

factores como la estética y las condiciones sanitarias (IES), la situación (IP) y la dimensión del árbol (ID).

$$V = p \times IES \times IP \times ID$$

Por otro lado, el Consejo del Árbol del Reino Unido aceptó el método de tasación de árboles de Helliwell¹⁰⁸. Éste se basa en otorgar una puntuación de uno a cuatro a cada una de las siguientes características: dimensión de árbol, expectativa de vida en años, influencia de su posición en el paisaje, presencia o ausencia de otros árboles, integración en el conjunto, calidad de la forma en relación a su especie y otros factores especiales. Posteriormente, los puntos se convierten a unidades monetarias actualizando un patrón temporal que equivale a una libra esterlina de 1974 por cada punto en 1974.

- Valoración de árboles ornamentales en España. En nuestro país existen tres referencias importantes en cuanto a la tasación de árboles ornamentales: la propuesta por el Ministerio de Obras Públicas y Urbanismo en 1982, la publicada por el ICONA en 1975, y la Norma de Granada.

El MOPU, con la intención de regular el diseño de las zonas verdes en las ciudades, calcula el valor de un árbol mediante una fórmula en la que multiplica la superficie del tronco del árbol en centímetros cuadrados medida a un metro de altura (s); la especie (p) que toma valores entre 45 y 224; la ubicación (l) cuya puntuación oscila entre 1,3 y 2; y el estado vegetativo (e) con una escala de valoración de 1 a 0,2.

$$V = s \times p \times l \times e$$

¹⁰⁸ Helliwell, D.R. (1967): "The amenity value of tree and woodlands". *Arboricultural Journal* n° 1. pp. 128-131.

Por otro lado, el ICONA realizó un trabajo¹⁰⁹ en el que estableció una valoración de los árboles expresada en pesetas de 1975 a través de una fórmula multiplicativa en la que tiene en cuenta seis índices: la especie; el valor estético, funcional y el estado sanitario; la situación; la rareza, la singularidad y la relación entre la edad al cuadrado y el diámetro del tronco.

Por último, la Norma de Granada¹¹⁰ es la norma más actual que existe en nuestro país. Fue elaborada por varios organismos profesionales y científicos, como la Asociación Española de Parques y Jardines o el Comité Español del Programa El Hombre y la Biosfera de la UNESCO, y ha sido adoptada por diversos Ayuntamientos y Comunidades Autónomas, como por ejemplo la Comunidad de Madrid¹¹¹.

La Norma aborda la valoración de árboles ornamentales distinguiendo los árboles sustituibles de los no sustituibles, característica que se refleja en la clasificación de Caballer como esencial para la tasación de árboles ornamentales. Y seguidamente, se centra en la valoración de árboles ornamentales no sustituibles.

El fundamento de la Norma consiste en el cálculo del valor final (Vf) del árbol a partir de la siguiente expresión:

$$Vf = (Vb \times Els) \times (1 + Eli + Ele)^{112}$$

¹⁰⁹ López Lillo, M. y Del Álamo, C. (1975): *El cálculo de indemnizaciones derivadas de la pérdida de árboles ornamentales*. ICONA. Madrid.

¹¹⁰ Norma de Granada (1999). *Método para la valoración de árboles y arbustos ornamental. Norma de Granada*. Asociación Española de Parques y Jardines Públicos. Madrid.

¹¹¹ Véase BOCM núm. 295, de 12 de diciembre de 1991.

¹¹² Tomada de Vidal Giménez, F.; Salves Civera, J.M. y Martínez-Carrasco Martínez, L. (2002): "Valoración económica de palmáceas: Norma de Granada vs. valoración analógica". *I Congreso Internacional de Valoración y Tasación*. Centro de Ingeniería Económica de la Universidad Politécnica de Valencia. 3, 4 y 5 de julio de 2002. Valencia. p. 295.

donde,

Vf = valor final del árbol ornamental no sustituible

Vb = valor básico

Els = estado sanitario y tamaño fotosintéticamente activo. Toma valores del 0 (árbol muerto) al 2 (en perfecto estado y fotosintéticamente activo).

Eli = factores intrínsecos (expectativa de vida útil). Se pondera de 0 a 0,5.

Ele = factores extrínsecos (estético y funcional, representatividad y rareza, situación, y factores extraordinarios). Se pondera de 0 a 2,5.

El valor básico de una especie (Vb) se obtiene como el producto de dos variables: el valor característico de la especie (Vc), estimado a partir del precio ofertado en catálogo en los viveros, y un coeficiente multiplicador (y), que se obtiene a través de la función de Richards.

En cuanto a las tasaciones realizadas actualmente de árboles ornamentales, hay que diferenciar las de los sustituibles y las de los no sustituibles. Además, en tercer lugar exponemos un caso intermedio para la valoración de los cuasi sustituibles.

a) Las *tasaciones de árboles ornamentales sustituibles* consiste en calcular el valor de sustitución (Vs), es decir, “el coste de sustituir un árbol por otro idéntico, teniendo en cuenta su probabilidad de arraigue”¹¹³, de tal forma que cuanto menor sea dicha probabilidad mayor será el valor del árbol.

El valor de sustitución será la suma del valor de mercado del árbol (Vm), que puede ser conocido por la información disponible de los catálogos de los viveros, y del coste de trasplante (Ct), que dependerá de la dimensión del árbol y de la tecnología utilizada. Y todo ello va a ser modificado por la probabilidad de arraigue (P), que varía según la especie y

¹¹³ Caballer Mellado, V. (1999): *Valoración de árboles...* p. 212.

variedad, su ciclo vegetativo, su sistema radicular, la tecnología empleada en el trasplante y la época en la que se realice; y que se determinará en función de experiencias anteriores de trasplante.

$$V_s = (V_m + C_t) / P$$

Queremos puntualizar que para establecer el valor de mercado es necesario estudiar los distintos precios de oferta de varios viveristas¹¹⁴, pudiendo llegar a obtener una fórmula de regresión que explique dichos precios en función de una serie de variables explicativas vinculadas a la dimensión. La fórmula seguirá la siguiente expresión: $V_m = F(x)$.

En el caso de los árboles las variables relativas a la dimensión (altura, diámetro del tronco, etc) están muy relacionadas entre sí y, también, con otras variables como la edad del árbol. Por este motivo, resulta más apropiado fijar la recta de regresión en función de la dimensión antes de utilizar variables menos precisas y más difíciles de medir. Ahora bien, cuando influyan otros factores como la cantidad o la localización, que no es el caso, sería conveniente que utilizar un modelo de regresión multivariante.

Por último, señalar que en el cálculo del valor de sustitución no influye el valor de localización o ubicación, ya que se ha de colocar en el mismo sitio que el árbol a sustituir.

El valor de sustitución cuando se trata de elementos ornamentales sustituibles refleja el valor ornamental del bien pero no el valor cultural. En este sentido, entendemos que al tratarse de árboles que tienen la condición

¹¹⁴ Hay mercados (por ejemplo los oligopolios) en los que el precio de oferta fijado por los oferentes de los bienes, a través de precios de catálogos, escaparates, etc., suele coincidir con el precio de compraventa, ya que no se va a considerar como un precio máximo a partir del cual negociar para llegar a obtener un precio de compraventa inferior. En el caso de los árboles ornamentales con valor cultural, el precio de oferta generalmente es un buen estimador del precio de mercado.

de culturales por formar parte de un conjunto arquitectónico o paisajístico de dicha naturaleza, habría que incorporar la valoración del componente cultural al conjunto y no tanto a la parte. Es decir, valor histórico se predica de la inclusión en el todo y no de la propia existencia del bien natural. La reposición de un árbol sustituible en el Parque del Buen Retiro de Madrid no resta valor al conjunto del parque sino más bien lo mantiene, siempre que se cumplan las condiciones necesarias para la sustitución y no se cambie su localización.

b) En las *tasaciones de árboles ornamentales no sustituibles* al no poder acudir al valor de sustitución, se tiende a utilizar la valoración analógica aunque presenta una serie de limitaciones, como veremos a continuación, por lo que habría que acudir a la estimación del valor ornamental en función de su masa ornamental. Y, como ya comentamos, también sería de aplicación la Norma de Granada.

La valoración analógica se utiliza para generar información sobre el comportamiento del valor de mercado en aquellos mercados con pocas transacciones o del que se dispone escasa información. En la tasación de árboles no sustituibles nos encontramos en esta situación, no hay transacciones y tampoco existe información sobre el precio de los árboles no sustituibles. Aún así, no olvidamos que sí hay datos sobre los precios de árboles sustituibles de la misma especie que se quiera valorar, aunque no cumplan la condición de únicos e insustituibles. En este sentido, se puede considerar que para estos últimos será posible establecer el valor de sustitución al que hemos hecho referencia unas líneas más arriba [$V_s = (V_m + C_t) / P$].

Pues bien, con la metodología analógica se acude a un valor auxiliar o analógico, como puede ser el valor de oferta, el de coste o el de capitalización, que tenga un comportamiento, respecto a las variables explicativas, análogo al valor de mercado y sobre el que exista información

más que suficiente. El valor analógico de mercado para un árbol no sustituible se recoge en la siguiente expresión:

$$V_o = F(x)^{115}$$

donde:

V_o = valor analógico de mercado

F = la misma función estimada para los árboles sustituibles de la especie

x = variables explicativa vinculada a la dimensión del árbol no sustituible

Está aceptado que la valoración analógica aplicada a el caso específico de árboles ornamentales no sustituibles tiene limitaciones. Por un lado, a medida que avanza la edad de un árbol la relación existente entre esta variable y las variables de dimensión (diámetro, altura, etc.) no tiene porque mantenerse. Y por otro, no se puede suponer que por tener las mismas dimensiones, el valor ornamental va a ser el mismo, ni tampoco el de mercado. Evidentemente, esta reticencia se agranda si hacemos referencia el valor cultural o histórico del árbol.

Estimar el valor del árbol ornamental tomando como punto de partida una función estimada para un árbol sustituible de la misma especie (pero con otra edad, dimensión, etc.) dependiente de una variable de dimensión del no sustituible no tiene sentido, ya que no refleja su valor ornamental e histórico. Por este motivo, es necesario distinguir entre la masa forestal (M_f) y la masa ornamental (M_o) del árbol, siendo esta última el resultado de multiplicar la masa forestal por un coeficiente B que estime su condición estética y paisajística ($M_o = M_f \times B$). El coeficiente tomará valores entre 0 y 1, dependiendo del valor ornamental, 0 cuando carecen del mismo y 1 cuando cuenten con todas las características estéticas y no presenten ningún defecto.

¹¹⁵ Caballer Mellado, V. (1999): *Valoración de árboles...* p. 226.

Ciertamente, la esperanza de vida de cada especie es limitada y, a partir de cierto momento, el crecimiento relativo de la masa forestal disminuye¹¹⁶ hasta alcanzar la edad máxima (X_m). Por otro lado, dicha esperanza de vida de una especie será siempre mayor que la ornamental. Es decir, a partir de determinado momento ($X_2 < X_m$), el árbol empezará a perder su capacidad ornamental hasta que desaparezca y el coeficiente B irá tomando valores inferiores a 1 hasta llegar a ser 0. El decrecimiento del coeficiente B , desde X_2 hasta X_m , puede responder a diversas funciones matemáticas (lineal, logarítmica, exponencial, etc.), siendo la más simple, pero no la única, la que responde a un comportamiento lineal.

El valor ornamental de los árboles no sustituibles cabría estimarlo utilizando varios métodos:

- Actualización de las masas ornamentales de cada año hasta el momento de la valoración, por procedimientos de actualización discretos o continuos. Las principales limitaciones para la aplicación de estos métodos son la conversión en términos monetarios de la masa ornamental, que viene expresada en unidades físicas (m^3 , cm^2 , etc) al igual que la masa forestal, y la elección del tipo de actualización.
- Capitalización de la masa ornamental simplificada. La simplificación consiste en aceptar las siguientes hipótesis:
 - El árbol ornamental aumenta su masa forestal hasta su edad ornamental (E_o), momento en el que $B = 1$ y $M_o = M_f$. En consecuencia, podremos establecer que desde el momento 0 hasta E_o , la

¹¹⁶ Siguiendo a Caballer Mellado, V. (1999): *Valoración de árboles...* p. 234, “Este tipo de crecimiento ... se puede formular mediante el empleo de la función logística, empliada en Dasometría, también llamada función Richards”:

$$y = \int \frac{K}{1 + e^{(a+bx)Nu}}$$

donde: “ y ” es una característica física del árbol (diámetro, altura, masa forestal, etc.); “ K ”, el valor máximo de la característica física del árbol; y “ x ”, la edad del árbol.

masa forestal y la ornamental evolucionan según una función matemática creciente y que en E_0 alcanza su masa ornamental máxima (M_{om}).

→ Desde la edad ornamental hasta la edad total (E_t), el coeficiente B decrecerá desde 1 hasta 0; mientras que la masa forestal se considera constante.

→ Cuando se alcance la edad total, $B = 0$ y $M_o = 0$.

Aceptada esta hipótesis, cabe estudiar la evolución de la masa forestal como paso previo al cálculo del valor ornamental. Si conocemos el valor de un árbol¹¹⁷ en un momento del tiempo (t), se puede considerar que éste coincide con el valor de capitalización del mimo en ese momento a una tasa de actualización (r). A partir de esa igualdad despejamos “ r ” y podremos utilizarla para el cálculo del valor ornamental actualizado, discreto o continuo, en los años de vida que le resten al árbol.

- Según la Norma de Granada, ya analizada.

En cuanto al valor cultural, creemos que para los árboles no sustituibles que posean una cualidad que los convierte en únicos, su mera existencia les aporta un componente de valor por encima de la masa forestal y de la masa ornamental. En este sentido, nos parece más adecuada la Norma de Granada ya que considera en la propia fórmula de cálculo una serie de factores extraordinarios diferentes a los propios de la naturaleza.

c) La tasación de *árboles ornamentales cuasi sustituibles*. Los árboles cuasi sustituibles son aquellos que casi cumplen las condiciones para ser

¹¹⁷ Durante el periodo de tiempo en el que el árbol es sustituible se puede conocer el valor de mercado del mismo. Por lo que cabría utilizar cualquier valor procedente de esos años, pero sería más conveniente elegir el del elemento de la misma especie con la dimensión máxima.

sustituibles con la única salvedad de que el árbol sustituto tiene unas dimensiones y una edad algo inferior al árbol a sustituir.

En este caso, se calcula el valor de sustitución de un árbol sustituible más joven y de menor dimensión y se corrige la diferencia a través de la capitalización, ya que podemos estimar la tasa interna de rendimiento.

$$V_t = \frac{P_{t'} + C_t}{p} \times (1+r)^{t-t'}$$

donde,

V_t = valor árbol a sustituir

$P_{t'}$ = precio mercado del árbol cuasi sustituible

C_t = coste de trasplante

p = probabilidad de arraige

r = tasa interna de rendimiento

$t-t'$ = diferencia de años entre el árbol a sustituir y el cuasi sustituible.

Igualmente, encontramos el mismo problema en referencia al valor cultural que en la valoración de árboles sustituibles y no sustituibles, por entender que no se incorpora este aspecto en la fórmula de cálculo. Dependiendo del tipo de árbol cultural de que se trate, inmerso en otro bien histórico o paisajístico o, bien, con una característica que lo hace único, nos decantaremos por añadir este valor al conjunto o al elemento concreto.

9. OTRAS POSIBILIDADES DE VALORACIÓN

Hemos comprobado que los bienes culturales pueden llegar a valorarse, ya sea a través de su valor de mercado o mediante métodos alternativos de estimación. A continuación, vamos a proponer algunas sugerencias de valoración, que pueden dar idea del valor mínimo asignado a un determinado bien de cualquier clase de Patrimonio Histórico, que emanan de forma directa o indirecta de la legislación que les es de

aplicación. Dado que presentamos diferentes valores mínimos, entendemos que, siempre que su cálculo sea posible, el mínimo a considerar debería ser el mayor de todos ellos.

- a) La capitalización de los costes de conservación, mantenimiento y protección, y de adopción de medidas para evitar la expoliación. Concretamente nos referimos a los costes en los que la persona a cargo del bien cultural se ve obligada a incurrir para garantizar la prevención, la preservación y la restauración de los bienes culturales; así como, la seguridad necesaria para que no sean expoliados. Tales como la limpieza diaria y la extraordinaria; las reparaciones comunes; la fijación de las condiciones ambientales y estructurales adecuadas para la buena conservación del bien, tales como los niveles de humedad, de luminosidad, de contaminación, de paso de personas, etc.; el establecimiento y mantenimiento de medidas que protejan y salvaguarden el bien a nivel de seguridad, como alarmas, cristales blindados, personal de seguridad, etc.; etc.

La estimación de los importes de los mismos conlleva cierta dificultad pero no es imposible; si bien no debemos olvidar que dependiendo del tipo de bienes se destinarán cantidades muy diferentes a la conservación y/o a la prevención de la expoliación. Sírvese de ejemplo un conjunto histórico o un incunable.

Un inconveniente importante es el horizonte temporal. Evidentemente, va a ser ilimitado ya que la vida del Patrimonio Cultural, si se conserva adecuadamente, es infinita. Ante esta situación, caben dos posibilidades:

- a.1) Que la cuantía de los costes mencionados no sea constante y varíe de periodo en periodo. Para esta situación planteamos que una posible solución sería considerar un horizonte temporal limitado de 1 siglo, de

cara a la estimación del valor. Tomamos este límite tras consultar la normativa de valoración de garantías hipotecarias y la de valoraciones catastrales¹¹⁸. En la primera, la única referencia a una vida útil máxima se hace en el método del coste, siendo la mayor de 100 años para los edificios destinados a residencia. Mientras que, en la segunda, a partir de una vida útil de 90 años el coeficiente corrector de antigüedad de la construcción no varía. Por razones evidentes, elegimos la mayor de ambas.

Si aceptamos esta premisa, el valor de capitalización respondería a la siguiente formulación:

$$V = \frac{C_1}{(1+i)} + \frac{C_2}{(1+i)^2} + \dots + \frac{C_n}{(1+i)^n} + \frac{V_r}{(1+i)^n}$$

donde,

V = valor actual del bien

C₁, C₂, ..., C_n = costes por conservación, mantenimiento, protección y adopción de medidas para evitar la expropiación imputables al bien que se esperan acometer en los próximos 100 años.

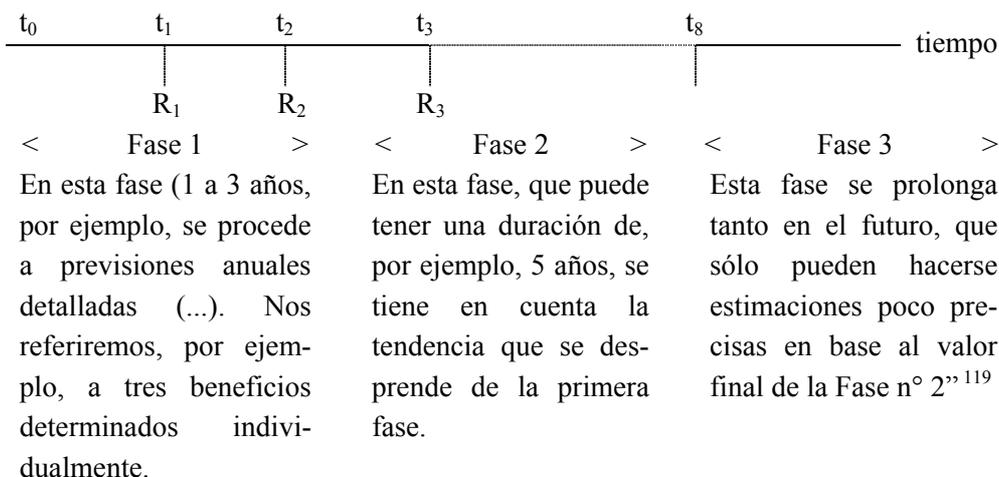
V_r = valor del bien al final del horizonte temporal limitado de 100 años.

n = horizonte temporal limitado de 100 años.

i = tipo de capitalización o actualización

Aún así, con esta solución, el horizonte temporal limitado de 100 años es muy largo, lo que dificulta la determinación del valor. En este sentido, la Federación Europea de Expertos Contables (F.E.E.) recomienda para la valoración de empresas “descomponer el futuro, en principio ilimitado, en diferentes fases, tal como se muestra en el siguiente ejemplo:

¹¹⁸ Véase apartado 5. *Valoración de bienes inmuebles establecida en la legislación española actual.*



De esta forma, en las fases 1 y 2 se obtienen los costes individuales para cada periodo, y en la fase 3 se estima un costes anual permanente que se valorará como una renta perpetua de términos constantes. Aplicando el método de las fases, por un lado, se actualizarán los costes individuales determinados en las fases 1 y 2 y, por otro, se añadirá la capitalización a la fecha de la valoración del coste anual permanente, como si fuera de duración ilimitada.

a.2) Que dicha cuantía sea constante, con lo que será de aplicación la fórmula de capitalización para duraciones ilimitadas:

$$V = \frac{C}{i}$$

¹¹⁹ Federación Europea de Expertos Contables (FEE) (Antigua Unión Europea de Expertos Contables, Económicos y Financieros): “Recomendación sobre los procedimientos a seguir por el censor en cuanto a la valoración de empresas”. *Publicación N° 1 de la Comisión de Técnicas e Investigación*. p. 5.

Evidentemente, la aplicación del método de capitalización o actualización lleva consigo los mismos problemas ya comentados y sobre los que no vamos a profundizar más, en relación a la estimación de los costes, a la elección del tipo de actualización y a la inclusión del componente inmaterial del valor de un bien cultural.

- b) Su valoración en caso de expropiación forzosa¹²⁰. Recordemos que el incumplimiento del deber de conservación del Patrimonio Histórico Español establecido por el artículo 36 de LPHE conllevará, en último extremo, la expropiación forzosa de los declarados de interés cultural y de los integrantes del Patrimonio Documental y Bibliográfico. Por ello, para esos bienes concretos se podrá considerar como un valor mínimo.

La Ley de Expropiación Forzosa determina lo siguiente en relación a la valoración:

“En cada expediente, la Administración requerirá a los propietarios para que, en el plazo de veinte días, a contar desde el siguiente al de la notificación, presenten hoja de aprecio, en la que se concrete el valor en que estimen el objeto que se expropia, pudiendo aducir cuantas alegaciones estimen pertinentes.

La valoración habrá de ser forzosamente motivada y podrá estar avalada por la firma de un perito, cuyos honorarios habrán de acomodarse a las tarifas que apruebe la Administración, siendo siempre estos gastos por cuenta de los propietarios.

Los peritos, habrán de tener título profesional expedido por el Estado, de acuerdo con la especialidad de la materia sobre la que hayan de dictaminar. Todos ellos deben haber ejercido su profesión por espacio

¹²⁰ Ley de 16 de diciembre de 1954 sobre la expropiación forzosa.

de un año con anterioridad a la fecha en que sean requeridos por el particular para la confección de la hoja de aprecio. Si el nombramiento no reuniera estas condiciones, la Administración la admitirá como si estuviera firmada exclusivamente por el propietario¹²¹.

En consecuencia, según este procedimiento, el valor es fijado finalmente por un perito especializado acreditado por el Estado español, sin que la ley establezca ningún sistema para su cálculo.

- c) El valor estimado por la compañía aseguradora. Parece lógico que un bien tenga como mínimo el valor por el cual se haya asegurado. La tasación se realiza por un perito experto perteneciente a la compañía de seguros. Dicha valoración habrá de ajustarse, en el caso de los inmuebles, a la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoraciones de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas entidades financieras. En cambio, para el resto de los bienes estará basada en la experiencia adquirida por las empresas de seguros en el pasado, por lo que dicha información forma parte de la documentación de régimen interno de las mismas.

En cualquier caso, los inmuebles responderán a los siguientes valores, aplicando los métodos comentados en el epígrafe 5.1.1. *Métodos de valoración aplicables* de este capítulo:

¹²¹ Silván Martínez, L.J. (2000): Tasaciones mercantiles, hipotecarias, catastrales y de mercado. Tasaciones periciales contradictorias. Peritaciones judiciales. Editorial Dykinson, S.L. Madrid. pp. 146-147.

Bienes	Valor de tasación de inmuebles para entidades aseguradoras	
Inmuebles en construcción/rehabilitación	Obras de nueva construcción	Valor de tasación del terreno más el importe de las certificaciones de obra que se vayan abonando y respondan a su efectiva realización
	Edificios en rehabilitación	Valor de tasación del edificio antes del comienzo de las obras más el importe de las certificaciones de obra que se vayan abonando y respondan a su realización
Inmuebles terminados	Afectos a una actividad económica	El menor de: - Valor por comparación - Valor por actualización ¹²² - VRN
	Arrendados	El menor de: - Valor por actualización ¹²³ - Valor por comparación ¹²⁴ Si no se pudieran calcular, el valor de tasación será como máximo el VRN
	Resto de inmuebles	Valor por comparación Si no fuera posible, se tomaría el Valor por actualización para inmuebles con mercado de alquileres. Y si este último tampoco se pudiera calcular, el valor de tasación sería como máximo el VRN
	Acogidos a sistema de protecc. pública	Nunca superior al valor máximo legal

¹²² En general, se calculará para la opción de inmuebles en explotación económica, salvo que esté alquilado en el momento de la tasación, donde puede valorarse:

- según el escenario de inmueble con mercado de alquileres o,
- si no existe un mercado de alquileres representativo de comparables, como un inmueble en arrendamiento.

¹²³ El valor por actualización se calculará según el escenario de inmueble en arrendamiento.

¹²⁴ Para el supuesto de que esté libre de inquilinos.

Bienes	Valor de tasación de inmuebles para entidades aseguradoras	
Fincas rústicas	Será la suma de los siguientes valores de tasación:	
	De la tierra (incluidos edificios e instalaciones no desmontables necesarias para su explotación)	El menor de: - Valor por comparación ajustado de las distintas clases de tierras - Valor por actualización de la explotación
	De los edificios o instalaciones (destinados a explotaciones diferentes a las de las tierras)	Se determinará según lo indicado para el valor de tasación de los inmuebles afectos a una actividad económica, con el valor máximo del VRN.
	De otros edificios o instalaciones	Se calculará según el valor de tasación de los inmuebles terminados
Solares y terrenos	Terrenos de nivel urbanístico I	Valor por comparación ajustado Si no se pudiera calcular, se utilizaría al Valor de residual. En cualquier caso, hay que descontar los gastos de demolición, cuando proceda.
	Terrenos afectos a una explotación económica (distinta de la agropecuaria)	Valor por actualización bajo el escenario de inmueble en explotación económica
	Resto terrenos catalogados como nivel urbanístico II	Valor por comparación Si no es posible, el valor de tasación será como máximo el valor catastral del terreno

Cuadro 3.9. Fuente: Elaboración propia.

Como se puede comprobar los valores son bastante similares a los establecidos para el mercado inmobiliario, coincidiendo plenamente en las fincas rústicas y en los solares y terrenos.

- d) La valoración de la Junta de Calificación, Valoración y Exportación en caso de dación de bienes del Patrimonio Histórico Español. Cuando este tipo transacción se haya producido, encontramos que otro valor mínimo

para el activo podría ser el otorgado por el órgano encargado de su valoración, que intentará aproximarse a su precio de mercado. Aunque somos conscientes de que siempre contará con el límite máximo del importe de la deuda tributaria.

- e) El valor hipotecario para el caso de los inmuebles. La tasación se ha de hacer por un perito tasador experto en este campo, siguiendo el método que considere más adecuado de entre los contenidos en la Orden ECO/805/2003 (ver apartado 5.1. *Las valoraciones de garantías hipotecarias de créditos o préstamos*).
- f) Y también para los inmuebles culturales, el valor catastral aportado por el Catastro Inmobiliario, que estimará su cuantía en euros por metro cuadrado según vimos en el punto 5.2. *Las valoraciones catastrales*. El procedimiento seguido es bastante enrevesado y suele aportar resultados bastante alejados de la realidad, pero se utiliza como base para calcular el efecto fiscal.
- g) Otra alternativa que nos hemos planteado a lo largo de nuestra investigación es el valor turístico generado en la localidad. ¿Qué sucedería si se eliminara La Alhambra en Granada? Lo que buscamos es estimar el valor del Patrimonio Histórico por la actividad económica desarrollada alrededor del bien cultural.

Una forma de determinar este valor puede ser a través del Valor Añadido generado, como diferencia entre el VA generado por la localidad con bien cultural y el VA de otra sin bien cultural con un número similar de habitantes. En la página web del Instituto Nacional Estadística podemos encontrar los datos provinciales y regionales sobre el Valor Añadido, pero no por municipios, lo que resulta un inconveniente ya que habría que repartirlo entre municipios estableciendo un criterio determinado para ello.

Por otro lado, esta alternativa de valoración cuenta con otra dificultad, que es la de identificar la parte de la diferencia entre valores añadidos que corresponde a cada objeto cultural.

Por estas razones, lo planteamos como alternativa pero no estamos demasiado convencidos de su operatividad en la práctica. Aunque resaltamos que nos puede aportar una solución en cuanto a la valoración.

De todo el análisis realizado en el capítulo, podemos concluir que existe la posibilidad de valorar los bienes culturales. Es cierto que la valoración del Patrimonio Cultural encierra cierta complejidad, pero entendemos que cualquier proceso de estimación del valor de un activo puede estar sujeto a una mayor o menor dificultad. En consecuencia, una vez superada esta condición, podemos afirmar que estos bienes se pueden activar.

BIBLIOGRAFÍA

- AMAT, O (2004): “Las Normas Internacionales de Información Financiera: situación actual y perspectivas”. *Harvard Deusto Finanzas y Contabilidad*, nº 58. pp. 12-18.
- ARAGÓN BUENO, E. y RAMÍREZ ORELLANA, A. (2004): “La NIC 16: Inmovilizado material”. *Partida Doble*, nº 155. Madrid. pp. 6-16.
- ARRIANZA BALMÓN, M.; GONZÁLEZ ARENAS, J.; RUIZ AVILÉS, P. y CAÑAS MADUEÑO, J.A. (2002): “Determinación del valor de uso de cinco espacios naturales protegidos de Córdoba y Jaén”. *I Congreso Internacional de Valoración y Tasación*. Centro de Ingeniería Económica de la Universidad Politécnica de Valencia. Valencia, 3, 4 y 5 de julio. pp. 175-185.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1999): *Marco Conceptual para la Información Financiera*, Documento nº 22. Colección Principios Contables. AECA. Madrid.
- (2001): *Marco Conceptual para la información financiera de las Administraciones Públicas*, Documento nº 1 de la Comisión de Contabilidad y Administración del Sector Público. AECA. Madrid.
- AUSTRALIAN INSTITUTE OF HORTICULTURAL (1978). INC 1977. Method for assessing the monetary value of trees used in denenity Horti-culture. Technical memorando nº 1. Australian Parks and amenity recreation.
- BALLART, J. (1997): *El patrimonio histórico y arqueológico: valor y uso*. Editorial Ariel, S.A. Barcelona.
- BELLOSTAS PÉREZ-GRUESO, A.J. (1997): *La herramienta de normalización contable del siglo XXI: el marco conceptual en España*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid.
- BLASCO RUIZ, A. y RODRÍGUEZ GONZÁLEZ, J. (2002): “Valoración económica del patrimonio arquitectónico y cultural. Una aplicación al caso de inmuebles de patrimonio como establecimiento de alojamiento turístico”. *I Congreso Internacional de Valoración y Tasación*. Centro de Ingeniería Económica de la Universidad Politécnica de Valencia. 3, 4 y 5 de julio. Valencia. pp. 557-566.
- CABALLER MELLADO, V. (1998): *Métodos de valoración de empresas*. Editorial Pirámide. Madrid.

- (1999): *Valoración de árboles: frutales, forestales, medioambientales, ornamentales*. Ediciones Mundi-Prensa. Madrid.
- (2003): “Valoración y tasación. Aspectos científicos y profesionales”. *Novedades en la Teoría General de Valoración. Aplicaciones*. Universidad de Granada. Granada. pp. 51-64.
- CABALLER MELLADO, V. y otros (1999): *Valoración del Patrimonio Arquitectónico y Cultural*. Centro de Ingeniería Económicas de la Universidad Politécnica de Valencia. Valencia.
- CLAVERÍA LAGUARDA, C. (2002): “Criterios objetivos y subjetivos de tasación”. *Cursos de verano de la Universidad de Zaragoza: Tasación, valoración y comercio del libro antiguo*. Jaca, 2-6 de septiembre. pp. 167-179.
- DE LOS REYES GÓMEZ, F. (2002): “Legislación sobre patrimonio bibliográfico y libro antiguo”. *Cursos de verano de la Universidad de Zaragoza: Tasación, valoración y comercio del libro antiguo*. Jaca, 2-6 de septiembre. pp. 207-238.
- FALCÓN PÉREZ, C.E. (2000): *El proceso urbanístico y su contabilidad: Sistemas de compensación, cooperación y expropiación*. Tesis Doctoral. Universidad Nacional de Educación a Distancia.
- FAUBERT, C. y CANONNE, J. (1993): “La valeur de l’abre urbain. *Actualité immobilière*, Vol. XVII n° 1. pp. 33-37. y Vol. XVII n° 2. pp. 39-48.
- FEDERACIÓN EUROPEA DE EXPERTOS CONTABLES (FEE) (Antigua Unión Europea de Expertos Contables, Económicos y Financieros): “Recomendación sobre los procedimientos a seguir por el censor en cuanto a la valoración de empresas”. *Publicación N° 1 de la Comisión de Técnicas e Investigación*.
- FERNÁNDEZ, A.; BARNECHEA, E. y HARO, J. (1988): *Historia del arte contemporáneo*. Editorial vicens-vives. Barcelona.
- FERNÁNDEZ, P. (1999): *Valoración de empresas*. Ediciones Gestión 2000. Barcelona.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (FASB) (1984): *Statement of Financial Accounting Concepts n° 5: “Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises”*. FASB. Edición 1999/2000. Volumen II. Norwalk (Conn.).
- (FASB) (1986): *Statement of Financial Accounting Standards n° 89: “Financial Reporting and Changing Prices”*. FASB. Edición 1999/2000. Volumen I. Norwalk (Conn.).

- (FASB) (2000): *Statement of Financial Accounting Concepts n° 7*: “Using cash flow information and present value in accounting measurements”. FASB. Norwalk (Conn.). <http://www.fasb.org/pdf/con7.pdf> (10/09/2004).
- FREY, B. (2000): *La economía del arte*. Colección de estudios Económicos, n° 18. Servicio de Estudios de la Caja de Ahorros y pensiones de Barcelona. Barcelona.
- FUNDACIÓN DEL PATRIMONIO HISTÓRICO DE CASTILLA Y LEÓN (2002): *La ciudad deseada. Valoración cultural de la ciudad histórica, su evolución sostenible y su futuro en la previsible ordenación del territorio*. Fundación del Patrimonio Histórico de Castilla y León. Valladolid.
- GABÁS TRIGO, F. (1991): *El marco conceptual de la contabilidad financiera*. Monografía n° 17. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Madrid.
- GUADALAJARA OLMEDA, N. (2004): “Valoración de los activos con valor artístico y cultural en los países del Área Mediterránea: pintura y numismática”. *Novedades en la Teoría General de Valoración. Aplicaciones*. Universidad de Granada. Granada. pp. 153-185.
- HELLIWELL, D.R. (1967): “The amenity value of tree and woodlands”. *Arboricultural Journal* n° 1. pp. 128-131.
- HERRERÍAS PLEGUEZUELO, R. (Ed.) (2004): *Novedades en la Teoría General de Valoración. Aplicaciones*. Editorial Universidad de Granada. Granada.
- HERRERÍAS PLEGUEZUELO, R. y CALLEJÓN CÉSPEDES, J. (Eds.) (2004): *Programación, selección, control y valoración de proyectos*. Editorial Universidad de Granada. Granada.
- HERRERÍAS PLEGUEZUELO, R.; PALACIOS GONZÁLEZ, F. y HERRERÍAS VELASCO, J.M. (2004): “Una variante práctica del método de valoración de las dos funciones de distribución”. *Programación, selección, control y valoración de proyectos*. Universidad de Granada. Granada. pp.
- HERVÁS OLIVER, J.L. (2002): “El camino internacional hacia el valor razonable”. *Partida Doble*, n° 138. Madrid. pp. 68-73.
<http://bibliophile.net> (01/09/2004).
<http://www.atasa.com/atasamp.htm> (09/12/2004).
<http://www.atasa.com/Estadistica/TM/Tasas-2004-09.PDF> (09/12/2004).
<http://www.abaa.org> (01/09/2004).
<http://www.fernandoduran.com> (en construcción).

- <http://www.iberlibro.com> (01/09/2004).
- <http://www.ilab-lila.com> (01/09/2004).
- <http://www.ine.es> (17/11/2004).
- <http://www.libreriabardon.com/indmain.htm> (01/09/2004).
- <http://www.libroantiguo.com> (01/09/2004).
- <http://www.mcu.es/ccpb/index.html> (01/09/2004).
- <http://www.puvill.com> (01/09/2004).
- <http://www.subhastes.com> (01/09/2004).
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC) (2002): *Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España)*. ICAC. Madrid.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (IASB) (1999): *Normas Internacionales de Contabilidad 1999*. IASB. México.
- I. S. A. (1979): *Guide for establishing values of tree and other plants*. Illinois.
- LEY 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. BOE núm. 313, de 31 de diciembre de 2003; corrección de errores en BOE núms. 3, de 3 de enero de 2004, y 79, de 1 de abril de 2004.
- LÓPEZ LILLO, M. y DEL ÁLAMO, C. (1975): *El cálculo de indemnizaciones derivadas de la pérdida de árboles ornamentales*. ICONA. Madrid.
- MARTÍNEZ CHURIAQUE, J.I. (2001): “Valor razonable en las NIC: Perspectivas en España”. *Partida Doble*, nº 126. Madrid. pp. 38-51.
- (2003): “Valoración contable”. *Novedades en la Teoría General de Valoración. Aplicaciones*. Universidad de Granada. Granada. pp. 105-124.
- MEDINA DÁVILA-PONCE DE LEÓN, E. (1998): *Valoración inmobiliaria. Estudio y cálculo del valor de mercado de los bienes inmuebles*. Dykinson, S.L. Madrid.
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (2004): *Valoración de los bienes inmuebles e impacto económico en la empresa*. Centro de Publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.
- MORALES CAPARRÓS, M^a J. y BENTABOL MANZANARES, M^a A. (2002): “La medición del costes del inmovilizado material en el actual marco conceptual: aproximación a un modelo de valor económico”. *X Encuentro de la*

- Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad*. Santiago de Compostela. Soporte magnético.
- (2004): “La valoración del inmovilizado material en las NIC”. *Partida Doble*, nº 154. Madrid. pp. 48-71.
- (2004): “La contabilización de inmuebles: análisis comparativo en la normativa española y del IASB”. *XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*. Granada, 3 y 4 de junio. Soporte magnético.
- MOREY, M. y MONTOYA, R. (Coord.) (2000): *El paisaje y el hombre: valoración y conservación del paisaje natural, rural y urbano*. Organismo Autónomo Parques Nacionales del Ministerio de Medio Ambiente. Madrid.
- MONTOYA, R. (2000): “Etología, ética y paisaje”. *El paisaje y el hombre: valoración y conservación del paisaje natural, rural y urbano*. Organismo Autónomo Parques Nacionales del Ministerio de Medio Ambiente. Madrid. p. 327-353.
- NORMA DE GRANADA (1999). *Método para la valoración de árboles y arbustos ornamentales*. Norma de Granada. Asociación Española de Parques y Jardines Públicos. Madrid.
- ORDEN de 14 de octubre de 1998 sobre aprobación del módulo de valor M y del coeficiente RM y sobre modificación de ponencias de valores. BOE de 20 de octubre de 1998.
- ORDEN de 18 de diciembre de 2000 por la que se aprueba el módulo de valor M para la determinación de los valores de suelo y construcción de los bienes inmuebles de naturaleza urbana en las valoraciones catastrales. BOE de 27 de diciembre de 2000.
- ORDEN ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoraciones de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas entidades financieras. BOE núm. 85, de 9 de abril de 2003.
- PERRAMON, J. (2004): “Diferencias entre las NIC y la normativa contable española”. *Harvard Deusto Finanzas y Contabilidad*, nº 58. pp. 20-28.
- REAL DECRETO 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. BOE núm. 24, de 28 de enero de 1986; corrección de errores BOE núms. 26, de 30 de enero, y 53, de 3 de marzo de 1986.

- REAL DECRETO 1020/1993, de 25 de junio, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración y el cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana. BOE de 22 de julio de 1993.
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario. BOE núm. 58, de 8 de marzo de 2004.
- REGLAMENTO (CE) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de Normas Internacionales de Contabilidad. DO 11/09/2002.
- REGLAMENTO (CE) n° 1725/2003 de la Comisión, de 29 de septiembre de 2003, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo. DO 13/10/2003.
- REGLAMENTO (CE) n° 2236/2004 de la Comisión, de 29 de diciembre de 2004, que modifica el Reglamento (CE) n° 1725/2003 por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad, de conformidad con el Reglamento (CE) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo en lo relativo a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) números 1, 3 a 5, a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) números 1, 10, 12, 14, 16 a 19, 22, 27, 28, 31 a 41 y las interpretaciones del Comité de Interpretación de Normas (SIC) números 9, 22, 28 y 32. DO n° L 392, de 31 de diciembre de 2004.
- REGLAMENTO (CE) n° 2238/2004 de la Comisión, de 29 de diciembre de 2004, que modifica el Reglamento (CE) n° 1725/2003 por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad, de conformidad con el Reglamento (CE) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a la NIIF 1, a las NIC números 1 a 10, 12 a 17, 19 a 24, 27 a 38, 40 y 41 y a las SIC números 1 a 7, 11 a 14, 18 a 27, 30 a 33. DO n° L 394, de 31 de diciembre de 2004.
- OLIVER, M. (2004): “Castillos y palacios se ponen a tiro”. *Suplemento Semanal Inmobiliario de ABC*. 5 de noviembre. pp. 4 y 5.
- PEDRAZA GRACIA, M.J. (2002): “Concepto, estructura material y formal y descripción del libro antiguo”. *Cursos de verano de la Universidad de*

- Zaragoza: *Tasación, valoración y comercio del libro antiguo*. Jaca, 2-6 de septiembre. pp. 11-48.
- PEDRAZA GRACIA, M.J. (2002): “Instrumentos de ayuda para la tasación del libro antiguo: descripción y uso”. *Cursos de verano de la Universidad de Zaragoza: Tasación, valoración y comercio del libro antiguo*. Jaca, 2-6 de septiembre. pp. 181-205.
- REAL DECRETO 484/1990, de 30 de marzo, sobre el precio de venta al público de libros. BOE número 95, de 20 de abril de 1990.
- RIERA, P. (1994): *Manual de valoración contingente*. Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.
- ROMERO COLUNGA, M. (1993): *La valoración inmobiliaria*. Editorial Aranzadi, S.A. Pamplona.
- RUIZ MARTÍNEZ, R.J. y GIL CORRAL, A.Mª (2004): *El valor en la empresa*. Instituto Superior de Técnicas y Prácticas Bancarias. Madrid.
- SENÉS GARCÍA, B. y RODRÍGUEZ BOLÍVAR, M.P. (2004): “Activos naturales y costes ambientales”. *Partida Doble*, nº 155. Madrid. pp. 34-45.
- SILVÁN MARTÍNEZ, L.J. (2000): *Tasaciones mercantiles, hipotecarias, catastrales y de mercado. Tasaciones periciales contradictorias. Peritaciones judiciales*. Editorial Dykinson, S.L. Madrid.
- TINOCO SUÁREZ, Mª (2002): “Valoración de una colección de obras de arte pictóricas de pintores valencianos del siglo XIX”. *I Congreso Internacional de Valoración y Tasación*. Centro de Ingeniería Económica de la Universidad Politécnica de Valencia. Valencia, 3, 4 y 5 de julio. pp. 81-91.
- TORRES COTO, J.E. (2002): “Valuación de activos del sector público. Caso México”. *I Congreso Internacional de Valoración y Tasación*. Centro de Ingeniería Económica de la Universidad Politécnica de Valencia. Valencia, 3, 4 y 5 de julio. pp. 131-143.
- VETTESE, A. (2002): *Invertir en arte*. Universidad Politécnica de Valencia y Ediciones Pirámide. Madrid.
- VIDAL GIMÉNEZ, F.; SALVES CIVERA, J.M. y MARTÍNEZ-CARRASCO MARTÍNEZ, L. (2002): “Valoración económica de palmáceas: Norma de Granada vs. valoración analógica”. *I Congreso Internacional de Valoración y Tasación*. Centro de Ingeniería Económica de la Universidad Politécnica de Valencia. Valencia, 3, 4 y 5 de julio. pp.293-302.

CAPÍTULO 4

PROPUESTA DE TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS BIENES DEL PATRIMONIO CULTURAL

Visto que el Patrimonio Cultural cumple los requisitos requeridos para su reconocimiento y activación en los Estados Financieros, incluso el de valoración, nos proponemos desarrollar y presentar en este capítulo una propuesta sobre su tratamiento contable.

Somos conscientes de la reserva que existe, sobre todo en el sector privado, con respecto al registro contable de los bienes culturales, ya que supone reconocer activos con un valor normalmente muy elevado, que puede no interesarles mostrar en sus Estados Financieros. Pero lo cierto es que si esos bienes existen y generan unos rendimientos controlables por el sujeto contable, la entidad ha de aportar información sobre ellos en los documentos contables. Parece lógico pensar que si cumplen las condiciones de activación y reconocimiento contable aparecerán en el Balance de Situación y en otros documentos anexos al mismo (como la Memoria y/o el Inventario); y si no es así, como mínimo en dichos anexos.

A continuación, procedemos a detallar un planteamiento sobre el tratamiento contable que a nuestro juicio sería más conveniente para estos bienes, que no se ha tratado en el Plan General de Contabilidad de 1990 ni en sus adaptaciones posteriores, aunque sí en la Adaptación del PGC a las entidades sin ánimo de lucro y del Plan General de Contabilidad Pública de 1994. El diseño que proponemos es específico para los bienes culturales, con independencia del tipo de entidad que los posea o haga uso de los mismos, si bien pueden existir algunas pequeñas salvedades para el sector público producidas por ciertas peculiaridades del mismo.

1. CLASIFICACIÓN DE LOS BIENES DEL PATRIMONIO CULTURAL DE CARA A SU TRATAMIENTO CONTABLE: UNA PROPUESTA

De cara al posterior tratamiento contable de estos bienes consideramos importante comenzar estableciendo una clasificación que vaya a resultar operativa, siempre desde el convencimiento de que el Patrimonio Cultural ha de pertenecer a un grupo independiente dentro del activo de la entidad, como justificaremos más adelante. Entendemos que en este punto de la cuestión que nos ocupa se pueden establecer multitud de criterios para fijar una clasificación, ya sea por naturaleza, por formar parte de un todo mayor al simple objeto (conjuntos o colecciones versus bienes individuales o únicos), por procedimientos de valoración, etc.

Una vez analizadas las clasificaciones legales expuestas en el primer capítulo y las realizadas en la legislación contable española para las entidades sin ánimo de lucro y para el sector público en el segundo, el criterio que prevalece es el de naturaleza, que además es el seguido por nuestra normativa contable en cuanto al inmovilizado material e inmaterial. Aunque entendemos que tanto la clasificación establecida por la LPHE (p.

22) como las contables (pp. 145 y 173) realizan agrupaciones demasiado amplias y generales.

En consecuencia, sin desviarnos del criterio de naturaleza, queremos establecer una propuesta de agrupación de bienes culturales más funcional. En este sentido, además, en cada grupo de elementos clasificados según su naturaleza hemos distinguido entre aquellos que forman parte de un conjunto de los que se encuentran aislados. Esta distinción se debe no sólo a que los conjuntos o colecciones forman una unidad desde el punto de vista cultural, sino también a que tienen un valor como tal y la entrada y/o salida de un bien concreto no va a afectar de forma definitiva a su valoración. Mientras que el objeto aislado existe de forma individual y si desaparece o se destruye pierde por completo su valor.

La clasificación a la que hemos llegado es la que presentamos a continuación, exponiendo seguidamente el contenido de cada grupo:

- a) Patrimonio arquitectónico
 - Conjuntos históricos
 - Monumentos
 - Otros inmuebles culturales
- b) Patrimonio natural
 - Jardines históricos
 - Parajes naturales
 - Bienes naturales únicos
- c) Zonas arqueológicas
- d) Obras de arte
 - Colecciones
 - Obras individuales

- e) Patrimonio documental y bibliográfico
 - Colecciones: archivos y bibliotecas
 - Bienes individuales
 - f) Bienes artesanales e industriales
 - Colecciones
 - Bienes individuales
 - g) Otros bienes muebles
- a) Patrimonio arquitectónico. En esta categoría reunimos los inmuebles arquitectónicos y los clasificamos en conjuntos históricos, monumentos y otros inmuebles culturales. Se caracterizan porque, además del valor intangible que poseen por la información que facilitan sobre otras épocas y formas de vida, su componente tangible suele ser importante por tratarse, normalmente, de construcciones, grandes esculturas o asentamientos que en su momento supusieron un coste considerable en trabajo, materiales y dinero. Si pensamos en el Acueducto de Segovia, la Catedral de León o la Catedral de Sevilla vemos claramente el esfuerzo material que debió suponer su edificación.

Resaltar que encontraremos, por un lado, inmuebles aislados y, por otra, conjuntos históricos. En los primeros distinguimos entre inmuebles clasificados como monumentos de otros inmuebles culturales, como pueden ser una casona campestre de Cantabria o un pazo gallego. En cuanto a los segundos, éstos se componen de inmuebles y de otros tipos de bienes del Patrimonio Cultural como jardines, obras de arte, etc., que formaran una unidad ya que sin una de las partes perderían significado como testimonio de un pueblo o civilización.

- b) Patrimonio natural: Nos referimos a los jardines históricos, a los parajes naturales y a los bienes naturales únicos.

Los jardines históricos, considerados como espacios naturales ordenados por el ser humano, se reconocerán globalmente como un todo. Lo mismo sucede con los parajes naturales, que recordamos han de tener interés histórico, etnológico, paleontológico o antropológico, para ser culturales.

En cambio, los bienes naturales únicos engloban las colecciones y los ejemplares raros de zoología, botánica, mineralogía, anatomía y objetos de interés paleontológico. De entre todos ellos, destacamos los ejemplares de árboles o plantas únicas. Los bienes naturales únicos se registrarán de forma independiente cuando no formen parte de la unidad de otro patrimonio natural o conjunto arquitectónico, ya sea como ejemplar único o como una colección única.

Además, si se hayan expuestos en un museo, el edificio, en nuestra opinión, se registrará de forma separada, aunque se llegue a adherir al régimen establecido para los BIC, como sucede con los inmuebles que albergan museos de titularidad estatal. El motivo que nos lleva a pensar de esta forma es que un mismo edificio contener varias colecciones diferentes y/o varios ejemplares únicos, e incluso, diferentes tipos de objetos muebles culturales.

- c) Zonas arqueológicas. Con este tipo de activo, unimos los bienes susceptibles de ser estudiados con una metodología arqueológica, no extraídos, con el lugar natural donde se localizaron, como sucede en las Ruinas de Itálica en la provincia de Sevilla o en las Cuevas de Altamira en la provincia de Santander.

Sin embargo, los objetos arqueológicos extraídos de una zona arqueológica estarán ubicados en museos o formarán parte del patrimonio de una persona física o jurídica, ya sea como parte de una colección o como un bien individual. Como consecuencia de ello, dejan

de estar unidos a la excavación o yacimiento y pasan a formar parte de otra globalidad. Por este motivo, consideramos más apropiado registrarlos en el tipo de bien mueble que le corresponda según su naturaleza.

- d) Obras de arte. Esta categoría de bienes muebles reúne todas las manifestaciones artísticas, entre las que reseñamos las siguientes: pintura, escultura y artes menores, como cerámica, vidrio y vidriera, miniatura, grabado, encuadernación, tejidos decorativos (alfombras y tapices), eboraria (arte del trabajo del marfil), orfebrería, hierro, mobiliario, etc. Lo fundamental de este tipo de objetos es que resalte su componente artístico, sin olvidar en ningún momento el cultural.

Las obras de arte se pueden encontrar agrupadas en colecciones o como obras aisladas. Entendemos que las colecciones se reconocerán como una unidad ya que su valor cultural es diferente al de una obra sola.

Por otro lado, cuando estén expuestas o almacenadas en un museo, ya sea de titularidad privada o estatal, el inmueble que las acoge se contabilizará con el tipo de activo que le corresponda, ya sea o no cultural o se adhiera al régimen de los BIC, siguiendo el mismo razonamiento expuesto para los bienes naturales únicos.

- e) Patrimonio documental y bibliográfico. Estas categorías de objetos muebles están claramente descritas en la LPHE¹. Partiendo del hecho de que cuenten con la condición de Patrimonio Cultural según la Ley, citamos como ejemplos los siguientes: los incunables y manuscritos raros, incluidos mapas geográficos y partituras musicales; libros

¹ Véase Capítulo 1, epígrafe 2.1.3. *Patrimonio Documental* y 2.1.4. *Patrimonio Bibliográfico*.

literarios, históricos, científicos o artísticos; las bibliotecas y colecciones bibliográficas de titularidad estatal; los documentos y publicaciones antiguas de interés cultural; fotografías, películas y sus negativos; ediciones de discos y otros materiales audiovisuales; los archivos de carácter cultural de todo tipo, cualquiera que sea su soporte; etc.

Los bienes citados se encontrarán sueltos o en colecciones, ya sea como bibliotecas o como archivos. Por supuesto, las colecciones se entienden como una unidad y, por lo tanto, se registrarán contablemente como tal.

Administrativamente, el concepto de archivo y el de biblioteca engloba el material documental-bibliográfico y el edificio en el que se encuentran, pero en esas construcciones pueden convivir diferentes tipos de colecciones y de ejemplares aislados. Por ello, al igual que en las situaciones anteriores, los edificios que acogen bienes del Patrimonio Documental y Bibliográfico se tratarán como inmuebles independientes desde el punto de vista contable.

- f) Bienes artesanales e industriales. Se refiere a los restos del pasado relacionados con la producción, la investigación y el desarrollo. Concretamente podemos señalar objetos, que no posean un componente artístico que los califique como obras de arte, procedentes de actividades artesanales e industriales, como la alfarería, la espartería, la metalistería, la forja, la carpintería y ebanistería, la talabartería (arte de hacer arreos y aparejos), la marroquinería, los telares, etc.

Como sucede con las obras de arte, se presentan de forma aislada o como parte de colecciones, normalmente en museos. El tratamiento del edificio que los albergue será el mismo que el expuesto para los bienes con contenido artístico.

- g) Otros bienes muebles. En esta agrupación incluiremos aquellos bienes muebles culturales que no tuvieran cabida en las anteriores.

En cuanto a los bienes de carácter etnográfico, cuando definimos este tipo de patrimonio vimos que incluía, por un lado, bienes muebles e inmuebles y, por otro, conocimientos y actividades, expresión de la cultura tradicional de los españoles.

A la hora de plantearnos su activación y reconocimiento, encontramos que los bienes etnográficos, por ejemplo los trajes regionales o los trajes de época, siempre que cumplan con las condiciones para ello, se pueden incorporar al balance de una entidad. En cambio, las tradiciones, los ritos, las fiestas populares, etc. parece más complicado, porque es casi imposible que tenga lugar el cumplimiento de los requisitos de activación y reconocimiento contable (control económico del bien por parte del sujeto contable como resultado de transacciones o hechos pasados, con capacidad de generar posibles beneficios económicos o servicios en el futuro, y tener un valor que pueda ser medido con fiabilidad).

En consecuencia, para este segundo grupo de patrimonio etnográfico, aunque podría haber algún caso en el que la activación fuera posible², en principio, consideramos que no deberían aparecer en el Balance de Situación de la entidad.

Esta misma clasificación se podría haber planteado siguiendo otro criterio diferente de agrupación, como puede ser en función de esa capacidad del bien de formar parte de un todo superior al propio objeto, presentando dos grandes grupos como se ve a continuación:

² Por ejemplo, un grupo musical dedicado a la conservación de cantos populares y que venda discos, como es Jarcha, tendría más facilidades para cumplir las condiciones necesarias de activación y reconocimiento contable.

- a) Conjuntos y/o colecciones
 - Conjuntos históricos
 - Jardines y parajes naturales
 - Zonas arqueológicas
 - Colecciones de arte (museos)
 - Archivos y Bibliotecas
 - Colecciones de bienes artesanales e industriales
- b) Bienes individuales o únicos
 - Monumentos y otros inmuebles culturales
 - Bienes naturales únicos
 - Obras de arte individuales
 - Bienes documentales y bibliográficos individuales o únicos
 - Otros

Desde nuestro punto de vista, nos resulta más adecuada la primera clasificación propuesta, ya que mantiene la misma filosofía seguida por nuestra normativa contable; aunque entendemos que puede haber otras posibilidades, como la ya expuesta, que también van a ser operativas y coherentes de cara al tratamiento contable.

2. RECONOCIMIENTO DEL PATRIMONIO CULTURAL EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

A continuación procedemos a concretar el reconocimiento contable del Patrimonio Cultural en el activo de una entidad, ya sea pública o privada. Evidentemente, éste tendrá lugar toda vez que se cumplan los criterios establecidos para su activación y reconocimiento, que ya analizamos en el Capítulo 2, y que como hemos comprobado pueden ser superados, con la excepción de la valoración en casos contados en los que la misma sea extremadamente complicada.

En primer lugar, vamos a establecer qué tipo de activo va a ser el Patrimonio Histórico desde la perspectiva de su utilización por su propietario y sin profundizar en las alternativas de destinarlo a la venta en el curso normal del negocio (NIC 2 Existencias) o a la generación de beneficios por su alquiler o por su revalorización a largo plazo (NIC 40 Inmuebles de inversión) o a la venta inmediata (NIIF 5), ya que no son el objeto de nuestra investigación.

A continuación, revisaremos su reconocimiento dependiendo de la forma de transmisión y trataremos la problemática de su valoración, tanto en el momento inicial como en el posterior. Respecto a este último punto, plantaremos las condiciones que desde nuestro punto de vista son necesarias para la aplicación del valor razonable en cuanto a los bienes culturales.

2.1. Tipo de activo inmovilizado y su valoración

En general, los bienes del Patrimonio Cultural cuentan con un componente de naturaleza material, por ser en su gran mayoría tangibles³, y con otro esencialmente inmaterial, generado por el interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico inherente a los mismos. En este sentido, el valor de estos inmuebles y muebles responde, por un lado, a los factores tangibles y, por otro, al elemento intangible que los hace especiales por ser testigos de historia de las distintas civilizaciones.

³ A excepción de algún bien etnográfico (cantes populares, tradiciones, etc.), que son más difíciles de activar por resultar complicado que cumplan con las condiciones de activación y reconocimiento contable. En consecuencia, no los hemos incluido en la clasificación planteada como un tipo específico de bienes culturales.

Partiendo del razonamiento expuesto, pensamos que el Patrimonio Histórico se debería registrar de forma separada al inmovilizado material y al inmaterial, creándose un activo inmovilizado diferente híbrido de ambos que reúna las características de este tipo de patrimonio. El título del subgrupo contable podría ser Bienes del Patrimonio Histórico Español o Inmovilizado Cultural. Particularmente nos inclinamos por el segundo, no porque pensemos que define este activo mejor o de forma más adecuada que el primero, sino porque entendemos que es un concepto más amplio⁴.

El motivo fundamental que nos lleva a esta conclusión es la influencia de la condición cultural en la valoración. Uno de los componentes que más efecto tiene en la valoración de los bienes culturales es su característica o naturaleza histórico-artística. De hecho es un aspecto esencial del valor de los mismos que llega a convertirlos en activos diferentes al resto. Es más, hemos podido observar en el capítulo 3 que no vamos y no debemos obtener el mismo resultado al abordar la valoración o tasación de un edificio cualquiera que al hacerlo sobre un inmueble cultural.

Por otro lado, el Patrimonio Cultural cuenta con una normativa específica en cuanto a su protección, mantenimiento, transmisión, etc., diferente al resto de los bienes. Esto propicia y sugiere que también en su tratamiento contable se plantee una agrupación distinta a las comunes para el resto de los activos, que lo mantenga de forma separada, evitando de ese modo mezclarlo o confundirlo con otros bienes.

Aunque en las NIIF/NIC no se hace ninguna referencia expresa al Patrimonio Cultural, ya comprobamos⁵ que cumple con las condiciones del inmovilizado material y del inmaterial establecidas por el IASB. Por lo que entendemos que no habría ningún impedimento para que, bajo el marco de

⁴ Véase epígrafe 1 del Capítulo 1.

⁵ Capítulo 2, epígrafe 2.

estas normas contables, se recogiese como un inmovilizado híbrido de los anteriores.

En cuanto al tratamiento contable, en el capítulo 2 de este trabajo ya hicimos referencia al que recibe el Patrimonio Cultural en España en el sector privado y en el público. A medida que planteamos las operaciones posibles fuimos presentando otras posibilidades de registro contable empleadas en otros países y, como no, la que le correspondería aplicando las NIIF/NIC, si bien no existe una concreta que haga referencia a los activos a nos ocupan.

En los cuadros siguientes queremos plasmar, de forma sintética, el resultado de ese análisis, en cuanto a las operaciones de alta, las mixtas y las especiales, y a las operaciones de baja de este tipo de inmovilizado, tanto para el sector privado como para el público, tomando como referencia las normas del IASB a las que tenemos que adaptar nuestra legislación contable⁶.

a) Operaciones de alta, mixtas y especiales:

⁶ Incorporando las últimas modificaciones aprobadas el 31 de diciembre de 2004.

OPERACIONES DE ALTA		Reconocimiento inicial	Rec. posterior alternativo
Adquisición onerosa	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Compra-venta directa ▪ Subasta pública ▪ Concurso público (propio S. Público) ▪ Expropiación forzosa (sólo S. Público) 	Precio de adquisición	Valor razonable
Adquisición no lucrativa	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Ocupación ▪ Donación ▪ Sucesión ▪ Prescripción ▪ Atribución de Ley (sólo S. Público) 	Valor razonable o Valor simbólico	
Operac. post. a la adquisición	▪ Renovación, ampliación y mejora	Mayor valor del inmovilizado	
	▪ Reparación y conservación	Gasto del ejercicio	
	▪ Piezas de recambio	Activo	
	▪ Inspecciones generales periódicas	Mayor valor del inmovilizado	

Cuadro 4.1. Fuente: Elaboración propia.

OPERACIONES MIXTAS	Reconocimiento inicial		Rec. Post. alternativo
	Permutas y Adq. entregando como pago parcial otro I.M.	• Transacción comercial y valor razonable fiable	
• Transacción no comercial, o • Valor razonable no fiable		Valor neto contable del activo entregado	
Aportaciones no dinerarias a sociedades	<i>Permuta de activos</i> ⁷ : La mejor estimación será la del valor razonable del instrumento de capital		

Cuadro 4.2. Fuente: Elaboración propia.

⁷ Como expusimos en el Capítulo 2, al no tratarse esta figura en la NIC 16 (revisada en 2003) ni en la NIC 38 (revisada en 2004) entendemos que se puede contabilizar como una permuta. Conforme a la misma, para valorar el activo cultural, el valor razonable estimado con mayor fiabilidad será el del instrumento de capital.

OPERACIONES ESPECIALES	Reconocimiento inicial	Reconocimiento posterior alternativo
Cesiones gratuitas	<i>Inmovilizado Inmaterial</i> ⁸ - Valor razonable o - Valor simbólico más gastos de preparación para el uso al que va destinado	Valor razonable
Dación de bienes (sólo S. Público)	Valoración de la Junta de Calificación, Valoración y Expropiación de Bienes del PHE	
Adscripción de bienes inmuebles (sólo S. Público)	Valor neto contable (PGCP)	
Alteración jurídica de bienes (sólo S. Público) · Afectación/desafectación un servicio público · Afectación/desafectación al un uso público	· Sólo se indica en el inventario (PGCP) · Baja/Alta en contabilidad (PGCP)	

Cuadro 4.3. Fuente: Elaboración propia.

⁸ Recogemos el método de valoración aplicable a los activos inmateriales adquiridos gratuitamente o por un precio simbólico, mediante una subvención oficial [véase NIC 38 (revisada en 2004), párrafo 44], por entender que su tratamiento contable puede ser similar. Con la cesión se está transfiriendo un derecho de uso de forma no lucrativa e, incluso, con el tiempo y cumpliendo las condiciones estipuladas, en el sector público podría llegar a producirse la cesión de la propiedad (epígrafe 4.2.3. *Otras figuras propias del sector público*, del capítulo 1). En esta última situación, el activo se pasaría a considerar como un inmovilizado cultural por el valor al que estuviera contabilizado como inmaterial.

b) Operaciones de baja:

OPERACIONES DE BAJA		Reflejo contable
Venta o enajenación Prescripción extintiva Donación Pérdida o destrucción	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Venta o disposición por otra vía ▪ No se espere obtener un b° económico futuro por su uso, enajenación o disposición por otra vía 	Se eliminan del Balance por el valor neto contable. El beneficio o pérdida que se pueda producir se recogerá en la cuenta de resultados.

Cuadro 4.4. Fuente: Elaboración propia.

2.2. Reconocimiento posterior alternativo: el valor razonable y las condiciones necesarias para su aplicación

El uso del valor razonable, como procedimiento alternativo y voluntario de valoración para los activos materiales e inmateriales tras su reconocimiento inicial, permite a las entidades que se acojan al mismo revalorizarlos automáticamente, sin necesidad de esperar a la publicación de una norma legal que lo autorice. En este sentido, entendemos que para los activos culturales el empleo del valor razonable se realizará bajo las mismas condiciones que para los inmovilizados mencionados.

Por lo que consideramos que, con respecto al Patrimonio Cultural, el valor razonable vedrá definido por el precio de mercado o por una estimación del mismo cuando no dispongamos de él, y habrá de ser determinado por un perito cualificado, mediante la correspondiente tasación. Para poder optar por esta forma de valoración, las revalorizaciones se harán de forma periódica, con una regularidad suficiente y adecuada para que la información financiera transmitida sobre el activo sea relevante y se mejore el grado de comparabilidad de la misma.

Por otro lado, contablemente, como bien señala Gonzalo Angulo⁹, los incrementos de valor de un activo por encima del importe en libros o valor neto contable se llevarán a una cuenta de patrimonio neto (concretamente a una reserva de revalorización); mientras que las disminuciones se consideran resultados negativos del ejercicio. Sin embargo, un incremento se reconocerá en la cuenta de resultados del ejercicio cuando suponga una reversión de una devaluación anterior del activo, que se reflejó en su momento como resultados. De la misma forma, una disminución de valor se cargará contra la reserva de revalorización cuando se hayan reconocido previamente un incremento relacionado con el mismo bien, con el límite del saldo de dicha cuenta de reserva.

Imputación de las diferencias de valor en la aplicación del valor razonable para el inmovilizado material y los activos intangibles según las NIIF/NIC¹⁰

		Patrimonio Neto	Cuenta de Resultados
Incrementos de valor	Norma general	x	
	Se reflejaron dismin. previamente		x
Disminuciones de valor	Norma general		x
	Se reflejaron increm. previamente	x	

Cuadro 4.5. Fuente: Elaboración propia.

Para la correcta determinación y aplicación del valor razonable, entendemos que es primordial delimitar las siguientes cuestiones:

- Quiénes son peritos tasadores en España.

⁹ Gonzalo Angulo, J.A. (2003): “Principales cambios que suponen las NIIF respecto al PGC”. *Conferencia-coloquio* impartida en la Universidad Rey Juan Carlos, 10 de diciembre. Madrid. p. 11.

¹⁰ NIC 16 (revisada en 2003), párrafos 39 y 40; y NIC 38 (revisada en 2004), párrafos 85 y 86.

- Qué es y cuándo existe un mercado activo del que podamos extraer sus precios como medida del valor; cuáles van a ser los modelos de valoración aplicables para la estimación del valor de mercado cuando sea necesario; y qué modelos de valoración alternativos se podrán utilizar cuando no exista mercado.

2.2.1. El perito tasador

El International Valuation Standards Committee¹¹ (IVSC) ha propuesto un Código de Conducta para los encargados de realizar las valoraciones o tasaciones. Este código “no tiene ninguna autoridad formal en derecho, ni intenta ser otra cosa que un complemento a las normas, reglamentos y regulaciones de las sociedades nacionales u organizaciones de control o seguimiento de las actividades de los tasadores”¹².

Según el IVSC, el tasador (o perito tasador) va a ser una persona que posea las aptitudes, las habilidades y la experiencia necesaria para realizar una valoración o tasación. Concretamente señala que ha de tener buena reputación y cumplir los siguientes requisitos:

- “haber obtenido un título universitario apropiado en un centro de enseñanza reconocido, o un título académico equivalente;
- tener la experiencia adecuada y ser competente en valorar en el mercado y en el tipo de activo;

¹¹ El International Valuation Standards Committee (IVSC) es una organización no gubernamental, miembro de las Naciones Unidas, que trabaja en colaboración con el Banco Mundial, la OECD, la International Federation of Accounting, el IASB y otras sociedades de valoración para armonizar y promover la aceptación y el acuerdo de unas normas de valoración.

¹² International Valuation Standards Committee (IVSC) (2003): *International Valuation Standards Sixth Edition 2003*. London. p. 51. <http://www.ivsc.org> (01/12/2004).

- estar al día, entender y poder aplicar correctamente los métodos y técnicas reconocidas que sean necesarias para realizar una valoración creíble;
- ser miembro de un reconocido cuerpo nacional de profesionales de la valoración;
- llevar a cabo un programa de aprendizaje profesional a lo largo de su carrera; y
- seguir todos los requisitos de este Código de Conducta”¹³.

En cuanto al primer requisito, en España, no existe todavía un título universitario oficial ni un título académico de tasador que sea requerido legalmente para dedicarse a esta profesión; si bien se organizan cursos de segundo grado y masters destinados a estas actividades. Entre los existentes podemos señalar un Curso de Especialización de Segundo Grado organizado por el Vicerrectorado Adjunto de Postgrado, Enseñanzas no Regladas y Formación Continua de la Universidad de Alcalá, que lleva por título “Especialista Universitario en Tasación Judicial”¹⁴ y es impartido en colaboración con la Asociación Española de Peritos Tasadores Judiciales.

Pensamos que esta situación no va a durar mucho ya que los profesionales de esta actividad están reclamando desde hace tiempo un título universitario oficial que les habilite para el ejercicio de la tasación. Hasta el momento el perito tasador es un especialista en el tipo de bien a valorar que recibe una formación adicional sobre valoración, ya sea por la empresa lo contrate, por las asociaciones de profesionales de la tasación o a través de cursos o masters organizados por universidades. En cualquier

¹³ IVSC (2003): *International Valuation Standards* ... pp. 52-53. <http://www.ivsc.org> (01/12/2004).

¹⁴ Para cualquier consulta acudir a http://www.uah.es/estud/estudios_propios/A_Juridica.shtm.

caso, el IVSC considera que, de no existir el título académico apropiado, el tasador como mínimo:

- habrá que tener un nivel suficiente de formación y experiencia en valoración y
- ser miembro de un reconocido cuerpo nacional de profesionales de la valoración o bien estar autorizado por el gobierno o nombrado por un tribunal o una autoridad equivalente.

En España, existe un procedimiento establecido legalmente para designar expertos por vía judicial. En este sentido, éstos son “nombrados para actuar en un proceso judicial bien requeridos por una de las partes en conflicto (en procesos civiles) o bien de oficio por el juzgado o el tribunal encargado del caso independientemente del deseo de las partes (en procesos penales)”¹⁵. La finalidad de la intervención del experto en estos casos es aportar información al tribunal para proveerle de mayores elementos de juicio y, para ello, se compromete¹⁶ a decir la verdad; a actuar con la mayor objetividad posible, tomando en consideración tanto lo que pueda favorecer como lo que sea susceptible de causar perjuicio a cualquiera de las partes; y a conocer las sanciones penales¹⁷ que le corresponderían si incumple su deber como perito.

El experto podrá ser cualificado o no cualificado¹⁸. El primero habrá de estar en posesión de la titulación académica requerida por la Ley o el

¹⁵ Iglesias Sanzo, C. (2000): “The Concept and Accreditation of Experts in Spain”. EuroExpert Conference 2000. Madrid. http://www.euroexpert.org/upload/pdf/concep_and_accreditation.pdf (26/11/2004).

¹⁶ Según el art. 335.2 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

¹⁷ Que van desde “penas de prisión de 6 meses a 3 años y multa de 3 a 12 meses, hasta la inhabilitación especial de 6 meses a 12 años, a quienes incurran en falsedad en los testimonios dados en causas criminales, civiles, o en el acto de juicio” (art. 458, 459 y 460 del Código Penal). <http://www.perito.biz/ley.htm> (09/12/2004).

¹⁸ Art. 340 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

gobierno para el ejercicio de la profesión relacionada con la materia sobre la cual deberá expresar su opinión. Mientras que el segundo podrá ser cualquier persona con conocimientos o experiencia práctica en la materia, cuando no existan títulos profesionales oficiales. En cualquier caso, la peritación también se podrá solicitar a academias e instituciones culturales y científicas expertas en la materia y a personas jurídicas legalmente habilitadas para ello¹⁹.

Otra vía oficial para nombrar expertos independientes en nuestro país es a través del Registrador Mercantil del domicilio social de la entidad²⁰. El Reglamento del Registro Mercantil sólo indica que el experto se designará “entre las personas físicas o jurídicas que pertenezcan a profesión directamente relacionada con los bienes objeto de valoración o que se hallen específicamente dedicadas a valoraciones o peritaciones”²¹, sin ahondar más en las condiciones que dichos expertos han de reunir.

También, por su parte, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) ha fijado una serie de características profesionales que ha de tener un experto cuando sea necesario acudir al mismo en relación al trabajo de auditoría. El auditor tendrá que considerar la adecuada competencia profesional del experto o su homologación por un organismo profesional o administrativo, cuando así esté estipulado; y la objetividad e independencia del mismo²².

¹⁹ Para el caso de valoración de bienes, las sociedades de tasación han de cumplir los requisitos expuestos en el art. 3 del Real Decreto 775/1997, de 30 de mayo, sobre el régimen jurídico de homologación de los servicios y sociedades de tasación.

²⁰ Véase <http://www.registradores.org/mercantil/jsp/home.jsp> (07/02/2005).

²¹ Art. 340 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.

²² Resolución de 20 de diciembre de 1996, del ICAC, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre la utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas. BOICAC n° 28, de diciembre de 1996.

Por otro lado, existen asociaciones de peritos tasadores como la ya mencionada Asociación Española de Peritos Tasadores Judiciales²³, la Asociación Española de Peritos Judiciales Profesionales de Investigación Mercantil (ASEIIP)²⁴, la Asociación Catalana de Peritos Judiciales y Forenses²⁵, etc. En esta última hemos localizado en su página web una serie de requisitos para formar parte de la asociación. Concretamente son los siguientes²⁶:

- Tener la titulación académica adecuada para el tipo de valoración a realizar.
- Estar colegiado y al corriente del pago de las cuotas en el colegio profesional que corresponda, según la especialidad.
- Y acreditar 3 años de experiencia profesional como perito y 8 años en el ejercicio de la libre profesión después de haberse dado de alta en el colegio profesional que corresponda.

Dado que no hay pautas homogéneas y que esta profesión está tomando una dimensión lo suficientemente importante, consideramos que ha de estar más regulada, no sólo porque han de intervenir en procesos judiciales como expertos independientes sino también porque se encargan de las valoraciones muy diversas, entre las que destacamos las hipotecarias por el volumen de hipotecas que se han contratado y se contratan en nuestro país. Además, desde el punto de vista contable, con la adaptación a las NIIF/NIC tenemos que introducir el valor razonable en nuestro sistema contable, lo que requiere el informe de un perito tasador sobre el valor de

²³ Su página web es <http://www.aeptj.es> (26/11/2004).

²⁴ <http://www.aseiip.com> (09/12/2004).

²⁵ <http://www.perits.org> (09/12/2004).

²⁶ <http://www.perits.org/es/perits-form.php> (09/12/2004).

ciertos activos y esto va a exigir “un esfuerzo de unificación de criterios y una estrecha colaboración con el mundo empresarial”²⁷.

Creemos oportuno, en consecuencia, que las asociaciones de profesionales de la tasación y la Administración del Estado unan sus esfuerzos para encontrar una fórmula que garantice a las entidades que deseen acogerse al valor razonable el acudir a un profesional acreditado, cuyo dictamen de valor tenga un respaldo de garantía ante la sociedad y las instituciones. En este sentido, ponemos como ejemplo el caso de los Auditores de Cuentas, a los que además de la titulación académica se les exige aprobar un examen teórico, acreditar una experiencia profesional y superar otro examen práctico, antes de poder firmar un informe de auditoría.

Asimismo resulta imprescindible establecer un código deontológico común a nivel nacional como mínimo, que deban aceptar todos los miembros de la profesión, y constituir una comisión que vele por el cumplimiento del mismo. Desde el IVSC se considera que el comportamiento de los tasadores o expertos en valoración a de seguir las siguientes directrices²⁸:

- Mantener un alto grado de honestidad e integridad; y realizar sus actividades de forma que no perjudiquen a sus clientes, al público, a su profesión o al cuerpo nacional de profesionales de la valoración, manteniendo en todo momento la discreción, la confidencialidad y la imparcialidad.

²⁷ Página web del 3º Congreso Internacional de Tasación y Valoración, celebrado en Madrid los días 3 y 4 de noviembre de 2004. <http://ssl.acens.com/ataconference.com/ehome.htm> (09/12/2004).

²⁸ IVSC (2003): *International Valuation Standards* ... pp. 54-59. <http://www.ivsc.org> (01/12/2004).

- Tener los conocimientos, las habilidades y la experiencia necesaria para llevar a cabo su trabajo con eficiencia de acuerdo con un estándar profesional aceptable.
- Desarrollar y comunicar a los usuarios de sus servicios sus análisis, sus opiniones y sus conclusiones a través de un informe que sea significativo y no engañoso, cuyo contenido no pueda afectar a la objetividad.

En este sentido, ATASA, Asociación Profesional de Sociedades de Valoración²⁹, tiene publicado en su web un código ético de conducta de aplicación a la asociación y a todas las empresas asociadas³⁰. En él básicamente se presume que el comportamiento de los asociados ha de responder a criterios de competencia, entendida como alta profesionalidad; independencia, percibida como integridad y objetividad; y equidad a la hora de ponderar la realidad y la justicia.

2.2.2. Las condiciones de determinación del valor razonable

Como ya hemos señalado a lo largo de las páginas anteriores, el valor razonable de un activo “es el importe por el cual podría ser intercambiado ..., entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua”³¹. De la definición se desprende que se busca aproximarse lo más posible al precio de mercado, dato que no siempre va a estar a disposición de las entidades contables.

²⁹ Ya mencionamos esta asociación en el capítulo anterior. Recordamos que ATASA, Asociación Profesional de Sociedades de Tasación, es “una asociación profesional, sin ánimo de lucro, constituida por las principales sociedades de tasación, cuya actividad abarca todo el territorio nacional y representa más del 70% del sector ... Es miembro de pleno derecho y representante en España del Grupo Europeo de Asociaciones de Valoradores (TEGOVA)”. <http://www.ataasa.com/atasamp.htm>.

³⁰ <http://www.ataasa.com/codigo.htm> (09/12/2004).

³¹ NIC 16 (revisada en 2003), párrafo 6; y NIC 38 (revisada en 2004), párrafo 7.

El concepto contable de valor razonable, definido en las NIIF/NIC y en otras normas de contabilidad, normalmente va unido al valor de mercado; aunque si no hay evidencia del mismo, por la naturaleza específica del elemento y porque rara vez es vendido salvo como parte de una unidad de negocio en funcionamiento, se habrá de recurrir a otros valores. La NIC 16 (revisada en 2003), párrafo 33, concreta para el inmovilizado material la utilización “de métodos que tengan en cuenta los rendimientos del mismo o su coste de reposición una vez practicada la amortización correspondiente”.

Particularmente, en un mundo tan complejo como el relacionado con los bienes culturales, que engloba objetos tan diferentes, es necesario establecer claramente las condiciones que van a facilitar la determinación de su valor razonable en contabilidad.

A la hora de fijar o establecer el valor razonable nos podemos encontrar en alguno de los siguientes escenarios:

- a) Existe un precio conocido para el activo³². En estos casos, la transacción de compra-venta del activo se acaba de producir, es decir, el precio del bien está disponible y es conocido con certeza. Se trata de la mejor evidencia del valor razonable. Desde el punto de vista contable, estamos ante el concepto de precio de adquisición y si hubiera que fijar el valor razonable en ese momento sería dicha cuantía.
- b) Hay que realizar una estimación del precio de mercado, porque, aún existiendo mercado y estando los precios del mercado a disposición del público, no conocemos el valor concreto del activo. Bajo esta situación, para fijar el valor razonable es necesario estimar el precio de mercado a

³² El precio “es el importe por el que ha sido demandado, ofertado o pagado el bien o servicio”. IVSC (2003): *International Valuation Standards ...* p. 88. Introduction to IVS 1, 2 and 3, párrafo 3.1. <http://www.ivsc.org> (01/12/2004).

través de modelos de valoración. Por lo que podemos decir que se obtendrá un valor razonable basado en valores de mercado³³.

- c) No existe mercado o no se tienen datos suficientes para poder estimar el valor de mercado. Es mucho más complicado llegar a calcular el valor razonable, si bien hay métodos de valoración alternativos que pueden buscar una aproximación del mismo. En esta situación hablaríamos de un valor razonable basado en valores de no mercado.

Ante este planteamiento de la situación se presentan, a nuestro modo de ver, tres problemas principales. El primero, relativo a las condiciones necesarias para la existencia de mercado desde el punto de vista contable, que van a permitir basar las valoraciones en los datos obtenidos de los mismos. El segundo, relacionado con los métodos de valoración aplicables a los bienes culturales. Y el tercero, referido cuáles van a ser los valores de referencia para la determinación del valor razonable basado en valores de no mercado.

Primer problema: el mercado

En Teoría Económica, la Teoría de los Precios define el mercado de una forma muy general como el “área en la que compradores y vendedores negocian el cambio de una mercancía concreta”³⁴, y los precios (que denomina de equilibrio) serán consecuencia de la interrelación entre la

³³ El valor de mercado “es la cantidad estimada por el que una propiedad puede ser intercambiada en la fecha de la valoración entre un comprador y un vendedor motivados en una transacción entre partes independientes después de un marketing apropiado en el que ambas partes actúen con el mismo conocimiento, prudencia y sin presión”. IVSC (2003): *International Valuation Standards* ... p. 96. International Valuation Standard (IVS) 1, “Market Value basis of Valuation”, párrafo 3.1. <http://www.ivsc.org> (01/12/2004).

³⁴ Lipsey, R.G. (1989): *Introducción a la Economía Positiva*. Editorial Vicens-Vives. Barcelona. p. 88.

oferta y la demanda. En esta línea, el IVSC³⁵ refleja la noción de que el mercado es un entorno en el que bienes, servicios y productos son intercambiados entre compradores y vendedores, que realizan sus actividades sin restricciones, por medio de un mecanismo de precios; donde el precio pagado representa la intersección de la oferta y la demanda.

Las NIIF/NIC, en cambio, son más concretas y se refieren al mercado activo como aquel “en el que se dan todas las siguientes condiciones:

- los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos;
- se pueden encontrar en todo momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio; y
- los precios están disponibles para el público”³⁶,

reduciendo el concepto de mercado a la competencia perfecta. A nuestro modo de ver, en los mercados no sólo existe competencia perfecta, sino también es posible la competencia imperfecta, como la competencia monopolista o el oligopolio.

Ahora bien, cuando los bienes no se intercambian en mercados próximos a la competencia perfecta, el precio al que van a ser transferidos, “con casi total seguridad, recogerá aspectos particulares vinculados de forma específica a esa transacción”. Y este hecho dificulta la utilización del precio de mercado como elemento de referencia en la valoración, “ya que no

³⁵ IVSC (2003): *International Valuation Standards* ... p. 88. Introduction to IVS 1, 2 and 3, párrafo 2.0. <http://www.ivsc.org> (01/12/2004).

³⁶ NIC 36 (revisada en 2004), párrafo 6; NIC 38 (revisada en 2004), párrafo 8.

se puede afirmar que sea representativo de apreciaciones globales de mercado”³⁷.

En el caso del Patrimonio Cultural, los mercados en los que se intercambian están normalmente, por no afirmar siempre, lejos de la libre competencia. Concretamente, una de las formas más comunes de transmisión es la subasta pública, siendo la vía natural para los BIC y los bienes muebles inventariados. El mercado que se constituye alrededor de este mecanismo de compra-venta no cumple con todas las condiciones exigidas en las NIIF/NIC, ya que los bienes no tienen que ser homogéneos, no se van a encontrar compradores o vendedores en todo momento para cada activo y no tiene que haber transparencia informativa. Bajo esta situación, la formación del precio reflejará el resultado final de un proceso de negociación entre las partes para una transacción específica.

Aún así, siendo conscientes de las limitaciones presentadas, aquellos bienes que cuenten con este tipo de mercado por lo menos tienen esa referencia del precio obtenido en la subasta pública o en el concurso público, a tener en cuenta en el momento de la adquisición onerosa. Es decir, será su precio de adquisición desde el punto de vista del reconocimiento contable inicial, y en ese momento coincidirá con su valor razonable.

En este sentido, pensamos que para el Patrimonio Cultural sería conveniente ampliar la concepción del concepto de mercado, más allá de la competencia perfecta. Hay muchos objetos culturales, entre los que podemos encontrar numerosas obras de arte, sellos, incunables, monedas, joyas, etc., que se venden exclusivamente mediante el mecanismo de la

³⁷ Ministerio de Economía y Hacienda (2004): Valoración de los bienes inmuebles e impacto económico en la empresa. Centro de Publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid. p. 369.

subasta pública. Y aunque el precio de la subasta no represente una apreciación global de mercado (por no haberse fijado en competencia perfecta) es el único existente por las peculiaridades propias de estos bienes.

Segundo problema: los métodos de valoración aplicables

Sobre los métodos de valoración que van a ser aplicables para la estimación del valor razonable, hay que diferenciar en función de si ésta se hace en base a datos del mercado o no.

1. Métodos de valoración aplicables para determinar el valor razonable basado en valores de mercado.

El IVSC³⁸ propone para este caso la utilización de tres tipos de métodos de valoración: el de coste, el de comparación de ventas y el de capitalización de rentas³⁹. Aunque desde nuestro punto de vista, en principio, además de los indicados, también podrían ser de aplicación los métodos sintéticos y los econométricos.

Centrándonos en nuestro campo de estudio, el Patrimonio Cultural, procedemos a estudiar el grado de idoneidad de cada uno de ellos, partiendo de la base de que los datos utilizados en la aplicación del método van a proceder del mercado.

³⁸ IVSC (2003): *International Valuation Standards* ... p. 90 y 237. Introduction to IVS 1, 2 and 3, párrafo 4.1.4; e International Valuation Guidance Note (GN) 3, "Valuation of plant and equipment", párrafo 1.3. <http://www.ivsc.org> (01/12/2004). Y GN 3 (en revisión), párrafos 1.3. y 4.1. <http://www.ivsc.org> (09/02/2005).

³⁹ El Banco de España, que ha sido el primero en adaptar las normas contables (de las entidades de crédito) a las NIIF/NIC, considera que para los activos materiales e inmateriales negociados en un mercado activo "se tomará como valor razonable el precio comprador, si estuviese disponible, y si no se estimará a partir del precio de las transacciones más recientes, mediante técnicas de valoración..." sin especificar cuáles. Véase Norma Decimocuarta.5. de la Circular 4/2004, de 22 de diciembre, a entidades de crédito, sobre normas de información financiera pública y reservada y modelos de estados financieros.

El método de coste o de reposición (o reemplazamiento) es muy utilizado en la valoración de inmuebles en general y entendemos que puede ser aplicable a los culturales, siempre que se incorpore en el mismo un factor que represente el valor histórico. De todas formas, hay autores que consideran que este método es poco apropiado para valorar inmuebles antiguos por el problema que supone la estimación de la depreciación⁴⁰, pero para los de carácter cultural no sería necesario el cálculo del efecto de la depreciación física o la obsolescencia, como justificaremos más adelante al tratar el problema de la amortización.

El método de comparación de ventas suele ser el que aporta resultados más cercanos a la realidad. Nos va a ser útil para todos aquellos bienes culturales que cuenten con catálogos de precios, confeccionados normalmente por casas de subastas, anticuarios o librerías. Nos referimos a activos como las obras de arte, los libros antiguos, los sellos, las monedas, ect. Ahora bien, no podemos olvidar que tienen el inconveniente de que esos precios se habrán formado como consecuencia de transacciones que no se habrán producido en un mercado de competencia perfecta, aunque dado el contexto que rodea al Patrimonio Histórico Español entendemos que pueden ser la base de valoración más próxima a la realidad.

Los métodos de capitalización de rentas son aplicables para aquellos bienes que generen flujos de caja, por estar afectos a una actividad económica o por encontrarse en régimen de alquiler, como sucede con los Paradores Nacionales o con edificios nobles arrendados. Para el caso de otros tipos de activos culturales, por ejemplo cuadros, esculturas, restos arqueológicos, libros, documentos, bienes naturales únicos, ect, que formen parte de museos/bibliotecas/archivos/jardines o parques naturales o de exposiciones concretas, estos métodos pueden tener cierta utilidad para

⁴⁰ Ministerio de Economía y Hacienda (2004): *Valoración de los bienes inmuebles...* p. 274.

valorar el conjunto pero no cada objeto, ya que la individualización de los rendimientos económicos es casi imposible y probablemente carezca de sentido.

Las limitaciones propias de la capitalización o actualización de rentas ya las comentamos en el Capítulo 3 (fundamentalmente, la elección tipo de capitalización y el horizonte temporal). Pero además hemos de volver a señalar que estos modelos no atienden a las características propias del bien sino sólo a su capacidad de generar rendimientos económicos. Por lo que no tendrá en cuenta el componente cultural diferenciador del bien, que habrá de incorporarse, como ya propusimos, a través del tipo de capitalización o del valor de reversión.

Los métodos sintéticos son menos utilizados porque sólo consideran una variable explicativa y el Patrimonio Cultural es tan complejo que su valor depende de varias o muchas variables explicativas, como hemos podido comprobar en el Capítulo 3. Por ello, resultan más apropiados los métodos econométricos, sobre todo cuando se dispone de amplias bases de datos sobre el mercado, y además se pueden utilizar en combinación con otros modelos de valoración como el de comparación de ventas.

Por último, queremos hacer una mención al método de sustitución utilizado para la valoración de los árboles históricos. Es un criterio adaptado al caso concreto de los árboles y, por lo tanto, aplicable a ellos y también a las plantas únicas. La formulación es diferente al método del coste o reposición, pero probablemente su filosofía y resultado sean similares.

2. Métodos de valoración aplicables para determinar el valor razonable basado en valores de no mercado.

Para este escenario, el IVSC⁴¹ y el IASB⁴² proponen el uso de dos tipos de métodos de valoración: el de coste de reposición neto y el de capitalización de rentas⁴³. Por nuestra parte, aunque desde el mundo contable no se tienen presente, también se podrían utilizar los métodos sintéticos, los econométricos (valoración analógica), el del coste del viaje y la valoración contingente.

La diferencia fundamental es que los distintos modelos de valoración realizan sus estimaciones partiendo de datos que no provienen del mercado, ya sean costes históricos o previstos, datos de indemnizaciones, de expropiaciones forzosas, de referencias hipotecarias o catastrales, de ventas forzosas, ... De esta forma, se conseguirá determinar un valor razonable basado en valores de no mercado.

Sobre los métodos ya comentados bajo la premisa de disponer de datos del mercado no vamos a añadir nada más, pero sí para los otros. Tanto el método del coste del viaje como la valoración contingente⁴⁴ son modelos desarrollados por la economía ambiental que buscan establecer una valoración de la demanda del bien valiéndose de datos diferentes a los del mercado, que se suelen obtener a través de un cuestionario. Indudablemente, son apropiados para la valoración de bienes naturales, pudiendo extenderse

⁴¹ IVSC (2003): *International Valuation Standards* ... pp. 91, 99-100, 114, 240. Introduction to IVS 1, 2 and 3, párrafo 4.2.2.; ISV 1, "Market Value basis of Valuation", párrafo 4.1.2.; IVS 2, "Valuation bases other than Market Value", párrafo 4.1.2.; y GN 3, párrafo 4.3., respectivamente. <http://www.ivsc.org> (01/12/2004). Y GN 3 (en revisión), párrafos 4.3. y 4.4. <http://www.ivsc.org> (09/02/2005).

⁴² NIC 16 (revisada en 2003), párrafo .

⁴³ El Banco de España también propone estos métodos para el uso del valor razonable en los activos materiales de uso propio cuando no hay evidencias del mercado. Norma Decimocuarta.5. de la Circular 4/2004, ya citada.

⁴⁴ Ya los expusimos en el Capítulo 3.

su aplicación a otros, como los inmuebles, los museos, las bibliotecas, los archivos, etc.

El primero es más sencillo de aplicar cuando se visita un bien del Patrimonio Cultural o un conjunto de ellos que formen una unidad, evitando así el problema que supone el repartir o distribuir los costes del viaje entre varios activos diferentes. Mientras que con el segundo se podría emplear para todo tipo de bienes, aunque existe el riesgo de que se produzcan errores, tanto en las respuestas del cuestionario como en el planteamiento del mismo, que pueden distorsionar el valor obtenido con el modelo.

Tercer problema: los valores de no mercado

La determinación del valor razonable basado en valores de mercado nos lleva a obtener una estimación del precio de mercado utilizando datos procedentes del mismo. En cambio, cuando no se cuenta con información sobre transacciones del activo en el mercado, bien por su naturaleza específica o porque raramente es vendido, el cálculo del valor razonable se puede realizar en base a otros valores diferentes al de mercado. De entre los posibles, exponemos, de los sugeridos por el IVSC para “plantas (fábricas), maquinarias y equipos”⁴⁵, los que nos parecen apropiados para la valoración del Patrimonio Cultural: el valor de uso, el valor de liquidación o venta forzosa, el valor estimado de subasta, el valor asegurado, el valor de renovación (o restauración) y el valor de indemnización o compensación.

- Valor de uso (*value in use*): Las NIC lo definen, desde el punto de vista contable, como “el valor actual de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo o unidad generadora de

⁴⁵ IVSC (2003): *International Valuation Standards ...* pp 239 y 240. GN 3, párrafos 3.3. y 3.5. <http://www.ivsc.org> (01/12/2004). Y GN 3 (en proceso de revisión en 2004), párrafos 3.5. y 3.7. <http://www.ivsc.org> (09/02/2005).

efectivo”⁴⁶. Para el IVSC⁴⁷, es el valor que un activo determinado tiene para un uso específico por un usuario concreto y no está relacionado con el mercado. Será una valoración básica para activos que van a ser valorados como parte de una entidad rentable y en marcha bajo la premisa de empresa en funcionamiento. El valor de uso, por tanto, diferirá considerablemente del valor de mercado y esto debe ser identificado y explicado por el tasador.

- Valor de liquidación o venta forzosa (*liquidation, or forced sale, value*): La IVS 2, “*Valuation bases other than Market Value*”, párrafo 3.10., precisa que es la cantidad que razonablemente puede ser recibida por la venta del bien sin contar con el tiempo necesario para realizar la labor de marketing requerida por la definición de valor de mercado⁴⁸. Este valor también puede incorporar la consideración de que el vendedor no esté motivado para la venta y el comprador o compradores sean conocedores de la desventaja del vendedor.
- Valor estimado de subasta (*auction realisable value*): Es una estimación del importe que uno podría esperar ganar en una subasta adecuadamente promovida, conducida y atendida. En su determinación, normalmente, se asume que la venta se llevará a cabo en el mismo lugar y que en general todos los activos incluidos en la lista de la subasta se pondrán a la venta al mismo tiempo.

⁴⁶ NIC 36 (revisada en 2004), párrafo 6.

⁴⁷ IVSC (2003): *International Valuation Standards* ... p 110. IVS 2, párrafo 3.1. <http://www.ivsc.org> (01/12/2004).

⁴⁸ “... un marketing apropiado en el que ambas partes actúen con el mismo conocimiento, prudencia y sin presión”. IVSC (2003): *International Valuation Standards* ... p. 96. IVS 1, párrafo 3.1. <http://www.ivsc.org> (01/12/2004).

- Valor asegurado (*insurance replacement cost or incurable value*)⁴⁹: Se entiende como el valor del activo previsto en las condiciones de un contrato o póliza de seguros. En referencia al inmovilizado material se utiliza el término de coste de reposición neto definido en la póliza de seguros. En el Capítulo 3, hemos analizado la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas entidades financieras, que entre otras es de aplicación para la cobertura de las provisiones técnicas de las entidades aseguradoras. En la misma se define claramente como fijar el valor de coste de reposición neto para las compañías de seguros⁵⁰.
- Valor de renovación (*reinstatement value*): La traducción literal del término inglés es la de valor de reincorporación, pero de acuerdo con la definición nos parece más apropiado denominarlo de renovación. Concretamente, este valor es el coste estimado, en la fecha de la valoración, de sustituir, reparar o reconstruir un bien asegurado hasta recuperar sustancialmente las condiciones de iniciales (de nuevo), sin mejorarlas o extenderlas⁵¹.

En referencia al Patrimonio Cultural, cabe la posibilidad de calcular este valor cuando se realicen restauraciones, ya que como veremos más adelante son operaciones asimilables a las renovaciones. En estos casos recibiría el nombre de valor de restauración.
- Valor indemnización o compensación (*indemnity value*): Se identifica con el coste necesario para sustituir, reparar o reconstruir un activo asegurado hasta recuperar sustancialmente las condiciones en las que se

⁴⁹ IVSC (2003): *International Valuation Standards* ... p 111. IVS 2, párrafo 3.6. <http://www.ivsc.org> (01/12/2004).

⁵⁰ Ver apartado 9. *Otras posibilidades de valoración* del Capítulo 3.

⁵¹ En la GN 3 (en revisión), se modifica ligeramente la definición del mismo, eliminando de la misma la expresión reconstruir.

encontraba en la fecha en se produjo el daño, teniendo en cuenta su edad, estado y vida útil restante, sin mejorarlas o extenderlas⁵².

La International Valuation Guidance Note (GN) 3, “*Valuation of plant and equipment*”, también propone como valor de no mercado el valor de rescate (*salvage value*), pero dado su contenido consideramos que no sería apropiado para la valoración del Patrimonio Histórico, ya que iría contra su propia esencia y en cierto modo su mero planteamiento nos parece que se contradice la intención del legislador en relación a su conservación. Aún así, incluimos su definición con la finalidad de dejar claro que no se ajusta a nuestro objeto de estudio.

El valor de rescate se define como el valor dado a un activo bajo la premisa de deshacerse de los materiales que contiene⁵³ (o de los que está formado), en lugar de considerar su uso continuado sin hacer reparaciones o adaptaciones especiales, y vendrá expresado en costes de eliminación/disposición (*desposal / disposition costs*) brutos o netos.

Este criterio de valoración se puede establecer desde dos perspectivas. Una presupone que ciertos componentes del bien tienen la capacidad de ser reutilizados. Es decir, la valoración no implica que la propiedad no posea una vida útil o una utilidad adicional, ya que podría ser reconstruida, para un uso similar o diferente, o servir como pieza de repuesto o recambio para otros activos que todavía se encuentren en servicio. En cambio, por otro lado, el valor de rescate también se puede referir al valor de chatarra o abandono (*scrap value*) o al valor de reciclaje

⁵² La GN 3 (en revisión) realiza la misma modificación que en el valor de renovación y elimina de la definición el concepto de reconstruir.

⁵³ La GN3 en vigor excluye expresamente los terrenos, mientras que en la que se está revisando no los nombra en ningún sentido. Por lo que podemos entender que de aprobarse los terrenos serán una parte más del activo a deshacer.

(*value for recycling*), lo que supone que los componentes del activo van a ser desechados o reciclados.

Como se puede comprobar, se plantea la valoración en función de la descomposición del activo en partes y esto es impensable para un bien cultural, que se ha de preservar y conservar unido y en las mejores condiciones posibles para que permanezca como testigo de nuestra historia. Por lo tanto, no consideramos que sea adecuado darle un valor que por sentido común no ha de tener lugar.

A continuación presentamos los diferentes escenarios posibles a la hora de establecer el valor razonable y el planteamiento expuesto en cuanto a la metodología y valor obtenido.

El valor razonable ante los distintos escenarios posibles

Valor razonable coincide con el precio de adquisición	<ul style="list-style-type: none"> - Compra-venta directa - Subasta pública - Concurso público
--	---

	Metodología	Valores de mercado
Valor razonable estimado en base a valores de mercado	<u>Métodos propuestos por IVSC:</u> <ul style="list-style-type: none"> - Método de coste - M. comparación de ventas - M. capitalización de rentas <u>Otros métodos aplicables:</u> <ul style="list-style-type: none"> - Métodos sintéticos - Métodos econométricos - Método de sustitución 	Basados en datos procedentes del mercado

	Metodología	Valores de no mercado
Valor razonable estimado en base a valores de no mercado	<u>Métodos propuestos por IVSC y por IASB:</u>	- Valor de uso
	- M. coste de reposición neto	- Valor de liquidación o venta forzosa
	- M. capitalización de rentas	- V. estimado de subasta
	<u>Otros métodos aplicables:</u>	- Valor asegurado
	- Métodos sintéticos	- Valor de renovación / restauración
	- Métodos econométricos	- Valor indemnización o compensación
	- Método coste del viaje	
	- M. valoración contingente	

Cuadro 4.6. Fuente: Elaboración propia.

Para concluir proponemos una serie de valores que entendemos dan una idea del valor mínimo a tener en cuenta en la estimación del valor razonable de los activos culturales y a los que ya dedicamos su espacio en el apartado 9. *Otras posibilidades de valoración* del Capítulo 3:

Valores razonables mínimos
- Capitalización gastos de conservación
- Valoración realizada por una compañía aseguradora
- Valoración catastral (inmuebles)
- Valoración hipotecaria (inmuebles) ⁵⁴
- Valor establecido por arbitraje mediante Expropiación Forzosa o por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio Histórico Español.

Cuadro 4.7. Fuente: Elaboración propia.

⁵⁴ Hemos de señalar que para las entidades de crédito⁵⁴, la estimación del valor razonable de activos materiales localizados en España no podrá superar el valor hipotecario obtenido conforme a la Orden ECO 805/2003, es decir, se fija como valor máximo para los inmuebles. Desde nuestro punto de vista, el valor de mercado de un activo cultural normalmente será superior al valor hipotecario.

3. LAS GRANDES OPERACIONES DE CONSERVACIÓN Y LAS RESTAURACIONES

Independientemente de las necesidades de mantenimiento, conservación y protección de carácter diario o asiduo, cada cierto tiempo los poseedores de los bienes culturales han de llevar a cabo operaciones de reparación, ligadas a la actividad de la empresa, que suponen un esfuerzo económico y material superior al cuidado común. Nos referimos a lo que en contabilidad se conoce como grandes reparaciones; por ejemplo, la limpieza de fachadas de cualquier catedral de nuestro país. Evidentemente, estas acciones son emprendidas para garantizar la prevención a largo plazo y la preservación del Patrimonio Cultural, con el objetivo de no tener que llegar al último recurso de la restauración⁵⁵.

De todas formas, hay situaciones en las que no han existido medios preventivos de carácter ordinario o extraordinario o bien estos no han sido eficaces. Todos hemos podido observar algún ejemplo a lo largo de nuestra geografía ¿Cuánto castillos o edificios históricos hay en España derruidos o en pésimo estado de conservación porque sus propietarios no se han interesado o no han contado con recursos suficientes para su adecuado mantenimiento? Más de los que todos desearíamos.

En estas ocasiones se hace inevitable emprender tareas de restauración para paliar el deterioro de estos bienes con la finalidad de que vuelvan a ser comprensibles desde el punto de vista cultural. Ni que decir tiene que las restauraciones suelen ser costosas y requieren un tiempo

⁵⁵ Según el International Council of Museums, la restauración es la “acción que se toma para hacer que un objeto deteriorado o alterado sea comprensible, sacrificando al mínimo su integridad estética e histórica”. Alonso López, M.J. (1997): “Conocer para conservar, conservar para conocer”. VIII Cursos monográficos sobre el Patrimonio Histórico. Universidad de Cantabria y Ayuntamiento de Reinoso. Santander. p. 158.

considerable, ya que se han de realizar con sumo cuidado para no dañar la fuerza estética e histórica de la obra.

En ambas situaciones se nos plantea el problema del registro contable. Analicemos primero las grandes operaciones de reparación y conservación y posteriormente las restauraciones.

3.1. Las grandes operaciones de conservación

El PGC considera que cuando un activo inmovilizado sea objeto de una reparación extraordinaria al finalizar el ciclo de utilización, siendo este periodo superior a un año, se dotará una provisión para riesgos y gastos por la parte proporcional que corresponda a cada ejercicio del importe estimado de la reparación a efectuar. En función de dicho reparto, se imputará en cada ejercicio el gasto correspondiente a la cuenta de resultados. A este respecto, AECA⁵⁶ se manifiesta en el mismo sentido, al entender que el coste íntegro de una reparación extraordinaria no ha de ser soportado por el ejercicio económico en el que tiene lugar sino que, conforme al principio de correlación de ingresos y gastos, se debe repartir entre las cuentas de resultados de los ejercicios en los que el inmovilizado está siendo utilizado.

La solución aportada por nuestro PGC no es compartida por las NIIF/NIC. Conforme al Marco Conceptual propuesto por el IASB, no sería posible registrar una provisión para grandes reparaciones como un pasivo,

⁵⁶ AECA (1991): *Principios contables. Inmovilizado material*. Madrid. p. 45. “En el caso de reparaciones extraordinarias, no es lógico que el ejercicio en que tiene lugar la reparación soporte el coste íntegro de la misma cuando, en realidad, la razón de la reparación extraordinaria es el uso y desgaste sufrido por el bien en los ejercicios precedentes. Con el fin de que haya una adecuada relación entre los ingresos y gastos de cada periodo, a partir del momento en que entre en funcionamiento el bien para el cual se prevén reparaciones extraordinarias, en cada ejercicio deberá llevarse a resultados, además de la amortización normal del bien, la parte proporcional del coste estimado en la reparación extraordinaria, abonando el importe de estas partes proporcionales en la cuenta de provisión para grandes reparaciones”.

debido a que no cumple con la definición de esta masa patrimonial como elemento de los Estados Financieros.

“La característica esencial de todo pasivo es que la empresa tiene contraída una obligación en el momento presente”⁵⁷. Un compromiso que se producirá en el futuro no provoca la existencia de un pasivo en el momento actual, por lo que la necesidad de realizar una gran reparación dentro de una serie de años no va a dar lugar a la aparición de una provisión para riesgos y gastos hoy. Gonzalo Angulo afirma al respecto que “las provisiones para reparaciones o inspecciones importantes de elementos de inmovilizado (...) no originan pasivos hasta que no se llevan a cabo, y el que las realiza tiene derecho a cobrar sus servicios. Dotarlas por anticipado, aunque sea una práctica válida para efectos fiscales, no genera pasivos ni gastos a efectos de las NIIF. Lo habitual, por tanto, será realizar la reparación, calificar los desembolsos como gastos o como activos y, en el caso de estos últimos, amortizarlos en un periodo más corto”⁵⁸.

En cualquier caso, la solución dada por las NIIF/NIC a este tipo de operaciones a variado desde la NIC 16 (revisada en 1998) a la nueva NIC 16 (revisada en 2003), que de hecho plantean premisas diferentes.

Al repasar la NIC 16 (revisada en 1998), ésta precisa que los costes de una reparación, extraordinaria o no, son gastos del ejercicio en el que tienen lugar, ya que su fin es el restaurar o mantener los beneficios económicos futuros que la entidad espera obtener del activo según sus pautas normales de rendimiento⁵⁹. Pero, por otro lado, el IASB planteaba ante esta situación la solución de contabilizar los costes de una reparación

⁵⁷ IASB (1999): “Marco Conceptual para la preparación y presentación de los Estados Financieros”. *Normas Internacionales de Contabilidad 1999*. IASB. México. párrafo 60.

⁵⁸ Gonzalo Angulo, J.A. (2003): “Principales cambios que suponen las NIIF respecto al PGC”. *Conferencia-coloquio* impartida en la Universidad Rey Juan Carlos, 10 de diciembre. Madrid. p. 16.

⁵⁹ NIC 16 (revisada en 1998), párrafo 25.

extraordinaria como un mayor valor del activo cuando se cumplieran las siguientes circunstancias⁶⁰:

- la entidad hubiera contabilizado el importe de la reparación o revisión general como un componente separado del activo⁶¹ y hubiera procedido a su amortización para reflejar el consumo de beneficios, que van a ser restituidos por un reparación o revisión general posterior,
- fuera probable que los beneficios económicos futuros asociados con el activo fluyan de la entidad, y
- el coste de la reparación general se pudiera valorar con fiabilidad.

Cualquier reparación extraordinaria o de gran magnitud supone un elevado importe. En el caso particular del inmovilizado cultural, las cifras serán iguales o más elevadas. Sólo hemos de pensar en la envergadura de algunos elementos que lo integran (monumentos o edificios de gran dimensión, como castillos, fortalezas, catedrales, etc.) o en la delicadeza de otros que pueden requerir técnicas más especializadas (sellos, películas, cuadros, etc.). Bajo nuestro punto de vista, el contabilizar estos importes como gasto en el ejercicio en el que se produce la operación puede causar un efecto bastante negativo en la cuenta de resultados de dicho periodo. Por lo que su activación pudiera ser una solución apropiada.

Desde el momento en que se adquiere un bien cultural, los poseedores de los mismos han de prever todas las medidas de prevención y

⁶⁰ Comité de interpretaciones (SIC) (1999): *Interpretación SIC 23: Inmovilizado material – costes de revisiones o reparaciones generales*. Derogada por la NIC 16 (revisada en 2003), párrafo 83.

⁶¹ Según la NIC 16 (revisada en 1998), párrafo 12, “en ciertas circunstancias, puede ser apropiado repartir la inversión total de un activo entre las partes que lo componen, para contabilizarlas por separado. Este podrá ser el caso cuando las partes que lo componen tienen vidas útiles de diferente duración, o bien cuando suministran a la empresa beneficios económicos siguiendo patrones diferentes por lo que necesitan de métodos y tipos de amortización diferentes”.

preservación necesarias para su correcto mantenimiento a cualquier nivel, como respuesta a la exigencia legal de conservación, mantenimiento y protección del Patrimonio Histórico Español. En este sentido, se conocerán de antemano tanto las operaciones de conservación más asiduas como las que se han de acometer cada cierto tiempo, dependiendo ambas de las características y cualidades de cada tipo de activo cultural.

Con respecto a las generales o extraordinarias, que son las que nos ocupan en este momento, dada su previsión se podrá estimar con fiabilidad cuál será su coste. Y en consecuencia cabría la posibilidad de contabilizar el importe de la misma como un componente separado del activo cultural. Lo que no compartimos es la exigencia establecida de amortización del importe de la revisión previa para activos que se pueden considerar como no amortizables, como justificaremos más adelante. Si un bien no es susceptible de amortización no tiene mucho sentido proceder a amortizar una parte del valor del mismo. Aunque pueda ser lógico e inevitable que se presente un deterioro físico limitado por el paso del tiempo, la erosión del medio ambiente, la incidencia de las condiciones ambientales, etc... este efecto negativo es corregido por las medidas necesarias, que concretamos como reparaciones extraordinarias, generales o grandes reparaciones, y que buscan mantener el Patrimonio Cultural en estado de estabilidad el mayor tiempo posible.

Por su parte, la NIC 16 (revisada en 2003) estima que los costes de las reparaciones extraordinarias o inspecciones generales periódicas por defectos se tratarán contablemente como una sustitución, siempre que los mismos cumplan con las condiciones de reconocimiento del inmovilizado material⁶². En este sentido, el coste de la misma podrá ser activable y se dará de baja el valor neto contable de la inspección general previa.

⁶² NIC 16 (revisada en 2003), párrafo 14.

Como condiciones necesarias para dicha activación, la norma establece que la operación ha de implicar la obtención de beneficios económicos o servicios futuros y que el coste de la misma pueda ser valorado con fiabilidad. Por un lado, la valoración del importe de la gran reparación puede ser realizada sin demasiados problemas, como ya hemos comentado. Y, por otro, consideramos que de no realizarse este mantenimiento extraordinario el activo dejaría de proporcionar, con el tiempo, el nivel de beneficios o servicios actual o previsto, contribuyendo de este modo a su obtención. En consecuencia, entendemos que cumpliría las condiciones mencionadas sin ninguna duda y su activación sería posible.

En cuanto a la amortización del importe de la gran reparación anterior, al tratarse como una sustitución, el componente a sustituir se tendrá que amortizar siguiendo el mismo criterio que el bien al que pertenece. Por lo tanto, si el activo cultural se considera no amortizable, el componente a sustituir tampoco lo sería, no produciéndose de este modo la incoherencia de tener que amortizar una parte de un inmovilizado al que no le fuera de aplicación este procedimiento sistemático.

En cualquier caso, consideramos que la activación como una sustitución de los costes suscitados por estas operaciones es una alternativa adecuada, siempre que se cumplan los requisitos establecidos por el IASB y no sea una exigencia la amortización del coste de la inspección previa.

3.2. Las restauraciones

Las restauraciones, por su parte, son operaciones que buscan la reparación de un daño, que impide o dificulta la lectura cultural del bien, provocado por la ausencia o ineficacia de los distintos sistemas de conservación, mantenimiento y protección sobre los bienes culturales. Entendemos que se debería utilizar como último recurso cuando todo lo

demás ha fallado, pero lo cierto es que en la realidad se emplea más de lo que sería deseable.

De todas formas, hay situaciones en las que se hace necesaria una restauración a pesar de que se hayan aplicado todas las medidas necesarias y adecuadas. Nos referimos concretamente a circunstancias ajenas a los poseedores de los bienes relacionadas con deficiencias de fabricación o construcción, por utilización de materiales o técnicas anticuadas, o con aspectos imprevisibles y no controlables, como fenómenos climatológicos, gamberrismo, etc.

Por lo tanto, cuando se hace necesaria la aplicación de una restauración significa que el bien cultural está notablemente deteriorado o alterado, por lo que todo o parte de su significado histórico-artístico no es perceptible. Bajo estas circunstancias, el activo estará considerablemente devaluado en el mercado porque habrá perdido parte de su importancia como testigo de la historia de civilizaciones pasadas y porque su estado de conservación requiere de una inversión muy importante en un proceso de restauración. Además, en casos extremos existe la posibilidad de que la vida útil de un bien cultural haya dejado de ser ilimitada, corriendo el riesgo de desaparecer si no se llevan a cabo las operaciones que lo devuelvan a su condición anterior.

Un bien cultural en las condiciones descritas difícilmente podrá estar afecto a un actividad económica o de carácter no lucrativo y lo que se pueda obtener por su enajenación será la cantidad que corresponda a su estado de conservación, es decir, muy inferior a su valor cultural de estar en perfectas condiciones. Lo más probable es que la entidad que los posea los haya desechado o los mantenga fuera de uso, aunque no siempre es así. Por ejemplo, hay bastantes iglesias en nuestro país, como la de El Salvador en

Sevilla⁶³, que hasta poco antes de comenzar su restauración han estado operativas para los servicios de culto.

Entendemos, pues, que se puede considerar que las restauraciones son operaciones similares, salvando las distancias, a las renovaciones o, incluso, a las rehabilitaciones en los inmovilizados materiales.

Los gastos destinados a renovar un activo buscan recuperar las características iniciales del bien; mientras que la rehabilitación es una operación cuya finalidad es poner de nuevo en funcionamiento un activo, sin desechar o descartar la posibilidad de adaptarlo a un uso diferente al inicial. En consecuencia, dentro de una rehabilitación se podrán realizar operaciones de restauración cultural y de adaptación a otra actividad económica o no lucrativa, con el fin de volver a utilizar el inmovilizado respetando en todo momento su interés histórico-artístico.

El PGC y la Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991 sobre valoración del inmovilizado material contemplan específicamente la renovación, siguiendo la definición expuesta. En cambio, la NIC 16 (revisada en 1998), párrafo 26, no califica el tipo de operación concretamente; si bien señala que hay ciertos desembolsos posteriores a la adquisición, entre los que se encuentra la renovación y la remodelación, que implican la recuperación de los beneficios económicos o las prestaciones de servicios inicialmente esperados. Y la nueva NIC 16 (revisada en 2003), párrafo 10, se refiere de forma genérica a todos los costes posteriores a los iniciales, distinguiendo entre los que cumplen las condiciones de reconocimiento y los que no.

⁶³ Está siendo objeto de una restauración integral como consecuencia de una cimentación deficiente que perjudica a la estabilidad de la misma y de una serie de grietas de una dimensión considerable que han ido apareciendo en la cubierta de la iglesia. Además, al abrir el suelo del edificio se ha encontrado un yacimiento arqueológico que está en proceso de estudio. Información extraída de un reportaje emitido en Canal Sur en el programa Andalucía Directo el día 20 de diciembre de 2004.

Si bien los dos organismos, ICAC e IASB, difieren en la exposición de las operaciones referidas, entendemos que el objetivo de ambos es común: activar estos gastos como mayor valor del inmovilizado material, cada uno con sus condiciones.

El PGC considera que los gastos de renovación son activables cuando “supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil y siempre que sea posible conocer o estimar razonablemente el valor neto contable de los elementos que, por haber sido sustituidos, deban ser dados de baja del inmovilizado”⁶⁴. Y, por otro lado, aunque el PGC no se refiere a la rehabilitación directamente, AECA⁶⁵ considera que los desembolsos relacionados con la misma deberían ser mayor valor del activo.

En cambio, la NIC 16 (revisada en 1998) condiciona la capitalización de estos gastos posteriores a la adquisición a que:

- el importe en libros se haya reducido previamente para reflejar la disminución de la capacidad de generar dichos rendimientos,
- o bien a que en la adquisición de un inmovilizado material y, por lo tanto, en su precio de compra, se refleje la obligación posterior de afrontar una inversión para poner el activo en servicio⁶⁶.

⁶⁴ Norma de valoración 3^a.f) del Plan General de Contabilidad.

⁶⁵ AECA (1991): *Principios Contables: Inmovilizado material*. AECA. Madrid. p. 45.

⁶⁶ “Un ejemplo de esto puede ser la adquisición de un edificio que necesita ser remodelado. En tales circunstancias, los desembolsos posteriores se añaden al importe en libros del activo, en la medida en que pueden ser recuperables por medio del uso futuro del mismo”. NIC 16 (revisada en 1998), párrafo 26.

Mientras que la NIC 16 (revisada en 2003) considera que se incrementará el importe en libros por aquellos costes posteriores a los iniciales, entre los que podemos situar los relativos a las restauraciones, que:

- contribuyan a la generación de rendimientos económicos (o no económicos) futuros, y
- cuyo coste pueda ser estimado de forma fiable.

Lo importante es que, tras la operación de inversión, el activo no se sobrevalore al incorporar un valor ya considerado contablemente, por no dar de baja los elementos sustituidos o por no haber corregido el valor neto contable como consecuencia de la disminución de los beneficios inicialmente esperados que provocará el consecuente deterioro de en el valor del activo.

En cualquier caso, entendemos que los gastos realizados para la restauración de un inmovilizado cultural van a ser activables. Un bien tan deteriorado físicamente estará con mucha probabilidad fuera de uso y, por lo tanto, se habrá dado de baja del balance; y si no fuera así, aplicando las NIIF/NIC, su importe en libros se habrá corregido como consecuencia de una disminución de su valor recuperable, provocada por una caída del rendimiento esperado del activo y/o por un evidente deterioro físico⁶⁷. Por lo tanto, la inversión que le devuelve la potencia cultural, el buen estado de conservación, la vida útil ilimitada, y le hace recuperar su capacidad inicial de generar rendimientos, económicos o no, se ha de contabilizar como mayor valor del activo.

⁶⁷ Son dos de las circunstancias que pueden influir en que existan indicios de deterioro del valor de los activos. NIC 36 (emitida en 1998), párrafo 9; y NIC 36 (revisada en 2004), párrafo 12.

4. LAS PÉRDIDAS DE VALOR

Al igual que el resto de los inmovilizados, el Cultural también puede ser objeto de pérdidas de valor que habrá que recoger contablemente. Nos referimos concretamente a la amortización y a otras pérdidas de valor, tradicionalmente llamadas pérdidas por depreciación que podían ser de carácter reversible o irreversible.

A continuación presentamos nuestra propuesta sobre estas circunstancias que pueden afectar al valor del inmovilizado.

4.1. La amortización

Antes de proceder a determinar si los bienes del Patrimonio Histórico Español pueden ser o no amortizables, entendemos que es necesario enmarcar este concepto y revisar la situación actual de este procedimiento contable.

La amortización es el reflejo contable de la depreciación experimentada por los elementos de inmovilizado de la empresa, derivada de su aplicación en el proceso productivo, del paso del tiempo o de la obsolescencia técnica que pueda afectar a esos bienes⁶⁸. Se trata, por tanto, de una pérdida de carácter definitivo que habrá de ser tenida en cuenta a fin de calcular correctamente los resultados del ejercicio económico, y se computará con independencia de que el resultado sea positivo o negativo, pues, según el principio de prudencia, “se tendrán presentes toda clase de depreciaciones, tanto si el resultado del ejercicio fuese positivo como

⁶⁸ En este sentido se pronuncia el ICAC en la norma 7^a.1 de la Resolución de 30 de julio de 1991, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, al establecer que “la amortización se identifica con la depreciación que normalmente sufren los bienes de inmovilizado por el funcionamiento, uso y disfrute de los mismos, debiéndose valorar, en su caso, la obsolescencia que pueda afectarlos”.

negativo”⁶⁹. Esta observación incluida por el PGC podría parecer innecesaria desde el punto de vista profesional; sin embargo, “la existencia de prácticas tendentes a estimar las depreciaciones de los activos inmovilizados y de otros activos tan sólo cuando existen unos resultados contables capaces de absorber las dotaciones correspondientes, puede haber llevado al legislador a incluir en el texto legal, la declaración expresa de que la prudencia exige que tanto dotaciones de amortizaciones como de provisiones deban practicarse con independencia de cuáles sean los resultados del ejercicio”⁷⁰.

La correcta determinación de la cuantía de la depreciación de los bienes amortizables es una cuestión de especial relevancia. La amortización responde a la distribución del coste histórico del inmovilizado (precio de adquisición o coste de producción) o de la cantidad que lo sustituya⁷¹, una vez deducido el valor residual, a lo largo de la vida útil de esos elementos y, ello, afectará directamente al importe de los resultados del ejercicio. En efecto, si el cuota de la amortización se calcula por defecto, provocará una sobrevaloración del inmovilizado y conducirá a unos resultados excesivos que, cuando sean repartidos, ocasionarán la descapitalización de la empresa. En cambio, si es excesiva respecto a la depreciación experimentada por el inmovilizado se producirá la situación contraria, es decir, el resultado que se derive de la contabilidad será inferior a la renta que, realmente, se ha generado en el ejercicio.

En definitiva, considerando el efecto que produce la amortización en los resultados del ejercicio, será necesario establecer un plan que permita distribuir de forma racional y uniforme el importe amortizable de los

⁶⁹ Tercera Parte del PGC sobre Principios Contables en el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

⁷⁰ Cañibano Calvo, L. (1991): “Principios Contables”. *Cómo aplicar el Plan General de Contabilidad*, vol. 1. Área Editorial. Madrid. p. 15.

⁷¹ NIC 16 (revisada en 1998), párrafo 6; NIC 16 (revisada en 2003), párrafo 6; y NIC 38 (revisada en 1998), párrafo 7; NIC 38 (revisada en 2004), párrafo 8.

elementos del inmovilizado en los ejercicios en que serán utilizados. En este sentido, tanto nuestra legislación nacional como la del IASB, se establece que las partidas amortizables del inmovilizado serán amortizadas “sistemáticamente en función de la vida útil de los bienes, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia que pudiera afectarlos”⁷².

En consecuencia, el cálculo de la cuota anual de amortización está determinado por los siguientes conceptos: el valor amortizable o importe depreciable, el valor residual, la vida útil, el método de amortización y el momento de inicio del proceso de amortización. De todos los conceptos mencionados, para el tema que nos ocupa, nos parece que la vida útil de los activos es un factor fundamental a la hora de establecer si los bienes culturales pueden ser amortizados o no.

La vida útil es el período durante el cual se espera razonablemente que el bien inmovilizado vaya a producir rendimientos normalmente. Las NIIF/NIC⁷³ establecen que “vida útil es: a) el periodo durante el cual se espera utilizar el activo amortizable por parte de la entidad, o bien, b) el número de unidades de producción o similares que se esperan obtener del mismo por parte de la entidad”.

Se trata de un valor estimado que debe ser previsto de acuerdo con un criterio racional y teniendo en cuenta aquellos factores que pueden

⁷² Norma de valoración 2^a.5 y 4^a del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad; Norma 7^a.1 de la Resolución de 30 de julio de 1991, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material; Norma 10^a.1 de la Resolución de 21 de enero de 1992, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial. En el mismo sentido se pronuncian la NIC 16 (revisada en 1998), párrafo 41; NIC 16 (revisada en 2003), párrafo 50; y la NIC 38 (revisada en 1998), párrafo 79; NIC 38 (revisada en 2004), párrafo 97.

⁷³ NIC 16 (revisada en 1998 y en 2003), párrafo 3; y NIC 38 (revisada en 1998), párrafo 7; NIC 38 (revisada en 2004), párrafo 8.

incidir a lo largo de la vida productiva del inmovilizado como uso y desgaste físico esperado, obsolescencia, o límites legales u otros que afecten a la utilización del activo. La estimación de la vida útil de un activo amortizable “debe basarse en factores como la experiencia histórica de la empresa o del sector con ese tipo de activo, estimaciones de los fabricantes del bien, evaluaciones de tasadores o ingenieros, etc.”⁷⁴, teniéndose en cuenta, “además del deterioro físico por el transcurso del tiempo y el agotamiento, los siguientes factores:

- La obsolescencia, tanto tecnológica como por alteraciones en la demanda o por cambios en la retribución de algún factor productivo.
- La relación con otros activos. Si se adquiere un activo que introduce una mejora en otro ya existente, pero que no aumenta la vida útil de este último, el activo adquirido ha de amortizarse durante el resto de la vida útil del activo originario.
- Factores ambientales o legales. Según donde estén localizados los activos, la temperatura y el clima pueden afectar la vida útil. Por otro lado, ciertas disposiciones legales de protección ambiental pueden requerir el cierre o traslado de plantas completas.
- Condiciones de utilización, tales como el número de turnos, capacitación profesional del personal, etc.
- Política de mantenimiento y reparaciones. Un mantenimiento inadecuado puede acortar la vida útil de un activo. Un buen mantenimiento puede prolongar la misma, pero no indefinidamente.
- Factores económicos o legales que impongan un límite al uso del activo”⁷⁵.

⁷⁴ AECA (1991): *Principios contables. Inmovilizado material*. Madrid. p. 49.

⁷⁵ AECA(1991): *Principios contables. Inmovilizado material*. Madrid. pp. 49-50. La NIC 16 (revisada en 2003), párrafo 56, se manifiesta en el mismo sentido; al igual que la NIC 38 (revisada en 2004), párrafo 90, que es aún más completa.

En relación a estos factores, entendemos que la obsolescencia en estos activos los convierte en cierta manera en lo que son, alargando su vida. O más bien podemos decir que se trata de otra vida, ilimitada, y “en esta otra vida reside en parte el valor de reliquia de un objeto, que para unos es anécdota, para otros sentimiento, y para los de más allá, símbolo o tótem”⁷⁶. La obsolescencia es una característica común a todos los bienes culturales, ya que provienen del pasado de nuestras civilizaciones, y precisamente es esta cualidad la que, en lugar de hacerles perder valor, se lo aporta.

Por otro lado, la exigencia legal de conservación, mantenimiento y protección del Patrimonio Histórico Español, que debe ser respetada y cumplida por todos los poseedores de estos bienes, tiene como fin último evitar que desaparezcan los valores que lo hacen especial. A través de la prevención, la preservación y la restauración se pretende rehuir el deterioro del Patrimonio Cultural, para no perder la riqueza de un país. En consecuencia, estos desvelos contribuyen a dos aspectos fundamentales:

- Primero, a que la depreciación sistemática del bien cultural en su conjunto no tenga lugar,
- Y segundo, a que la vida útil de los inmovilizados culturales sean aún más ilimitada, si cabe.

Consecuentemente, llegamos a la conclusión de que la vida útil del activo cultural es ilimitada, tanto en para su componente material como para el inmaterial. ¿Y cómo tratan las NIIF/NIC esta situación?

La NIC 16 sólo menciona un tipo de bien material con una vida útil ilimitada, al igual que nuestro PGC. Nos referimos a los terrenos, para lo

⁷⁶ Ballart, J. (1997): *El patrimonio histórico y arqueológico: valor y uso*. Editorial Ariel, S.A. Barcelona. p. 229.

que considera, como norma general, que no son amortizables⁷⁷, contabilizándose de forma separada a los bienes a los que estén asociados. Como curiosidad, actualmente en España, en las empresas vitivinícolas, aunque se reconoce que los terrenos agrícolas⁷⁸ pierden productividad con la explotación del cultivo, se mantiene el criterio de bien no amortizable. Si bien, se contempla la dotación de una provisión para trabajos de recuperación productiva de los terrenos, que recogerá en cada uno de los ejercicios de utilización del mismo “la parte proporcional de la estimación de los gastos a incurrir durante el periodo de tiempo necesario para recuperar o reparar la productividad inicial del terreno agrícola en el que se cultiva la vid”⁷⁹.

Es más, en España, además del caso de los terrenos, existen otros inmovilizados (materiales o inmateriales) que no se amortizan o que tienen un tratamiento especial en su amortización, como sucede con los siguientes casos:

- Los trofeos deportivos⁸⁰,

⁷⁷ NIC 16 (revisada en 1998), párrafo 45, y NIC 16 (revisada en 2003), párrafo 58.

⁷⁸ Según el IASB, los terrenos relacionados con la actividad agrícola se tratan como Inmovilizado Material o como Inmueble de Inversión, según proceda. NIC 41 Agricultura, párrafo 2.

⁷⁹ Orden de 11 de mayo de 2001, por la que se aprueban las normas de adaptación del PGC a empresas del sector vitivinícola. Norma de valoración 20ª.

⁸⁰ En las sociedades anónimas deportivas, se podrán contabilizar los trofeos deportivos por su valor venal cuando éste sea significativo y consecuencia de una tasación pericial y, además, no vaya a ser objeto de amortización ni de revalorizaciones. Orden de 27 de junio de 2000, por la que se aprueban las normas de adaptación del PGC a las Sociedades Anónimas Deportivas. Norma de valoración 3ª.g).

- Las soleras y crianzas⁸¹,
- La maquinaria de obras situadas en el exterior del país y sin intención de ser transportada al territorio nacional⁸²,
- Las inversiones realizadas en terrenos agrícolas cedidos⁸³, o
- El patrimonio histórico.

El Patrimonio Histórico, concretamente, lo hemos analizado en el Capítulo 2 y comprobamos que aparece reflejado en el Plan General de Contabilidad Pública y en la adaptación del PGC a las entidades sin ánimo de lucro, con un tratamiento muy diferente⁸⁴, si bien en otros países optan

⁸¹ En las empresas vitivinícolas, las soleras y criaderas son los líquidos obtenidos a partir de la uva o de la destilación del vino, introducidos de forma definitiva en las botas o barricas donde se generan el conjunto de organismos que permiten la producción de vinos y derivados vínicos. Al entender que no se deprecia sistemáticamente, ya que se regenera por su propio proceso productivo, no se considera amortizable. Orden de 11 mayo 2001, por la que se aprueban las normas de adapt. del PGC a empresas del sector vitivinícola. Norma de valoración 3^a.c).

⁸² En las empresas constructoras, este tipo de maquinaria será amortizada en el periodo de tiempo previsto para la duración de la obra a la que fue asignada, utilizándose como valor residual el que se estime que tendrá una vez terminada la obra. Orden de 27 de enero de 1993, por la que se aprueban las normas de adaptación al PGC a las empresas constructoras. Norma de valoración 3^a.h).

⁸³ En las empresas vitivinícolas, cuando los terrenos agrícolas son usados mediante contrato de arrendamiento o similar, las inversiones necesarias para llevar a cabo la producción agrícola, siempre que no sean separables del terreno, se registrarán como inmovilizado inmaterial. Su amortización se realizará en función de la duración del contrato de cesión, teniendo en cuenta las sucesivas prórrogas del mismo, o de la vida útil de las inversiones, si fuera menor. Orden de 11 de mayo de 2001, por la que se aprueban las normas de adaptación del PGC a las empresas del sector vitivinícola. Norma de valoración 5^a.i).

⁸⁴ En el Sector Público, el Patrimonio Histórico se enmarca en el subgrupo 20 Inversiones destinadas al uso general, cuyos bienes no son amortizables, al igual que los bienes integrantes del dominio público. Ahora bien, si los bienes culturales se destinan a la prestación de servicios públicos o administrativos, podrán ser considerados, a efectos contables, inmovilizado material. Bajo esta situación recibirá el mismo tratamiento contable del subgrupo y, por lo tanto, serán objeto de amortización. Por su parte, en las entidades sin ánimo de lucro se contabiliza en el subgrupo 23 y no se permite su amortización. Aunque sí reconoce la necesidad de dotar una provisión para reparaciones y conservación, con el fin de atender las reparaciones extraordinarias necesarias para su conservación en buen estado.

por otras alternativas. Nosotros, además, planteamos y justificamos nuestra posición al respecto en este mismo epígrafe.

Por su parte, la NIC 38 (revisada en 2004)⁸⁵, plantea que, en referencia a los activos inmateriales, se ha de determinar si su vida útil es finita o indefinida, entendiendo por indefinida que “cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no exista un límite previsible al periodo a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la entidad”. Y concluye que aquellos intangibles para los cuales se cumpla esta premisa no serán amortizables.

En consecuencia, podemos afirmar que de acuerdo con las NIIF/NIC, tanto el componente material como el inmaterial del Patrimonio Cultural, al no contar con una limitación de tipo temporal ya que se busca que prevalezca para el disfrute de las generaciones futuras, son bienes no amortizables.

Desde nuestro punto de vista, consideramos que no procede llevar a cabo un proceso contable de amortización técnica sobre el Patrimonio Cultural, aunque estén destinados a la prestación de servicios públicos o administrativos, siempre y cuando la persona física o jurídica responsable de su preservación efectivamente cumpla con la misma y tenga la capacidad económica y técnica para hacerlo. En caso contrario, si bien se estará cometiendo una agresión contra nuestra historia y se incumplirá la ley, con el consiguiente riesgo de sanción que esto supone⁸⁶, el bien cultural podrá llegar a desaparecer y, por lo tanto, su vida desgraciadamente pasará a ser limitada. Sólo en esta situación tan poco deseable y que habrá que intentar evitar por todos los medios posibles al alcance de las Administraciones Públicas y de los ciudadanos, podría llegar a considerarse amortizable.

⁸⁵ NIC 38 (revisada en 2004), párrafos 88 y 89.

⁸⁶ Véase en el Capítulo 1 el epígrafe 5.3. *Mecanismos existentes para garantizar la conservación, mantenimiento y protección.*

En cualquier caso, tenemos la firme convicción de que los inmovilizados culturales no son amortizables por las razones expuestas anteriormente. Es más, bajo la idea que defendemos, entendemos que para estos elementos se ha de eliminar la amortización de cualquier método o procedimiento de estimación de su valor, aunque esté admitido en una norma legal, ya que resultaría improcedente.

4.2. Otras pérdidas de valor: el deterioro del valor

En nuestro sistema contable actual, se reconocen las pérdidas de valor, diferentes a la amortización, cuando el valor de mercado de un inmovilizado es menor que su valor neto contable y siempre que dicho valor neto contable no pueda recuperarse mediante la generación de ingresos suficientes para cubrir todos los costes y gastos, que se producen como consecuencia de su utilización. Esas pérdidas pueden ser de carácter reversible, cuando no son definitivas, o de carácter irreversible, cuando son irrecuperables.

En las NIIF/NIC se utiliza otra terminología. Concretamente, se emplea el término pérdidas por deterioro del valor de los activos, sin distinguir entre reversibles o irreversibles. El tratamiento contable de las mismas está recogido en la NIC 36 y ya lo analizamos en el Capítulo 2⁸⁷.

Evidentemente, las pérdidas de valor de un inmovilizado cultural se pueden producir por diversas situaciones. Concretamente, hemos comentado alguna al tratar el problema de la valoración en el capítulo anterior. Por ejemplo, en el caso de las obras de arte, las modas y las tendencias en el mercado del arte influyen de forma directa en la apreciación de las mismas, así como cuestiones sobre la aparición de dudas en relación a la autenticidad

⁸⁷ Ver epígrafe 3.2.5. *Correcciones de valor*.

de ciertas obras también afectan en los mismos términos. Consecuentemente, ese cambio en el interés por el activo se trasladará al mercado como un deterioro del valor, disminuyendo el importe recuperable a la fecha de cierre del balance.

Este deterioro de valor, por tanto, es independiente de la vida útil del bien y puede tener lugar aún cuando el poseedor del mismo cumpla fielmente con todos los requisitos de conservación, mantenimiento y protección exigidos por las leyes españolas. Por lo que entendemos que cuando aparezca una pérdida por deterioro del valor se deberá presentar en los Estados Financieros, aunque lo deseable sería que no se produjeran o que su frecuencia fuera mínima, ya que estas fluctuaciones a la baja crean inseguridad y falta de confianza en el Patrimonio Histórico debilitando de ese modo los mercados en los que se comercian.

Con el objetivo de conocer si se producen pérdidas por deterioro, las empresas tienen la obligación de evaluar, en cada fecha de cierre del balance, si existe algún indicio de deterioro del valor de sus activos. La NIC 36 (revisada en 2004) sobre Deterioro del Valor de los Activos considera que al evaluar la existencia de indicios de deterioro de valor se han de tener presente, como mínimo, las siguientes circunstancias, cuya procedencia puede ser tanto externa como interna:

“Fuentes externas de información

- Durante el ejercicio, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que cabría esperar como consecuencia del mero paso del tiempo o del uso normal.
- Durante el ejercicio han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre la entidad, referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de

mercado en los que ésta opera, o bien en el mercado al que está destinado el activo.

- Durante el ejercicio los tipos de interés de mercado, u otros tipos de mercado de rendimiento de inversiones, han sufrido incrementos que probablemente afecten al tipo de descuento utilizado para calcular el valor de uso del activo, de forma que disminuyan su importe recuperable de forma significativa.
- El importe en libros de los activos que la entidad es mayor que su capitalización bursátil.

Fuentes internas de información

- Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico de un activo.
- Durante el ejercicio han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en el futuro inmediato, cambios significativos en el alcance o manera en que se usa o se espera usar el activo, que afectarán desfavorablemente a la entidad. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, planes de interrupción o reestructuración de la actividad a la que pertenece el activo, planes de enajenación o disposición por otra vía del activo antes de la fecha prevista, y la reconsideración como finita de la vida útil de un activo anteriormente considerada como indefinida.
- Se dispone de evidencia procedente de informes internos, que indica que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, peor que el esperado”⁸⁸.

En general, las circunstancias reseñadas en la norma pueden ser admisibles en referencia a un bien cultural, pero hay una que en lugar de disminuir el valor del activo lo aumenta. Nos referimos precisamente a la

⁸⁸ NIC 36 (revisada en 2004), párrafo 12.

evidencia de obsolescencia. Ya hemos comentado al tratar la amortización que precisamente la obsolescencia, aunque no es determinante, es necesaria y casi inevitable para que un objeto deje de ser simplemente viejo y se convierta en histórico. Por lo que no podemos considerarla como un factor que vaya a provocar una pérdida de valor, sino como una característica que favorece su conversión en otro tipo de bien con una vida útil ilimitada y un valor superior al de un objeto en desuso y obsoleto.

Por otro lado, el deterioro físico de un activo cultural puede ser un indicio de pérdida por deterioro del valor, pero siempre desde la premisa de que difícilmente se presentará. Desde el momento en el que se cumplan los requisitos legales sobre conservación, mantenimiento y protección, necesarios para su supervivencia en perfecto estado con el fin de prolongar la vida del Patrimonio Cultural, no tiene objeto hablar de deterioro físico. Sólo cabría esta posibilidad si no se aplicaran o no fueran efectivas las medidas de prevención y preservación del inmovilizado cultural, hasta el momento en que se lleve a cabo la correspondiente restauración, que les devuelva su condición histórico-artística.

Para el caso de la reversión, la NIC 36 (revisada en 2004) también señala una serie de hechos que pueden inducir a que existan indicios de que la pérdida por deterioro reconocida en ejercicios anteriores ha disminuido o desaparecido. Son prácticamente las mismas que para detectar la evidencia de deterioro de valor, pero en sentido contrario, es decir, favorable.

“Fuentes externas de información

- Durante el ejercicio, el valor de mercado del activo ha aumentado significativamente.
- Durante el ejercicio, han tenido, o van a tener lugar en el futuro inmediato, cambios significativos con un efecto favorable para la

entidad, referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que ésta opera, o bien en el mercado al cual va destinado el activo en cuestión.

- Durante el ejercicio, los tipos de interés u otros tipos de mercado de rendimiento de inversión, han experimentado decrementos que probablemente afecten al tipo de descuento utilizado para calcular el valor de uso del activo, de forma que su importe recuperable haya aumentado de forma significativa;

Fuentes internas de información

- Durante el ejercicio han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en el futuro inmediato, cambios significativos en el alcance o manera en que se utiliza o se espera utilizar el activo, con efecto favorable para la entidad. Estos cambios incluyen los costes en los que se haya incurrido durante el ejercicio para mejorar o desarrollar el rendimiento del activo o reestructurar la actividad a la que dicho activo pertenece.
- Se dispone de evidencia procedente de informes internos que indica que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, mejor que el esperado⁸⁹.

5. INFORMACIÓN A INCLUIR EN OTROS ESTADOS CONTABLES

Además de la información contable reflejada en el Activo de la entidad, resulta necesario aportar otra serie de datos en documentos como el Anexo, el Inventario de Bienes del Inmovilizado Cultural y el Informe de Sostenibilidad. De hecho, en aquellas ocasiones en las que algún bien

⁸⁹ NIC 36 (revisada en 2004), párrafo 111.

cultural no cumpla los requisitos de activación y reconocimiento no figurará en el Activo, pero sí podremos obtener información sobre el mismo en los documentos mencionados.

Concretamente, nos parece imprescindible, además de los datos a reseñar en la Memoria, mantener un Inventario específico para el Patrimonio Histórico en que se de una información muy detallada de estos bienes. Por otro lado, al tratarse de bienes con un interés social nos parece interesante agregar a sus contenidos los referentes a los activos que nos ocupan.

5.1. La Memoria

Conforme a la NIC 1, Presentación de Estados Financieros, la Memoria versará sobre las políticas contables utilizadas y demás notas explicativas. En referencia al Patrimonio Cultural consideramos imprescindible aportar la siguiente información:

- a. Las bases de valoración utilizadas para determinar el importe en libros bruto;
- b. El movimiento producido entre los valores en libros durante el ejercicio económico para cada partida del inmovilizado cultural, mostrando:
 - las inversiones o adiciones realizadas, entre las que podemos encontrar renovaciones, ampliaciones, mejoras, grandes operaciones de conservación, restauraciones, etc.
 - las enajenaciones o disposiciones por otra vía y los activos culturales clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo enajenable de elementos que se haya clasificado para dicho fin,
 - las adquisiciones realizadas mediante combinaciones de negocios,

- los incrementos o disminuciones producidos por las revaloraciones y por las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas, contra el patrimonio neto,
 - las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas contra el resultado del ejercicio,
 - otros movimientos;
- c. El importe del inmovilizado cultural adquirido de forma gratuita (ocupación, donación, sucesión, prescripción o atribución de Ley (sólo en la Administración Pública)) o mediante una subvención oficial;
- d. Activos culturales afectos a garantías, así como a restricciones de titularidad, indicando su importe;
- e. El importe de los compromisos firmes de compra de inmovilizados culturales y sus fuentes previsibles de financiación, así como los compromisos firmes de venta;
- f. Para los activos culturales contabilizados por sus valores revalorizados, se revelará:
- la fecha efectiva de la revalorización,
 - la información relativa al experto independiente que realizó la tasación,
 - los métodos e hipótesis significativas aplicadas en la estimación del valor razonable de los elementos culturales,
 - en qué medida el valor razonable de cada elemento fue determinado directamente por referencia a los precios observables en un mercado activo o a recientes transacciones de mercado, o si fue estimado utilizando otras técnicas de valoración,
 - el importe el libros de cada elemento del inmovilizado cultural si se hubieran contabilizado según el modelo del coste, y

- el movimiento del ejercicio de las reservas de revalorización, así como cualquier restricción sobre la distribución de su saldo a los accionistas;

g. Otra información:

- el importe en libros de los activos culturales que estén temporalmente fuera de servicio,
- el importe en libros de los activos culturales que, retirados de su uso activo, se mantienen sólo para ser enajenados o para disponer de ellos por otra vía, y
- el valor razonable de aquellos inmovilizados culturales contabilizados por el modelo de coste, cuando sea significativamente diferente de su importe en libros, y
- cualquier otra circunstancia importante que afecte a este inmovilizado.

Por otro lado, nos parece importante resaltar que se deberá indicar específicamente el importe correspondiente a los gastos destinados a la conservación, protección y mantenimiento de los activos culturales imputado a la cuenta de resultados, ya sea como parte de la información relacionada con el inmovilizado cultural o junto a la información sobre gastos e ingresos.

Además, se deberá recoger en las notas explicativas del inmovilizado inmaterial, el importe de los bienes culturales recibidos en cesión que la entidad esté utilizando para la consecución de sus actividades.

Y, por último, en la Memoria de las entidades públicas, además de lo ya mencionado, se tendrá que ofrecer información sobre los activos culturales destinados al uso general, en relación a qué bienes son, el importe por el que están valorados y su criterio de valoración.

5.2. El Inventario de Bienes del Inmovilizado Cultural

Ya Luca Pacioli se refirió al inventario en los términos siguientes: “Por eso, deberá comenzar siempre sus actividades en el nombre de Dios Nuestro Señor, cuyo santo nombre tendrá constantemente en la mente y hará constar al inicio de todos los libros. En primer lugar, habrá de establecer un Inventario minucioso de esta manera: escribirá en un folio o en un libro aparte todo aquello que posea en el mundo, tanto en bienes muebles como inmuebles, empezando siempre por las cosas de mayor valor o más fáciles de perder, como el dinero contante, joyas, plata, etc., porque los bienes inmuebles, como son las casas, las tierras, las lagunas, los valles, las pesquerías y similares no pueden perderse como los bienes muebles”⁹⁰.

Desde nuestro punto de vista, el Inventario de Bienes del Inmovilizado Cultural puede estar integrado en un Inventario General de la entidad o llevarse de forma separada, ya que no encontramos ningún inconveniente de peso para ninguna de las dos fórmulas. Aunque sí tenemos claro que ha de ser un documento que contenga una relación detallada e individualizada no sólo de los bienes del Patrimonio Histórico Español que formen parte del patrimonio del sujeto contable, sino también de aquellos que utiliza en su actividad, aunque no sean de su propiedad.

Junto a dicha relación detallada, se ha de contemplar otra información que la complete. Entre la que señalamos las características físicas y técnicas de los bienes; la valoración contable de cada elemento; el título jurídico por el que se posee; su situación jurídica, así como las cargas o gravámenes que pudieran existir sobre los mismos; o los bienes cedidos (y/o adscritos, si se trata del sector público) a otras entidades.

⁹⁰ Pacioli, L. (1494, edición de 1994): “De las cuentas y las escrituras”. Título noveno del *Tratado XI de su Summa de Arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita*. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). Madrid. p. 20.

5.3. El Informe o Memoria de Sostenibilidad

Por último, creemos oportuno realizar un breve comentario sobre el Informe o Memoria de Sostenibilidad. El motivo fundamental de que incluyamos este apartado sobre información no financiera se debe a la existencia de una corriente que busca el crecimiento de la dimensión ética y social de las empresas. Esta tendencia está provocando que las sociedades asuman ciertas responsabilidades más allá de las estrictamente económicas, en relación con la sociedad en general, los clientes, los trabajadores, ... Nos referimos a la responsabilidad social corporativa.

Este movimiento ha traído como consecuencia, entre otras cosas, la aparición de las Memorias de Sostenibilidad, cuyo objetivo es cubrir la información de base social de las entidades. No existe consenso sobre los contenidos concretos a aportar por la información social, aunque se puede decir que es aquella “suministrada por las empresas y otras instituciones acerca de una amplia gama de aspectos económicos y sociales de la compañía que rebasan el ámbito estrictamente financiero; generalmente se refiere a información sobre grupos de interés diferentes a accionistas y acreedores, tales como empleados y la sociedad en general”⁹¹.

Por otro lado, no hay una normativa que regule el formato y contenido de la información social, cuya divulgación es de carácter voluntario. Pero sí se van produciendo propuestas de organismos públicos y de asociaciones privadas que pretenden aportar unas pautas que ayuden a las entidades a elaborar este tipo de información. Como ejemplos, citamos el *Corporate Report*⁹², el trabajo de *Erns & Erns*⁹³, el Libro Verde de la

⁹¹ Perks, R.W. (1993): *Accounting and Society*. Chapman & Hall. London. p. 78.

⁹² Presentado por la Accounting Standard Stering Committe (ASSC) en 1975.

⁹³ En 1978.

Comisión de las Comunidades Europeas⁹⁴ o la Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad del Global Reporting Initiative (GRI)⁹⁵.

Concretamente nos vamos a centrar en la última. Esta se centra en tres pilares básicos en referencia a la información social: la actuación medioambiental, la actuación económica y la actuación social. Nos vamos a concentrar en la actuación social ya que, desde nuestro punto de vista, la posesión y el uso del Patrimonio Cultural conlleva una responsabilidad de cara al conjunto de la sociedad. La entidad será la responsable de su buena utilización y cuidado ante el resto de los españoles.

En la actuación social se han de contemplar cuatro categorías: las prácticas laborales, los derechos humanos, la sociedad y responsabilidad del producto. Entendemos que la información no financiera a aportar sobre el Patrimonio Histórico Español se incorporará en la categoría de sociedad, que considera aspectos relacionados con la comunidad, el soborno y la corrupción, las contribuciones políticas o los precios y la competencia. Sin que aparezca de forma específica una referencia sobre las actividades relacionadas con el Patrimonio Cultural, íntimamente conectadas con la responsabilidad de las entidades ante la comunidad.

Por consiguiente, encontramos necesaria la presentación de indicadores que arrojen luz sobre las actividades llevadas a cabo por las entidades sobre el Patrimonio Cultural, ya que constituyen una responsabilidad antes en conjunto de la sociedad como parte de su historia.

⁹⁴ En 2001.

⁹⁵ La primera versión de la guía apareció en el año 2000 y la última es de 2002.

BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO LÓPEZ, M.J. (1997): “Conocer para conservar, conservar para conocer”. VIII Cursos monográficos sobre el Patrimonio Histórico. Universidad de Cantabria y Ayuntamiento de Reinosa. Santander. pp. 157-171.
- ARCHEL DOMENCH, P. (2004): “Las memorias de sostenibilidad de la Global Reporting Initiative (GRI)”. Partida Doble, nº 153. pp. 48-59.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA)(1991): *Principios contables. Inmovilizado material*. Madrid.
- (1991): *Principios contables. Inmovilizado inmaterial y gastos amortizables*. Madrid.
- BALLART, J. (1997): *El patrimonio histórico y arqueológico: valor y uso*. Editorial Ariel, S.A. Barcelona.
- CAÑIBANO CALVO, L. (1991): “Principios Contables”. *Cómo aplicar el Plan General de Contabilidad*, vol. 1. Área Editorial. Madrid.
- CIRCULAR 4/2004 DEL BANCO DE ESPAÑA, de 22 de diciembre, a entidades de crédito, sobre normas de información financiera pública y reservada y modelos de estados financieros. BOE núm. 314, de 30 de diciembre de 2004.
- COLEGIO DE REGISTRADORES DE LA PROPIEDAD Y MERCANTILES DE ESPAÑA: *Medioambiente y publicidad registral. El Registro de la Propiedad y Mercantil como instrumento al servicio de la sostenibilidad*. Registradores de España. <http://www.registradores.org> (17/11/2004).
- GLOBAL REPORTING INITIATIVE (GRI) (2002): Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad, sobre el desempeño económico, ambiental y social de la empresa. GRI. <http://www.globalreporting.org> (07/02/2005).
- GONZALO ANGULO, J.A. (2003): “Principales cambios que suponen las NIIF respecto al PGC”. *Conferencia-coloquio* impartida en la Universidad Rey Juan Carlos, 10 de diciembre. Madrid.
- HEIDL, M. (2000): “The System of Experts in Germany”. EuroExpert Conference 2000. Madrid. http://www.euroexpert.org/upload/pdf/system_of_experts_germ.pdf (26/11/2004).
- <http://ssl.acens.com/atasaconference.com/ehome.htm> (09/12/2004).
- <http://www.aeptj.com> (26/11/2003).
- <http://www.aseip.com> (09/12/2004).

- <http://www.atasa.com> (09/12/2004).
- http://www.euroexpert.org/front_content.php?idcat=5 (26/11/2004).
- <http://www.perito.biz/ley.htm> (09/12/2004).
- <http://www.perits.org> (09/12/2004).
- <http://www.registradores.org/mercantil/jsp/home.jsp> (07/02/2005).
- <http://www.thesauro.com/scripts/esp/home.asp> (09/12/2004).
- http://www.uah.es/estud/estudios_propios/A_Juridica.shtml (26/11/2004).
- IGLESIAS SANZO, C. (2000): "The Concept and Accreditation of Experts in Spain". EuroExpert Conference 2000. Madrid. http://www.euroexpert.org/upload/pdf/concep_and_accreditation.pdf (26/11/2004).
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC) (2002): *Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España)*. ICAC. Madrid.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (IASB) (1999): *Normas Internacionales de Contabilidad 1999*. IASB. México.
- INTERNATIONAL VALUATION STANDARDS COMMITTEE (IVSC) (2003): *International Valuation Standards. Sixth Edition 2003*. IVSC. London. <http://www.ivsc.org> (01/12/2004).
- (2004): "Valuation of assets for financial statements". *Posicion Statement*. <http://www.ivsc.org> (09/02/2004).
- (2004): "Valuation of plant and equipment". *Internacional Valuation Guidance Note No. 3 (revised 2004)*. IVSC. <http://www.ivsc.org> (09/02/2005).
- (2005): "The cost approach for Financial Reporting – (DRC)". *Internacional Valuation Guidance Note No. 8 (revised 2005)*. IVSC. <http://www.ivsc.org> (09/02/2005).
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE) (1994): *Principios contables públicos: Documentos 1 a 8*. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.
- LEY 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. BOE núm. 155, de 29 de junio; corrección de errores BOE núm. 296, de 11 de diciembre de 1985.
- LEY 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil. BOE núm. 7, de 8 de enero de 2000.

- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (2004): *Valoración de los bienes inmuebles e impacto económico en la empresa*. Centro de Publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.
- MORALES CAPARRÓS, M.J. y BENTABOL MANZANARES, M^a A. (2003): “La determinación del valor base para el cómputo de la amortización del inmovilizado material ante el proceso de armonización normativa internacional”. *Técnica Contable*, n° 649, enero. pp. 4-17.
- NAVARRO GALERA, A. y RODRÍGUEZ BOLÍVAR, M.P. (2004): “Análisis de la utilidad del fair value para la valoración de activos en las Administraciones Públicas españolas”. *Revista de Contabilidad*, vol. 7, n° 13, julio-diciembre. Santander. pp. 245-273.
- ORDEN de 27 de enero de 1993, por la que se aprueban las normas de adaptación al PGC a las empresas constructoras. BOE n° 31, de 5 de febrero.
- ORDEN de 6 de mayo de 1994, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.
- ORDEN de 27 de junio de 2000, por la que se aprueban las normas de adaptación del PGC a las Sociedades Anónimas Deportivas. BOE n° 155, de 29 de junio de 2000.
- ORDEN de 11 de mayo de 2001, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector vitivinícola. BOE n° 129, de 30 de mayo de 2001.
- PACIOLI, L. (1494, edición de 1994): “De las cuentas y las escrituras”. Título noveno del *Tratado XI de su Summa de Arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita*. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Madrid.
- PÉREZ LÓPEZ, M^a C.; ORDÓÑEZ SOLANA, C. y RODRÍGUEZ ARIZA, L. (2005): “La valoración contable internacional de los bienes inmuebles. Interrelaciones con el ámbito valorativo profesional y repercusiones en España”. XV Spanish-Portuguese Meeting of Scientific Management: Cities in Competition. Sevilla, 2-4 de febrero. pp. 385-397.
- PERKS, R.W. (1993): *Accounting and Society*. Chapman & Hall. London.
- PEYRO VILAPLANA, E. y ARCE GISBERT, M. (2001): “Depreciación del inmovilizado: Normas españolas e internacionales”. *Partida Doble*, n° 120, marzo. pp. 24-35.

- REAL DECRETO 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. BOE núm. 24, de 28 de enero; corrección de errores en BOE núms. 26 y 53, de 30 de enero y 3 de marzo de 1986.
- REAL DECRETO 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. BOE núm. 310, de 27 de diciembre; corrección de errores BOE núm. 63 de 14 de marzo de 1991.
- REAL DECRETO 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil. BOE núm. 184, de 31 de julio de 1996.
- REAL DECRETO 775/1997, de 30 de mayo, sobre el régimen jurídico de homologación de los servicios y sociedades de tasación. BOE núm. 141, de 13 de junio de 1997.
- REAL DECRETO 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades. BOE núm. 115, de 14 de mayo; corrección de errores BOE núm. 158, de 3 de julio de 1998.
- REGLAMENTO (CE) n° 1725/2003 de la Comisión, de 29 de septiembre, por el que se aprueban determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo. DO n° L 261, de 13 de octubre de 2003.
- REGLAMENTO (CE) n° 2236/2004 de la Comisión, de 29 de diciembre de 2004, que modifica el Reglamento (CE) n° 1725/2003 por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad, de conformidad con el Reglamento (CE) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo en lo relativo a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) números 1, 3 a 5, a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) números 1, 10, 12, 14, 16 a 19, 22, 27, 28, 31 a 41 y las interpretaciones del Comité de Interpretación de Normas (SIC) números 9, 22, 28 y 32. DO n° L 392, de 31 de diciembre de 2004.
- REGLAMENTO (CE) n° 2238/2004 de la Comisión, de 29 de diciembre de 2004, que modifica el Reglamento (CE) n° 1725/2003 por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad, de conformidad con el Reglamento (CE) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a la NIIF 1, a las NIC números 1 a 10, 12 a 17, 19 a 24, 27 a 38, 40 y 41

- y a las SIC números 1 a 7, 11 a 14, 18 a 27, 30 a 33. DO nº L 394, de 31 de diciembre de 2004.
- RESOLUCIÓN de 30 de julio de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan las normas de valoración del inmovilizado material. BOICAC nº 6 y 7, julio y octubre 1991 respectivamente.
- RESOLUCIÓN de 21 de enero de 1992, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan las normas de valoración del inmovilizado inmaterial. BOICAC nº 8 y 9, enero y abril de 1992, respectivamente.
- RESOLUCIÓN de 20 de diciembre de 1996, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre la utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas. BOICAC nº 28, de diciembre de 1996.
- RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, A. (2005): “ Un estudio sobre la valoración contable de las propiedades inmobiliarias en las normas internacionales y las consecuencias de su aplicación en España”. XV Spanish-Portuguese Meeting of Scientific Management: Cities in Competition. Sevilla, 2-4 de febrero. pp. 603-620.
- ROJO RAMÍREZ, A.A. (1996): “Corrección de los elementos del inmovilizado”. *Técnica Contable*, nº 570, junio.
- SAGNOL, G. (2000): “The Expert appointed by Court in France”. EuroExpert Conference 2000. Madrid. http://www.euroexpert.org/upload/pdf/court_in_france.pdf (26/11/2004).
- TRETT, R.T. (2000): “The Expert System in United Kingdom”. EuroExpert Conference 2000. Madrid. http://www.euroexpert.org/upload/pdf/system_u_king.pdf (26/11/2004).
- VILLACORTA HERNÁNDEZ, M.A. (2004): “Aplicación del valor razonable según las normas del IASB”. *Técnica Contable*, nº 664, mayo. pp. 40-42.

CONCLUSIONES

1^a En España, el Patrimonio Cultural está sometido a limitaciones materiales y formales sobre su operatividad, referidas sobre todo a las operaciones de enajenación, demolición, exportación y expoliación. Entendemos que la voluntad de la Administración del Estado por proteger los bienes culturales, puede dificultar su utilización en una actividad económica o social, pero en ningún caso la imposibilitan; más bien, les otorgan características peculiares que deben ser tenidas en cuenta.

Sobre esta cuestión, hemos de precisar, además, que no todo el Patrimonio Histórico Español está sometido exactamente a los mismos requerimientos y limitaciones. En nuestro país, dentro del conjunto de los bienes culturales, se han establecido tres niveles de protección diferentes: los Bienes de Interés Cultural (BIC), los incluidos en el Inventario General de Bienes Muebles de Interés Cultural y el resto.

2^a Centrándonos en el plano contable, hemos podido constatar que la percepción del Patrimonio Cultural contemplada por la normativa española no es todo lo precisa que debería. O dicho de otra forma, no se

ha considerado o, si se ha hecho, no se ha tenido presente la totalidad de la casuística en cuanto a las operaciones de adquisición-enajenación permitidas por la legislación aplicable.

En este sentido, en las normas contables para el sector privado hay una gran laguna en referencia al Patrimonio Histórico Español. De hecho, en el PGC de 1990 no encontramos ni una sola referencia al mismo. Sólo localizamos alguna en la adaptación del PGC a las entidades sin ánimo de lucro, teniendo que aplicarle, por similitud, normas sobre inmovilizado material y/o inmaterial para cierto tipo de operaciones como las posteriores a la adquisición.

Desgraciadamente, en las NIIF/NIC tampoco se trata de forma específica su problemática contable.

Por otro lado, en la literatura contable del sector público se le suele otorgar directamente las características de inalienable, imprescriptible e inembargable; y esto sólo será así cuando el bien cultural se considere como demanial, en función del destino que la Administración Pública le dé.

Es más, las normas contables públicas y privadas no siguen un criterio homogéneo en el tratamiento del Patrimonio Cultural, en cuestiones como el subgrupo en el que se contabiliza, si se considera como un activo amortizable o no, si va a ser objeto de correcciones de valor por depreciaciones diferentes a la amortización o no, o la información a recoger en la memoria.

Ante la falta de consonancia entre el marco jurídico y contable aplicable al Patrimonio Cultural y la descoordinación existente entre el sector público y el privado, nos reafirmamos en la necesidad de estructurar y completar dicho régimen contable.

- 3^a** En el empeño de presentar una propuesta coherente, revisamos las condiciones de activación y reconocimiento contable, en la contabilidad financiera privada y pública, y podemos concluir que los bienes del Patrimonio Cultural pueden y deben ser activables.

En este sentido, consideramos que, en cualquier caso, la expresión “obtención de rendimientos económicos futuros” utilizada para las empresas de negocios, va a ir unida a la de “originar un potencial de servicios futuros” empleada para el sector público. Hemos llegado a esta conclusión porque, dependiendo del objeto social de la entidad (sociedad mercantil, entidad sin ánimo de lucro o administración pública), su objetivo variará desde la generación de beneficios económicos hasta la consecución de un determinado servicio.

- 4^a** Desde nuestro punto de vista, el mayor problema para el reconocimiento del Patrimonio Cultural como activo en los Estados Financieros se centra en su valoración. Del estudio de los diferentes métodos de valoración y de su posible aplicación a los activos culturales, hemos llegado a la conclusión de que su medición es posible.

- 5^a** Por la propia concepción del Patrimonio Cultural, y por su significado, la importancia del mismo no depende exclusivamente de sus componentes materiales. El concepto de Patrimonio Cultural, analizado en nuestro trabajo y reflejado en las diferentes normas legales, internacionales y nacionales, es definido basándose en que se trata de un conjunto de bienes, de naturalezas diferentes, que transmiten información sobre el pasado de las civilizaciones que hoy conocemos. Por lo tanto, su atractivo se encuentra en el interés histórico, artístico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico. En este sentido, consideramos que se trata de un activo híbrido entre material e

inmaterial, un inmovilizado diferente que ha de ser contabilizado en un subgrupo distinto.

- 6^a En relación a la clasificación contable de los bienes del Patrimonio Histórico Español, hemos revisado las ya existentes, llegando a la conclusión de que existe la necesidad de proponer una agrupación diferente, claramente delimitada, que sea más operativa de cara al tratamiento contable.

En este sentido, en la legislación propia del Patrimonio Cultural, cada norma establece, como parte de la definición o de forma independiente, categorías o tipologías de bienes culturales diferentes. De entre todas, las hay más detalladas o más generales, debido a que se trata de un grupo de bienes muy amplio.

En lo que respecta a la legislación contable española en el sector privado (adaptación del PGC a las entidades sin ánimo de lucro) y en el público, las clasificaciones que presentan son bastante similares. Ambas normativas han agrupado los bienes en función de su naturaleza y basándose fundamentalmente en la LPHE. Desde nuestro punto de vista, estas agrupaciones son demasiado generales y no plantean de forma clara y específica la distinción de los bienes del mismo tipo que forman parte de un conjunto o colección de aquellos que se encuentran aislados. Este último criterio de clasificación nos parece fundamental porque los conjuntos o colecciones forman una unidad cultural, al igual que sucede con cada bien aislado, y también porque el valor de cada tipo vendrá determinado por la unión de sus componentes.

En consecuencia, al entender que las clasificaciones contables existentes están incompletas, hemos elaborado una que consideramos más funcional y operativa. Para ello, nos basamos en los dos criterios de clasificación mencionados, que pensamos son imprescindibles:

- el criterio de naturaleza, con la finalidad de mantener la misma filosofía establecida por nuestra normativa contable; y
- el criterio de si el bien forma parte o no de un conjunto o una colección, por los motivos ya indicados.

La clasificación que proponemos es la siguiente, si bien somos conscientes de que habría otras agrupaciones posibles.

- a) Patrimonio arquitectónico
 - Conjuntos históricos
 - Monumentos
 - Otros inmuebles culturales
- b) Patrimonio natural
 - Jardines históricos
 - Parajes naturales
 - Bienes naturales únicos
- c) Zonas arqueológicas
- d) Obras de arte
 - Colecciones
 - Obras individuales
- e) Patrimonio documental y bibliográfico
 - Colecciones: archivos y bibliotecas
 - Bienes individuales
- f) Bienes artesanales e industriales
 - Colecciones
 - Bienes individuales
- g) Otros bienes muebles

7ª Ante las deficiencias que presenta nuestro sistema contable actual, hemos propuesto los criterios generales para el reflejo contable de los bienes culturales, contemplando la casuística propia a las distintas operaciones que cabe realizar con bienes culturales y manteniendo la coordinación necesaria entre el sector privado y el público.

En referencia a las operaciones, nos ha parecido lo más apropiado adaptarlas a la sistemática del tratamiento contable, según se trate de operaciones de alta, mixtas, especiales y de baja, como se contempla a continuación:

a) Operaciones de alta:

- a.1) Adquisición onerosa:
 - Compra-venta directa
 - Subasta pública
 - Concurso público (Sector Público)
 - Expropiación forzosa (SP)
- a.2) Adquisición lucrativa:
 - Ocupación
 - Donación
 - Sucesión
 - Prescripción
 - Atribución de Ley (SP)
- a.3) Op. post. a la adquisición:
 - Renovación, ampliación y mejora
 - Reparaciones y conservación
 - Piezas de recambio
 - Inspecciones generales periódicas

b) Operaciones mixtas:

- Permutas y adquisiciones entregando como pago parcial otro I.M.
- Aportaciones no dinerarias a sociedades

c) Operaciones especiales:

- Cesiones gratuitas
- Daciones de bienes (SP)
- Adscripción de bienes inmuebles (SP)
- Alteración jurídica de bienes (SP)

d) Operaciones de baja:

- Venta o enajenación
- Prescripción extintiva
- Donación
- Pérdida o destrucción

A partir de esta sistematización, proponemos los criterios de reconocimiento aplicables al Patrimonio Histórico Español, siendo conscientes de las limitaciones a las que está sometido, dependiendo de su nivel de protección.

- 8^a** En cuanto a la aplicación del valor razonable, entendemos que es imprescindible que su cálculo sea realizado por un perito tasador; sobre todo en el caso de los activos culturales, pues en su proceso de valoración influyen componentes intangibles que complican la estimación del valor. En este sentido, hemos comprobado que la profesión no parece estar lo suficientemente estructurada para ello.

Creemos oportuno que dentro de cada especialidad de peritos tasadores exista un título o una acreditación oficial que le habilite a firmar los informes de tasación en los que las entidades van a basar su información financiera. Y, además, que se establezca a nivel nacional, europeo o internacional un código deontológico de obligado cumplimiento para todos los peritos tasadores que posean ese respaldo de la Administración Pública.

9ª Para la estimación del valor razonable de un inmovilizado cultural cabría ampliar el concepto de mercado definido en las NIIF/NIC más allá de la competencia perfecta, ya que ésta es casi imposible que tenga lugar con estos bienes y se estarían eliminando los pocos datos de mercado que se pueden obtener sobre los mismos.

10ª Las exigencias de conservación, mantenimiento y protección a las que está sujeto el Patrimonio Histórico Español, en sus diferentes niveles de protección, suponen un esfuerzo económico importante para sus propietarios. En el mundo de los negocios, esta situación va a elevar los gastos y los costes de la entidad, lo que nos puede llevar a pensar que sería mejor utilizar otro tipo de bien que pueda cumplir la misma función.

Pero esta situación ha cambiado en la actualidad. Por un lado, hay motivaciones diferentes a la minimización de los gastos y los costes de cara a su afectación a la actividad de la empresa, como pueden ser el prestigio, la imagen o poseer una ventaja competitiva frente al resto del sector. Y, por otro lado, existen muchas situaciones en las que el propietario del bien se ve obligado a su explotación económica para obtener recursos monetarios con los que poder conservarlo conforme exige la ley.

Del estudio de las operaciones de conservación, mantenimiento y protección exigidas al Patrimonio Histórico Español, hemos llegado a la conclusión de que, a efectos contables, cabe diferenciar tres caras de una misma moneda:

- Los trabajos de mantenimiento diario, que en contabilidad se tratan como gastos de reparación y conservación, llevándose a la cuenta de resultados.

- Las grandes operaciones de conservación ligadas a la actividad de la empresa, que tradicionalmente se conocen con el nombre de grandes reparaciones. Según las NIIF/NIC se activarán siguiendo el procedimiento de una sustitución, siempre que la operación implique la generación de rendimientos económicos o servicios futuros y su coste sea mensurable con fiabilidad
- Y las restauraciones, relacionadas con recuperación de la utilidad cultural, y que entendemos son asimilables a las renovaciones o las rehabilitaciones. Se trata de operaciones especiales de conservación, mantenimiento y protección necesarias, en último término, para salvaguardar el significado del bien desde el punto de vista cultural. Las normas contables españolas para el sector público y el privado no contemplan la problemática de las mismas.

Consideramos que los gastos originados por un proceso de restauración van a ser activables, ya que esta operación le devuelve al activo la potencia cultural y el buen estado de conservación. En este sentido, se recuperará la capacidad inicial de generar beneficios económicos o servicios, cumpliéndose en consecuencia las condiciones exigidas por las NIIF/NIC mencionadas anteriormente.

11ª Los bienes del Patrimonio Cultural no van a ser amortizables, fundamentalmente por dos razones:

- La obsolescencia es una característica propia del Patrimonio Cultural, que lejos de provocar el final de su vida, hace que se les pueda considerar bajo un nuevo aspecto, con una duración difícil de determinar, pero sin lugar a dudas lo más larga posible.
- El cumplimiento con eficacia de la exigencia legal de conservación, mantenimiento y protección trae como consecuencia que la depreciación sistemática no tenga lugar y la vida útil sea aún mayor.

Únicamente resultaría amortizable un bien cultural cuando la persona responsable del mismo no cumpla con su obligación de preservarlo y/o no tenga la capacidad económica y técnica para hacerlo, o bien cuando se pueda demostrar que las medidas utilizadas para la conservación no están siendo eficaces, y sólo hasta el momento de la restauración. Cuando esto suceda, el activo podría sufrir un deterioro físico tal que su capacidad cultural se vería afectada, pudiendo llegar a perderla. Bajo estas poco deseables condiciones, que van en perjuicio del conjunto de la sociedad, la vida del bien llegaría a ser limitada en una situación límite y cabría la posibilidad de tener en consideración su amortización. Por otro lado, en el momento que se le devuelva al bien su potencial cultural por medio de la restauración, la circunstancia que motivó el proceso de amortización desaparecerá y éste dejará de tener sentido.

Evidentemente, si consideramos que los activos culturales no son amortizables, no procederá contemplar este concepto en los diferentes métodos de valoración que puedan ser aplicables. En consecuencia, proponemos que la amortización no sea tenida en cuenta en ningún modelo de estimación del valor razonable o del coste, ni tampoco en el importe en libros o valor neto contable.

Por otro lado, pensamos que el inmovilizado cultural puede ser objeto de deterioro del valor por cuestiones propias del mercado, como las modas o las tendencias de cada momento, o por la aparición de dudas sobre la autoría, pero no por obsolescencia ni por deterioro físico.

12^a Entendemos necesario completar la información reflejada en los Estados Financieros, tanto de los activos activados como de aquellos que no cumplen con las condiciones establecidas para ello. En este sentido, creemos que serán imprescindibles tres documentos anexos: la Memoria, el Inventario de Bienes del Inmovilizado Cultural y el Informe de

Sostenibilidad. Cada uno de ellos va a cumplir una función diferente como indicamos, de forma resumida, a continuación:

- La Memoria recogerá toda la información complementaria sobre políticas contables y notas explicativas del inmovilizado cultural reflejado en el Balance de Situación y de otros datos recogidos en la Cuenta de Resultados.
- El Inventario de Bienes del Inmovilizado Cultural agrupará una relación de todos los bienes del Patrimonio Cultural propiedad de la entidad o sobre los que controle sus rendimientos, indicando sus características, valoración, etc.
- El Informe o Memoria de Sostenibilidad aportará información de carácter social en relación al Patrimonio Cultural. Es decir, la entidad que utiliza y/o posee un bien cultural tiene una responsabilidad ante la sociedad sobre su utilización y cuidado y, por lo tanto, habrá de comunicar a la comunidad cuáles están siendo sus actuaciones sobre el mismo.

FUENTES BIBLIOGRÁFICAS

- ABAD LICERAS, J.M^a. (2000): *La situación de ruina y demolición de inmuebles del Patrimonio Histórico*. Editorial Montecorvo. Madrid.
- ACUERDO entre el Estado Español y la Santa Sede sobre enseñanza y asuntos culturales, firmado en la Ciudad del Vaticano el 3 de enero de 1979. Instrumento de Ratificación de España de 4 de diciembre de 1979. BOE núm. 300, de 15 de diciembre de 1979; corrección de errores en BOE núm. 44, de 20 de febrero de 1980.
- AGENCIA TRIBUTARIA (2002): *IVA 2002. Manual práctico*. Ministerio de Hacienda. Madrid.
- (2004): *Renta 2003. Manual práctico*. Ministerio de Hacienda. Madrid.
- AGUILAR CORREDERA, F.; PAVÓN RENDÓN, J. y VALVERDE CUEVAS, F. (1997): *Régimen Jurídico del Patrimonio Histórico en Andalucía*. Consejería de Cultura de la Junta de Andalucía. Sevilla.
- ALONSO IBAÑEZ, M^a R. (1992): *El Patrimonio Histórico. Destino público y valor cultural*. Universidad de Oviedo y Editorial Civitas. Madrid.
- ALONSO LÓPEZ, M.J. (1997): “Conocer para conservar, conservar para conocer”. VIII Cursos monográficos sobre el Patrimonio Histórico. Universidad de Cantabria y Ayuntamiento de Reinosa. Santander. pp. 157-171.
- ÁLVAREZ ÁLVAREZ, J.L. (1989): *Estudios sobre el Patrimonio Histórico Español y la Ley de 25 de junio de 1985*. Editorial Civitas. Madrid.
- ÁLVAREZ, J.L. (1992): *Sociedad, Estado y Patrimonio Cultural*. Espasa Universidad. Madrid.
- AMAT, O. (Coordinador) (2003): *Comprender las Normas Internacionales de Contabilidad NIC*. Gestión 2000. Barcelona.

- (2004): “Las Normas Internacionales de Información Financiera: situación actual y perspectivas”. *Harvard Deusto Finanzas y Contabilidad*, nº 58. pp. 12-18.
- ARAGÓN BUENO, E. y RAMÍREZ ORELLANA, A. (2004): “La NIC 16: Inmovilizado material”. *Partida Doble*, nº 155. Madrid. pp. 6-16.
- ARCHEL DOMENCH, P. (2004): “Las memorias de sostenibilidad de la Global Reporting Initiative (GRI)”. *Partida Doble*, nº 153. pp. 48-59.
- ARRIANZA BALMÓN, M.; GONZÁLEZ ARENAS, J.; RUIZ AVILÉS, P. y CAÑAS MADUEÑO, J.A. (2002): “Determinación del valor de uso de cinco espacios naturales protegidos de Córdoba y Jaén”. *I Congreso Internacional de Valoración y Tasación*. Centro de Ingeniería Económica de la Universidad Politécnica de Valencia. Valencia, 3, 4 y 5 de julio. pp. 175-185.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1999): *Marco Conceptual para la Información Financiera*, Documento nº 22. Colección Principios Contables. AECA. Madrid.
- (1991): *Principios contables. Inmovilizado material*. Madrid.
- (1991): *Principios contables. Inmovilizado inmaterial y gastos amortizables*. Madrid.
- (2001): *Marco Conceptual para la información financiera de las Administraciones Públicas*, Documento nº 1 de la Comisión de Contabilidad y Administración del Sector Público. AECA. Madrid.
- (2003): *Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos*, Documento nº 23. Colección Principios Contables. Madrid.
- AUSTRALIAN ACCOUNTING RESEARCH FOUNDATION (AARF) (1992): *Statement of Accounting Concepts nº 4, Definition and Recognition the Elements of Financial Statements*. AARF. Caulfield.
- AUSTRALIAN INSTITUTE OF HORTICULTURAL (1978). INC 1977. Method for assessing the monetary value of trees used in denenity Horti-culture. Technical memorando nº 1. Australian Parks and amenity recreation.
- BALAGUER COLL, T. y FUERTES FUERTES, I. (2001): “Los bienes destinados al uso general: Tratamiento contable en diferentes administraciones locales”. *Revista de Contabilidad*, vol. 4, nº 7. Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad. Santander. pp. 155 y 175.
- BALLART, J. (1997): *El patrimonio histórico y arqueológico: valor y uso*. Editorial Ariel, S.A. Barcelona.
- BARRERO RODRÍGUEZ, C. (1990): *La ordenación jurídica del Patrimonio Histórico*. Editorial Civitas. Madrid.

- BELLOSTAS PÉREZ-GRUESO, A.J. (1997): *La herramienta de normalización contable del siglo XXI: el marco conceptual en España*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid.
- BENITO LÓPEZ, B. (1995): *Manual de Contabilidad Pública*. Ediciones Pirámide. Madrid.
- BLASCO RUIZ, A. y RODRÍGUEZ GONZÁLEZ, J. (2002): “Valoración económica del patrimonio arquitectónico y cultural. Una aplicación al caso de inmuebles de patrimonio como establecimiento de alojamiento turístico”. *I Congreso Internacional de Valoración y Tasación*. Centro de Ingeniería Económica de la Universidad Politécnica de Valencia. 3, 4 y 5 de julio. Valencia. pp. 557-566.
- BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO (1998): *Patrimonio Histórico Artístico*. Colección Textos Legales, número 76. Unidad de Programación Editorial, Documentación e Información del Boletín Oficial del Estado. Madrid.
- CABALLER MELLADO, V. (1998): *Métodos de valoración de empresas*. Editorial Pirámide. Madrid.
- (1999): *Valoración de árboles: frutales, forestales, medioambientales, ornamentales*. Ediciones Mundi-Prensa. Madrid.
- (2003): “Valoración y tasación. Aspectos científicos y profesionales”. *Novedades en la Teoría General de Valoración. Aplicaciones*. Universidad de Granada. Granada. pp. 51-64.
- CABALLER MELLADO, V. y otros (1999): *Valoración del Patrimonio Arquitectónico y Cultural*. Centro de Ingeniería Económicas de la Universidad Politécnica de Valencia. Valencia.
- CAMPILLO GARRIGÓS, R. (1998): *La gestión y el gestor del Patrimonio Cultural*. Editorial KR. Murcia.
- CANO EZCURRA, M. (2001): “El señor de los castillos”. *La Razón*, domingo 26-VIII-2001. Pág. 45.
- CAÑIBANO CALVO, L. (1991): “Principios Contables”. *Cómo aplicar el Plan General de Contabilidad*, vol. 1. Área Editorial. Madrid.
- CARR, EDWARD H. (1984): *¿Qué es la historia?*. Editorial Ariel. Barcelona.
- CARRASCO, D. (Coordinador) (1994): *La nueva contabilidad pública: la información contable y el Plan General de Contabilidad Pública de 1994*. Editorial Ariel. Barcelona.
- CASADO ROBLEDO, S. (1999): *La contabilidad de las Administraciones Públicas*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid.
- CASTILLA POLO, F. y CHAMORRO RUFÍAN, E. M^a (2004): “El conocimiento como principal activo intangible”. *Partida Doble*, n° 154. Madrid. pp. 26-36.

- CIRCULAR DEL BANCO DE ESPAÑA 4/2004, de 22 de diciembre, a entidades de crédito, sobre normas de información financiera pública y reservada y modelos de estados financieros. BOE núm. 314, de 30 de diciembre de 2004.
- CLAVERÍA LAGUARDA, C. (2002): “Criterios objetivos y subjetivos de tasación”. *Cursos de verano de la Universidad de Zaragoza: Tasación, valoración y comercio del libro antiguo*. Jaca, 2-6 de septiembre. pp. 167-179.
- CÓDIGO CIVIL.
- COLEGIO DE REGISTRADORES DE LA PROPIEDAD Y MERCANTILES DE ESPAÑA: *Medioambiente y publicidad registral. El Registro de la Propiedad y Mercantil como instrumento al servicio de la sostenibilidad*. Registradores de España. <http://www.registradores.org> (17/11/2004).
- CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA, de 27 de diciembre de 1978. BOE núm. 311, de 29 de diciembre.
- CONVENCIÓN de 17 de noviembre de 1970 sobre las medidas que deben adoptarse para prohibir e impedir la importación, la exportación y la transferencia de propiedad ilícitas de bienes culturales, hecha en París. Instrumento de Ratificación de España de 13 de diciembre de 1995. BOE núm. 31, de 5 de febrero de 1986.
- CONVENCIÓN de 23 de noviembre de 1972 sobre la protección del patrimonio mundial cultural y natural, hecha en París. Instrumento de Aceptación de 18 de marzo de 1982. BOE núm. 156, de 1 de julio de 1982.
- CONVENIO de 14 de mayo de 1954 para la protección de los bienes culturales en caso de conflicto armado, firmado en La Haya. Instrumento de Ratificación de España de 9 de junio de 1960. BOE núm. 282, de 24 de noviembre de 1960.
- CONVENIO de 3 de octubre de 1985 sobre salvaguarda del patrimonio arquitectónico de Europa, hecho en Granada. Instrumento de Ratificación de España de 11 de abril de 1989. BOE núm. 155, de 30 de junio de 1989.
- CONVENIO CULTURAL EUROPEO de 19 de diciembre de 1954, firmado en París. Adhesión de España de 4 de julio de 1957.
- CONVENIO EUROPEO de 6 de mayo de 1969 para la protección de patrimonio arqueológico, hecho en Londres. Instrumento de Adhesión de España de 18 de febrero de 1975. BOE núm. 160, de 5 de julio de 1975.
- CONVENIO de UNIDROIT sobre bienes culturales robados o exportados ilegalmente, hecho en Roma el 24 de junio de 1995.
- COSCULLUELA MONTANER, L. (1995): *Manual de Derecho Administrativo I*. Editorial Civitas. Madrid.
- DE LOS REYES GÓMEZ, F. (2002): “Legislación sobre patrimonio bibliográfico y libro antiguo”. *Cursos de verano de la Universidad de Zaragoza: Tasación, valoración y comercio del libro antiguo*. Jaca, 2-6 de septiembre. pp. 207-238.

- DECRETO de 26 de abril de 1957 por el que se aprueba el Reglamento de la Ley de Expropiación Forzosa. BOE núm. 160, de 20 de junio de 1957.
- DECRETO 1022/1964, de 15 de abril, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley del Patrimonio del Estado. BOE núm. 98, de 23 de abril de 1964; corrección de erratas en BOE núm. 110, de 7 de mayo de 1964.
- DECRETO 3588/1964, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación de la Ley del Patrimonio del Estado. BOE núm. 276, de 17 de noviembre de 1964; corrección de erratas en BOE núm. 8, de 9 de enero de 1965.
- DÍEZ, A. (2000): “Las 15 joyas del patrimonio histórico en España que pueden convertirse en restaurantes o en hoteles. Castillos, palacios, iglesias y masías esperan la llegada de nuevos empresarios”. *Capital*. Septiembre. págs. 114-117.
- DIRECTIVA 93/7/CEE DEL CONSEJO, de 15 de marzo de 1993, relativa a la restitución de bienes culturales que hayan salido de forma ilegal del territorio de un Estado miembro. DOCE nº L 74/74, de 27 de marzo de 1993.
- DOCUMENTO CONSTITUTIVO DE LA ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS PARA LA EDUCACIÓN, LA CIENCIA Y LA CULTURA (UNESCO) (publicado en el BOE de 11 de mayo de 1982) con las modificaciones introducidas en las sucesivas reuniones de la Conferencia General de la Organización. BOE núm. 300, de 16 de diciembre de 1994.
- ESTATUTO DEL CENTRO INTERNACIONAL DE ESTUDIO DE LOS PROBLEMAS TÉCNICOS DE LA CONSERVACIÓN Y DE LA RESTAURACIÓN DE LOS BIENES CULTURALES, adoptado en París el 7 de marzo de 1958. Instrumento de Adhesión de España de 10 de mayo de 1958. BOE núm. 159, de 4 de julio de 1958.
- FAUBERT, C. y CANONNE, J. (1993): “La valeur de l’abre urbain. *Actualité immobiliere*, Vol. XVII nº 1. pp. 33-37. y Vol. XVII nº 2. pp. 39-48.
- FEDERACIÓN EUROPEA DE EXPERTOS CONTABLES (FEE) (Antigua Unión Europea de Expertos Contables, Económicos y Financieros): “Recomendación sobre los procedimientos a seguir por el censor en cuanto a la valoración de empresas”. *Publicación Nº 1 de la Comisión de Técnicas e Investigación*.
- FERNÁNDEZ, A.; BARNECHEA, E. y HARO, J. (1988): *Historia del arte contemporáneo*. Editorial vicens-vives. Barcelona.
- FERNÁNDEZ, P. (1999): *Valoración de empresas*. Ediciones Gestión 2000. Barcelona.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (FASB) (1984): *Statement of Financial Accounting Concepts nº 5: “Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises”*. FASB. Edición 1999/2000. Norwalk (Conn.).
- (1985): *Statement of Financial Accounting Concepts nº 6: “Elements of Financial Statements”*. FASB. Edición 1999/2000. Norwalk (Conn.).

- (1986): *Statement of Financial Accounting Standards n° 89*: “Financial Reporting and Changing Prices”. FASB. Edición 1999/2000. Volumen I. Norwalk (Conn.).
- (1987): *Statement n° 93*: “Recognition of Depreciation by Not-for-profit Organizations”. FASB. Edición 1999/2000. Norwalk (Conn.).
- (1993): *Statement of Financial Accounting Standards n° 116*: “Accounting for Contributions Receiver and Contriburions Made”. FASB. Edición 1999/2000. Norwalk (Conn.).
- (2000): *Statement of Financial Accounting Concepts n° 7*: “Using cash flow information and present value in accounting measurements”. FASB. Norwalk (Conn.). <http://www.fasb.org/pdf/con7.pdf> (10/09/2004).
- FLORES CABALLERO, M.; FLORES JIMENO, R. y GÓMEZ ÁLVAREZ, J. (2001): “Las Cuentas Anuales y el tratamiento del excedente en las entidades sin ánimo de lucro”. *Técnica Contable*, n° 628, abril. pp. 279-302.
- FREY, B. (2000): *La economía del arte*. Colección de estudios Económicos, n° 18. Servicio de Estudios de la Caja de Ahorros y pensiones de Barcelona. Barcelona.
- FUENTES CAMACHO, V. (1989): “La libre circulación de bienes culturales en la Comunidad Europea”. *La Ley*. Año X, n° 46. Madrid. págs.. 1-7.
- (1993): *El tráfico ilícito internacional de bienes culturales*. Colección de Estudios Internacionales. Editorial Beramar, S.L. Eurolex. Madrid.
- FUNDACIÓN DEL PATRIMONIO HISTÓRICO DE CASTILLA Y LEÓN (2002): *La ciudad deseada. Valoración cultural de la ciudad histórica, su evolución sostenible y su futuro en la previsible ordenación del territorio*. Fundación del Patrimonio Histórico de Castilla y León. Valladolid.
- GABÁS TRIGO, F. (1991): *El marco conceptual de la contabilidad financiera*. Monografía n° 17. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Madrid.
- GARCÍA BELLIDO, J. (1984): “Nuevos enfoques sobre el deber de conservar y la ruina urbanística”. *Revista de Derecho Urbanístico*. Madrid. Pág. 695.
- GARCÍA CASTELLVÍ, A. (2000): “Análisis del tratamiento contable del inmovilizado material en las entidades sin fines de lucro”. *IX Encuentro de profesores universitarios de contabilidad*, tomo 1, Las Palmas de Gran Canarias, mayo, pp. 693-715.
- GARCÍA ESCUDERO, P. y PENDÁS GARCÍA, B. (1996): *El nuevo régimen jurídico del Patrimonio Histórico Español*. Madrid.
- GLOBAL REPORTING INITIATIVE (GRI) (2002): Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad, sobre el desempeño económico, ambiental y social de la empresa. GRI. <http://www.globalreporting.org> (07/02/2005).

- GONZALO ANGULO, J.A. (2003): “Principales cambios que suponen las NIIF respecto al PGC”. *Conferencia-coloquio* impartida en la Universidad Rey Juan Carlos, 10 de diciembre. Madrid.
- GONZALO ANGULO, J.A. y TUA PEREDA, J. (1988): *Introducción a la contabilidad internacional*. Colección Monografías, nº 14. Instituto de Planificación Contable. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.
- GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (GASB) (1990): *Statement nº11 “Measurement Focus and Basis of Accounting-Governmental Fund Operatind Statements”*. GASB. Norwald (Conn.).
- GUADALAJARA OLMEDA, N. (2004): “Valoración de los activos con valor artístico y cultural en los países del Área Mediterránea: pintura y numismática”. *Novedades en la Teoría General de Valoración. Aplicaciones*. Universidad de Granada. Granada. pp. 153-185.
- HEIDL, M. (2000): “The System of Experts in Germany”. EuroExpert Conference 2000. Madrid. http://www.euroexpert.org/upload/pdf/system_of_experts_germ.____.pdf (26/11/2004).
- HELLIWELL, D.R. (1967): “The amenity value of tree and woodlands”. *Arboricultural Journal* nº 1. pp. 128-131.
- HERNÁNDEZ LEÓN, E. (2000): “Antropología y Patrimonio: la significación social de los bienes culturales”. *Actas del 1º Congreso Internacional: Las ciudades históricas. Patrimonio y sociabilidad*. Caja Sur Publicaciones. Córdoba. Págs. 99-108.
- HERRERÍAS PLEGUEZUELO, R. (Ed.) (2004): *Novedades en la Teoría General de Valoración. Aplicaciones*. Editorial Universidad de Granada. Granada.
- HERRERÍAS PLEGUEZUELO, R. y CALLEJÓN CÉSPEDES, J. (Eds.) (2004): *Programación, selección, control y valoración de proyectos*. Editorial Universidad de Granada. Granada.
- HERRERÍAS PLEGUEZUELO, R.; PALACIOS GONZÁLEZ, F. y HERRERÍAS VELASCO, J.M. (2004): “Una variante práctica del método de valoración de las dos funciones de distribución”. *Programación, selección, control y valoración de proyectos*. Universidad de Granada. Granada. pp.
- HERVÁS OLIVER, J. L. (2002): “El camino internacional hacia el valor razonable”. *Partida Doble*, nº 138. pp. 68-73.
<http://bibliophile.net> (01/09/2004).
<http://patrimonioestado.tsai.es/patrimonio/estrucfunc.html> (22/04/2003).
<http://patrimonioestado.tsai.es/patrimonio/infovtef.html> (06/07/2000).
<http://ssl.acens.com/atasaconference.com/ehome.htm> (09/12/2004).
<http://www.abaa.org> (01/09/2004).
<http://www.aeptj.com> (26/11/2003).

- <http://www.aseiip.com> (09/12/2004).
<http://www.atasa.com> (09/12/2004).
<http://www.estrelladigital.es> (28/02/2005).
http://www.euroexpert.org/front_content.php?idcat=5 (26/11/2004).
<http://www.fernandoduran.com> (en construcción).
<http://www.iberlibro.com> (01/09/2004).
<http://www.ilab-lila.com> (01/09/2004).
<http://www.ine.es> (17/11/2004).
<http://www.libreriabardon.com/indmain.htm> (01/09/2004).
<http://www.libroantiguo.com> (01/09/2004).
<http://www.mcu.es/bbaa/patrimonio/textos/normas.html> (22/04/2003).
http://www.mcu.es/bbaa/p_fdcha.html (22/04/2003).
http://www.mcu.es/bbaa/textos/legislac/leg_pathis-ccaa.html (22/04/2003).
http://www.mcu.es/bbaa/textos/legislac/leg_pathis-ne.html (22/04/2003).
<http://www.mcu.es/ccpb/index.html> (01/09/2004).
http://www.mcu.es/legislacion/f_leg-dcha.html (22/04/2003).
http://www.mec.es/mec/estructura/funciones/sec_dgbabc.html (22/04/2003).
<http://www.mec.es/mec/estructura/index.html> (22/04/2003).
http://www.mec.es/mec/estructura/p_org_cultura.html (22/04/2003).
<http://www.ociocritico.com/oc/actual/canales/diario/mirador/mirador.php...> (22/02/2005).
<http://www.perito.biz/ley.htm> (09/12/2004).
<http://www.perits.org> (09/12/2004).
<http://www.puvill.com> (01/09/2004).
<http://www.registradores.org/mercantil/jsp/home.jsp> (07/02/2005).
<http://www.subhastes.com> (01/09/2004).
<http://www.thesauro.com/scripts/esp/home.asp> (09/12/2004).
http://www.uah.es/estud/estudios_propios/A_Juridica.shtm (26/11/2004).
- I. S. A. (1979): Guide for establishing values of tree and other plants. Illinois.
- IGLESIAS SANZO, C. (2000): "The Concept and Accreditation of Experts in Spain". EuroExpert Conference 2000. Madrid. http://www.euroexpert.org/upload/pdf/concep_and_accreditation.pdf (26/11/2004).
- INSTITUTO ANDALUZ DEL PATRIMONIO HISTÓRICO (1998): *Historia del Arte y Bienes Culturales*. Cuadernos del Instituto Andaluz del Patrimonio Histórico. Consejería de Cultura de la Junta de Andalucía y Editorial Comares. Granada.
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC) (2002): *Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España)*. ICAC. Madrid.

- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (IASB) (1999): *Normas Internacionales de Contabilidad 1999*. IASB. México.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC) (2001): *Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 17: "Propiedad, planta y equipo"*. IFAC. <http://www.ifac.org> (10/02/2005).
- INTERNATIONAL VALUATION STANDARDS COMMITTEE (IVSC) (2003): *International Valuation Standards. Sixth Edition 2003*. IVSC. London. <http://www.ivsc.org> (01/12/2004).
- (2004): "Valuation of assets for financial statements". *Posicion Statement*. <http://www.ivsc.org> (09/02/2004).
- (2004): "Valuation of plant and equipment". *Internacional Valuation Guidance Note No. 3 (revised 2004)*. IVSC. <http://www.ivsc.org> (09/02/2005).
- (2005): "The cost approach for Financial Reporting – (DRC)". *Internacional Valuation Guidance Note No. 8 (revised 2005)*. IVSC. <http://www.ivsc.org> (09/02/2005).
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE) (1994): *Principios Contables Públicos: Documentos 1 a 8*. Centro de publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.
- (1995): *Manual de Contabilidad Pública*. Centro de Publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.
- LAFUENTE BATANERO, L.: "Las competencias de la Administración General del Estado en Patrimonio Histórico". <http://www.juntadeandalucia.es/cultura/iaph/publicaciones/dossiers/dossier17/dossier17art2.html>. (22/10/2004).
- LAÍNEZ GADEA, J.A. y CALLAO GASTÓN, S. (1999): "Normas Internacionales de Contabilidad vs Normativa española". *Partida Doble*, nº 104. Madrid. pp. 4-27.
- LEY de 16 de diciembre de 1954 sobre la Expropiación Forzosa. BOE núm. 351, de 17 de diciembre de 1954.
- LEY 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. BOE núm. 155, de 29 de junio; corrección de errores BOE núm. 296, de 11 de diciembre de 1985.
- LEY 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. BOE de 19 de diciembre.
- LEY 4/1989, de 27 de marzo, de conservación de los espacios naturales y de la flora y fauna silvestres. BOE núm. 74, de 28 de marzo de 1989.
- LEY 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. BOE núm. 136, de 7 de junio de 1991.
- LEY 36/1994, de 23 de diciembre, de Incorporación al ordenamiento jurídico español de la Directiva 93/7/CEE del Consejo, de 15 de marzo, relativa a la restitución de bienes culturales que hayan salido de forma ilegal del territorio de un Estado miembro de la

- Unión Europea. BOE núm. 307, de 24 de diciembre de 1994. Modificada por la Ley 18/1998, de 15 de junio. BOE núm. 143, de 16 de junio de 1998.
- LEY 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil. BOE núm. 7, de 8 de enero de 2000.
- LEY 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo. BOE núm. 307, de 24 de diciembre.
- LEY 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones. BOE núm. 310, de 27 de diciembre de 2002.
- LEY 33/2003, de 3 de noviembre, de Patrimonio de las Administraciones Públicas. BOE núm. 264, de 4 de noviembre de 2003.
- LEY ORGÁNICA 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del contrabando. BOE núm. 297, de 13 de diciembre de 1995.
- LOPES DE SÁ, A. (1992): *Teoría General del Conocimiento Contable*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid.
- LÓPEZ LILLO, M. y DEL ÁLAMO, C. (1975): *El cálculo de indemnizaciones derivadas de la pérdida de árboles ornamentales*. ICONA. Madrid.
- MARTÍN REBOLLO, L. (1994): *El comercio del arte y la Unión Europea*. Cuadernos de Estudios Europeos. Editorial Civitas y Fundación Universidad-Empresa. Madrid.
- MARTÍNEZ CHURIAQUE, J. I. (2001): “Valor razonable en las NIC: Perspectivas en España”. *Partida Doble*, nº 126. Madrid. pp. 38-51.
- (2003): “Valoración contable”. *Novedades en la Teoría General de Valoración. Aplicaciones*. Universidad de Granada. Granada. pp. 105-124.
- MEDINA DÁVILA-PONCE DE LEÓN, E. (1998): *Valoración inmobiliaria. Estudio y cálculo del valor de mercado de los bienes inmuebles*. Dykinson, S.L. Madrid.
- MILLER, M.C. y ISLAM, M.A. (1988): *The definition and recognition of assets*. Accounting Theory Monograph nº 7. Australian Accounting Research Foundation. Caulfield.
- MINISTERIO DE CULTURA (1995): *La cultura en cifras*. Ed. Ministerio de Cultura. Madrid.
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (2004): *Valoración de los bienes inmuebles e impacto económico en la empresa*. Centro de Publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.
- MONCLÚS SALAMERO, ANA M^a (2004): “El capital intelectual de la empresa”. *Partida Doble*, nº 154. Madrid. pp. 18-25.
- MONTOYA, R. (2000): “Etología, ética y paisaje”. *El paisaje y el hombre: valoración y conservación del paisaje natural, rural y urbano*. Organismo Autónomo Parques Naturales del Ministerio de Medio Ambiente. Madrid. p. 327-353.
- MORALES CAPARRÓS, M^a J. y BENTABOL MANZANARES, M^a A. (2002): “La medición del costes del inmovilizado material en el actual marco conceptual:

- aproximación a un modelo de valor económico”. *X Encuentro de la Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad*. Santiago de Compostela. Soporte magnético.
- (2003): “La determinación del valor base para el cómputo de la amortización del inmovilizado material ante el proceso de armonización normativa internacional”. *Técnica Contable*, n° 649, enero. pp. 4-17.
- (2004): “La valoración del inmovilizado material en las NIC”. *Partida Doble*, n° 154. Madrid. pp. 48-71.
- (2004): “La contabilización de inmuebles: análisis comparativo en la normativa española y del IASB”. *XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*. Granada. Soporte magnético.
- MORENO DE BARREDA, F. y OTROS (1999): *El Patrimonio Cultural en el Consejo de Europa. Textos, conceptos y concordancias*. Hispania Nostra y Boletín Oficial del Estado. Madrid.
- MOREY, M. y MONTOYA, R. (Coord.) (2000): *El paisaje y el hombre: valoración y conservación del paisaje natural, rural y urbano*. Organismo Autónomo Parques Nacionales del Ministerio de Medio Ambiente. Madrid.
- MUÑOZ COSME, A. (1989): *La conservación del Patrimonio Arquitectónico Español*. Dirección General de Bellas Artes y Archivos del Ministerio de Cultura. Madrid.
- NAVARRO GALERA, A. y RODRÍGUEZ BOLÍVAR, M.P. (2004): “Análisis de la utilidad del fair value para la valoración de activos en las Administraciones Públicas españolas”. *Revista de Contabilidad*, vol. 7, n° 13, julio-diciembre. Santander. pp. 245-273.
- NORMA DE GRANADA (1999). *Método para la valoración de árboles y arbustos ornamentales. Norma de Granada*. Asociación Española de Parques y Jardines Públicos. Madrid.
- NORVERTO LABORTA, C. y CAMPOS FERNÁNDEZ, M. (2002): “El marco conceptual de la contabilidad pública ante la globalización de la economía”. *X Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC)*. Santiago de Compostela. Soporte CD-Rom.
- OLIVER, M. (2004): “Castillos y palacios se ponen a tiro”. *Suplemento Semanal Inmobiliario de ABC*. 5 de noviembre. pp. 4 y 5.
- ORDEN de 27 de enero de 1993, por la que se aprueban las normas de adaptación al PGC a las empresas constructoras. BOE n° 31, de 5 de febrero.
- ORDEN de 6 de mayo de 1994, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.

- ORDEN de 14 de octubre de 1998 sobre aprobación del módulo de valor M y del coeficiente RM y sobre modificación de ponencias de valores. BOE de 20 de octubre de 1998.
- ORDEN de 10 de diciembre de 1998, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas de abastecimiento y saneamiento de agua. BOE núm. 307, de 24 de diciembre de 1998.
- ORDEN de 27 de junio de 2000, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Sociedades Anónimas Deportivas. BOE núm. 155, de 29 de junio de 2000.
- ORDEN de 18 de diciembre de 2000 por la que se aprueba el módulo de valor M para la determinación de los valores de suelo y construcción de los bienes inmuebles de naturaleza urbana en las valoraciones catastrales. BOE de 27 de diciembre de 2000.
- ORDEN de 11 de mayo de 2001, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector vitivinícola. BOE nº 129, de 30 de mayo de 2001.
- ORDEN ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoraciones de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas entidades financieras. BOE núm. 85, de 9 de abril de 2003.
- OROZCO PARDO, G. y PÉREZ ALONSO, E.J. (1996): *La tutela civil y penal del Patrimonio histórico, cultural o artístico*. McGraw-Hill. Madrid.
- ORTEGA Y GASSET, J. (1987): *La deshumanización del Arte y otros ensayos de estética*. Colección Austral. Espasa-Calpe. Madrid.
- PACIOLI, L. (1494, edición de 1994): “De las cuentas y las escrituras”. Título noveno del *Tratado XI de su Summa de Arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita*. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Madrid.
- PEDRAZA GRACIA, M.J. (2002): “Concepto, estructura material y formal y descripción del libro antiguo”. *Cursos de verano de la Universidad de Zaragoza: Tasación, valoración y comercio del libro antiguo*. Jaca, 2-6 de septiembre. pp. 11-48.
- (2002): “Instrumentos de ayuda para la tasación del libro antiguo: descripción y uso”. *Cursos de verano de la Universidad de Zaragoza: Tasación, valoración y comercio del libro antiguo*. Jaca, 2-6 de septiembre. pp. 181-205.
- PENUELAS i REIXACH, LI. (2001): *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales. La dación de bienes del Patrimonio Histórico Español*. Marcial Pons. Madrid.
- PÉREZ DE ARMIÑAN Y DE LA SERNA, A. (1997): *Las competencias del Estado sobre el Patrimonio Histórico Español en la Constitución de 1978*. Cuadernos Civitas. Editorial Civitas. Madrid.

- PÉREZ LÓPEZ, M^a C.; ORDÓÑEZ SOLANA, C. y RODRÍGUEZ ARIZA, L. (2005): “La valoración contable internacional de los bienes inmuebles. Interrelaciones con el ámbito valorativo profesional y repercusiones en España”. XV Spanish-Portuguese Meeting of Scientific Management: Cities in Competition. Sevilla, 2-4 de febrero. pp. 385-397.
- PERKS, R.W. (1993): *Accounting and Society*. Chapman & Hall. London.
- PERRAMON, J. (2004): “Diferencias entre las NIC y la normativa contable española”. *Harvard Deusto Finanzas y Contabilidad*, nº 58. pp. 20-28.
- PEYRO VILAPLANA, E. y ARCE GISBERT, M. (2001): “Depreciación del inmovilizado: Normas españolas e internacionales”. *Partida Doble*, nº 120. Madrid. pp. 24-35.
- PINA MARTÍNEZ, V. y TORRES PRADAS, L. (1999): *Análisis de la información externa, financiera y de gestión de las administraciones públicas* (2^a edición actualizada). Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid.
- PRATS, LI. (1997): *Antropología y patrimonio*. Ariel Antropología. Barcelona.
- PRIETO DE PEDRO, J.: “Patrimonio cultural, dualismo competencial y comunicación cultural en la Constitución”. <http://www.juntadeandalucia.es/cultura/iaph/publicaciones/dossiers/dossier17/dossier17art4.html>. (22/10/2004).
- RAMÍREZ CÓRCOLES, Y. (2004): “Activos intangibles visibles: Identificación y reconocimiento contable”. *Partida Doble*, nº 154. Madrid. pp. 6-16.
- REAL DECRETO 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. BOE núm. 24, de 28 de enero; corrección de errores en BOE núms. 26 y 53, de 30 de enero y 3 de marzo de 1986.
- REAL DECRETO 484/1990, de 30 de marzo, sobre el precio de venta al público de libros. BOE número 95, de 20 de abril de 1990.
- REAL DECRETO 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. BOE núm. 310, de 27 de diciembre; corrección de errores BOE núm. 63 de 14 de marzo de 1991.
- REAL DECRETO 1680/1991, de 15 de noviembre, por el que se desarrolla la disposición adicional novena de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, sobre garantía del Estado para obras de interés cultural. BOE núm. 285, 28 de noviembre de 1991.
- REAL DECRETO 1020/1993, de 25 de junio, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración y el cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana. BOE de 22 de julio de 1993.
- REAL DECRETO 775/1997, de 30 de mayo, sobre el régimen jurídico de homologación de los servicios y sociedades de tasación. BOE núm. 141, de 13 de junio de 1997.
- REAL DECRETO 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información

- presupuestaria de estas entidades. BOE núm. 115, de 14 de mayo; corrección de errores BOE núm. 158, de 3 de julio de 1998.
- REAL DECRETO 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil. BOE núm. 184, de 31 de julio de 1996.
- REAL DECRETO 162/2002, de 8 de febrero, por el que se modifica el artículo 58 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. BOE núm. 35, de 9 de febrero de 2002.
- REAL DECRETO 211/2002, de 22 de febrero, por el que se actualizan determinados valores incluidos en la Ley 36/1994, de 23 de diciembre, de incorporación al ordenamiento jurídico español de la Directiva 93/7/CEE, del Consejo, de 15 de marzo, relativa a la restitución de bienes culturales que hayan salido de forma ilegal del territorio de un Estado miembro de la Unión Europea. BOE núm. 52, de 1 de marzo de 2002.
- REAL DECRETO 1775/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. BOE núm. 187, de 4 de agosto de 2004.
- REAL DECRETO 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. BOE núm. 189, de 6 de agosto de 2004
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario. BOE núm. 58, de 8 de marzo de 2004.
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. BOE núm. 60, de 10 de marzo de 2004; corrección de errores en BOE núm. 61, de 11 de marzo.
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. BOE núm. 61, de 11 de marzo de 2004; corrección de errores en BOE núm. 73, de 25 de marzo.
- REGLAMENTO (CE) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de Normas Internacionales de Contabilidad. DO 11/09/2002.
- REGLAMENTO (CE) n° 1725/2003 de la Comisión, de 29 de septiembre, por el que se aprueban determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo. DO n° L 261, de 13 de octubre de 2003.
- REGLAMENTO (CE) n° 2236/2004 de la Comisión, de 29 de diciembre de 2004, que modifica el Reglamento (CE) n° 1725/2003 por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad, de conformidad con el Reglamento (CE) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo en lo relativo a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) números 1, 3 a 5, a las Normas Internacionales de

- Contabilidad (NIC) números 1, 10, 12, 14, 16 a 19, 22, 27, 28, 31 a 41 y las interpretaciones del Comité de Interpretación de Normas (SIC) números 9, 22, 28 y 32. DO L 392, de 31 de diciembre de 2004.
- REGLAMENTO (CE) n° 2238/2004 de la Comisión, de 29 de diciembre de 2004, que modifica el Reglamento (CE) n° 1725/2003 por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad, de conformidad con el Reglamento (CE) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a la NIIF 1, a las NIC números 1 a 10, 12 a 17, 19 a 24, 27 a 38, 40 y 41 y a las SIC números 1 a 7, 11 a 14, 18 a 27, 30 a 33. DO L 394, de 31 de diciembre de 2004.
- REGLAMENTO (CEE) N° 3911/92 DEL CONSEJO, de 9 de diciembre de 1992, relativo a la exportación de bienes culturales. DOCE n° L 395/1, de 31 de diciembre de 1992.
- REGLAMENTO (CEE) N° 752/93 DE LA COMISIÓN, de 30 de marzo de 1993, relativo a las disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) n° 3911/92 del Consejo relativo a la exportación de bienes culturales. DOCE n° L 77/24, de 31 de marzo de 1993.
- RESOLUCIÓN de 30 de julio de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan las normas de valoración del inmovilizado material. BOICAC n° 6 y 7, julio y octubre 1991 respectivamente.
- RESOLUCIÓN de 21 de enero de 1992, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan las normas de valoración del inmovilizado inmaterial. BOICAC n° 8 y 9, enero y abril de 1992, respectivamente.
- RESOLUCIÓN de 20 de diciembre de 1996, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre la utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas. BOICAC n° 28, de diciembre de 1996.
- RESOLUCIÓN de 16 de octubre de 1997, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social. BOE núm. 260, de 30 de octubre de 1997.
- RESOLUCIÓN de 30 de julio de 2003, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a la Administración General del Estado. BOE núm. 199, de 20 de agosto de 2003.
- RIERA, P. (1994): *Manual de valoración contingente*. Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.
- RODRÍGUEZ ARIZA, L.; PÉREZ LÓPEZ, M^a C. y FLORES JIMENO, M^a R. (2001): “Problemática contable del patrimonio histórico en entidades sin ánimo de lucro”. *Técnica Contable*, n° 625, enero. Madrid. págs. 9-24.
- RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, A. (2005): “Un estudio sobre la valoración contable de las propiedades inmobiliarias en las normas internacionales y las consecuencias de su

- aplicación en España”. XV Spanish-Portuguese Meeting of Scientific Management: Cities in Competition. Sevilla, 2-4 de febrero. pp. 603-620.
- ROJO RAMÍREZ, A.A. (1996): “Corrección de los elementos del inmovilizado”. *Técnica Contable*, nº 570, junio.
- ROMERO COLUNGA, M. (1993): *La valoración inmobiliaria*. Editorial Aranzadi, S.A. Pamplona.
- RUIZ MARTÍNEZ, R.J. y GIL CORRAL, A.Mª (2004): *El valor en la empresa*. Instituto Superior de Técnicas y Prácticas Bancarias. Madrid.
- SAGNOL, G. (2000): “The Expert appointed by Court in France”. EuroExpert Conference 2000. Madrid. http://www.euroexpert.org/upload/pdf/court_in_france.pdf (26/11/2004).
- SENÉS GARCÍA, B. y RODRÍGUEZ BOLÍVAR, M.P. (2004): “Activos naturales y costes ambientales”. *Partida Doble*, nº 155. Madrid. pp. 34-45.
- SENTENCIA 17/1991, de 31 de enero, del Tribunal Constitucional, resolviendo los recursos de inconstitucionalidad acumulados 830/85, 847/85, 850/85 y 858/85, promovidos respectivamente por el Consejo Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña, por la Junta de Galicia, por el Gobierno Vasco y por el Parlamento de Cataluña, contra determinados preceptos de la Ley 16/1985, de 25 de junio, reguladora del Patrimonio Histórico Español. Suplemento BOE núm. 48, de 25 de febrero de 1991.
- SILVÁN MARTÍNEZ, L.J. (1997): *Tasaciones mercantiles, hipotecarias, catastrales y de mercado. Tasaciones periciales contradictorias. Peritaciones judiciales*. Ediciones Munilla-Lería. Madrid.
- TINOCO SUÁREZ, Mª (2002): “Valoración de una colección de obras de arte pictóricas de pintores valencianos del siglo XIX”. *I Congreso Internacional de Valoración y Tasación*. Centro de Ingeniería Económica de la Universidad Politécnica de Valencia. Valencia, 3, 4 y 5 de julio. pp. 81-91.
- TORRES COTO, J.E. (2002): “Valuación de activos del sector público. Caso México”. *I Congreso Internacional de Valoración y Tasación*. Centro de Ingeniería Económica de la Universidad Politécnica de Valencia. Valencia, 3, 4 y 5 de julio. pp. 131-143.
- TORRES PRADAS, L. y PINA MARTÍNEZ, V. (1996): *Manual de Contabilidad Pública*. Centro de Estudios Financieros. Madrid.
- TRATADO CONSTITUTIVO DE LA COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA. BOE núm. 1, de 1 de enero de 1986.
- TRETT, R.T. (2000): “The Expert System in United Kingdom”. EuroExpert Conference 2000. Madrid. http://www.euroexpert.org/upload/pdf/system_u_king.pdf (26/11/2004).
- TÚA PEREDA, J. (1996): *El Marco Conceptual de la Información Financiera*. Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España. Escuela de Auditoría. Madrid.

- (2001): Mesa redonda “Análisis contable ante el proceso de normalización contable internacional”. *VII Jornada de Trabajo de Análisis Contable*. Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad y Departamento de Economía Financiera y Contabilidad II (Contabilidad) de la Universidad Complutense de Madrid. El Escorial. pp. 13-34.
- (2002): “El marco conceptual y la reforma contable”. *Partida Doble*, nº 136. Madrid. pp. 52-59.
- URBINA ARRÓSPIDE, A. (Traductor) (1999): *Estudios del Sector Público de la I.F.A.C.*. Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España. Madrid.
- VETTESE, A. (2002): *Invertir en arte*. Universidad Politécnica de Valencia y Ediciones Pirámide. Madrid.
- VIDAL GIMÉNEZ, F.; SALVES CIVERA, J.M. y MARTÍNEZ-CARRASCO MARTÍNEZ, L. (2002): “Valoración económica de palmáceas: Norma de Granada vs. valoración analógica”. *I Congreso Internacional de Valoración y Tasación*. Centro de Ingeniería Económica de la Universidad Politécnica de Valencia. Valencia, 3, 4 y 5 de julio. pp.293-302.
- VILLACORTA HERNÁNDEZ, M.A. (2004): “Aplicación del valor razonable según las normas del IASB”. *Técnica Contable*, nº 664, mayo. pp. 40-42.

Índice de cuadros

Cuadro 0.1.:	Gasto público destinado al Patrimonio Histórico Español	3
Cuadro 1.1.:	Situaciones del Patrimonio Documental	30
Cuadro 1.2.:	Órganos competentes para autorizar enajenación en el sector público	66
Cuadro 1.3.:	Objeto de la cesión en el Admin. Pública	67
Cuadro 1.4.:	Medidas de fomento del Patrimonio Cultural	79-80
Cuadro 2.1.:	Criterio general de reconocimiento para los elementos fundamentales de los Estados Contables	129
Cuadro 2.2.:	Tratamiento contable de los bienes culturales en el PGCP	174
Cuadro 2.3.:	Alta del bien en contabilidad en procesos de expropiación	177
Cuadro 3.1.:	Algunos criterios de valoración del Inmovilizado Material en la normativa española y en las NIIF/NIC ...	203
Cuadro 3.2.:	Proceso de valoración de los métodos econométricos ...	223
Cuadro 3.3.:	Métodos de valoración aplicables en las valoraciones hipotecarias	245-246
Cuadro 3.4.:	Estimación de los flujos de caja en el método de actualización de rentas (Orden ECO/805/2003)	253-254
Cuadro 3.5.:	Valor de reversión en el método de actualización de rentas (Orden ECO/805/2003)	255
Cuadro 3.6.:	Valor de tasación en el mercado hipotecario	261-262
Cuadro 3.7.:	Coefic. correctores en la valoración catastral	269

Cuadro 3.8.:	Antigüedad de la construcción en la v. catastral	273
Cuadro 3.9.:	Valor de tasación en entidades aseguradoras	316-317
Cuadro 4.1.:	Propuesta de reconocimiento operac. de alta	339
Cuadro 4.2.:	Propuesta de reconocimiento operac. mixtas	340
Cuadro 4.3.:	Propuesta de reconocimiento operac. especiales	341
Cuadro 4.4.:	Propuesta de reflejo contable operac. baja	342
Cuadro 4.5.:	Imputación de las diferencias de valor en la aplicación del valor razonable para el I. Material y los Activos Intangibles según las NIIF/NIC	343
Cuadro 4.6.:	El valor razonable ente los distintos escenarios posibles	363-364
Cuadro 4.7.:	Valores razonables de referencia	364

Abreviaturas

AARF: Australian Accounting Research Foundation
AECA: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
ASEIIP: Asociación Española de Peritos Judiciales Profesionales de Investigación Mercantil
ASSC: Accounting Standard Steering Committee
ATASA: Asociación Profesional de Sociedades de Valoración
BIC: Bienes de Interés Cultural
BOE: Boletín Oficial del Estado
BOICAC: Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
BOCM: Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid
DO: Diario Oficial de la Unión Europea
DOCE: Diario Oficial de la Comunidad Europea
FASB: Financial Accounting Standard Board
FEE: Federación Europea de Expertos Contables
GN: International Valuation Guidance Note
GRI: Global Reporting Initiative
ICAC: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
IASB: International Accounting Standards Board
IFAC: International Federation of Accountants
IGAE: Intervención General de la Administración del Estado
IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
ISA: Sociedad Internacional de Arboricultura
IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido
IVS: International Valuation Standards
IVSC: International Valuation Standards Committee
LPHE: Ley del Patrimonio Histórico Español
LPAAPP: Ley del Patrimonio de las Administraciones Públicas
NIC: Norma Internacional de Contabilidad
NICSP: Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público
NIIF: Norma Internacional de Información Financiera
PGC: Plan General de Contabilidad
PGCP: Plan General de Contabilidad Pública
SIC: Interpretaciones del Comité de Interpretación de Normas
TEGOVA: Grupo Europeo de Asociaciones de Valoradores
UNESCO: Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura