

Aspectos contables derivados del mantenimiento del patrimonio cultural

1. INTRODUCCIÓN

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 los pueblos dan 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.

Evidentemente, la conservación, mantenimiento y protección del Patrimonio Cultural exige la inversión de cantidades importantes de recursos. Con la finalidad de poder tener una cierta idea del montante al que puede llegar a ascender la inversión destinada a la conservación del Patrimonio Histórico, hemos consultado algunas de las leyes de Presupuesto Generales de las Comunidades Autónomas¹, así como el Presupuesto General del Estado para 2005. En este sentido, la mayoría de las Comunidades Autónomas revisadas 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.

¹ Publicadas antes en el BOE antes del 15 de febrero de 2005.

Cuadro 1.

(en miles de euros)

PROGRAMA	ESTADO	4COMUNIDADES AUTÓNOMAS	TOTAL
Administración del Patrim. Histórico Cons. y restauración bienes culturales Protección del Patrim. Histórico	175.411,79	155.798,66	331.210,45

Fuente: Elaboración propia. Flores Jimeno, M^a R. (2005): *Tratamiento contable del Patrimonio Cultural*. Tesis Doctoral. Universidad de Granada. p. 3.

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”², el gasto público y privado en conservación del Patrimonio Cultural representa en nuestro país un gasto per cápita de 41,77 euros.

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 que complican su operativa. Por ello, vamos a realizar, en primer lugar un análisis de los requerimientos legales establecidos en cuanto al mantenimiento del Patrimonio Cultural en nuestro país para abordar después su tratamiento contable, que vamos a plantear desde la óptica de las NIIF/NIC a las que estamos adaptando nuestro sistema contable como ha establecido la Unión Europea para los países miembros.

2. LA 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 por los poderes públicos, independientemente de la titularidad del mismo. Además, tanto la LPHE³ como Ley Penal⁴ sancionan los atentados contra este patrimonio. Por lo tanto, 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.

2.1. 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 Constitucional⁵, llegamos a la siguiente conclusión:

² <http://www.ociocritico.com/oc/actual/canales/diario/mirador/mirador.php...> (22/02/2005)

³ Dedicada el Título IX a las infracciones administrativas y a sus sanciones, aplicable cuando se trate de daños que no constituyan delitos.

⁴ 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.

⁵ 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.

- 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.
- 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 custodia⁶.

2.2. 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 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”⁷, 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”⁸. 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”⁹.

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 Museums*¹⁰ define estas figuras de la siguiente manera:

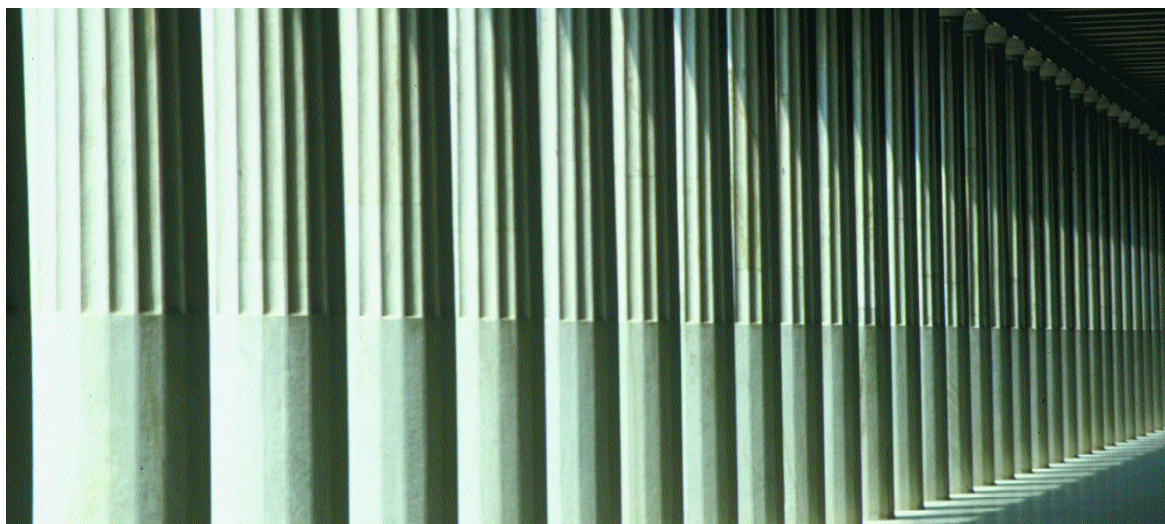
⁶ Siguiendo el art. 36.1 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español: “Los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español deberán ser conservados, mantenidos y custodiados por sus propietarios o, en su caso, por los titulares de derechos reales o por los poseedores de tales bienes”.

⁷ García Bellido, J. (1984): “Nuevos enfoques sobre el deber de conservar y la ruina urbanística”. *Revista de Derecho Urbanístico*. Madrid. p. 695.

⁸ 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.

⁹ Orozco Pardo, G. y Pérez Alonso, E.J. (1996): *La tutela civil ...* p. 88.

¹⁰ 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 referen-

cia 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”¹¹.

2.3. 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

¹¹ Cano Ezcurra, M. (2001): “El señor de los castillos”. *La Razón*, domingo 26-08-2001. p. 45.

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”¹². E igualmente se establece para los bienes integrantes del Patrimonio Documental y Bibliográfico¹³. Pero ¿qué sucede con el deber de conservación del resto de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español?

Pues bien, coincidimos con la opinión de Alonso Ibañez¹⁴ 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 administrativa¹⁵,

salvo que pueda llegar a constituir un delito, en cuyo caso pasará a regularse por el Código Penal¹⁶.

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 Ley¹⁷.

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 momento¹⁸. 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 competentes¹⁹. 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, sólo 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?

¹² 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.

¹³ Art. 52.2 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

¹⁴ Alonso Ibañez, Mª R. (1992): *El Patrimonio Histórico. Destino público y valor cultural*. Universidad de Oviedo y Editorial Civitas. Madrid. p. 286.

¹⁵ Art. 76.1.a) de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

¹⁶ Arts. 321-324 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

¹⁷ 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.

¹⁸ Art. 26.6.a) de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

¹⁹ Arts. 13.2 y 52.3 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

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.

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”²⁰.

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”²¹. 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.

3. TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS OPERACIONES DE CONSERVACIÓN, MANTENIMIENTO Y PROTECCIÓN DEL PATRIMONIO CULTURAL

Del estudio de las diferentes vías de conservación de los bienes culturales, consideramos que, a efectos con-

tables, cabría diferenciar tres caras de la misma moneda: los trabajos de mantenimiento diario del bien cultural, las grandes operaciones de conservación ligadas a la actividad de la empresa 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 restauración.

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 ¿Cuántos 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 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, pues, cada una de las operaciones posibles con la finalidad de proponer un tratamiento contable razonable.

²⁰ Alonso Ibáñez, M^a R. (1992): *El Patrimonio Histórico. Destino público y valor cultural*. Universidad de Oviedo y Editorial Civitas. Madrid. Pág. 293.

²¹ Art 18.2 de la Constitución Española, de 27 de diciembre de 1978.

3.1. Los trabajos de mantenimiento diario

Los trabajos de mantenimiento diario de un bien cultural se tratan en contabilidad como gastos de reparación y conservación, llevándose a la cuenta de resultados.

3.2. Las grandes operaciones de conservación

Tanto el Plan General de Contabilidad (PGC) y el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) consideran 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, AECA²² 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 y PGCP 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, 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”²³. 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”²⁴.

En cualquier caso, la solución dada por las NIIF/NIC a este tipo de operaciones ha variado desde la NIC 16 (revisada en 1998) a la actual NIC 16 (revisada en 2003, redactada conforme al Reglamento (CE) 2238/2004, de 29 de diciembre de 2004), 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 rendimiento²⁵. Pero, por otro lado, el IASB planteaba ante esta situación la solución de contabilizar los

²² 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”.

²³ IASB (1999): “Marco Conceptual para la preparación y presentación de los Estados Financieros”. *Normas Internacionales de Contabilidad 1999*. IASB. México. párrafo 60.

²⁴ 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.

²⁵ NIC 16 (revisada en 1998), párrafo 25.

costes de una reparación extraordinaria como un mayor valor del activo cuando se cumplieran las siguientes circunstancias²⁶:

- la entidad hubiera contabilizado el importe de la reparación o revisión general como un componente separado del activo²⁷ 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 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, redactada conforme al Reglamento (CE) 2238/2004, de 29 de diciembre de 2004) 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 material²⁸. 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.

²⁶ Comité de interpretaciones (SIC) (1999): *Interpretación SIC 23: Inmovilizado material – costes de revisiones o reparaciones generales*. Derogada por la NIC 16 (revisada en 2003, redactada conforme al Reglamento (CE) 2238/2004, de 29 de diciembre de 2004), párrafo 83.

²⁷ 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”.

²⁸ NIC 16 (revisada en 2003, redactada conforme al Reglamento (CE) 2238/2004, de 29 de diciembre de 2004), 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.

3.3. 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 Sevilla²⁹, 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, redactada conforme al Reglamento (CE) 2238/2004, de 29 de diciembre de 2004), 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.

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 y el PGCP 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”³⁰. Y, por otro lado, aunque el PGC no se refiere a la rehabilitación directamente, AECA³¹ considera que los desembolsos relacionados con la misma deberían ser mayor valor del activo.

²⁹ 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.

³⁰ Norma de valoración 3ª.f del Plan General de Contabilidad. La Norma de valoración 3.f del Plan General de Contabilidad Pública se expresa en los mismos términos.

³¹ AECA (1991): *Principios Contables: Inmovilizado material*. AECA. Madrid. p. 45.

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 servicio³².

Mientras que la NIC 16 (revisada en 2003, redactada conforme al Reglamento (CE) 2238/2004, de 29 de diciembre de 2004) 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 físi-

co³³. 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.

CONCLUSIONES

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, ya sean entidades públicas o privadas.

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 está cambiando 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.

Y, además, al sector público, como responsable último de la conservación y protección del Patrimonio Histórico Español, le implica la dedicación de una cantidad importante de recursos públicos. De hecho en muchas ocasiones, con el objetivo de contribuir a su buen mantenimiento, se ve obligado a la explotación económica de estos bienes, como sucede con los paradores nacionales.

Como hemos podido comprobar la conservación de nuestro Patrimonio Histórico Artístico es un tema complejo desde cualquier punto de vista y en el que la contabilidad se ha de detener para darle un

³² “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.

³³ 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.

tratamiento adecuado. Desde nuestro punto de vista, nuestro sistema contable actual no profundiza en la problemática específica de las operaciones relacionadas con la conservación, el mantenimiento y la protección del Patrimonio Cultural.

Nuestra normativa contable actual simplifica las operaciones de conservación distinguiendo entre los gastos de reparación y conservación y las reparaciones extraordinarias, circunstancia que da respuesta a esta cuestión para la generalidad de los activos materiales. En cambio, el Patrimonio Cultural, debido a sus peculiaridades propias y a que se trata de bienes que podemos denominar viejos, es objeto de trabajos de restauración que necesitan de un tratamiento contable específico no contemplado en nuestra legislación contable, ni pública ni privada, de forma específica.

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 rendimiento 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.

BIBLIOGRAFÍA

Abad Licerias, J.M^a. (2000): *La situación de ruina y demolición de inmuebles del Patrimonio Histórico*. Editorial Montecorvo. 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 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.

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) (1991): *Principios contables. Inmovilizado material*. 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 26/08/2001. p. 45.

Código Civil.

Constitución Española, de 27 de diciembre de 1978. BOE núm. 311, de 29 de diciembre.

Flores Jimeno, M^a R. (2005): *Tratamiento contable del Patrimonio Cultural*. Tesis Doctoral. Universidad de Granada.

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

García Escudero, P. y Pendás García, B. (1996): *El nuevo régimen jurídico del Patrimonio Histórico Español*. 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.

Hernández León, E. (2000): “Antropología y Patrimonio: la significación social de los bienes culturales”. *Actas del 1er Congreso Internacional: Las ciudades históricas. Patrimonio y sociabilidad*. Caja Sur Publicaciones. Córdoba. pp. 99-108.

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

International Accounting Standards Board (IASB) (1999): “Marco Conceptual para la preparación y presentación de los Estados Financieros”. *Normas Internacionales de Contabilidad 1999*. México.

Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) (1994): *Principios contables públicos: Documentos 1 a 8*. 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/dossier17/dossier17art2.html>. (22/10/2004).

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 33/2003, de 3 de noviembre, de Patrimonio de las Administraciones Públicas. BOE núm. 264, de 4 de noviembre de 2003.

Ley Orgánica 10/1985, 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 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.

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.

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

Orozco Pardo, G. y Pérez Alonso, E.J. (1996): *La tutela civil y penal del Patrimonio histórico, cultural o artístico*. McGraw-Hill. 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.

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 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 16/1995, 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 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 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.

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 nº 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 nº 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 nº L 394, de 31 de diciembre de 2004.

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.