

TRIBUTACIÓN	LA EXTINCIÓN DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS MEDIANTE LA DACIÓN EN PAGO	Núm. 53/2002
--------------------	--	-------------------------

JOSÉ PEDREIRA MENÉNDEZ

Profesor Asociado. Facultad de Derecho. Universidad de Oviedo.

Este trabajo ha sido seleccionado y obtenido el **1.º Premio Estudios Financieros 2002** en la Modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Estanislao RODRÍGUEZ PONGA Y SALAMANCA, don Gabriel CASADO OLLERO, don Javier LAORDEN FERRERO, don Antonio LONGAS LAFUENTE, don Fernando PRATS MAÑEZ y don Juan José RUBIO GUERRERO.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato del autor.

Extracto:

LA Disposición Adicional primera de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, ha modificado el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español (en adelante LPHE), para admitir, desde el 1 de enero de 2002, que el pago de todas las deudas tributarias se pueda efectuar mediante la entrega de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español (en adelante PHE), es decir, a través de la denominada: «dación en pago».

En el trabajo se analiza cuál es la razón de la admisión de este modo de pago en el ordenamiento tributario, el procedimiento a seguir para su utilización y qué consecuencias fiscales le genera al deudor tributario su utilización.

Para ello, se estudia el origen de esta forma de extinción de las deudas tributarias y la justificación que se ha dado para su aceptación dentro del ordenamiento tributario, así como el desarrollo que ha tenido desde su introducción en 1985 en la LPHE hasta llegar a la vigente regulación del año 2002.

En resumen, podemos indicar que la dación en pago ha perdido su inicial carácter de sistema excepcional de extinción de las deudas tributarias, para pasar a ser considerado un medio ordinario de pago. Ello conduce, en nuestra opinión, a que la figura no sea neutral desde el punto de vista tributario e introduzca distorsiones en relación con otras formas

.../...

.../...

de extinción de las deudas tributarias. En este sentido, su utilización puede dar lugar a una interesante estrategia de planificación fiscal, entendida como una economía de opción totalmente lícita.

En España, existe un ventajoso régimen fiscal para los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, cuya correcta utilización, combinada con la figura de la dación en pago, puede implicar un importante ahorro económico para determinados contribuyentes con la suficiente capacidad contributiva como para invertir en el mercado del arte. Ahorro motivado, sobre todo, por el hecho de que las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto con la transmisión de estos bienes a la Administración, mediante la dación en pago, están exentas de tributación. De ahí que la figura presente un gran atractivo para las grandes empresas y corporaciones a la hora de planificar algunas de sus inversiones, como se expone en el trabajo.

Por otra parte, el estudio y análisis del procedimiento de utilización de la figura demuestra la existencia de problemas que deben ser solucionados, por ejemplo, qué ocurre si una vez aceptada en dación una obra se demuestra que es falsa. ¿Es posible entregar la obra y solicitar una devolución de ingresos indebidos por el valor de tasación que exceda sobre la cuantía de la deuda tributaria? Estos, y otros interrogantes, se nos plantean a lo largo del trabajo sin que la regulación del procedimiento nos dé una solución clara.

Podemos decir que estamos ante una figura que puede servir para potenciar el mercado del arte y la conservación de nuestro patrimonio cultural. Pero, a su vez, también puede introducir distorsiones en el ordenamiento financiero y crear desigualdades tributarias en favor de determinados contribuyentes. Por todo ello, este trabajo no hace más que llamar la atención sobre su regulación, que podría ser mejorada.

Sumario:

1. Introducción.
2. Origen, desarrollo y justificación de la dación en pago dentro del ordenamiento tributario.
3. El procedimiento para la extinción de las deudas tributarias mediante la dación en pago.
4. La repercusión en otros tributos de la utilización de la dación en pago.
5. Valoración crítica de la figura: su posible utilización en estrategias de planificación fiscal.

1. INTRODUCCIÓN

La Disposición Adicional primera de la *Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social*, ha modificado el artículo 73 de la *Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español* (en adelante LPHE), para admitir, desde el 1 de enero de 2002, que el pago de todas las deudas tributarias se pueda efectuar mediante la entrega de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español (en adelante PHE), es decir, a través de la denominada: «*dación en pago*»¹.

Con anterioridad a esta reforma, en el ámbito estatal, la dación en pago como medio de extinción de las deudas tributarias sólo estaba prevista en cuatro impuestos: el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sociedades. Por tanto, con la vigente redacción del artículo 73 de la LPHE se ha ampliado de manera significativa la posibilidad de utilizar esta forma de pago.

¹ La redacción del artículo 73 de la LPHE, tras la modificación introducida, pasa a establecer que:

«El pago de las deudas tributarias podrá efectuarse mediante la entrega de bienes que formen parte del PHE, que estén inscritos en el Registro General de BIC o incluidos en el Inventario General, en los términos y condiciones previstos reglamentariamente.

Las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la entrega de los anteriores bienes en concepto de pago de cualquiera de los impuestos citados, estarán exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades».

Debemos criticar la incorrección en la que incurre la redacción del precepto, ya que si bien en el primer apartado señala que se podrá utilizar este medio para el pago de cualquier deuda tributaria, en el segundo señala que las ganancias patrimoniales no resultarán gravadas cuando con la dación se pague «*cualquiera de los impuestos citados*». No cabe duda de que en el párrafo segundo se seguía pensando en la redacción del artículo tal y como estaba anteriormente. En nuestra opinión, sería deseable que se modificara para evitar mal entendidos. A nuestro juicio, cualquier ganancia que se ponga de manifiesto con ocasión de la utilización de este medio de pago está exenta de tributación, independientemente de cuál haya sido el tipo de deuda tributaria extinguida. Por tanto, este beneficio no se aplica únicamente al pago de deudas por impuestos, como parece pretender el segundo párrafo del precepto.

Dada la novedad que ello implica, en el presente trabajo pretendemos analizar cuál es la razón de la admisión de este modo de pago en el ordenamiento tributario, cuál es el procedimiento a seguir para su utilización y qué consecuencias fiscales le genera al deudor tributario su utilización.

Queremos advertir de antemano que consideramos que la figura no es neutral desde el punto de vista tributario e introduce distorsiones en relación con otras formas de extinción de las deudas tributarias. Tal es así, que su utilización puede dar lugar a una interesante estrategia de planificación fiscal, entendida como una economía de opción totalmente lícita, amparada en un fin de política social reconocido constitucionalmente. En este sentido, hay que tener en cuenta que la necesidad de proteger el patrimonio histórico, artístico y cultural de España, que es uno de los más importantes del mundo tanto por su extensión como por su calidad, al mismo tiempo que se estimula su conocimiento y ampliación, es un fin a lograr por los poderes públicos como se indica en los artículos 44.1 y 46 de la Constitución ². Para ello se otorga un interesante régimen fiscal a los bienes integrantes del PHE, cuya correcta utilización, combinada con la figura que vamos a estudiar, puede implicar un importante ahorro económico para determinados contribuyentes con la suficiente capacidad contributiva como para invertir en el mercado del arte ³. Ahorro motivado, sobre todo, por el hecho de que las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto con la transmisión de estos bienes a la Administración, mediante la dación en pago, están exentas de tributación. De ahí que la figura presente un gran atractivo para las grandes empresas y corporaciones a la hora de planificar algunas de sus inversiones, como intentaremos exponer en este trabajo.

² La Constitución contiene diversas referencias a la cultura a lo largo de sus preceptos. En este sentido, podemos señalar el artículo 3.3 que se refiere al Patrimonio Cultural Lingüístico; el artículo 9.2 que reconoce la participación de todos los ciudadanos en la vida cultural del país; el artículo 20 que protege la libertad de pensamiento, idea y opinión, así como la de creación literaria y artística; el artículo 25.2 que reconoce el derecho de los condenados a acceder a la cultura; el artículo 44.1 que indica que *los poderes públicos promoverán y tutelarán el acceso a la cultura, a la que todos tienen derecho*; el artículo 46 donde se indica que *los poderes públicos garantizarán la conservación y promoverán el enriquecimiento del patrimonio histórico, cultural y artístico de los pueblos de España y de los bienes que lo integran, cualquiera que sea su titularidad*; el artículo 48 que remarca la especial participación de la juventud en el desarrollo cultural del país; el artículo 148.1 que otorga competencias a las Comunidades Autónomas en diversas materias relacionadas con la cultura en sus apartados 14.º, 15.º, 16.º y 17.º; el artículo 149.1.28.º que atribuye al Estado la competencia exclusiva para la defensa del patrimonio cultural, artístico y monumental español contra la exportación y la expoliación. Y, por último, el artículo 149.2 señala que, sin perjuicio de las competencias que puedan asumir las Comunidades Autónomas, el Estado considerará el servicio de la cultura como deber y atribución esencial y facilitará la comunicación cultural entre las Comunidades Autónomas, de acuerdo con ellas. Todas estas referencias, como afirma PÉREZ MORENO, A., nos permiten hablar de la existencia de una «*Constitución cultural*» imprescindible en todo Estado Social. Vid. «El postulado constitucional de la promoción y conservación del Patrimonio Histórico-Artístico», en *Estudios sobre la Constitución Española en Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*, Volumen II, Civitas, Madrid, 1991, pág. 1.624.

³ Los bienes culturales son objetos sobre los que se pueden llevar a cabo inversiones económicas obteniendo importantes beneficios en sus transacciones. Incluso existen entidades como el Forum Filatélico para canalizar inversiones que se materializan en colecciones de sellos. En otros países, como Francia, existen entidades financieras que ofertan participaciones en fondos de inversión en obras de arte. Por otra parte, también debemos recordar que la Comunidad Europea siempre ha considerado los bienes culturales como mercancías con un valor económico cierto y sometidas desde el inicio al Tratado de Roma. En este sentido, el Tribunal de Justicia de las Comunidades, en sentencia de 10 de diciembre de 1968, rechazó la exclusión de las obras de arte de la categoría de bienes de consumo o de uso general.

Por último, hemos de indicar que, en nuestra opinión, nos encontramos ante un medio de pago que debería ser admitido sólo en supuestos excepcionales. Sin embargo, las sucesivas reformas que ha habido en la materia, han llegado hasta el punto de que éste se asuma con carácter general. De ahí la necesidad de abordar su justificación y su régimen de funcionamiento hoy en día en nuestro ordenamiento tributario.

2. ORIGEN, DESARROLLO Y JUSTIFICACIÓN DE LA DACIÓN EN PAGO DENTRO DEL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO

En este apartado vamos a analizar el origen de esta forma de extinción de las deudas tributarias, cuál es la justificación que se ha dado para su aceptación dentro del ordenamiento tributario y qué desarrollo ha tenido desde su introducción en 1985 en la LPHE hasta llegar a la vigente regulación del año 2002.

Antes de entrar en el estudio concreto de la institución debemos hacer una referencia al ordenamiento jurídico-tributario en general para determinar si la dación en pago tiene un encaje lógico dentro del mismo.

Así, podemos afirmar que el Derecho Financiero tiene por objeto la regulación de los ingresos y los gastos públicos. A través de la actividad financiera las Administraciones territoriales buscan allegar recursos con los que cubrir sus necesidades económicas a la hora de proveer los servicios públicos que deben facilitar a los ciudadanos. Para ello, se articula un ordenamiento tributario en el que la realización de determinados hechos imponibles, por parte de los sujetos pasivos, va a dar lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias, que deberán ser satisfechas por éstos. En consecuencia, tradicionalmente, se viene identificando la obligación tributaria con una obligación pecuniaria, *ex lege*, de derecho público y caracterizada por gravar un índice de capacidad contributiva ⁴.

Por consiguiente, en principio, dadas sus notas características y los objetivos que persigue, la forma ordinaria de extinción de las obligaciones tributarias debe ser mediante el pago en metálico de las deudas tributarias. No obstante, en determinados supuestos, el ordenamiento tributario prevé la posibilidad de que el sujeto se libere de la obligación tributaria mediante la entrega de bienes dis-

⁴ Sobre las características de la obligación tributaria pueden verse los recientes trabajos de FERREIRO LAPATZA, J. J., *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho Financiero y Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1998, págs. 273 a 291 y LOZANO SERRANO, C., «Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 97, 1998, págs. 33 a 38.

tintos al dinero ⁵. Ahora bien, como ha señalado la mayoría de la doctrina, esta circunstancia no significa que la obligación tributaria vea alterada su naturaleza de obligación pecuniaria ⁶, se sigue debiendo una suma de dinero ⁷.

Sin embargo, a nuestro entender, la dación en pago de bienes culturales sí parece alterar el funcionamiento normal del ordenamiento tributario. La Administración deja de percibir los ingresos que necesita para poder sufragar los gastos públicos. Es más, se le genera un nuevo gasto al tener que hacer frente a los deberes de conservación y difusión que tienen esta clase de bienes ⁸. Por tanto,

- ⁵ Aunque dicha posibilidad exista, estamos totalmente de acuerdo con el profesor CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., en que la finalidad económica que cumple el tributo, de allegar recursos al Estado, tiene que tener su reflejo en la forma jurídica del mismo, de ahí que la obligación tributaria consista en dar dinero. Y, aun cuando considera imaginables otras formas de producir el mismo efecto, reconoce que la prestación dineraria es la más adecuada, y sólo a título excepcional se pueden admitir otros medios de pago. *Vid. Ordenamiento Tributario Español*, Tecnos, Madrid, 1968, págs. 497 y 498.
- ⁶ Durante la primera mitad del siglo XX la generalidad de la doctrina coincidió en afirmar el carácter dinerario de la obligación tributaria. Así, y brevemente, podemos recordar cómo NAWIASKY en el comentario crítico que realizó en 1925 a la definición de impuesto dada por la Ordenanza Tributaria Alemana de 1919 señaló que la nota esencial de los impuestos consistía en ser «prestaciones de dinero» o «pagos», *vid.* «El concepto de impuesto», en *Cuestiones fundamentales de Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982, pág. 44. En Italia, GIANNINI, A. D., califica el impuesto como «prestación pecuniaria», carácter que también predica de la tasa, *vid. Istituzioni di Diritto Tributario*, Giuffrè, Nuova ristampa della nona edizione, Milano, 1972, págs. 56 y 74. Asimismo, BERLIRI, A., cuando analiza la obligación tributaria como obligación de dar y de hacer, llega a la conclusión de que siempre es una obligación de carácter pecuniario, *vid. Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, 1974, pág. 142. Por último, dentro de la doctrina española, podemos señalar a ROSSY que considera el impuesto como una prestación pecuniaria cuya finalidad es expresamente la de conseguir ingresos al erario público, *vid. Derecho Financiero*, Bosch, Barcelona, 1959, pág. 156. Un magnífico resumen doctrinal en torno a los caracteres del tributo, tanto fuera de España como dentro de nuestras fronteras, de donde se deduce claramente su carácter pecuniario que es aceptado sin reservas, puede consultarse en el manual del profesor CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *Ordenamiento Tributario Español*, *ob. cit.*, págs. 168 y ss. Por último, podemos reseñar como, más recientemente, el profesor PALAO TABOADA, C., indica que: «los ingresos públicos son entradas de dinero en el patrimonio de un ente público con el fin de allegar recursos para la cobertura de sus gastos», *Derecho Financiero y Tributario I*, Colex, 2.ª Edición, Madrid, 1987, pág. 253.
- ⁷ Así lo consideran, FALCÓN Y TELLA, R., «Problemática del pago en especie: una nota sobre la facultad solutoria de las obligaciones tributarias», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 54, 1987, pág. 217; GONZÁLEZ MENDEZ, A. P., *El pago de la obligación tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1988, pág. 169; BAYONA DE PEROGORDO, J. J. y SOLER ROCH, M. T., *Derecho Financiero*, Librería Compás, Alicante, 1989, págs. 558 y 559; PEÑUELAS I REIXACH, L., *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales*, Marcial Pons, Madrid, 2001, pág. 85 y MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 12.ª Edición, Madrid, 2001, págs. 80 y 265.
- ⁸ No debe olvidarse que la LPHE establece una importante serie de obligaciones de conservación y difusión del PHE que recaen sobre los propietarios de esta clase de bienes, entre otros, pueden destacarse los contemplados en los artículos 13.2 (inspección y visita pública); 26.6 (acceso a investigadores) y 36 (deberes de conservación y custodia). Esta situación conlleva que en su artículo 69.1 se afirme que se establece un conjunto de incentivos fiscales para fomentar «al cumplimiento de los deberes y en compensación a las cargas que en esta Ley se imponen a los titulares o poseedores de bienes integrantes del PHE». Por tanto, desde el momento en el que los bienes pasan a ser propiedad de la Administración estos deberes se le trasladan a ella, debiendo asumir el coste económico que conllevan. Esta circunstancia está plenamente aceptada en otros ordenamientos como el belga, donde el Arrêté Royal du 24 août 1987 señala en su artículo 4 que, antes de aceptar una obra de arte como dación en pago, se podrá solicitar a expertos independientes un informe sobre los gastos de conservación o restauración de la obra, para de esta forma sopesar el interés que puede tener el Estado en su adquisición. Asimismo, en el ordenamiento francés, y dados los gastos que se le pueden generar al Estado, parece que se podría admitir la dación de la nuda propiedad del bien quedando el usufructo en poder del deudor tributario,

para admitir esta figura, tal vez haya que entender que la Administración está recibiendo una prestación pecuniaria que, automáticamente, destina a la satisfacción de una necesidad pública mediante la recepción de esos bienes ⁹. El problema apuntado, como tendremos ocasión de ir viendo, no es baladí.

De hecho, hasta que el artículo 73 de la LPHE volvió a introducir la dación en pago en el ordenamiento tributario español, la figura parecía totalmente erradicada del mismo. Durante el pasado siglo sólo se había aceptado algo similar en la *Ley de 26 de diciembre de 1958, de Régimen Jurídico para la Investigación y Explotación de Hidrocarburos*. En ella se disponía que las empresas que se dedicaran a la investigación y explotación de hidrocarburos naturales, líquidos o gaseosos estarían sujetas al régimen general de tributación en el Impuesto sobre Beneficios de las Sociedades y demás personas jurídicas, aunque con ciertas especialidades. Así, en el artículo 41 de la mencionada ley, se contemplaba la posibilidad de que los concesionarios de las empresas que tenían por objeto la investigación y explotación de hidrocarburos pagaran la cuota mínima del impuesto sobre el producto bruto de las explotaciones de hidrocarburos en efectivo o *en especie* ¹⁰. En este último caso debían entregar parte de los productos brutos extraídos y aprovechados por el concesionario. Esta forma de pago estaba prevista como una opción que se daba al Gobierno, que hacía uso de ella si así lo estimaba conveniente. Nos encontramos ante una obligación con facultad alternativa en la que el acreedor podía escoger entre una prestación pecuniaria o en especie ¹¹. Por tanto, no era el contribuyente el que podía solicitar la utilización de esta institución ¹². Las reformas tributarias que se produjeron en años posteriores, en relación con la tributación de las sociedades, no alteraron para nada este sis-

que debería seguir asumiendo las cargas de conservación y difusión de la obra. Esta idea se encuentra en el espíritu de la Ley francesa de 1968 a la que nos referiremos dentro de un momento. Como señala LAVIGNE, S., la generalización de este sistema sería una buena solución para evitar la generación de un nuevo gasto público a la Administración, *cf.*: «La dation en paiement par remise d'oeuvres d'art», *L'Actualité juridique. Droit Administratif*, n.º 6, 20 junio 1988, pág. 384.

- ⁹ En estos casos, los profesores BAYONA DE PEROGORDO, J. J. y SOLER ROCH, M. T., consideran que «el cumplimiento de la función financiera es doble y complejo, ya que la obtención del ingreso supone, a la vez, la satisfacción de una necesidad pública mediante la adscripción automática del bien recibido al bien o servicio público que corresponda», *Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 559.
- ¹⁰ El artículo 69 de la Ley de 26 de diciembre de 1957 de Presupuestos del Estado creó el Impuesto sobre las Rentas de Sociedades y Entidades jurídicas a partir de la Tarifa tercera de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria. Esta norma no hacía ninguna mención al pago en especie, que se recogía únicamente en la Ley de Hidrocarburos en los siguientes términos: «en concepto de impuesto sobre el producto bruto de las explotaciones de hidrocarburos y como cuota mínima a cuenta de la que sea liquidada por el impuesto sobre los beneficios netos... el 13,5 por 100 en efectivo o en especie, de los productos brutos extraídos y aprovechados por el concesionario». Con este precepto el legislador se refería a la liquidación del Impuesto sobre los beneficios de las Sociedades y demás personas jurídicas.
- ¹¹ A juicio de GARCÍA AÑOVEROS, J., la aceptación del pago en especie en la Ley de Hidrocarburos obligaba a replantearse el concepto de impuesto, ya que no podía afirmarse, como se hacía hasta ese momento, que el impuesto fuese una prestación pecuniaria. *Vid.* «El régimen tributario de la investigación y explotación de hidrocarburos», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 40, 1960, pág. 764.
- ¹² El precepto era muy claro respecto a quién estaba facultado para usar esta figura, al indicar que: «Si el Gobierno español opta por percibir este porcentaje en especie se computará sobre cada tipo de hidrocarburos producidos en el mes anterior con fines comerciales».

tema ¹³. Tal es así que incluso la LGT, que se aprobó en 1963, al regular el pago en su artículo 59 no hizo ninguna previsión respecto a la posible aceptación de la dación en pago y sólo señala como medios de pago el efectivo o los efectos timbrados ¹⁴. Hay que indicar que esta modalidad de pago en especie perduró en nuestro ordenamiento hasta que la derogó la *Ley 21/1974, de 27 de junio, sobre Investigación y Explotación de Hidrocarburos*.

La opción del pago en especie, en el supuesto que hemos comentando, difiere de manera muy importante de la actual regulación. Lo consideramos así porque con la obtención de hidrocarburos el Estado estaba haciendo frente a una necesidad pública inmediata. No debemos olvidar el déficit energético español, sobre todo en materia de hidrocarburos, y la escasez de suministros que tenía en aquella época nuestro país. De ahí que el Estado debiera comprar necesariamente esos bienes en el mercado, por lo que la figura podía estar justificada. Sin embargo, con los bienes del patrimonio cultural no ocurre igual, no es el Gobierno quien solicita el pago a través de los mismos y tampoco son bienes que la Administración necesite siempre de un modo directo e inmediato. Ello es así porque su conservación y difusión también está garantizada en manos particulares gracias a las previsiones contenidas en la LPHE.

De todo lo expuesto hasta el momento, y siguiendo la opinión del profesor PÉREZ ROYO, puede afirmarse que, con anterioridad a la LPHE, el pago en especie era absolutamente marginal dentro de nuestro ordenamiento ¹⁵. Todo lo contrario a lo que parece que se pretende hoy en día, como vamos a tener ocasión de exponer.

De manera simultánea al proceso que hemos indicado, en los países de nuestro entorno jurídico, sobre todo a partir de 1968 en que se aprobó en Francia la conocida como *Ley Malraux*, la figura de la dación en pago de obras de arte, como forma de extinción de determinadas deudas tributarias, se difundió rápidamente ¹⁶.

¹³ Como ya hemos dicho, ni la Ley de 26 de diciembre de 1957, que creó el Impuesto sobre las Rentas de Sociedades y Entidades Jurídicas, ni la posterior Instrucción Provisional para su desarrollo, publicada por Orden de 13 de mayo de 1958, hicieron mención alguna a la posibilidad del pago en especie. Idéntica situación se produjo en la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964 y en el Texto Refundido del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas, publicado por Decreto de 23 de diciembre de 1967.

¹⁴ Al igual que ocurre con el vigente artículo 23.3. del *Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación* (en adelante RGR), fue el artículo 23.4 del *Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación*, el que estableció que: «Sólo podrá admitirse el pago en especie o mediante prestaciones personales cuando así expresamente se disponga por Ley». De este modo se daba cobertura a la previsión contenida en la Ley de Hidrocarburos.

¹⁵ Cfr. «El pago de la deuda tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 6, 1975, pág. 293.

¹⁶ Pese a que la norma más conocida en la Europa continental, y en la que se inspiraron la mayoría de países, fue la Loi n.º 68-1251 du 31 décembre, este medio de pago de las deudas tributarias ya existía en el ámbito anglosajón, de donde fue importado por Malraux, ministro francés de cultura. Sobre este proceso de acercamiento de la dación en pago mediante obras de arte al continente europeo puede verse lo manifestado por LAVIGNE, S., «La dation en paiement par remise d'oeuvres d'art», ob. cit., pág. 382. El origen anglosajón de la medida también es apuntado por ALONSO IBÁÑEZ, M.ª del R., *El Patrimonio Histórico. Destino Público y valor cultural*, Civitas, Madrid, 1992, pág. 417 y por ÁLVAREZ ÁLVAREZ, J. L.,

Como acabamos de señalar, en 1968 el legislador francés permitió el pago del Impuesto de Sucesiones mediante la entrega de obras de arte heredadas. Con esta medida se pretendía evitar que se tuvieran que enajenar las obras, a precios inferiores a los que realmente tenían, por la premura ante la necesidad de hacer frente a las deudas tributarias, sobre todo cuando se heredaba un importante patrimonio cultural con un alto valor aunque con una escasa liquidez. Al mismo tiempo, con la dación se podía evitar que las obras fuesen vendidas a coleccionistas extranjeros con la consiguiente merma del patrimonio cultural francés, ante la insuficiencia presupuestaria de los créditos disponibles por los museos y bibliotecas para adquirir esas obras¹⁷. La figura difería sustancialmente del pago en especie que se preveía por aquel entonces en nuestra legislación de hidrocarburos. Así, por ejemplo, en el sistema francés ya no es el Gobierno quien decide el pago en especie sino que es el contribuyente quien, ante un problema de liquidez, solicita una dación en pago. Por otra parte, se hace preciso un acuerdo entre el acreedor y el deudor, algo que no ocurría en el pago con hidrocarburos. Estas circunstancias permiten afirmar que la institución creada en Francia se asimilaba mucho más a una dación en pago que a un auténtico pago en especie¹⁸. Posteriormente, la figura fue aceptada para el pago no sólo en sucesiones sino también en donaciones, estando aún hoy en día vigente¹⁹.

Estudios sobre el Patrimonio Histórico Español, Civitas, Madrid, 1989, pág. 602. Igualmente queremos dejar constancia de que antes que en Francia, el artículo 40.2 de la LGT portuguesa admite expresamente la dación en pago en los casos previstos en la ley. Esto nos lleva al artículo 129-A del Decreto-Ley n.º 41969, de 24 de noviembre de 1958, por el que se aprueba el Código del Impuesto sobre las Sucesiones y las Donaciones, en el que se acepta la dación en pago de cualquier bien que tenga una inmediata utilización para un fin de interés social. Por consiguiente, no sólo se aceptan bienes que tengan un interés cultural, de ahí que la figura tenga un margen de aplicación más amplio que en otros países.

¹⁷ Puede consultarse al respecto lo manifestado por LAVIGNE, S., «La dation en paiement par remise d'oeuvres d'art», ob. cit., pág. 382. Podemos señalar que este argumento también fue el utilizado en Bélgica para introducir esta medida, como veremos dentro de un momento. No obstante, sobre este particular puede verse lo manifestado por VAN CAUWENBERGH, J. y VERBANCK, P., «Le paiement des droits de succession au moyen d'oeuvres d'art de renommée internationale», *Revue Générale Fiscalité*, núm. 11, noviembre, 1987, págs. 229.

¹⁸ En la dación en pago, el deudor, ante una situación de insuficiencia patrimonial, oferta al acreedor una cosa distinta a la convenida, con el objeto de extinguir la obligación. Si el acreedor acepta el cambio y percibe los bienes ofertados, ese pago extingue la obligación inicial. En consecuencia, se está ante un convenio extintivo de una obligación existente entre las partes, es preciso un acuerdo. Sin embargo, en el pago en especie, se permite que una determinada obligación pecuniaria se satisfaga entregando determinados bienes, se trata de una facultad solutoria, que queda usualmente en manos del deudor aunque cabe también que se conceda al acreedor. Sobre este particular *vid.*, con carácter general, DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A., *Sistema de Derecho Civil*, Volumen II, Tecnos, 6.ª Edición, Madrid, 1994, págs. 159-160 y 196 a 198.

¹⁹ El actual artículo 1716.bis del Annexe I du Code Général des Impôts francés (en adelante CGI) señala que:

«Les droits de mutation à titre gratuit et le droit de partage peuvent être acquittés par la remise d'oeuvres d'art, de livres, d'objets de collection, de documents, de haute valeur artistique ou historique, ou d'immeubles situés dans les zones d'intervention du Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres définies à l'article L.243-1 du Code rural dont la situation ainsi que l'intérêt écologique ou paysager justifient la conservation à l'état naturel. Cette procédure exceptionnelle de règlement des droits est subordonnée à un agrément donné dans des conditions fixées par décret en Conseil d'État. (Ann. II, art. 384A et 384A.bis). La décision d'agrément fixe la valeur libératoire qu'elle reconnaît aux biens offerts en paiement. La dation en paiement n'est parfaite que par l'acceptation par l'intéressé de ladite valeur».

La redacción inicial de este precepto, que sólo admitía la figura en el Impuesto sobre Sucesiones, fue introducida en el CGI por el artículo 2 de la Loi n.º 68-1251 du 31 décembre 1968. Después fue modificado por el artículo 6 de la Loi n.º 82-540 du 28 juin 1982, para ampliar la medida al pago del Impuesto sobre Donaciones. Por último, el artículo 26 de la Loi n.º 95-1346 du 30 décembre 1995 le ha dado la actual redacción, que ha servido para ampliar el número de bienes que pueden ser ofertados.

Tras su implantación en Francia, y a la vista de sus buenos resultados en relación con el fin perseguido, la dación en pago de bienes culturales fue adoptada en Italia en 1982²⁰. Hemos de resaltar que el legislador italiano, aunque inicialmente preveía establecerla sólo para las sucesiones y donaciones, introdujo después una novedad muy importante al aceptarla en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas²¹. De este modo, la inicial justificación que había tenido la dación, evitar la venta precipitada e incluso la salida fuera del país de determinados bienes culturales en el caso de herencia, se amplía a situaciones personales de determinados contribuyentes con importantes bienes culturales en su patrimonio, pero que podían pasar dificultades de liquidez para hacer frente a sus impuestos personales.

Por último, podemos hacer referencia a Bélgica que, a través de la Ley de 1 de agosto de 1985 sobre medidas fiscales, también introdujo en su ordenamiento tributario la dación en pago, para aceptar únicamente obras de arte de renombre internacional. Al igual que ocurre en Francia, este país sólo admite este medio de extinción de las deudas tributarias en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones²².

En este contexto internacional, en el año 1985, el artículo 73 de la LPHE autorizó el pago de las deudas tributarias de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, Patrimonio y Renta de las Personas Físicas, mediante la entrega de bienes que formasen parte del PHE, *en la forma que reglamentariamente se determinase*²³. Como puede observarse, y en relación con otros países, el legis-

²⁰ Legge 2 agosto 1982, n. 512 (GU 7 agosto 1982, n. 216). *Regime fiscale dei beni di rilevante interesse culturale*.

²¹ Este hecho fue criticado por la doctrina porque rompía el carácter excepcional de la figura. *Id.*, en general, ALIBRANDI, T. e FERRI, P., *I beni culturali e ambientali*, Giuffrè, Milano, 1985.

²² Esta posibilidad se encuentra vigente en el artículo 83.-3 del Code des droits de succession, que se complementa con lo establecido en sus artículos 43, 80, 81, 136 y 137. Sobre el sistema belga puede consultarse, con carácter general, el trabajo de VAN CAUWENBERGH, J. y VERBANCK, P., «Le paiement des droits de succession au moyen d'oeuvres d'art de renommée internationale», *ob. cit.*, págs. 229 a 238.

²³ La redacción original del texto legal admitía la dación en pago con cualquier clase de bien del PHE. Sin embargo, posteriormente, el artículo 65 del *Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley de Patrimonio Histórico Español* (en adelante RPHE) limitó el uso de la figura al admitir únicamente la entrega de bienes que estuviesen inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural (BIC) o en el Inventario General. Cuando más tarde se aceptó en la normativa de cada uno de estos impuestos la dación en pago como forma de extinción de sus deudas tributarias se siguió la redacción establecida por el RPHE. Posteriormente, la Disposición adicional décima de la *Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general* (en adelante LF) modificó la redacción inicial de la LPHE en el sentido expresado en el RPHE. Frente a esta situación PEÑUELAS I REIXACH, L., considera que se debería ampliar la medida a las obras de arte de calidad garantizada que pueden ser objeto de donación conforme a la LF. Argumenta para ello que esta categoría de bienes no estaba prevista en la LPHE. Como refuerzo a su petición este autor apunta que esta posibilidad ya existe en Francia, donde el CGI acepta un elenco de bienes más amplio que el español, *cfr. El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales*, *ob. cit.*, págs. 119 y 120. Esta idea ya había sido propuesta anteriormente por GARCÍA LUIS, T., *Fiscalidad de Fundaciones y Asociaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1995, pág. 243. Para el estudio del régimen jurídico de las dos categorías de bienes integrantes del PHE que son aceptados en dación en pago nos remitimos a los trabajos de GARCÍA ESCUDERO, P. y PENDÁS GARCÍA, B., *El nuevo régimen jurídico del Patrimonio Histórico Español*, Ministerio de Cultura, Madrid, 1986; ÁLVAREZ ÁLVAREZ, J. L., *Estudios sobre el Patrimonio Histórico Español*, *ob. cit.*; BARRERO RODRÍGUEZ, C., *La ordenación jurídica del Patrimonio Histórico*, Civitas, Madrid, 1990; ALONSO IBÁÑEZ, M.^a del R., *El Patrimonio Histórico. Destino público y valor cultural*, *ob. cit.*; ALEGRE ÁVILA, J. M., *Evolución y régimen jurídico del Patrimonio Histórico. (Configuración dogmática de la Propiedad histórica en la Ley 16/1985, de 25 de junio)*, Volumen I y II, Ministerio de Cultura, Madrid, 1994 y BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, F., *El Patrimonio Cultural Español*, 2.^a Edición, Comares, Granada, 1995.

lador español extiende el uso de la figura más que ninguno, al aceptarla en otro impuesto personal, como es el que grava el patrimonio de las personas físicas. Hemos de suponer que para ello se acudió a los mismos argumentos por los que se había aceptado en Italia la dación para el pago del impuesto que grava la renta de las personas físicas ²⁴.

Queremos reseñar que es de nuevo una ley no tributaria, al igual que había ocurrido con los hidrocarburos, la que introduce la dación en pago en el ordenamiento tributario español. Aunque también es cierto que en este caso la norma sí tuvo un posterior reflejo en la legislación fiscal, al recogerse esta posibilidad de pago en la normativa reguladora de los distintos tributos donde es aplicable, a diferencia de lo que había ocurrido con la Ley de Hidrocarburos ²⁵. Pese a ello, hemos de indicar que hoy en día la LGT aún no reconoce la dación en pago como una de las formas de extinción de la obligación tributaria y tampoco realiza ninguna mención sobre la misma, lo que no significa tampoco su prohibición ²⁶.

²⁴ Desde el momento inicial el Proyecto de Ley siempre hizo referencia a estos tres impuestos y durante la tramitación parlamentaria no se introdujo ningún debate entorno al por qué de esas deudas tributarias y no otras. De hecho, el Grupo Popular presentó la enmienda número 139 en la que solicitaba que se aceptara este medio de pago en cualquier deuda tributaria. Sin embargo, posteriormente, la enmienda fue retirada en el transcurso de las deliberaciones de la Ponencia. Toda la tramitación puede consultarse en la edición preparada por PÉREZ DE ARMIÑÁN Y DE LA SERNA, A., *Ley del Patrimonio Histórico. Trabajos Parlamentarios*, Cortes Generales, Publicaciones del Congreso de los Diputados, Madrid, 1987.

²⁵ En efecto, la disposición contenida en la LPHE se incorporó en el artículo 36.3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, donde se indica que: «El pago de la deuda tributaria podrá realizarse mediante la entrega de bienes integrantes del PHE que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de BIC, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 69.2 de la LPHE». Por lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la medida se introdujo en el artículo 97.3 de la LIRPF 1991 en idénticos términos a los anteriormente transcritos. La vigente LIRPF conserva la misma disposición en su artículo 80.3. De igual manera se manifiesta el artículo 36.2 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

²⁶ Dentro de la normativa general tributaria, la única regulación existente del pago mediante bienes del PHE se encuentra en el artículo 23 del RGR. Queremos destacar que el informe para la reforma de la LGT propone la inclusión de la dación en pago como uno de los medios de pago de la obligación tributaria, *cfr. Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*, Ministerio de Hacienda - Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001. De hecho, esta medida ya se ha incluido en el artículo 51.4 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, donde se recoge expresamente que el pago de las deudas tributarias podrá realizarse mediante la entrega de bienes integrantes del PHE que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de BIC. Asimismo, la Ley Foral amplía más allá la figura al indicar que «El pago de la deuda tributaria podrá realizarse asimismo mediante la entrega de otros bienes que, a estos solos efectos, sean declarados de interés cultural por el Gobierno de Navarra o se consideren de excepcional interés para la Comunidad Foral». Este precepto se complementa con lo establecido en el artículo 30 del Decreto Foral 177/2001, de 2 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra. El profesor ALEGRE ÁVILA, J. M., indica que en un borrador de Proyecto de Ley de Patrimonio Histórico de 1981, ya se preveía la posibilidad de reformar la LGT para introducir un artículo 70.bis donde se dijera que: «Las deudas tributarias podrán extinguirse total o parcialmente mediante la dación de bienes incluidos expresamente en el Catálogo del Patrimonio Histórico-Artístico Español. La dación en pago a que se refiere el párrafo anterior habrá de realizarse en período voluntario, siendo condición inexcusable su aceptación por la Administración Tributaria, la cual instruirá el oportuno expediente de valoración en la forma que reglamentariamente se determine». Vid. «La Administración Tributaria y el Patrimonio Histórico», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 221, septiembre-octubre, 1992, pág. 1.066. La redacción del precepto contenido en el Proyecto era mucho mejor que la que se adoptó finalmente en la LPHE y que, como veremos en el próximo epígrafe, plantea numerosas dudas e interrogantes que se hubieran solucionado adoptando en el texto legal lo previsto en el anterior proyecto.

En 1994 se produce un hecho, a nuestro juicio fundamental, dentro del desarrollo y evolución de la institución que estamos analizando. La *Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general* (en adelante LF), modificó, a través de su Disposición Adicional décima, el artículo 73 de la LPHE para extender la facultad de utilización de este medio de pago al Impuesto sobre Sociedades²⁷. De este modo, se abre por primera vez la posibilidad de su aplicación en un tributo que grava a las personas jurídicas, algo que obliga a replantearse la justificación de la figura²⁸. Hasta ese momento, siempre se había previsto su uso para el pago de impuestos de personas físicas que, por diversas causas, carecían de liquidez inmediata para hacer frente a sus deudas tributarias, pero que, al mismo tiempo, eran propietarias de una serie de bienes con un elevado valor cultural y económico difícilmente materializable en dinero²⁹. En la mayoría de estos supuestos, eran propietarias de esa clase de bienes por haberlos adquirido mediante herencia o en momentos en los que su situación económica era más desahogada. Consideramos muy difícil, aunque no imposible, encontrar supuestos en los que los propietarios de tales bienes dispongan de la suficiente capacidad contributiva como para invertir en ellos con el fin de utilizar posteriormente esta figura en una operación de planificación fiscal. Sin embargo, la dación en pago sí puede resultar muy interesante para las sociedades, que, al contrario de las personas físicas, poseen en la mayoría de los casos la capacidad económica necesaria para invertir en una determinada obra de arte. Inversión que van a rentabilizar mediante los incentivos fiscales que contempla el ordenamiento tributario para este tipo de adquisiciones³⁰. Y, posteriormente, se van a volver a beneficiar al desprenderse del bien a través de la dación en pago de su Impuesto sobre Sociedades, obteniendo importantes ventajas fiscales y publicitarias³¹. En consecuencia, hemos de mostrarnos contrarios a esta reforma ya que permite utilizar el PHE para lo que se viene denominando como «*ingeniería financiera*», con el objeto de conseguir un ahorro fiscal para las sociedades no deseable, en nuestra opinión, por la desigualdad que introduce respecto de otros contribuyentes³².

²⁷ Actualmente el artículo 143.2 de la *Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades* (en adelante LIS), también acepta expresamente esta modalidad de pago de la deuda tributaria.

²⁸ No lo considera así MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L., quien propugnaba su ampliación a este impuesto y al ITPAJD antes de que se aprobara la LF, *cf.*: «Aspectos tributarios de la Ley del Patrimonio Histórico Español», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 27, octubre-diciembre, 1994, pág. 74.

²⁹ La mayoría de la doctrina civil que se ha ocupado de la dación en pago coincide en que esta figura sólo tiene razón de ser cuando el deudor no puede realizar la prestación asumida, pero sí otra en su lugar. Todo ello debido a una insuficiencia patrimonial por falta de liquidez. *Vid.*, entre otros, SERRANO ALONSO, E., «Consideraciones sobre la dación en pago», *Revista de Derecho Privado*, Tomo LXII, enero, 1978, pág. 430 y FÍNEZ, J. M., «La dación en pago», *Anuario de Derecho Civil*, Tomo XLVIII, 1995, pág. 1.471.

³⁰ El artículo 35.1 de la LIS prevé una deducción en la cuota del impuesto del 10 por 100 de las inversiones que efectivamente se realicen en bienes que estén inscritos en el Registro General de BIC, siempre que el bien permanezca en el patrimonio del titular durante un período de tiempo no inferior a tres años.

³¹ En las conclusiones de este trabajo expondremos con un ejemplo práctico cómo puede llevarse a cabo esta estrategia de planificación.

³² Nos llama la atención que LÓPEZ GETA, J. M., señale textualmente que: «*En medios próximos a los redactores del Proyecto de la Ley 30/1994, se consideraba que la innovación normativa resultaría sumamente eficaz si se tenía en cuenta que la nueva situación económica aconsejaría la "desinversión" a muchas de las sociedades que, en los años de prosperidad económica, habían desarrollado una importante política de inversiones en bienes susceptibles de entrega para pago de deudas tributarias*», «La entrega de bienes en pago de deudas tributarias», *Impuestos*, núm. 12, 1995, pág. 57. Si esto fuera así nos encontraríamos con que las medidas de ingeniería financiera habrían sido auspiciadas o alentadas desde el propio poder legislativo, con el consiguiente perjuicio que ello conlleva para los ingresos públicos.

Fuera de estos cuatro impuestos, y hasta el 1 de enero de 2002, la normativa estatal no aceptaba la dación en pago de bienes del PHE para extinguir otras deudas tributarias.

Por el contrario, la situación era muy distinta en la normativa autonómica, donde se admitió su utilización en otros tributos y, al mismo tiempo, se amplió el número de bienes que podían ser objeto de dación en pago.

En este sentido, es habitual que las Leyes de Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas establezcan la posibilidad de pagar mediante este sistema la totalidad de los tributos autonómicos y, en algunos supuestos, también pretendan hacerlo extensivo a los de las Haciendas Locales radicadas en su territorio³³. En alguna de ellas se acepta el pago de sanciones o cualquier tipo de deuda, incluso no tributaria, mediante la entrega de bienes del patrimonio cultural autonómico³⁴. Por consiguiente, la medida no ha estado nunca restringida a una serie concreta de impuestos.

Debemos señalar que la mayoría de estas leyes incurren en imprecisiones terminológicas. Así, por ejemplo, algunas confunden la *dación en pago* con la *adjudicación en pago*, que sólo se produce en procedimientos ejecutivos, pero no en procedimientos ordinarios de extinción de deudas tributarias³⁵. Otro error muy habitual es el de afirmar que se está en presencia de una *cesión en pro-*

³³ En nuestra opinión, las Comunidades Autónomas carecen de competencias para, a través de una Ley de Patrimonio Cultural, ampliar los medios de pago admisibles en el ámbito de las Haciendas Locales. Como se ha indicado en la STC 176/1999, de 30 de septiembre, las Comunidades Autónomas sólo tienen competencias de desarrollo en aquellas materias que no sean básicas dentro del ámbito de las Haciendas Locales. En este sentido, el artículo 12 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante LRHL), indica que la recaudación de los tributos locales se realizará de acuerdo con lo previsto en la legislación del Estado, que podrá ser adaptada conforme al oportuno desarrollo a través de las Ordenanzas Fiscales. En consecuencia, no parece que la legislación autonómica pueda afectar a esta cuestión. Por todo ello, consideramos que las Comunidades Autónomas únicamente pueden autorizar la dación en pago en relación con sus propios tributos. La restricción del ámbito de actuación de las Comunidades Autónomas a la hora de regular las figuras tributarias y conceder beneficios fiscales puede verse muy claramente en las SSTC 176/1999, de 30 de septiembre, y 74/2000, de 16 de marzo. Por último, podemos señalar que la Administración del Estado mantiene la misma interpretación que nosotros, ya que en la Contestación de la Dirección General de Tributos de 11 de diciembre de 2000 se afirma que la dación en pago en el ámbito local debe regirse por lo establecido en la LPHE, de conformidad con el artículo 12 de la LRHL.

³⁴ El artículo 96.1 de la Ley 4/1998, de 11 de junio, del Patrimonio Cultural Valenciano, establece que: «Las personas, físicas o jurídicas, propietarias de bienes inscritos en el Inventario General del Patrimonio Cultural Valenciano, o respecto de los que se haya iniciado expediente para su inscripción, que fueren deudoras de la Hacienda de la Generalitat por cualquier título, incluido la imposición de las sanciones previstas en esta Ley, podrán hacer pago, total o parcial, de sus deudas mediante la dación de tales bienes. Tratándose de tributos cedidos por el Estado, se estará a lo dispuesto en la normativa estatal». Una situación muy singular es la que contempla el artículo 105 de la Ley 7/1990, de 3 de julio, de regulación del Patrimonio Cultural Vasco, donde se indica que: «1. Los propietarios de bienes culturales podrán convenir con la Administración la entrega en propiedad de dichos bienes en compensación de sus deudas de carácter sancionador; previo informe pericial del Centro de Patrimonio Cultural Vasco. 2. La entrega en propiedad de bienes culturales podrán también convenirse en favor de los Ayuntamientos como sustitución de las cesiones y otras cargas de obligado cumplimiento derivadas de la ejecución de la legislación urbanística, siempre que garantice la satisfacción de los beneficios que al interés general reportan estas cesiones».

³⁵ El artículo 90.1 de la Ley 1/1991, de 3 de julio, de Patrimonio Histórico de Andalucía, indica que «El pago de todo tipo de deudas existentes con la Junta de Andalucía podrá realizarse por adjudicación a la Junta de bienes integrantes del Patrimonio Histórico de Andalucía». En idénticos términos se manifiesta el artículo 88.1 de la Ley de la Asamblea de Extremadura 2/1999, de 29 de marzo, de Patrimonio Histórico y Cultural. Como puede verse ambas leyes confunden la «dación en pago» con la «adjudicación en pago».

piEDAD o cesión en pago ³⁶. La cesión de bienes, tal y como está configurada en el ordenamiento español, siempre tiene por objeto la enajenación de los bienes cedidos por el deudor con el fin de que el acreedor satisfaga su deuda ³⁷. Sin embargo, en la figura tributaria que estamos analizando, la Administración no enajena los bienes cedidos para cobrarse la deuda tributaria. Al contrario, lo que pretende a través de la dación en pago es pasar a ser propietario de una serie de bienes que tienen un evidente interés público y que, por ello, es deseable que estén en manos del Estado. Tal vez el problema de esta confusión radica en que la dación en pago en el ámbito tributario español no tiene todas las notas características de esta institución en el ordenamiento civil y, sobre todo, la de extinguir por completo la obligación. En la dación en pago tributaria, si la cuantía de los bienes ofre-

³⁶ En el artículo 58 de la *Ley 9/1993, de 30 de septiembre, de Patrimonio Cultural catalán*, se señala que: «Los propietarios de bienes integrantes del patrimonio cultural pueden solicitar a la Administración de la Generalidad y a la Administración local la admisión de la cesión en propiedad de los mencionados bienes en pago de sus deudas. La aceptación de la cesión corresponde respectivamente al Departamento de Economía y Finanzas, con el informe previo del Departamento de Cultura, y al pleno de la Corporación correspondiente». En similares términos, el artículo 53 de la *Ley 10/1998, de 9 de julio, de Patrimonio Histórico de Madrid*, dice que: «1. Los propietarios de BIC o incluidos en el Inventario, podrán solicitar a la Comunidad de Madrid la admisión de la cesión en propiedad de los mencionados bienes en pago de sus deudas con la Administración. La aceptación de dicha cesión corresponde a la Consejería de Hacienda, previo informe de la Consejería de Educación y Cultura, oído el Consejo Regional de Patrimonio Histórico de la Comunidad de Madrid. 2. La valoración de estos bienes se llevará a cabo según el artículo 35.3 de la presente Ley. 3. El pago de tributos con los mencionados bienes del Patrimonio Histórico de la Comunidad de Madrid, se llevará a efecto a través del régimen previsto en la legislación estatal». Al mismo tiempo, pese a que comienza hablando de pago de deudas tributarias, el artículo 96 de la *Ley 4/1998, de 11 de junio, del Patrimonio Cultural Valenciano*, también finaliza confundiendo la figura con una cesión. Igualmente, el artículo 87 de la *Ley del Parlamento de las Islas Baleares 12/1998, de 21 de diciembre, de Patrimonio Histórico*, indica que: «1. Los propietarios de los bienes integrantes del histórico podrán convenir con las Administraciones Públicas competentes la cesión en propiedad de estos bienes como pago de sus deudas, de acuerdo con la legislación aplicable y después del Informe de la Comisión de Valoración del Patrimonio Histórico. 2. La entrega en propiedad de bienes culturales podrá también convenirse en favor de las entidades locales como sustitución de las cesiones y otras cargas de obligado cumplimiento derivadas de la ejecución de la legislación urbanística, siempre que garanticen la satisfacción de los beneficios que al interés general reporten estas cesiones». Por su parte, el artículo 100 de la *Ley 3/1999, de 10 de marzo, de Patrimonio Cultural Aragonés*, lleva por rúbrica «Pagos en especie» y afirma que: «1. Los propietarios de bienes integrados en el Patrimonio Cultural Aragonés podrán solicitar su cesión en propiedad, en pago de deudas contraídas con alguna de las Administraciones locales aragonesas o con la Administración de la Comunidad Autónoma de Aragón. 2. La aceptación de esta forma de pago corresponderá al Pleno de la Corporación local afectada o al titular del Departamento responsable de la Hacienda en el Gobierno de Aragón, previo informe del Departamento responsable de Patrimonio Cultural, según sea el origen de la deuda a satisfacer». El artículo 91 de la *Ley 4/1999, de 15 de marzo, de Patrimonio Histórico de Canarias*, dice que: «Las personas físicas o jurídicas, propietarias de bienes históricos, artísticos o culturales, inventariados o en trámite de inscripción en los oportunos inventarios, que sean deudoras de la Hacienda de la Comunidad Autónoma de Canarias por cualquier causa o título, podrán hacer pago total o parcial de sus deudas mediante dación de tales bienes. Tratándose de tributos cedidos por el Estado, se estará a lo dispuesto en la normativa estatal». Finalmente, el artículo 95.5 de la *Ley del Principado de Asturias 1/2001, de 6 de marzo, de Patrimonio Cultural*, establece que: «Los Ayuntamientos y el Principado de Asturias podrán aceptar la cesión de bienes integrantes del Patrimonio Cultural de Asturias como pago a cuenta de las deudas tributarias de particulares».

³⁷ Como ha señalado FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, C. R., la dación en pago es un medio de extinción de la obligación al margen del cumplimiento; la cesión, por contra, es un instrumento preparatorio para el cumplimiento. En la dación, la extinción de la obligación se produce por la ejecución de una prestación distinta. En la cesión, la extinción es el resultado de aplicar el importe obtenido al cumplimiento de la obligación. Por eso, mientras la dación tiene una inmediata eficacia extintiva, la cesión sólo es diferida. Cfr. «Naturaleza jurídica de la dación en pago», *Anuario de Derecho Civil*, Tomo X, julio-diciembre, 1957, págs. 753 a 797. En el mismo sentido se manifiestan Díez-PICAZO, L. y GULLÓN, A., *Sistema de Derecho Civil*, Volumen II, ob. cit., págs. 196 a 199 y FINEZ, J. M., «La dación en pago», ob. cit., pág. 1.472.

cidos no es suficiente para cubrir la deuda tributaria la diferencia debe abonarse en metálico, lo que hace que se parezca más a la cesión, donde la deuda sólo se extingue en la parte que resulte cubierta por los bienes liquidados³⁸. No obstante, y pese a ello, desde el punto de vista tributario, consideramos que la figura constituye una dación en pago y nunca una cesión en pago³⁹.

La legislación autonómica, aparte de ampliar el elenco de tributos en los que se pueden extinguir las deudas por este sistema, también ha aumentado el número de bienes que pueden ser objeto de dación en pago, ya que estas normas no se limitan a admitir los bienes del PHE inventariados o declarados BIC e inscritos en el oportuno Registro, sino que aceptan igualmente la entrega de aquellos bienes que formen parte de su propio Patrimonio Histórico o Cultural, que puede contemplar categorías diferentes a las estatales⁴⁰. Esta circunstancia hace que algunos bienes puedan ser aceptados en una determinada Comunidad Autónoma para el pago de sus tributos, pero no lo sean en otra o en el ámbito estatal porque esas administraciones no estén dispuestas a darles la oportuna calificación administrativa. Ante tal situación, no debe extrañarnos que determinadas operaciones se intenten trasladar geográficamente a aquel territorio donde se sabe que se podrá utilizar este sistema de pago. Además, conforme a la Disposición Adicional undécima de la LF, cuando la entrega de los bienes afecte a una Comunidad Autónoma su valoración se efectuará por sus propios órganos y no por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación del Ministerio de Educación, Cultura y Deportes, lo que puede hacer que varíe la valoración dependiendo de la Comunidad Autónoma donde se vaya a efectuar la dación en pago⁴¹.

Dentro del contexto autonómico consideramos oportuno hacer una referencia especial a la situación existente en la Comunidad Foral de Navarra. Ello es así porque el artículo 51.4 de la *Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria* (en adelante LFGT), admite la dación en pago como uno de los medios de extinción de la obligación tributaria en general⁴². En consecuencia, cualquier deuda tributaria puede pagarse a través de este sistema. Hasta aquí, no difiere de lo establecido en otras Comunidades Autónomas. La novedad radica en el hecho de que determinados bienes se pue-

³⁸ La situación es muy distinta en el ordenamiento francés, por ejemplo, donde los bienes entregados extinguen la obligación tributaria, tal y como ocurre en el Derecho Civil, ya que tienen un valor liberatorio, *vid.* art. 1.716 bis del CGI.

³⁹ En el mismo sentido se manifiesta PEÑUELAS I REIXACH, L., *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales*, *ob. cit.*, págs. 68 y 69.

⁴⁰ Las competencias en materia de cultura están compartidas entre el Estado y las Comunidades Autónomas. De hecho, tras la STC 17/1991, de 31 de marzo, la competencia ejecutiva para otorgar la declaración de BIC corresponde a las Comunidades Autónomas, las cuales, a su vez, pueden crear distintos niveles de protección para los bienes integrantes de su patrimonio cultural. Los problemas que plantea esta situación están muy bien expuestos en el trabajo de POMED SÁNCHEZ, L., «La Ley de Patrimonio Cultural Aragonés en el contexto competencial», en *Estudio sistemático de la Ley de Patrimonio Cultural Aragonés*, Cortes de Aragón, Zaragoza, 2001, págs. 19 a 54.

⁴¹ Como veremos en próximos apartados, la composición de los órganos de valoración autonómicos puede diferir en gran medida de la Comisión de Valoración estatal, por lo que sus tasaciones pueden ser muy distintas.

⁴² Este precepto afirma que: «*El pago de la deuda tributaria podrá realizarse mediante la entrega de bienes integrantes del PHE que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de BIC en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. El pago de la deuda tributaria podrá realizarse asimismo mediante la entrega de otros bienes que, a estos solos efectos, sean declarados de interés cultural por el Gobierno de Navarra o se consideren de excepcional interés para la Comunidad Foral*».

dan declarar de interés cultural por el Gobierno de Navarra sólo al objeto de su entrega en dación en pago⁴³. Como se señala en el artículo 30.10 del *Decreto Foral 177/2001, de 2 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra*, estos bienes seguirán la misma tramitación que aquellos que son declarados BIC a todos los efectos y no sólo para su aceptación en pago de la deuda tributaria. No entendemos que el bien pueda tener interés para su aceptación en pago de deudas tributarias y no lo tenga desde el punto de vista de su protección cultural. Con este sistema se pueden estar aceptando bienes que tal vez no fueran merecedores de la máxima protección desde la perspectiva cultural. Además, la razón que puede esgrimirse para defender esta situación, como es la de que si el deudor tributario decide retirar su oferta no se verá compelido a cumplir con las obligaciones impuestas a los propietarios de bienes declarados BIC o inventariados, nos parece muy poco indicada desde la perspectiva constitucional de la defensa y conservación de estos bienes.

Por otra parte, el último párrafo del artículo del artículo 51.4 de la LFGT acepta la dación en pago de «*cualquier bien que tenga interés excepcional para la Comunidad Foral de Navarra*». Esta categoría de bienes supone una novedad muy significativa, y a nuestro juicio trascendental, puesto que un bien de interés «*excepcional*» no es lo mismo que un bien de interés «*cultural*»⁴⁴. Con esta previsión decae por completo toda la justificación que ha tenido hasta este momento la figura al amparo de los artículos 44 y 46 de la Constitución. Ya no se puede admitir, como veremos que se argumenta en la actualidad, que a través de este medio de pago se pretende un fin extrafiscal, como sería la protección de la cultura, mediante la posibilidad de que el Estado o la Comunidad Autónoma pasen a ser propietarios de unos bienes de excepcional interés cultural que se deben proteger y difundir a la sociedad. Al aceptar todo tipo de bienes con el objeto de extinguir las deudas tributarias, en nuestra opinión, se olvida una de las características clásicas del tributo: su finalidad contributiva. El tributo consiste en una obligación dineraria que se exige con el fin de sufragar los gastos de una Administración pública.

Consideramos que la aceptación de cualquier clase de bien puede dar lugar a una discriminación no deseable entre los contribuyentes. Pensemos, por ejemplo, en unos terrenos en los que tiene un interés «*excepcional*» el Gobierno de Navarra y que, por cualquier motivo, son adquiridos primero por una empresa o particular a un determinado precio. Puede darse el caso de que posteriormente oferte esos terrenos en dación en pago para extinguir sus deudas tributarias. Los bienes debe-

⁴³ Esta posibilidad ya se preveía anteriormente en el artículo 37.2 de la *Ley Foral 13/1992, de 19 de noviembre, del Impuesto sobre el Patrimonio*. Igualmente, la Disposición Adicional octava de la *Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio*, la admitió para el pago de la deuda tributaria de los Impuestos sobre Sucesiones, Patrimonio, Renta de las Personas Físicas y Sociedades. Tal previsión se contiene expresamente, hoy en día, en el artículo 85.3 de la *Ley Foral 22/1998, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, pero no así en el artículo 81.2 de la *Ley 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades*.

⁴⁴ Queremos llamar la atención sobre el hecho de que en la Exposición de Motivos de la LFGT se introduce una tercera modalidad de bienes, al señalar que el pago podrá realizarse mediante aquellos que a esos solos efectos sean declarados de «*interés social*» por el Gobierno de Navarra. Sin embargo, esta intención del legislador no tiene desarrollo en el articulado de la LFGT.

rán ser valorados y, en buena lógica, con el paso del tiempo se habrán apreciado. Llegados a este punto nos encontramos con que un terreno que pudo ser adquirido por un millón, se valora en dos a efectos de extinguir la obligación tributaria. De este modo, el contribuyente liquida una deuda tributaria por dos millones con la ventaja fiscal añadida de no tener que tributar por la ganancia patrimonial obtenida. El sistema genera una discriminación evidente frente a aquellos otros contribuyentes que deben desprenderse de alguno de sus bienes para poder solventar sus deudas con la Hacienda Foral y que, sin embargo, van a tener que tributar por las posibles ganancias que se pongan de manifiesto con ocasión de esas enajenaciones. La medida beneficia al que puede especular con la compra de determinados bienes, en los que sabe que tiene interés la Comunidad Foral, por la ventaja de la revalorización y su exención que se produce con la utilización de este medio de pago. De ahí que no podamos mostrarnos partidarios de la aceptación de cualquier bien en dación en pago. Este sistema de extinción de las deudas tributarias ha de ser, por definición, excepcional. Sin embargo, la redacción del precepto parece que quiere generalizarlo admitiendo su utilización más allá de los estrechos límites de los bienes de interés cultural. Todo ello, además, con un problema añadido como es la falta de una regulación adecuada de qué tipo de bienes van a ser considerados de «*excepcional interés*»⁴⁵.

En conclusión, podemos decir que en el ámbito de las Comunidades Autónomas la figura de la dación en pago ha sido admitida con unos criterios mucho más amplios que los inicialmente recogidos en la LPHE.

Ante la situación descrita, y dado el escaso respaldo constitucional de algunas de las medidas introducidas por la normativa autonómica, como ocurre con el intento de extensión de la figura a los tributos locales⁴⁶, la Disposición Adicional primera de la Ley 24/2001 ha modificado, con efectos desde el 1 de enero de 2002, el artículo 73 de la LPHE para admitir la dación en pago de bienes culturales para la extinción de todas las deudas tributarias, sin limitación de ningún tipo.

⁴⁵ El artículo 30.10 del *Decreto Foral 177/2001, de 2 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra*, sólo establece respecto a estos bienes que «*La tramitación del expediente se desarrollará de manera análoga a lo dispuesto en los apartados anteriores*». ¿Cómo ha de entenderse esa analogía respecto al órgano que ha de valorar los bienes? En materia cultural existe una comisión de valoración y un organismo específico como es la Dirección General de Cultura-Institución Príncipe de Viana. ¿Cuál es el órgano competente para valorar esos otros bienes ofrecidos en dación? Los problemas que pueden surgir son muchos pero no podemos detenernos en ellos, sirvan como ejemplo los siguientes interrogantes: ¿Cuándo se entiende que el bien es de «interés excepcional»? ¿Conforme a qué procedimiento se va a llevar a cabo tal declaración?

⁴⁶ El que la Ley 24/2001 haya optado por modificar el artículo 73 de la LPHE, en vez de reformar la LGT e introducir este medio de pago como uno de los admitidos para la extinción de las deudas tributarias, hace que, a nuestro juicio, el problema se siga planteando. Ello es así porque la LPHE no actúa como legislación supletoria de las Leyes de Patrimonio Cultural autonómico. De tal modo que, a salvo de previsión legal expresa, como ocurre en la *Ley del Principado de Asturias 1/2001, de 6 de marzo, de Patrimonio Cultural*, donde se indica que la legislación estatal actuará como supletoria, la discusión sobre la posibilidad de aceptar la dación en pago en el ámbito local sigue abierta. No debe olvidarse que la remisión del artículo 12 de la LRHL se refiere a la legislación tributaria estatal, pero no a la normativa de otro tipo, como es la de patrimonio cultural. Aunque no lo entienda así la contestación de la DGT de 11 de diciembre de 2000 que remite a la LPHE. De todas formas, consideramos que, desde el momento en el que para la extinción de todas las deudas tributarias estatales y autonómicas se acepta este medio de pago, también deberá hacerse lo mismo en el ámbito local, siendo deseable que se estableciera así expresamente.

La modificación operada en el artículo 73 de la LPHE ha servido para extender al ámbito nacional el sistema que ya habían adoptado para sus tributos la mayoría de Comunidades Autónomas. De este modo, la dación en pago ha pasado a convertirse en un medio ordinario de extinción de las deudas tributarias. Ahora bien, su uso debe rodearse de las máximas cautelas, puesto que consideramos que no puede perder su carácter excepcional. Si llegase a generalizarse este medio de pago, los ingresos del Estado sufrirían una importante merma. En vez de lograrse recursos con los que satisfacer las necesidades públicas se estarían generando nuevos gastos, al tener que conservar y exponer las obras recibidas. De ahí que pensemos que el cambio normativo introducido plantea serios inconvenientes. Además, no debemos olvidar que el recurso a este sistema, en principio, estaba vedado a muy pocos contribuyentes, por lo que sus efectos económicos podían ser asumibles. Sin embargo, su ampliación a las personas jurídicas en 1994 y a todas las deudas tributarias en la actualidad, puede llegar a generar problemas sobre el sistema financiero. Sobre todo, si se considera que es una facultad o derecho del deudor el acudir a este procedimiento de pago, debiendo la Administración aceptarlo siempre ⁴⁷.

Una vez visto el origen y el desarrollo de la dación, como medio de pago de las deudas tributarias, debemos centrarnos en cuál es su justificación hoy en día. Como hemos dicho, su origen estuvo ligado a la intención de facilitar el pago del Impuesto de Sucesiones y Donaciones en determinadas herencias, cuyo patrimonio estaba formado mayoritariamente por obras de interés histórico-artístico. Es decir, por bienes de gran valor pero improductivos. Tal situación colocaba a los herederos en una difícil situación ya que tenían que hacer frente al pago de un impuesto de una elevada cuantía por recibir una herencia en la que no había efectivo con el que hacer frente a la deuda tributaria. La solución que quedaba era acudir a ventas rápidas que, por lo general, conducían a una devaluación de los bienes. La doctrina lo entendió así y, por ejemplo, FALCÓN Y TELLA sostuvo que el fundamento de esta forma de pago se encuentra en una finalidad extrapresupuestaria consistente en facilitar al Estado la adquisición de este tipo de bienes y evitar que la falta de liquidez obligue al contribuyente a enajenaciones inadecuadas que los devalúen innecesariamente ⁴⁸.

La particularidad que presenta el Impuesto sobre Sucesiones, frente al resto de los impuestos, es que grava una capacidad contributiva *sobrevenida*, en el sentido de que para que la misma llegue al sujeto pasivo no ha sido necesario que éste haya realizado ninguna actividad. Ni tan siquiera puede compararse con la que se manifiesta con determinadas ganancias producto del azar o de la suerte, porque incluso en ellas se requiere una determinada actividad del sujeto participando en el juego o en el concurso de que se trate. Por tanto, en el Impuesto sobre Sucesiones el sujeto pasa a ser propietario de unos bienes y derechos sin intervención alguna por su parte. Ahora bien, en los supuestos de herencias formadas mayoritariamente por bienes culturales, a esta consideración de la capa-

⁴⁷ Esta idea, a nuestro juicio equivocada como tendremos ocasión de demostrar, es defendida en el comentario editorial, «El pago del IRPF con bienes del Patrimonio Histórico Español», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 16, diciembre, 1999, págs. 12 a 15.

⁴⁸ Cfr. «Problemática del pago en especie: una nota sobre la facultad solutoria de las obligaciones tributarias», ob. cit., pág. 224. En el mismo sentido se manifiesta VARONA ALABERN, J. E., *Extinción de la obligación tributaria: novación y confusión*, Lex Nova, Valladolid, 1998, pág. 69.

cidad *sobrevenida* se añade otra más y es que se trata de una capacidad contributiva *cautiva* ⁴⁹, que no puede atender al mandato constitucional del sostenimiento del gasto público en las mismas condiciones que la normalidad de los patrimonios transmitidos por la misma vía hereditaria. En definitiva, son ambas manifestaciones de la capacidad gravada las que justificaban que la excepcionalidad de la medida se fijara inicialmente, en otros ordenamientos, sólo para el Impuesto sobre Sucesiones puesto que, reiteramos, es el único en el que se producen ambas circunstancias ⁵⁰.

No obstante, y aún partiendo de lo que hemos dicho, se podría hacer una abstracción e incluso aceptar su extensión al IRPF y al IP, ya que son impuestos sobre personas físicas, donde cabría que se diera esa situación de provisional insolvencia sobrevenida, pese a la importancia de los activos que poseen estos contribuyentes.

Sin embargo, en la actualidad, al admitirse este medio de pago en todas las deudas tributarias, los argumentos manejados hasta el momento para defender esta institución decaen por sí solos. En este contexto, y con fundamento en los artículos 44 y 46 de la Constitución, que abogan por el acceso a la cultura y la protección del patrimonio cultural, se ha pretendido una justificación extrafiscal de la aceptación de la dación en pago dentro del ordenamiento tributario español. Ahora bien, como indica PEÑUELAS I REIXACH, sería una extrafiscalidad distinta de la habitual ⁵¹. Ello es así, a juicio de este autor, porque no se intenta desincentivar una conducta a través de la fiscalidad y tampoco estamos ante un beneficio fiscal que pretenda favorecer un determinado comportamiento, no debe olvidarse que la obligación tributaria se va a cumplir de forma íntegra, sólo que con bienes distintos al dinero ⁵². Se trataría solamente de permitir la utilización de un procedimiento de pago más favorable para el administrado pero que, al mismo tiempo, también es constitucionalmente deseable por su fin no fiscal, la protección de la cultura ⁵³. Desde luego, la intención de conservar el patri-

⁴⁹ Con esta expresión queremos hacer referencia al hecho de que no sean bienes fácilmente materializables en dinero y de los que tampoco es sencillo obtener una rentabilidad económica inmediata, de ahí los problemas que presentan a la hora de su adquisición *mortis causa*.

⁵⁰ Hoy en día esta justificación tampoco parece ser válida puesto que la adquisición por herencia de estos bienes cuenta con importantes incentivos fiscales que evitan la necesidad de su venta, *vid.* el artículo 20.2.c) de la LISD.

⁵¹ La posible utilización del sistema tributario para fines económicos y sociales, que no tienen por qué ser incompatibles con la justicia fiscal, ha sido aceptada por el Tribunal Constitucional desde su STC 37/1987, de 26 de marzo. Idea que es compartida por la doctrina como puede verse, entre otros, en los trabajos de los profesores YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., «Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo 4 de la Ley General Tributaria», *Hacienda Pública Española*, núm. 32, 1975, págs. 145 a 185; CHECA GONZÁLEZ, C., «Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 40, octubre-diciembre, 1983, págs. 505 a 516; ZORNOZA PÉREZ, J. J., «El equitativo reparto del gasto público y los derechos económicos y sociales», *Hacienda Pública Española*, núm. 113, 1988, págs. 41 a 54 y CASADO OLLERO, G., «Los fines no fiscales de los tributos», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 213, mayo-junio, 1991, págs. 455 a 511.

⁵² *Cfr.* *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales*, *ob. cit.*, págs. 27 y 28. No coincidimos del todo con este autor porque sí se obtiene una ventaja fiscal con este medio de pago, ya que no se someten a gravamen los posibles incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto con la transmisión.

⁵³ Para MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M., esta forma de pago no altera la naturaleza de la obligación tributaria como una obligación de entregar una suma de dinero, puesto que los bienes que se entregan han de ser valorados en dinero y ello induce a pensar que se está dando cumplimiento a un fin extrafiscal, *vid.* *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *ob. cit.*, pág. 80. Idea que es compartida por CALVO ORTEGA, R., *Derecho Tributario I (Parte General)*, Civitas, 5.ª Edición, Madrid, 2001, pág. 317.

monio cultural español y su puesta de manifiesto, permitiendo incluso que determinados bienes no declarados afloren gracias al pago de las deudas tributarias, es la máxima virtualidad de esta figura hoy en día.

El mayor problema de este medio de pago radica en que transforma una serie de tributos fiscales, esto es, pensados con una finalidad recaudatoria, en tributos extrafiscales. Entendido esto último en el sentido de que consiguen una finalidad constitucionalmente deseable, pero a cambio de no obtener los ingresos dinerarios presupuestados. Tal situación puede producir distorsiones en el sistema, ya que con los bienes culturales las distintas Administraciones territoriales no pueden financiar ningún gasto público; sencillamente incrementan su patrimonio cultural y, al mismo tiempo, sus necesidades de ingresos para cubrir nuevos gastos públicos. La figura, mientras fue utilizada por personas físicas no tuvo unos grandes efectos sobre el sistema y la recaudación prevista⁵⁴. Sin embargo, con su extensión al Impuesto sobre Sociedades y más recientemente con su aceptación para la extinción de cualquier deuda tributaria, pensamos que la situación va a variar radicalmente. De hecho, ya comienzan a darse casos que respaldan lo que estamos indicando. Así, por ejemplo, Acelor (antigua Aceralia) ha adquirido un apostolado del Greco, por 18 millones de euros (tres mil millones de pesetas), con el que ha pagado su deuda tributaria por el Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2001⁵⁵. En este caso, a nadie se le escapa que ya estamos hablando de una cifra importante y si todas las grandes empresas optaran por este sistema, mucho más rentable económica y publicitariamente para ellas que el pago en metálico, se originaría un importante quebranto para la Hacienda Pública⁵⁶. Todo ello unido al hecho de que se lleva a cabo esta operación para permitir que los cuadros permanezcan en el Principado de Asturias y no sean vendidos a un coleccionista de fuera. Por tanto, el pago del Impuesto sobre Sociedades va a repercutir directamente en una Comunidad Autónoma concreta

⁵⁴ Apenas se han producido casos en tributos sobre personas físicas en los que la utilización de este medio de pago haya sido realmente importante. Podemos destacar el caso de un conocido empresario financiero, el señor Masaveu, cuyos herederos liquidaron el Impuesto de Sucesiones y Donaciones en el Principado de Asturias, mediante la entrega de una colección de cuadros valorados en más de 3.000 millones de pesetas, una cantidad muy importante en relación con la recaudación habitual por este impuesto dentro de esa Comunidad Autónoma.

⁵⁵ La noticia está extraída de los diarios: *Expansión* de 9 de diciembre de 2001 y *La Nueva España* de 4 y 9 de julio de 2002.

⁵⁶ La utilización de este sistema aún no presenta cifras muy alarmantes, como puede comprobarse con una simple mirada a las estadísticas de recaudación, aunque sí demuestra que quienes lo utilizan principalmente son las personas jurídicas y cada vez con una mayor intensidad. Así, conforme a los datos facilitados por PEÑUELAS I REIXACH, L., que los ha obtenido de las Memorias del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, durante los ejercicios 1996 y 1997 la dación en pago en el IRPF e Impuesto sobre Sociedades ascendió a 123 y 1.476 millones de pesetas respectivamente, *vid. El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales*, ob. cit., págs. 18 y 19. En el ejercicio 1998, en el IRPF se ofertaron bienes por un importe de 153 millones de pesetas y en el Impuesto sobre Sociedades de 748 millones de pesetas, *vid. Memoria de la Administración Tributaria 1998*, Ministerio de Hacienda. Secretaría de Estado de Hacienda, Madrid, 2001, págs. 485 a 487. Por su parte, en sus páginas 473 a 475, la *Memoria de la Administración Tributaria 1999*, afirma que «el procedimiento de pago de deudas tributarias con bienes integrantes del PHE, ha obtenido en el ejercicio 1999 un incremento moderado 20 por 100, en el número de peticiones, y un importante incremento 300 por 100, en el importe solicitado respecto de 1998. (...) Durante 1999 se aprecia un importante incremento (se ha triplicado respecto a 1998) en el importe de los acuerdos concedidos y, por conceptos, continúa siendo el Impuesto sobre Sociedades el de mayor relevancia en cuanto al importe de las deudas tributarias satisfechas a través de esta forma de pago con un volumen total aceptado de 2.540 millones de pesetas». Esta última cifra contrasta con los 63 millones del IRPF. Por tanto, si sigue esta tendencia, que es de suponer que así será, llegará un momento en el que habrá que replantearse la regulación de esta figura. De ahí que pretendamos llamar la atención sobre ello desde estas líneas.

y determinada, y no en el Estado, que es la Administración beneficiaria de la recaudación de este impuesto. De este modo, a nuestro parecer, se está logrando una cesión indirecta y encubierta de la recaudación tributaria ⁵⁷. Por otra parte, también hay que tener en cuenta que cuando se utiliza la dación en pago para liquidar el IRPF o el Impuesto sobre Sociedades, se puede producir una salida de determinados bienes del territorio de una Comunidad Autónoma, lo que colisiona con sus competencias en materia de cultura. En este sentido, PEÑUELAS I REIXACH apunta la existencia de una comisión de estudios sobre el tema, aunque no hemos podido encontrar documentación al respecto. Este autor también aporta como posible solución, cuando la Comunidad Autónoma manifiesta interés en quedarse con los bienes, el descuento de su participación en los tributos del Estado del importe por el que se van a aceptar los mismos ⁵⁸. A nuestro juicio, este sistema es el más respetuoso con el modelo de financiación establecido y evitaría las transferencias encubiertas de rentas.

Podemos concluir diciendo que la dación en pago ha sufrido una evolución muy importante en los últimos años. De ser una figura excepcional y limitada a unos impuestos muy concretos ha pasado a generalizarse su utilización en cualquier tipo de deuda tributaria. Al mismo tiempo, las competencias asumidas por las Comunidades Autónomas en materia cultural han servido para impulsar aún más este medio de pago. Todo ello implica la necesidad de controlar dónde están los límites a la utilización de esta figura por parte de los deudores tributarios. Aquí es donde pasa a tener una importancia fundamental el procedimiento establecido para la aceptación de bienes culturales en pago de deudas tributarias.

3. EL PROCEDIMIENTO PARA LA EXTINCIÓN DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS MEDIANTE LA DACIÓN EN PAGO

En este apartado vamos a centrarnos en el análisis del procedimiento establecido para pagar las deudas tributarias del Estado a través de la entrega de determinados bienes integrantes del PHE ⁵⁹.

El apartado primero del artículo 73 de la LPHE, tras la reforma sufrida por la Ley 24/2001, indica que:

«El pago de las deudas tributarias podrá efectuarse mediante la entrega de bienes que formen parte del PHE, que estén inscritos en el Registro General de BIC o incluidos en el Inventario General, en los términos y condiciones previstos reglamentariamente».

⁵⁷ Aunque los 12 óleos han sido adquiridos por el Estado y adscritos a un museo estatal, el Museo Nacional de Escultura de Valladolid (que como puede observarse tiene poco que ver con la pintura), automáticamente han sido cedidos al Museo de Bellas Artes de Asturias. Hemos de señalar que desde 1763 los cuadros no han abandonado nunca Oviedo, y de hecho, así seguirá siendo. Por tanto, desde el punto de vista de su disfrute, las obras han terminado en la Comunidad Autónoma promotora de la operación, pese a que se ha extinguido una deuda tributaria estatal no cedida.

⁵⁸ Cfr. *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales*, ob. cit., pág. 36.

⁵⁹ Tan sólo haremos alguna referencia a los procedimientos establecidos por las Comunidades Autónomas cuando introduzcan variaciones o novedades significativas respecto al sistema estatal.

Por tanto, existe una clara remisión a las normas reglamentarias en cuanto a la regulación del procedimiento de la dación en pago. Ese desarrollo reglamentario se encuentra, fundamentalmente, en el artículo 29 del *Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación*, (en adelante RGR) ⁶⁰.

En el artículo 29.1 del RGR se señala que «serán admitidos para el pago de deudas de la Hacienda Pública bienes del PHE en los casos establecidos en las leyes», por lo que parece que se podría aceptar la entrega de cualquier bien integrante del PHE. Sin embargo, dada la remisión a lo establecido en la legislación vigente, consideramos que, de conformidad con el artículo 73 de la LPHE, sólo se pueden admitir en pago de la deuda tributaria bienes que estén incluidos en el Inventario General o inscritos en el Registro General de BIC ⁶¹.

Aquel deudor que pretenda utilizar este medio de pago, de conformidad con lo indicado en el artículo 29.2 del RGR, deberá comunicarlo a la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria correspondiente dentro del período voluntario de ingreso. En el artículo 65 del RPHE se concreta aún más al establecer que el contribuyente manifestará por escrito, al tiempo de presentación de la declaración correspondiente, su pretensión de pagar mediante la entrega de bienes del PHE ⁶². En consecuencia, tal y como están redactados ambos preceptos, parece que esta modalidad de pago sólo se admite en período voluntario y no en período ejecutivo ⁶³, lo que no tendría mucha lógica, ya que esta clase de bienes es embargable ⁶⁴.

⁶⁰ Este precepto reglamentario se complementa con lo establecido en los artículos 73 y 74 de la LPHE y el artículo 65 del RPHE.

⁶¹ Nos llama la atención que en España se acepte la entrega tanto de bienes muebles como inmuebles, dado el alto valor económico que pueden tener estos últimos y los gastos de conservación que pueden conllevar. Podemos pensar en la adquisición que ha llevado a cabo en 1997 la Junta de Andalucía, que aceptó como dación, para liquidar la herencia del Conde de Santa Coloma, la Casa de las Conchas de Salamanca, que está alquilada hasta el año 2066 por una peseta al año al Ministerio de Educación, Cultura y Deportes, que ha tenido que invertir más de 1.200.000 millones de pesetas para evitar su deterioro y dotarla de su actual contenido como biblioteca pública, la cual, a su vez, está cedida a la Junta de Castilla y León, que es la que ahora corre con los gastos de conservación. Desde luego, no entendemos muy bien cuál es la utilidad que tiene para la Junta de Andalucía el haber adquirido ese inmueble. Conocemos estos datos por la noticia publicada en el diario *El Mundo* el 6 de marzo de 1997 y por el *Diario de Sesiones del Senado*. Comisión de Educación. núm. 128, VI Legislatura de 24 de abril de 1997, págs. 25 y 26. En otros ordenamientos, como el francés o el belga, sólo se acepta la entrega de bienes muebles para evitar los elevados costes de mantenimiento que tienen los inmuebles, *vid.* POLI, J.-F.: *La protection des biens culturels meubles*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, París, 1996, pág. 213.

⁶² Por otra parte, coincidimos con FALCÓN Y TELLA, R., en que todos los deudores pueden efectuar esta solicitud, no sólo el contribuyente como indica el RPHE. También estamos de acuerdo en que la figura no puede ser aceptada para aquellos terceros que quieran pagar la deuda en lugar de otro, ya que puede dar lugar a transmisiones encubiertas, *cfr.* «Problemática del pago en especie: Una nota sobre la facultad solutoria de las obligaciones tributarias», *ob. cit.*, pág. 225. A la misma conclusión sobre el pago por tercero llega PEÑUELAS I REIXACH, L., *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales*, *ob. cit.*, págs. 124 y 125. Por el contrario, sí acepta que la figura sea aplicable a terceros no deudores, ALEGRE ÁVILA, J. M., *Evolución y régimen jurídico del Patrimonio Histórico*, Volumen II, *ob. cit.*, pág. 531.

⁶³ Por lo que respecta a las Comunidades Autónomas, hemos de señalar que el artículo 30.3 del *Decreto Foral 177/2001, de 2 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra*, también establece que esta figura únicamente podrá utilizarse en período voluntario. Por el contrario, el artículo 96.2 de la *Ley 4/1998, de 11 de junio, del Patrimonio Cultural Valenciano*, parece admitir la figura en período ejecutivo cuando dispone que: «la deuda no dejará de devengar los intereses que legalmente correspondan cuando la oferta se haga una vez vencido el período de pago voluntario». En opinión de MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J., nada impide que también se pueda efectuar la solicitud en período ejecutivo, *Régimen jurídico del Mecenazgo en España*, La Ley, Madrid, 1996, pág. 228.

⁶⁴ Tanto el artículo 131.2 de la LGT como los artículos 112 y 132 del RGR regulan el embargo de antigüedades y objetos de valor histórico o artístico. Es más, el carácter embargable de los bienes integrantes del PHE ha sido reconocido expresamente por la Dirección General de Tributos en contestación a una Consulta de 11 de diciembre de 2000.

Dada la redacción de los mencionados preceptos, se plantea la duda de si la figura puede utilizarse tras una rectificación de la autoliquidación presentada por el contribuyente. Ya sea ésta de forma voluntaria, a través de la presentación de una autoliquidación complementaria conforme al artículo 61.3 de la LGT, o bien por su rectificación a través de una liquidación provisional de oficio del artículo 123 de la LGT o de una liquidación derivada de un acta de inspección. En nuestra opinión, no debería haber ningún problema para utilizar el procedimiento de pago que estamos analizando, puesto que en el primer supuesto estaríamos ante un pago voluntario y en los demás casos todas las liquidaciones notificadas al contribuyente tienen un período voluntario de ingreso durante el cual podría aplicarse lo establecido en el artículo 29 del RGR ⁶⁵.

Una vez manifestada la intención de utilizar este medio de pago, se exige que el deudor tributario acompañe a la solicitud la valoración de los bienes y el informe sobre el interés de aceptar esta forma de pago, emitidos por el órgano competente del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte o justificante de haberlos solicitado ⁶⁶.

En este mismo sentido, el artículo 65 del RPHE reitera que es siempre el deudor tributario quien debe solicitar la valoración, reseñando a la Junta de Calificación, Valoración y Exportación el código de identificación del bien. El hecho de solicitar este código de identificación puede impedir la oferta en dación de pago de bienes no inscritos todavía en el Inventario o el Registro General porque estén pendientes de la oportuna resolución administrativa ⁶⁷. Tal vez fuera preciso articular una

⁶⁵ Frente a nuestro parecer, PEÑUELAS I REIXACH, L., sin dar ningún dato concreto que permita contrastar sus afirmaciones, indica que «La Administración suele oponerse a solicitudes que no se hayan realizado en el momento de presentar la declaración del impuesto, en razón del criterio ajurídico de no otorgar esta posibilidad a aquellos que no se han distinguido precisamente por su diligencia en el cumplimiento de las normas tributarias y, (...), desean utilizarla para extinguir deudas liquidadas después de haber sufrido una inspección». *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales*, ob. cit., pág. 132. Su afirmación queda desvirtuada por la Resolución del TEAC de 28 de mayo de 1999 (JT 1999/1383) donde se afirma que este medio de pago sirve para extinguir la totalidad de la deuda tributaria tal y como viene definida en el artículo 58.2 de la LGT, por lo que nada impide su utilización para pagar las liquidaciones derivadas de unas actas de inspección.

⁶⁶ Consideramos que el informe sobre el interés de aceptar esta forma de pago es técnico y preceptivo y servirá para que el órgano tributario acepte o no la dación en pago. Como indica PARADA VÁZQUEZ, R., «Los informes son actuaciones administrativas a cargo, normalmente, de órganos especializados que sirven para ilustrar al órgano decisor. Se trata, sustancialmente, de manifestaciones de juicio, de juicios jurídicos o técnicos pero nunca de voluntad», *Derecho Administrativo*, vol. I, Marcial Pons, 11.ª Edición, Madrid, 1999, pág. 240. En cuanto al plazo para su emisión, al no estar establecido expresamente, si acudimos al artículo 83.2 de la LRJPAC inicialmente debería ser de diez días, aunque puede entenderse condicionado por el hecho de la necesidad de saber la valoración de la obra, lo que ampliaría este plazo a tres meses. Así lo considera también PEÑUELAS I REIXACH, L., *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales*, ob. cit., págs. 165 y 166.

⁶⁷ Ante esta situación PEÑUELAS I REIXACH, L., aboga por que se produzca «alguna modificación normativa que permita expresamente que sean objeto de oferta bienes del PHE que sólo tienen iniciados los anteriores expedientes, o incluso que ni siquiera los tienen pendientes; medidas que constituirían un paso fundamental para aumentar las posibilidades y eficacia de esta forma de extinción de las obligaciones tributarias», *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales*, ob. cit., pág. 115. Podemos indicar que en el ámbito autonómico los artículos 96.1 de la Ley 4/1998, de 11 de junio, del Patrimonio Cultural Valenciano y 91 de la Ley 4/1999, de 15 de marzo, de Patrimonio Histórico de Canarias, aceptan expresamente la dación en pago con bienes «en trámite de inscripción en los oportunos inventarios».

suspensión del procedimiento de recaudación en tanto no se resuelva la calificación del bien, puesto que durante ese período se encuentra afectado de las mismas limitaciones y derechos que si ya estuviera inscrito en el Registro General como BIC o en el oportuno Inventario ⁶⁸.

Lo que estamos sugiriendo no pensamos que creara ningún quebranto a la Hacienda Pública. De hecho, el artículo 29.3 del RGR prevé que si los bienes ofertados no están previamente valorados, siempre que estén inscritos en el Registro General del BIC o en el oportuno Inventario, se paralizarán las actuaciones del procedimiento hasta que se lleve a cabo la tasación ⁶⁹. En tales casos la deuda producirá intereses de demora desde el vencimiento del período voluntario hasta la entrega de los bienes a la Administración ⁷⁰.

⁶⁸ Abogamos por esta solución para evitar situaciones como la producida en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de junio de 2001. En ella un deudor tributario, por unas liquidaciones derivadas de unas actas de inspección, ante ciertos problemas de liquidez, paga parte de la deuda tributaria y solicita el aplazamiento del resto. Para ello constituye notarialmente una garantía que consiste en una prenda sin desplazamiento sobre determinados cuadros, para los que se insta su declaración como BIC al objeto de entregarlos en dación en pago de la deuda persistente, conforme a la tasación que efectúe la Comisión de Valoración. El deudor valoró notarialmente esos cuadros en el importe de la deuda pendiente, incrementada en un 25 por 100, más los intereses y las costas que se pudieran producir. Evidentemente no era el valor real que tenían las obras, que podía ser muy superior, y la Administración acepta la garantía. Llegada la fecha de vencimiento del aplazamiento el Ministerio de Cultura todavía no se ha pronunciado sobre la declaración o no de los bienes como BIC. No obstante, la Dependencia de Recaudación de la AEAT emite un requerimiento de pago, frente al que se solicita la suspensión hasta en tanto no se pronuncie el Ministerio de Cultura. Pues bien, se desestima dicha suspensión tanto en reposición, como en vía económico-administrativa. Por último, la Audiencia Nacional hace lo mismo y autoriza que prosiga el procedimiento de recaudación con ejecución de la garantía sin esperar a determinar si los bienes hubieran podido ser ofrecidos en pago. Desde luego, se ha causado un perjuicio evidente al administrado, puesto que los bienes podían tener un valor muy superior al que se les había dado a efectos de constituir la garantía. A nuestro juicio, se hubiera podido evitar esta situación si en vez de haber instado un aplazamiento se hubiera solicitado directamente una dación en pago. De todas formas, esta sentencia puede indicarnos cuál es el proceder de la Administración en los supuestos en los que los bienes todavía están incurso en el expediente de declaración como BIC, que puede tener una duración de hasta 24 meses.

Por otra parte, podemos señalar que la doctrina se encuentra dividida a la hora de defender la concesión de beneficios fiscales a bienes en proceso de inscripción. En este sentido, se muestran favorables a ello, por ejemplo, MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L., «Incentivos en los impuestos estatales al Patrimonio Histórico-Artístico», *Información Fiscal*, núm. 46, julio-agosto, 2001, pág. 21 y MORENO FERNÁNDEZ, J. I., «Medidas financieras. Especial referencia a los beneficios tributarios aplicables al Patrimonio Cultural Aragonés», *Estudio sistemático de la Ley de Patrimonio Cultural Aragonés*, Cortes de Aragón, Zaragoza, 2001, pág. 240. Por el contrario, MARTÍN FERNÁNDEZ, J., se opone a la aplicación de ningún incentivo fiscal a los bienes mientras se esté incoando su expediente de inscripción, *cfr.* «El Patrimonio Histórico Español y los nuevos Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio de las Personas Físicas», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 220, 1992, pág. 829 y BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, F., llega a afirmar que «En el supuesto de bienes respecto a los que se ha iniciado expediente para declararlos BIC o incluirlos en el Inventario, entendemos que no es procedente este instituto de la dación en pago», *El Patrimonio Cultural Español*, ob. cit., pág. 616.

⁶⁹ Hemos de entender que la paralización del procedimiento de recaudación se produce en todo caso siempre que se solicite la utilización de la dación en pago, incluso si los bienes ya están valorados, lo contrario conllevaría a situaciones absurdas. Hay que tener en cuenta que la Administración tributaria debe decidir si acepta la oferta que se le ha efectuado, lo que va a conllevar la apertura de un procedimiento con una duración, por lo general, superior a los plazos que tendrán los períodos voluntarios de ingreso.

⁷⁰ Si la obra está valorada y se solicita la utilización de la dación podría entenderse que la paralización del procedimiento de recaudación, por la toma de decisión que debe adoptar el órgano de recaudación aceptando o denegando la obra, no genera intereses de demora aunque haya transcurrido el período voluntario de ingreso. Esta solución sería, a nuestro juicio, la más adecuada desde un punto de vista de justicia tributaria. Sin embargo, el parecer de la Administración al res-

El órgano competente para llevar a cabo la valoración de los bienes será la Comisión de Valoración integrada en la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de bienes del PHE que está adscrita a la Dirección General de Bellas Artes y Bienes Culturales del Ministerio de Educación, Cultura y Deportes ⁷¹. La composición y régimen de actuación de la Comisión de Valoración se regula en el artículo 9.4 del RPHE. Este precepto señala que la Comisión de Valoración estará integrada por ocho de los vocales de la Junta, los cuatro nombrados por el Ministerio de Hacienda y cuatro en representación del Ministerio de Educación, Cultura y Deportes. El Presidente será nombrado por el Ministro de Hacienda a propuesta del Director General de Tributos y su voto será de calidad en caso de empate. Como puede apreciarse, el poder de decisión dentro de esta Comisión de Valoración está en manos del Ministerio de Hacienda ⁷².

pecto no es claro. Así, por ejemplo, según se desprende de la Contestación de la Dirección General de Tributos a la Consulta 806/99 de 16 de diciembre de 1999 y de la Resolución del TEAC de 9 de mayo de 1996, los intereses se devengan desde la finalización del período voluntario de ingreso y hasta la entrega de la obra. Por el contrario, conforme a la Resolución del TEAC de 16 de diciembre de 1999 (JT 2000/75), si la obra está valorada, la incoacción del procedimiento especial de pago excluye la constitución en mora del deudor mientras se lleve a cabo la tramitación. Hay que tener en cuenta que en la mayoría de las ocasiones la demora no se debe a la actuación del administrado. Además, el bien puede que se encuentre depositado en poder de la Administración para su examen conforme a lo establecido en el artículo 8.e) del RPHE, por lo que no se estará disfrutando del mismo.

⁷¹ Los antecedentes históricos de esta Junta pueden consultarse en el trabajo de ÁLVAREZ ÁLVAREZ, J. L., *Estudios sobre el Patrimonio Histórico Español*, ob. cit., págs. 615 y 616. En la actualidad la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de bienes del PHE se compone de dieciocho vocales nombrados por el Ministerio de Educación, Cultura y Deportes, quince de ellos a propuesta del Director General de Bellas Artes y Bienes Culturales y tres a propuesta del Director General del Libro, Archivos y Bibliotecas, entre personas de reconocida competencia en los distintos campos de actuación de la Junta. Otros cuatro vocales son nombrados por el Ministerio de Hacienda, uno a propuesta del Subdirector General de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior y tres a propuesta del Director General de Tributos. El Ministro de Educación, Cultura y Deportes nombrará libremente al Presidente y Vicepresidente de entre los miembros de la Junta que proponga el Director General de Bellas Artes y Bienes Culturales.

⁷² Hemos de señalar que en materia de tributos autonómicos o que se hallen cedidos a las Comunidades Autónomas, las valoraciones se efectuarán por sus propios órganos, por lo que en estos casos no intervendrá la Comisión de Valoración estatal. Este hecho conduce a que nos encontremos con Comisiones de Valoración donde los miembros de las Consejerías de Cultura tienen una mayor preponderancia que los nombrados por las Haciendas Autonómicas. Así, por ejemplo, conforme al artículo 2 del *Decreto 175/1999, de 29 de junio, de la Generalidad de Cataluña*, la Comisión de Valoración está formada por el titular de la Subdirección General de Patrimonio Cultural, dos vocales nombrados por el Departamento de Economía y Finanzas y seis vocales nombrados por el Departamento de Cultura. Con una composición muy similar, el artículo 8 de la *Ley 4/1998, de 11 de junio, del Patrimonio Cultural Valenciano*, establece que la Junta de Valoración de Bienes del Patrimonio Cultural Valenciano estará compuesta por ocho vocales; seis de ellos serán designados, a propuesta de las Instituciones Consultivas previstas en la Ley, por el Conseller de Cultura, Educación y Ciencia entre personas de reconocida competencia en las distintas materias que son objeto de la Junta. Los dos vocales restantes serán designados por el Conseller de Economía, Hacienda y Administraciones Públicas. Igualmente, el artículo 4 del *Decreto 105/1998, de 20 de noviembre, que crea la Junta de Calificación y Valoración de Bienes del Patrimonio Cultural Balear*, indica que formarán parte de la misma: el Presidente, que será el Director General de Cultura y Política Lingüística; seis vocales a propuesta del Director General de Cultura y Política Lingüística que serán un archivero, un bibliotecario, un conservador de museos especializado en arqueología, un representante de la asesoría jurídica de la Consejería de Educación, Cultura y Deporte y un vocal de libre designación; un vocal a propuesta del Consejero de Presidencia, de la Dirección General de Patrimonio y un vocal a propuesta del Consejero de Economía y Hacienda, de la Dirección General de Tributos. Por último, actuará como Secretario, con voz, pero sin voto, el Jefe de Servicio de Cultura de la Consejería de Educación, Cultura y Deportes. Por su parte, el artículo 4 del *Decreto 126/2001, de 18 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento de Composición y Funcionamiento de la Comisión de Valoración de Bienes del Patrimonio Cultural de Asturias*, establece que estará formada por: el titular de la Dirección del Museo de Bellas Artes de Asturias, el titular de la Dirección del Museo Arqueológico de Asturias, el titular de la Dirección del Archivo Histórico de Asturias, el titu-

La Comisión de Valoración no tiene fijado plazo alguno para resolver la tasación, lo que crea un problema evidente, puesto que pueden estar corriendo unos intereses de demora en contra del administrado. Ante esta situación, consideramos que se debería aplicar supletoriamente el plazo de tres meses previsto en el artículo 42.3 de la LRJPAC, de tal modo que a partir de ese momento, si la Comisión de Valoración no ha emitido la tasación, no se seguirían devengando intereses de demora en contra del deudor tributario⁷³. Sería una forma de evitar el actual perjuicio que se puede causar a los administrados ante valoraciones excesivamente dilatadas en el tiempo⁷⁴. Lo que no se debe hacer tampoco es suprimir por completo el devengo de intereses, puesto que en ese caso se podría utilizar abusiva y fraudulentamente la medida con el único objeto de obtener un aplazamiento del ingreso gratuito, ya que como veremos más adelante el deudor puede volverse atrás de la oferta efectuada en cualquier momento⁷⁵.

lar de la Dirección de la Biblioteca de Asturias «Ramón Pérez de Ayala», el titular del Servicio de Patrimonio Histórico y Cultural, el titular del Servicio de Patrimonio de la Consejería de Hacienda y hasta un máximo de tres personas nombradas por el titular de la Consejería de Educación y Cultura entre técnicos o especialistas acreditados en los distintos campos de actuación de la Comisión de Valoración. De la revisión efectuada puede deducirse que la composición de estas Comisiones varía mucho en relación con la estatal, ya que parecen primar los intereses culturales sobre los de Hacienda. Por último, es posible encontrar comisiones sin ningún miembro adscrito al Departamento de Hacienda, como ocurre en Navarra, ya que, conforme al artículo 30.4 del *Decreto Foral 177/2001, de 2 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Recaudación de la Comunidad Foral Navarra*, la tasación se llevará a cabo por la Dirección General de Cultura-Institución Príncipe de Viana. Por tanto, será una valoración efectuada por órganos culturales, sin intervención de la Hacienda Foral.

En el ámbito comparado podemos señalar que en Francia existe una Comisión interministerial para la conservación del patrimonio artístico nacional compuesta por un representante del Primer Ministro, que ejerce de Presidente, dos representantes del Ministerio de Hacienda, dos representantes del Ministerio de Cultura y un posible representante del Ministerio que pueda verse afectado por el tipo de donación. Este órgano puede solicitar informes y asesoramiento tanto a órganos nacionales como internacionales a la hora de decidir si acepta una obra como dación en pago. La regulación concreta de esta Comisión se encuentra en el Décret n.º 70-1046 du 10 novembre 1970 y en los artículos 310-G y 384-A del Anexo II del Code Général des Impôts.

Por su parte, en Bélgica, la dación en pago está subordinada a la aceptación del Ministro de Hacienda previo acuerdo favorable de la Comisión de Museos Reales de Bellas Artes o de Arte e Historia. La Comisión debe pronunciarse tanto sobre el interés artístico de la obra como sobre su valor en dinero. La regulación de esta Comisión, denominada «Comisión de aceptación», se encuentra recogida en un Arrêté royal du 24 août 1987. Se compone de 12 miembros, 6 funcionarios del Ministerio de Hacienda, 3 del Ministerio de Educación y 3 en representación de cada una de los ejecutivos comunitarios.

- ⁷³ MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L., con el fin de agilizar el procedimiento, propone que se solicite el informe de dos peritos y acudir sólo a la Comisión de Valoración en los supuestos en los que existan discrepancias importantes en las tasaciones, *cfr. Ley de Fundaciones y financiación de la Universidad*, Universidad de León, León, 1995, pág. 43.
- ⁷⁴ La necesidad de solucionar este problema ya fue apuntada hace años por ÁLVAREZ ÁLVAREZ, J. L., *Estudios sobre el Patrimonio Histórico Español*, ob. cit., pág. 609. En Andalucía, para eludir esta situación, el artículo 100 del *Decreto 19/1995, de 7 de febrero, que aprueba el Reglamento de Protección y Fomento del Patrimonio Histórico*, establece un plazo máximo de mes y medio para que se emita la valoración.
- ⁷⁵ Una solución interesante podría ser la que contempla el artículo 81 del *Code des droits de Succession* belga. Conforme a este precepto los intereses de demora no se devengan cuando la obra, una vez valorada, es entregada a la Administración; en el caso de que se retirase la oferta los intereses se exigirían desde la finalización del período voluntario de pago hasta la fecha de ingreso. Este sistema fue aplicado por el TEAC en su Resolución de 25 de marzo de 1998, aunque sin ningún respaldo normativo. Desde luego, estamos ante un problema real y evidente al que debería darse una solución normativa clara, el deudor tributario no debe ver incrementada su deuda por el comportamiento dilatorio de la Administración. Máxime cuando su solicitud se ha efectuado en período voluntario de ingreso. Por todo ello, proponemos la necesidad de establecer un límite máximo al devengo de intereses ante la inactividad de la Administración. Esta idea ya ha sido señalada por RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., en relación con el devengo de intereses que se produce en las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento, *cfr. El interés de demora en la Ley General Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1999, págs. 121 a 131.

En cuanto a la forma de llevar a cabo la valoración, coincidimos con PEÑUELAS I REIXACH en que si se hace una interpretación coherente y sistemática de lo que establecían las derogadas Disposiciones Transitorias 3.^a de la LPHE y 1.^a y 2.^a del RPHE, ésta debe efectuarse a valor real o precio de mercado ⁷⁶. En refuerzo de esta tesis podemos ver que cabe la posibilidad, para fijar el valor de los bienes, de solicitar informes de peritos y de las instituciones consultivas previstas en el artículo 3.2 de la LPHE ⁷⁷. Como es lógico, lo que deberían facilitar ambos es el precio real o de mercado de esos bienes. Al mismo tiempo, independientemente de estos informes, la Comisión de Valoración podrá utilizar todos los medios que estime oportunos, tales como facturas de venta del bien, precios de subasta, etc; índices todos ellos que remiten de nuevo al precio de mercado ⁷⁸. Ahora bien, la valoración a la que se llegue deberá ser siempre motivada, dada la discrecionalidad técnica de que disfruta la Administración de conformidad con el artículo 54.1.f) de la LRJPAC.

No obstante, teniendo en cuenta el tipo de bienes que se transmiten, consideramos muy difícil determinar su verdadero valor de mercado ⁷⁹. Puede darse el caso de que el deudor tributario que ofrece el bien para su dación en pago no se muestre conforme con la tasación efectuada por la Comisión de Valoración ⁸⁰. En estos casos, no existe una regulación a partir de la cual podamos deducir que es posible la impugnación del valor otorgado, mediante la solicitud de una tasación pericial contradictoria conforme al método regulado en el artículo 52 de la LGT ⁸¹. Hemos de advertir que

⁷⁶ Vid. *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales*, ob. cit., págs. 152 a 155. Según ALONSO IBÁÑEZ, M.^a del R., nos encontramos ante una valoración de mercado, a diferencia de lo que ocurre en otros ordenamientos, como el francés y el italiano, donde se trata de una valoración liberatoria de la deuda. Cfr. *El patrimonio histórico. Destino público y valor cultural*, ob. cit., pág. 419. A este respecto, el artículo 1.716.bis del CGI, es muy claro al indicar que el acuerdo de aceptación de los bienes implica que su valor es igual a la deuda a extinguir.

⁷⁷ En el artículo 3.2 de la LPHE se califican de instituciones consultivas a las Reales Academias, las Universidades españolas, el Consejo Superior de Investigaciones Científicas y las Juntas Superiores que la Administración determine reglamentariamente. En este sentido el artículo 10 del RPHE ha señalado que lo serán: la Junta Superior de Archivos, el Consejo Coordinador de Bibliotecas, la Junta Superior de Arte Rupestre, la Junta Superior de Museos, la Junta Superior de Excavaciones y Exploraciones Arqueológicas y la Junta Superior de Etnología.

⁷⁸ La anterior Ministra de Cultura, Sra. Aguirre y Gil de Biedma ha reconocido que «La valoración se realiza atendiendo a los criterios del mercado del arte nacional». Vid. Diario de Sesiones del Senado. VI Legislatura. Núm. 66, de 19 de noviembre de 1997, pág. 2.769.

⁷⁹ La variedad de factores a tener en cuenta a la hora de tasar un bien de este tipo queda claramente reflejada en el trabajo de GARCÍA VEREDA, A., «Valoración de inmuebles de interés histórico-artístico», *Revista de Derecho Urbanístico*, núm. 100, 1987, págs. 53 a 62. A lo que debe añadirse la tradicional problemática existente a la hora de fijar valores a efectos tributarios, cuestión que ha sido analizada en profundidad por PLAZA VÁZQUEZ, A. L., *El «Valor Real» Tributario*, Aranzadi, Pamplona, 2000.

⁸⁰ En Bélgica existe un curioso procedimiento en el que el deudor tributario debe manifestar cuál es el valor que él le otorga a la obra y la Comisión de Valoración nunca podrá tasar el bien por encima de esa cantidad. En el supuesto de que la Comisión fuera a rechazar la obra por su elevado valor se permite que el deudor tributario lo disminuya en cualquier momento. Cfr. VAN CAUWENBERGH, J. y VERBANCK, P., «Le paiement des droits de succession au moyen d'oeuvres d'art de renommée internationale», ob. cit., págs. 233 a 235.

⁸¹ Según ÁLVAREZ ÁLVAREZ, J. L., el interesado no puede «discutir la valoración, impugnarla, pedir la designación de peritos, ni entablar ningún tipo de recurso sobre la valoración. Su situación es la típica del contrato de adhesión con las personas públicas, o acepta o lo deja. Realmente, podría haber sido más flexible y comprensivo el legislador admitiendo una posible peritación bilateral; pero, aunque se expuso esa solución, se rechazó. Partiendo de la base de que es un beneficio y un favor que se concede al contribuyente y que el Estado es libre de aceptar o no la oferta, es una solución coherente. Pero no lo sería así si se pensara que es un derecho del ciudadano y un interés del PHE que no debe desa-

originariamente la Disposición Transitoria tercera del RPHE sí contemplaba esta posibilidad para fijar el valor real de los bienes ⁸². Sin embargo, ante la derogación de esta disposición no está claro que se pueda instar el procedimiento hoy en día.

De cualquier forma, el recurso a la tasación pericial contradictoria sólo tiene razón de ser cuando sirve para vincular a la Administración ante la valoración efectuada. En nuestra opinión, el defender la aplicación de este sistema en la dación en pago no tiene mucho sentido porque la Administración es libre para aceptar o no los bienes ofrecidos. Por tanto, nunca se va a admitir una obra por un valor más elevado del otorgado por la Comisión de Valoración.

Ahora bien, esto no significa que no deba motivar y razonar la valoración efectuada. Además, tampoco pensamos que la Administración vaya a realizar tasaciones muy bajas con el fin de desincentivar el uso de esta figura. No debe olvidarse que la única justificación existente hoy en día, para aceptar este medio de pago en las deudas tributarias, es su finalidad extrafiscal de protección del PHE. Por consiguiente, hemos de suponer que el Estado estará interesado en adquirir a través de este medio las obras que se le ofrezcan y sean realmente interesantes, evitando que sean vendidas a terceros.

Por otra parte, el deudor tributario tampoco está vinculado por la valoración efectuada, de tal modo que si no está conforme con ella puede renunciar en cualquier momento a la oferta presentada. Si realmente el bien tiene un valor superior al de la tasación siempre se podrá vender en el mercado, abonando la deuda tributaria en metálico ⁸³. En este sentido, aunque el RGR no establezca nada al respecto, el artículo 74 de la LPHE señala que la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación no vincula al interesado, que si no está conforme con ella podrá optar por el pago en metálico. De ahí que consideremos que nada obsta a una renuncia, incluso previa al trámite de valoración ⁸⁴.

parecer por una valoración unilateral, que puede ser en ocasiones poco ajustada al valor de mercado del objeto», Estudios sobre el Patrimonio Histórico Español, ob. cit., pág. 621. En opinión de PEÑUELAS I REIXACH, L., esta valoración es un acto de trámite no impugnabile, por lo que habría que esperar a la resolución final del procedimiento para impugnarla en vía económico-administrativa y, posteriormente, ante los Tribunales, vid. El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales, ob. cit., págs. 217 a 220. En sentido contrario, BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, F., considera que frente al acuerdo de la Comisión de Valoración el recurso procedente es el ordinario ante el superior jerárquico. Por tanto, las decisiones de la Comisión, en cuanto parte de la Junta de Calificación, Valoración y Exportación serían recurribles ante el Director General de Bellas Artes y Bienes Culturales del Ministerio de Educación, Cultura y Deportes. El recurso pondría fin a la vía administrativa, al no ser, en su opinión, un acto tributario no sería preciso interponer reclamación económico-administrativa. Vid. El Patrimonio Cultural Español, ob. cit., pág. 619. Desde luego, esta última vía nos parece completamente incorrecta porque estamos dentro de un procedimiento de valoración a efectos tributarios.

⁸² Durante la vigencia de esta disposición el recurso a la tasación pericial contradictoria era totalmente válido, como ha quedado fijado en la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de abril de 2000 (RJ 2000/1851).

⁸³ Este proceder implicará, generalmente, la tributación de la plusvalía generada en el impuesto que grave la renta del sujeto. De ahí que a la hora de llevar a cabo la enajenación deba tenerse en cuenta este dato, puesto que esa cantidad también deberá obtenerse del precio de venta.

⁸⁴ A juicio de PEÑUELAS Y REIXACH, L., debería modificarse este precepto de tal modo que, una vez solicitada la dación en pago y hecha la valoración por la Administración, el contribuyente no debería poder volverse atrás en su decisión. Ello, a su juicio, aseguraría las entregas de bienes del PHE y evitaría gastos innecesarios de la Administración, con lo que se potenciarían, respectivamente, las finalidades constitucionales de esta forma de extinción y el principio de economía procesal, *cfr. El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales, ob. cit., pág. 189.*

El hecho de que se pueda desistir de la oferta efectuada, nos conduce a pensar en la posibilidad que se abre de obtener un aplazamiento de pago sin cumplir con los requisitos solicitados en el RGR⁸⁵. El propietario de un bien del PHE, si tiene un problema transitorio de liquidez a corto plazo, puede ofrecerlo en dación en pago. Como acabamos de indicar, mientras los órganos administrativos lo estén valorando el procedimiento de recaudación se suspende, lo que en la práctica es lo mismo que decir que se obtiene un aplazamiento. En consecuencia, sin necesidad de cumplir las condiciones previstas en el RGR se estaría obteniendo el mismo efecto. Una vez superado el problema de tesorería no sería preciso entregar la obra, puesto que se podría desistir de la tasación realizada efectuando el pago en metálico incrementado en los oportunos intereses de demora. Desde luego, esta vía es mucho más económica que la obtención de un aval o garantía y, además, evita tener que someterse al control de oportunidad de la Administración sobre la concurrencia o no de las condiciones necesarias para la concesión del aplazamiento.

Retomando la cuestión de la valoración, también estimamos lógico, aunque no ocurra así, que ésta pudiera llegar a ser inferior al precio de mercado. En la dación en pago existe un ahorro fiscal para el deudor al no tener que tributar por las posibles plusvalías generadas, por las que sí se tributaría en el caso de que el bien se vendiera a terceros. Este incentivo le puede servir a la Administración para hacerse con una serie de bienes culturales a un precio inferior al que tendrían en el mercado, puesto que está ofreciendo una ganancia económica añadida que le permite rebajar el precio de tasación del bien. Hay que tener presente que en la dación en pago estamos ante un acuerdo entre acreedor y deudor. De ahí que la Administración pueda imponer ciertas condiciones al convenio extintivo de la primigenia obligación pecuniaria existente entre las partes.

Por otro lado, el artículo 65.2 del RPHE establece que la valoración efectuada tendrá una vigencia de dos años, sin precisar si se puede instar su revisión antes del transcurso de dicho plazo. En nuestra opinión, dadas las fluctuaciones que sufre el mercado del arte, y más concretamente el de los bienes integrantes del PHE, sería conveniente efectuar la valoración cada vez que se pretenda extinguir la deuda tributaria o, por lo menos, acortar el plazo de vigencia de las efectuadas y reconocer expresamente la necesidad de una nueva valoración si las circunstancias sociales y culturales que rodean al bien han variado esencialmente desde el momento en el que se tasó⁸⁶.

Una vez hecha la valoración, conforme al artículo 29.4 del RGR, el órgano competente para acordar la aceptación de los bienes ofrecidos para el pago de la deuda es el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT⁸⁷. En consecuencia, se está dejando en manos de la Administración tri-

⁸⁵ Sobre este particular *vid.*, con carácter general, MORENO FERNÁNDEZ, J. I., *El aplazamiento en el pago de los tributos*, Lex Nova, Valladolid, 1996.

⁸⁶ La dificultad que plantea la valoración de estos bienes por las variables y constantes fluctuaciones que sufren también ha sido puesta de manifiesto por BARRERO RODRÍGUEZ, C., *La ordenación jurídica del Patrimonio Histórico*, ob. cit., págs. 704 y 705.

⁸⁷ Por Resolución del Ministerio de Economía y Hacienda de 20 de enero de 1999, se ha delegado en el Subdirector General de Procedimientos Especiales del Departamento de Recaudación de la AEAT, la competencia en materia de aceptación del pago de deudas tributarias mediante la entrega de bienes del PHE. A nuestro juicio, dado el excesivo margen que existe en este procedimiento para la discrecionalidad, tanto en las valoraciones como para la aceptación de la obra, hemos de coincidir con LÓPEZ GETA, J. M., en que estas competencias deberían reconocérsele a organismos y autoridades con rango superior incluso al que prevé el RGR y no hacer todo lo contrario, como ha ocurrido en la práctica, *cfr.*: «La entrega de bienes en pago de deudas tributarias», *Impuestos*, núm. 12, 1995, pág. 57.

butaria la posibilidad de aceptar los bienes, todo ello con independencia del informe que haya emitido el Ministerio de Educación, Cultura y Deportes sobre la conveniencia de aceptar la obra de arte ofrecida en dación en pago. Hay que advertir que dicho informe no es vinculante para el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT⁸⁸. Por tanto, la Administración goza de discrecionalidad para aceptar o no la dación⁸⁹. Esa discrecionalidad implica que debe decidir qué es lo más beneficioso para el interés público en cada momento. Para ello debe hacer una motivación razonada de sus decisión, puesto que de lo contrario el acto administrativo sería recurrible ante los Tribunales de Justicia por arbitrario⁹⁰. Las causas que se pueden alegar para aceptar o denegar la oferta hecha por el deudor tributario, por lo general, serán única y exclusivamente recaudatorias, sin entrar a considerar el interés cultural de los bienes ofrecidos. Como es lógico, en el caso de que el acuerdo sea negativo, también deberá ser motivado⁹¹. En este procedimiento la motivación del acto de denega-

⁸⁸ Como indica el artículo 83.1 de la LRJPAC, salvo disposición expresa en contrario, los informes serán facultativos y no vinculantes. De hecho así se ha entendido en la Resolución del TEAC de 28 de mayo de 1999 (JT 1999/1383). La situación totalmente opuesta la encontramos en el artículo 96.3 de la *Ley 4/1998, de 11 de junio, de Patrimonio Cultural Valenciano*, donde se indica que el informe de la Consellería de Cultura, Educación y Ciencia tendrá carácter vinculante para la de Economía, Hacienda y Administración Pública.

⁸⁹ A juicio de PEÑUELAS I REIXACH, L., el carácter discrecional de este acto es comprensible si se tiene en cuenta que deriva del ejercicio de una potestad o facultad de gasto, que es y ha de ser una potestad de naturaleza discrecional. El Estado al aceptar la obra, a su juicio, está contrayendo un gasto y no obteniendo un ingreso. *Cfr. El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales*, ob. cit., pág. 174.

⁹⁰ Sobre esta materia pueden consultarse con carácter general, MORENO FERNÁNDEZ, J. I., *La discrecionalidad en el Derecho Tributario*, Lex Nova, Valladolid, 1998 y GÓMEZ CABRERA, C., *La discrecionalidad de la Administración Tributaria*, McGraw Hill, Madrid, 1998.

⁹¹ Ahora bien, ¿cuáles son los motivos recaudatorios que pueden ser aducidos para denegar la aceptación de la obra? En opinión de PEÑUELAS I REIXACH, L., «Cuando la resolución es negativa y el informe positivo, la motivación deberá presentar las razones que expliquen por qué no se ha considerado posible dedicar los recursos necesarios para la adquisición de los bienes ofrecidos, a pesar de existir un informe positivo de los órganos culturales. Se podrá aducir que no existen partidas presupuestarias a las que imputar el crédito necesario para adquirir el bien, o mencionar que el coste de la adquisición no se ve compensado por la posibilidad de no cubrir otras necesidades públicas más importantes o urgentes a juicio del órgano de la Administración tributaria que debe resolver. Los órganos competentes para elaborar la resolución podrán, en último término, manifestar, dentro del elevado margen de discrecionalidad del que están investidos en la toma de la decisión que es el núcleo de este acto, que consideran más importante la liquidez presupuestaria derivada de recaudar el dinero debido por la deuda tributaria que adquirir unos determinados bienes del PHE». Aunque más difícil es, como también apunta este autor, que se acepte la dación cuando el informe fue negativo. En este caso la motivación deberá ser muy consistente para evitar que el acto de resolución positiva no se considere arbitrario. El órgano competente para decidir deberá enfrentarse a la extraordinaria tarea de explicar de forma convincente las razones que pueden justificar que acepte «en pago», y por tanto se adquieran, unos bienes del PHE contra el criterio de la Administración cultural. *Cfr. El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales*, ob. cit., pág. 185.

En la Resolución del TEAC de 28 de mayo de 1999 (JT 1999/1383), se consideró razonablemente motivada una denegación que se amparaba en los intereses de la Hacienda Pública a la vista de la política fiscal y recaudatoria del momento. La justificación de la denegación de la aceptación de la dación en pago por insuficiencia de las partidas presupuestarias también está latente en la normativa navarra. Así, el artículo 30.4 del *Decreto Foral 177/2001, de 2 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Recaudación*, exige para su aceptación, además de la valoración económica del bien, un informe del Servicio de Intervención y Contabilidad sobre la necesidad o idoneidad de utilizar esta modalidad de pago para la adquisición de los bienes, de acuerdo con las consignaciones presupuestarias existentes. El Decreto Foral, en consecuencia, hace depender la aceptación de la dación en pago de las previsiones presupuestarias.

Dentro del ámbito comparado, en Bélgica, durante la tramitación parlamentaria de la ley que aceptó este medio de pago se llegó a afirmar que la denegación de la aceptación podría estar amparada en meras razones presupuestarias y que las obras que no tuvieran un verdadero reconocimiento internacional también podrían no ser aceptadas aunque pertenezcan a un artista de renombre mundial. Sobre este particular puede verse lo manifestado por VAN CAUWENBERGH, J. y VERBANCK, P., «Le paiement des droits de succession au moyen d'oeuvres d'art de renommée internationale», ob. cit., pág. 231.

ción es siempre necesaria y fundamental puesto que extingue un derecho, de tal modo que si faltara la misma el acto sería nulo, y aún existiendo ésta deberá demostrar de forma clara y objetiva cuáles fueron los argumentos que justificaron la no aceptación de la dación en pago propuesta por el deudor tributario ⁹².

De todo lo expuesto, podemos afirmar que la única facultad que se le otorga al deudor tributario es la posibilidad de solicitar que se le acepte este modo de extinción de la obligación tributaria. A nuestro juicio, no se está en presencia de una obligación facultativa a favor del deudor. No se puede entender así porque tal interpretación se contradice con la naturaleza de la dación en pago, donde es siempre el acreedor el que tiene la libertad de decidir si acepta un pago distinto al debido liberando al deudor. Tiene que existir siempre un acuerdo entre deudor y acreedor ⁹³. Aunque ya sabemos que no se pueden trasladar los esquemas del ordenamiento civil al Derecho Tributario, porque en este último la obligación no nace de la voluntad de las partes sino que es una obligación *ex lege* ⁹⁴, no pensamos que en el presente caso el ordenamiento tributario varíe la esencia de la institución y del derecho de obligaciones ⁹⁵. La necesidad de aceptación del acreedor está insita en la propia naturaleza de la dación en pago. Por tanto, aunque la ley prevea como válido este medio de extinción de la obligación tributaria, ello no quiere decir que se haya dejado esa facultad en manos del deudor tributario.

Frente a lo que venimos diciendo, con la anterior redacción del artículo 73 de la LPHE, se llegó a defender que la dación en pago era una facultad de la que libremente podía hacer uso el obligado tributario, de tal modo que si los bienes cumplían los requisitos legales de estar registrados o inventariados deberían aceptarse por la Administración. A juicio de quienes defendían esta tesis era

⁹² Vid. MORENO FERNÁNDEZ, J. I., *La discrecionalidad en el Derecho Tributario*, ob. cit., págs. 67 y 68.

⁹³ Como afirma FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, C. R., «El deudor no puede constreñir a su acreedor a recibir una prestación distinta de la debida (*aliud pro alio invito creditore solvi non potest*), y el acreedor no puede a su vez obligar al deudor a realizar una prestación diferente de la debida (*aliud pro alio invito debitore peti non potest*); para que la obligación se extinga mediante la realización de una prestación distinta de la debida (*datio in solutum*), es necesario el consentimiento del acreedor y deudor», «Naturaleza jurídica de la dación en pago», ob. cit., pág. 784. En el mismo sentido, FÍNEZ, J. M., señala que la nota distintiva de la dación es el «acuerdo entre acreedor y deudor para dar satisfacción al crédito del primero a través de un aliud». «La dación en pago», ob. cit., pág. 1.479.

⁹⁴ Las dificultades que plantea la aplicación de los esquemas civiles a la obligación tributaria fueron analizados muy certeramente hace años por Díez-Alegría Frax, M., «La extinción de la obligación tributaria», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 71, 1967, págs. 9 a 68 y Pérez Royo, F., «El pago de la deuda tributaria», ob. cit., págs. 269 a 325.

⁹⁵ Así lo entiende también el profesor Calvo Ortega, R., cuando afirma que estamos ante «una dación en pago cuya esencia es la oferta de bienes por parte del deudor y su aceptación potestativa por el acreedor a la vista del interés cultural de los mismos bienes. Se da, pues, la esencia de la dación: extinción de la obligación a través de una prestación diferente a la debida, y aceptación facultativa para el acreedor», *Derecho Tributario I (Parte General)*, ob. cit., pág. 317. A idénticas conclusiones llegan Peñuelas I Reixach, L., *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales*, ob. cit., pág. 83 y Benítez de Lugo y Guillén, F., *El Patrimonio Cultural Español*, ob. cit., pág. 614. Para un análisis de la dación en pago, desde el punto de vista civil, nos remitimos a los siguientes trabajos, así como a la bibliografía y jurisprudencia en ellos citada, Fínez, J. M., «La dación en pago», ob. cit., 1995, págs. 1467 a 1527; Serrano Alonso, E., «Consideraciones sobre la dación en pago», ob. cit., págs. 416 a 433; Merino Hernández, L., «La dación en pago», *Revista de Derecho Notarial*, núm. 87, 1975, págs. 79 a 102 y Fernández Rodríguez, C. R., «Naturaleza jurídica de la dación en pago», ob. cit., págs. 753 a 797.

la propia ley la que había dispuesto la idoneidad de los bienes del PHE para extinguir la deuda tributaria, por lo que la Administración no podía rechazarlos⁹⁶. En nuestra opinión, esta interpretación era errónea, por todo lo que hemos dicho sobre la propia naturaleza jurídica de la institución. Pero es que, además, el artículo 73 de la LPHE, cuando establecía que el pago «*podrá realizarse... en la forma que reglamentariamente se determine*», lo único que fijaba era una facultad solutoria, que si bien en principio es un beneficio del deudor, también cabe que se le otorgue al acreedor⁹⁷. De cualquier forma, este problema consideramos que está superado hoy en día con la nueva redacción que ha pasado a tener el artículo 73 de la LPHE desde el 1 de enero de 2002, al indicar claramente que el pago de las deudas tributarias podrá efectuarse mediante la entrega de bienes que formen parte del PHE «*en los términos y condiciones previstos reglamentariamente*». De este modo la ley está confirmando que el procedimiento correcto es el previsto en el RPHE y el RGR, donde se otorga el poder de decisión a la Administración tributaria⁹⁸. A nuestro juicio, y al objeto de zanjar la polémica, hubiera sido mucho mejor que la propia ley hubiera establecido claramente que la facultad de decisión corresponde a la Administración⁹⁹.

Por otro lado, el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT no tiene fijado un plazo para resolver¹⁰⁰, aunque, conforme al artículo 29.4 del RGR, si transcurren tres meses computados a partir del momento en el que disponga tanto de la solicitud del interesado como de la valoración y el informe del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, sin que haya recaído la resolución, el silencio se entiende negativo a los efectos de interponer frente a la denegación presunta los oportunos recursos. El órgano competente para resolver sobre la solicitud notificará al solicitante, en el plazo máximo de diez días, la recepción de la documentación necesaria para resolver y la fecha de entrada de la misma en su registro, lo que permitirá a aquél conocer el día en el que debe empezar a computarse el referido plazo de tres meses.

Del acuerdo positivo o negativo que se dicte se remitirá copia a la Dirección General de Bellas Artes y Bienes Culturales del Ministerio de Educación, Cultura y Deportes.

⁹⁶ Cfr. «El pago del IRPF con bienes del Patrimonio Histórico Español», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 16, diciembre, 1999, págs. 12 a 15. Igualmente, para FALCÓN Y TELLA, R., la posibilidad de pagar mediante la entrega de bienes del PHE es «una facultad del deudor, establecida por ley», cfr. «Problemática del pago en especie: Una nota sobre la facultad solutoria en las obligaciones tributarias», ob. cit., pág. 218. La idea de este último es aceptada por FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Financiero Español*, Volumen I, Marcial Pons, Madrid, 21.ª edición, Madrid, 1999, pág. 158.

⁹⁷ Vid. Díez-PICAZO, L. y GULLÓN, A.: *Instituciones de Derecho Civil*, Volumen I/2, Tecnos, 2.ª Edición, Madrid, 1998, pág. 116.

⁹⁸ Como indica el artículo 65.3 del RPHE «*El contribuyente podrá, ..., solicitar del Ministerio de Economía y Hacienda la admisión de esta forma de pago, quien decidirá, oído el Ministerio de Cultura*». Por su parte, el artículo 29.4 del RGR establece que «*El Director del Departamento de Recaudación de la AEAT es el órgano competente para acordar aceptar o no los bienes para pago de la deuda*».

⁹⁹ Así lo hacía el Proyecto de Ley de Patrimonio Histórico de 1981, como hemos visto en la nota 26. Por lo que respecta al derecho comparado, podemos señalar que en el ordenamiento francés, de donde se copió la figura, el art. 1.716.bis del CGI indica que se trata de un procedimiento excepcional que está sometido a que exista un acuerdo fijado por el Consejo de Estado sobre el valor liberatorio que tienen los bienes. El artículo 384.A. de l'annexe II CGI establece que el silencio administrativo, establecido en un año, tendrá carácter negativo sobre la solicitud efectuada.

¹⁰⁰ Conforme al Anexo III del *Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios*, el procedimiento para aceptar el pago de deudas tributarias mediante bienes del PHE no tiene plazo prefijado para su terminación.

En este sentido, el acuerdo de aceptación surtirá, desde la fecha de entrega de los bienes, los efectos del pago de los débitos que resulten cubiertos y el alta de los bienes en la contabilidad del Estado ¹⁰¹. Por tanto, la deuda no se extingue hasta que se entreguen los bienes ¹⁰². De ahí que la dación en pago, como señala la doctrina civil, no pretende modificar, sino extinguir la obligación, con la ejecución de una prestación distinta. Por el acuerdo de dación en pago no se extingue ni se varía el objeto de la obligación, se añade simplemente un nuevo modo extintivo que únicamente tendrá eficacia liberatoria para el deudor con su ejecución. La dación en pago es un negocio instrumental y de ejecución de la obligación preexistente ¹⁰³. Este hecho tiene mucha importancia porque

¹⁰¹ El artículo 65.5 del RPHE indica que a efectos de contabilización del ingreso de las deudas tributarias, cuyo pago se efectúe mediante entrega de bienes integrantes del PHE, se habilitará por el Ministerio de Economía y Hacienda, Dirección General del Patrimonio, los créditos presupuestarios necesarios para efectuar el pago de formalización y cancelar las correspondientes deudas.

En opinión de PEÑUELAS I REIXACH, L., la adquisición del bien del PHE genera un gasto que debería contabilizarse en el presupuesto de gastos del ente que lo recibe. La cuantía del gasto será igual al crédito que se atribuye al deudor tributario y que se compensa de forma automática con parte o con la totalidad de la deuda tributaria que el sujeto pasivo mantenía frente al ente público. Por tanto, en su opinión, estamos ante una compensación de deudas y no una adjudicación en pago, como lo califica la Administración tributaria. La entrega de los bienes genera a favor del deudor tributario un crédito frente al acreedor tributario, que se compensa, de forma automática y por mandato de la ley, con el crédito tributario que disfruta el ente público frente al sujeto pasivo. *Cfr. El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales*, ob. cit., págs. 196 y 202.

A este respecto, hemos de indicar que la Circular de 1 de diciembre de 1993 de la AEAT estableció las siguientes indicaciones sobre la dación en pago:

«Cuarta. Adjudicación de bienes del Patrimonio Histórico en pago de deudas.

El artículo 73 de la LPHE recoge una forma excepcional de pago, cual es el pago de las deudas tributarias correspondientes a los impuestos que en el mismo se especifican, mediante la entrega de bienes que formen parte del PHE.

Las actuaciones a realizar por las Delegaciones de la AEAT, Intervenciones Territoriales y Central Contable serán las siguientes:

4.1. Delegaciones de la AEAT.

Por parte de la Dependencia de Recaudación se registrará en el SIR la cancelación de las liquidaciones por adjudicación de bienes, generándose los correspondientes resúmenes contables de anulación de los derechos contraídos, que se registrarán en la Contabilidad de Tributos mediante actualización automática del MIC. Una vez efectuado dicho tratamiento, la dependencia de Informática obtendrá y enviará a la Unidad Económico-Financiera un ejemplar de los distintos resúmenes contables que se hubiesen generado. La Unidad Económico-Financiera remitirá a la Intervención territorial la información relativa a los citados resúmenes contables mediante su inclusión en soporte magnético.

La dependencia de recaudación enviará a la Intervención el acuerdo de adjudicación (una vez canceladas las correspondientes liquidaciones) en el que figurará el importe de la deuda que queda cancelada con la adjudicación, que deberá coincidir con el importe por el que ha sido adjudicado el bien del PHE.

En este acuerdo se hará constar la fecha en que se ha registrado la cancelación en el SIR.

4.2. Intervenciones territoriales.

Una vez canceladas las deudas en el SIR se recibirá el soporte magnético en la Intervención territorial que incluirá los siguientes resúmenes contables:

a) *Por el principal del débito cancelado con la adjudicación: COC: 100.210 o 102.210 «Anulación de derechos por adjudicación de bienes del Patrimonio Histórico».*

4.3. Central Contable.

Como contrapartida al asiento realizado en la Intervención territorial, en Central Contable se realizará el asiento n.º 22 del Anexo I que registrará el importe del bien adquirido en la cuenta de inmovilizado 228: «Patrimonio histórico».

¹⁰² Así lo ha entendido también el TEAC en su Resolución de 16 de diciembre de 1999 (JT 2000/75).

¹⁰³ Vid. FÍNEZ, J. M., «La dación en pago», ob. cit., págs. 1.481 a 1.509.

si tras la aceptación administrativa y antes de la entrega, el bien se pierde o se perjudica sin culpa del deudor, hemos de entender que la obligación sigue subsistente, ya que la deuda no se extingue con la aceptación sino con la entrega.

Si el valor del bien no cubre la totalidad de la deuda, el deudor debe proceder al pago en metálico de la diferencia. Ahora bien, si el valor del bien excede del importe de la deuda tributaria se podría entender, de conformidad con el artículo 7.1.b) del *Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cual se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria*, que existe un ingreso indebido y un derecho a la devolución del exceso ¹⁰⁴. En tales casos, la figura podría llegar a convertirse en una perversión para el sistema. Imaginemos que alguien adquiere un bien del PHE por 100.000 euros. Posteriormente, al cabo de cuatro años, el bien se ha revalorizado y al solicitar su tasación para la dación en pago, ésta asciende a 400.000 euros. Con esa tasación, que tiene validez durante dos años, decide pagar una deuda tributaria de escasa cuantía, por ejemplo, de 1.000 euros. Si la Administración acepta la obra por su alto interés cultural, nos encontramos con que la ganancia patrimonial puesta de manifiesto está exenta de tributación en el correspondiente impuesto sobre la renta, lo que implica que si se tiene derecho a una devolución de los ingresos indebidos se estaría obteniendo una plusvalía libre de tributación. Desde luego, no pensamos que esta posibilidad estuviera prevista ni por la LPHE, ni por el RGR, pero tampoco consideramos que sea descartable. A nuestro juicio, la solución vendría dada si la dación de los bienes sólo tuviera efectos liberatorios sobre la deuda, al igual que ocurre en otros ordenamientos comparados y en el ámbito civil. De este modo si se aceptan los bienes se extingue la deuda por completo, sin necesidad de añadir cantidades en metálico y, a la inversa, sin devolverlas tampoco ¹⁰⁵.

¹⁰⁴ El artículo 17 del Real Decreto 1163/1990 sólo establece un sistema especial para la devolución de ingresos indebidos efectuados mediante efectos timbrados, por lo que consideramos que en los supuestos en que esto ocurra mediante una dación en pago se debe aplicar el sistema general.

¹⁰⁵ El modelo francés nos parece mucho más apropiado, como señala LAVIGNE, S., no se busca el valor real de mercado del bien, que podría perjudicar al Estado al ser obras únicas y cuya puja puede ser muy elevada, sino un valor liberatorio de las deudas que se pretenden liquidar. En conclusión, la obra no llega a ser tasada, sólo es aceptada como contrapartida a los impuestos que se deben. *Cfr.* «La dation en paiement par remise d'oeuvres d'art», ob. cit., págs. 382 y 383. En el mismo sentido puede verse lo manifestado por LAMARQUE, G., *Droit et fiscalité du marché de l'art*, Presses Universitaires de France, París, 1992, págs. 258 a 261. Esta circunstancia tampoco implica que la Administración admita siempre los bienes. POLI, J.-F., nos muestra unas estadísticas en las que se puede ver que entre 1972 y 1994 se llegaron a 201 acuerdos y se rechazaron 160 propuestas de dación en pago en Francia. El montante total de las operaciones entre 1978 y 1994 ascendió a unos 1.800.000 millones de francos. *Vid.* *La protection des biens culturels meubles*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, París, 1996, págs. 232 y 233.

Una segunda solución sería el sistema utilizado en Bélgica, donde se establece expresamente que si la obra tiene un valor superior a la deuda que se pretende extinguir se deberá renunciar al exceso. De este modo nunca se puede generar un derecho a una devolución de ingresos indebidos. No obstante, sí se prevé la posibilidad de una devolución, aunque debería hacerse «*en espèce*», en el supuesto de que las cantidades por las que se liquidó e ingresó el impuesto se demostrara posteriormente que eran superiores a las realmente debidas. Sobre este peculiar sistema puede verse el trabajo de VAN CAUWENBERGH, J. y VERBANCK, P., «Le paiement des droits de succession au moyen d'oeuvres d'art de renommée internationale», ob. cit., pág. 230.

Dentro de nuestra doctrina, SERRANO ANTÓN, F., aboga por la devolución del bien al sujeto. En su opinión, sólo debería aceptarse la devolución parcial en metálico, si constituyese un escaso porcentaje del ingreso total que se ha saldado con la entrega del bien, *cfr.* *La obligación de devolución de ingresos indebidos*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 100. El procedimiento propuesto plantea la necesidad de establecer un porcentaje máximo de devolución, lo que tampoco nos parece una solución muy correcta. A mayor valor del bien mayor podría ser la cantidad a devolver.

La vigente regulación tampoco resuelve otra serie de problemas que se pueden plantear, como, qué ocurre si una vez comprobada la autoliquidación resulta que hay un exceso de ingreso o, simplemente, no se debía haber realizado el ingreso. ¿Hay que devolver la cantidad en metálico o la obra recibida? Como puede verse los interrogantes que plantea la figura son muchos y no tienen fácil solución.

Una vez admitida la dación por el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT, los bienes serán entregados o puestos a disposición del Ministerio de Educación, Cultura y Deportes, que será el que decida el destino final de los bienes. Del documento justificativo de la recepción conforme se remitirá copia al órgano de recaudación.

Ni el RGR ni la LPHE regulan qué ocurre en el supuesto de que con posterioridad a su aceptación se demuestre que el bien entregado era falso. ¿Cabe la reversión? ¿Debe la Administración quedarse con el bien ante el mal funcionamiento de sus servicios (Junta de Calificación, Valoración y Exportación)? Es un problema que se ha planteado en la práctica sin que haya habido una respuesta al mismo a través de una regulación expresa de esta situación, algo que consideramos totalmente imprescindible. Si entendemos que se debe acudir supletoriamente al ordenamiento civil y a las normas del saneamiento para el caso de evicción, que son las que operan en general en toda transmisión a título oneroso, nos encontramos con el artículo 1.484 del Código Civil ¹⁰⁶. Conforme a este precepto, y dado que la Comisión de Valoración está formada por expertos que tienen la posibilidad de examinar el bien y solicitar informes, si posteriormente se demuestra la falsedad de la obra parece que no cabría la reversión ¹⁰⁷. Desde luego, la situación se nos antoja muy peligrosa para la Administración y daría lugar a multitud de problemas a la hora de exigir responsabilidades al deudor tributario por el cumplimiento defectuoso ¹⁰⁸. De ahí que se deba exigir la máxima diligencia a este órgano administrativo a la hora de efectuar su labor.

Por último, hemos de indicar que el artículo 29.6 del RGR establece que cuando se trate de tributos cedidos a las Comunidades Autónomas, las menciones efectuadas anteriormente al Estado y a sus órganos, se entenderán referidas a las Comunidades Autónomas y a los correspondientes organismos de éstas, algo lógico si tenemos en cuenta que las mermas de recaudación monetaria van a afectar a estas entidades territoriales y no al Estado ¹⁰⁹.

¹⁰⁶ Este artículo establece que: «El vendedor estará obligado al saneamiento por los defectos ocultos que tuviera la cosa vendida, si la hacen impropia para el uso a que se la destina, o si disminuyen de tal modo este uso que, de haberlos conocido el comprador, no la habría adquirido o habría dado menos precio por ella; pero no será responsable de los defectos manifiestos o que estuvieran a la vista, ni tampoco de los que no lo estén, si el comprador es un perito que, por razón de su oficio o profesión, debía fácilmente conocerlos».

¹⁰⁷ A esta misma conclusión llega PEÑUELAS I REIXACH, L., *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales*, ob. cit., pág. 200. Hemos de decir que el mismo interrogante se plantea en el ordenamiento francés sin que tampoco se haya llegado a una solución clara. La doctrina también se inclina por defender que el error podría ser considerado inexcusable dado el carácter de expertos que tienen los miembros de la Administración que examinan y aceptan el bien, cfr. POLI, J.-F.: *La protection des biens culturels meubles*, ob. cit., pág. 226.

¹⁰⁸ Los problemas que plantean los vicios ocultos del bien entregado en dación, desde el punto de vista civil, son analizados con rigor por FINEZ, J. M., «La dación en pago», ob. cit., págs. 1.511 a 1.517.

¹⁰⁹ La misma previsión se contiene en el artículo 65.6 del RPHE. Por su parte, la Disposición Adicional undécima de la LF, indica que respecto de los bienes culturales declarados o inscritos por la Comunidades Autónomas, a los efectos del artículo 73 de la LPHE, la valoración de los bienes se realizará por sus órganos competentes según sus respectivas nor-

4. LA REPERCUSIÓN EN OTROS TRIBUTOS DE LA UTILIZACIÓN DE LA DACIÓN EN PAGO

Desde el momento en el que se entrega un bien, para liquidar una deuda, se está produciendo una variación en la composición del patrimonio del deudor tributario, que puede tener implicaciones en otros tributos distintos a aquel que se está pagando.

En este sentido, la redacción original del artículo 73 de la LPHE, estableció la exclusión de tributación de los incrementos y disminuciones de patrimonio que se pusieran de manifiesto con la entrega de bienes culturales como dación en pago de tributos. Hay que partir del hecho de que, por lo general, siempre va a existir una variación entre el valor por el que se adquirió el bien y la tasación que efectúe la Comisión de Valoración para su aceptación en pago de tributos. Dicha variación puede suponer una ganancia o una pérdida patrimonial. En el supuesto de que se tratase de una ganancia patrimonial, el sistema de la dación en pago conllevaba una ventaja fiscal añadida, ya que se estaba liquidando una deuda tributaria sin tener que pagar a su vez por la ganancia obtenida en la operación. Por el contrario, en el supuesto de que se produjera una disminución se causaba un perjuicio al deudor tributario, ya que no iba a poder compensar esa pérdida.

Pues bien, desde el 1 de enero de 2002, la modificación llevada a cabo en el artículo 73 de la LPHE por la Ley 24/2001 continúa declarando exentas de tributación, en el IRPF e Impuesto sobre Sociedades, las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto con ocasión de una dación en pago ¹¹⁰. Sin embargo, en el precepto se ha eliminado cualquier referencia a las disminuciones de patrimonio, por lo que han dejado de tener la consideración de rentas exentas. De tal modo que, en el hipotético supuesto de que con la dación en pago se produjera una disminución patrimonial, podría ser compensada con otras rentas y ganancias patrimoniales obtenidas por el obligado tributario ¹¹¹. En consecuencia, se ha introducido un nuevo incentivo fiscal a la utilización de este medio de pago. Ello puede facilitar que aquellos propietarios que posean bienes del patrimonio cultural que se hayan depreciado, y que tengan una difícil salida al mercado, opten por entregarlos en dación en pago. Este sistema les permitirá extinguir sus deudas tributarias, al mismo tiempo que se despren-

mas reguladoras. La tasación también se efectuará por los mismos órganos cuando la donataria sea una Comunidad Autónoma. En este sentido, hemos de recordar que los órganos de valoración de algunas Comunidades Autónomas difieren en gran medida de la Comisión de Valoración estatal, como hemos expuesto en la nota 72, lo que también puede hacer que las tasaciones sean muy diferentes dependiendo de que el bien se vaya a entregar para pagar un tributo autonómico o estatal. Un ejemplo evidente lo encontramos con la dación en pago de la Casa de las Conchas de Salamanca, que se tasó por la Comisión de Valoración estatal el 17 de abril de 1996 en 95 millones de pesetas, siendo posteriormente admitida por la Junta de Andalucía para extinguir una deuda sucesoria de 300 millones de pesetas. Estos datos pueden consultarse en el Diario de Sesiones del Senado. Comisión de Educación y Cultura. VI Legislatura. Comisiones. Núm. 128 de 24 de abril de 1997, pág. 26.

¹¹⁰ *Vid.* en similares términos los artículos 31.4 de la LIRPF y 143.2 de la LIS.

¹¹¹ De hecho, esta situación ya estaba implícita en la redacción del artículo 31.4 de la LIRPF, puesto que sólo declaró exentas del impuesto las ganancias patrimoniales que se pusieran de manifiesto con ocasión del pago del tributo mediante la entrega de bienes del PHE. El precepto silenciaba toda referencia a la exclusión de compensación de las disminuciones patrimoniales, lo que nos hacía pensar en la posibilidad de que éstas fueran compensables a la luz de tal regulación. Hoy en día, tras la reforma del artículo 73 de la LPHE no cabe ninguna duda de que esto es así.

den de un bien con probabilidades de venta incierta, sin tener que renunciar a la compensación fiscal de la pérdida sufrida, como sí ocurría anteriormente. Evidentemente, esta nueva regulación puede permitirle a la Administración acceder a un importante número de bienes culturales, que antes era mucho más rentable vender por las compensaciones fiscales que podían conllevar y que, de otro modo, se perdían ¹¹².

Otro tributo que resulta afectado en los supuestos en que se oferten para dación en pago bienes inmuebles pertenecientes al PHE es el IIVTNU. No debe olvidarse que el hecho imponible de este impuesto se configura en el artículo 105.1 de la LRHL, como el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana que se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de su propiedad por cualquier título. Por otra parte, como se indica en el artículo 110.1 de la LRHL, este impuesto se devenga cuando se transmite la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, a la fecha de la transmisión. De ahí que entendamos que cuando se produce una dación en pago se está realizando el hecho imponible de este impuesto y su devengo, sin que exista ninguna norma que exima de gravamen a la operación, como sí hemos visto que ocurre en el IRPF e Impuesto sobre Sociedades ¹¹³.

A nuestro juicio, la operación sólo estaría exenta de gravamen si concurriesen las circunstancias del artículo 106.1.d) de la LRHL. Esto es, que los bienes se encuentren dentro de un perímetro delimitado como Conjunto Histórico-Artístico, o hayan sido declarados individualmente de interés cultural, y que sus propietarios o titulares de derechos reales acrediten que han realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles, todo ello conforme a lo establecido en la respectiva ordenanza fiscal. En nuestra opinión, no cabría ninguna otra exención, puesto que la transmisión siempre se efectúa a título oneroso, dado que sirve para saldar la deuda tributaria. En consecuencia, el sujeto pasivo contribuyente será siempre el transmitente ¹¹⁴.

Para finalizar con este apartado, vamos a centrarnos en los impuestos que gravan el tráfico o la circulación de bienes. Lo primero que hemos de indicar es que si la transmisión del bien parte de un particular la operación estaría sujeta al ITP conforme al artículo 7.2 de la LITPAJD. Ahora

¹¹² Este problema ya fue puesto de manifiesto por ESCRIBANO LÓPEZ, F., en relación con las disminuciones patrimoniales que se pueden producir cuando se efectúa el donativo de un bien del patrimonio cultural, la imposibilidad de su compensación retrae a los donantes que prefieren mal vender la obra para no perder la disminución fiscal, *cfr.* «La fiscalidad del mecenazgo a partir de la Ley 30/1994», *Quincena Fiscal*, núm. 19, noviembre, 1995, págs. 12 y 13.

¹¹³ En refuerzo de nuestra opinión podemos señalar que el impuesto se devenga incluso en los supuestos de donaciones de bienes del PHE. Para evitar este perjuicio a los donantes, en el artículo 23 de un Borrador de Anteproyecto de Ley de Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, elaborado por el Ministerio de Hacienda con fecha 7 de noviembre de 2001, se establece la exención en el IIVTNU de los incrementos que se pongan de manifiesto con ocasión de este tipo de donaciones.

¹¹⁴ La única posibilidad de que se pudiese producir una exención subjetiva sería que la dación en pago se utilizara por una institución que tenga la calificación de benéfica o benéfico-docente, como pueden ser: una entidad gestora de la Seguridad Social o Mutualidad de Previsión Social regulada por la *Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados*; una persona o entidad a cuyo favor se haya reconocido la exención en Tratados o Convenios Internacionales o la Cruz Roja Española. Fuera de estos casos no cabría la posibilidad de acogerse a ninguna de las exenciones subjetivas previstas en el artículo 106.2 de la LRHL.

bien, al ser el sujeto pasivo el adquirente del bien entraría en juego la exención subjetiva prevista en el artículo 45.I.A) de la LITPAJD, que excluye de tributación al Estado y las Administraciones públicas territoriales e institucionales. En consecuencia, la recepción del bien estaría exenta de gravamen.

Por el contrario, si un empresario o profesional procede a hacer entrega de un bien del PHE que estuviera afecto a su actividad económica la operación estaría gravada por el IVA, no siendo posible la aplicación de ninguna exención, salvo que se trate de segundas o ulteriores entregas de edificaciones ¹¹⁵.

En conclusión, la dación en pago se muestra muy interesante desde el punto de vista de los impuestos que gravan la renta, al declarar exentas las ganancias patrimoniales generadas y permitir la compensación de las posibles pérdidas que pudieran producirse. Pero eso no significa que no haya que abonar otra serie de tributos si, cuando se utiliza este medio de pago, se están realizando sus hechos imposables.

5. VALORACIÓN CRÍTICA DE LA FIGURA: SU POSIBLE UTILIZACIÓN EN ESTRATEGIAS DE PLANIFICACIÓN FISCAL

La justificación inicial que tuvo este medio de pago, vinculado a impuestos que gravaban a personas físicas, como una fórmula para evitar una venta a terceros de bienes culturales en unas condiciones perjudiciales para el administrado y para la Administración ante situaciones de iliquidez, parece haber quedado desvirtuada con el paso de los años al haberse ampliado la posibilidad de su utilización a cualquier persona física o jurídica y ante todo tipo de deudas tributarias. En la actualidad, la justificación de su existencia se fundamenta única y exclusivamente en una presunta finalidad extrafiscal: la protección del patrimonio cultural. Y decimos *presunta* porque, desde el punto de vista de la protección del patrimonio cultural, las normas administrativas de tutela y conservación imponen las mismas cargas a los propietarios, independientemente de que sean públicos o privados. Es cierto que a los poderes públicos les incumben unas mayores obligaciones en la tutela y conservación de nuestro patrimonio cultural por los mandatos contenidos en la Constitución. Sin embargo, eso no implica, como muy acertadamente señaló el profesor GARCÍA AÑOVEROS, que todo el patrimonio cultural deba estar en manos públicas ¹¹⁶.

En esta línea, podemos afirmar que la Administración no puede aceptar todos los bienes culturales que se le ofrezcan en dación en pago; lo contrario conllevaría la quiebra del sistema financiero. Por una parte, se dejarían de obtener ingresos monetarios con los que satisfacer las necesida-

¹¹⁵ Vid. el artículo 20.Uno.22.º de la LIVA.

¹¹⁶ Cfr. «Hacienda y Patrimonio Cultural», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 68, octubre-diciembre, 1990, págs. 466 y 467.

des públicas y, por otra, se le estarían generando unos nuevos gastos de conservación y difusión de las obras adquiridas. De ahí que nos encontremos ante la necesidad de limitar de algún modo la utilización de este medio de pago que debe tener un carácter excepcional ¹¹⁷.

La Administración sólo debería aceptar aquellas obras que tengan un innegable valor cultural y a las que además sea muy difícil acceder en propiedad ¹¹⁸. No como ocurre en la actualidad, que han salido a la luz pública aceptaciones e intentos de aceptar obras de un más que dudoso interés, puesto que alguna de ellas incluso se había adquirido en el mercado meses antes de ser ofrecida al Estado por un valor muy inferior al que recibió en la tasación ¹¹⁹. Todo ello motiva la necesidad de variar la composición del órgano que efectúa las valoraciones ¹²⁰. A nuestro juicio, sería más conveniente que la Comisión de Valoración tuviera un mayor número de expertos *culturales* y un menor peso de los miembros del Ministerio de Hacienda. Esta situación obligaría a replantearse todo el sistema. El órgano decisor debería ser cultural y actuar dentro de los parámetros presupuestarios fijados por Hacienda. No debe olvidarse que estamos ante un problema de gasto público. Coincidimos con PEÑUELAS I REIXACH, en que la actual complejidad del procedimiento, con diversos órganos y administraciones (culturales y tributarias), podría simplificarse otorgando la competencia a los órganos culturales. Ahora bien, en este caso, para incentivarlos en su actuación y que sean rigurosos en sus valoraciones y en la realización de los informes, habría que hacer que sean sus partidas presupuestarias de gasto las que asuman las consecuencias de sus actos y que sean también ellos los que realmente decidan sobre la aceptación o no de las ofertas de los deudores tributarios ¹²¹. La solución podría consistir en que el Estado y las Comunidades Autónomas hiciesen figurar en los presupuestos de sus departamentos de cultura las partidas correspondientes para la adquisición por este sistema de obras de arte.

¹¹⁷ En Francia la excepcionalidad de este sistema de pago está plenamente asumida como nos muestra LAMARQUE, G., *Droit et fiscalité du marché de l'art*, ob. cit., pág. 259.

¹¹⁸ En la doctrina francesa se defiende que este modo de extinción de las obligaciones tributarias sólo se debería aceptar para adquirir piezas que no se encuentran habitualmente en el mercado del arte, vid. POLI, J.-F., *La protection des biens culturels meubles*, ob. cit., pág. 209 y CHATELAIN, J., «Donation et dation en droit public financier, la loi du 31 décembre 1968 tendant à favoriser la conservation du patrimoine artistique national», *Revue française de finances publiques*, 1984, pág. 101.

¹¹⁹ Todos recordarán la polémica suscitada por el intento de dación de un falso Juan Gris, adquirido en una subasta el 20 de diciembre de 1999 por 1.800.000 pesetas y tasado posteriormente por la Comisión de Valoración el 6 de junio de 2000 por 6.000.000 de pesetas. El cuadro llegó a estar depositado durante la valoración en el Museo Centro de Arte Moderno Reina Sofía, donde era exhibido. La noticia tuvo amplia difusión en toda la prensa nacional, vid. *El país* de 10 de febrero de 2001, *El Mundo* de 10 de febrero de 2001 y *ABC* de 11 de febrero de 2001. La polémica se reprodujo apenas unos días después cuando Caja Madrid adquirió un boceto de Rubens que se valoró en 811.026.250 de pesetas a efectos de su dación en pago, cuando la obra original había sido subastada por 83.000.000 de pesetas, vid. *El Mundo* de 23 de febrero de 2001.

¹²⁰ Idea que es compartida por el Gobierno, como así ha manifestado la actual Ministra de Cultura, sin que hasta el momento se haya decidido a hacer nada al respecto. Vid. las declaraciones efectuadas a raíz del caso del falso Juan Gris en *El Mundo* y *El País* de 13 de febrero de 2001.

¹²¹ Cfr. *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales*, ob. cit., pág. 206.

Por otra parte, la admisión de la dación en pago para permitir la extinción de deudas tributarias de personas jurídicas ha dado lugar, en nuestra opinión, a un nuevo problema en la regulación de esta figura. Por todos es sabido que las grandes corporaciones cuentan con recursos suficientes para poder acudir al mercado del arte y adquirir obras con la finalidad de pagar con ellas sus deudas tributarias. De hecho, esta situación se está produciendo cada vez con mayor frecuencia. Y lo que es peor, muchas veces son los propios museos estatales y autonómicos los que acuden a las empresas para solicitarles que utilicen este sistema a la hora de extinguir sus deudas tributarias ¹²². Para las empresas esta opción, además de por las ventajas tributarias y económicas que luego se verán, les es mucho más rentable publicitariamente que el pago en metálico. Con ella aparecen ante la sociedad como mecenas y protectores de la cultura de una determinada Comunidad Autónoma o del país, cuando realmente no están haciendo otra cosa que extinguir sus deudas tributarias. No existe ningún comportamiento altruista. Tal vez esa rentabilidad publicitaria y social sea también uno de los motivos fundamentales del desarrollo que está teniendo la figura en estos últimos años ¹²³.

En íntima relación con esto también hay que advertir de la «*transferencia*» encubierta de impuestos que se puede producir entre el Estado y las Comunidades Autónomas. No debe olvidarse que el Impuesto sobre Sociedades no es un tributo cedido. Sin embargo, cuando las empresas recurren a la dación en pago muchas veces sus obras van destinadas a una determinada Comunidad Autónoma o, debido a las normas culturales de esa Comunidad, se impide su salida de su territorio, con el perjuicio que ello conlleva para la Administración estatal que está perdiendo parte de sus recursos financieros y, al mismo tiempo, el poder de decisión sobre el destino de los bienes recibidos ¹²⁴.

¹²² Este proceder, sin embargo, le parecía totalmente correcto a la anterior Sra. Ministra de Cultura, que lo llegó a alentar cuando afirmaba que el bien iría destinado al museo interesado puesto que: «*También hay que destacar que los propios directores de los museos muchas veces son los que aconsejan a los poseedores de estos bienes -y en este caso lo respetamos, porque entendemos que es una labor negociadora del propio director del museo con el dueño del bien-, y siempre que se adecuen a las características del museo cuya colección se pretende ampliar, en ese caso siempre se respeta*». Vid. *Diario de Sesiones del Senado*. VI Legislatura. Núm. 66 de 19 de noviembre de 1997, pág. 2.769.

¹²³ Ya hemos visto cómo la dación en pago, desde la perspectiva del derecho de obligaciones, se configura como un instituto excepcional, que se debería admitir sólo en aquellos supuestos en los que el deudor sufre un problema de liquidez que le impide cumplir con la obligación pactada. Sin embargo, tal y como se está utilizando hoy en día la figura consideramos que se está desvirtuando por completo su naturaleza jurídica y su razón de ser.

¹²⁴ Retomando el ejemplo de Asturias, que es una de las Comunidades Autónomas más proclives a estimular la utilización de esta forma de extinción de las deudas tributarias, podemos señalar que Hidroeléctrica del Cantábrico adquirió en marzo de 2000 un retrato de Jovellanos pintado por Goya en 520.000.000 de pesetas con el que pagó parte de su Impuesto sobre Sociedades. Posteriormente, pese a pertenecer al Estado, el cuadro ha quedado depositado en el museo de Bellas Artes de Asturias, institución que implicó a la empresa y al Ministro de Fomento, Sr. Álvarez Cascos, en la operación. Recientemente, Acerlor/Aceralia, como ya dijimos, ha adquirido un apostolado del Greco por algo más de 18 millones de euros (3.000.000.000 de pesetas) para efectuar la misma operación. Ambas empresas han obtenido una alta rentabilidad publicitaria de sus actuaciones y la Administración del Principado de Asturias ha conseguido que esas obras se exhiban en Asturias gracias a un tributo estatal. Este sistema ya se había utilizado anteriormente por el BBVA, que liquidó parte de su deuda tributaria del ejercicio 1996 entregando un bodegón con flores del pintor Juan de Arellano (1614-1676) valorado en 200 millones de pesetas, la dación se realizó condicionada a que el bien fuera destinado al Museo de Bellas Artes de Bilbao. Podríamos citar numerosos ejemplos más que pueden encontrarse en las páginas de cultura de cualquier diario nacional en los últimos dos años. El interés de los museos en este tipo de operaciones es muy grande, de ahí que debiera hacerse recaer sobre sus partidas presupuestarias el coste de este tipo de operaciones, sino seguirán estimulando su realización en perjuicio de otras necesidades públicas que no podrán ser sufragadas por la falta de recursos. Por ejemplo, el diario *El Mundo* de 24 de febrero de 2001 daba noticia de que desde el 21 de diciembre de 2000 se

De otro lado, muchas veces las empresas adquieren las obras y no las entregan en dación en pago inmediatamente, puesto que buscan una estrategia de planificación fiscal. La adquisición de obras de arte es una inversión económica de la que se pueden obtener importantes beneficios, sobre todo, si se compran las obras adecuadas. Además, siempre existe la sospecha de que este tipo de adquisiciones, efectuadas la mayoría de las veces a particulares no residentes en España, también sirven para blanquear dinero que no ha tributado. Todo ello hace que cada día sea mayor la inversión de las empresas en el mundo del arte, no sólo con la intención de ejercer como coleccionistas sino también con un ánimo de beneficio económico, que es el que mueve siempre a las sociedades mercantiles. Rentabilidad que, además, está fuertemente incentivada desde el punto de vista fiscal. Hay que partir del hecho de que las grandes empresas, por lo general, disponen de la suficiente capacidad económica como para concurrir en el mercado del arte y adquirir bienes integrantes del PHE, algo que es más difícil para las personas físicas. En muchas corporaciones y entidades financieras españolas existen departamentos o personas especializadas en el sector del arte, cuya misión consiste en sopesar y decidir las adquisiciones que deben llevarse a cabo a lo largo del ejercicio. Algunas de estas entidades destinan presupuestos multimillonarios al mundo del arte y el mecenazgo. En apariencia esto parece contradecirse con los postulados clásicos de lo que debe ser una sociedad mercantil, donde hay que buscar el máximo beneficio para retribuir a los inversores. La adquisición de cuadros y esculturas parece combinarse mal con la filosofía de un banco o una gran corporación. Sin embargo, no es así, como vamos a intentar exponer brevemente, ya que en realidad es una operación muy ventajosa fiscal, financiera y publicitariamente.

Para ello, mostraremos un pequeño ejemplo de cuál puede ser el procedimiento en una operación de planificación fiscal de este tipo.

En un primer momento se decide adquirir un bien que ya forme parte del PHE o del que se pueda obtener fácilmente su calificación como tal, antes de que se lleve a cabo la compra por la entidad. La adquisición va a disfrutar de una deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades del 10 por 100 de la inversión realizada, siempre que se mantenga el bien en el patrimonio de la empresa durante un período temporal no inferior a tres años ¹²⁵. Por consiguiente, un 10 por 100 del valor de la obra habrá sido financiado fiscalmente, puesto que ese es el ahorro generado sobre la cuota del impuesto. Imaginemos que se ha comprado un cuadro que ha tenido un valor de adquisición de 100, el coste real para la empresa será de 90.

encuentran depositadas en el Museo del Prado dos obras de Frans Hals, valoradas en 2.500.000.000 de pesetas, para que sean examinadas y se busquen dos empresas dispuestas a adquirirlas y entregarlas al Estado en dación en pago. Desde luego, no consideramos que esta fuera la finalidad con la que se introdujo esta figura en el artículo 73 de la LPHE, ni podemos defender que se siga utilizando de este modo. Hoy en día, todo coleccionista internacional que quiere vender una obra opta por enviarla a un museo español para que se la tase y se busque una empresa interesada en llevar a cabo la adquisición, para posteriormente efectuar la dación en pago. Hemos de señalar que suelen ser operaciones pactadas con el Ministerio de Hacienda, por lo que la empresa no corre ningún riesgo de que la obra no vaya a ser aceptada o se valore por un precio inferior al pagado. Al contrario, alguna vez incluso se ha tasado por un precio superior al de compra pese a ser conocido por la Administración al haberse llevado a cabo en subasta pública. El ejemplo del falso Juan Gris es claro al respecto.

¹²⁵ Hemos de suponer que la entidad cumplirá todos los requisitos y condiciones solicitados para practicarse esta deducción conforme a lo establecido en el artículo 35.1 de la LIS.

Posteriormente, durante el plazo en el que la empresa debe conservar los bienes en su poder puede tener unos gastos de conservación, restauración, difusión y exposición, que tendrán la consideración de gastos activables y darán lugar también a una deducción del 10 por 100 de su importe en la cuota del Impuesto sobre Sociedades. Es de suponer que la entidad que ha invertido en la adquisición de este tipo de obras las rentabilizará publicitariamente mediante la organización de exposiciones o cesiones temporales a instituciones públicas y privadas. Este hecho le permitirá aparecer como un mecenas ante la sociedad, al mismo tiempo consigue difundir una buena imagen de la empresa. La reversión de parte de las rentas de la entidad a la sociedad puede encajar dentro de lo que se denomina como *comportamiento ético de la empresa*, que consiste en entregar a los ciudadanos, a la sociedad, parte de lo que ésta le ha dado, mejorando así su imagen, cuestión muy de actualidad en el mundo empresarial. No debe olvidarse que en los últimos años, sobre todo en las sociedades más avanzadas, los ciudadanos ya no sólo reclaman la provisión de ciertos servicios al sector público sino que también se los solicitan a las grandes empresas. Por otra parte, el comportamiento ético está muy unido a la *estrategia financiera de la entidad*. Las actuaciones de mecenazgo que se desarrollen y su relación con el medio social en el que se encuentre implantada la empresa pueden permitirle una ventaja competitiva frente a otras competidoras. Por último, las actuaciones desarrolladas pueden servir de *canal alternativo de comercialización* de los productos y servicios. Al mismo tiempo que se organiza una exposición se puede difundir propaganda de los productos de la entidad a su entrada o salida, captar datos de los visitantes, etc. Todas estas actuaciones, de por sí, ya implican una importante rentabilidad publicitaria y social que aconseja invertir en este tipo de bienes. Pero aún hay más. Transcurridos los tres años exigidos, la empresa puede optar por ofertar el bien adquirido en dación en pago para extinguir alguna de sus deudas tributarias. Si se ha adquirido una obra de verdadero renombre internacional y con un importante valor cultural lo lógico es que la Comisión de Valoración informe favorablemente sobre su aceptación. En ese momento la obra deberá ser tasada y lo normal es que se haya revalorizado y ya no esté en 100 sino, por ejemplo, en 110. Como ya sabemos, la ganancia patrimonial generada en esta operación estará exenta de tributación para la empresa, por lo que se podrá extinguir una deuda con un valor de 110.

En resumen, en la operación se habrá obtenido una evidente ventaja fiscal respecto a otras entidades que hayan llevado a cabo otro tipo de inversiones. Si la empresa hubiera comprado otro bien por el mismo precio, probablemente no hubiera tenido derecho a practicarse ninguna deducción, con lo que ya no obtendría ese beneficio económico de 10. Además, posteriormente, cuando tuviera que hacer frente a la deuda tributaria debería vender el bien para obtener el metálico necesario. En esa operación estaría obligada a enajenar el bien calculando que debe tributar por la plusvalía generada, al tipo del 35 por 100, ya que no está exenta. Por tanto, para obtener un neto de 110, una vez pagados impuestos, debería vender a 115,38. Como puede observarse la revalorización que tendría que haber sufrido el bien es mucho más grande y, por consiguiente, mucho más difícil de obtener.

A la vista del ejemplo, a las grandes empresas les puede resultar mucho más rentable fiscal, económica y publicitariamente invertir en arte que en otro tipo de bienes. En el momento de la adquisición el 10 por 100 de la obra será financiado fiscalmente vía deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades. Y, posteriormente, toda ganancia patrimonial que se obtenga, por pequeña que resulte, será neta al no tener que tributar por ella. De ahí que, aunque la rentabilidad económica pueda parecer inferior, la realidad es muy distinta como acabamos de demostrar.

Por otro lado, el número de combinaciones que presentan este tipo de inversiones son infinitas, hemos planteado un ejemplo pensando en la adquisición de un bien mueble, pero se pueden adquirir bienes inmuebles para su utilización directa por la empresa. En el supuesto de que estuviéramos ante un edificio singular situado en un conjunto o sitio histórico, el número de beneficios se ampliaría. También se puede utilizar una fundación dependiente de la empresa para encargarle toda la gestión de la conservación, difusión y exposición de las obras adquiridas. En este caso el donativo entregado a la fundación sería deducible íntegramente en el ejercicio, de este modo se evitaría la limitación de la deducibilidad del 10 por 100 de los gastos activables, etc. Como puede apreciarse, las posibilidades son muy variadas. En cada caso concreto habrá que ver cuál es el bien en el que se quiere materializar la inversión y cuáles son los beneficios fiscales que más interesan en función del amplio número de ellos existente en nuestro ordenamiento tributario.

Las actuaciones que brevemente hemos descrito nos obligan a plantearnos la neutralidad de esta modalidad de pago desde el punto de vista de la capacidad contributiva. Es indudable que no todos los obligados tributarios tienen las mismas posibilidades de acceder a este sistema, con las importantes ventajas fiscales que conlleva, puesto que carecen de la suficiente capacidad económica como para adquirir esta clase de bienes. Aunque aparentemente se pudiera defender la neutralidad de la figura, en el fondo beneficia al que puede especular con la compra de estas obras, por la ventaja que le reporta la exención de tributación de las plusvalías generadas con la revalorización ¹²⁶. A nuestro juicio, la exención de estas plusvalías está carente de toda justificación, salvo que la tasación de los bienes se efectuase por un valor inferior al que podrían alcanzar en el mercado, como ya hemos explicado anteriormente. Lo contrario es introducir una nueva discriminación respecto de aquellos contribuyentes que deben vender bienes de su patrimonio para poder hacer frente a las deudas tributarias y que deberán tributar por las plusvalías que se les pongan de manifiesto en esas operaciones.

Nuestra opinión de conjunto de la figura, tal y como está regulada hoy en día, no puede ser favorable. Consideramos que se está poniendo en manos de las grandes empresas un sistema muy atractivo para obtener una serie de ventajas fiscales que no están al alcance de la generalidad de los contribuyentes. Se está otorgando a las grandes corporaciones, bajo el ropaje de una pretendida justificación extrafiscal de la protección de la cultura, un ahorro fiscal que discrimina a los demás deudores tributarios. Estamos de acuerdo en que la conservación y difusión de nuestro patrimonio cultural es una obligación para los poderes públicos, pero ya cuentan para ello con instrumentos adecuados en el ordenamiento jurídico, sin necesidad de introducir estas discriminaciones.

En este sentido, cuando las distintas Administraciones quieren adquirir un bien que va a ser enajenado pueden comprarlo o bien acudir al sistema de tanteo y retracto previsto en las distintas normas de patrimonio cultural. Sólo tienen que contar con las oportunas partidas presupuestarias y decidir efectuar ese gasto público. Por tanto, no tienen necesidad de utilizar a una empresa interpuesta para llevar a cabo la adquisición.

¹²⁶ En nuestro mismo sentido se manifiesta LÓPEZ GETA, J. M., «La entrega de bienes en pago de deudas tributarias», ob. cit., pág. 56. Por el contrario, PEÑUELAS I REIXACH, L., defiende la neutralidad de la figura y no considera que genere ninguna desigualdad, al contrario, «La diferencia real entre los que pueden entregar estos bienes y los que no pueden hacerlo se encuentra legitimada y justificada constitucionalmente en la medida en que, gracias a la misma, se pueden conseguir otras finalidades constitucionales», cfr. *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales*, ob. cit., págs. 33 y 34.

En definitiva, debemos mostrarnos poco favorables a la aceptación de la dación en pago como forma de extinción de cualquier deuda tributaria. Consideramos que los problemas e inconvenientes que plantea la figura son muy superiores a las ventajas que le reporta a las distintas Administraciones. Son ellas las que, a través de los mecanismos establecidos, fundamentalmente el tanteo y el retracto, deben procurar mantener y adquirir el patrimonio cultural que sea vendido por los particulares y corra el riesgo de abandonar España ¹²⁷. Debería evitarse que las consignaciones presupuestarias de muchas Administraciones para adquirir bienes culturales sean escasas, por no decir ridículas, como ocurre con frecuencia. Esta circunstancia es la que motiva el recurso a solicitar a empresas radicadas en el ámbito territorial de esas Administraciones, la adquisición de determinadas obras para su posterior dación en pago de tributos, la mayoría de ellos estatales, instando después al Estado para que los bienes continúen allí o retornen, si lo que se pretendía era su recuperación por encontrarse fuera. De este modo, de cara a los ciudadanos y potenciales votantes, se obtiene el disfrute de una serie de bienes para los que no existía consignación presupuestaria ¹²⁸. Por otra parte, el atractivo del sistema para las empresas es innegable, puesto que refuerza su imagen de vinculación con el territorio donde se encuentran implantadas, a la vez que aparecen como mecenas (cuando realmente no existe tal mecenazgo).

A nuestro juicio, lo correcto sería que las Administraciones interesadas adquiriesen directamente esas obras. Con la recaudación tributaria no se busca más que allegar recursos con los que cubrir las necesidades de gasto público. Si la adquisición de una determinada obra se considera necesaria por una Administración debería efectuar el desembolso preciso para comprarla y no incentivar con importantes ventajas fiscales y publicitarias a un intermediario.

Como conclusión únicamente nos queda decir que no hemos querido más que atraer la atención sobre este sistema, que si bien puede reportarle importantes beneficios a nuestro patrimonio cultural, también es cierto que puede causarle graves perjuicios al ordenamiento tributario si se utiliza de manera interesada por las grandes empresas. Pensamos que esta posibilidad genera un grave atentado contra los principios de igualdad y generalidad que deben ser respetados dentro de nuestro ordenamiento tributario. Se está concediendo una ventaja fiscal a un grupo muy concreto de sujetos que, en teoría, debería contribuir en mayor medida dado su nivel de renta y que, sin embargo, consiguen hacer todo lo contrario beneficiándose de las opciones que plantea hoy en día el ordenamiento tributario. De ahí que pensemos que debería revisarse el actual sistema de incentivos fiscales a la conservación del patrimonio cultural, por los efectos perversos que puede tener sobre el sistema financiero en un futuro, sobre todo, si se sigue generalizando y abusando de la utilización de alguna figura como la dación en pago, para unos fines totalmente distintos a aquellos que tuvo en su origen: solventar una situación extraordinaria de iliquidez del deudor tributario.

¹²⁷ El derecho de tanteo y retracto presenta una configuración jurídica muy interesante en algunas Comunidades Autónomas como Madrid, donde el artículo 20.4 de la *Ley 10/1998, de 9 de julio, de Patrimonio Histórico*, prevé la posibilidad de ejercer estos derechos por la Administración para sí o en favor de otras instituciones públicas o entidades privadas sin ánimo de lucro. De ahí, que a través de esta figura se pueda recabar también la colaboración privada para la adquisición de estos bienes, evitando su venta y su posible salida fuera del territorio de la Comunidad Autónoma. En idénticos términos se pronuncian, por ejemplo, el artículo 32.3 de la *Ley 12/1998, de 21 de diciembre, de Patrimonio Histórico de las Islas Baleares*; el artículo 25.2 de la *Ley 2/1999, de 29 de marzo, de Patrimonio Histórico y Cultural de Extremadura* y el artículo 45.2 de la *Ley del Principado de Asturias 1/2001, de 6 de marzo, de Patrimonio Cultural*.

¹²⁸ La rentabilidad política que se puede obtener de la cesión de esta clase de bienes a una determinada Comunidad Autónoma, aunque la titularidad jurídica pertenezca al Estado o incluso a un particular, se puede ver muy claramente en los argumentos manejados por el senador D. Josep Varela y Serra, del Grupo Parlamentario Catalán, al interpelar al Gobierno sobre el destino que iban a tener siete «Picasso», adquiridos vía dación en pago por importe de 3.000 millones de pesetas, y que el Ministerio de Educación, Cultura y Deportes había adscrito al Centro de Arte Reina Sofía y/o al Museo Picasso de Barcelona. Cfr. *Diario de Sesiones del Senado*. VI Legislatura, Núm. 66 de 19 de noviembre de 1997, págs. 2.767 a 2.773.