

**DOTACIONES PARA LA RECUPERACIÓN DE ACTIVOS  
REVERTIBLES COMO DEDUCIBLES DEL IMPUESTO  
SOBRE SOCIEDADES**

**María José DUPLÁ MARÍN**

**UNIVERSITAT POMPEU FABRA**  
**DEPARTAMENTO DE DERECHO**  
**ÁREA DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO**

**DOTACIONES PARA LA RECUPERACIÓN DE ACTIVOS  
REVERTIBLES COMO DEDUCIBLES DEL IMPUESTO  
SOBRE SOCIEDADES**

**Tesis doctoral presentada por María José DUPLÁ MARÍN**  
**Dirigida por el Doctor D. Jordi SOPENA I GIL**  
**Codirector Doctor D. Lluís Peñuelas i Reixach**

Dipòsit legal: B.28705-2002  
ISBN: 84-699-9253-8

## ÍNDICE GENERAL

	Pág.
<b>ÍNDICE GENERAL</b> .....	1
<b>ABREVIATURAS</b> .....	9
<b>I. INTRODUCCIÓN</b> .....	13
<b>II. PARTE PRIMERA</b>	
<b>LA REVERSIÓN EN LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS DE SERVICIO PÚBLICO</b> .....	21
1. LA ACTIVIDAD DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS.....	21
2. CONCEPTO DE SERVICIO PÚBLICO.....	30
a. CONCEPTO AMPLIO.....	31
b. CONCEPTO ESTRICTO.....	33
c. “CRISIS” DE LA NOCIÓN DE SERVICIO PÚBLICO.....	34
d. DOCTRINA ESPAÑOLA.....	34
e. NOCIÓN DE SERVICIO PÚBLICO. EL ART. 128.2 DE LA CE.....	38
f. NUEVA “CRISIS” O REPLANTEAMIENTO DEL CONCEPTO.....	49
3. MODOS DE GESTIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS.....	63
4. EL CONTRATO DE GESTIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS.....	67
5. LA CONCESIÓN ADMINISTRATIVA.....	75
a. CONCEPTO DE CONCESIÓN ADMINISTRATIVA DE SERVICIO PÚBLICO.....	75
b. NATURALEZA JURÍDICA.....	81
A. Teorías unilaterales.....	81

B. Teorías contractualistas.....	82
C. Doctrina, legislación y jurisprudencia españolas.....	82
c. DISTINCIÓN DE FIGURAS AFINES.....	86
d. PROCEDIMIENTO Y ADJUDICACIÓN DEL CONTRATO DE CONCESIÓN.....	90
A. Actuaciones preparatorias del contrato de concesión.....	91
B. Formas de adjudicación.....	94
e. EFECTOS DEL CONTRATO.....	97
A. Obligaciones del contratista.....	98
B. Derechos del contratista.....	103
C. Potestades de la Administración.....	121
D. Obligaciones de la Administración.....	126
f. DURACIÓN DE LA CONCESIÓN ADMINISTRATIVA.....	127
G. CAUSAS DE EXTINCIÓN DE LA CONCESIÓN ADMINISTRATIVA	135
A Extinción normal. La reversión.....	136
a. Justificación.....	139
b. Gratuidad de la reversión.....	143
c. Naturaleza jurídica de la reversión.....	146
d. Obligatoriedad.....	150
e. Bienes sujetos a reversión.....	153
f. Estado de los bienes revertibles.....	157
B. Resolución de la concesión administrativa.....	157
<b>III. PARTE SEGUNDA</b>	
<b>TRATAMIENTO CONTABLE DEL FONDO DE REVERSIÓN.....</b>	<b>161</b>
1. PROBLEMAS CONTABLES QUE PLANTEA EL FONDO DE REVERSIÓN..	161
2. TRATAMIENTO CONTABLE DEL FONDO DE REVERSIÓN CON ANTERIORIDAD AL RD. 1643/1990, DE 20 DE DICIEMBRE.....	169
a. ANTECEDENTES.....	169

---

b. EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DE 1973.....	173
c. NORMAS CONTABLES ESPECÍFICAS.....	180
A. Adaptación del PGC a las empresas del sector eléctrico.....	180
B. Adaptación del PGC a las empresas concesionarias de autopistas de peaje.....	189
C. Adaptación del PGC a las Federaciones y Agrupaciones Deportivas.....	190
3. TRATAMIENTO CONTABLE ACTUAL.....	194
a. EL FONDO DE REVERSIÓN EN EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD.....	195
A. Principios contables y fondo de reversión.....	195
B. Cuentas de balance.....	199
a. Naturaleza contable de los activos revertibles.....	202
b. Naturaleza contable del fondo de reversión.....	207
C. Cuentas de resultados.....	224
a. Naturaleza contable de la dotación al fondo de reversión...	226
b. Efectos de la dotación al fondo de reversión.....	230
c. Naturaleza económica de la dotación al fondo de reversión.....	236
d. Naturaleza jurídico-tributaria de la dotación al fondo de reversión.....	242
D. Información en la memoria.....	242
E. Normas de valoración.....	245
b. EL FONDO DE REVERSIÓN EN LA RESOLUCIÓN DEL ICAC DE 21 DE ENERO DE 1992.....	246
c. EL FONDO DE REVERSIÓN EN LAS ADAPTACIONES SECTORIALES DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD.....	251
A. Las sociedades concesionarias de autopistas de peaje.....	252
d. REGLAS PARA LA CONTABILIZACIÓN DEL FONDO DE REVERSIÓN.....	256
A. Cuándo debe dotarse el fondo de reversión.....	256

---

B. Movimiento contable.....	257
C. Inicio, duración y conclusión de las dotaciones.....	260
D. Cuantía del fondo de reversión.....	262
E. Valor neto contable.....	266
a. Activos no depreciables.....	266
b. Activos depreciables.....	268
F. Relación existente entre la amortización técnica y el fondo de reversión.....	269
a. Distinción teórica entre la amortización y el fondo de reversión.....	269
b. Activos revertibles no depreciables.....	280
c. Activos depreciables y con vida útil coincidente con la concesión.....	281
d. Activos depreciables y con vida útil superior al período concesional.....	282
e. Activos depreciables y con vida útil inferior al período concesional.....	283
G. Renovación de los activos.....	284
H. El plan de reparto.....	284
a. Plan de reparto lineal.....	286
b. Plan de reparto en función del grado de utilización.....	286
c. Plan de reparto en función de los ingresos esperados.....	287
d. Supuesto de plan de reparto en función de los ingresos.....	290
I. Principio de uniformidad.....	294
e. OTRAS CUESTIONES CONTABLES QUE SUSCITA EL FONDO DE REVERSIÓN.....	294
A. La opción de compra.....	294
B. Subvenciones de capital.....	296
a. Supuesto en que el activo revertible es no depreciable.....	297
b. Supuesto en que el activo revertible es depreciable y su vida	

útil coincide con el período concesional.....	298
c. Supuesto en que el activo revertible es depreciable y su vida útil es superior al período concesional.....	299
d. Supuesto en que el activo revertible es depreciable y su vida útil es inferior al período concesional.....	299
C. Empresas mixtas.....	300
D. La actualización de balances.....	301

#### **IV. PARTE TERCERA**

<b>EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL FONDO DE REVERSIÓN COMO PARTIDA DEDUCIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....</b>	<b>305</b>
1. INTRODUCCIÓN.....	305
2. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL FONDO DE REVERSIÓN CON ANTERIORIDAD A LA LEY 61/1978.....	305
a. ANTECEDENTES DE LA IMPOSICIÓN PERSONAL SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS EN ESPAÑA.....	306
A. La reforma de 1845. La Contribución Industrial y de Comercio.....	306
B. La reforma de 1900. La Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria.....	322
C. La reforma tributaria silenciosa.....	334
D. La Ley de reforma tributaria de 1940.....	344
b. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	347
A. La reforma de 1957. El Impuesto sobre las Rentas de Sociedades y demás Entidades Jurídicas.....	347
B. La reforma de 1964. El Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas.....	354
c. JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA RELATIVAS AL FONDO DE REVERSIÓN.....	359
3. LA REFORMA DE 1978.....	367

a. ANTECEDENTES DE LA REFORMA DE 1978.....	367
b. RÉGIMEN DE LAS SOCIEDADES CONCESIONARIAS DE AUTOPISTAS NACIONALES DE PEAJE.....	368
c. LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	394
A. La Ley 61/1978 reguladora del Impuesto sobre Sociedades.....	397
a. Caracterización general.....	397
b. Tratamiento tributario del fondo de reversión.....	398
B. El Real Decreto 3061/1979 sobre Régimen Fiscal de Inversión Empresarial.....	408
A. Regulación del fondo de reversión.....	408
C. El Real Decreto 2631/1982. El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.....	413
A. Regulación del fondo de reversión.....	414

#### **V. PARTE CUARTA**

<b>EL FONDO DE REVERSIÓN EN EL ACTUAL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....</b>	<b>435</b>
1. ANTECEDENTES Y CAUSAS DE LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	435
2. ESPECIAL ALUSIÓN A LA BASE IMPONIBLE.....	438
a. LAS FUENTES DEL DERECHO CONTABLE.....	452
A. Normativa de la Unión Europea.....	455
B. Normativa estatal.....	459
a. El Código de Comercio.....	459
b. La Ley de Sociedades Anónimas.....	462
c. El Plan General de Contabilidad.....	464
d. Las adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad.....	467



---

e. Las adaptaciones de las normas de valoración y elaboración de las cuentas anuales.....	470
f. Las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.....	471
C. Otras fuentes del Derecho Contable.....	496
3. LOS AJUSTES FISCALES. PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS.....	499
4. EL FONDO DE REVERSIÓN. TRATAMIENTO JURÍDICO-TRIBUTARIO.....	505
a. ANTECEDENTES .....	507
b. REGULACIÓN LEGAL.....	509
c. NATURALEZA JURÍDICA DEL FONDO DE REVERSIÓN.....	520
d. EL FONDO DE REVERSIÓN Y LA NORMATIVA CONTABLE.....	528
e. EL RÉGIMEN TRANSITORIO .....	531
f. EL FONDO DE REVERSIÓN Y LA ACTUALIZACIÓN DE BALANCES.....	534
<b>VI. CONCLUSIONES FINALES.....</b>	<b>543</b>
<b>VII. BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>559</b>

---

## ABREVIATURAS

AECA	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
AF	Revista Actualidad Financiera
Art. (s)	Artículo (s)
ASC	Accounting Standards Committee
BOE	Boletín Oficial del Estado
BOICAC	Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
CC	Código Civil
CE	Constitución Española de 1978
CEE	Comunidad Económica Europea
Cco.	Código de Comercio
DA	Disposición Adicional
DF	Disposición Final
DGT	Dirección General de Tributos
Ed.	Editorial
FASB	Financial Accounting Standards Boards
FJ.	Fundamento Jurídico

---

IASC	International Accounting Standards Committee
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
ICE	Información Comercial Española
IEE	Instituto de Estudios Económicos
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
IPC	Instituto de Planificación Contable
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
L.	Ley
LAC	Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas
LBRL	Ley 7/1985, de Bases de Régimen Local
LCAP	Ley 13/1995, de Contratos de las Administraciones Públicas
LCE	Ley de Contratos del Estado (Decreto 923/1965, de 8 de abril)
LEF	Ley de Expropiación Forzosa, de 16 de diciembre de 1954
LGP	Ley General Presupuestaria (Real Decreto legislativo de 23 de septiembre de 1988)
LGT	Ley 230/1963, General Tributaria
LHL	Ley 39/1988, de Haciendas Locales
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades
LRJSA	Ley de Régimen Jurídico de las Sociedades Anónimas, de 17 de julio de 1951
LTPP	Ley 8/1989, de Tasas y Precios Públicos
LO.	Ley Orgánica

---

NIC	Norma Internacional de Contabilidad
Núm.	Número
PGC	Plan General de Contabilidad
RAP	Revista de Administración Pública
RBCL	Reglamento de Bienes de las Corporaciones Locales (Real Decreto 1372/1986, de 13 de junio)
RDAF	Revista de Derecho Administrativo y Fiscal
RDFHP	Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública
RDM	Revista de Derecho Mercantil
REDA	Revista Española de Derecho Administrativo
REDF	Revista Española de Derecho Financiero
REFC	Revista Española de Financiación y Contabilidad
RGC	Reglamento General de Contratación del Estado (Decreto 3410/1975, de 25 de noviembre)
RD	Real Decreto
REDA	Revista Española de Derecho Administrativo
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
RSCL	Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales
SFAS	Financial Accounting Standards Board
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central

---

TR	Texto Refundido
TRLCAP	Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio)
TRLSA	Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (Real Decreto Legislativo 1564/19889, de 22 de diciembre)
TRRL	Texto Refundido de Régimen Local (Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril)
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
TUE	Tratado de la Unión Europea
UE	Unión Europea
u.m.	Unidades monetarias
Vol.	Volumen

## I. INTRODUCCIÓN.

La introducción de un trabajo de investigación debe aclarar cuál es el objeto del estudio que se va a realizar, así como el método empleado para alcanzar las conclusiones finales a las que se han llegado y que se recogen en el último capítulo del mismo.

El título de esta tesis doctoral pretende ser un reflejo fiel de su contenido: el estudio e investigación de las dotaciones efectuadas al fondo de reversión como gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades.

Paradójicamente y en contraste con el amplio desarrollo de los estudios contables relativos al fondo de reversión, la doctrina jurídica no le ha prestado el interés que creemos se merece.

Esto es, no tenemos constancia de obra monográfica alguna sobre la vertiente jurídico-tributaria del fondo de reversión. Sí que existen algunos artículos de revista o incorporados en obras colectivas sobre el Impuesto sobre Sociedades en los que se analiza de forma escueta el funcionamiento del fondo de reversión. Las obras generales (cursos, manuales, sistemas, etc.) se limitan, si es que lo hacen, a reiterar lo enunciado en la Ley, sin entrar en el estudio pormenorizado y la variada problemática que encierra el mismo.

La falta de un estudio exegético que permita profundizar en los numerosos problemas planteados por el fondo de reversión ha supuesto para nosotros un

---

reto, al tiempo que ha justificado el enfoque que pretendíamos dar a nuestro trabajo.

Por el contrario y como ya se ha indicado, la importancia que estas dotaciones tienen en el ámbito contable ha hecho que sean numerosos los tratados y publicaciones existentes sobre la vertiente contable del fondo de reversión.

Justamente en este trabajo se pretende ahondar en estas dos vertientes fundamentales e inescindibles sobre las que el fondo de reversión se refleja y, especialmente, en la jurídico-tributaria.

Por ello, los objetivos finales que nos hemos propuesto en esta tesis doctoral son los de profundizar en el estudio jurídico-tributario de las dotaciones al fondo de reversión como partida deducible para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en aquellas sociedades concesionarias de servicio públicos con cláusula de reversión de activos, examinando su funcionamiento y las relaciones que guarda su regulación jurídica con su regulación contable, habida cuenta la importante modificación introducida por la Ley 43/1995, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, en la que se admite el resultado contable como punto de partida para hallar la base imponible, siempre y cuando aquél se obtenga de aplicar el Código de Comercio, leyes que lo regulan y disposiciones que desarrollen las anteriores normas.

Nos hemos adentrado en la naturaleza jurídica de dichas dotaciones para hallar su fundamento y justificación, permitiéndonos esclarecer si se trata de un gasto deducible o si, por el contrario, es un beneficio otorgado a determinados sujetos

pasivos del impuesto.

A partir de ahí, hemos delimitado el fondo de reversión de otras figuras afines del Derecho Tributario, especialmente, las amortizaciones y hemos concluido con la relación que guarda con otros aspectos estructurales o conexiones del tributo.

El método empleado para alcanzar los objetivos arriba indicados ha partido de la previa recopilación de los textos legales en los que se abordaba alguna cuestión puntual sobre el fondo de reversión, que hemos complementado con la doctrina existente y la opinión vertida por los jueces y Tribunales en sus sentencias, para pasar a su análisis y posterior interpretación y sistematización.

A este respecto, tenemos que señalar que, como hemos reiterado en otras partes del trabajo, nos hemos encontrado con una dificultad añadida cual es que en determinados momentos, debido a la escasez o nulidad de jurisprudencia existente sobre la materia, hemos utilizado, como elemento de estudio, aunque no sea ortodoxo, la doctrina administrativa contenida en resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central y en las contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos.

Por lo tanto, ya desde un primer momento, remarcar, de una parte, la falta de análisis jurídicos existentes sobre las dotaciones al fondo de reversión y, por otra, la escasez de jurisprudencia sobre dicha materia, lo cual si bien han sido dificultades añadidas al trabajo, han resultado, de igual modo, alicientes para seguir adelante con el mismo.



La estructura de nuestro trabajo ha procurado seguir el orden cronológico de aparición de las fuentes jurídicas en las que se hacía mención al fondo de reversión o, incluso, en ocasiones, a cualquier beneficio otorgado a las empresas concesionarias de servicios públicos, habiéndolo vertebrado de la siguiente manera.

Una primera parte, *“La reversión de las concesiones administrativas de servicio público”*, de carácter eminentemente introductorio, en la que se pretende situar la figura del fondo de reversión y, más concretamente, la reversión de activos allí donde surge, en el Derecho Administrativo.

Para ello, hemos investigado sobre varios conceptos. En primer lugar, la noción de servicio público y sus diversas acepciones, poniendo de relieve cuál es la postura de la doctrina española y la aparición de un nuevo concepto, “servicio universal”, que parece va a sustituir a los clásicos servicios públicos de carácter económico.

A partir del concepto de servicio público, hemos realizado el estudio de las distintas formas que puede emplear la Administración Pública para prestar o gestionar dichos servicios. Hemos ubicado las concesiones administrativas como un modo de gestión indirecta de los servicios públicos y examinado cuál es el régimen jurídico que las regula.

Esto nos ha llevado a enlazar con la reversión de los activos y el estudio de su justificación, su naturaleza jurídica, el sentido de su gratuidad, su

obligatoriedad, los elementos revertibles y el estado en que se deben hallar.

Centrada la reversión de los activos dentro de los contratos administrativos de gestión indirecta de los servicios públicos, hemos pasado al análisis contable del fondo de reversión.

Una segunda parte, *“Tratamiento contable del fondo de reversión”*, en la que se examina, siempre dentro del marco que supone la ciencia contable, la figura del fondo de reversión y que creemos un paso previo para alcanzar un exacto conocimiento jurídico del mismo, concluyendo con las pautas a seguir para contabilizar correctamente las dotaciones al fondo de reversión, a partir del Plan General Contable, las resoluciones del ICAC y la doctrina contable sobre la materia.

Una tercera parte, *“Evolución histórica del fondo de reversión como partida deducible del Impuesto sobre Sociedades”*, en la que hemos establecido los necesarios antecedentes legislativos del fondo de reversión, remontándonos a la Ley de Presupuestos de 23 de mayo de 1845. Analizada la legislación de finales del siglo XIX, momento en el cual se reguló, dentro de la contribución industrial, lo que fue el predecesor del fondo de reversión: la consideración como deducción de los ingresos obtenidos a efectos de determinar las utilidades líquidas de las cantidades destinadas a la amortización y pago de intereses de las obligaciones con garantía hipotecaria emitidas por sociedades concesionarias de servicios públicos que habían de revertir al Estado. Hemos seguido su evolución histórica a través de las numerosas reformas devenidas en la imposición sobre las sociedades a lo largo del siglo XX, así como la postura sostenida por los

Tribunales con relación a la creación de un fondo de reversión.

Era precisa una especial alusión a la normativa del año 1976, en la que se permitió que determinadas compañías amortizaran el fondo de reversión, culminando con la Ley 61/1978, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, en la que, con carácter general, se admitió que las sociedades concesionarias de servicios públicos incluyesen en la determinación de la base imponible, como un gasto más, las dotaciones anuales efectuadas al fondo de reversión.

Una cuarta parte, *“El fondo de reversión en el actual Impuesto sobre Sociedades”*, ha servido de cierre de la tesis con el estudio de la nueva Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades, la cual hemos confrontado con su antecesora y valorado las modificaciones en ella incorporadas. Ello nos ha conducido necesariamente a un análisis de las fuentes del Derecho contable, sirviéndonos de fundamento para establecer las pautas necesarias para que, de acuerdo con la legislación vigente, las dotaciones efectuadas al fondo de reversión sean un gasto deducible para el adecuado cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Para concluir con esta breve introducción, nos gustaría destacar el enfoque eminentemente dogmático que quisimos tuviera nuestro trabajo, a pesar de las incursiones en determinados sectores como el de autopistas o el eléctrico.

Finaliza nuestro estudio con el obligado capítulo de conclusiones que, partiendo de la primera parte, recoge conclusiones, anticipadas la mayoría de las veces en cada uno de los capítulos, relativas no solo a la legislación analizada, sino

también a la doctrina y jurisprudencia recogidas y como entendemos no podían faltar también sobre el futuro que el fondo de reversión parece tendrá como consecuencia de la incorporación de España a la Unión Europea y la consabida apertura de nuestras fronteras al mercado único.

## **II. PARTE PRIMERA**

### **LA REVERSIÓN EN LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS DE SERVICIO PÚBLICO.**

#### **1. LA ACTIVIDAD DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS.**

El Estado tiene su razón de ser en la satisfacción de necesidades públicas que, por sí sola, la sociedad no es capaz de alcanzar. “Necesidad pública es (...) todo deseo o interés de un extenso grupo social que es imprescindible satisfacer. Hay, indudablemente, una jerarquía de necesidades, desde las primarias o elementales de que depende la vida hasta aquellas otras en que el daño producido por no atenderlas es de carácter cultural o económico. Y hay, también, una escala de modos empleados por la Administración para lograr su fin respecto de cada una de las necesidades generales.”<sup>1</sup> Es lo que la doctrina ha venido denominando *bonum comune*. Por ello, el Estado está llamado a cumplir una serie de fines concretos<sup>2</sup>, fines que son contingentes, dependen del momento histórico y de las necesidades sociales, así como de las relaciones del

---

<sup>1</sup> JORDANA DE POZAS, en “El problema de los fines de la actividad administrativa”, *RAP*, núm. 4, 1951, pág. 15.

<sup>2</sup> Como señala VILLAR PALASÍ, “sería más exacto hablar (...) de fines que de fin del Estado”. En “La actividad industrial del Estado en Derecho Administrativo”, *RAP*, núm. 3, 1950, pág. 55.

JORDANA DE POZAS, al analizar los fines de la actividad administrativa, comienza delimitando lo que son los fines del Estado y los fines de la Administración: “En el planteamiento acostumbrado del tema de los fines administrativos suele hacerse referencia al de los fines del Estado. Si se parte de la división de poderes, los fines administrativos serán los del Poder Ejecutivo; si de la división de funciones, los de la actividad administrativa, determinada por vía excluyente, como toda la actividad del Estado, menos la de carácter legislativo y judicial.” *Op. cit.*, pág. 11.

---

### Estado con la sociedad<sup>3</sup>.

Para alcanzar esos fines, el Estado despliega su actividad que se manifiesta de muy diversas formas. Además, la ampliación de las finalidades producida en este último siglo ha provocado un incremento de las actuaciones de la Administración, así como la aparición de nuevas técnicas de intervención<sup>4</sup>.

Tradicionalmente, la doctrina ha clasificado la actuación de la Administración en tres grupos o modos: policía, fomento y servicio público<sup>5</sup>. La policía administrativa o actividad de coacción consiste en una forma de actividad administrativa dirigida al mantenimiento del orden público, mediante la limitación de las actividades privadas. El fomento o estímulo a la actividad privada es aquella actividad administrativa “encaminada a proteger o promover

---

<sup>3</sup> A nivel teórico se ha venido distinguiendo el Estado abstencionista y liberal del Estado socialista. En el primer modelo, el Estado adopta una postura inhibicionista frente a la sociedad, dedicándose exclusivamente a mantener el orden público, bajo la máxima “laissez faire, laissez passer”.

En el otro extremo se halla el Estado socialista en el que la intervención del Estado en la sociedad es máxima, produciéndose la nacionalización de los medios de producción y de la propiedad privada.

Entre estas dos posturas extremas se hallan múltiples situaciones intermedias.

<sup>4</sup> Incluso se ha llegado a hablar de la “ley de la multiplicación de los servicios públicos”. JORDANA DE POZAS sitúa las causas de este incremento en el “aumento demográfico, el progreso material, la concentración de la población, la elevación del nivel general de vida, la inseguridad producida por la ruptura de la unidad espiritual y política y por la expansión exterior de algunos pueblos y otras menos importantes.” *Op. cit.*, pág. 16.

<sup>5</sup> SANTAMARÍA PASTOR ha declarado que “No se trata sólo de que la Administración lleve a cabo un extraordinario número de actividades, sino que la diversidad material de éstas parece estar hecha con el propósito de resistir cualquier intento de tipificación y clasificación.” En *Principios de Derecho Administrativo*, 3ª edición, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2000, pág. 243.

las actividades, establecimientos o riquezas de los particulares que satisfacen necesidades públicas o se estiman de utilidad general, sin usar coacción ni crear servicios públicos”. El servicio público es una “modalidad de la acción administrativa que consiste en satisfacer la necesidad pública de que se trate de una manera directa, por órganos de la propia Administración creados al efecto y con exclusión o en concurrencia con los particulares”<sup>6</sup>. Algunos autores como GARCÍA DE ENTERRÍA o VILLAR PALASÍ consideran que debería incorporarse una cuarta forma de actuación denominada dación de bienes al mercado<sup>7</sup>.

En un primer momento, el Estado abstencionista, basado en la máxima “laissez faire”, tenía como prácticamente única actividad el mantenimiento del orden

---

<sup>6</sup> Esta clasificación de la actuación administrativa parte de la doctrina de PRESUTTI (*Principii fondamentali di Scienza dell'Amministrazione*, Milán, 1903, págs. 47 y ss.), recogida posteriormente por BONNARD (*Précis de Droit administratif*, 1935, págs. 12 a 15) y por JORDANA DE POZAS (“Ensayo de una teoría del fomento en el Derecho Administrativo”, *Revista de Estudios Políticos*, núm. 48, 1949, págs. 41 y ss.) y que tiene su base en la teoría general del intervencionismo estatal.

<sup>7</sup> Para ARIÑO ORTIZ, las modalidades y tipos de actuación del Estado se pueden clasificar convencionalmente en: la *acción reguladora e imperativa*, que consiste en dictar normas por las que se imponen una serie de limitaciones a los ciudadanos; es lo que tradicionalmente se conoce como actividad de policía, y está constituida por órdenes, autorizaciones, multas, pensiones o licencias. La *acción de fomento*, a través de la cual se estimula a los ciudadanos para que realicen determinadas actividades, pero sin inmiscuirse en las mismas, a través de subvenciones, bonificaciones, créditos, etc. La *acción de prestación*, de carácter positivo, de bienes o servicios. Son actividades de titularidad pública que se ofrecen al público en general, ya sea directamente o por delegación. Son los denominados servicios públicos y los servicios sociales. La *acción de producción* de bienes, en que el Estado actúa como un agente más del mercado, sin reserva de titularidad en la producción. Tradicionalmente se ha calificado como “gestión económica”, sometida al ordenamiento jurídico-privado. Y, finalmente, la *acción de planificación y programación*, en la que el Estado pretende prever y racionalizar la acción de todos los agentes para atender las necesidades de los ciudadanos en los distintos sectores económicos. En “El servicio público como alternativa”, *REDA*, núm. 23, 1979, págs. 543 y ss.

público, mediante actuaciones de policía. Al ampliarse progresivamente los fines del Estado, comenzó a prestar una serie de servicios públicos sociales, hasta que finalmente se convirtió en productor de bienes y servicios irrumpiendo en la actividad económica. En la actualidad, es la Constitución la que fija cuáles son los fines e intereses del Estado<sup>8</sup>, correspondiéndole a la ley organizar los servicios públicos correspondientes y a la Administración ejecutarlos<sup>9</sup>.

La actividad administrativa de prestación de servicios públicos es aquella por la que la Administración satisface necesidades públicas mediante la prestación de un servicio a los administrados, ya sea directamente, o a través de personas que

---

<sup>8</sup> Nuestra Constitución, en su artículo primero, declara que, “España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho (...)”, enumerando, en el Capítulo III, del Título I, en los arts. 39 a 52, “De los principios rectores de la política social y económica”, los fines u objetivos del Estado. GARRIDO FALLA, tras analizar cómo se han ido incrementando los fines del Estado, fija la lista de misiones establecidas, en forma de derechos de los ciudadanos, en la Constitución Española de 1978, así como el modelo económico diseñado por dicho texto. En “El concepto de servicio público en Derecho Español”, *RAP*, núm. 135, 1994, págs. 23 y ss.

<sup>9</sup> Para GARRIDO FALLA, “1) los que la doctrina tradicional denomina “fines del Estado” (o misiones a cumplir) vienen establecidos en la Constitución y desarrollados por las Leyes del Parlamento; 2) el Gobierno, como suprema instancia del Poder Ejecutivo (es decir, el Consejo de Ministros), establece las políticas concretas, dentro del amplio margen que la Constitución y las Leyes puedan permitir, para alcanzar los fines del Estado; 3) la Administración gestiona la organización de medios personales y materiales cuya actuación concreta resulta necesaria para alcanzar la satisfacción de los intereses públicos y las necesidades colectivas de los ciudadanos. Estas organizaciones serían, en una primera aproximación, los servicios públicos. Dicho en breve fórmula: los intereses públicos a conseguir y las necesidades a satisfacer vienen ya preestablecidos; a la Administración toca satisfacerlos a través de los servicios públicos.” *Op. cit.*, págs. 8 y ss.

Para un estudio concreto de los fines del Estado y la actividad administrativa, así como las clasificaciones de la actividad administrativa, *vid.*, GARRIDO FALLA, en *Tratado de Derecho Administrativo*, vol. II, 10ª edición, Ed. Tecnos, Madrid, 1992, págs. 149 y ss.



actúan por delegación suya. Estas actividades incluyen tanto prestaciones de beneficencia o asistenciales, de montaje de empresas económicas, actividades sometidas a normas de Derecho Público, como sometidas al régimen jurídico privado, etc.

El auge de la actividad administrativa de prestación de servicios tiene un origen reciente, desarrollándose a partir del siglo XVIII. A finales de ese siglo se produjo, consecuencia de la Revolución Francesa, un cambio radical en la configuración del Estado<sup>10</sup>. Hasta ese momento, fruto de la concepción liberal del Estado, éste únicamente ejercía funciones legislativas, judiciales, de policía y orden público y de fomento, para garantizar los derechos del hombre y sus libertades. La Iglesia, junto con otras corporaciones, fueron quienes prestaban los servicios asistenciales o sociales (fundamentalmente beneficencia, educación y sanidad), si bien la Administración real había asumido en régimen de monopolio el servicio público de correos.

Fue en el siglo XIX cuando se desarrollaron los servicios estatales de educación, sanidad, correos y transporte ferroviario<sup>11</sup>. A lo largo de ese siglo, la actividad de prestación de servicios de la Administración no dejó de crecer<sup>12</sup>,

---

<sup>10</sup> En España este cambio aconteció con la Constitución de Cádiz de 1812.

<sup>11</sup> Además de razones ideológicas, la causa que provocó la asunción por el Estado de los servicios sociales fue la desamortización de la Iglesia y la pérdida, por ello, de los medios necesarios para llevar a cabo estas actividades. El título jurídico bajo el cual el Estado justificó esta nueva actividad fue la propiedad sobre el dominio público. VILLAR EZCURRA ha escrito que, “el siglo de la Ilustración habrá producido (...) la creación de cuatro servicios públicos: sanidad, beneficencia, educación y correos: Y ello, sobre todo, a través de la secularización (o lo que es lo mismo, la estatalización de los antes servicios eclesiásticos).” En *Servicio público y técnicas de conexión*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1980, pág. 28.

<sup>12</sup> En 1880, WAGNER formuló la ley de actividades crecientes del Estado,

sobre todo en el ámbito municipal, y se extendió a la producción industrial de bienes y servicios, es decir, a los servicios públicos de carácter económico como las obras de caminos y canales, obras hidráulicas, el alumbrado público, el transporte urbano, el teléfono y el telégrafo, el suministro eléctrico, el gas, el suministro domiciliario de aguas, entre otros. “El siglo XIX es, para el servicio público, el siglo de oro; los opíparos negocios, las inversiones extranjeras a mansalva, el saqueo de los recursos naturales por las inversiones extranjeras; la creación de las sociedades anónimas (como nueva figura para apoyar el fenómeno del ferrocarril); la aparición de las garantías del Estado que pasaban así a ser, tras la presión extranjera predominante e innegable, el pagano a través de las garantías o avales de todo servicio público, la tecnología creciente, la desorganización y la concentración en grandes urbes con el fenómeno paralelo de la lucha de clases, lo que caracteriza el servicio público.”<sup>13</sup>

---

estableciendo que el gasto público mantenía una tendencia constante al crecimiento a medida que los pueblos se hacían más ricos y más cultos, tanto por la parcial sustitución de la iniciativa privada por la iniciativa pública, como por la aparición de nuevas necesidades sociales que son atendidas por el sector público. Los aspectos más interesantes de las teorías de Adolph Wagner se encuentran en el libro de MUSGRAVE y PEACOCK, *Classics in the Theory of Public Finance*, Ed. Macmillan, New York, 1958, págs. 1 a 16.

Dentro de las teorías hacendísticas se diferencia entre bienes privados y bienes sociales. Los bienes privados son aquellos que combinan el consumo rival con la exclusión, es decir, el consumo del bien por un individuo reduce los beneficios obtenidos por todos los demás y al mismo tiempo “el consumo de A depende de que A pague el precio, mientras que B, que no paga, queda excluido”. Los bienes sociales son bienes cuyo consumo es no rival.

Existe otro tipo de bienes que reciben el nombre de bienes preferentes (“merit goods”), aunque no se corresponde con la distinción entre bienes privados y sociales. Este tipo de bienes son aquellos que el Estado potencia, proporciona y facilita porque considera de consumo deseado, implicando una interferencia en la elección individual.

MUSGRAVE y MUSGRAVE, en *Hacienda Pública teórica y aplicada*, 2ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, págs. 77 y ss.

<sup>13</sup> VILLAR EZCURRA, *op. cit.*, pág. 33.

Ahora bien, la característica fundamental de esta época es que estos grandes servicios públicos económicos, a diferencia de los servicios asistenciales, no fueron prestados directamente por el Estado, sino que se prestaron en régimen de concesión, mediante contratista interpuesto, de tal manera que, si bien la Administración era la titular exclusiva del servicio, correspondiéndole su dirección y control, su gestión y prestación se efectuaba por particulares, quienes corrían con el riesgo económico de la actividad.

El sistema adoptado fue consecuencia de las ideas imperantes en la época. De una parte, era necesaria la intervención pública para coordinar las grandes obras y realizarlas de forma racional. Por otra parte, la ideología liberal y abstencionista impedía al Estado inmiscuirse en la vida económica, además de la creencia arraigada de que el Estado “es un mal empresario”.

GARCÍA DE ENTERRÍA, al hilo de esta idea, señala que, “la concesión de servicios públicos ha sido una de las figuras claves de la Administración tradicional, porque, partiendo del prejuicio liberal contra la capacidad mercantil e industrial de la Administración, venía a resolver el problema de la gestión de servicios públicos cuya explotación requería una técnica empresarial interponiendo para dicha gestión una empresa privada. Se desdobra así, por una parte, la titularidad del servicio, que retiene en todo caso la Administración

---

Para MEILÁN GIL, los servicios públicos surgen como consecuencia del progreso técnico. “Son una respuesta a las necesidades colectivas planteadas por los municipios urbanos, que ahora la técnica puede satisfacer.” En *La “cláusula de progreso” en los servicios públicos*, Instituto de Estudios Administrativos, Madrid, 1968, pág. 20.

ARIÑO ORTIZ, por su parte, considera que el servicio público fue “un instrumento de progreso y socialización”, en el *Nuevo servicio público*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 23.

concedente, y por otra, la gestión de un servicio de naturaleza predominantemente económica, el cual se entrega a un concesionario privado que es, por lo tanto, quien asume los riesgos económicos de la explotación resarciéndose con las tarifas que se le autoriza a percibir de los usuarios. Históricamente la figura, que cuenta con precedentes notables en el Antiguo Régimen, se configura al hilo de las concesiones de ferrocarriles en el siglo XIX.”<sup>14</sup>

A lo largo del primer tercio del siglo XX, la situación cambió, generalizándose los servicios públicos prestados directamente por el Estado, así como su actividad empresarial, dando lugar a las municipalizaciones, provincializaciones y nacionalizaciones<sup>15</sup>. Este fenómeno planteó la inclusión de dichas actividades

---

<sup>14</sup> En *Curso de Derecho Administrativo I*, 10ª edición, Ed. Civitas, Madrid, 2000, pág. 716.

MEILÁN GIL, en el estudio antes citado sobre la cláusula de progreso, pone de manifiesto las peculiaridades del Derecho Español respecto de los servicios públicos. De esta manera, subraya que, durante el siglo XIX y hasta la segunda decena del siglo XX, el principio general sobre el que se fundamenta la actividad, tanto de la Administración como de los particulares, es la interdicción de establecer monopolios, es decir, se prohibieron las concesiones exclusivas. Por ejemplo, el art. 24 de la Ley de 23 de noviembre de 1877, sobre ferrocarriles, declaraba que “ninguna concesión de ferrocarriles constituye monopolio a favor de las Compañías de los particulares, y cualquier otra concesión ulterior de caminos, canales, ferrocarriles, trabajos de navegación u otros en la misma comarca donde esté situado el ferrocarril o en otra contigua o distante no podrá servir de fundamento para reclamar indemnización alguna a favor de ninguno de los concesionarios.” Lo mismo acontecía con el alumbrado, los teléfonos, etc. Este ejemplo, junto con otros, es utilizado por el autor para poner de manifiesto que la “prohibición de establecimiento de monopolio, tiene como finalidad que no se impida el beneficio de los progresos de la ciencia. Esto significa que pueden otorgarse nuevas concesiones fundándose en este motivo; lo único que se exige es que se respeten al anterior concesionario los derechos estipulados en la concesión.” *Op. cit.*, págs. 52 y ss.

<sup>15</sup> En España este fenómeno se reguló en la Instrucción para la contratación de los servicios provinciales y municipales, aprobada por el Real Decreto de 24 de enero de 1905, consagrándose en el Estatuto Municipal de 1924.

dentro del concepto de servicio público, cuestionándose sus fines y técnicas<sup>16</sup>.

El máximo grado de intervención del Estado en la vida económica y social llegó tras la crisis de 1929 y se enraizó en la Europa de “entreguerras”, denominándose Estado del bienestar o Estado providencia (Welfare State). Con este nombre se conoce a aquel Estado que “se ocupa inmediatamente de todas las necesidades y situaciones de los individuos desde “la cuna hasta la tumba”. (...) Es un modelo de Estado de intervención directa, asfixiante, siempre presente, que exige elevados impuestos y, lo que es más grave, que va minvando poco a poco lo más importante, la responsabilidad de los individuos. Trae consigo una poderosa omnipotente burocracia que crece y crece sin parar.”<sup>17</sup>

En la actualidad, como consecuencia de la denominada “crisis del Estado del bienestar”<sup>18</sup>, de la creencia de que el mercado y la libre competencia deben ser

---

GARCÍA DE ENTERRÍA analiza de forma detallada este fenómeno, no sólo en España, sino lo acontecido en la Europa continental, en Inglaterra, en Estados Unidos y en Hispanoamérica. En “La actividad industrial y mercantil de los municipios”, *RAP*, núm. 17, 1955.

También es interesante el estudio efectuado por CLAVERO ARÉVALO, en *Municipalización y provincialización de servicios en la Ley de Régimen Local*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1952.

<sup>16</sup> Para MEILÁN GIL, “la causa de esta innovación se halla, de una parte, en el “contagio doctrinal francés” y, de otra parte, en la idea de que el monopolio natural en la prestación de determinados servicios era necesario, ya que la competencia se consideró un obstáculo para alcanzar el interés público.” En esta línea, en 1924, se declaran oficialmente, como servicios públicos, los suministros de agua, gas y electricidad. *Op. cit.*, pág. 72.

<sup>17</sup> RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, en *Nuevas claves del Estado del Bienestar. Hacia la sociedad del bienestar*, Ed. Comares, Granada, 1999, págs. 45 y 46.

<sup>18</sup> “El Estado del Bienestar (...) es un concepto político que (...) en su evolución histórica ha ido adquiriendo las características propias de un Estado fuertemente interventor en detrimento de las libertades del hombre hasta llegar hoy a una

los sujetos predominantes en la vida económica de un país, sin quedar interferidos por el intervencionismo estatal, y de la consecución de un mercado único europeo, se está produciendo el efecto inverso, es decir, una reducción de la actividad económica del Estado, llevándose a cabo a través de las liberalizaciones y privatizaciones de los clásicos servicios públicos<sup>19</sup>.

Todo ello lleva a intentar, aunque solo sea, a una aproximación al concepto o noción de servicio público.

## 2. CONCEPTO DE SERVICIO PUBLICO.

Antes de dar una mínima noción de lo que debe entenderse por servicio público, es necesario destacar que no existe en nuestra legislación, ni en la jurisprudencia, ni en la doctrina, una definición unitaria de “servicio público”. Tampoco existe un régimen jurídico uniforme, ya que cada servicio público tiene sus propias reglas<sup>20</sup>.

---

situación insostenible, en la que hay unanimidad general y que se ha bautizado como la crisis del Estado del Bienestar. La causa principal: que el Estado se ha excedido en su afán interventor y, además, no siempre la mayor carga fiscal ha supuesto mejores y más eficaces servicios públicos.” MEILÁN GIL, *op. cit.*, págs. 52 y 53.

<sup>19</sup> Véase, SOUVIRÓN MORENILLA quien analiza el concepto “privatización” y otras acepciones como despublificación, desregularización, desmonopolización y desnacionalización que, si bien son similares, tienen significados diversos. En *La actividad de la Administración y el servicio público*, Ed. Comares, Granada, 1998, págs. 57 y ss.

<sup>20</sup> Señala VILLAR EZCURRA que, “En concreto, y por cuanto atañe a nuestro país el término de servicio público aparece como título de potestad de la Administración, en sentido general, en la proposición de Ley que fue presentada al Congreso el 12 de noviembre de 1838, donde se establecía el sistema de lista o enumeración para la delimitación de las competencias de la jurisdicción ordinaria. La fórmula es, cabalmente, “para toda especie de servicios y obras públicas”, según el tenor de esta proposición de Ley que luego pasará a plasmarse en la Ley de 2 de abril de

### **a. CONCEPTO AMPLIO.**

Tradicionalmente, han existido dos posturas fundamentales en la noción de servicio público.

De una parte, un concepto amplio, propuesto por la Escuela de Burdeos o “escuela del servicio público”, teoría que se desarrolló tras la publicación, en 1906, por el consejero de Estado TEISSIER, de “La responsabilité de la puissance publique”. Sobre este concepto se fundamentó la competencia de la jurisdicción administrativa.

A partir de aquí, fueron DUGUIT y JÈZE quienes sistematizaron y construyeron toda la teoría sobre el servicio público y el régimen jurídico administrativo, manteniéndose, posteriormente y entre otros, por JÈZE, BONNARD, ROLLAND y DE LAUBADÈRE.

Según esta teoría, el servicio público se identifica con la totalidad de la actuación administrativa, sometido, por ello, a un régimen jurídico-administrativo<sup>21</sup>.

---

1845.” *Op. cit.*, pág. 41.

<sup>21</sup> Según la doctrina del Tribunal de Conflictos iniciada en 1873, a partir del denominado *Arrêt Blanco*, la responsabilidad de la Administración derivada de los servicios públicos no puede fijarse por los principios del Código Civil, sino que es competencia de la jurisdicción administrativa. Por tanto, el servicio público se convirtió en el criterio de delimitación entre la jurisdicción administrativa y la jurisdicción ordinaria, en materia de responsabilidad patrimonial.

No obstante, este criterio se trunca a partir de 1921 con la decisión del Tribunal de Conflictos en el *Arrêt Bac d'Eloka*, efectuándose una distinción entre los “services publics industriels ou commerciaux” y los “services publics administratifs” o “services publics proprement dits”, quedando los primeros sometidos a la

DUGUIT lo define como “toda actividad cuya realización deben asegurar, regular y controlar los gobernantes, porque el cumplimiento de esta actividad es indispensable para la realización y desarrollo de la interdependencia social, y porque es de tal naturaleza que no puede realizarse completamente, sino con la intervención de la fuerza gubernativa. Esta actividad tiene tanta importancia para la colectividad que no puede ser interrumpida ni un solo momento. El deber de los gobernantes es el emplear su fuerza para asegurar su cumplimiento de una manera absolutamente continua. (...) Es, por tanto, el fundamento y límite del poder de los gobernantes.”<sup>22</sup>

Estos autores consideraban, en palabras de JÈZE, que el servicio público es “la piedra angular del Derecho Administrativo”, siendo tal su importancia que “esta noción sirve para volver a modular todas las instituciones del Derecho Público”<sup>23</sup>.

Esta postura ha sido criticada en el sentido de que, al generalizar el concepto de servicio público hasta identificarlo con la totalidad de la actuación administrativa o con el régimen jurídico administrativo, se produce una renuncia a la idea de ver en esta noción una categoría jurídica específica del Derecho Administrativo.

---

jurisdicción civil. *Vid.*, *Les grands arrêts de la jurisprudence administrative*, de LONG, WEIL y BRAIBANT, 12ª edición, Ed. Dalloz, París, 1999.

<sup>22</sup> *Traité de Droit constitutionnel*, Ed. De Brocard, París, 1927, pág. 61 y 62.

<sup>23</sup> *Principios generales de Derecho Administrativo*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1948, pág. LXV. Para un análisis detallado de las teorías de DUGUIT y JÈZE, *vid.*, MARTÍN REBOLLO, en “De nuevo sobre el servicio público: planteamiento ideológicos y funcionalidad técnica”, *RAP*, núm. 100-102, 1983, págs. 2482 y ss.



Como indica GARRIDO FALLA, “En definitiva, pues, estamos aquí en presencia de un concepto amplio de servicio público; del *medio* para satisfacer las necesidades públicas hemos pasado a la *finalidad* misma de toda actuación administrativa.”<sup>24</sup>

## **b. CONCEPTO ESTRICTO.**

Otro sector de la doctrina, representado por ZANOBINI, GIANNINI, ALESSI, fundamentalmente, reduce el concepto de servicio público a algunos aspectos de la actividad administrativa, contraponiéndolo al de función pública<sup>25</sup>.

De esta forma, función pública es aquella actividad esencialmente propia del Estado, como la actividad legislativa, judicial, administrativa, de defensa, etc., que se fundamenta en su poder soberano, se conecta con la autoridad y desarrolla sus fines básicos, imponiéndose coactivamente a los súbditos, mientras que servicio público serán aquellas actividades materiales y técnicas destinadas a satisfacer fines de bienestar no esenciales al Estado, pero sí para los ciudadanos en un determinado momento histórico. Es una actividad de prestación positiva que inicialmente llevaba a cabo la sociedad y que posteriormente asume el Estado.

---

<sup>24</sup> En “El concepto de servicio público en Derecho Español”, *op. cit.*, pág. 9.

<sup>25</sup> La Escuela de “la puissance publique”, representada por HAURIUO, AUCOC, LAFERRIÈRE, BERTHELEMY, VEDEL, entre otros, también sostiene un concepto más estricto de servicio público.

En consecuencia, engloba todas aquellas actividades del Estado que procuran una utilidad a los particulares, realizándolas el Estado por razones de interés público. Lógicamente, este concepto no tiene un contenido constante, sino por el contrario cambiante, en función de los intereses y necesidades públicas.

### **c. “CRISIS” DE LA NOCIÓN DE SERVICIO PÚBLICO.**

En la década de los años cincuenta, se produjo lo que la doctrina ha venido denominando “crisis en la noción de servicio público”. Esta “crisis” tuvo su origen en la doctrina francesa y devino como consecuencia de la ampliación de la actividad administrativa al campo de la economía, lo cual generó que a las anteriores actividades administrativas debía añadirse la gestión económica, cuya característica no es prestar servicios, sino dar bienes al mercado, con sometimiento al derecho privado, además de la aparición de una serie de organismos privados a quienes se encomendó la prestación de servicios públicos, en régimen de Derecho Administrativo.

La justificación de esta incursión del Estado en la actividad económica se hallaba en diversas causas como el interés público, la promoción de empleo y el desarrollo regional.

La doctrina criticó la ineficacia y la falta de rentabilidad de la actuación pública, lo que llevó, incluso, a plantear la necesidad del servicio público.

### **d. DOCTRINA ESPAÑOLA.**

El concepto de servicio público ha sido un tema muy tratado por la doctrina

española, afirmación que se pone de manifiesto por la gran cantidad de estudios que existen sobre el tema.

La doctrina española tampoco se ha puesto de acuerdo sobre el concepto de servicio público y su contenido. Hay autores que han defendido un concepto amplio de servicio público, como GARRIDO FALLA, aunque sin la amplitud de la doctrina francesa; mientras que otros autores han sostenido un concepto más estricto, como VILLAR PALASÍ o GARCÍA-TREVIJANO FOS.

VILLAR PALASÍ lo define como “actividad administrativa de prestación positiva, a través de un servicio técnico, regular y continuo, realizada para y frente al público por organización pública nomine propio o por delegación.”

Sostiene este autor que la actividad empresarial del Estado no puede incluirse dentro del concepto de servicio público, sino que es preciso añadir una nueva forma de acción que denomina “gestión económica”. Considera que deben diferenciarse por el hecho de que si el concepto de servicio público engloba la actividad productiva del Estado, perdería con ello su potencia calificadora y determinante de un régimen característico. Su argumentación se basa en el hecho de que en la actividad económica no se dan las notas características del servicio público como son la exclusividad regalística, los poderes exorbitantes de la Administración, la continuidad y regularidad en la prestación y la existencia de un derecho abstracto de los usuarios para exigir el servicio<sup>26</sup>.

ARIÑO ORTIZ lo describe como “aquella actividad administrativa del Estado o de otra Administración pública, de prestación positiva, con la cual, mediante

---

<sup>26</sup> “La actividad industrial del Estado en el Derecho Administrativo”, *op. cit.*, págs. 53 y ss.

un procedimiento de Derecho público se asegura la ejecución regular y continua, por organización público o mediante delegación, de un servicio técnico indispensable para la vida social.”

Además, ha delimitado el servicio público de la gestión económica sobre la base de que la segunda persigue una finalidad de ordenación económica, de servicio nacional, “de promoción económico-social de la nación considerada en su conjunto”, es decir, “no hay una finalidad de servicio al público”<sup>27</sup>.

DE LA CUÉTARA declara que es una “actividad prestada continua y regularmente por una organización destinada a portar utilidad a alguien, gestionada en nombre de la colectividad y ofrecida a la misma.”<sup>28</sup>

VILLAR EZCURRA lo delimita como “un servicio técnico prestado al público bajo formas empresariales y de un modo continuado y regular.”<sup>29</sup>

GARRIDO FALLA expone que es un “servicio técnico prestado al público de una manera regular y constante mediante una organización de medios personales y materiales cuya titularidad pertenece a una Administración Pública y bajo un régimen jurídico especial.”<sup>30</sup>

Resume este concepto de servicio público en las siguientes notas: “1.<sup>a</sup> Viene a sistematizar aquella parte de la actuación administrativa que se concreta en

---

<sup>27</sup> *Economía y Estado. Crisis y reforma del sector público*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 296 y ss.

<sup>28</sup> *La actividad de la Administración. Lecciones de Derecho Administrativo*, Ed. Tecnos, Madrid, 1983, pág. 127.

<sup>29</sup> *Op. cit.*, pág. 209.

<sup>30</sup> “El concepto de servicio público en Derecho Español”, *op. cit.*, pág. 21.

prestaciones ofrecidas al público por la Administración a través de una organización montada por razones de interés público. 2ª No comprende las explotaciones que conserva el Estado en sus manos única y exclusivamente por motivos fiscales. 3ª No prejuzga el carácter público o privado del régimen jurídico al que está sometida esta actuación administrativa.”<sup>31</sup>

Sostiene, asimismo, que el servicio público es un concepto elástico y, en consecuencia, no es necesario inventar la categoría jurídico-pública “gestión económica”, como cosa distinta a las tradicionalmente conocidas<sup>32</sup>.

GARCÍA-TREVIJANO FOS, al analizar este concepto, destaca que, “el servicio público debe satisfacer un interés general, o sea tender a un fin de utilidad, de forma que éste sea conseguido “regular y continuamente”. (...) Lo primero que aparecerá será la utilidad general, porque el servicio nace primero en el pueblo y luego en la ley, limitándose ésta a poner su impronta jurídica mediante el monopolio legal. Una vez esta actividad haya sido asumida por la Administración ya no podrá ser ejercitada más que por ella, directa o indirectamente por medio de un concesionario, pero siempre por la Administración, porque el concesionario no hace sino recibir la traslación del “ejercicio” de una actividad administrativa, permaneciendo la “titularidad” en la Administración concedente.”

Declara que la crisis en la noción de servicio público viene dada por lo que él denomina “Administración económica”, es decir, “el conjunto de procedimientos y órganos por medio de los cuales la autoridad pública

---

<sup>31</sup> *Tratado de Derecho Administrativo II, op. cit.*, pág. 370.

<sup>32</sup> En “La crisis de la noción de servicio público”, *Las transformaciones del régimen administrativo*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1954, págs. 141 y ss.

interviene en la economía”<sup>33</sup>.

Por su parte, GARCÍA DE ENTERRÍA, considera que la gestión económica se caracteriza por el hecho de que se “presta en concurrencia con la de los particulares, sin suplantarla ni restringirla”. Por contra, el servicio público tiene como nota distintiva frente a la gestión económica que sólo puede organizarlo la Administración titular del mismo en cuanto que es una competencia exclusiva, por tanto, la actividad de gestión económica no es sustancialmente pública mientras que la de servicio público sí lo es<sup>34</sup>.

#### **e. NOCIÓN DE SERVICIO PÚBLICO. EL ART. 128.2 DE LA CE.**

Del estudio de los autores anteriores y de la legislación vigente, se puede realizar una aproximación al concepto de servicio público, a partir de sus notas características.

Se trata de una actividad prestacional de la Administración, de carácter positivo, ya la realice ella directamente o mediante persona interpuesta, cuyos destinatarios son todos los ciudadanos.

La Administración ostenta la titularidad exclusiva sobre la actividad de que se trate. Es lo que se ha denominado “exclusividad regalística” o “publicatio”. Existe un monopolio de *iure* de la Administración sobre la actividad, sin perjuicio de que la misma sea gestionada por particulares.

---

<sup>33</sup> “Aspectos de la Administración económica”, *RAP*, núm. 12, 1953, págs. 15 y ss.

<sup>34</sup> En “La actividad industrial y mercantil de los municipios”, *op. cit.*, págs. 116 y ss.

Esta característica ha sido sostenida tradicionalmente por la doctrina, resaltando la existencia de un monopolio de *iure*, como elemento esencial al servicio público (GARCÍA DE ENTERRÍA, VILLAR PALASÍ, GARCÍA-TREVIJANO FOS, entre otros).

Ahora bien, algunos autores lo han cuestionado, en el sentido de que han incluido dentro del concepto los denominados servicios públicos “compartidos” o “concurrentes”, es decir, aquellos servicios prestados por la Administración sin ese monopolio de *iure*, aunque sometidos a una fuerte reglamentación, como la enseñanza o la sanidad.

Para DE LA CUÉTARA, “la titularidad exclusiva de la Administración sobre la actividad no es rasgo exigible a la institución del servicio público en la medida que la asunción del servicio significa la de la responsabilidad de garantizar la prestación por agentes distintos de la Administración. Es una característica añadida, pero no esencial.”<sup>35</sup>

VILLAR EZCURRA sostiene como elemento esencial del servicio público la asunción de la actividad por la Administración, si bien se puede manifestar “por una doble vía: a), por una declaración formal de titularidad de la misma (*publicatio* en sentido estricto), que supone la reserva previa de un sector y la necesidad de concesión; b), por una intensa reglamentación de la misma, que configure y obligue a desarrollar la actividad en unos moldes determinados (*publicatio* en sentido lato): no se afirma en estos casos una titularidad real sino

---

<sup>35</sup> En *La Actividad de la Administración. Lecciones de Derecho Administrativo*, op. cit., pág. 151.

una titularidad virtual, que permitirá el desarrollo de la actividad sin previa concesión, pero sometida a autorización reglamentada.”<sup>36</sup>

Llevando la polémica al extremo, algunos autores, como PARADA VÁZQUEZ, han llegado a incluir dentro del concepto de servicio público los denominados servicios públicos “virtuales”, “impropios” u “objetivos”, que son aquellos servicios prestados al público por los particulares, sin título concesional, pero que debido a su interés y repercusión pública, se hallan sometidos a una fuerte reglamentación y control administrativo, como el servicio de taxi, las farmacias, determinados transportes, la banca, etc.<sup>37</sup>

En estos casos, parece clara la no existencia de un servicio público *strictu sensu*, ya que ni hay actividad prestacional de la Administración, ni “publicatio”, por lo que, como indica SOUVIRÓN MORENILLA, “si se les aplica la calificación de servicio público, este concepto, a fuerza de extenderlo, podría perder su sentido descriptivo de la actividad prestacional de la Administración. Estaríamos ante el mismo riesgo derivado de la noción amplia de servicio público que extendía este concepto a toda la actuación de la Administración pública, sólo que ahora en sentido inverso (su extrapolación a la actividad privada) y por tanto con mayor alcance, pues la confusión no afectaría tan sólo a lo categorial dentro del ámbito de lo público, sino a la distinción entre lo público y lo privado.”<sup>38</sup>

---

<sup>36</sup> *Op. cit.*, págs. 146 y 147.

<sup>37</sup> En *Derecho Administrativo I*, 12ª edición, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 506 y ss.

<sup>38</sup> *Op. cit.*, pág. 134.



La finalidad del servicio público es satisfacer necesidades colectivas o públicas no esenciales, aunque indispensables para la vida social, con independencia de su rentabilidad económica. Por ello, se trata de actividades sujetas a un régimen especial de Derecho Público y, además, su prestación debe realizarse de forma regular y continua<sup>39</sup>.

La noción de servicio público está unida al concepto de actividad pública y al de competencia de las diferentes Administraciones Públicas<sup>40</sup>. Cuando estas actividades se proyectan sobre los ciudadanos, se convierten en servicios públicos. Serán servicios públicos los que una norma legal define como tales. Por tanto, esta norma es la que legitima a la Administración para gestionar dicho servicio por alguno de los sistemas previstos en el Ordenamiento.

---

<sup>39</sup> En palabras de VILLAR EZCURRA, “la continuidad del servicio público constituye no ya una consecuencia de la declaración de servicio, sino su característica definitoria más importante, hasta el punto de que la misma prestación verificada de forma discontinua pierde la naturaleza de servicio público.” *Op. cit.*, pág. 211.

Véase la STS, de 24 de octubre de 1989, en la que se resalta que en los servicios públicos existe una reserva legal de la actividad a la Administración para que ésta la reglamente, dirija y gestione, en forma directa o indirecta, y a través del cual se presta un servicio al público de forma regular y continua.

<sup>40</sup> Esta idea la avala nuestro Ordenamiento Jurídico, cuando, por ejemplo, el art. 155.1 del Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio, por el que se aprueba el TRLCAP declara que, “La Administración podrá gestionar indirectamente, mediante contrato, los servicios de su competencia (...)”. Asimismo, el art. 85.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local declara que, “Son servicios públicos locales cuantos tienden a la consecución de los fines señalados como de la competencia de las Entidades Locales.” En este mismo sentido, el art. 6 del Reglamento de obras, actividades y servicios de las entidades locales de Cataluña, aprobado por Decreto 179/1995, de 13 de junio, considera como servicios públicos los “que tienen por objeto la consecución de los fines señalados como de su competencia para satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad local.”

Además, el concepto de servicio público es dinámico<sup>41</sup>, debido a que la evolución de las necesidades sociales va variando el conjunto de actividades que el sector público ha de prestar a los ciudadanos<sup>42</sup>.

No se puede finalizar este breve análisis, sin mencionar la postura y el reconocimiento que sobre el servicio público efectúa la CE<sup>43</sup>.

Nuestro texto constitucional utiliza, a lo largo de su articulado, diversas acepciones relativas a los servicios públicos: servicios esenciales (arts. 28.2, 37 y 128.2), servicios necesarios (art. 43), servicios sociales (art. 50), servicios públicos (arts. 106 y 158), servicios propios (art. 145), servicios (arts. 147 y

---

<sup>41</sup> La STS, de 11 de marzo de 1988, declara que, “no puede compartirse una interpretación estrictamente literal de los servicios municipales enumerados en la ley de régimen local pues al margen de que dicho precepto ha de interpretarse (art. 3 del Código civil) de acuerdo con la realidad social subyacente, no puede olvidarse que, en último término, la construcción técnico-jurídica de los servicios públicos, en cuanto expresión dinámica de los deberes prestacionales de la Administración, no puede ser un obstáculo para el necesario desarrollo y cumplimiento de los intereses públicos que convergen en las competencias municipales. Un adecuado control de la informática, como instrumento de apoyo al normal desenvolvimiento de los servicios municipales clásicos, se convierte hoy día en presupuesto de una Administración eficaz por lo que en modo alguno, puede verse la iniciativa aquí controvertida como ajena a los intereses generales.”

<sup>42</sup> VILLAR PALASÍ ha declarado que, “la noción de servicio público es algo vicarial, instrumental, al servicio de la política y condicionado por el entorno histórico con todas y cada una de sus connotaciones.” En el prólogo al libro de GASPAR ARIÑO, *El nuevo servicio público, op. cit.*, pág. 10.

<sup>43</sup> Como ya se ha puesto de relieve, la CE consagra, en el art. 1, el Estado social de Derecho. En palabras de MARTÍN REBOLLO, “El Estado social de Derecho significa un Estado gestor que distribuye, produce y asegura la producción, impulsándola, controlándola, en su caso, y armonizando con mejoras sociales las disfunciones del mercado con la finalidad política última de perpetuar el sistema.” *Op. cit.*, pág. 2501. Además, el art. 9.2 de la CE atribuye a los poderes públicos la obligación de promover, remover y facilitar las condiciones para que el ciudadano se integre y participe en la vida económica, cultural y social en términos de igualdad y libertad.

158). Esto provoca un cierto desconcierto, en la medida en que la CE no aclara, ni define qué debe entenderse por “servicio público”, aunque quizás no debe hacerlo por ser impropio de una Constitución<sup>44</sup>.

La doctrina, sin embargo, es unánime al declarar que el artículo 128.2 reconoce y regula el servicio público, acogiendo la Constitución de 1978 un concepto estricto del término<sup>45</sup>. A partir de esta idea, los autores interpretan de forma diversa dicho artículo.

El punto de partida para analizar este precepto, lo constituye el art. 38 de nuestro texto constitucional. Según esta disposición, la Constitución reconoce la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado, es decir, las relaciones económicas han de desarrollarse en base al mercado, el derecho de propiedad privada (art. 33), la libertad de empresa (art. 38) y la libre competencia. Lógicamente, esta economía de mercado debe jugar dentro del Estado social y de derecho que defiende la Constitución en su artículo primero, atendiendo a los principios propugnados en la misma como la solidaridad (arts. 2, 138, 156 y 158), el progreso social y económico, la distribución de la renta y la riqueza (art. 40), entre otros, siendo los poderes públicos quienes deben garantizar y velar por el cumplimiento de los mismos. Es lo que SOUVIRÓN

---

<sup>44</sup> Para MUÑOZ MACHADO, “la Constitución no es nada explícita con respecto a las técnicas que deben emplearse para satisfacer las obligaciones que ella misma impone. No se han elegido sistemas o fórmulas concretas a través de las cuales deban organizarse y desarrollarse los servicios públicos.” En *Servicio público y mercado. Los fundamentos*, Ed. Civitas, Madrid, 1998, pág. 113.

<sup>45</sup> GARRIDO FALLA comenzó entendiendo que se estaba ante un servicio público, tanto cuando se establecía la reserva exclusiva de un determinado servicio en favor de la Administración, como cuando se admitía su prestación por los particulares. Tras la Constitución de 1978, modifica sus teorías declarando que únicamente hay servicio público cuando se produce la reserva exclusiva en favor del sector público.

MORENILLA ha calificado como “economía social y mixta de mercado”<sup>46</sup>.

Entrando en el análisis concreto del art. 128.2 de la CE, podemos distinguir tres partes claramente diferenciadas.

En primer lugar, “se reconoce la iniciativa pública en la actividad económica”, es decir, se establece la posibilidad de que la Administración intervenga en la economía como un individuo más, sujeta a las leyes del mercado y, en consecuencia, en competencia con las empresas privadas<sup>47</sup>.

En el segundo inciso, se declara la reserva al sector público de recursos o servicios esenciales. Se está ante una actuación de la Administración, que requiere una ley previa, que excluye de intervención al sector privado y que debe recaer sobre recursos o servicios esenciales. Esta regulación ha generado una gran controversia en cuanto a su interpretación y alcance. La cuestión fundamental que plantea es la determinación de lo que debe entenderse por “servicios esenciales” y si este concepto puede equipararse al de servicio público.

Al igual que la generalidad de la doctrina, consideramos que esta disposición alude a los servicios públicos en sentido estricto, es decir, a la titularidad pública exclusiva sobre un determinado servicio, a lo que anteriormente se ha

---

<sup>46</sup> *Op. cit.*, pág. 177.

<sup>47</sup> La doctrina se ha planteado si esta intervención se puede efectuar en cualquier caso o es necesario que se den determinadas circunstancias. La conclusión generalizada es que el sistema económico se basa en el art. 38, la libertad de empresa, siendo el art. 128.2 de aplicación subsidiaria y complementaria a la actividad privada, cuando se den determinadas circunstancias de interés general.

denominado “exclusividad regalística”, “publicatio” o “monopolio de iure”<sup>48</sup>.

La interpretación que el TC ha hecho sobre la noción de servicio esencial es muy amplia ya que incluye todos los servicios que garantizan el ejercicio de derechos fundamentales, libertades públicas y bienes constitucionalmente protegidos<sup>49</sup>.

---

<sup>48</sup> Para MARTÍNEZ MARÍN, “el servicio esencial del artículo 128.2 no es un servicio público; sin embargo, y a *sensu contrario*, dado que todos los servicios públicos necesitan ser antes servicios esenciales como *conditio sine qua non* para su reserva pública, hay que mantener que todos los servicios públicos, tanto los futuros como los existentes, deberán ser también esenciales mientras el legislador los continúe calificando como tales.” En *El buen funcionamiento de los servicios públicos. Los principios de continuidad y regularidad*, Ed. Tecnos, Madrid, 1990, pág. 53.

Para MUÑOZ MACHADO, la Constitución lo único que establece es “la reserva en exclusiva de recursos o servicios esenciales, pero ni impide la colaboración de los privados en la gestión de dichos servicios, ni obliga tampoco a que las reservas indicadas se hagan siempre en exclusiva.” En *Servicio público y mercado. Los fundamentos*, *op. cit.*, pág. 116.

Para SOUVIRÓN MORENILLA, “la finalidad del artículo 128.2, segundo inciso, de la Constitución Española no es tanto constitucionalizar el servicio público (y menos una noción dogmática del mismo), sino la posibilidad de existencia de monopolios públicos, sean éstos de recursos o servicio, como previsión complementaria y de excepción a la libertad de empresa y de mercado.” *Op. cit.*, pág. 216.

<sup>49</sup> En diversas sentencias (sentencias de 17 de julio de 1981, de 24 de abril de 1986, de 5 de mayo de 1986), el TC ha declarado que, “existen dos conceptos de servicios esenciales, a los que se ha llamado, tal vez no muy exactamente, amplio y estricto. De acuerdo con una primera idea, “servicios esenciales” son aquellas actividades industriales o mercantiles de las que derivan prestaciones vitales o necesarias para la vida de la comunidad. De esta manera, en la definición de los servicios esenciales entrarían el carácter necesario de las prestaciones y su conexión con atenciones vitales. De acuerdo con una segunda acepción, un servicio no es esencial tanto por la naturaleza de la actividad que se despliega como por el resultado que con dicha actividad se pretende. Más concretamente, por la naturaleza de los intereses a cuya satisfacción la prestación se endereza para que el servicio sea esencial deben ser esenciales los bienes o intereses satisfechos porque de ellos derivan prestaciones vitales o necesarias para la vida de la comunidad o porque así lo impone la naturaleza de los intereses a cuya satisfacción la prestación se endereza, de forma que para que el servicio sea esencial deben ser esenciales los bienes e intereses satisfechos.”

Respecto al requisito legal, basta con una ley ordinaria, puesto que si bien puede afectar a derechos fundamentales como son la libertad de empresa del art. 38 de la CE o el derecho de propiedad privada del art. 33 del CE, también es cierto que el art. 81 de la CE establece que se requiere una ley orgánica sólo para desarrollar derechos fundamentales, pero no cuando simplemente los afecte<sup>50</sup>.

La figura del Decreto-ley no valdría puesto que está vedado, según el art. 86 de la CE, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I.

En cuanto a la posibilidad de que a través de una ley autonómica pueda efectuarse dicha reserva, será necesario que la Comunidad Autónoma tenga asumida, en su Estatuto de Autonomía, dicha competencia con carácter exclusivo<sup>51</sup>.

Cuando se produce esta reserva, la consecuencia inmediata es que se legitima al sector público para hacerse cargo de la gestión empresarial del recurso o

---

<sup>50</sup> La doctrina del TC ha sido clara en este sentido en numerosas sentencias. En su sentencia, de 5 de mayo de 1994, declara que “nuestro constituyente, al configurar la denominada ley orgánica lo ha hecho (...) de modo restrictivo y excepcional en cuanto excepcional es también la exigencia de mayoría absoluta y no la simple para su votación y decisión parlamentaria.” Continúa, además, declarando que “no todo lo que “afecta” a los derechos fundamentales constitucionalizados es un desarrollo directo de esos derechos fundamentales, esto es, una regulación de sus aspectos esenciales que requiera de una disposición de las Cortes en forma de ley orgánica. (...) En suma, cualquier disciplina legal que “afecte” a los derechos fundamentales no viene constitucionalmente obligada a ser aprobada por ley orgánica, sino que una “regulación” de tales derechos se adentra inevitablemente en la reserva del artículo 81.1 de la Constitución Española, cuando “desarrolle” la Constitución de manera directa y en elementos esenciales para la definición del derecho fundamental”.

<sup>51</sup> SOUVIRÓN MORENILLA sostiene que en un plano teórico sí que es posible, pero que a nivel real, plantearía conflictos respecto a los principios de igualdad, unidad de mercado y libre circulación. *Op. cit.*, pág. 200.

servicio, ya sea de forma directa o indirecta, sustrayéndola del régimen de libre empresa. El precepto constitucional señala, además, que esta reserva tendrá lugar “especialmente en caso de monopolio”, por lo que queda claro que esta es una posibilidad, aunque no la única, ya que el servicio se podrá gestionar, por ejemplo, en régimen de concesión.

Este punto ha sido discutido por la doctrina, siendo dos, básicamente, las posturas mantenidas por los autores. Una primera interpretación restrictiva considera que en este precepto se establece tanto la titularidad como la gestión pública, es decir, la titularidad de un servicio implica necesariamente su nacionalización y, por tanto, su gestión por un ente público, sin que quepa la concesión. La consecuencia es la posibilidad de que existan servicios públicos fuera de esta reserva, sin quedar sujetos a los requisitos del art. 128.2 de la CE<sup>52</sup>.

Otro sector de la doctrina mantiene una interpretación más amplia del precepto, admitiendo para los servicios esenciales tanto la gestión directa como la indirecta. Todos los servicios deben cumplir los requisitos de esencialidad y necesidad de una ley, aunque se gestionen de forma indirecta<sup>53</sup>.

---

<sup>52</sup> En esta línea está MARTÍN REBOLLO cuando, analizando de forma rigurosa esta polémica, se decanta por esta línea de interpretación, declarando: “a nuestro juicio, el artículo 128.2 de la Constitución prevé, regula y limita los supuestos constitucionalmente posibles de nacionalizaciones en sentido estricto o, si se prefiere, de servicios públicos en los que se impone necesariamente la gestión directa para diferenciarlos de aquellos otros supuestos en los que la actividad resulta regulada y controlada por la Administración, aunque ésta no sea el titular de la misma. *Op. cit.*, págs. 2523 y 2524. Esta tesis también es mantenida por FERNÁNDEZ FARRERES en “Libertad de empresa y nacionalizaciones en la Constitución”, *Cuadernos Aragoneses de Economía*, núm. 3, 1979, pág. 217 y ss.

<sup>53</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA y GARRIDO FALLA consideran que la reserva al sector público de recursos o servicios esenciales no excluye la gestión indirecta. Este

En conclusión se puede establecer que el concepto de servicio esencial es un concepto jurídico indeterminado<sup>54</sup> que deberá ser objeto de concreción por el legislador<sup>55</sup>.

---

último autor ha escrito que, “Sólo pueden reservarse como servicio público en régimen de monopolio (para su ulterior gestión directa o mediante concesionario) los que tengan carácter esencial para el interés público(...)”. En “El modelo económico en la Constitución y la revisión del concepto de servicio público.”, *REDA*, núm. 29, 1981, pág. 235 y ss. ARIÑO ORTIZ, en esta misma línea, sostiene que la “llamada exclusividad regalística (...) es la *titularidad de la administración sobre la función o actividad de que se trate*. Se ha dicho por eso que los servicios públicos tienen como una vocación natural al monopolio, en el sentido de que la titularidad de ellos es única; ahora bien, conviene distinguir en este punto lo que es el *monopolio de iure* y lo que es la *exclusividad de prestación*. El monopolio de iure, a mi modo de ver, siempre se da, lo cual no quiere decir que siempre se gestione en exclusiva: la administración puede otorgar una concesión o muchas concesiones, según las necesidades, según los condicionamientos técnicos de la prestación de que se trate.” En *Economía y Estado. Crisis y reforma del sector público, op. cit.*, pág. 300.

<sup>54</sup> Como indeterminado es también el interés general exigido para poder efectuar la reserva. GARCÍA DE ENTERRÍA, en “Una nota sobre el interés general como concepto jurídico indeterminado”, *REDA*, núm. 89, 1996, pág. 69 y ss.

<sup>55</sup> En este sentido, SOUVIRÓN MORENILLA declara que, “la reserva de servicios al sector público facultada por el art. 128.2 es una opción del legislador, y como tal alternativa en el contexto del propio precepto, a que sea la propia sociedad quien desarrolle las actividades, o bien a una situación de paralela actividad pública y privada. Por ello, la concreción, la apreciación, de la esencialidad de los servicios está en manos de la discrecionalidad o la valoración política del legislador al decidir la propia reserva, y sin que éste se halle en principio vinculado por un contenido dado de dicha esencialidad determinada “a priori” (...). La esencialidad de los servicios no sería, pues, un dato objetivable materialmente con carácter previo y condicionante de la reserva, sino que se imbricaría substancialmente con el propio hecho de ésta, es decir, con la decisión del legislador. *Op. cit.*, págs. 206 y 207.

Por su parte, GARRIDO FALLA llega a las siguientes conclusiones respecto al art. 128.2 de la Constitución Española: “(...) de acuerdo con el artículo 128.2 la actividad administrativa en materia económica puede manifestarse a través de las siguientes formas:

a) creación *ex novo* de empresas públicas en régimen de competencia con las empresas privadas del propio sector económico o industrial y desprovistas de toda suerte de facultades exorbitantes o privilegios;

b) declaración por ley del carácter de servicio público esencial y consiguientes titularidad estatal de una determinada actividad con expresa reserva



El tercer supuesto recogido en el art. 128.2 de la CE es la intervención de empresas, cuando así lo exija el interés general. En este caso, se produce una sustitución temporal y excepcional por el poder público, en una empresa privada, por exigencias del interés general.

#### **f. NUEVA “CRISIS” O REPLANTEAMIENTO DEL CONCEPTO.**

Para concluir este apartado se hace necesario aludir a la situación actual.

Se ha producido, en la última década, una nueva “crisis” o, más bien, un replanteamiento del concepto de servicio público, surgiendo el término “servicio universal”, incorporación debida a la normativa comunitaria, en el marco de la libre competencia y la apertura de las fronteras entre los países miembros de la UE. “Las decisiones de la Comisión Europea sobre el mercado interior en una serie de sectores que eran hasta ahora el paradigma de los grandes servicios públicos (el correo, los teléfonos, los suministros de gas y electricidad, el transporte aéreo, los abastecimientos de agua y otros) han

---

al Estado, con la consiguiente habilitación a la Administración pública para proceder a su gestión en régimen de monopolio o su concesión al particular para explotación también en monopolio;

c) simple declaración de titularidad pública del servicio, sin expresa declaración de reserva en exclusiva, lo cual permite la reglamentación del servicio, su gestión directa en concurrencia con los particulares e incluso -dada la consagración y arraigo de esta terminología en el Derecho español- una peculiar técnica de “concesión administrativa sin monopolio”, que sería resultado de combinar el principio de libertad de empresa con la potestad administrativa de reglamentar los servicios prestados al público para salvaguarda del interés público y que se confunde con lo que hoy llamamos “servicios públicos virtuales o impropios.” En *Tratado de Derecho Administrativo, op. cit.*, págs. 400 y ss.

MARTÍN RETORTILLO analiza también esta reserva al sector público de recursos y servicios esenciales. Considera este autor que los servicios esenciales son actividades materiales de cualificada importancia y significación, cuya concreción debe realizarse en cada caso concreto. En *Derecho Administrativo Económico I*, Ed. La Ley, Madrid, 1995, págs. 249 y ss.

---

puesto en tela de juicio ese viejo y sacralizado concepto del “servicio público” que un día inspiró a ser el eje central del Derecho administrativo.”<sup>56</sup>

La nueva crisis del servicio público viene dada por la evolución de las tecnologías, la globalización de la economía y la liberalización de determinados sectores económicos. Las innovaciones tecnológicas han planteado la necesidad de los monopolios y han puesto de manifiesto la insuficiencia del Estado para financiar su actualización, reclamándose la presencia del capital privado. Además, se han liberalizado estos sectores produciéndose su apertura al mercado.

La idea imperante es que el mercado es capaz de satisfacer las necesidades de la sociedad y, por consiguiente, no hace falta que el Estado intervenga. El efecto inmediato es la devolución a la sociedad de esas actividades, sin perder los logros alcanzados hasta la fecha. Es decir, que los servicios, en sus niveles básicos, sean accesibles a todos los ciudadanos, tengan alcance universal, se configuren como un “servicio universal”.

Lógicamente, los servicios públicos que han quedado afectados por esta nueva concepción son los de carácter económico, no los servicios sociales o asistenciales cuyo fundamento se halla en la solidaridad y, en consecuencia, es el Estado quien debe responsabilizarse de los mismos.

Esta crisis en la vieja configuración del servicio público ha provocado que algunos autores consideren que el servicio público ha “muerto”, mientras que

---

<sup>56</sup> ARIÑO ORTIZ en *El nuevo servicio público*, op. cit., pág. 18.

otros opinan que se está produciendo un cambio en su estructura y una evolución en su significación.

Para ARIÑO ORTIZ el servicio público ya “ha cumplido su misión y hoy hay que hacerle un digno entierro. Es inútil embalsamarlo, como intentan los franceses, por si de esta forma pudiéramos mantenerlo vivo. La situación hoy es otra, casi la inversa. Son los hechos los que mandan, más que la ideología (...). Hoy existe en el mundo entero una convicción generalizada: el Estado se ha hecho demasiado grande y su incapacidad es notoria; la ineficacia económica del sector público es alarmante; la calidad de los servicios mínima y el ciudadano es hoy un ciudadano cautivo cuya vida y hacienda ha entregado a un monstruo que devora a sus propios hijos.”<sup>57</sup>

En la misma línea, DE LA CUÉTARA ha manifestado que “El servicio público ha muerto (...). En suma, el servicio público, monopolístico, excluyente, que en España se ha identificado con el artículo 128.2 de la Constitución, ha perdido totalmente su credibilidad y debe seguir el camino de los viejos monopolios fiscales (los estancos de la sal, de la pólvora, de los fósforos, del tabaco, del petróleo,...) hacia su desaparición. (...) En este tránsito, enterramos al “viejo” y saludamos al “nuevo” servicio público.”<sup>58</sup>

MUÑOZ MACHADO inicia su libro *Servicio público y mercado* con el título

---

<sup>57</sup> En *El nuevo servicio público*, op. cit., pág. 23.

VILLAR PALASÍ ha declarado “la recalificación de los servicios públicos es inevitable, y aún más la reconsideración radical de la idea, de la categoría jurídica, poniendo incluso entre interrogantes su utilidad genérica.” En el prólogo al libro de ARIÑO ORTIZ, *El nuevo servicio público*, op. cit., pág. 10.

<sup>58</sup> *Op. cit.*, pág. 112 y 115.

“La muerte imaginaria del servicio público”. Este parece ser el sentimiento generalizado existente al respecto, aunque el autor considera que es imposible la desaparición o “muerte” del servicio público puesto que es “el corazón del Estado” y supondría la muerte del Estado. Lo que se ha producido es un cambio en la perspectiva de los mismos. Las causas de este “adelgazamiento súbito del servicio público y de la reducción de algunos servicios públicos” son de carácter económico. “Sería injustificada la conclusión de que la reforma incluye como precio la muerte de los servicios públicos.”

Posteriormente escribe “La aplicación a los servicios públicos de las reglas sobre la libre competencia supone, desde luego, una transformación radical de muchos de los principios de organización y régimen jurídico que han disciplinado el funcionamiento de estos servicios en la tradición continental europea. Pero, como antes se ha dicho, no todos los servicios públicos tradicionales quedan afectados por la nueva disciplina y las reglas del mercado. Se tratará ahora de indagar cuál es el alcance de las reformas jurídicas que se están imponiendo, el contenido de las técnicas de relación entre los poderes públicos y las actividades económicas de interés general, y conocer los principios que el Derecho está poniendo en pie para resolver los problemas que la nueva situación trae consigo.”<sup>59</sup>

SOUVIRÓN MORENILLA declara que, “Hoy por hoy y a la vista de una de las consecuencias más relevantes de la crisis del Estado Social como es el actual proceso de despublificación, desregulación y privatización de actividades, el auténtico reto jurídico-positivo y dogmático sobre el servicio público se sitúa, no ya en la criba de su eventual noción expansiva, sino en todo lo contrario, en cómo ajustar y aun salvar la noción de servicio público en un marco general

---

<sup>59</sup> En *Servicio público y mercado. Los fundamentos*, op. cit., págs. 17, 18, 27 y 41.

---

prevalente de libre empresa y libre competencia. La necesidad de una actualización del concepto de servicio público resulta por todo ello evidente.” Posteriormente, ratificando esta idea, manifiesta que “tampoco puede decirse que por ello la institución del servicio público quede arrumbada. Aunque a partir de esta inflexión el Derecho comunitario deja en el aire -si es que no la desmantela- la tradicional variante de los servicios públicos configurados mediante la reserva pública en exclusiva de la actividad, poniendo así en crisis los conceptos dogmáticos hasta hoy predominantes sobre esta noción, ello no excluye que la categorización jurídica del servicio público en el marco del Derecho comunitario pudiera discurrir por otras vías.”<sup>60</sup>

Consiguientemente, se hace necesario ajustar el concepto de servicio público a los nuevos tiempos.

El concepto “servicio universal” es fruto de los fines perseguidos por la UE, es decir, la consecución de un efectivo mercado interior que lleva a la liberalización de los servicios, quedando prohibida su reserva al sector público<sup>61</sup>. Es la fórmula que parece va a sustituir la clásica de servicio público.

---

<sup>60</sup> *Op. cit.*, págs. 5 y 308.

<sup>61</sup> El punto de partida lo constituye el art. 14 (antiguo art. 7 A) del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, Tratado que fue firmado en Roma el 25 de marzo de 1957 y entró en vigor el 1 de enero de 1958. Este Tratado ha sido modificado posteriormente por el Acta Única Europea de 1986, el Tratado de la Unión Europea de Maastricht de 1992, las Actas de Adhesión de Portugal y España de 1985 y de Austria, Finlandia y Suecia de 1995 y el Tratado de Amsterdam de 1997. Según este precepto, “la Comunidad adoptará las medidas necesarias destinadas a establecer progresivamente el mercado interior (...). El mercado interior implicará un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones del presente Tratado.”

A partir de la formulación de los principios básicos de la Unión Europea, en el art.

Se reemplaza el apelativo “público” por el de “universal”, como forma de reflejar la apertura del sector al mercado, pudiendo ser disfrutados los servicios por todos los usuarios<sup>62</sup>.

Esta noción aparece en el Derecho derivado, con la liberalización de las telecomunicaciones. Este sector se encontraba, en general, en régimen de monopolio público, habiéndose producido su apertura al mercado de forma progresiva y mediante la adopción de numerosas cautelas. Este proceso ha culminado con la Directiva 96/19 de la Comisión, de 13 de marzo de 1996, por la que se instaura la plena competencia en los mercados de telecomunicaciones<sup>63</sup>.

---

31 (antiguo art. 37) se prohíben los monopolios comerciales, al declarar que, “los Estados miembros adecuarán los monopolios nacionales de carácter comercial de tal modo que quede asegurada la exclusión de toda discriminación (...)”. Esta regla general queda excepcionada en el art. 86.2 (antiguo art. 90) cuando establece que, “las empresas encargadas de la gestión de servicios de interés económico general o que tengan el carácter de monopolio fiscal quedarán sometidas a las normas sobre competencia, en la medida en que la aplicación de dichas normas no impida, de hecho o de derecho, el cumplimiento de la misión específica a ellas confiada.” En el apartado tercero de este precepto se atribuye la competencia a la Comisión para velar por la aplicación de estas normas.

La cuestión que ha planteado esta norma es que, en muchos de los servicios que hasta la fecha la Administración se había reservado de forma exclusiva, no se ha podido justificar la existencia de la “misión específica a ellos confiada”, por lo que se han tenido que abrir al mercado.

<sup>62</sup> SOUVIRÓN MORENILLA ha declarado que, “El servicio universal no es sino el servicio público prestado en un entorno modalizado de mercado (...). Es una “publicatio” social o una “societización” del servicio público.” *Op. cit.*, pág. 608 y 609.

<sup>63</sup> Para un análisis detallado del proceso, *vid.*, *El proceso de liberalización y la nueva regulación de las telecomunicaciones*, de SOUVIRÓN MORENILLA, Ed. Comares, Granada, 1999. LLANEZA GONZÁLEZ, *Telecomunicaciones. Régimen general y evolución normativa*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1998. DE LA CUÉTARA Y BORBÓN IGLESIAS, “La regulación europea de las telecomunicaciones”, *Working paper*, núm. 10, Madrid, 1995. MERINO MERCHÁN y PÉREZ-UGENA y COROMINA, *Régimen de las telecomunicaciones*, Ed. Tecnos, Madrid, 1998.

El servicio universal se basa en la idea de que la satisfacción de las necesidades colectivas se puede alcanzar a través del mercado<sup>64</sup>. Ahora bien, por sí sólo el mercado y su funcionamiento no podrían garantizar esa universalidad dado que no les resultaría rentable en términos económicos por lo que ha sido necesario encontrar otra fórmula que conjugue estos dos objetivos.

La Resolución del Consejo de la Unión Europea, de 7 de febrero de 1994, relativa a los principios del servicio universal en el sector de las telecomunicaciones, define el servicio universal como un “conjunto mínimo de servicios definidos de una calidad determinada, y la prestación de dichos servicios a todos los usuarios, independientemente de su situación geográfica y, a la vista de las condiciones nacionales concretas, a un precio asequible.” Como señala el preámbulo de la Ley General de Telecomunicaciones, Ley 11/1998, de 24 de abril, “se trata de garantizar, a todos, un servicio básico a precio asequible”, con independencia de su rentabilidad para el gestor privado.

El servicio universal se caracteriza por una serie de notas específicas.

En primer lugar, se produce la apertura del sector al mercado, es decir, se liberaliza el sector, promoviéndose la plena competencia mediante la aplicación de los principios de no discriminación y de transparencia en la prestación de la totalidad de los servicios, frente al sistema anterior de monopolio y prohibición

---

<sup>64</sup> “Si el funcionamiento del mercado permite la libre elección de consumidores en un marco de oferta y demanda, sin que concurren posiciones dominantes que lo distorsionen, las regulaciones carecen de sentido (...). Los mercados espontáneos resultan siempre preferibles a cualquier regulación proveniente de los funcionarios, muchas veces alejada de la realidad.” CASSAGNE en “El resurgimiento del servicio público y su adaptación en los sistemas de economía y mercado”, *RAP*, núm. 140, 1996, pág. 97.

de actuación de particulares<sup>65</sup>. Para poder prestar el servicio será necesario obtener la correspondiente autorización reglada o licencia de la Administración, la cual permite acceder a las infraestructuras necesarias para prestar el servicio. El presupuesto necesario para la liberalización es la desintegración vertical del sector, con la correspondiente separación de actividades, distinguiéndose entre lo que son las infraestructuras, que serán de uso común por todos los operadores, y los servicios, que podrán prestarse por cualquier sujeto que reúna las características establecidas, tras ser autorizado por la Administración o conseguir la correspondiente licencia<sup>66</sup>.

La consecuencia inmediata para los usuarios es la posibilidad de elegir entre los distintos oferentes del servicio en función de sus preferencias, servicios prestados, tarifas, etc.

Dentro del sector se distingue entre lo que son servicios mínimos o básicos y otros servicios.

Los servicios básicos son los que constituyen “obligaciones de servicio público” y consisten en una serie de prestaciones que deben llegar a todos los usuarios con una calidad determinada y a un precio asequible, con independencia de su

---

<sup>65</sup> La Ley General de Telecomunicaciones declara en su art. 2 que, “Las telecomunicaciones son servicios de interés general que se prestan en régimen de competencia.” Esta Ley persigue “promover, adoptando las medidas oportunas, las condiciones de competencia entre los operadores de servicio, con respeto al principio de igualdad de oportunidades, mediante la supresión de los derechos exclusivos o especiales.” (art. 3).

<sup>66</sup> *Vid.*, ARIÑO ORTIZ, en el “Servicio público y servicio universal en las telecomunicaciones”, *Ekonomiaz, Revista de Economía Vasca*, núm. 37, 1997, págs. 37 y ss.



ubicación geográfica y de su rentabilidad. Son aquéllas que el mercado, por sí sólo, no satisfaría porque su coste no cubre el precio por ellos exigido. En consecuencia, no son servicios rentables, pero el Estado considera que son un “estándar mínimo” de servicio<sup>67</sup>, por lo que se denominan “obligaciones de servicio público”, al que todos los ciudadanos tienen derecho y se imponen como prestaciones obligatorias a los operadores.

Un problema que se plantea es si “obligaciones de servicio público” y “obligaciones de servicio universal” pueden equiparse, es decir, aluden a lo mismo, son una misma cosa.

La doctrina está dividida. Algunos autores, como ARIÑO ORTIZ, sostienen la sinonimia entre ambos términos. “Cuáles son las obligaciones o cargas de servicio público, esto es, de servicio universal, obligatorio, que hay que garantizar, como misión o tarea de interés general en cada sector concreto (...)”<sup>68</sup>.

En contra, DE LA CUÉTARA efectúa una delimitación conceptual, diferenciando ambos conceptos, declarando que “ambos son cargas de Derecho Público que gravitan sobre lo que de momento y a falta de mejor término podemos denominar “sectores regulados”. (...) Las obligaciones de servicio público son cargas generales, aplicables a todos los operadores por igual, exigibles con independencia de la voluntad de sus sujetos pasivos y normalmente no compensadas. Pueden considerarse parte consustancial del

---

<sup>67</sup> ARIÑO ORTIZ, en *El nuevo servicio público*, *op. cit.*, pág. 31.

<sup>68</sup> “Servicio público y servicio universal en las telecomunicaciones”, *op. cit.*, pág. 39.

título habilitante de los operadores, a los cuales, para ofrecer sus servicios “al público”, se les exige correlativamente que participen en la realización de determinadas prestaciones públicas. (...) El servicio universal es una carga singular, que requiere su adjudicación a uno o varios operadores responsables y cuenta con una fórmula “ad hoc” de organización, financiación y gestión que lo caracteriza”<sup>69</sup>.

Por su parte, la Ley General de Telecomunicaciones de 1998 cuando, en la Sección 1ª, del Capítulo I, del Título III, arts. 35 y 36, regula las “obligaciones de servicio público”, diferencia y delimita las siguientes categorías de servicio público: a) El servicio universal de telecomunicaciones, b) los servicios obligatorios de telecomunicaciones y c) otras obligaciones de servicio público impuestas por razones de interés general. El servicio universal de telecomunicaciones lo define en el art. 37 como “el conjunto definido de servicios de telecomunicaciones con una calidad determinada, accesible a todos los usuarios con independencia de su localización geográfica y a un precio asequible”. Dichos servicios son la conexión y acceso a la red telefónica pública fija, permitiendo la transmisión de voz, fax y datos, disponer, gratuitamente, de una guía telefónica, actualizada, impresa y unificada, la existencia de una oferta suficiente de teléfonos públicos de pago y que los discapacitados tengan acceso al servicio telefónico fijo disponible al público, en condiciones. Además, el Gobierno (art. 40) podrá incluir determinados servicios en la categoría de servicios obligatorios como los servicios de télex, los telegráficos, servicios de líneas susceptibles de arrendamiento o de

---

<sup>69</sup> “Servicio universal y obligaciones de servicio público en la Ley del sector eléctrico”, *Economía Industrial*, núm. 316, 1997, pág. 83. En el mismo sentido, SOUVIRÓN MORENILLA en *La actividad de la Administración y el servicio público*, op. cit., pág. 620 y ss.

transmisión de datos, etc. Por último, “el Gobierno (art. 42) podrá, por necesidades de la defensa nacional y de la seguridad pública, imponer, mediante Real Decreto, otras obligaciones de servicio público distintas de las de servicio universal y de los servicios obligatorios”.

En la Ley 24/1998, de 13 de julio, de Servicio Postales, se hace la misma especificación, incluyendo dentro de las obligaciones de servicio público, el servicio postal universal y otras obligaciones de carácter público.

En consecuencia y en base a la normativa vigente, la tesis de DE LA CUÉTARA es, en nuestra opinión, la correcta, siendo necesario diferenciar las obligaciones de servicio público, como concepto genérico, frente a las obligaciones de servicio universal, concreción del anterior.

Si el servicio básico sólo puede prestarse con “pérdidas o en condiciones de coste que se alejen de las normas comerciales habituales, podrá financiarse, si está justificado y supeditado a la aprobación de las autoridades reglamentarias nacionales, mediante transferencias internas, cuotas de acceso, u otros mecanismos que tengan debidamente en cuenta los principios de transparencia, no discriminación y proporcionalidad”<sup>70</sup>.

---

<sup>70</sup> Resolución del Consejo de la Unión Europea de 7 de febrero de 1994, relativa a los principios del servicio universal en el sector de las telecomunicaciones.

En el Reglamento de desarrollo del Título III de la Ley General de Telecomunicaciones, aprobado por Real Decreto núm. 1736/1998, de 31 de julio, se establecen, en el art. 4, una serie de principios que rigen la imposición de obligaciones de servicio público, según los cuales la financiación del servicio universal debe respetar los principios básicos de objetividad, proporcionalidad, no discriminación, transparencia, equilibrio en el mercado, neutralidad económica y el equilibrio en la imposición de las obligaciones y el otorgamiento de los derechos que se regulan. “La financiación del coste neto resultante de la obligación de prestación del servicio universal será compartida por todos los operadores que exploten redes públicas de telecomunicaciones y por los prestadores de servicios telefónicos disponibles al público”. (art. 22.2) “Las aportaciones de los operadores

La financiación del servicio universal se erige, en consecuencia, como un elemento clave del nuevo sistema. Para URÍA FERNANDEZ, “El problema es que la imposición de las cargas u obligaciones incluidas en la noción de servicio universal puede producir un efecto perturbador sobre la competencia, al incidir negativamente sobre la competitividad de los operadores obligados a prestarlo. Para evitarlo, las normas comunitarias prevén la existencia de mecanismos de financiación que permitan la compensación de los costes derivados de tales cargas.”<sup>71</sup>

Los otros servicios son aquéllos accesorios que podrán ser disfrutados por los usuarios que los soliciten, previo pago del precio fijado libremente por los operadores.

El servicio debe prestarse basándose en los principios de universalidad, igualdad y continuidad, no discriminación, calidad predeterminada, asegurándose la prestación de forma universal tanto en el ámbito territorial, como en el social.

La Administración goza de unos poderes de ordenación y control sobre el prestador del servicio para garantizar el cumplimiento del principio de

---

obligados a financiar el servicio universal serán proporcionales a la actividad de cada uno en el mercado de referencia.” (art. 32.1) Por último destacar que estas aportaciones deberán efectuarse al Fondo Nacional de Financiación del Servicio Universal de las Telecomunicaciones, que es un patrimonio con personalidad jurídica gestionado por la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones (art. 33).

<sup>71</sup> “El nuevo régimen jurídico de las Telecomunicaciones”, *La Ley*, núm. 4635, 1998, pág. 8.

---

universalidad a precios asequibles. La Exposición de Motivos de la Ley General de Telecomunicaciones establece como objetivo “el establecimiento de un sistema de autorizaciones generales y de licencias individuales para la prestación de los servicios y la instalación o explotación de redes de telecomunicaciones, por el que se adapta el esquema tradicional en nuestro Derecho, de concesiones y de autorizaciones administrativas, al régimen para el otorgamiento de títulos habilitantes, impuesto por las Directivas Comunitarias. También se regula la interconexión de las redes, con la finalidad fundamental de garantizar la comunicación entre los usuarios, en condiciones de igualdad y con arreglo al principio de leal competencia entre todos los operadores de telecomunicaciones”.

Las tarifas se fijan en función de los costes reales de las empresas para asegurar el equilibrio financiero de las mismas.

Se reconocen una serie de derechos de los usuarios.

Lógicamente, será necesario ir actualizando y ampliando la noción de servicio universal al ritmo del progreso técnico y económico, del desarrollo del mercado y de los cambios en las necesidades de los usuarios.

Se ha producido, en consecuencia, un cambio radical en la concepción del servicio público, puesto que ya no se está en presencia de actuaciones de la Administración en régimen de exclusividad, sino de prestaciones ofrecidas por operadores particulares, sometidas a las reglas del mercado. Desaparece el monopolio público, la titularidad exclusiva de la Administración y, por tanto, su responsabilidad.

Respecto a la responsabilidad de la Administración en el servicio universal, si bien aquélla recae sobre el mercado, ésta continúa teniendo una cierta responsabilidad. Reflejo de ello es el hecho de que, por ejemplo, en el sector de las telecomunicaciones, el art. 35.2 de la Ley General de Telecomunicaciones remite, en determinadas condiciones, a la jurisdicción contencioso-administrativa.

El servicio público pasa a definirse de forma objetiva, desapareciendo el elemento subjetivo, tan característico en nuestro entorno, acercándose al sistema anglosajón de servicio público. Se cree que el mercado es capaz de proporcionar esos servicios, pudiéndose conseguir con eficiencia y calidad. Su acceso y disfrute por la totalidad de la población se asegura mediante una regulación jurídica suficiente y adecuada.

Ante la cuestión planteada de si el servicio universal es un servicio público, SOUVIRÓN MORENILLA, que ha analizado el tema, y con el que compartimos sus tesis, sostiene que “la técnica institucional del servicio público -con su cobertura y elementos jurídicos típicos- persiste como tal, solo que adaptada y transmutada para resultar funcional no ya en el campo de la acción positiva de la Administración, sino en el de la acción del sector privado”. El servicio universal actúa “como una abrazadera de derechos y obligaciones tipificados susceptibles de ser aplicada en bloque al margen de que en este caso la Administración no sea la titular del servicio.”<sup>72</sup>

Las ventajas de esta sustitución son varias. Por de pronto, desaparece el

---

<sup>72</sup> En *La actividad de la Administración y el servicio público*, *op. cit.*, pág. 621.

monopolio público, por lo que al prestarse los servicios en competencia, puede mejorarse su calidad. Además, se eliminan los déficits públicos derivados de la prestación de servicios públicos, siendo el mercado quien debe sufragarlos.

### 3. MODOS DE GESTION DE LOS SERVICIOS PUBLICOS.

Siguiendo una clasificación tradicional de Derecho Administrativo, se puede distinguir, en función de la participación más o menos directa que la Administración tiene en la gestión de la actividad o servicio público, entre gestión directa, indirecta y mixta<sup>73</sup>.

---

<sup>73</sup> Vid., ALBI CHOLBI, en *Tratado de los modos de gestión de las Corporaciones locales*, Ed. Aguilar, Madrid, 1960.

Es interesante el análisis efectuado por GARCÍA-TREVIJANO FOS sobre las “formas singulares de intervención” de la Administración en el campo económico. De una parte, diferencia la gestión directa, en la que solo actúa la Administración, negando cualquier participación privada. Sus posibles variantes son la explotación de la actividad económica de manera indiferenciada por la propia Administración, a través de sus órganos, la creación de un ente público *ad hoc* (fundación pública), institucionalmente creado para ello, y la creación de una sociedad mercantil.

De otra parte, establece toda una serie de supuestos de gestión de servicios públicos de forma indirecta y mixta. Así, analiza la concesión pura, en la que el concesionario, no sólo construye la obra, sino que también se hace cargo de la prestación del servicio, asumiendo los riesgos económicos de la actividad. La concesión de ejercicio que supone una atenuación de la concesión pura, en la que el concesionario se encuentra frente a una empresa ya creada y solamente debe hacerla funcionar, soportando las pérdidas y gastos. Suele utilizarse cuando termina una concesión por caducidad, reversión, rescate, etc. En ambos casos, la concesión “es un medio de buscar la irresponsabilidad de los entes públicos, que solamente estarán obligados al cumplimiento de los compromisos voluntariamente asumidos en el acto de la concesión”. La gestión interesada en la que la empresa pertenece a la Administración, que la crea *ex novo*, por rescate, reversión, renuncia, etc., y de la misma manera que puede conceder (puramente o transfiriendo sólo el ejercicio), puede adoptar esta nueva forma, que consiste en que un gestor se compromete a hacer funcionar un servicio, soportando la Administración el riesgo de la explotación (déficits, gastos materiales...). El gestor (normalmente, una sociedad) explota también una empresa en el sentido de que debe organizar los medios personales necesarios para el funcionamiento, pero el hecho de gravar los riesgos sobre la Administración demuestra que es ella quien adquiere la condición de

Nuestra legislación de régimen local recogió esta clasificación doctrinal en el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, de 17 de junio de 1955, perdurando esta ordenación hasta nuestros días, habiendo sido transcrita por la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local.

Conforma la gestión directa la prestación del servicio público por la propia Administración, ya sea ella misma o a través de organismos autónomos, empresas públicas, o sociedades íntegramente de capital público.

GARCÍA DE ENTERRÍA ha propuesto una clasificación de las formas de gestión directa distinguiendo entre las indiferenciadas y las diferenciadas. “La gestión directa indiferenciada supone la gestión por parte de los órganos comunes o generales del Municipio, y en régimen también común respecto a las funciones y servicios ordinarios, con los cuales son subsumidas las

---

“empresario.” Finalmente, las sociedades de economía mixta que son personas jurídicas de Derecho privado, en las que la Administración participa no solo en el capital social de una sociedad, sino también en la administración de la misma. *Op. cit.*, págs. 46 y ss.

Es también sugestiva la clasificación realizada por VILLAR PALASÍ, quien establece el siguiente esquema.

“I. Producción a través de entes administrativos autónomos bajo régimen de Derecho público:

con potestad de imperio *erga omnes*: establecimiento público intervencionista.

con imperio interno, pero no *erga omnes*: empresa pública.

Producción a través de entes sin personalidad diferenciada: empresa propia.

Producción a través de sociedades privadas con carácter administrativo y bajo régimen *erga omnes* de Derecho común: accionariado del Estado, en sus dos formas de:

accionariado fiscal.

accionariado de control o gestor.

IV. Producción colaboradora de empresas privadas.”

En “La actividad industrial del Estado en el Derecho Administrativo”, *op. cit.*, págs. 76 y ss.



actividades de que se trate. La gestión directa diferenciada supone, por el contrario, un destacamiento orgánico, con mayor o menor extensión, sobre ese fondo común de los servicios ordinarios del Municipio, y una especialización también más o menos extensa para la gestión de la actividad considerada. La diferenciación puede ser meramente orgánica (un órgano especial de gestión, pero obrando dentro del régimen general) o bien patrimonial (Hacienda especial o Caja autónoma), o bien ambas a la vez (órgano especial de gestión con una Caja también especial), o bien, finalmente, una diferenciación personificada: fundación por el Municipio de un ente con personalidad jurídica al cual se atribuye la gestión específica de que se trate, personificación que supone siempre la existencia, en mayor o menor medida, de las dos diferenciaciones anteriores, orgánica y patrimonial, y que, por esta razón, es el grado extremo de la diferenciación de gestión.”<sup>74</sup>.

En la gestión mixta, la explotación del servicio se realiza mediante formas societarias en las que convergen el capital público y el privado.

En la gestión indirecta, el servicio público se presta a través de los distintos contratos de gestión de servicios públicos existentes, conservando la Administración la titularidad del servicio, pero cediendo la gestión económica del mismo. La gestión indirecta comprende, básicamente, tres modalidades: la concesión, el concierto y el arrendamiento.

De estas tres modalidades, las dos primeras, concesión y concierto, siguen vigentes, mientras que del arrendamiento se plantea su efectividad, debido a su falta de mención en el art. 156 del TRLCAP. No obstante, algunos autores,

---

<sup>74</sup> En “La actividad industrial y mercantil de los municipios”, *op. cit.*, págs. 130 y ss.

como después se analiza, sostienen el carácter abierto de este artículo, por lo que, en su caso, cabría hablar del arrendamiento como otra forma de gestión indirecta de los servicios públicos. En esta línea, debe destacarse que en el Reglamento de obras, actividades y servicios de las entidades locales, aprobado por Decreto 179/1995, de 13 de junio, de la Generalidad de Cataluña, que se dictó con posterioridad a la entrada en vigor de la LCAP, se regula el arrendamiento como una forma de gestión indirecta de los servicios públicos, declarando el art. 275 que, “los entes locales podrán prestar los servicios públicos de su competencia mediante el arrendamiento de las instalaciones que les pertenezcan para ser utilizadas por el arrendatario y con las cuales prestar el servicio contratado”.

Igualmente, el TS, en su sentencia de 27 de enero de 1992, declaraba que, “En el ámbito del derecho administrativo no existe - pese a que otra cosa pudiera parecer a tenor de la LCE - un contrato específico de gestión de servicios públicos, sino que es necesario hablar de una pluralidad contractual diferenciada a través de la que es posible dar cabida a todo tipo de gestión indirecta de un determinado servicio público.”<sup>75</sup>.

---

<sup>75</sup> SANTAMARÍA PASTOR, que considera muy dudosa su existencia, lo describe como “aquellos supuestos en que una entidad local prestaba un servicio de su titularidad, arrendando a un particular o empresa privada las instalaciones o inmuebles de su propiedad y que constituían los elementos materiales necesarios para la prestación del servicio. Se trataba, en cierta forma, de una técnica de ahorro de costes del personal por parte de los municipios, que, al arrendar a un particular unas instalaciones, lograban que éste desempeñara el servicio (percibiendo precios de los particulares) sin que la entidad local tuviera que realizar gasto alguno de personal.” *Op. cit.*, pág. 317.

*Vid.*, asimismo, SOSA WAGNER, quien analiza las diferencias entre arrendamiento y concesión, debido a la confusión introducida por el RSCL en su articulado. En *La gestión de los servicios públicos locales*, 2ª edición, Ed. Civitas, Madrid, 1995, págs. 140 y ss.

Es justamente la gestión indirecta en la que se va a centrar nuestro estudio, analizando, para ello, la legislación vigente.

#### **4. EL CONTRATO DE GESTION DE LOS SERVICIOS PUBLICOS.**

Una vez delimitados el concepto de servicio público y los distintos modos que puede emplear la Administración para gestionarlos, es necesario adentrarse en la normativa vigente aplicable a la gestión indirecta.

Como ya se ha manifestado, en la gestión indirecta, la Administración, manteniendo la titularidad del servicio público, cede, mediante distintas fórmulas contractuales, la gestión económica del mismo a determinados particulares.

Según el TRLCA<sup>76</sup>, el contrato de gestión de servicios públicos es un contrato administrativo por el cual las Administraciones Públicas encomiendan a una

---

<sup>76</sup> La Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas fue modificada por la Ley 53/1999, de 28 de diciembre. Según la Exposición de Motivos, “pese al relativo escaso tiempo de vigencia de la LCAP existen razones que abonan la necesidad de la modificación de su texto (...). De un lado, dar cumplimiento al mandato contenido en la disposición transitoria decimooctava de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, que obliga al Gobierno a remitir al Congreso de los Diputados un proyecto de Ley de reforma de la citada LCAP. De otro lado, la obligada incorporación a la legislación española de las modificaciones producidas en la normativa comunitaria sobre contratos públicos, así como la aclaración del sentido de determinados preceptos, corrección de ciertas deficiencias técnicas y, sobre todo, la introducción de una mayor objetividad, transparencia y concurrencia en la contratación administrativa (...)”. La Disposición Final Única, apartado 2, de esta Ley autorizaba al Gobierno para que, en el plazo de seis meses a partir de su publicación en el BOE, elaborase un texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, incluyendo la facultad de regularizar, aclarar y armonizar los textos legales aplicables. En su virtud, el Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio, aprobó el TRLCAP.

persona natural o jurídica la gestión de un servicio público. La Ley dedica a su regulación el Título II, del Libro II, en sus arts. 154 a 170<sup>77</sup>.

Enlazando con el análisis anteriormente efectuado sobre la noción de servicio público, creemos que esta normativa estatal adopta un concepto amplio de servicio público, aludiendo a todas aquellas actividades que tienden a la consecución de los fines señalados como de la competencia de la entidad pública correspondiente y, por tanto, no se refiere únicamente a la noción estricta que acoge la CE, en su art. 128.2.

La regulación del contrato de gestión de servicios públicos se caracteriza por su continuidad respecto del régimen contenido en la derogada Ley de Contratos del Estado, cuyo texto articulado fue aprobado por Decreto 923/1965, de 8 de abril. Esta continuidad es consecuencia de la inaplicabilidad del Derecho comunitario a dicho contrato<sup>78</sup>. La Exposición de Motivos de la Ley comienza justificando la reforma basándose en varias circunstancias<sup>79</sup>. Entre ellas figura la incorporación de España a la Unión Europea, lo cual ha exigido la adecuación de la legislación interna al ordenamiento jurídico comunitario que, en materia de contratación administrativa, se encuentra en diversas Directivas

---

<sup>77</sup> La Ley 53/1999 ha modificado los arts. 155, 157, 158, 159, 160 y 161.

<sup>78</sup> Constituye una excepción, la concesión de servicios públicos ligada a la realización de una obra cuya explotación se atribuye al concesionario, en cuyo caso, le afecta la Directiva de obras 93/37/CEE, de 14 de junio de 1993, habiendo sido recogida en los arts. 130 a 134 a los que se remite el art. 15.2 del TRLCAP.

<sup>79</sup> La primera de las causas de modificación de la Ley es el mandato constitucional contenido en el art. 149.1.18ª según el cual, el Estado asume la competencia exclusiva para promulgar la legislación básica sobre contratación administrativa. En base a ello, la DF 1ª relaciona de forma expresa y detallada las normas que no tienen la consideración de básicas por lo que, determinadas reglas de procedimiento, pueden ser reguladas por las Comunidades Autónomas.

sobre contratos de obras, suministros y servicios, aplicables, precisamente por su carácter de Derecho comunitario, a todas las Administraciones Públicas. Ahora bien, el Derecho comunitario únicamente afecta al contrato de gestión de servicios públicos en un aspecto que ha sido recogido en el art. 161.d) de la Ley, al enumerar las obligaciones generales del contratista<sup>80</sup>.

Respecto a su régimen jurídico, según el TRLCAP, este contrato se regulará, en primer lugar, por esta ley, salvo lo establecido en los arts. 95, 96, 102 y 110<sup>81</sup>, y, en segundo lugar, por las disposiciones especiales del respectivo servicio, en cuanto no se opongan a la Ley. Este inciso plantea el problema de que, si esa normativa especial sobre el servicio público correspondiente ha sido

---

<sup>80</sup> El art. 2.2. de la Directiva 93/36/CEE prohíbe que los gestores de servicios públicos discriminen, por razón de la nacionalidad, a las empresas de Estados miembros de la Unión Europea o de Estados signatarios del Acuerdo sobre Contratación Pública de la Organización Mundial del Comercio, en los contratos de suministros que adjudiquen como consecuencia del de gestión de servicios públicos.

Por otra parte, la Decisión de la Comisión Europea (1999/C 379/08), publicada en el "Diario Oficial de las Comunidades Europeas", núm. C 379, de 31 de diciembre, y reflejada en la Orden del Ministro de Hacienda, de 10 de febrero de 2000, impone que, a partir del 1 de enero de 2000, las cifras que figuren en la LCAP, para aplicar las Directivas comunitarias el Acuerdo sobre Contratación Pública de la Organización Mundial del Comercio, sean en euros. Además, el art. 30 de la Ley 46/1998, de 17 de diciembre, sobre introducción del euro, establece que, desde el 1 de enero de 1999 hasta el 31 de diciembre del año 2001, los importes monetarios utilizados como expresiones finales en las normas que a partir de dicha fecha se dicten, deberán hacer constar a continuación el importe equivalente en la unidad de cuenta euro al tipo de conversión.

<sup>81</sup> Esta previsión se encuentra reiterada en dos preceptos, el art. 154.1 y el art. 155.5 del TRLCAP.

Los arts. 95 y 96 regulan la demora en la ejecución y la posible resolución o prórroga, en su caso, cuestiones que no afectan a esta modalidad contractual. Los arts. 102 y 110 contienen la suspensión y cumplimiento del contrato, materias que tienen su propia normativa para el contrato de gestión de servicios públicos.

Cabe destacar que esta enumeración no está completa ya que, según el art. 167 del TRLCAP, no se aplican a dichos contratos las letras e) y f) del art. 111 del TR.

dictada por el Estado y tiene rango de ley formal, en caso de contradicción, prevalecerá sobre el TRLCAP. Por el contrario, si es dictada por la Comunidad Autónoma desaparece el dilema ya que el TRLCAP tiene carácter de norma básica y, en consecuencia, predomina sobre aquella<sup>82</sup>.

El texto refundido mantiene, como ocurría en la regulación anterior, el contrato de gestión de servicios públicos como un todo unitario comprensivo de distintos tipos de contratos. Como acertadamente ha señalado GARCÍA DE ENTERRÍA, “El llamado por la LCAP contrato de gestión de servicios públicos ya no es una figura contractual definida, no obstante el uso del artículo determinado singular (“el contrato de gestión...”). Por el contrario, bajo esa rúbrica común se encubre una pluralidad diversa de técnicas contractuales. Lo que la rúbrica expresa, más que un tipo contractual definido, es una simple técnica de gestión de los servicios públicos, la gestión llamada indirecta o por medio de empresas - por oposición a la gestión directa o realizada por los propios medios administrativos, incluyendo entre éstos los entes instrumentales-. Así resulta con toda claridad de los artículos 155 y 156 LCAP; el primero, refiriendo el supuesto tipo contractual a cualquier “encomienda a una persona natural jurídica (de) la gestión de un servicio”; el segundo, enunciando el principio de que “la Administración podrá gestionar indirectamente mediante contrato los servicios de su competencia”; (...) los redactores de la LCAP, como los de su antecesora, rendidos inicialmente a un dogmatismo previo, se ven inmediatamente forzados a su abandono. El ya citado artículo 157 enuncia

---

<sup>82</sup> Aunque como pone de manifiesto ARIMANY LAMOGLIA, esta es la teoría, ya que en la práctica, la LCAP “no se aplica primariamente, sino a lo sumo de forma subsidiaria, a la gestión de servicios ya “ordinamentalizados” que siguen sometidos a las disposiciones específicas por las que cada uno de ellos ha venido rigiéndose hasta la actualidad.” En *La reversión de instalaciones en la concesión administrativa de servicio público*, Ed. Bosch, Barcelona, 1981, pág. 14.

cuatro que llama “modalidades” de este abstracto e ilusorio contrato único y que, en realidad, son cuatro contratos perfectamente diferenciados en cuanto que cada uno tipifica estructuras obligacionales distintas de incorporación de particulares a la gestión de los servicios públicos.”<sup>83</sup>

Efectivamente, el art. 156 del TRLCAP contiene las distintas modalidades de contratación, que coinciden con las de la legislación anterior<sup>84</sup>.

De esta forma, la contratación de la gestión de los servicios públicos puede adoptar la modalidad de concesión, por la que el empresario gestionará el servicio a su propio riesgo y ventura<sup>85</sup>. La gestión interesada, en cuya virtud la Administración y el empresario participarán en los resultados de la explotación del servicio en la proporción que se establezca en el contrato. El concierto con persona natural o jurídica que venga realizando prestaciones análogas a las que constituyen el servicio público de que se trate. La sociedad de economía mixta, en la que la Administración participa, por sí o por medio de una entidad pública, en concurrencia con personas naturales o jurídicas<sup>86</sup>.

---

<sup>83</sup> *Curso de Derecho Administrativo I, op. cit.*, págs. 715 y 716.

<sup>84</sup> Art. 66 de la derogada LCE y art. 157 de la LCAP.

<sup>85</sup> Esta definición ha sido modificada por la Ley 53/1999, que ha añadido la aplicación a este tipo de contrato de lo dispuesto en el apartado tercero del art. 130 del TR, el cual anula los límites contenidos en el art. 282 del TRLSA sobre emisión de Deuda Pública y en el art. 185 del Cco. sobre la cifra del capital social.

<sup>86</sup> Para RUIZ OJEDA, “no debe otorgarse al precepto que ahora comentamos ningún valor normativo vinculante, en el sentido de que no establece una lista cerrada de modelos contractuales.” *Comentarios a la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas y a su reglamento de desarrollo parcial. Doctrina, jurisprudencia y concordancias*, Ed. Civitas, Madrid, 1996, págs. 688 y 689. En el mismo sentido SOSA WAGNER, en *La gestión de los servicios públicos locales, op. cit.*, pág. 48. ARIÑO ORTIZ, analizando las distintas modalidades de contrato, destaca la no

Quedan excluidos del ámbito del contrato, de una parte, los supuestos en que la gestión del servicio público se efectúe mediante la creación de entidades de Derecho público destinadas a este fin y, de otra parte, aquéllos en que la gestión del servicio público se atribuya a una sociedad de Derecho privado en cuyo capital sea exclusiva la participación de la Administración o de un ente público de la misma. En ambos casos estamos ante una gestión directa de los servicios públicos, a los que no es de aplicación dicha normativa<sup>87</sup>.

---

mención del contrato de arrendamiento, aunque no descarta su utilización: “Por cierto que el arrendamiento ha desaparecido de la Ley por razones que yo ignoro. Pero no importa. Aunque el legislador no lo diga, los contratos no contrato, quiero decir que son *lex contractus*, por tanto, un contrato pactado por una Administración si no infringe la ley, es la primera norma a aplicar a esa relación jurídica. Y las Administraciones Públicas, tanto las locales, que lo tiene previsto, como las nacionales, puede arrendar cuantas veces quieran aunque no lo diga la ley.” En “Su trascendencia en la problemática del servicio público”. *Contratación Pública II. Segundas Jornadas de Valladolid*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 178.

Por contra, SOUVIRÓN MORENILLA considera que, si bien la Administración, en base a su potestad de autoorganización, puede libremente decidir la forma de gestión del servicio, debe necesariamente “sujetarse a una de las formas de gestión directa o indirecta que enumeran en términos imperativos los arts. 155.1 y 157 de la LCAP (...) y 85.2, 3 y 4 de la LBRL.” En *La actividad de la Administración y el servicio público*, *op. cit.*, pág. 545.

<sup>87</sup> Para BAÑO LEÓN, la consecuencia inmediata de esta exclusión es la siguiente: “si hasta ahora, la Administración o una entidad instrumental de la misma debía someterse a reglas de publicidad y libre concurrencia para constituir empresas mixtas que gestionaran servicios públicos, a partir de la LCAP, bastará con que sea mayoritaria la participación administrativa, para que no se apliquen otras reglas que las propias de las empresas públicas, quedando en libertad la Administración para concurrir a la constitución simultánea o sucesiva con los particulares que juzgue oportunos. El acuerdo fundacional de una sociedad en la que la Administración mayoritariamente junto con particulares constituye la entidad es, a tenor de la Ley, un contrato privado de la Administración (art. 5.3 en relación con el citado art. 155.2); ahora bien, si el objeto de la sociedad es la explotación de un servicio público, aun cuando no se le aplique el Título II, cabe preguntarse si le será de aplicación las reglas generales de publicidad y libre concurrencia, pues la cláusula residual del artículo 5.2.b), aunque ha suprimido la expresión “servicio público”, sustituyéndola por la de “giro o tráfico específico de la Administración contratante”, indudablemente se refiere *in genere* a los servicios públicos. Dicho tipo de contratos versan claramente sobre una finalidad pública (la gestión del servicio)



El TRLCAP establece una serie de restricciones a la posibilidad de gestionar indirectamente los servicios públicos, limitando, por tanto, el ámbito de dichos contratos.

La primera reserva se encuentra en el art. 155.1, el cual señala que únicamente podrán gestionarse indirectamente mediante contrato los servicios públicos que sean de competencia de la Administración<sup>88</sup>. Más adelante, remarcando esta idea, se preceptúa que antes de proceder a la contratación de un servicio público, es necesario que se declare expresamente que la actividad de que se

---

de competencia de la Administración (art. 5.2.b), *in fine*.” En *Derecho de los contratos públicos. Estudio sistemático de la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas*, Ed. Praxis, Barcelona, 1995, pág. 672.

<sup>88</sup> Esta limitación recoge lo establecido en el art. 197 del Reglamento General de Contratación del Estado, aprobado por Decreto 3410/1975, de 25 de noviembre. Dicho Reglamento ha quedado derogado, según la Disposición Derogatoria Única de la Ley 13/1995, en cuanto se oponga a lo establecido en esta Ley, aunque en la Exposición de Motivos de la Ley 13/1995, ya se pone de manifiesto que esta nueva norma incorpora ciertos preceptos que figuraban en el Reglamento General de Contratación, siendo las materias más significativas las relativas a la clasificación y régimen de contratos, los requisitos generales de contratación y la invalidez, resolución y sus efectos.

Asimismo, la necesidad de que la Administración tenga atribuida la competencia sobre un determinado servicio público para poderlo gestionar mediante fórmulas contractuales, ya había sido recogida en varios dictámenes de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa. El de 10 de junio de 1967 establece que “para contratar la gestión de un servicio público con empresa privada es indispensable que exista previamente en vigor una norma positiva reguladora del respectivo servicio, pues el interés público implícito en todo servicio administrativo excluye el que su alcance y funcionamiento se supedita a lo establecido en las cláusulas de un contrato.” El de fecha 17 de junio de 1969 precisa que “no basta que nos hallemos ante una actividad de interés público ni que esta actividad se preste por el gestor indefinidamente al público si falta el elemento primordial de que la referida actividad ha sido asumida por el Estado como propia del mismo, en virtud de disposición legal, con el consiguiente deber de prestarla en beneficio de los administrados.” (Ambos dictámenes son citados por SOSA WAGNER, en el libro *Comentarios a la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas*, Ed. Cedecs, Barcelona, 1996, págs. 163 y ss.).

trata queda asumida por la Administración respectiva como propia de la misma. Para cumplir este requisito es necesario que exista una atribución legal, específica y precisa, a dicha Administración sobre un determinado servicio público, lo cual la legitima a obrar y, en este caso concreto, le permite que ese servicio público se gestione de forma indirecta por terceras personas<sup>89</sup>.

En segundo lugar, los servicios públicos gestionados indirectamente deben tener, según el art. 155.1 del TRLCAP, “un contenido económico que los haga susceptibles de explotación por empresarios particulares”. La interpretación más lógica de este precepto parece encaminarse al hecho de que serán susceptibles de gestión indirecta aquellos servicios que por su dimensión puedan producir incentivos al sector privado para participar, mediante contrato, en la gestión de los mismos.

En tercer lugar, “en ningún caso podrán prestarse por gestión indirecta los servicios que impliquen ejercicio de la autoridad inherente a los poderes públicos”<sup>90</sup>. Son actos que implican ejercicio de la autoridad aquellos que

---

<sup>89</sup> Ejemplos concretos de esta declaración de servicio público los encontramos en la Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de los Transportes Terrestres, cuyo art. 150.2 declara que los transportes ferroviarios públicos (aquellos que se llevan a cabo por cuenta ajena mediante retribución económica) “tienen carácter de servicio público de titularidad de la Administración”. La Ley 10/1987, de 15 de junio, de normas básicas para un desarrollo coordinado de actuaciones en el sector de los combustibles, en su artículo primero designa servicio público todas las actividades del ciclo (producción, transporte y suministro) y, en consecuencia, quedan publicadas mediante su reserva al sector público. La Ley 4/1980, del Estatuto de la Radio y la Televisión, establece, en su art. 2.2, que tanto la radiodifusión sonora como la televisión son un servicio público de titularidad del Estado.

<sup>90</sup> Art. 155.1 del TRLCAP. Esta prohibición se recogía en el art. 63 de la LCE, pero utilizando la expresión “ejercicio de poderes soberanos”, la cual no resultaba del todo acertada, ya que se trata de un límite impuesto a todas las Administraciones Públicas que pretendan contratar servicios públicos de su competencia, y no sólo a

---

permiten imponer a los ciudadanos determinadas actividades o conductas. Son, por tanto, actos administrativos de coacción que asignan obligaciones a los particulares. En consecuencia, queda reservada a la Administración la realización de aquellas actividades que emanan directamente del poder público, de manera que sólo pueden ejecutarse por la Administración. Según ALBI CHOLBI, son servicios que implican ejercicio de autoridad las manifestaciones de la soberanía como son la potestad de dictar normas jurídicas, el uso de la fuerza, la función de policía o garantía del bienestar de la colectividad, añadiendo SOSA WAGNER que “se trata de materias todas ellas que el derecho público moderno ha sustraído tradicionalmente a la esfera de actuación de los sujetos particulares por entenderlas consustanciales al ejercicio de funciones soberanas.”<sup>91</sup>

## **5. LA CONCESION ADMINISTRATIVA.**

### **a. CONCEPTO DE CONCESIÓN ADMINISTRATIVA DE SERVICIO PÚBLICO.**

La concesión administrativa constituye la forma más típica y clásica de gestión indirecta de los servicios públicos.

La regulación contenida en el TRLCAP es común a todos los contratos de gestión de los servicios públicos, si bien existe bastante unanimidad doctrinal de

---

la Administración del Estado.

<sup>91</sup> ALBI CHOLBI, *op. cit.*, págs. 119 y ss.

SOSA WAGNER, en *Comentarios a la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas*, *op. cit.*, pág. 165.

que se trata de una normativa pensada y diseñada para la concesión administrativa.

El art. 156.a) del TRLCAP define la concesión como aquella modalidad de gestión indirecta por “la que el empresario gestiona el servicio a su propio riesgo y ventura.”<sup>92</sup> Según esta descripción legal, la concesión tiene como pilar básico, que sirve para diferenciarlo de otros conceptos, la asunción de riesgos por el contratista. Cabe, sin embargo, poner de manifiesto que este principio fundamental, según la dicción del art. 98 del mismo TRLCAP, es predicable para todos los contratos celebrados por la Administración, por lo que la definición contenida en el art. 156.a) nada dice sobre dicha figura.

La concesión administrativa se caracteriza por el hecho de que un particular entra a realizar una actividad que es propia de la Administración, produciéndose una escisión entre la titularidad de servicio que permanece en la Administración Pública concedente<sup>93</sup> y la gestión del servicio que se

---

<sup>92</sup> Declara la STS, de 22 de septiembre de 1986, que, “Aun cuando no es, en la actualidad, la gestión de servicios públicos una figura contractual definida, existen notas que comportan homogeneidad, como resulta de la forma más normal y tradicional de gestión en que el empresario asume exclusivamente los riesgos y beneficios de la explotación en las condiciones en que se haya previsto la concesión en los pliegos correspondientes, llevando a efecto la explotación mediante el resarcimiento económico de unas tarifas que se le autoriza a percibir de los usuarios.”

<sup>93</sup> En este sentido, el art. 126 del RSCL declara que, “en la ordenación jurídica de la concesión se tendrá como principio básico que el servicio concedido seguirá ostentando en todo momento la calificación de servicio público de la Corporación Local a cuya competencia estuviere atribuido.”

La jurisprudencia también es clara. La STS, de 20 de junio de 1986, declara que, “No puede desprenderse la Administración de la titularidad de un servicio sin que el mismo pierda su carácter, lo cual no impide que la gestión pueda desarrollarse de forma directa, indirecta o mixta, ya que en todo caso la Administración conserva dicha titularidad de gestión y, en consecuencia, la facultad de disponer, regular, organizar y modificar la prestación del servicio, como reconoce el art. 33 del RSCL.

encomienda a un particular, el cual corre con el riesgo económico de la explotación. Se produce, en consecuencia, una transferencia en favor de un particular de las facultades de gestión de un servicio público<sup>94</sup>.

El TS, en sentencia de 2 de marzo de 1987, ha destacado “el papel estelar de la idea de servicio público y señalado que toda concesión implica un doble carácter por constituir a la vez un derecho a favor del titular y una función que se le confía para prestar un servicio de interés general; haciéndose presente la coexistencia del interés público y privado, y ambos deben coexistir armoniosamente sin que el primero absorba o desnaturalice al segundo (...) y sin que el privado pase por encima del público y desvirtúe el sentido propio de la institución.”

La STS, de 19 de noviembre de 1956, resalta que, “por ella, la Administración transfiere o cede al concesionario una esfera de actuación originariamente administrativa, sin que en ninguno de ambos casos (dominio o servicio público) lleguen a transferirse totalmente las facultades de la Administración, de tal

---

(...) aun cuando se dé entrada a los particulares, a través de las distintas formas legalmente admitidas, a la prestación del servicio, subsiste en la Administración un poder de control y dirección, inherente a su propia titularidad, que ejerce directamente sobre la gestión.”

<sup>94</sup> El Consejo de Estado, en la consulta 6.683, de 14 de noviembre de 1950, en la que reconoce la existencia, junto a la concesión demanial, de la concesión de servicio público, pone de relieve esta escisión al declarar que, “La idea común que trasciende de ambas especificaciones está en la cesión al particular de una esfera de actuación originariamente administrativa. Esta esfera puede (...) referirse al orden de la actividad y la gestión, y en este supuesto, el concepto de servicio público discrimina, entre toda la gama de actividades posibles, aquellas que son administrativas de modo natural, originario y exclusivo. Por el negocio de concesión, la Administración transfiere a un particular una esfera de actuación en cualquiera de estos dos órdenes; lo característico y común es que en todo caso, y por hipótesis, esta transferencia es parcial, comprende una tasa limitada de facultades y en modo alguno una propiedad plena, pues dominio público y servicio público siguen siendo tales tras la concesión, y, por ende, referibles a la Administración, que en algún sentido, por el hecho simple de esta titularidad constante e inderogable, mantiene en la situación facultades de imperio.”

modo que ésta mantiene sobre el dominio y el servicio público concedidos, que siguen siendo públicos, su propia titularidad constitutiva e inderogable.”

GARCÍA-TREVIJANO FOS ha afirmado que “la forma que mantiene a un particular empresario, pero sujeto a la Administración por un especial vínculo de Derecho público, es la concesión de servicio público: de ella se ha dicho que reúne las ventajas del socialismo en cuanto que somete al concesionario a un estrecho control, y por otro lado, conserva la iniciativa privada. Sólo que la concesión es ya una gran limitación a la actividad particular. El concesionario-empresario no es un industrial corriente. A su faceta mercantil se le une la administrativa, y en la mutua inteligencia entre ambas está el éxito de la institución.”<sup>95</sup>

Originariamente, la concesión de servicios públicos ha sido vinculada con la realización de obras públicas, así como con la utilización del dominio público. La concesión de servicios públicos es un contrato administrativo autónomo por el cual la Administración encarga, a un particular, la gestión de un servicio de su competencia, siendo indiferente que el particular deba realizar la construcción de determinadas obras públicas, previamente a la explotación del servicio. Por tanto, este contrato es independiente de la realización de obras públicas, así como de la utilización del dominio público<sup>96</sup>.

---

<sup>95</sup> *Op. cit.*, pág. 14.

<sup>96</sup> GARCÍA-TREVIJANO FOS distingue las siguientes situaciones que se pueden presentar:

- a) La Administración concede la construcción de la obra y formación de empresa, y su ejercicio, en cuyo caso, es una concesión pura de obras y servicios o de servicio solamente.
- b) La Administración contrata la construcción de la obra, reservándose el desarrollo del servicio, siendo un simple contrato de obra pública.
- c) La Administración construye la obra o la empresa y explota el servicio, siendo

Lógicamente, la concesión sólo es posible en aquellos servicios que implican una explotación económica de la que el concesionario puede obtener una retribución a su actividad, entre otras, a través de las tarifas pagadas por los usuarios. De ahí la restricción, anteriormente enunciada, contenida en el art. 155.1 del TRLCAP.

La prestación de servicios mediante concesión permite, “primero elegir los sujetos más capaces o con mayores garantías para que la indicada actividad se cumpla en el sentido que al interés público convenga, segundo, tasar, de una manera previa y bien delimitada, el contenido de las facultades de ejercicio que se transmiten, en función del objetivo social que con ello se pretende; tercero, imponer a la vez ese ejercicio de una manera forzosa, de modo que elimine la posibilidad de un no ejercicio que se juzga contrario al interés general, todo ello bajo la fiscalización administrativa; y en fin, reservar la posibilidad de una caducidad de los derechos otorgados o de un rescate de los mismos o de una reversión a tiempo establecida en virtud de una titularidad remanente y última que permanece en la Administración, desde la cual se efectúa y se apoya todo

---

una gestión directa en la construcción y en la explotación.

d) Por último, la Administración crea la empresa o construye la obra, y concede el ejercicio, denominándolo concesión de ejercicio. “La Administración ha integrado la empresa, no importa si directa o indirectamente mediante contratos, ya que esto es un momento no relevante frente al servicio, y después, en lugar de explotar directamente, o acudir a la concesión pura obligando al concesionario a adquirir dicha empresa, concede el ejercicio simplemente. Pero dicha forma concesional se encuentra en el mismo plano que la pura, en ambas es igual la relación de Derecho público que liga al concesionario a la Administración: adquiere él la cualidad de empresario, actuando en nombre propio, sustituyéndolo (y no representándolo) al concedente, que, por lo tanto, permanece fuera del campo económico. La concesión, (...), es un medio de buscar la irresponsabilidad los entes públicos, que solamente estarán obligados al cumplimiento de los compromisos voluntariamente asumidos en el acto de la concesión.” *Op. cit.*, pág. 52.

proceso interventor descrito y que puede recuperar la plenitud de facultades con vistas o bien a una explotación directa ulterior por la propia Administración o bien a una nueva distribución concesional en favor de nuevos titulares.”<sup>97</sup>

ALBI CHOLBI describe la concesión como “un modo de gestión, de naturaleza contractual, en virtud del cual una persona extraña al concedente aporta los medios financieros indispensables para la implantación de una actividad de la competencia de la Administración Pública, realiza las obras e instalaciones necesarias a dicho fin, y presta al público el correspondiente servicio durante el período estipulado, sometiéndose para ello a los reglamentos generales establecidos por la propia Administración y percibiendo de los usuarios una contraprestación económica que le permita amortizar su desembolso inicial y cubrir los gastos de conservación y explotación, con el procedente beneficio industrial, revirtiendo en forma gratuita a la Administración, al terminar el contrato, todos los elementos materiales afectos al servicio.”<sup>98</sup>

## **b. NATURALEZA JURÍDICA.**

Se ha planteado doctrinalmente cuál es la naturaleza jurídica de la concesión administrativa. Sin ánimo de profundizar, han sido fundamentalmente dos las teorías que se han formulado al respecto: las teorías unilaterales y las teorías bilaterales o contractuales.

---

<sup>97</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, en *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, 7ª edición, Ed. Civitas, Madrid, 2000, pág. 133.

<sup>98</sup> *Op. cit.*, pág. 540.



### **A. Teorías unilaterales.**

Las teorías unilaterales parten de la imposibilidad de que exista un contrato de Derecho público, debido a la situación de desigualdad en que se encuentran las partes. En consecuencia, para estos autores la concesión administrativa es un acto administrativo, creador de derechos, una manifestación de la voluntad unilateral de la Administración, ya que, tanto en su origen, como en su posterior desarrollo, es la Administración, basándose en el interés general, la que impone su voluntad, sin dejar que exista, como ocurre en los contratos, un acuerdo bilateral de voluntades<sup>99</sup>.

El problema con el que se encuentra esta teoría es que la concesión administrativa produce efectos bilaterales, generando derechos y obligaciones recíprocos entre la Administración concedente y el concesionario.

Ello obliga a los que sostienen este parecer a concluir que la concesión administrativa es un acto administrativo unilateral en su acción, pero bilateral en su vinculación.

### **B. Teorías contractualistas.**

Las teorías bilaterales, adoptadas inicialmente por la doctrina francesa, parten de la idea de que la concesión administrativa es un contrato en virtud del cual una persona se obliga con la Administración a prestar, por su cuenta y riesgo,

---

<sup>99</sup> *Vid.*, entre otros, ZANOBINI en *Corso di diritto amministrativo*, 8ª edición, Ed. Giuffrè, Milano, 1958., OTTO MAYER en *Derecho Administrativo alemán*, 2ª edición, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1982.

un servicio público a cambio de la percepción de unas tarifas<sup>100</sup>.

Esta teoría se enfrenta con la dificultad de que en las concesiones existe un pliego de condiciones que afecta al cumplimiento del contrato y que actúa como una verdadera norma jurídica de obligado cumplimiento para el concesionario.

### **C. Doctrina, legislación y jurisprudencia españolas.**

La doctrina española, al igual que acontece con la extranjera, también se encuentra dividida respecto a la naturaleza jurídica de la concesión administrativa de servicio público.

Existe un amplio sector doctrinal que reconoce el carácter contractual de la concesión administrativa.

Así por ejemplo, GARCÍA DE ENTERRÍA declara que, “Hay aquí un contrato de empresa, expresión de un arrendamiento de obra, porque el concesionario se obliga a prestar un resultado (construcción y explotación - o sólo ésta - de un servicio público en el nivel técnico exigido por los pliegos...) a cambio de un precio alzado, que es aquí el derecho a la percepción de unas tarifas fijas.”<sup>101</sup>

ALBI CHOLBI sostiene que, “La concesión es, fundamentalmente, un contrato. El servicio ha de prestarse, sin duda, con sujeción a una norma

---

<sup>100</sup> *Vid.*, entre otros, HAURIUO en *Précis de droit administratif et de droit public*, 9ª edición, Ed. Sirey, Paris, 1919.

<sup>101</sup> *Curso de Derecho Administrativo I, op. cit.*, pág. 716.

reglamentaria fijada de modo unilateral por la Administración, pero esto no es una peculiaridad de la concesión, sino una circunstancia general de casi todas las formas gestoras.”<sup>102</sup>

GARRIDO FALLA también se decanta por esta tesis declarando que “(...) en nuestro Derecho positivo suele emplear tradicionalmente para la concesión de los servicios públicos el mecanismo del contrato: el acto administrativo de concesión viene a ser entonces cabalmente la prestación a que una de las partes contratantes - la Administración - se obliga. Por lo demás, siendo el objeto de este contrato un servicio público, el carácter administrativo de tal contrato queda fuera de toda duda. La Ley articulada de Contratos del Estado disipa, desde el punto de vista de nuestro Derecho positivo, las dudas que pudiesen quedar, pues incluye a la concesión entre las modalidades del contrato de gestión de servicios públicos.”<sup>103</sup>

No obstante, también existen autores españoles que niegan el carácter contractual y sostienen otras teorías como GÓMEZ GONZÁLEZ, GARCÍA OVIEDO, FERNÁNDEZ DE VELASCO, J. RAMÍREZ y VILLAR PALASÍ, entre otros.

Concretamente, este último autor, si bien reconoce una cierta bilateralidad en la concesión administrativa, destaca el carácter fundamental que tiene el acto administrativo unilateral de otorgamiento de la concesión. “De todos modos, en la concesión administrativa es preciso escindir dos grados de desarrollo.

---

<sup>102</sup> *Op. cit.*, pág. 540.

<sup>103</sup> *Tratado de Derecho Administrativo II, op. cit.*, págs. 425 y ss.

Otros autores que sostienen la tesis contractual son ALCALÁ ZAMORA, ALVÁREZ GENDÍN, MARTÍNEZ USEROS, DE LA CUÉTARA y MEILÁN GIL.

Relativo el primero al acto administrativo de establecimiento del servicio o de afectación de dominio público, que comporta la creación de una institución en el sentido de Hauriou, y que lógicamente alcanza un mero contenido unilateral, y un segundo momento de colaboración del particular que, a través de su aceptación, establece el vínculo concesional. A estos efectos hay que tener en cuenta que si bien el contrato es un vínculo o acuerdo de voluntad, no todo acuerdo de voluntad supone un contrato. En la concesión administrativa se da efectivamente una situación bilateral, que podrá parangonearse con la circulación contractual entre las partes, mas el modo de crearse tal vinculación no es, precisamente, el acuerdo de contrato, sino el acto administrativo unilateral.”<sup>104</sup>

BAÑO LEÓN mantiene una postura ecléctica, defendiendo tanto una tesis como otra, aunque se decanta por la primera, ante la evidencia de la regulación legal<sup>105</sup>.

En España, la postura del legislador es clara sosteniendo la naturaleza contractual. Prueba de ello es el hecho de venir regulada, en cuanto a la esfera estatal y con carácter general, en el TRLCAP. Esta Ley califica la concesión de servicios públicos como un contrato de gestión de servicios indirecto, dedicando todo el Título II de la misma a dicho contrato, dentro del cual, aparece como una modalidad la concesión de servicios públicos.

---

<sup>104</sup> “Concesiones administrativas”, en *Nueva Enciclopedia Jurídica*, Tomo IV, Ed. Seix, Barcelona, págs. 702 y ss.

<sup>105</sup> “La concesión (...) puede constituirse mediante acto o mediante contrato. La LCAP mantiene la naturaleza contractual y a ella debemos atenernos.” *Op. cit.*, págs. 679 y 680.

En las legislaciones autonómica y local, también se advierte el carácter contractual de la concesión de servicios públicos, aunque las respectivas Leyes no lo denominen como tal.

En este mismo sentido se ha pronunciado, de forma constante, la jurisprudencia del TS. La STS, de 6 de diciembre de 1949, señala que, “sin entrar a definir la naturaleza jurídica de las concesiones (...), es indiscutible que constituyen verdaderos contratos bilaterales, título contractual que tiene su origen en la legislación que rige las concesiones (...) y, fijando así el carácter de tales concesiones, los pactos y condiciones en las mismas otorgadas han de ser mantenidos por haber creado un especial estado de derecho que no es posible pueda ser alterado por la sola voluntad de una de las partes, mientras no sean rescindidas en forma legal (...)”. Asimismo, la STS, de 21 de octubre de 1989, declara que, “la concesión de servicios (...) ofrece un mercado, aunque no exclusivo, talante contractual (...), pues (...) tal negocio jurídico, de naturaleza indiscutiblemente administrativa, tiene por origen una oferta al público que formula la Administración y una simétrica propuesta de los particulares, estructura bilateral y además sinalagmática que, una vez perfeccionada sustantiva y formalmente, crea un complejo entramado de derechos subjetivos y obligaciones recíprocas (...)”.

La STS, de 11 de diciembre de 1998, refrenda que, “en nuestro ordenamiento jurídico [la concesión] se configura como un contrato que se rige por la legislación de Contratos del Estado y la del servicio que es objeto de concesión.”<sup>106</sup>

---

<sup>106</sup> *Vid.*, igualmente, las sentencias del TS de 10 de diciembre de 1904, 11 de julio de 1905, 28 de febrero de 1911, 30 de septiembre de 1911, 15 de noviembre de 1911, 28 de abril de 1913, 22 de enero de 1918, 26 de febrero de 1918, 1 de julio de 1920, 14 de mayo de 1921, 26 de mayo de 1923, 9 de noviembre de 1933, 21 de febrero de 1942, 3

### **c. DISTINCIÓN DE FIGURAS AFINES.**

Una vez sentadas las bases para el análisis del contrato de concesión administrativa de servicios públicos, es necesario deslindar esta figura de otras afines.

Junto a la concesión de servicio público, existen otras situaciones que también reciben la misma denominación, aunque para algunos autores estarían más cercanas a otras figuras del Derecho Administrativo y, especialmente, a las autorizaciones<sup>107</sup>.

Según ALBI CHOLBI, dentro del nomen iuris concesión se incluyen toda una

---

de enero de 1944, 22 de diciembre de 1954, 29 de marzo de 1968, 2 de abril de 1973, 30 de enero de 1988, 29 de abril de 1988, entre otras.

<sup>107</sup> La STS, de 11 de diciembre de 1998, pone de manifiesto cuáles son las diferencias entre concesión y autorización: “el que estemos ante un supuesto de concesión administrativa y no ante una simple autorización resulta del hecho de que estamos ante una actividad reservada expresamente al sector público que se cede a los particulares con sujeción a unas condiciones establecidas administrativamente y no ante una remoción mediante la técnica de la autorización de las limitaciones establecidas al ejercicio de actividades privadas. Estamos ante una cesión que si bien no es permanente sí tiene carácter estable y de larga duración (...), los precios no se rigen por el sistema de comercio libre como correspondería a un servicio privado sino que vienen predeterminados por la Administración concedente y están integrados en un 25% por una tasa de carácter fiscal, al tiempo que la actividad o servicio objeto de concesión es propio de la Administración concedente por imperativo del artículo 2 del Decreto 181/1990 (...). Este Tribunal Supremo tiene señalado que la concesión ha venido siendo considerada como constitutiva de una transferencia de facultades de la Administración al administrado en tanto que la autorización se ha caracterizado por la remoción de límites al ejercicio de una actividad privada dando por supuesta la existencia previa de un derecho subjetivo, lo que en el primer caso implica una retención de poder por el sector público inexistente en el caso de la autorización.”

---

gama de situaciones jurídicas, que clasifica de la siguiente forma<sup>108</sup>:

- A) Concesión de obras y servicios.
- B) Concesión demanial.
- C) Concesión industrial.
- D) Concesión de “status”.

A) En las concesiones de obras y servicios podemos distinguir tres diferentes modalidades.

En primer lugar, la concesión de obra, que es un contrato en virtud del cual la Administración encarga a un particular la ejecución de una obra pública.

En segundo lugar, la concesión de obra y servicio que surgió a mediados del siglo XIX, permitiendo a la Administración realizar las grandes obras del siglo pasado<sup>109</sup>. Mediante esta modalidad de concesión, la Administración confía a un particular la ejecución de una obra pública, retribuyendo al constructor con la explotación de la misma en el período pactado, durante el cual, percibe de los usuarios las tarifas estipuladas con la Administración, quedando el concesionario obligado a entregar, al concluir el periodo concesional, la plena propiedad y disfrute de las obras ejecutadas. La STS, de 31 de enero de 1935, definía esta concesión como “un negocio jurídico administrativo completo, en dos tractos sucesivos y bien diferenciados en orden a su cumplimiento: el primero, de ejecución de obras, dentro del cual el concesionario ejecuta a su

---

<sup>108</sup> *Op. cit.*, págs. 502 y ss.

<sup>109</sup> *Vid.*, la Ley de Obras Públicas y de Ferrocarriles de 1877, la de Aguas de 1879 y la de Puertos de 1880.

costa todas las necesarias, y en segundo, de explotación de servicios, en el cual los hace funcionar el concesionario, percibiendo por ello las cantidades previstas en las tarifas de concesión.”

En tercer lugar, la concesión de servicio, en la que el concesionario únicamente explota un determinado servicio público, ya sea porque la obra pública ya está construida o porque no se requiere esta actuación.

En este sentido, el art. 114.2 del RSCL<sup>110</sup> integra, dentro de la concesión, la construcción de una obra o instalación y la subsiguientes gestión del servicio a que estuvieren afectas o el mero ejercicio del servicio público, cuando no requiera obras o instalaciones permanentes o estuvieran ya establecidas.

ARIMANY LAMOGLIA considera deficiente esta clasificación en el sentido de que mezcla, arbitrariamente, dos criterios distintos: primero, el de la naturaleza de las instalaciones (permanentes o no) y, segundo, el de si las mismas estaban o no establecidas al otorgarse la concesión<sup>111</sup>.

B) La concesión demanial consiste en la transferencia a un particular del uso o disfrute del dominio público. El art. 78.1 del Reglamento de Bienes de las

---

<sup>110</sup> Este Reglamento fue aprobado por Decreto de 17 de junio de 1955. Esta norma sigue vigente en cuanto no se oponga a las disposiciones de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de conformidad con lo dispuesto en su Disposición Derogatoria e) y en su Disposición Final 1ª.f). Esta Ley autorizó al Gobierno para que, en el plazo de un año, actualizase y acomodase a lo dispuesto en la misma dicho Reglamento, no habiéndose producido hasta la fecha. En cualquier caso, hay que tener en cuenta que, el Capítulo II, “Actividades y servicios”, del Título VI, arts. 84 a 87, de la Ley 7/1985 afecta al contenido normativo del RSCL, así como el Capítulo II, del Título VI, arts. 88 a 110, del TRRL.

<sup>111</sup> *Op. cit.*, pág. 6.



Corporaciones Locales declara que estarán sujetos a concesión administrativa tanto el uso privativo de bienes de dominio público, como su uso anormal<sup>112</sup>.

C) Las concesiones industriales implican la intervención de la Administración en la esfera económica. Estas concesiones se caracterizan por versar sobre actividades industriales y no sobre verdaderos servicios<sup>113</sup>.

ALBI CHOLBI distingue, dentro de este tipo de “concesiones”, distintas modalidades gestoras de características bien definidas. En primer lugar, las concesiones de policía que serían, para este autor, más que concesiones, autorizaciones, y que consisten en actuaciones de la Administración dirigidas de una parte a condicionar el ejercicio de determinadas actividades, que pueden ocasionar a la colectividad daños físicos o económicos y, de otra parte, a prohibir el ejercicio de dichas actividades a todos aquellos que no reúnan las condiciones determinadas. Son ejemplos de este tipo de “concesiones” la pesca de ballena, del bacalao, los cotos arroceros, aeropuertos privados, salas de subastas, industrias en general, etc. Y, en segundo lugar, las concesiones de fomento, cuya finalidad es la de mejorar la escasez de producción nacional de ciertas materias vegetales, como el algodón, el lúpulo o las semillas, básicas para la agricultura, o para determinadas empresas importantes, estableciéndose para ello una colaboración entre el Estado y los particulares y, empleándose la

---

<sup>112</sup> Según el art. 75.2 de este Reglamento, se entiende por uso privativo, “el constituido por la ocupación de una porción del dominio público, de modo que limite o excluya la utilización por los demás interesados.”

Según el art. 75.4 del Reglamento, se entiende por uso anormal el que no sea conforme con el destino principal del dominio público a que afecte.

<sup>113</sup> Este concepto fue acuñado por VILLAR PALASÍ, en *Nueva Enciclopedia Jurídica*, op. cit., págs. 691 y ss.

---

técnica de la subvención<sup>114</sup>.

D) Finalmente, las concesiones de “status” que se caracterizan por ser actos que confieren un status personal, como por ejemplo, la ciudadanía obtenida mediante carta de naturaleza, la concesión de títulos nobiliarios y distinciones honoríficas, el reconocimiento de personas jurídicas, etc.

#### **d. PROCEDIMIENTO Y ADJUDICACIÓN DEL CONTRATO DE CONCESIÓN.**

Como ya se ha puesto de manifiesto anteriormente, el TRLCAP contiene una única regulación para todas las modalidades de contrato de gestión indirecta de los servicios públicos, por lo que, aunque únicamente se centre el estudio en la concesión administrativa, lo que aquí se establece es de aplicación a los demás tipos de contrato.

Este procedimiento consta de dos fases. Una primera de carácter interno, en que la Administración reúne los datos necesarios para formar el expediente de contratación y que concluye con su aprobación por el órgano de contratación, y una segunda, externa, en que la Administración informa del deseo de contratar un servicio en determinadas condiciones, seleccionando al contratista, adjudicando el contrato y que concluye con su formalización<sup>115</sup>.

---

<sup>114</sup> *Op. cit.*, págs. 506 y ss.

<sup>115</sup> “El procedimiento de contratación es uno de los procedimientos complejos o procedimiento de procedimientos”. LLISSET I BORRELL, en *Manual de los contratos públicos. Comentarios a la Ley 13/1995*, Ed. Bayer Hnos., Barcelona, 1996, pág. 183.

### **A. Actuaciones preparatorias del contrato de concesión.**

Previamente a proceder a la contratación de un servicio público, es necesario determinar, según el art. 155.2 del TRLCAP, su régimen jurídico básico en, como mínimo, los siguientes extremos:

1. Las competencias que tiene la Administración contratante en la materia objeto del contrato.
2. El alcance de las prestaciones que deben recibir los usuarios de dichos servicios públicos, debiendo determinarse los derechos y el contenido de las prestaciones que los administrados deben recibir del contratista.
3. La asunción de dicha competencia por la Administración.

Una vez que la Administración ha asumido la competencia administrativa que va a ser desarrollada por un particular, es necesario que aquélla elabore y apruebe el expediente de contratación. Éste, de acuerdo con los arts. 11 y 67 del TRLCAP, es un requisito necesario para la celebración de un contrato administrativo. Reiterando esta idea, el art. 55 del TRLCAP prohíbe la celebración de contratos verbales, salvo los que tengan carácter de emergencia, por lo que, es claro, que no hay contrato sin expediente de contratación previo a la ejecución.

El expediente de contratación debe iniciarse mediante acto motivado que justifique la necesidad de contratar un determinado servicio y contendrá diversos documentos. En primer lugar, la orden de proceder por la que se acredita que el gasto está programado y aprobado, siempre que el contrato genere gastos para la Administración. En segundo lugar, es necesario que la

Administración elabore y apruebe el anteproyecto de explotación y, en el supuesto de que fuera preciso la realización de obras, el correspondiente a estas obras. Sin embargo, la Ley no establece cuál debe ser el contenido de este documento. Según el art. 210 del RGC, el anteproyecto de explotación contendrá un estudio económico-administrativo del servicio, el régimen de utilización y las particularidades técnicas que sean necesarias para su definición. Se trata de lo que el art. 51 del TRLCAP denomina para los demás contratos pliego de prescripciones técnicas particulares. Estas prescripciones son las que deben regir y a las que ha de ajustarse la ejecución de la prestación.

Otro de los elementos del expediente es el pliego de cláusulas administrativas particulares. Según el art. 49.1 del TRLCAP, este documento contiene los pactos y condiciones definidores de los derechos y obligaciones que asumirán las partes y que han de regir el contrato. Regula, en consecuencia, los efectos jurídicos que genera el contrato. Este pliego, que aprueba el órgano de contratación competente, previo informe del Servicio jurídico, que deberá emitir en un plazo de diez días con anterioridad a la perfección y, en su caso, a la licitación de todo contrato, debe contemplar, según el art. 211 del RGC de 1975, los siguientes puntos: 1. El servicio objeto del contrato y características de aquél. 2. Las obras e instalaciones que hubiera de realizar el empresario para la debida explotación, expresando las que habrán de pasar al Estado a la terminación del contrato, en su caso. 3. Los medios auxiliares que aporte la Administración, comprendiéndose por tales toda clase de obras y bienes. 4. Las tarifas máximas y mínimas que hubieren de percibirse de los usuarios, con descomposición de sus factores constitutivos, y procedimientos para su revisión. 5. La clase, cuantía, plazos y formas de entrega de la subvención al empresario, si la hubiera. 6. El canon o participación que hubiera de

satisfacerse a la Administración, en su caso, o beneficio mínimo que corresponda a alguna de las partes. 7. El plazo del contrato y prórrogas posibles, determinando con precisión la fecha en que el contrato comience a surtir sus efectos. 8. La expresa obligación del gestor de mantener en buen estado las obras e instalaciones, e indicación de las obligaciones y derechos de la Administración y del gestor. 9. En su caso, la fianza provisional y definitiva a prestar por el empresario. 10. Las sanciones por incumplimiento de cualquiera de las cláusulas del contrato. 11. Los supuestos especiales de extinción del contrato. 12. Cualesquiera otros que sean precisos según la modalidad del contrato y el objeto del mismo. 13. La expresa sumisión a la legislación de contratos del Estado y remisión al pliego de cláusulas generales, si los hubiera, en cuanto no hubiese sido derogado por el pliego de cláusulas de explotación del respectivo contrato. 14. La mención de los Reglamentos especiales reguladores del servicio que sean de aplicación.

El pliego de cláusulas tiene fuerza de ley entre las partes contratantes, según reiterada jurisprudencia (sentencias del TS de 23 de diciembre de 1980, de 4 de junio de 1982, de 9 de marzo de 1987, de 6 de febrero de 1988, de 8 de noviembre de 1988, de 6 de mayo de 1992, entre otras). En concreto la STS, de 21 de enero de 1994, declara que “tiene en la contratación administrativa carácter de *lex contractus* con fuerza vinculante para el contratante y la Administración (...). Las cláusulas del mismo fijan las condiciones del acuerdo de voluntades de manera que la modificación de alguna, determinante del consentimiento prestado, ocasiona la nulidad del contrato celebrado, de conformidad con el art. 1300 del Código civil, de aplicación supletoria a la ley de contratos del Estado, que constituye la ordenación principal de la materia.”

El último documento es la fiscalización previa de todos los actos administrativos de contenido económico. Este acto deberá emitirse por la Intervención General de la Administración del Estado y su finalidad es comprobar la adecuación del acto económico a las disposiciones que le sean aplicables. El plazo para emitir el informe es de quince días.

Finalmente, se dictará resolución motivada por el órgano de contratación, aprobando el expediente de contratación y disponiendo la apertura del procedimiento de adjudicación.

## **B. Formas de adjudicación.**

El contrato de concesión administrativa se adjudica, ordinariamente, por procedimiento abierto o restringido<sup>116</sup>, mediante concurso<sup>117</sup>. También cabe, en determinados supuestos, el procedimiento negociado, el cual reemplaza la contratación directa, que desaparece con la nueva regulación.

El TS, en sentencia de 30 de junio de 1990, aclara el porqué de esta forma de contratación para la concesión administrativa. “A la Administración en general no sólo compete la organización, la gestión y la fiscalización, en caso de concesión, de un servicio público, sino el establecimiento del modo y de las

---

<sup>116</sup> En el procedimiento abierto todo empresario interesado puede presentar una proposición. En cambio, en los procedimientos restringidos, sólo pueden presentar proposiciones aquellos empresarios seleccionados expresamente, previa solicitud de los mismos.

<sup>117</sup> En el concurso, la adjudicación recaerá en el licitador que, en su conjunto, haga la proposición más ventajosa, teniendo en cuenta los criterios que se hayan establecido en los pliegos, sin atender exclusivamente al precio de la misma y sin perjuicio del derecho de la Administración a declararlo desierto.

condiciones personales, materiales y financieras de cómo ha de ser gestionado por el concesionario; de aquí la necesidad y el correlativo derecho que le asiste de asegurarse formalmente del cumplimiento por su contratante de las condiciones y prestaciones de estricto carácter técnico que la misma haya querido establecer al organizar el servicio, tanto para, en su caso, y en su día, poder resolver el convenio por posible incumplimiento de aquella, como para, de inmediato y antes de perfeccionarlo, tener a su disposición un valioso elemento más de juicio para la adjudicación del concurso, en la contratación administrativa como es la subasta, porque así como en este último la adjudicación ha de hacerse de modo automático a aquella oferta que represente más ventaja económica (art. 14 RSCL), en aquél se hará a la proposición que resulte más ventajosa, sin atender únicamente a la oferta económica y según el juicio de la Corporación, que será discrecional si la ley o la convocatoria no determinaran motivos de preferencia (art. 15 RSCL).”

El procedimiento negociado, en el que el contrato se adjudica al empresario justificadamente elegido por la Administración, previa consulta y negociación de los términos del contrato con uno o varios empresarios, sólo puede tener lugar, previa justificación razonada en el expediente y acuerdo del órgano de contratación, en los supuestos enumerado en el art. 159.2 del TRLCAP, tales como respecto de aquellos servicios en los que no sea posible promover concurrencia en la oferta<sup>118</sup>, los de reconocida urgencia, resultante de acontecimientos imprevisibles y no imputables al mismo y que demanden una pronta ejecución que no pueda lograrse por el procedimiento de urgencia, los

---

<sup>118</sup> Para RUIZ OJEDA, “Se trata de una dicción legal tan amplia que el control efectivo de la discrecionalidad de la Administración contratante es simplemente imposible.” *Op. cit.*, pág. 698.

declarados secretos o reservados, o cuando su ejecución deba ir acompañada de medidas de seguridad especiales conforme a la legislación vigente o cuando lo exija la protección de los intereses esenciales de la seguridad del Estado, entre otros.

La adjudicación de los contratos de gestión de servicios públicos deberá ser publicada en el Boletín Oficial del Estado o en los respectivos Diarios o Boletines Oficiales cuando el presupuesto de gastos de primer establecimiento sea igual o superior a 10.000.000 de pesetas (60.101,21 euros) o su plazo de duración exceda de cinco años.

Con el anterior Reglamento, se debía publicar en cualquier caso, por lo que LAVILLA RUBIRA considera que es cierto “que los derechos e intereses de los licitadores distintos del adjudicatario resultan suficientemente protegidos en virtud de la exigencia de notificación a los mismos del acuerdo de adjudicación (...). Pero si se considera el interés de los ciudadanos en cuanto potenciales usuarios del servicio público cuya gestión indirecta es objeto de contratación, parece razonable la necesidad de publicidad oficial en todos los supuestos, razón por la que la reforma introducida por la LCA no puede ser acreedora a una valoración favorable.”<sup>119</sup>

El plazo de formalización se fija en 30 días a contar desde el siguiente a la notificación de la adjudicación. El empresario debe prestar las garantías previstas como requisito para la formalización del contrato, pasando a tener una gran importancia, ya que se convierte en requisito previo y necesario para

---

<sup>119</sup> En “El contrato de gestión de servicios públicos”, *Comentarios a la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas*, Ed. Civitas, Madrid, 1995, pág. 771.



iniciar la ejecución del contrato.

Se establece un plazo de tres meses, tras la formalización, para que el órgano de contratación remita copia certificada del documento de formalización al Tribunal de Cuentas, acompañado de un extracto del expediente de que se deriva.

Siempre que el contrato supere los cien millones (601.012,10 euros), se deben comunicar al Tribunal de Cuentas las modificaciones o variaciones en los plazos y su extinción. Se trata, en consecuencia, de dar transparencia y controlar los contratos administrativos, tanto por la Administración que comprueba los requisitos, como por el Tribunal de Cuentas.

#### **e. EFECTOS DEL CONTRATO.**

El efecto fundamental que genera el contrato de concesión administrativa es que el concesionario queda obligado a asumir y prestar el servicio público, percibiendo de la Administración o de los usuarios, o de ambos a la vez, según los pactos del contrato, la retribución acordada. Se trata, por tanto, de un contrato de prestación continuada y permanente y no de resultado. Las condiciones que se fijen en el contrato constituyen la ley de ese contrato en cuanto a su ejecución.

#### **A. Obligaciones del contratista.**

Las obligaciones del contratista se encuentran recogidas en los arts. 160, 161 y 163 del TRLCAP.

La principal obligación del concesionario consiste en organizar y prestar el servicio, según lo pactado en el contrato y dentro de los plazos que se han señalado, así como ejecutar, en su caso, las obras precisas conforme al proyecto aprobado por el órgano de contratación.

Cuando el contrato de gestión de servicios públicos incluye obras o instalaciones se trata de un contrato mixto. De acuerdo con el art. 6 del TRLCAP, la calificación contractual se hará atendiendo a la prestación que tenga más importancia, desde el punto de vista económico. Ahora bien, cuando el objeto del contrato es una obra de las definidas en el art. 120 y en la que la contraprestación consiste en el derecho a explotar la obra, el contrato es calificado de obras (art. 130 TRLCAP). Cuando se trate de obras necesarias para el establecimiento y prestación del servicio público, la prestación principal es la gestión del servicio público y se rige por su normativa específica.

Una vez que el servicio se ha puesto en funcionamiento, el contratista queda sujeto al cumplimiento de las siguientes obligaciones generales:

a) Prestar el servicio con la continuidad y regularidad convenida, sin interrupciones, aún cuando la Administración ejerza su *ius variandi*.

Como ya se ha manifestado al analizar el servicio público, la continuidad y regularidad en la prestación se erigen en un elemento fundamental, ya no solo del servicio, sino también de la concesión administrativa. La STS, de 18 de octubre de 1994, afirma que, “La esencia institucional del contrato de gestión de servicios públicos se encuentra en la continua y regular prestación del

---

servicio contratado durante el tiempo que se estipule en el contrato, no siendo su objeto un fin que se agote con el desarrollo de la actividad del contratista, sino que, vencido su término o plazo, la misma actividad, en cuanto servicio público, deberá continuarse prestando por la Administración titular del servicio o por terceras personas a través de los medios previstos en la normativa administrativa para la gestión indirecta de los servicios públicos.” En el mismo sentido, la STS, de 10 de mayo de 1988, declara que, “una de las características de los servicios públicos es la de la continuidad, que implica, naturalmente, una proyección de futuro.”

b) Garantizar a los particulares el derecho a utilizarlo en las condiciones que hayan sido establecidas y mediante el abono, en su caso, de la contraprestación económica comprendida en las tarifas aprobadas, admitiendo al goce del servicio a toda persona que cumpla los requisitos dispuestos reglamentariamente, sin efectuar ninguna discriminación.

c) Cuidar del buen orden del servicio, pudiendo dictar las oportunas instrucciones, sin perjuicio de los poderes de policía que, en todo caso, la Administración conserva para asegurar la buena marcha del servicio.

El art. 203 RGC permite a la Administración delegar facultades de policía en el concesionario, sin que ello perjudique los poderes generales de aquélla, contra los que puede recurrirse. Ahora bien, debido a lo establecido en el art. 127.2 de la Ley 30/1992, de 26 de diciembre, de prohibición de ejercicio de potestades sancionadoras por órganos que no sean administrativos, es claro que al concesionario se le podrán atribuir o delegar facultades de policía, prevención, o vigilancia para el funcionamiento del servicio, pero no el

ejercicio por delegación de la potestad sancionadora sobre los usuarios.

d) Mantener en buen estado las obras e instalaciones.

e) Indemnizar los daños que se causen a terceros como consecuencia de las operaciones que requiera el desarrollo del servicio, excepto cuando el daño sea producido por causas imputables a la Administración.

Este deber del concesionario y de la Administración plantea numerosos problemas, tanto de orden material, como de orden procesal, que no serán objeto de estudio, si bien se dejarán apuntadas varias cuestiones.

El particular perjudicado puede no conocer si el daño causado es imputable al concesionario o a la Administración, por lo que el TRLCAP, en su art. 97, establece que se podrá requerir a la Administración para que “se pronuncie sobre a cual de las partes contratantes corresponde la responsabilidad por daños.”

Declara la STS, de 9 de mayo de 1989, que, “La Administración concedente, tanto desde un punto de vista teórico, como desde el punto de vista del derecho positivo (arts. 40.1 LRJAE, 54 LRL y 121 LEF), no puede de ninguna manera desentenderse de los daños que cause la actuación del concesionario (...), daños de los que, en principio, responde directamente, aunque, en su caso, puede repetir frente al concesionario.”

En el mismo sentido y reconociendo la posibilidad de la responsabilidad sea de la Administración, la STS, de 28 de mayo de 1980, sostiene que, “tanto en el caso del servicio público prestado por concesionario privado como en el de la obra pública ejecutada por contrata se produce la interposición de una empresa

privada en relación de Derecho público respecto de la Administración, pero en posición de Derecho privado respecto de los particulares, con lo cual, en su esfera de actividad, ya no puede hablarse de empresa administrativa ni de imputación del daño por articulación orgánica a la Administración, sino a la empresa privada interpuesta, (...); sin embargo, admitiendo la excepción de que el daño tenga origen en alguna cláusula impuesta por la Administración al concesionario, de indudable cumplimiento para éste o que los perjuicios hayan sido ocasionados como consecuencia inmediata y directa de una orden de la Administración, se reconoce a ésta la competencia para decidir, tanto sobre la procedencia de la indemnización, como sobre quién debe pagarla (art. 121, párr. 2 y art. 123 LEF); con ello se confiere carácter Contencioso-Administrativo a la reacción frente a esas decisiones de la Administración; lo cual, por otra parte, determina la posibilidad de plantear previamente ante la Administración las reclamaciones en otros casos, para que se pronuncie como esos preceptos exigen.”

Como señala SOUVIRÓN MORENILLA, en la LCAP se establecen “dos tipos de responsabilidad distintos y separados (civil, la del concesionario, administrativa y objetiva la de la Administración, cuando el daño le sea imputable) y que ésta no responderá por ser titular del servicio público concedido (imputabilidad orgánica), sino por la existencia de una “causa” del daño que específicamente le pueda ser atribuida (...). La responsabilidad será del concesionario o de la Administración en función de la imputabilidad de la causa del daño (que claramente corresponderá a la Administración si el mismo deriva de una orden suya o de las cláusulas contractuales), y se exigirá en uno u otro caso, ex. art. 98.4 LCAP, conforme al procedimiento establecido en la legislación civil o administrativa, y sin perjuicio de que los terceros afectados

puedan ejercitar la facultad de planteamiento de la responsabilidad ante la Administración según lo previsto en el art. 98.3 LCAP”<sup>120</sup>.

f) Soportar las modificaciones que, por razón de interés público, pueda introducir la Administración, en las características del servicio contratado y en las tarifas que han de ser abonadas por los usuarios<sup>121</sup>.

Estas modificaciones deberán justificarse en el expediente y formalizarse en los términos del art. 54 del TRLCAP<sup>122</sup>.

Si estas modificaciones afectasen al régimen financiero del contrato, la Administración deberá compensar al contratista de manera que se mantenga el equilibrio de los supuestos económicos que fueron considerados como básicos en la adjudicación del contrato. Por contra, si la Administración acordase alguna modificación en relación con el desarrollo del servicio que careciese de trascendencia económica, el contratista no tendrá derecho a indemnización por razón de los mismos.

g) El concesionario debe ejercer por sí la concesión y no cederla o traspasarla a

---

<sup>120</sup> *La actividad de la Administración y el servicio público, op. cit.*, págs. 562 y 563.

<sup>121</sup> ARIÑO ORTIZ, al analizar los poderes que la Administración ostenta sobre las empresas concesionarias, ha declarado que, “en las empresas de servicios públicos no rige el derecho fundamental de la libertad de empresa. El concesionario ingresa en una situación jurídica de sujeción especial, en virtud de la cual transfiere a la Administración los derechos y facultades de dirigir su empresa, situación que debe ser aceptada y que no requiere mayores indagaciones.” En *Economía y Estado, op. cit.*, pág. 353.

<sup>122</sup> Los contratos de la Administración se formalizan en documento administrativo, constituyendo título suficiente para acceder a cualquier registro público. No obstante, podrán elevarse a escritura pública cuando lo solicite el contratista, siendo a su costa los gastos derivados de su otorgamiento.

terceros, sin el consentimiento de la Administración, que sólo podrá autorizarlo en las condiciones legales establecidas<sup>123</sup>.

h) Entregar a la Administración, al concluir el plazo concesional, las obras e instalaciones a que esté obligado con arreglo al contrato, en el estado de conservación y funcionamiento adecuados.

### **B. Derechos del contratista.**

Según los arts. 99 y 162 del TRLCAP, el concesionario tiene derecho a las contraprestaciones económicas previstas en el contrato y a la revisión de las mismas, en su caso, en los términos establecidos en los pliegos de cláusulas administrativas particulares.

Las contraprestaciones económicas pueden consistir en aportaciones económicas que la Administración se obliga a hacer al concesionario para la explotación del servicio, ya sean subvenciones, cesión o transmisión de bienes, etc., y en las tarifas percibidas de los usuarios por la utilización del servicio público.

ARIÑO ORTIZ define las tarifas como “la remuneración de un servicio público, con el que el concesionario se reintegra, a lo largo del plazo concesional, de una inversión realizada y de los gastos de entretenimiento y prestación de la actividad.”<sup>124</sup>

---

<sup>123</sup> Art. 128.1.5 del RSCL. El TRLCAP distingue los supuestos de cesión de contrato y subcontratación. En el contrato de gestión, la subcontratación sólo podrá recaer sobre prestaciones accesorias, de acuerdo con el art. 170.

<sup>124</sup> *Las tarifas de los servicios públicos*, Ediciones del Instituto García Oviedo, Universidad Sevilla, 1976, pág. 16.

Estas tarifas satisfechas por los usuarios tendrán la consideración de precios privados, por cuanto los percibe una persona que no tiene la consideración de Administración Pública.

Esta afirmación tan rotunda cabe matizarla ya que no existe, ni mucho menos, unanimidad, ni en la doctrina administrativa, ni en la financiera, sobre cuál es la naturaleza jurídica de las tarifas. Se trata de una ardua polémica, sobre la que no se adentrará, pues se escapa del tema de este trabajo. Sin embargo, se dejarán apuntadas las siguientes ideas.

Parte de la controversia surge a consecuencia del RSCL que consideró las tarifas como la contraprestación económica a satisfacer por el usuario cualquiera que fuera el tipo de gestión del servicio, directo por la Corporación o indirecto. Estableció que dichas contraprestaciones tenían distinta naturaleza jurídica: eran tasas, con la posibilidad de ser exigidas por vía de apremio, si la gestión era directa por la Corporación o mediante concesión, empresa mixta o consorcio con otros entes públicos, o eran un precio o “merced” sujetos a Derecho privado, si el servicio se prestaba con sujeción al Derecho privado y, especialmente, en caso de sociedad privada municipal o provincial, arrendamiento o concierto, salvo que fuesen servicios monopolizados o de recepción obligatoria, en cuyo caso también tendrían carácter de tasa.

La generalidad de la doctrina considera que las tarifas son precios privados o precios políticos siendo éste también el criterio jurisprudencial dominante. En este sentido se pronuncia el TS en diversas sentencias (STS de 9 de abril de

---



1968, de 12 de noviembre de 1970, de 12 de noviembre de 1979, de 1 de marzo de 1980, de 10 de marzo de 1988, de 10 de mayo de 1988, de 15 de diciembre de 1992, 4 de marzo de 1998, entre otras), si bien existen autores que discrepan de este parecer.

Es clásica la opinión de GARCÍA DE ENTERRÍA para quien las tarifas satisfechas por los usuarios de los servicios públicos al concesionario tienen naturaleza tributaria. “La tarifa es el precio del servicio prestado a cada usuario. (...) La contraprestación a que el concesionario privado tiene derecho, y se observa que su rendimiento ingresa, en efecto, en el régimen patrimonial común del beneficio de su empresa. (...) La tarifa (...) no es en modo alguno un precio, sino precisamente un tributo, una exacción pública, concretamente, una tasa.” Posteriormente, al justificar su teoría declara que, “La Administración conserva siempre la soberanía sobre la tarifa, en cuanto se trata de una cuestión que afecta al orden del servicio público, y su potestad sobre éste es indefectible, no obstante la concesión. Que en el caso de que la Administración disponga una rebaja de tarifas, la consecuencia (cuando no esté prevista ni legal ni convencionalmente esta carga) sea un simple deber de indemnización al concesionario, refleja el carácter meramente instrumental que en orden a la retribución del concesionario tiene la tarifa; es un modo de pago *ad relationem* y por cesión de rendimientos del tributo, no del tributo mismo, o del poder del tributo si se quiere.”<sup>125</sup>

Por su parte, LAGUNA DE PAZ y VEGA HERRERO consideran que se

---

<sup>125</sup> “Sobre la naturaleza de la tasa y las tarifas de los servicios públicos”, *RAP*, núm. 12, 1953, págs. 131 y ss.

trata de precios públicos<sup>126</sup>.

Consideramos acertada la postura de TORNOS I MAS, para quien la tarifa no es un precio privado sino un precio político, por cuanto no necesariamente debe cubrir el coste del servicio, al vincularse a las subvenciones. “Entendemos por tarifa el precio del servicio público, que fija el titular del servicio en virtud de su potestad tarifaria, la cual surge en el momento mismo de la asunción de la titularidad de una actividad por la Administración; (...) A diferencia de la tasa no deriva de la potestad tributaria ni precisa una base legal específica. No constituye una exacción tributaria y su rendimiento queda afecto al servicio público sin ingresarse en la Caja presupuestaria general. (...) en todo caso será un elemento reglamentado fruto de su poder de ordenación del servicio que se reconoce a su titular. (...) éste no debe identificarse con la idea de precio privado, que debe cubrir el coste total de la prestación. La tarifa encierra una noción contributiva y no prestacional, tiene un carácter fiscal y no patrimonialista, y por ello entendemos que encajaría mejor en la categoría del precio político acuñado por la doctrina fiscal.”

Ahondando es esta idea, posteriormente escribe que la tarifa es el “precio fijado o impuesto por la Administración titular del servicio, en el ejercicio de una potestad que le reconoce el ordenamiento, (...). Es el precio que paga el usuario para poderse beneficiar de un servicio público, pero no tiene naturaleza fiscal ni base legal.”<sup>127</sup>

---

<sup>126</sup> En *Régimen jurídico de la televisión privada*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 271 y “Los pagos de los usuarios al concesionario de servicios públicos locales: naturaleza jurídica y establecimiento”, *Revista de Información Fiscal*, núm. 8, 1995, pág. 47, respectivamente.

<sup>127</sup> *Régimen jurídico de la intervención de los poderes públicos en relación con los precios y tarifas*, Real Colegio de España, Bolonia, 1982, págs. 100 y ss. Véase asimismo, “Potestad tarifaria y política de precios”, *RAP*, núm. 135, 1994,

Según RAMALLO MASANET, para saber si estamos ante una tarifa, un precio público o una tasa, será necesario fijarse en la situación en la que se encuentra el usuario y no en la persona pública o privada que percibe el ingreso. “A raíz de la STS 185/1995, la calificación de las prestaciones no se puede hacer desde la perspectiva del sujeto activo que las establece ni del que tiene derecho a aplicarlas y exigir las, sino desde la perspectiva del sujeto pasivo obligado a pagarlas. (...) De ahí que, sobre todo en el ámbito local, este nuevo enfoque vaya a tener notable repercusión frente a la teoría - de amplio respaldo doctrinal y jurisprudencial - que vincula la naturaleza de la prestación a la distinta forma de gestión del servicio y de personificación de la administración. En este sentido parece que va a ser difícil seguir manteniendo la figura de la “tarifa” al margen de las exigencias del principio de legalidad por el mero hecho de que el coste del servicio público que con ella se retribuye es un coste del cual va a ser titular un determinado sujeto: aquel que adopta una forma de gestión directa con personalidad jurídica privada [art. 86.3.c) LBRL] o aquel que adopta una forma de gestión indirecta a través de alguna de las modalidades del artículo 86.4 LBRL. A partir de la STS 185/1995 la alternativa no es si la LTPP es aplicable o no a estas “tarifas” - basadas en un “poder tarifario” distinto del “poder tributario” local - sino si las tarifas responden a una actuación ante la que el particular no sea libre. (...) No cabe olvidar, en cualquier caso, que el poder tarifario de los entes locales, precisamente porque es un poder, implica que el ente titular del servicio aprueba, revisa y controla la cuantía de estas prestaciones. El que el gestor del servicio sea una persona jurídica privada no convierte en privada la prestación pecuniaria que paga el usuario (no la convierte en un precio privado de mercado). Por lo tanto, puede

quizá que estemos ante un problema no tanto terminológico cuando de requisitos de carácter procedimental aunque con trascendencia substantiva: la aprobación por un ente local de una tarifa puede no estar excesivamente lejos de la aprobación de un precio público no coactivo (los actuales de la LTP y, quizá, de la LHL) ni de la aprobación de un precio público coactivo (los derivados de la STC 185/1995)<sup>128</sup>.

Como señala este último autor, los conceptos de tasa y precio público han sido objeto de modificación a partir de la STC 185/1995, de 14 de diciembre, resolución que, si bien declaró la inconstitucionalidad de determinados apartados del art. 24 de la LTPP y, en consecuencia, solo afectó a dichos conceptos en el ámbito estatal, ha provocado que el legislador, consciente de la confusión e inseguridad jurídica en la que se incurría, haya reconducido los supuestos de prestaciones patrimoniales públicas surgidos de la sentencia al ámbito de las tasas y haya unificado la definición en los ámbitos autonómico y local, existiendo en la actualidad un único concepto de tasa y precio público para todo el Estado. Como pone de manifiesto esta sentencia, “a pesar de que en el presente recurso se impugna una definición genérica de precio público, aquí no estamos enjuiciando un *nomen iuris* - precios públicos - y, como se dijo en la STC 296/1994, “las categorías tienen cada una de ellas la naturaleza propia y específica que les corresponde de acuerdo con la configuración y estructura que reciben en el régimen jurídico a que vengán sometidas.”

En nuestra opinión, las tarifas que los particulares satisfacen por un servicio

---

<sup>128</sup> “Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributo), *REDF*, núm. 90, 1996, págs. 270 y ss.

público prestado en régimen de concesión administrativa no participan de la naturaleza de las tasas, ni de la de los precios públicos, tal y como han quedado configurados tras la STC 185/1995 y las posteriores modificaciones legislativas (LO. 3/1996, en el ámbito autonómico y L. 25/1998, en el ámbito estatal y local).

Las tarifas son precios privados, por cuanto no cumplen ninguna de las características de los ingresos públicos. Son una cantidad de dinero que percibe un particular y no un ente público, cuya finalidad no es financiar el gasto público, sino obtener un determinado beneficio empresarial, tras la recuperación y amortización de las inversiones realizadas. Su creación tiene lugar a partir de un contrato y, en consecuencia, no quedan sometidas al principio de reserva de ley, como ocurre con las tasas.

Se podría opinar que las tarifas que se pagan por determinados servicios públicos son prestaciones coactivas y, consiguientemente, siendo éste el criterio fundamental señalado en la STC 185/1995, como elemento diferenciador de las prestaciones patrimoniales de carácter público del art. 31.3 de la CE, participan de la naturaleza jurídica de las tasas.

Según dicha sentencia, son prestaciones patrimoniales coactivas, sometidas como tales al principio de legalidad, además de las que se derivan de la utilización de bienes, servicios o actividades prestadas o realizadas en posición de monopolio de hecho o de derecho, aquéllas en las que la “realización del supuesto de hecho resulta de una obligación impuesta al particular por el ente público” y aquéllas “en las que el bien, la actividad o el servicio requerido es objetivamente indispensable para poder satisfacer las necesidades básicas de la

vida personal o social de los particulares de acuerdo con las circunstancias sociales de cada momento y lugar o, dicho con otras palabras, cuando la renuncia a estos bienes, servicio o actividades priva al particular de aspectos esenciales de su vida privada o social.” En este último supuesto, es claro, que se trata de conceptos indeterminados que dependerán de las necesidades de cada persona y de lo que cada uno considere como “básico”. Por tanto, lo que para un individuo puede ser una necesidad “imprescindible” para su supervivencia, para otro será totalmente “prescindible”. De ahí que opinemos que la “coactividad” como elemento definidor de los tributos es un concepto indeterminado y no puede ser utilizado como criterio fundamental para decidir sobre la naturaleza jurídica de un determinado pago efectuado por un particular.

En cualquier caso, consideramos que las tarifas percibidas por los concesionarios son precios privados, sujetos al Derecho Civil o Mercantil, aunque sometidos a determinadas peculiaridades, ya que, de un parte, son fijados por la Administración, sobre la base de lo que se ha venido denominando “poder tarifario”, y, por otra parte, su cuantía no se basa en el libre juego de la oferta y la demanda, sino en criterios de política económica. Como convenientemente señala ARIÑO ORTIZ, “resulta que en una Administración que asume la dirección y ordenación de la economía, la fijación de las tarifas de los servicios públicos constituye uno de los factores esenciales de determinación y control de la política de precios, pues es obvio que el precio de la energía, del agua, el teléfono o los transporte constituyen junto con el nivel de los salarios, el manejo del Arancel, o los tipos de interés bancario, los elementos básicos de determinación del nivel general de precios y base del orden económico de la sociedad. Esta es, (...), otra razón para que el Gobierno maneje unilateralmente las tarifas de los servicios públicos, sean cuales sean los

términos de la inicial relación concesional, con una ventaja sobre el resto del sistema de precios: la no necesidad de habilitación legal - por ley formal - para intervenir sobre ellas”<sup>129</sup>.

En distinta situación se halla el supuesto de servicios públicos prestados directamente por un ente público, en cuyo caso, será un ingreso público, cuya naturaleza dependerá de las características del servicio (obligatoriedad y reserva al sector público).

Es clara y significativa, en este sentido, la STS, de 4 de marzo de 1998, que declara que, “En consecuencia, la tarifa o el precio en sentido económico que dicha sociedad pueda cobrar a los usuarios como contraprestación del servicio de transporte que presta (el valor de los billetes) no es, en principio, técnica y jurídicamente hablando, una tasa o un precio público (es decir, no es un ingreso público de carácter tributario), sino un precio privado. (...) la “tarifa” (o precio o contraprestación), como se indica en la doctrina más generalizada, se ordena y analiza abstractamente en la normativa de gestión de los servicios públicos, se establece y fija al formalizar un contrato (de gestión de servicios), no puede exigirse generalmente por vía de apremio y es susceptible de discutirse, incluso, ante la jurisdicción civil. Y, por otro lado, la “tasa” propiamente dicha, el “precio público” o - después de la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1998 - “la prestación patrimonial de carácter público” - del artículo 31.3 de la Constitución - se regulan abstractamente en la normativa propia de los ingresos de derecho público, se imponen, ordenan y especifican de acuerdo con dicho régimen jurídico, pueden exigirse por vía de apremio y se impugnan a tenor de lo expuesto en las reglas tributarias. (...) Puede

---

<sup>129</sup> *Las tarifas de los servicios públicos, op. cit.*, págs. 16 y 17.

concluirse, pues, ya, que la “tarifa” es el producto del ejercicio de la potestad tarifaria de la Administración (y no de la potestad tributaria) y es, por ello, diferenciable de la “tasa” y del “precio público”, pues estas dos últimas contraprestaciones constituyen, más bien, ingresos de derecho público que, como tales, conforman la Hacienda Pública (...), y las “tarifas” son el precio fijado por la Administración para remunerar a quien, en régimen de derecho privado, presta el servicio.

En los supuestos del concesionario (...) la “tarifa” adopta una conformación contractual, en cuanto, a pesar de ser fijada unilateralmente por la Administración, su importe se vincula al objeto del servicio y puede verse afectada en su cuantificación por la alteración del equilibrio financiero del contrato o negocio por el que se confiere la actividad prestacional.”

Respecto a la revisión de las contraprestaciones<sup>130</sup>, se plantea si la misma procede sí así lo prevé el contrato o si juega en cualquier caso. Del tenor literal de los arts. 103.1 y 103.2 del TRLCAP, parece desprenderse la segunda hipótesis, siendo, en estos casos, competente la Administración para fijar los

---

<sup>130</sup> *Vid.*, arts. 103 y ss. del TRLCAP. Según declara la STS, de 14 de diciembre de 1989, “La doctrina de revisión de precios es una de las técnicas elaboradas para lograr el mantenimiento del equilibrio financiero de los contratos administrativos, si bien ello no significa que siempre y en todo caso vaya a existir un seguro de beneficios para el concesionario que desplace el riesgo normal de la empresa a la Administración, y en el caso, siendo el objeto del contrato la prestación del servicio de recogida de basuras y teniendo el canon carácter anual, es obvio que si la empresa apelante ofertó un canon referido a los costes y condiciones vigentes en el momento de presentar los pliegos, y no al período en que debía prestarse el servicio, se trataría de una falta de previsión imputable a aquélla, pues la subida del índice de precios es un suceso previsible a corto plazo que debe ser ponderado en el cálculo de sus previsiones, y por tanto la revisión de precios en el primer año de vigencia de la concesión sin estar expresamente establecida, significaría una modificación de la oferta presentada por la empresa recurrente que se beneficiaría frente a las demás concursantes no adjudicatarias que ajustaron sus presupuestos a los costes previsible en el momento de prestación del servicio.”



criterios de revisión.

La revisión se llevará a cabo mediante la aplicación de los índices o fórmulas de carácter oficial que determine el órgano de contratación en el pliego de cláusulas administrativas particulares, en el que se consignará el método o sistema a seguir<sup>131</sup>. Éstos deberán ser publicados en el Boletín Oficial del Estado.

La Ley establece dos limitaciones para poder realizar la revisión de precios. De una parte que el contrato se haya ejecutado en el 20 por 100 de su importe y haya transcurrido un año desde su adjudicación y, de otra parte, que los índices deben estar formados por varios sumandos entre los que existirá uno fijo, que no podrá ser superior a cero enteros quince centésimas (0,15), correspondiente a los gastos que han de permanecer invariables.

Se establece la posibilidad de negociar la revisión de precios si ésta se ha previsto en el contrato, lo cual supone la derogación de lo dispuesto en el Decreto-ley 2/1964, de 4 de febrero, de revisión de precios de los contratos del Estado y Organismos Autónomos<sup>132</sup>.

Según este Decreto-ley solo se podían incluir cláusulas de revisión de precios en los contratos de obras cuya cuantía superase los 5 millones de pesetas. Ahora se pueden establecer en todos los contratos. Lógicamente esta medida de

---

<sup>131</sup> Art. 25.2 del Real Decreto 390/1996, de 1 de marzo, de desarrollo parcial de la Ley 13/1995, de Contratos de las Administraciones Públicas.

<sup>132</sup> De acuerdo con la Disposición Derogatoria 1ª.e) de la LCAP, aquél mantiene su vigencia, con carácter reglamentario, en cuanto no se oponga a lo establecido en la Ley, para todos los contratos sujetos a revisión.

revisión favorece a los contratistas, basándose el incremento en factores objetivos de incremento de costes que han de ser debidamente ponderados.

Además, de acuerdo con el art. 165 TRLCAP, el contratista tiene derecho al interés legal de las cantidades o valores económicos que aquéllos signifiquen, si la Administración no hiciera efectiva la contraprestación económica o no entregare los medios auxiliares a que se obligó en el contrato, dentro de los plazos previstos en el mismo y no procediese la resolución del contrato o no lo solicitase el concesionario.

Este derecho se remite al art. 99 del TRLCAP, el cual regula, dentro de la ejecución y modificación de los contratos, el pago del precio. Este precepto establece que el interés legal abonado se incrementará en 1,5 puntos, fijándose un período de carencia de dos meses desde la fecha en que hubiera tenido que hacer la entrega de las aportaciones o medios auxiliares. Esta obligación no existe si el concesionario solicita la resolución del contrato o procede la misma, por una demora superior a seis meses, según el art. 167.a) del TRLCAP.

Consideramos que el abono de intereses tendrá lugar en cualquier caso, incluso si se resuelve el contrato, de acuerdo con el art. 169.3 del TRLCAP, aunque de la dicción del art. 165 parezca desprenderse lo contrario.

El concesionario tiene derecho, asimismo, a que se mantenga el equilibrio económico del contrato, cuando se produzcan circunstancias ajenas al desarrollo normal del mismo. La Administración deberá compensar económicamente al concesionario por razón de las modificaciones que le ordene introducir en el servicio y que incrementen los costes o disminuyan su retribución.

Según el art. 126.2.b) del RSCL, “la retribución económica del concesionario, cuyo equilibrio, a tenor de las bases que hubieran servido para su otorgamiento, deberá mantenerse en todo caso y en función de la necesaria amortización, durante el plazo de concesión, del coste del establecimiento del servicio que hubiera satisfecho, así como los gastos de explotación y normal beneficio industrial.”

Ahora bien, el mantenimiento del equilibrio económico debe conjugarse con el principio de riesgo y ventura que preside todo contrato de concesión administrativa. Por lo que, en consecuencia, en la concesión juegan dos principios, el ejecutar el contrato a riesgo y ventura del empresario y el mantenimiento del equilibrio económico que se pactó en el mismo.

Al igual que la Ley anterior, ésta no ha aclarado que ocurre cuando el equilibrio se rompe como consecuencia de “circunstancias sobrevenidas e imprevisibles”, tal como efectúa el RSCL, en su art. 127.2.2.b).

La doctrina y la jurisprudencia del TS (sentencias de 4 de mayo de 1992, de 1 de julio de 1992, de 6 de junio de 1993, entre otras) admiten y establecen que, en caso de acontecer un riesgo imprevisible que altere la ecuación económica del contrato, la Administración deberá compensar y restablecer esa situación. Sin embargo, al final, todo dependerá de lo que se haya pactado en el contrato.

La STS, de 23 de noviembre de 1981, declara que, “La teoría del equilibrio o ecuación financiera de la concesión administrativa, fundamentada en el principio de igualdad proporcional entre las ventajas y cargas de la concesión -

remuneraciones del concesionario y coste del servicio -, dio lugar a dos distintas concepciones acerca del alcance cualitativo de la teoría, una estricta en la que se limita su ámbito de aplicación al “hecho del príncipe” o intervención administrativa que modifican las condiciones de la concesión en perjuicio del titular y otra amplia que añade al “hecho del príncipe” la doctrina de la imprevisión o desequilibrio producido por circunstancias excepcionales e imprevisibles ajenas a la intervención administrativa; pero esta discrepancia no fue obstáculo a que los partidarios de una y otra concepción fueran unánimes en excluir el alea normal del contrato, es decir, la pérdida que hubiera podido preverse normalmente, ya que el equilibrio financiero es una fórmula excepcional que debe coordinarse con el principio de riesgo y ventura al objeto de impedir que esa excepcionalidad se convierta en una garantía ordinaria de los intereses del concesionario a modo de seguro gratuito que cubra todos los riesgos de la empresa trasladándose íntegros a la “res publica” en contra de lo que constituye la esencia misma de la institución y sus límites naturales y este lugar común aceptación doctrinal y jurisprudencial obliga a entender que el intérprete de los textos legales reguladores de esta materia debe en todo momento y con la máxima prudencia y cautela evitar criterios hermenéuticos que le conduzcan a aplicar dicha institución más allá de lo que permite esa esencia y límites, exigiendo con rigor la prueba concluyente de que concurre alguno de los supuestos legales que determinaba su aplicación, pues así lo impone su condición ya señalada de forma excepcional. (...)

Que la doctrina expuesta tiene perfecto encaje en nuestro derecho positivo municipal donde el Reglamento de Servicios regula el principio del equilibrio financiero en sus artículos 126.2.b), 127.2, 128.2 y 152.3, acogiendo la concepción amplia en el citado 127.2, comprensivo del “hecho del príncipe” - ap. a)- y la teoría de la imprevisión -ap. b)- y destacando en el 129.4, aunque

lo haga de manera indirecta, su naturaleza de principio excepcional que viene constantemente reconocida por este Tribunal desde los lejanos tiempos de la S. 2 de julio de 1873”<sup>133</sup>.

Según ARIÑO ORTIZ, “el álea comercial tiene un doble alcance: hay un álea comercial ordinario que es el propio de toda explotación y cuya alteración en ningún caso es causa de la revisión; pero junto a él hay lo que podríamos llamar un álea garantizado, en el sentido de que la Administración asume en todo caso los riesgos de pérdidas por debajo de un máximo, pero también

---

<sup>133</sup> Por su parte, la STS, de 13 de noviembre de 1986, analiza los casos en que se ha de mantener el equilibrio económico. “En los contratos administrativos de gestión de servicios públicos, (...), la mayor onerosidad sobrevenida, bien resulte de una modificación del objeto mismo del contrato impuesta unilateralmente por la Administración *ius variandi* o de una decisión de ésta producida fuera del ámbito contractual propiamente dicho *factum principis* o bien provenga de acontecimientos imprevistos e imprevisibles en el momento de celebrar el contrato, ha de ser compartida por la administración contratante, asumiendo, parcialmente, con el concesionario, el riesgo y ventura de la explotación, mediante un reparto equitativo de los perjuicios o una indemnización total o parcial de los detrimentos, con el fin de que, siguiendo el principio de “rigidez del servicio público y flexibilidad del contrato”, mantener el equilibrio financiero de este último y evitar el colapso total que por impotencia económica progresiva del contratista sufriría el servicio concedido y el interés público a él anejo.”

La STS, de 20 de diciembre de 1986, sostiene, respecto a los presupuestos para la indemnización del concesionario: “en primer término el que ese derecho del concesionario y deber de la Administración sobre el restablecimiento del equilibrio económico concesional ha de radicar necesariamente en la efectiva concurrencia de circunstancias sobrevenidas e imprevisibles que determinan directamente la ruptura de ese equilibrio y en segundo lugar, aquel restablecimiento habrá de referirse a la retribución del concesionario de tal manera que en su resultado, representado por la compensación económica, se ha de tener presente para su cuantificación los mismos elementos que legalmente la integran como bases necesarias para el cálculo inicial de la retribución, es decir, a tenor del número 3 del artículo 129 RS serían la amortización del coste del establecimiento, los gastos de explotación y el margen normal del beneficio industrial, en consecuencia, se ha de partir de la existencia de un desequilibrio alegado en cuanto se refiere al ejercicio económico de (...) que es fijado en la Auditoría sobre la base del déficit existente en el mismo causado por las circunstancias sobrevenidas y acumuladas que señala la recurrente (...)”.

controla y limita la ventura de unos beneficios extraordinarios por encima de un máximo calculado”<sup>134</sup>.

Parte de la doctrina ha llegado a la conclusión de que el principio en el cual se ha fundamentado tradicionalmente la concesión administrativa “prestación del servicio a riesgo y ventura del concesionario”, está, prácticamente, vacío de contenido ya que al concesionario se le asegura un mínimo beneficio y, en consecuencia, no asume los riesgos propios de una actividad económica.

Según RUIZ OJEDA, “la proliferación de técnicas de asistencia financiera, de garantías y mecanismos de protección por parte de la Administración, articulados como compensación a las amplísimas facultades de intervención que ésta tiene reconocidas por la normativa reguladora del servicio como titular del mismo, han hecho desaparecer cualquier asomo de gestión por el concesionario “à ses frais, risques et périls””. Llevando al extremo estas ideas declara, posteriormente, que “llega un momento en que el concepto tumoral de servicio público provoca tal grado de confusión que ya no puede distinguirse realidades que anteriormente se presentaban con autonomía propia. Parece, en efecto, que todo da igual: concesionario, empresa mixta o puramente pública; al final la Administración aparece dotada de facultades que tienen un vigor y un alcance totalmente independientes de la veste instrumental con la que se presta el servicio y siempre será ella la que se haga cargo del buen fin de la actividad. No hay ya reparto de responsabilidades, se ha perdido aquella sana apelación a la diligencia de un honrado comerciante que inspirara la originaria *vocatio* al empresario privado para que, con su cultura gestora, asumiese el riesgo

---

<sup>134</sup> *Las tarifas de los servicios públicos, op. cit.,* pág. 70.

comercial de la explotación del servicio.”<sup>135</sup>

En este mismo sentido, ARIÑO ORTIZ sostiene que “La consecuencia es decisiva: no sólo se ha producido un abandono prácticamente completo de la contractualidad, sino que también se ha abandonado el principio del riesgo y ventura, sustituido ya por el de beneficio controlado, razonable o normal.”

Este mismo autor, en otro artículo, ratificando esta idea declara que, “El riesgo y ventura es un mito que pasó a la historia. Hoy en la gestión de los servicios públicos no hay riesgo ni ventura. Puede haber pérdida de dinero, eso sí. Cuando uno es mal gestor, cuando gasta más de lo que puede, puede perder dinero. Pero lo que era antiguamente el riesgo y ventura de los avatares de la vida y de las circunstancias, del cambio de circunstancias, que en el entorno, con o sin consentimiento, con o sin voluntad de la Administración, se puede producir ese riesgo, hoy, lo toma el Estado, o lo toma la Comunidad Autónoma o el Municipio. Y es lógico que lo tome, porque el contrato administrativo es un contrato que aspira a ser objetivamente justo, lo cual es de aplicación tanto a los servicios como a las obras. (...) Un contrato administrativo en el que hubiese un desequilibrio esencial de las prestaciones sería rescindible por lesión. A lo que hay que ir en estos casos es a la revisión. Llámese revisión de precios, llámese revisión de cantidades, llámese revisión de condiciones o revisión de tarifas. Que es lo que habitualmente ocurre en el contrato de prestación de servicios, porque el precio tiene que ser el justo precio.”<sup>136</sup>

---

<sup>135</sup> *Op. cit.*, pág. 689 y 706 y 707, respectivamente.

<sup>136</sup> *Las tarifas de los servicios públicos, op. cit.*, pág. 66 y “Su trascendencia en la problemática del servicio público”, *op. cit.*, págs. 176 y 177, respectivamente.

A pesar de esta afirmación, la STS, de 1 de julio de 1992, afirma que, “no puede entenderse que al amparo de la teoría del riesgo imprevisible los entes locales deban paliar o subsanar todas las situaciones de crisis económica en que puedan encontrarse las empresas concesionarias”.

El concesionario tiene derecho a utilizar los bienes de dominio público, cuando lo exija el cumplimiento del contrato, y en los términos en él fijados. Así lo reconocen los arts. 220 RGC y 128.3.3 RSCL. En estos casos, se produce una superposición de concesiones, la concesión demanial y la concesión de servicios. Según el art. 74.3 del RBCL, aprobado por RD 1372/1986, de 13 de junio, primará la concesión de servicio, sobre la concesión demanial.

Los problemas pueden ser mayores cuando los entes públicos concedentes sean distintos, como en el supuesto, por ejemplo, de que la Administración titular del demanio sea una Corporación Local y la del servicio, la Administración del Estado.

Además se podrá beneficiar, de acuerdo con los arts. 2.2 LEF, 220 RGC y 128.3.4 RSCL, de la expropiación forzosa de los bienes necesarios para el servicio público, de la imposición de servidumbres y desahucio administrativo para la adquisición del dominio y de derechos reales o de uso de los bienes precisos para el funcionamiento del servicio.

### **C. Potestades de la Administración<sup>137</sup>**

La Administración conserva, en virtud de ser la titular del servicio, la potestad

---

<sup>137</sup> La STS, de 10 de julio de 1985, analiza los derechos y poderes que, sobre la concesión, ostenta la Administración.



de controlar y dirigir la ejecución del contrato basándose en la atención del interés público. Tiene facultades para regular y organizar la prestación del servicio y fiscalizar la actuación del concesionario, inspeccionando el servicio, sus obras, instalaciones y locales y la documentación relacionada con el objeto de la concesión.

La Administración detenta, además, lo que la doctrina viene denominando “potestad tarifaria”, es decir, es ella quien fija las tarifas que el concesionario percibirá de los usuarios por la utilización del servicio público, así como sus modificaciones. Como declara ARIÑO ORTIZ, “el poder tarifario hoy es un poder unilateral; que no aparece condicionado sólo por la propia estructura financiera interna del servicio, sino también por “las circunstancias económicas y sociales”; que es de apreciación discrecional porque en el fondo tal poder forma parte de un poder más amplio y general; el poder de dirección de la política económica y de ordenación de la vida social que tiene reconocido el Gobierno en el Estado moderno.” Más adelante señala que además es una “potestad irrenunciable” y, en consecuencia, no es, en sí misma, objeto lícito de contrato<sup>138</sup>. En igual sentido se manifiesta la generalidad de la doctrina, sobre la base de la legalidad vigente.

La jurisprudencia también es clara y, además, ha dejado patente, en la STS, de 4 de marzo de 1998, que no puede identificarse con la potestad tributaria.

Ya se ha puesto de manifiesto anteriormente que la Administración ostenta, en todo caso, los poderes de policía necesarios para asegurar la buena marcha de los servicios de que se trate.

---

<sup>138</sup> *Las tarifas de los servicios públicos, op. cit.*, pág. 66.

Según ARIÑO ORTIZ, “Este último párrafo es técnicamente muy deficiente, aunque todos sabemos lo que esto quiere decir, pero está muy mal dicho. Lo que conserva la Administración en relación con el servicio no son poderes de policía, sino que son potestades internas, domésticas, de la Administración sobre su propia casa, porque los servicios públicos no son ámbitos externos a la administración, sino que son ámbitos internos, ya que, según hemos visto, queda asumida la actividad como propia de la misma y, por tanto, los poderes que ejerce la Administración sobre el servicio no son poderes de policía.”<sup>139</sup>

La Administración mantiene la utilización de medios coactivos para garantizarlo. El hecho de que la Administración decida gestionar indirectamente un servicio de su competencia, no puede implicar, en ningún caso, la renuncia a esa competencia, ya que ésta es irrenunciable y, por lo tanto, simplemente supone una colaboración privada en su gestión. De esta forma se defiende el orden público, impidiendo o limitando que el particular realice actividades nocivas o peligrosas al interés público<sup>140</sup>.

Además, la Administración tiene el derecho de adoptar aquellos cambios que,

---

<sup>139</sup> En “Su trascendencia en la problemática del servicio público”, *op. cit.*, págs. 175 y ss.

<sup>140</sup> El art. 229 del Reglamento de obras, actividades y servicios de los entes locales de la Generalidad de Cataluña declara que, “La entidad local mantiene sobre los servicios cuya gestión se contrata la titularidad y las potestades de dirección y de control que se derivan de la misma ordenación legal del servicio y de este Reglamento, para preservar su buen funcionamiento.” La STS, de 3 de octubre de 1994, declara que, “Existen dos distintas potestades de la Administración en el contrato de gestión de servicios públicos, la sancionatoria, por una parte, y la resolutoria, por otra, (...)”.

sobre el servicio, crea pertinentes para el buen funcionamiento del mismo.

Este *ius variandi* se considera un elemento esencial y tiene aplicabilidad, aunque no se haya estipulado. Esta facultad de la Administración deriva del hecho de que ésta continúa siendo titular del servicio, el cual únicamente ha cedido en la gestión y, por lo tanto, puede introducir aquellas modificaciones que considere oportunas para favorecer el interés público (STS de 6 de junio de 1993).

Cuestión distinta, sobre la que no se entrará por exceder de este estudio, es qué debe entenderse por interés público<sup>141</sup>. Estas variaciones, según el TRLCAP, únicamente pueden afectar a las características del servicio o a las tarifas que deben abonar los usuarios. Es decir, puede introducir cambios en la calidad, cantidad, tiempo o lugar de las prestaciones, o bien la Administración puede unilateralmente modificar las tarifas que los usuarios deben abonar, mientras que esta potestad no la ostenta el concesionario, el cual debe solicitar el consentimiento de la Administración.

Se plantea el problema de los límites de este *ius variandi* y la actitud del concesionario ante el poder de modificación unilateral de la Administración. En concreto se cuestiona si el contratista puede pedir la resolución del contrato.

Según GARCÍA DE ENTERRÍA, si se produce una alteración superior al 20 por 100 del importe del precio del contrato o una modificación sustancial, de acuerdo con el art. 149.e) del TRLCAP, el concesionario voluntariamente puede solicitar la resolución. Por alteración sustancial, según el art. 150 del

---

<sup>141</sup> Es, claramente, un concepto jurídico indeterminado.

TRLCAP, se entiende “entre otras, la modificación de los fines y características básicas del proyecto inicial, así como la sustitución de unidades que afecten, al menos, al 50 por 100 del importe del presupuesto.” Esta regulación es aplicable al contrato de obras, si bien considera este autor que es extensible al contrato de gestión de servicios públicos<sup>142</sup>.

Por el contrario, otros autores como BAÑO LEÓN o SOSA WAGNER sostienen que no cabe esta posibilidad, ya que está prevista exclusivamente para el contrato de obras, pero no para el de gestión de servicios públicos, habiendo perdido el carácter supletorio que en la legislación anterior tenían dichas normas<sup>143</sup>.

Creemos que, si esta hubiera sido la voluntad del legislador, la habría incluido

---

<sup>142</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA llega a las siguientes conclusiones:

“- La Administración puede modificar el proyecto inicial tanto como sea necesario en función de “necesidades nuevas o de causas técnicas imprevistas” (...) y esta modificación es, en principio, obligatoria para el contratista.

- Si el quantum de la modificación supera el tope máximo del 20 por 100 del presupuesto, el contratista no está obligado a aceptarla, pero tampoco es preceptiva la resolución del contrato si ambas partes desean que continúe; la resolución en este caso es simplemente potestativa para cualquiera de las dos partes, que tienen derecho a instarla, en cuyo caso deberá acordarse sin más.

- Si ninguna de las partes insta la resolución, el contrato permanece en su nuevo contenido, reajustándose en lo procedente el precio o contraprestación inicialmente previstos.

- La nueva LCAP ha asimilado al supuesto de modificaciones superiores al 20 por 100 del presupuesto aquéllas que, sin llegar a esa cifra, “representan una alteración sustancial del proyecto inicial”, fórmula que flexibiliza la rigidez propia de toda determinación cuantitativa (...).

Estas conclusiones, extraídas de los preceptos de la LCAP aplicables al contrato de obras, son extensibles también a los contratos de gestión de servicios públicos y de suministros, en defecto de determinaciones específicas en los pliegos correspondientes.” En *Curso de Derecho administrativo I, op. cit.*, pág. 726.

<sup>143</sup> *Op. cit.*, pág. 684 y *Comentarios a la LCAP, op. cit.*, pág. 103, respectivamente.

entre las causas de resolución general del art. 111 del TRLCAP. En consecuencia, no consideramos que el concesionario ostente el derecho a solicitar la resolución del contrato, cuando la Administración ejercita su *ius variandi*.

La Administración puede acordar la intervención temporal del servicio público, es decir, puede asumir la ejecución directa del servicio en los casos en que el contratista no lo prestare o no lo pudiera prestar y se derivase una perturbación grave y no reparable. En este supuesto de incumplimiento del contratista, éste debe abonar a la Administración los daños y perjuicios que efectivamente le haya irrogado, según el art. 166 del TRLCAP. Esta potestad deriva de los principios de continuidad y regularidad del servicio público.

La Administración puede rescatar el servicio, por razones de interés público, para gestionarlo directamente, antes de su conclusión (art. 167.b) del TRLCAP), generándosele una serie de obligaciones.

Puede decidir, asimismo, suprimir el servicio cuando lo exija el interés público<sup>144</sup>.

Finalmente, cuando finalice el plazo concesional, el servicio revertirá a la Administración, debiendo el contratista entregar a aquella las obras e instalaciones a que esté obligado según el contrato en el estado de conservación y funcionamiento adecuados.

---

<sup>144</sup> Art. 167.c) del TRLCAP. Sobre estas dos potestades, *vid.*, las causas de resolución del contrato de concesión.

## **D. Obligaciones de la Administración.**

Las obligaciones a que queda sujeta la Administración frente al concesionario son, básicamente, de carácter patrimonial.

La Administración queda sujeta a entregar al concesionario los medios auxiliares a que se haya obligado según el contrato, así como hacerle efectiva la contraprestación económica prevista en el mismo (art. 162 del TRLCAP).

Debe mantener el equilibrio financiero de la concesión.

Además, deberá indemnizar al concesionario por los daños y perjuicios que le ocasionase, incluidos los beneficios futuros que deje de percibir, cuando asuma la gestión directa del servicio, así como cuando decida su supresión, siempre, en ambos casos, por motivos de interés público, según preceptúa el art. 169.4 del TRLCAP.

La Administración debe otorgar al concesionario la protección suficiente para que pueda prestar el servicio adecuadamente<sup>145</sup>.

Antes de analizar la duración de la concesión administrativa es necesario poner de manifiesto que estas relaciones que se acaban de analizar no son las únicas existentes en este tipo de contrato, sino que la concesión produce una serie de

---

<sup>145</sup> El RSCL (art. 128) y el RGC (art. 220) recogen las actuaciones que el concesionario puede solicitar de la Administración a estos efectos como la expropiación forzosa, la imposición de servidumbres, el desahucio administrativo, determinados derechos reales y la utilización de la vía de apremio para la percepción de las contraprestaciones económicas que adeuden los usuarios por razón del servicio público.

---

efectos *ad extra* que afectan a los usuarios del servicio y los relacionan tanto con el concesionario como con la Administración.

#### **f. DURACION DE LA CONCESION ADMINISTRATIVA.**

Uno de los elementos fundamentales del contrato de concesión administrativa es el plazo de duración. Su importancia reside en que va ligado al final de la concesión y a los efectos de ésta. Además, el tema de la duración de las concesiones administrativas interesa especialmente en este trabajo por las consecuencias que sobre el fondo de reversión tiene.

Declara el art. 157 del TRLCAP,

“El contrato de gestión de servicios públicos no podrá tener carácter perpetuo o indefinido, fijándose necesariamente en el pliego de cláusulas administrativas particulares su duración y la de las prórrogas de que pueda ser objeto, sin que pueda exceder el plazo total, incluidas las prórrogas, de los siguientes períodos:

- a) Cincuenta años en los contratos que comprendan la ejecución de obras y la explotación de servicio público.
  - b) Veinticinco años en los contratos que comprendan la explotación de un servicio público no relacionado con la prestación de servicios sanitarios.
  - c) Diez años en los contratos que comprendan la explotación de un servicio público cuyo objeto consista en la prestación de servicios sanitarios siempre que no estén comprendidos en la letra a).”
-

Existe una prohibición de perpetuidad en la duración de las concesiones administrativas, fijándose unos plazos máximos de vigencia del contrato, plazos que son de caducidad, y que en la actualidad son de cincuenta años si comprende la realización de obras públicas, veinticinco, si únicamente se gestiona el servicio y diez si se trata de la gestión de servicios sanitarios, incluidas las prórrogas, acentuándose la limitación temporal ya establecida en la anterior regulación de los contratos celebrados por el Estado<sup>146</sup>. La nueva Ley, en consecuencia, es más restrictiva que la anterior.

La fijación de este plazo tiene un origen histórico, exhaustivamente analizado por GARCÍA DE ENTERRÍA, según el cual el legislador se aseguraba la imposibilidad de que, a través de la posesión de cien años, se pudiera adquirir, por prescripción inmemorial, la propiedad o titularidad de las funciones públicas. Este plazo de noventa y nueve años se instauró, en función del tiempo de vida de tres generaciones contadas por el módulo de la edad de Cristo. En palabras de este autor, “En el Derecho común, y fundamentalmente en base a influencias canónicas, la situación va a cambiar en esencia al determinarse una

---

<sup>146</sup> Este artículo ha sido objeto de modificación en sucesivas ocasiones. Inicialmente, el art. 64 de la derogada LCE establecía que, “La gestión no podrá tener carácter perpetuo o indefinido, fijándose necesariamente su duración y las prórrogas de que pueda ser objeto, sin que en ningún caso pueda exceder el plazo total, incluidas las prórrogas, de noventa y nueve años.” Mientras que la LCAP en su originaria redacción reducía el plazo a 75 años, para todo tipo de contrato.

En el ámbito local, los arts. 110 y 115.4 del RSCL, así como la Ley 8/1987 municipal y de régimen local de Cataluña establecen un plazo máximo de duración de la concesión de 50 años. El problema que se planteaba era si este plazo máximo de 50 años fijado en la normativa local seguía aplicándose o podían concederse servicios por el plazo de 75 años marcado en la LCAP.

Nos decantamos por la duración contractual máxima en el ámbito local de 50 años, ya que si la LCAP hubiera querido derogar este plazo lo habría hecho de forma expresa. Además, según la STC 214/1989, de 21 de diciembre, sobre la LBRL, aunque la normativa estatal establezca un límite, ello no es óbice para que la legislación de régimen local imponga un límite inferior.



duración mínima de la posesión inmemorial como presunción de título. La racionalización escolástica concluirá afirmando que la memoria humana sobre la tierra no se conserva por testimonio directo (y la prueba de inmemorialidad, en cuanto hecho negativo, no puede hacerse sino por testigos) más allá de tres generaciones (*tria genicula*); al fijar en treinta y tres el promedio de una generación está acaso presente el paradigma (tan característico de la escuela) de la edad de Cristo, y quizá las ideas cabalísticas de la época sobre el número 3. Con ello, y finalmente, la posesión inmemorial ha devenido posesión centenaria. (...) Queda, pues, establecido que en el antiguo Derecho la posesión inmemorial o de cien años legitima con presunción indestructible de privilegio la titularidad definitiva de cualquier particular sobre la materia pública, ordinariamente atributo de la soberanía: regalías, franquicias, señoríos, cosas públicas, vinculaciones. La tesis es ahora que la cláusula de reversión, establecida precisamente para ser efectiva a los noventa y nueve años, tiene por objeto impedir que las cesiones reales o privilegia principis otorgadas a los particulares puedan llegar a implicar una pérdida definitiva del patrimonio jurídico del soberano, una enajenación perpetua de soberanía; pues si la duración de tales cesiones llegara a exceder de los cien años, la posesión durante este tiempo implicaría, como se ha dicho, un título nuevo a favor de la titularidad definitiva del poseedor, y en este sentido esgrimible frente al título original de la cesión (título inferior, por cuanto es anterior a los cien años) y frente a las posibles limitaciones con que ésta estuviera en tal título condicionada. (...), y aquí está el motivo determinante de la fijación del plazo típico de los noventa y nueve años. Es en definitiva la cláusula de la reversión un preconstitución del *actus contrarius* capaz de destruir el juego propio de la legitimación inmemorial.”<sup>147</sup>.

---

<sup>147</sup> El “Dogma de la reversión de concesiones” en su obra *Dos estudios sobre la*

En la actualidad, es insostenible ese argumento histórico, en el sentido de que nadie puede, por el mero transcurso de tiempo, adquirir la titularidad de funciones públicas, ya que la Administración, como se ha manifestado anteriormente, al contratar, mediante concesión administrativa, la gestión de un servicio público, conserva, en cualquier caso, la titularidad de dicho servicio.

A pesar de ello, ARIÑO ORTIZ ha escrito que “la concesión(...) es, por definición, según una teoría clásica del servicio público, de carácter temporal, está sometida siempre a un término final. (...) la gestión de un servicio público no puede ser perpetua, pues ello supondría una transmisión de la plena propiedad del dominio público o de la titularidad del servicio público que constituye una competencia pública y es intransferible.”<sup>148</sup>

Se produce una escisión entre la titularidad del servicio, que sigue manteniendo la Administración, y la gestión del mismo, que se realiza por un particular. La Administración, en vez de prestar ella misma ese servicio público, se lo encomienda a un determinado particular, corriendo éste con los riesgos económicos de dicha explotación y produciéndose, exclusivamente, una transferencia, en favor de un particular, de esas facultades de gestión del servicio público.

GARCÍA DE ENTERRÍA llega a la conclusión de que “En el Derecho moderno, en consecuencia, nadie puede ostentar una prerrogativa de función pública a título personal, ni por tanto, ganarla por tiempo de prescripción

---

*usucapión en Derecho Administrativo*, 3ª edición, Ed. Civitas, Madrid, 1998, págs. 30 y ss.

<sup>148</sup> *Economía y Estado*, op. cit., pág. 340 y ss.

ninguno. En segundo lugar, si todo ejercicio privado de funciones públicas se hace en nombre de la Administración y bajo su vigilancia, no existe en la concesión inicialmente enajenación alguna de soberanía, por lo que tampoco es preciso asegurar su retorno posterior. Esta observancia fue hecha ya por nuestro Consejo de Estado de una manera decidida en la misma consulta citada anteriormente [Consulta núm. 6.683 de 14 de noviembre de 1950] : “El sistema reversional [no] se impone como esencia en la concesión. Sí es de esencia, en efecto, la afirmación del señorío constante de la Administración sobre el servicio público concedido; pero este principio es de tal modo absoluto que no precisa esperar a imponerse al momento de la reversión final, sino que a lo largo de toda la concesión, y aun de las perpetuas, está presente. Esta salvedad es importante, pues teóricamente el sistema de la reversión comenzó buscando su justificación en la regla de la inalienabilidad de la soberanía, y así, con su imposición trataba de garantizarse la vuelta al soberano de una facultad enajenada transitoriamente; pero en las concesiones de Derecho administrativo moderno, a diferencia de los privilegios de regalía, no existe inicialmente, como se ha afirmado, esta enajenación de facultades soberanas, de modo que no es preciso asegurarse su retorno posterior.”<sup>149</sup>.

Ello lleva a encontrar cuál es la causa última del mantenimiento de esta prohibición de conceder la gestión de servicios públicos con carácter perpetuo o indefinido. ARIMANY LAMOGLIA pone de manifiesto que, a pesar de que en la normativa general se establece un plazo máximo de duración, la práctica ha evidenciado que en ocasiones se han concedido concesiones por un período indefinido<sup>150</sup>.

---

<sup>149</sup> En el “Dogma de la reversión de concesiones”, *op. cit.*, págs. 80 y ss.

<sup>150</sup> *Op. cit.*, pág. 14.

Para algunos autores como MESTRE DELGADO, BAÑO LEÓN o RUIZ OJEDA la justificación de esta limitación temporal existente en las concesiones administrativas deriva de la necesidad de garantizar adecuadamente el principio de publicidad y de libertad de concurrencia en la licitación de las concesiones, evitando situaciones de perpetuidad e inamovilidad temporal de los concesionarios<sup>151</sup>. En este sentido, la Exposición de Motivos de la Ley 53/1999, por la que se modificaba la Ley 13/1995 de Contratos de las Administraciones Públicas sostenía, respecto de la reducción de los plazos de duración de los contratos de gestión de los servicios públicos que su fin era “favorecer la concurrencia en estos contratos”.

En nuestra opinión estas teorías no son del todo correctas en el sentido de que si bien la reducción de los plazos de duración de los contratos de gestión de los servicios públicos puede tener como argumento adicional el favorecer la concurrencia de licitadores, su principal causa es otra.

Según la Exposición de Motivos de la Ley 13/1995, una de las razones de la reforma deriva de la necesidad de incorporar a la Ley ya no sólo los “profundos cambios técnicos, económicos y jurídicos” acaecidos durante los treinta años de vigencia de la antigua Ley, sino también la “experiencia obtenida de su aplicación”. Continua indicando que, “una de las más importantes enseñanzas de esa experiencia es la de la necesidad de garantizar plenamente la transparencia de la contratación administrativa como medio para

---

<sup>151</sup> MESTRE DELGADO en *La extinción de la concesión de servicio público*, Ed. La Ley, Madrid, 1992, pág. 58. BAÑO LEÓN, en *op. cit.*, págs. 683 y ss. RUIZ OJEDA, *op. cit.*, pág. 693.

lograr la objetividad de la actividad administrativa y el respeto a los principios de igualdad, no discriminación y libre competencia. En este sentido, sin ánimo de agotar la enumeración de medidas que incluye la Ley, deben destacarse todas las normas de publicidad de licitaciones y adjudicaciones, a las que en gran parte ha servido también de fundamento la normativa comunitaria, la regulación más detallada de las causas que constituyen prohibición de contratar y determinantes de la suspensión de clasificaciones y sus respectivos efectos y, sobre todo, la nueva configuración que se da al actual Registro de Contratos, al que se dota expresamente de carácter público y que permitirá a todos los interesados un exacto conocimiento de todos los contratos celebrados por las Administraciones Públicas y el de las empresas con quienes se celebren.”

Por consiguiente, de la misma Ley puede extraerse la conclusión de que la limitación temporal en la duración de las concesiones administrativas no se establece para garantizar la igualdad de oportunidades entre posibles concesionarios, ya que para ello existen, a lo largo de la Ley, una serie de medidas encaminadas a lograr ese propósito y entre ellas no se encuentra o no se debería encontrar la del art. 157.

Creemos que la razón de ser de esta cláusula radica en el correcto funcionamiento del propio contrato. El contrato de concesión necesita, para su adecuada ejecución, de un plazo cierto, gracias al cual, las partes quedan vinculadas y adquieren una serie de derechos y obligaciones que no pueden abandonar a su libre albedrío. Este plazo permite delimitar perfectamente la responsabilidad, tanto del concesionario en el supuesto de abandono o incumplimiento de la concesión, como de la Administración, si procede a rescatar anticipadamente la misma. Debe existir un plazo cierto, ni demasiado

corto para que el concesionario pueda recuperar la inversión inicial realizada y obtener un beneficio empresarial<sup>152</sup>, ni demasiado largo de forma que permita delimitar las responsabilidades y calcular la indemnización debida, en caso de incumplimiento.

Como indica PARADA VÁZQUEZ, “la interpretación correcta es la de entender que esta norma señala un plazo contractual porque la existencia de un plazo es precisa para la funcionalidad interna del propio contrato de concesión, a cuya naturaleza repugna la entrega a perpetuidad de la gestión de un servicio público y que, en todo caso, necesita siempre de la certeza de un plazo para garantizar tanto la regularidad como la continuidad del servicio público.”

Además, sostiene este autor que este plazo no es inamovible, sino que permite que, por mutuo acuerdo, las partes contratantes prorroguen, mas allá de setenta y cinco años, la duración del mismo, afirmación de la que nos separamos ya que, de una parte la Ley es taxativa en este aspecto y, de otra parte, la importancia del mismo es tal que lo convierte en un elemento esencial del contrato. “En definitiva, si es necesario para el funcionamiento de la concesión la existencia de un plazo cierto durante toda la vida del contrato, no lo es, sin embargo, su fatalismo, su inexorabilidad: esto es, la extinción en todo caso de la concesión al término del inicialmente pactado sin posibilidad de novación o renovación del inicialmente convenido, y ello por muchas y variadas que fueren las circunstancias que abonen la conveniencia de pactar un nuevo plazo para el

---

<sup>152</sup> Por su parte, CONDE ANTEQUERA destaca que, “El hecho de que estos contratos tengan una larga duración obedece en principio a la necesidad de continuidad y regularidad de la prestación de servicios (...) sin olvidar que se requiere también un cierto tiempo para la amortización de las inversiones que haya realizado el concesionario.” En “El contrato de servicio público y suministros”, *Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, Ley 13/1995, de 19 de mayo. Estudios y comentarios*, Ed. Comares, Granada, 1995, pág. 257.

interés público. Las normas que comentamos deben, interpretarse en el sentido de que obligan a los redactores de los contratos de gestión de servicios públicos a incluir en los contratos un plazo fijo reversional por un tope máximo. Pero una vez que ese plazo está establecido en el contrato, ¡para eso se incluye en él!, se convierte en una cláusula más, en un elemento del mismo, disponible por el mecanismo de la novación por la voluntad conforme de las partes.”<sup>153</sup>.

## **g. CAUSAS DE EXTINCIÓN DE LA CONCESIÓN ADMINISTRATIVA.**

### **A. Extinción normal. La reversión.**

La extinción normal de la concesión administrativa se produce por la finalización del plazo de duración del contrato y de las prórrogas correspondientes fijadas en el mismo.

El efecto que genera la conclusión de una concesión administrativa es la reversión a la Administración del servicio público y la reversión, igualmente, de las obras e instalaciones necesarias para el funcionamiento del mismo.

La reversión supone la consolidación, en una única persona, de la titularidad y la gestión del servicio público, que hasta ese momento se hallaban escindidas y,

---

<sup>153</sup> *Op. cit.*, págs. 420 y ss.

Por el contrario, RUIZ OJEDA considera que “debería atribuirse al art. 158 la consideración de precepto de *ius cogens*. En virtud de lo dispuesto por el art. 6.3 del Código Civil, un eventual contrato de gestión de servicio público por tiempo indefinido habría de ser considerado nulo de pleno derecho, mientras que el otorgamiento de prórroga por plazo que suponga una vulneración de los 75 años de duración sólo supondría la nulidad radical del acuerdo en cuestión, que habrá de tenerse por no puesto.” *Op. cit.*, pág. 694.

---

por otra parte, el traspaso a la Administración de los elementos materiales, en base a los cuales se prestó el servicio. El contratista debe, por tanto, entregar a la Administración, de forma gratuita y sin indemnización, los bienes a que esté obligado con arreglo al contrato, en un estado de conservación y funcionamiento adecuados.

Es necesario, sin embargo, poner de manifiesto que en determinadas concesiones administrativas se produce, exclusivamente, la reversión del título habilitante para la gestión del servicio, sin que esta extinción repercuta, en modo alguno, en los bienes afectos al servicio público. Es decir, se extingue la concesión administrativa, con reversión del servicio, pero sin reversión de los elementos materiales necesarios para su funcionamiento.

Por consiguiente, la extinción de una concesión plantea dos cuestiones diferentes. La temporalidad del título habilitante para la gestión del servicio público, que ya ha sido objeto de estudio, y la reversión automática de las instalaciones. En este trabajo interesan las repercusiones fiscales que genera la reversión de los bienes.

ARIMANY LAMOGLIA describe la reversión como el “fenómeno traslativo, desde el concesionario a la Administración, de los derechos que el primero ostentó, durante todo el período concesional, sobre los elementos materiales adscritos a la explotación.”<sup>154</sup>

---

<sup>154</sup> *Op. cit.*, págs. 6 y 7. Este autor realiza un estudio detallado del tema, analizando todos los elementos que entran en juego en la reversión.



La reversión implica “la asunción de la titularidad plena por parte del ente concedente de un conjunto de bienes que, estando afectos a la prestación de un servicio público, gestionado mediante concesión, se produce una vez que cesa dicha forma de gestión y la facultad de prestación de tales servicios vuelve o revierte al ente concedente.”<sup>155</sup>

Por el contrario, algunos autores, como GARRIDO FALLA, LLISSET BORRELL, VELÁZQUEZ CURBELO O GARCÍA-TREVIJANO-FOS consideran que la reversión es la causa de extinción de la concesión administrativa. En palabras del primero, “La reversión constituye una forma normal de extinción del contrato de concesión por el transcurso del plazo por el cual fue otorgado.”<sup>156</sup>

Juzgamos errónea esta postura, puesto que la reversión no es la causa sino el efecto que se produce como consecuencia de la terminación del plazo por el cual el servicio público fue concedido.

Quizá la confusión existente tuvo su origen en la LCE de 1965 y en su Reglamento de 1975, por cuanto también parece estar presente esta idea, al declarar, los arts. 75 y 223, respectivamente, que, “son causas de extinción del

---

<sup>155</sup> LASHERAS MERINO, en “El fondo de reversión y el Impuesto sobre Sociedades”, *RDFHP*, núm. 179, 1985, pág. 1018.

<sup>156</sup> GARRIDO FALLA, en *Tratado de Derecho Administrativo II*, *op. cit.*, págs. 435 y 436.  
LLISSET BORRELL en *Manual de los contratos públicos*, *op. cit.*, pág. 306.  
VELÁZQUEZ CURBELO en *Manual práctico de contratación administrativa adaptado a la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas*, Gobierno de Canarias, Madrid, 1997, pág. 112.  
GARCÍA-TREVIJANO FOS en “Desintegración de la empresa y reversión de concesiones”, *RDM*, núm. 57, 1955, pág. 206.

contrato de gestión de servicios públicos: (...) 2. Reversión del servicio a la Administración por cumplimiento del plazo establecido en el contrato.”

Es claro, sin embargo, que la concesión concluye por el transcurso del tiempo fijado en el contrato y que la consecuencia inmediata es la reversión.

La STS, de 26 de enero de 1974, aclara como la reversión es el efecto que se produce al extinguirse la concesión administrativa, aunque, en ocasiones, la doctrina haya adoptado el término reversión para aludir a la forma de conclusión de la concesión. “La reversión es un concepto que va indisolublemente unido al término de duración normal de las concesiones (...) se trata por consiguiente de la resolución normal de las concesiones por haber llegado éstas a su término extintivo, que es a lo que la Ley y la doctrina denomina reversión por ser ésta la consecuencia que se produce sobre el destino de los bienes, al finalizar en el momento señalado, conforme a su naturaleza temporal y resolverse el contrato concesional que es cuando pasan o revierten a la Administración concedente gratuitamente, las obras e instalaciones básicas (...). Es requisito necesario que las concesiones se extingan por haber transcurrido su término de duración para que se produzca la consecuencia que va unida a ese término extintivo, la reversión, la cual no se produce más que por esa causa; (...)”.

Este efecto producido por la conclusión del plazo concesional, se encuentra previsto en nuestro ordenamiento jurídico, tanto a nivel estatal, como autonómico y local.

El art. 164 del TRLCAP establece,

“1. Cuando finalice el plazo contractual, el servicio revertirá a la Administración, debiendo el contratista entregar las obras e instalaciones a que esté obligado con arreglo al contrato y en el estado de conservación y funcionamiento adecuados.”<sup>157</sup>

### **a´. Justificación.**

Como ya se ha manifestado al analizar la duración de las concesiones, la reversión del servicio y de los elementos materiales necesarios para continuar con la prestación del mismo, surgió, en palabras de GARCÍA DE ENTERRÍA, como una “cláusula política”, como “una reserva defensiva frente al juego de la prescripción inmemorial”, con la idea de evitar que por dicha prescripción los concesionarios adquiriesen la propiedad de las funciones públicas cedidas, garantizando la consolidación de la titularidad pública escindida, y, en cuanto tal, acostumbró a considerarse como de esencia en toda concesión<sup>158</sup>.

Esta explicación tradicional quebró al apreciarse que nadie puede ostentar una función pública a título personal, ni ésta puede ganarse por el simple transcurso del tiempo, por lo que la reversión debe entenderse como un componente económico de toda concesión administrativa. “Para expresar en una fórmula estos criterios bastará con decir que la reversión no es ya ni puede ser hoy otra

---

<sup>157</sup> En el mismo sentido, los arts. 115 y 131 del RSCL, los arts. 108 del TRRL, 242.4 de la Ley Municipal y de Régimen Local de Cataluña, y 261.1 y 262 del Reglamento de obras, actividades y servicios de los entes locales de la Generalidad de Cataluña.

<sup>158</sup> “El dogma de la reversión de concesiones”, *op. cit.*, pág. 90.

---

cosa en las concesiones que una cláusula económica, instrumentable según las realidades relativas de este signo, pero en modo alguna como se concibió en el Derecho antiguo y ha continuado hasta nuestros días, una cláusula política que pueda sacrificar por sus altas exigencias absolutas aquellas realidades.”<sup>159</sup>

Se plantea, consecuentemente, el porqué del mantenimiento de la cláusula reversional.

La Administración está llamada a ofrecer una serie de servicios públicos. Para realizar esta actividad, puede prestar ella misma ese servicio, gestionándolo directamente, o bien, puede acudir a un particular para que lo preste en su nombre, mediante alguno de los modos de gestión indirecta, previstos en el Ordenamiento.

Cuando el servicio se gestiona indirectamente, mediante concesión administrativa, el concesionario se obliga a construir o a adquirir los elementos necesarios para poder prestar el servicio público, a organizarlo y a ponerlo en funcionamiento, en las condiciones pactadas con la Administración. A su vez, por las razones ya expuestas, la concesión administrativa debe tener una duración limitada en el tiempo, lo cual plantea el problema, de qué ocurre con los elementos afectos a la misma cuando concluye ese plazo concesional.

De una parte, el servicio público, en principio, debe continuar prestándose por la propia Administración o por otro particular. De otra parte, el nuevo gestor necesita esos bienes para poder realizar la actividad que se le ha encomendado, bienes que, además, en muchos casos, son inseparables del dominio público.

---

<sup>159</sup> *Ibidem.*

En último lugar, los bienes afectos a una concesión administrativa son, normalmente, muy específicos, de tal forma, que el antiguo concesionario no los puede emplear en otra actividad.

Tras analizar todos estos elementos en conflicto, una de las posibles soluciones es que los bienes afectos a una concesión administrativa pasen, al concluir ésta, a la Administración<sup>160</sup>. Esta es, justamente, la solución adoptada en España.

La idea de la reversión con el fin de que el servicio se continúe prestando se encuentra también presente en nuestra jurisprudencia.

La STS, de 2 de marzo de 1987, sostiene que, “Es por esta concurrencia de intereses que surge la cuestión de la reversión; porque el concesionario tratará de llevarse sus aportaciones y la Administración concedente intentará quedarse con ellas para dar efectividad al principio de la continuidad del servicio público en beneficio del interés general; y esta lógica continuidad del servicio rechaza, en principio, la desintegración de sus elementos de prestación porque la Administración habrá de seguir dando el servicio una vez acabada la concesión y para ello necesitará normalmente utilizar los mismos elementos que integran la explotación, ya estuvieren funcionando y adscritos al servicio, ya estuviesen destinados a él.”

---

<sup>160</sup> ESTEVE PARDO ha manifestado que, “la cláusula de reversión sirve a otro fin que trasciende el contrato, como es el garantizar la continuidad del servicio ofreciendo los medios necesarios para ello (...)”. En “Consideraciones sobre la afectación de bienes al servicio público a partir de las llamadas afectaciones “a non domino”.”, *RAP*, núm. 113, 1987, pág. 196.

RUIZ OJEDA ha declarado que “la reversión es sólo uno más de los mecanismos puestos por el Derecho para la salvaguarda de la continuidad del servicio. Es aquélla la que debe ser entendida a la luz de ésta, y no al revés.” *Op. cit.*, pág. 724.

La STS, de 24 de noviembre de 1987, declara que, “Tanto el artículo 163 de la Ley de Régimen Local de 1955, como el 115 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales del mismo año, parten de la base de que al término de la concesión determinados bienes del servicio deben revertir al patrimonio municipal. (...) Estos preceptos van dirigidos sin duda alguna a asegurar la continuidad del servicio una vez extinguida la concesión. Sabido es que en toda concesión de servicios públicos la Administración concedente conserva la titularidad del servicio concedido. Y sin duda alguna también en razón de la indicada reversión, los artículos 126,b) y 129.3 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales de 1955, al referirse a la retribución económica del concesionario parten “de la necesaria amortización, durante el plazo de concesión, del coste de establecimiento del servicio”.”

Hay que tener en cuenta, asimismo, que, cuando la Administración decide utilizar la concesión administrativa, como medio de gestión indirecta de un determinado servicio público, el concesionario actúa, en palabras de ALBI CHOLBI, como un “inversionista”<sup>161</sup>, ya que es quien aporta el capital necesario para poder llevar a cabo esta actividad. El concesionario presta, “adelanta” dinero a la Administración comprometiéndose a realizar todas aquellas inversiones necesarias para poder gestionar el servicio público. A cambio, la Administración se obliga, a través de las tarifas que percibe el concesionario de los usuarios del servicio y, en su caso, a través de subvenciones, a la devolución de ese capital y a que obtenga un beneficio. En consecuencia, en las tarifas que fija la Administración se tiene en cuenta que, en el período de duración de la concesión, debe quedar amortizado todo el

---

<sup>161</sup> *Op. cit.*, pág. 653.

capital que ha invertido el concesionario. Bajo este prisma también parece consecuente la idea de que los bienes pasen a la Administración, puesto que el concesionario ya los ha “cobrado” a través de las tarifas<sup>162</sup>.

### **b´. “Gratuidad” de la reversión.**

Este razonamiento enlaza con la cuestión de la gratuidad de la reversión. La reversión es gratuita en el sentido de que la Administración recibe del concesionario una serie de bienes por los que no debe satisfacer nada.

Ahora bien, ya se ha reiterado que, la Administración, a lo largo de la duración de la concesión, ha ido compensando al concesionario por esa futura reversión, de tal manera que el concesionario actúa como un “inversionista”, que no “pierde” nada cuando efectúa la entrega de los bienes, puesto que ya lo ha recuperado por distintas vías.

Son numerosos los autores que han criticado esta institución jurídica. Entre otros motivos se argumenta que, como consecuencia de la reversión de los bienes, se produce, en los últimos años, una descapitalización del servicio, es decir, el concesionario, viendo próxima la entrega de los elementos materiales afectos al servicio a la Administración, se despreocupa de ellos no efectuando ni las mejoras ni las renovaciones precisas.

---

<sup>162</sup> Para RUÍZ OJEDA, “la reversión cumple, pues, una finalidad económica; la amortización de las inversiones realizadas por la Administración en la puesta en marcha del servicio público, de tal manera que ésta recupera o “se cobra” en los bienes revertidos lo que gastó en su momento, y ello se cumple con total abstracción de la afección o no al servicio público de los bienes revertibles y específicamente en los que no afectó.” *Op. cit.*, pág. 725.

ARIÑO ORTIZ ha escrito, “El mecanismo legal de la reversión gratuita, [es un] verdadero absurdo económico (...)”. “Es un absurdo dañino, es un factor de distorsión económica.”<sup>163</sup> Siguiendo esta línea escéptica, VILLAR PALASÍ ha apuntado que, “muchas veces a través de la concesión y la reversión, un cómodo modo de satisfacer necesidades públicas sin poner un céntimo y aún auspiciando que un día este tipo de empresas - precisamente a través de la reversión - cayeran en manos del propio Estado. Fue, si se ven la cosas desde hoy, una visión ingenua del capitalismo del Estado. Porque la reversión quedó en agua de borrajas y, al fin de cuentas, cuando caducaban las concesiones, el Estado se encontraba con un nada en el activo y a veces con mucho pasivo. El análisis de todas y cada uno de los servicios públicos estatales así lo evidencia. Y hoy, concluido su estudio, así se puede afirmar sin caer en la exageración.”<sup>164</sup>

En este mismo sentido, GARCÍA DE ENTERRÍA puso de manifiesto que la cláusula de reversión tuvo un “influjo destructivo”, opuesto a las necesidades económicas derivadas de la concesión administrativa, ya que provocó que en la última fase de la concesión administrativa no se renovasen las instalaciones, por falta de tiempo para amortizar las inversiones necesarias, deviniendo dichos elementos inservibles en el momento de la reversión. De esta forma, se sacrificaba “de una manera imperturbable e impresionante, acorde con su naturaleza mítica, toda suerte de intereses reales”<sup>165</sup>.

---

<sup>163</sup> “El servicio público como alternativa”, *op. cit.*, pág. 559 y en *Economía y Estado*, *op. cit.*, pág. 342, respectivamente.

<sup>164</sup> Prólogo al libro de ARIÑO ORTIZ *Economía y Estado*, *op. cit.*, págs. 10 y 11.

<sup>165</sup> “El dogma de la reversión de concesiones”, *op. cit.*, pág. 90.



GARCÍA-TREVIJANO FOS ha afirmado que, “la reversión (...) tuvo su origen político, aunque hoy sea una simple cláusula económica que perjudica el mejoramiento de la empresa por oponerse a la necesidad de la amortización de las inversiones; el concesionario se ve frenado en su impulso creador por tener un término fatal en que deberá pasar la subempresa a manos de la Administración gratuitamente.”<sup>166</sup>

Frente a estas opiniones se puede alegar que, si bien son ciertas estas críticas, en el sentido de que en algunas concesiones se ha producido, en los últimos años de su duración, una gran despreocupación por las instalaciones, ante esta situación, la Administración puede adoptar una serie de medidas que garanticen que el concesionario no va a actuar así, sino que va a mantener en buen estado de conservación los elementos que debe entregar, de tal manera que cuando “pasen” a la Administración puedan seguir utilizándose en las mismas condiciones. En esta línea se halla, por ejemplo, el art. 164.2 del TRLCAP, que ya se encontraba previsto en la legislación anterior.

### **c´. Naturaleza jurídica de la reversión.**

Otra cuestión interesante es la naturaleza jurídica de la reversión y la posición jurídica en que se encuentra la Administración respecto a los bienes que aporta el concesionario y que están sujetos a reversión.

Es quizás éste, el tema en el que existe una mayor divergencia entre los

---

<sup>166</sup> “Desintegración de la empresa y reversión de concesiones”, *op. cit.*, pág. 206.

distintos autores que han estudiado el problema.

Las dos posturas contrapuestas giran en torno al dilema de si se trata de un derecho personal, una obligación, o bien es un derecho real.

Parte de la doctrina defiende que estos bienes pertenecen desde el primer momento a la Administración, teniendo el concesionario un derecho de goce sobre los mismos y, por consiguiente, no puede disponer de ellos.

Otra parte de la doctrina considera que el concesionario tiene la propiedad de las instalaciones y la Administración es titular de un derecho real.

Según ALBI CHOLBI, “los bienes afectos a los servicios públicos pertenecen inexcusablemente al patrimonio de la correspondiente entidad y son inalienables. Jurídicamente resulta absurda la posibilidad de que un elemento material directamente conectado con un servicio público pertenezca a la propiedad privada.” El concesionario “no goza de la cosa, sino que se limita a facilitar su utilización y disfrute por los usuarios, a quienes en realidad dicho goce está atribuido (...)”. Concluye este autor resumiendo su postura en que “no tiene sentido cualquier alusión a los pretendidos derechos de los concesionarios con referencia a las instalaciones materiales. El concesionario carece de derechos respecto a las mismas; solo tiene obligaciones: las de hacerlas funcionar y conservarlas. Es, simplemente, en este aspecto, un agente de la Administración, un gestor del servicio, un administrador de las instalaciones. La terminología utilizada (...) es defectuosa; en realidad, nada revierte a la Administración: nada recobra ésta, porque jamás perdió nada.”<sup>167</sup>

---

<sup>167</sup> *Op. cit.*, págs. 652 y ss.

GARRIDO FALLA, por contra, considera que el concesionario mantiene la titularidad dominical sobre los bienes sujetos a reversión, no admitiendo la posibilidad de que la Administración tenga un derecho real sobre los mismos, “ya que: a) La doctrina moderna es, en general, obligacionista (...). b) Por consecuencia (...), queda robustecida la tendencia contraria al *numerus apertus* de los mismos (...). c) No se observa el poder inmediato de la Administración sobre tales bienes, por lo que si el concesionario enajenase sin el correspondiente permiso de la Administración, no podría perseguir la cosa en manos de terceros. d) La propia letra de la Ley aconseja la solución obligacionista, pues obsérvese que el propio artículo 128 del Reglamento de Servicios comienza diciendo: “Serán obligaciones generales del concesionario (...)”.”<sup>168</sup>

GARCÍA-TREVIJANO FOS sostiene que los medios materiales necesarios para la explotación del servicio pertenecen en propiedad al concesionario, es decir son bienes privados, “si bien sometidos a una servidumbre pública o a un derecho de uso público, según sean inmuebles o muebles (derecho real a beneficio de la colectividad)”<sup>169</sup>.

En esta misma línea, ARIMANY LAMOGLIA argumenta que, “el concesionario no sólo se obliga a enajenar la propiedad de los bienes al llegar el día convenido, sino que, de hecho, la está transmitiendo ya - aunque a término - desde los primeros momentos de la relación concesional. (...), la llegada de la

---

<sup>168</sup> *Tratado de Derecho Administrativo II*, *op. cit.*, pág. 437, nota núm. 72.

<sup>169</sup> “Desintegración de empresas y reversión de instalaciones”, *op. cit.*, pág. 50.

fecha estipulada implica, sin más, el paso automático del derecho de uno a otro patrimonio sin que, a tal efecto, sea preciso efectuar un acto de transmisión ya verificado con anterioridad.”

Posteriormente, ahondando en sus tesis manifiesta que, “La autoridad concedente no ostenta un simple derecho personal tendente a que el gestor del servicio le entregue, en su día, los elementos a que se comprometió. Por el contrario, la Administración es titular de un derecho real que adquiere desde el mismo momento en que los bienes se integran, de algún modo, en la explotación, derecho real susceptible de ser esgrimido frente a cualquier tercero que pretenda ignorarlo y que, si no lo es, poco se distancia de la nuda propiedad o del condominio (...). El concesionario, al enajenar su propiedad sobre los bienes que incorpora a la concesión - aunque tal enajenación se efectúe a término - o bien pierde la misma, conservando sobre aquéllos un simple derecho de disfrute y explotación, o bien conserva temporalmente, convirtiéndose en propietario “ad tempus” (situación distinta de la del propietario que simplemente se obliga a disponer de su derecho transcurrido un plazo determinado), posición esta última que, a los efectos que aquí interesan, poco difiere de la anterior. Esta peculiar configuración del derecho del concesionario no le permite, (...), llevar a cabo, válida y eficazmente, actos de disposición sobre una parte de la propiedad que no le pertenece, (...).”<sup>170</sup>

Esta problemática ha sido abordada por la jurisprudencia en limitadas ocasiones. En las sentencias del TS, de 6 de diciembre de 1948 y de 15 de diciembre de 1955, se declara que la reversión “no supone un derecho en potencia de propiedad, pues de la misma sólo nace un derecho de crédito - a la entrega - que sólo deviene real cuando entre en poder y posesión (art. 1.095

---

<sup>170</sup> *Op. cit.*, pág. 92 y 127 y 128, respectivamente.

Cód. Civ.).”

Por todo ello, resultan innovadoras la Ley del Patrimonio de Andalucía y la Ley de Patrimonio de Castilla y León<sup>171</sup>, por cuanto resuelven, en un solo artículo y de forma clara y tajante, parte de dicho problema.

Según los arts. 7 y 25, respectivamente:

“Las obras ejecutadas por los concesionarios o los bienes que éstos destinen al cumplimiento de la concesión continuarán siendo de su propiedad hasta su entrega a la Administración a causa de rescate, reversión, caducidad o por cualquier otro motivo.

Sin embargo, los concesionarios no podrán disponer libremente de tales bienes, salvo cuando con ello no se incumpla ni se perjudique la relación especial a que están afectados.”

En la línea de esta normativa, creemos que el concesionario es el propietario de los bienes revertibles, los cuales no pasarán al patrimonio de la Administración hasta su reversión, si bien, aquél no puede disponer libremente de los mismos, por cuanto se hallan, además de destinados a un determinado servicio público, afectos a una futura reversión. La Administración no ostenta ningún derecho real sobre los activos revertibles, sino que el concesionario está sujeto a una obligación nacida de un contrato<sup>172</sup>, para la cual se ha señalado un día cierto, por lo que puede calificarse de obligación a plazo, de acuerdo con el art. 1125

---

<sup>171</sup> Ley núm. 4/1986, de 5 de mayo, y Ley núm. 6/1987, de 7 de mayo, respectivamente.

<sup>172</sup> Según nuestro CC, “Toda obligación consiste en dar, hacer o no hacer alguna cosa” (art. 1088). “Las obligaciones nacen de la ley, de los contratos (...)” (art. 1089).

del CC.

### **d'. Obligatoriedad.**

La reversión de las instalaciones plantea la cuestión de su posible carácter obligatorio.

La legislación no es clara sobre si la reversión se produce o no siempre.

Algunos autores, como ALBI CHOLBI, sostienen que la reversión es esencial a la concesión administrativa, por el hecho de así establecerlo la Ley. “Es una circunstancia fundamental en las concesiones. Desde luego no puede ser de otro modo en las locales, por concreta exigencia de una norma de rango superior al Reglamento (...) que requiere que al término del contrato reviertan las instalaciones al patrimonio de la entidad interesada. Esto no es debido a un simple capricho del legislador, sino que constituye inexorablemente consecuencia de una situación jurídica identificada con la esencia misma de la institución”<sup>173</sup>.

Por contra, otros autores, como VILLAR PALASÍ, mantienen la no obligatoriedad de la reversión, dependiendo del criterio de la entidad concedente<sup>174</sup>.

---

<sup>173</sup> *Op. cit.*, pág. 651.

<sup>174</sup> “La actividad industrial del Estado en el Derecho Administrativo”, *op. cit.*, pág. 66.

GARCÍA DE ENTERRÍA manifiesta que la reversión “no se impone como de esencia de la concesión. Sí es de esencia, en efecto, la afirmación del señorío constante de la Administración Pública sobre el servicio concedido. (...) En el derecho español la reversión no es un elemento esencial ni siquiera natural de la concesión, sino simplemente accidental, es decir, procedente únicamente en caso de pacto expreso”<sup>175</sup>

Según ARIMANY LAMOGLIA, “en esta materia hay que adoptar efectivamente un criterio muy flexible, sin que -por ello- lleguen a perjudicarse los intereses colectivos. La reversión gratuita debe mantenerse cuando, por las características propias del servicio al que se aplique, no entorpezca el normal desarrollo del mismo; así ocurre -por ejemplo- en aquellas explotaciones de composición predominantemente inmobiliaria, que no exigen continuas renovaciones una vez efectuado el desembolso inicial. Por el contrario, ha de suprimirse cuando los inconvenientes primen sobre las ventajas que la figura reporta, siempre bien entendido que, la adopción de tal medida, debe encontrar, inexcusablemente, el correspondiente reflejo en la ecuación financiera de la concesión.”<sup>176</sup>

En este mismo sentido, GARRIDO FALLA mantiene que, “en la legislación

---

<sup>175</sup> “El dogma de la reversión de concesiones”, *op. cit.*, págs. 73 y 81, respectivamente.

Este autor, reiterando su postura ha escrito posteriormente que, “la reversión, una vez superados los dogmatismos originales, ha perdido su antiguo carácter de elemento esencial de toda concesión y pasa a ser considerada como un elemento accidental del negocio; [la reversión] es procedente únicamente en el caso de pacto expreso, como una pieza más allí donde esté concebida de ese modo, de la fórmula económica en que toda concesión consiste.” En *Curso de Derecho Administrativo*, *op. cit.*, pág. 696.

<sup>176</sup> *Op. cit.*, pág. 13.

más reciente, los plazos se modulan atendiendo a preocupaciones diversas e incluso los efectos de la reversión no son siempre los mismos, abatiéndose, entre otras, la tradicional exigencia de que las obras e instalaciones hayan de revertir también necesariamente a la Administración concedente.”<sup>177</sup>

Nos decantamos por esta última postura, considerando que la reversión no es un elemento esencial del contrato de concesión, sino que, en cualquier caso, dependerá de lo pactado y fijado en las cláusulas del pliego de condiciones. De tal manera que la reversión de los bienes únicamente acontece cuando así se estipula en el contrato. Prueba de ello es que en algunas de las concesiones actuales, la reversión de bienes ha sido suprimida<sup>178</sup>.

La jurisprudencia también afirma que se trata de un elemento accidental, que dependerá de lo pactado en el contrato. De esta forma, la STS, de 28 de septiembre de 1987, declara que, “la reversión de las obras e instalaciones pasa a ser un elemento accidental del negocio jurídico que opera si así se establece en el contrato y en los términos que ésta hay previsto”.

### **e'. Bienes sujetos a reversión.**

Otro tema interesante a analizar es el de los bienes sujetos a reversión.

La legislación no es clara ya que, en ninguna de las normas que regulan o han

---

<sup>177</sup> En *Tratado de Derecho Administrativo II*, op. cit., pág. 436.

<sup>178</sup> *Vid.*, Ley de Ayudas a las Explotaciones Ferroviarias de Vía estrecha, de 21 de abril de 1949; Ley de Navegación Aérea, de 21 de julio de 1960; Ley de Servicio de Teleféricos, de 29 de abril de 1964 y Ley de Ordenación de Transportes Mecánicos por Carretera, de 27 de diciembre de 1947.



---

regulado la materia, se ha especificado de forma concreta qué bienes están sujetos a reversión, dejándose a lo pactado en el contrato y admitiendo la posibilidad de que determinados bienes no afectos al servicio público, puedan revertir a la Administración y viceversa, que existan bienes afectos que no reviertan al concluir el plazo concesional.

Según el art. 115.2 del RSCL, en las cláusulas del contrato deberán fijarse “las obras e instalaciones que hubiere de realizar el concesionario y quedaren sujetas a reversión, y obras e instalaciones a su cargo, pero no comprendidas en aquélla.” Este precepto se reiteró en el art. 78 de la LCE y en el art. 231 del RGC.

Por su parte, los autores han establecido diversas clasificaciones. Es habitual la referencia a la doctrina francesa, la cual ordena dichos bienes en tres grandes bloques: los bienes “de retour”, los bienes “de reprise” y los bienes propios. Los bienes “de retour” son aquellos que, en virtud del pliego de condiciones, deben revertir, obligatoria y gratuitamente, a la autoridad concedente al finalizar la concesión, ya que pertenecen ab initio al concedente. Normalmente, se incluyen los bienes inmuebles por naturaleza o destino necesarios para continuar la explotación al finalizar el contrato, aunque en algunas ocasiones se integran en dicho grupo determinados bienes muebles. Esta reversión gratuita se justifica en el sentido de que dichos elementos han sido amortizados por el concesionario durante la concesión y, si no lo han sido, procede el pago de la diferencia hasta su total amortización. Los bienes “de reprise” son aquellos que, al finalizar el contrato, pueden retornar a la autoridad concedente si ésta lo desea, es decir, si ejerce la facultad de “reprise”, pagando la indemnización

---

prevista en el pliego de condiciones. Estos bienes pertenecen, durante toda la concesión, al concesionario, tratándose normalmente de bienes muebles. Finalmente, los bienes propios, que pueden ser muebles o inmuebles, propiedad del concesionario, y que éste aporta para el ejercicio de actividades independientes de la concesión<sup>179</sup>.

En nuestra doctrina, destacan las clasificaciones de GARCÍA-TREVIJANO FOS, quien distingue entre elementos que son propiedad de la concesión, los que son propiedad de la empresa o industria y los bienes privados del empresario. Los primeros están constituidos por los elementos necesarios al servicio y que, por tanto, pasan ipso iure y gratuitamente al concedente. Los segundos son aquel conjunto de elementos “que cooperan indirectamente al servicio y que pasan onerosamente, salvo caso en contrario expreso en el acto de concesión.”<sup>180</sup>

ARIMANY LAMOGLIA ha efectuado una ordenación interesante, distinguiendo, en primer lugar, “una serie de elementos necesarios para el desarrollo de la actividad concedida, que la Administración exige y el particular se compromete a aportar. Forman parte de la concesión y están afectos al servicio público, siguiendo el régimen exorbitante propio de esta clase de bienes.” En segundo lugar, “el concesionario suele incorporar voluntariamente a la empresa por él creada, bienes que no son necesarios ni útiles para la prestación del servicio (...) aunque de algún modo pueden complementarlo. Este tipo de elementos no forma parte integrante de la concesión, no pueden

---

<sup>179</sup> Vid., DUFAU, en *Les concessions de service public*, Ed. Moniteur, París, 1979, págs. 138 y ss.

<sup>180</sup> “Aspectos de la Administración económica”, *op. cit.*, pág. 50.

considerarse afectos a la misma, por lo cual su régimen será siempre el común. De igual modo, nunca están sujetos a reversión, la Administración -si está interesada en ellos- sólo puede adquirirlos mediando el consentimiento de su titular”. En último lugar, “puede mencionarse un tercer grupo que está integrado por una serie de elementos, útiles para la explotación, que el concesionario incorpora voluntariamente con vistas a la mejor prestación del servicio, excediéndose de sus obligaciones contractuales (...) Es dudoso que este tipo de bienes deba considerarse como afecto a la concesión con el régimen privilegiado que tal situación comporta.”<sup>181</sup>

Todo ello plantea la cuestión de si coinciden los bienes afectos al servicio público con los que están sujetos a reversión. Algunos autores han llegado a la conclusión de que sí. En esta línea se hallan ARIÑO ORTIZ, CARRETERO PÉREZ, GARCÍA-TREVIJANO FOS, y MESTRE DELGADO<sup>182</sup>, entre otros.

Por su parte, ESTEVE PARDO ha declarado que, “los bienes revertidos vendrán determinados en el propio contrato o en documentos a los que éste se remite. Por su parte, bienes afectos son los necesarios y efectivamente utilizados para la prestación del servicio en un momento dado. Pueden por ello,

---

<sup>181</sup> *Op. cit.*, págs. 52 y ss.

<sup>182</sup> ARIÑO ORTIZ, en *La afectación de los bienes al servicio público*, ENAP, Madrid, 1973, pág. 58.

CARRETERO PÉREZ, en “La expropiación forzosa de concesiones administrativas y de empresas mercantiles”, *RDAF*, núm. 10, 1965, pág. 13.

GARCÍA-TREVIJANO FOS, en “Desintegración de empresas y reversión de concesiones”, *op. cit.*, pág. 204.

MESTRE DELGADO, en “Las formas de prestación de los servicios públicos locales. En especial, la concesión”, en *Tratado de Derecho Municipal*, Ed. Civitas, Madrid, 1988, pág. 1287.

no coincidir los bienes afectos y los revertibles. Y esa posible diferenciación cabe que sea inicial o sobrevenida.”<sup>183</sup>

Como señala la STS, de 2 de marzo de 1987, “en la concesión de servicios (...) puede haber obras e instalaciones que habrá de hacer el concesionario y que quedarán sujetas a reversión y otras que irán también a su cargo, pero que no habrán de revertir al término de la concesión a la Administración; con lo que se sienta como dogma para esta cuestión el de la autonomía de la voluntad y se consagra en esto el principio del “pacta sunt servanda” común en la contratación en general y en la administrativa en particular como aplicó este Tribunal en su Sentencia de 13 de junio de 1986.”

Si bien apoyamos esta línea jurisprudencial, en el sentido de que todo depende de lo pactado en el contrato y, en consecuencia, revierten los bienes afectos o no al servicio que se determinen en el mismo, la práctica pone de manifiesto que, en los pliegos de condiciones particulares de las concesiones administrativas, no se especifican los bienes que serán objeto de reversión, empleándose la fórmula genérica “revertirán a la Administración las obras e instalaciones afectas al servicio”, lo cual puede crear ciertos problemas en el momento en el que deba producirse la entrega de los mismos a la Administración.

#### **f'. Estado de los bienes revertibles.**

Una última cuestión a tratar es la situación en que deben encontrarse los bienes cuando llega su reversión. Según el art. 131.1 del RSCL, en el pliego se

---

<sup>183</sup> *Op. cit.*, págs. 196 y 197. En el mismo sentido, ARIMANY LAMOGLIA, *op. cit.*,

“detallará la situación y el estado de conservación en que habrán de encontrarse las obras y el material afectos a la concesión en el momento de la reversión de la misma”, designándose, para ello “un interventor técnico de la empresa concesionaria, el cual vigilará la conservación de las obras y del material” y mantendrá al corriente a aquélla sobre las reparaciones y reposiciones necesarias para dicho mantenimiento, de tal manera que el incumplimiento de las disposiciones dictadas al efecto por parte del concesionario acarrea la adopción de enérgicas medidas por la Administración concedente.

## **B. Resolución de la concesión administrativa.**

Las causas y efectos de la resolución del contrato de gestión de servicios públicos se encuentran regulados en los arts. 167 a 169 del TRLCAP. Además, se incluyen determinados motivos señalados con carácter general para todos los contratos nominados, en el art. 111.

La resolución del contrato se acordará por el órgano de contratación, de oficio o a instancia del contratista, mediante procedimiento, en la forma que se determina en el art. 26 del Real Decreto 390/1996, de 1 de marzo, de desarrollo parcial de la Ley 13/1996. En el caso de que la propuesta de resolución se acuerde de oficio, se dará audiencia al contratista, por plazo de diez días naturales.

Además será necesario un informe del servicio jurídico y un dictamen del Consejo de Estado u órgano consultivo equivalente de la Comunidad Autónoma respectiva, cuando se formule oposición por parte del contratista.

Finalmente, en un plazo no superior a un mes desde el acuerdo de resolución

del contrato, el órgano de contratación adoptará las medidas oportunas para la liquidación del mismo.

En el art. 169 del TRLCAP, se hallan los efectos de la resolución del contrato. Esta serie de reglas tienen como finalidad última la continuidad del servicio público.

En primer lugar, la ley remite a la normativa sectorial que resulta aplicable a cada servicio público para conocer los efectos que origina la resolución.

En segundo lugar y aplicable a todos los supuestos de resolución contractual, “la Administración abonará, en todo caso, al contratista el precio de las obras e instalaciones que, ejecutadas por éste, hayan de pasar a propiedad de aquélla, teniendo en cuenta su estado y el tiempo que restare para la reversión.”

En consecuencia y con independencia de cual sea la causa de resolución del contrato, deberán valorarse las obras e instalaciones que hayan sido realizadas y pagadas por el concesionario y deban pasar a la Administración. De esta forma y como ocurre con la mayoría de las cuestiones de la concesión, todo dependerá de lo estipulado en el pliego de cláusulas. Es decir, se produce la reversión de activos, no sólo cuando el contrato se cumple y finaliza por el transcurso del plazo fijado, sino que también cuando, concluyendo de forma anticipada, se haya así pactado en el contrato.

Ratificando lo que anteriormente se ha apuntado sobre la “no gratuidad” de la reversión, este precepto señala que la Administración deberá abonar al contratista el precio de dichos elementos. En los casos de conclusión anticipada del contrato, el concesionario no ha podido amortizar las instalaciones que debe entregar a la Administración, por ello se hace necesario que la Administración

---

satisfaga ese precio, atendiendo al “estado y tiempo que restare para la reversión.”

Cuando la causa de resolución sea la demora superior a seis meses por parte de la Administración en la entrega de la contraprestación o de los medios auxiliares, el contratista tendrá derecho al abono del interés legal de las cantidades debidas o valores económicos convenidos, a partir del vencimiento del plazo previsto para su entrega, así como de los daños y perjuicios sufridos.

En los supuestos de rescate, supresión e imposibilidad de explotación del servicio, la Administración indemnizará al contratista de los daños y perjuicios que se le irroguen, incluidos los beneficios futuros que deje de percibir, atendiendo a los resultados de la explotación en el último quinquenio y a la pérdida del valor de las obras e instalaciones que no hayan de revertir a aquélla, habida cuenta de su grado de amortización.

### ***III. PARTE SEGUNDA***

## **TRATAMIENTO CONTABLE DEL FONDO DE REVERSIÓN.**

### **1. PROBLEMAS CONTABLES QUE PLANTEA EL FONDO DE REVERSION.**

La contabilidad es un sistema de tratamiento de los datos económicos, financieros y patrimoniales de las empresas, cuya finalidad es suministrar información sobre el resultado obtenido en un determinado período de tiempo, así como la composición del mismo, permitiendo conocer las causas que lo han producido. De este modo se controla, de una parte, la gestión realizada en el pasado y, de otra, permite efectuar estimaciones en el futuro, adoptando decisiones basadas en la racionalidad y la eficiencia.

La contabilidad persigue facilitar a los distintos agentes interesados en la misma la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

Esta información debe ser veraz, suficiente, sistematizada, comprensible, es decir, fácil de entender por los usuarios, relevante, debiendo contener la información verdaderamente significativa para los afectados sin llegar al exceso, fiable, en el sentido de carente de errores significativos en los datos que se ofrecen, comparable, no solo con los datos de la propia empresa en ejercicios



anteriores, sino entre las distintas empresas, y oportuna, debiéndose facilitar en el momento en que sea útil para los usuarios, dentro de un período temporal no desfasado respecto al momento de su producción.

La información que facilita la contabilidad interesa no solamente a la propia empresa para adoptar las decisiones más adecuadas y alcanzar un mayor beneficio, sino también a los socios, para saber cómo se está gestionando la empresa, a los acreedores, para asegurarse el cobro de sus deudas, a los competidores y al Estado para adoptar aquellas medidas de política económica general que considere oportunas, basándose en los datos ofrecidos por las empresas.

El objeto material de la contabilidad es el patrimonio empresarial, tanto desde un punto de vista estático, es decir, elementos que lo componen, como desde un punto de vista dinámico, analizando sus alteraciones.

La contabilidad es un “sistema que facilita información objetiva, neutra para que se pueda decidir y actuar razonablemente”<sup>1</sup>.

Como se ha venido señalando, las empresas concesionarias de servicios públicos están obligadas, al término de la duración temporal de la concesión administrativa, a revertir, de forma gratuita o sin contraprestación, al organismo público concedente, todo o parte del activo que se ha adquirido o producido para

---

<sup>1</sup> RIVERO ROMERO, en *Contabilidad financiera*, Ed. Trivium, Madrid, 1995, pág. 20.

poder llevar a buen término la explotación del servicio público. Elementos que, además, deben entregar en perfecto estado de uso y funcionamiento.

Es decir, el concesionario de un servicio público, cuando así se pacta en el contrato, admite como gravamen específico de la explotación la entrega gratuita de unos activos, de su propiedad o adquiridos a su cargo, al concluir la concesión administrativa.

En contrapartida, la empresa concesionaria percibe una serie de ingresos derivados, de una parte, de los precios cobrados a los usuarios, por los bienes o servicios que presta y cuya fijación se condiciona a la aprobación administrativa, y, de otra parte, de las contraprestaciones patrimoniales a que se obliga la Administración, persiguiendo, en ambos casos, tanto la recuperación de los costes del negocio, como un margen de rentabilidad para los capitales invertidos.

Contablemente, el concesionario debe prever, a lo largo de la duración de la concesión, esta pérdida patrimonial, creando, al efecto, un fondo que cubra la entrega gratuita y con el que se consiga la reconstitución de los capitales invertidos en los activos que deben cederse a la Administración.

En los resultados de la empresa, se permite incluir, como gasto del ejercicio, la reversión de activos que se producirá al término de la concesión administrativa en favor de la Administración. De tal forma que, a lo largo de la duración del contrato, se crea un fondo con el que poder hacer frente a la reversión de activos, con el fin de que la empresa no se descapitalice y, en su caso, pueda

---

seguir funcionando al finalizar aquélla, haciendo frente a los compromisos asumidos.

Así, la empresa concesionaria va recuperando la inversión realizada en bienes revertibles a lo largo de la concesión, repartiendo su importe total entre los distintos períodos en que dura dicho contrato con la Administración.

En consecuencia, en este tipo de empresas se produce un gasto adicional a los normales de la misma, que deberá cubrir el valor neto contable de los activos a revertir en el momento de la transferencia de los mismos, más todos los gastos e inversiones necesarios para llevar a cabo la entrega en las condiciones pactadas en el contrato de concesión.

El fondo de reversión es, como su nombre indica, un fondo que deben crear los concesionarios de servicios públicos para hacer frente a la futura reversión de activos al ente público. El gestor del servicio va constituyendo un montante, durante la vida del contrato, para poder afrontar la pérdida patrimonial que implica la reversión. Es un fondo destinado a la recuperación financiera de los capitales invertidos en los activos revertibles. De obrar así la empresa concesionaria, cuando concluya la concesión y deba entregar los elementos, podrá hacer frente a sus compromisos con los accionistas, si se ha recurrido a la financiación propia, o con los acreedores, si se ha acudido a la financiación ajena.

Son diversas las definiciones que ha propuesto la doctrina acerca del fondo de reversión.

CEA GARCÍA ha recogido varias. “Obligación gradual estimada por la empresa concesionaria comprometida a revertir activos al término de la concesión y que, por lo tanto, habrá de satisfacer en especie (mediante la entrega de activos reales después de acometidas las tareas de reacondicionamiento de los mismos).” “Porción recobrada vía ingresos de la explotación hasta cubrir el importe monetario del valor neto contable de los activos a revertir sin contraprestación al ente que otorga la concesión más los gastos e inversiones de reacondicionamiento de dichos activos al término temporal de la concesión para efectuar la entrega de tales activos en los términos contractuales previstos”. “Gravamen inicial del negocio de la concesión asumido por la empresa concesionaria, a modo de entrega a fondo perdido de activos, normalmente fijos, cuyo importe se irá recuperando gradualmente vía ingresos a través de un plan sistemático de imputación a lo largo del intervalo temporal de duración de la concesión.”<sup>2</sup>.

ROJO RAMÍREZ lo define como “la reconstitución de la inversión llevada a cabo por el concesionario en activos revertibles, estando justificada su existencia.”<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> *Análisis contable de la reversión de activos*, ICAC, Colección Monografías. Núm. 20, Madrid, 1990, págs. 21 y 22.

<sup>3</sup> “Empresas concesionarias y sus problemas contables: la naturaleza del Fondo de Reversión”, *REFC*, núm. 59, 1989, pág. 490.

DE FERNANDO DOMÍNGUEZ describe los fondos de reversión como aquellos que “tienen por objeto recuperar la financiación del activo revertible para cubrir la pérdida que para la entidad supone la reversión del elemento.”<sup>4</sup>

La reversión sugiere numerosas cuestiones en el ámbito contable, que se van a intentar aclarar a lo largo de este capítulo.

En primer lugar, es necesario analizar cuál es la naturaleza contable del fondo de reversión, por cuanto ello permitirá establecer las pautas para su contabilización y su ubicación dentro de la contabilidad de la empresa.

Esto enlaza con una segunda cuestión a resolver que es si realmente se trata de un gasto para la contabilidad de la empresa. Es decir, para entrar en el análisis contable del fondo de reversión, hay que discernir si las dotaciones al fondo de reversión son o no gasto deducible del resultado del ejercicio o bien se trata de un reparto de beneficios.

Resueltas estas premisas, se plantea la incertidumbre sobre el importe que debe alcanzar el fondo de reversión, ya no solo por el hecho de que los activos a revertir sean o no depreciables, sino porque, en ocasiones, son objeto de sustitución o renovación, produciéndose variaciones en su coste de la adquisición

---

<sup>4</sup> “Tratamiento contable y fiscal de los fondos de reversión”, *REFC*, vol. XII, núm. 41, 1983, pág. 343.

o de producción, respecto al importe por el que figuraban en las cuentas de balance.

Normalmente y en función de las cláusulas contractuales, los activos han de ser entregados en unas determinadas condiciones, lo que genera unos gastos de reversión, además de que deben traspasarse en perfecto estado de uso y funcionamiento, por lo que deben ser objeto de reparación, siendo bastante incierta la cuantía de los gastos e inversiones de reacondicionamiento<sup>5</sup>.

Una vez fijado el valor final del fondo de reversión, se hace necesario determinar cuál va a ser el método de imputación del gasto por reversión en la cuenta de resultados.

Estas cuestiones llevan a un primer razonamiento. La reversión de activos implica una pérdida patrimonial de bienes determinados, de la cual se conoce su fecha, pero se ignora su cuantía concreta, por lo que la contabilidad debe reflejarla, adecuando su importe según los datos que vaya conociendo.

---

<sup>5</sup> Las expresiones “gastos de reacondicionamiento” o “subcuota de reacondicionamiento” son adoptados por CEA GARCÍA en sus trabajos sobre la reversión de activos para aludir, según sus propias palabras, a “los gastos e inversiones supuestamente a realizar en el momento de la reversión con los activos correspondientes para dar cumplimiento al compromiso de entrega en condiciones adecuadas de capacidad, uso o funcionamiento”. En “La reversión de activos: un caso paradigmático de sabiduría contable convencional”, *Comunicación presentada al IV Congreso de la AECA. Ponencia*. Murcia, 1989, pág. 1102.

---

No se puede concluir esta breve introducción sin reiterar el porqué del análisis contable del fondo de reversión.

Se ha apuntado brevemente qué es la contabilidad y cómo el fondo de reversión se involucra dentro de la misma, haciendo necesaria la existencia de una serie de cuentas que reflejen el hecho de la reversión de activos, a lo largo de la duración de la concesión, y de esta forma preparen el patrimonio empresarial para hacer frente a esa pérdida cierta que acontecerá al finalizar el contrato.

A lo largo de las próximas páginas se intentará demostrar por qué las empresas concesionarias deben contabilizar el fondo de reversión y por qué se incluye su análisis dentro de este trabajo.

La actual ley reguladora del IS ha supuesto un importante avance en las relaciones fiscalidad-contabilidad, al admitir el resultado contable como base para aplicar el gravamen fijado en la Ley, de tal manera que, si la norma fiscal no establece lo contrario, se aceptan las cifras contables.

Sin embargo, en determinadas ocasiones y por motivos diversos, la ley fiscal obliga a efectuar una serie de ajustes sobre este resultado contable alterando su importe.

En principio, la LIS admite como gasto fiscal, con las matizaciones que posteriormente se expondrán, las dotaciones contables al fondo de reversión.

En consecuencia, cuando una empresa debe revertir una serie de activos a la entidad pública, si pretende liquidar correctamente el IS o, en su caso, el IRPF, debe contabilizar el fondo de reversión, haciendo necesario, por ello, fijar cuáles son las normas y pautas a seguir, cuestiones éstas que se van a analizar en las próximas páginas.

## **2. TRATAMIENTO CONTABLE DEL FONDO DE REVERSIÓN CON ANTERIORIDAD AL RD. 1.643/1990, DE 20 DE DICIEMBRE.**

### **a. ANTECEDENTES.**

En España, durante muchos años, no existió ninguna norma jurídica sobre materia contable, porque la contabilidad, como ciencia, fue algo que no preocupó especialmente a los poderes públicos<sup>6</sup>.

“Hasta el comienzo de la normalización contable y su culminación en el año 1973 con la aprobación del Plan General de Contabilidad, en España sólo existían normas más bien de tipo formal o material contenidas en el (...) Código

---

<sup>6</sup> Las primeras normas sobre contabilidad las hallamos en la Edad Media en los fueros de Valencia, en el *Libro de las Costumbres Generales de Tortosa* y en las *Consuetuds de Barcelona* (1283), si bien su objeto no fue regular el resultado contable, sino el determinar la eficacia probatoria de los documentos contables.

Posteriormente, Las *Pragmáticas de Cigales* (1549) y Madrid (1552) impusieron la contabilidad formal, es decir, la llevanza obligatoria de libros de contabilidad a los comerciantes, mediante el sistema del debe y haber.

Fue en el siglo XVIII, con las Ordenanzas de Bilbao (1737), cuando se produjo la unificación legislativa en materia contable, aunque reducida a la determinación de los libros obligatorios y su valor probatorio.



de Comercio y algunas de tipo contable contenidas en los artículos (...) de la Ley de Sociedades Anónimas.”<sup>7</sup>

Efectivamente, el Código de Comercio, de 22 de agosto de 1885, contenía, en el Título III, del Libro I, en sus arts. 33 a 49, toda la normativa contable existente<sup>8</sup>.

Estos 17 artículos trataban, básicamente, aspectos formales de la contabilidad: los libros que debían llevar los comerciantes, cómo debían llevarlos, su conservación, su eficacia probatoria, etc.

Los arts. 37, 38 y 39 eran los únicos que se dedicaban a establecer normas puramente contables<sup>9</sup>, aunque de forma muy general, dejando un amplísimo margen a las empresas, lo que provocó su práctica inexistencia.

---

<sup>7</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, en *El Impuesto sobre Sociedades y el Plan General de Contabilidad*, 2ª edición, IPC, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1980, pág. 48.

<sup>8</sup> El Cco., de 30 de mayo de 1829, impuso la llevanza obligatoria del libro diario, el mayor y el de inventarios. Según BERNAL LLORÉNS, la finalidad de las normas contables contenidas en este Cco. fue “el control de operaciones sujetas a algún tributo con el fin de evitar el fraude, un cierto control sobre los intercambios comerciales con el exterior y la preocupación por el valor probatorio de los libros de los comerciantes. El medio de conseguir tales finalidades, no va más allá del establecimiento de unos criterios y reglas que permiten otorgar a los libros de los comerciantes eficacia jurídica.” En “En torno a la regulación contable en el Código de Comercio de 1829”, *REFC*, vol. XXVII, núm. 97, 1998, pág. 909.

<sup>9</sup> “Art. 38. El balance y la cuenta de resultados reflejarán con claridad y exactitud la verdadera situación patrimonial de la empresa.”

“Art. 39. Las partidas del balance se valorarán con arreglo a criterios objetivos que garanticen los intereses de terceros y siguiendo los principios que exige una ordenada y prudente gestión económica de la empresa.”

GARRIGUES ha escrito a este respecto que, “Nuestro C. de c. siguió también aquí su acostumbrado sistema inhibicionista. No contiene ninguna norma especial sobre el

Por su parte, la Ley de Régimen Jurídico de las Sociedades Anónimas, de 17 de julio de 1951, dedicaba su Capítulo VI, arts. 102 a 110, a regular el balance<sup>10</sup> y fijar determinados criterios de valoración<sup>11</sup>, exigiéndose que la contabilidad cerrada en cada ejercicio reflejara con claridad y exactitud la situación patrimonial de la sociedad y los beneficios obtenidos durante el ejercicio o las pérdidas sufridas<sup>12</sup>.

Esta Ley era más completa y precisa en su regulación que el Cco. y supuso un gran avance en el campo de la contabilidad, pero continuó siendo insuficiente y, además, de aplicación exclusiva a las sociedades anónimas<sup>13</sup>.

---

modo de componer el balance (...), ni sobre los criterios de valoración, ni sobre el concepto de beneficio y su distribución. (...) La única norma en esta materia es la contenida en el art. 37, que exige apreciar los bienes del activo en su *valor real*.” En *Comentarios a la Ley de Sociedades Anónimas*, tomo II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1952, págs. 319 y 320.

<sup>10</sup> Art. 103.

<sup>11</sup> De esta forma, el art. 104 se dedicaba a la valoración de los elementos del activo, indicándose, en su apartado primero, que, “Los inmuebles, instalaciones, concesiones, licencias, patentes, marcas y demás elementos del patrimonio de la empresa que figuren en el activo se valorarán al precio de adquisición, que deberá ser amortizado anualmente en proporción al tiempo que hayan de utilizarse y a la disminución que sufran por su uso o disfrute.”

<sup>12</sup> Art. 102.

<sup>13</sup> Señala GARRIGUES, “Todas estas disposiciones que contiene este capítulo son enteramente nuevas en nuestra legislación mercantil. (...) Las razones que han inducido a la nueva ley a sumarse a esta corriente legislativa universal estriban, (...), en la especial significación que tiene la contabilidad cuando se trata de una sociedad anónima. (...) Las normas que contiene el capítulo VI de la nueva ley dejan subsistentes los preceptos generales sobre contabilidad mercantil formulados en los

La Ley sobre Régimen Jurídico de las Sociedades de Responsabilidad Limitada, de 17 de julio de 1953, contenía cuatro artículos dedicados a este tema en los que se imponía a los administradores la obligación de formular las cuentas, los plazos para su aprobación y se regulaba el derecho de información de los socios.

Fue en la década de los años sesenta, con la promulgación de la Ley de Regularización de Balances, de 23 de diciembre de 1961, y su Texto Refundido aprobado por Decreto 1985/1964, de 2 de julio, cuando se pusieron de manifiesto las insuficiencias legislativas de nuestro país en materia de normalización contable y, por ello, se estableció la posibilidad de adoptar obligatoriamente balances tipo para determinados sectores económicos.

Se inicia a partir de entonces un cierto movimiento oficial en materia de normativa contable, con la creación de comisiones de trabajo por sectores, para la elaboración de proyectos de aquellos balances tipo. Para coordinar estas comisiones de trabajo, se creó una Comisión Central de Planificación Contable dependiente de la Dirección General de Impuestos Directos que, con el tiempo, llegó a transformarse en el Instituto de Planificación Contable, convertido, posteriormente, en el ICAC.

Fruto de los trabajos de aquella Comisión Central de Planificación y de las comisiones de trabajo sectoriales fueron la publicación del PGC, aprobado en el año 1973, y las adaptaciones sectoriales del mismo.

---

arts. 33 y sig. del C. de c." *Tratado de Derecho Mercantil, Revista de Derecho Mercantil*, Madrid, 1947, págs. 320 y 321.

Por Ley 16/1973, de 21 de julio, se modificó íntegramente el Título III del Cco., si bien dejó para su desarrollo reglamentario la regulación de los principios contables contenidos en los arts. 37, 38 y 39.

Este desarrollo reglamentario fue llevado a cabo por el PGC de 1973, aunque, como se analizará en posteriores páginas, no tuvo carácter obligatorio, salvo para aquellas entidades que se acogieron a las normas sobre actualización de balances.

El artículo octavo de la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades, autorizó al Gobierno para que, mediante Real Decreto, aprobara un nuevo PGC.

El Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el TRLSA, deroga expresamente el art. 8 de la Ley 19/1989, y pasa a su DA 1ª la autorización dada anteriormente al Gobierno para que, mediante Real Decreto, apruebe el PGC.

Este Plan fue aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, quedando derogado el Decreto 530/1973 y las demás normas de igual o inferior rango que se opusieran a lo establecido en dicho Real Decreto.

## **b. EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DE 1973.**

El PGC fue aprobado por Decreto 530/1973, de 22 de febrero. Los trabajos sobre planificación contable se iniciaron en el Ministerio de Hacienda con la publicación de la Orden de 24 de febrero de 1965, dictada en relación con la disposición final cuarta de la Ley sobre Regularización de Balances, Texto Refundido de 2 de julio de 1964.

Este Plan se acomodó a las líneas generales del Plan contable francés, acogiendo las recomendaciones tanto de los expertos contables españoles, como de los empresarios.

Según este Decreto, el Plan era de aplicación voluntaria hasta que el Gobierno no dispusiera otra cosa, ya que, “no obstante las indudables ventajas que llevará aparejadas en todo caso, la implantación del Plan, se ha preferido dar un carácter facultativo a su adopción por las Empresas, dejando, de momento, que sea la propia convicción de una conveniencia técnica la que paulatinamente vaya operando la aplicación del mismo, sin perjuicio de que en el futuro se pueda establecer su aplicación obligatoria en los casos que se determine.”<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> Según el artículo segundo del Decreto 3431/1973, de 21 de diciembre, sobre aplicación de la Ley de Regularización de Balances, “Para acogerse a los preceptos del Texto refundido será necesario que las Sociedades se comprometan voluntariamente a la aplicación del Plan General de Contabilidad, (...), a partir de la fecha en que se disponga por el Ministerio de Hacienda, (...).”

La Orden, de 22 de octubre de 1975, sobre normas para la aplicación del Plan General de Contabilidad por las Empresas que regularicen sus balances, disponía que, “Primero. En virtud del compromiso contraído conforme a lo dispuesto en la letra a) del artículo 20 del Decreto-ley 12/1973, de 30 de noviembre, las Empresas que ejerzan exclusivamente actividades comerciales y hayan regularizado sus balances según las normas contenidas en (...), vendrán obligadas a aplicar el PGC a

Se caracterizó como un Plan abierto, preparado para recoger las sugerencias de empresarios y expertos, y flexible, en el sentido de que no contenía “un conjunto de normas rígidas constitutivas de un reglamento de la contabilidad de la empresa con fin específico más o menos arbitrario, sino la expresión de un cuerpo de doctrina coherente desarrollado en forma de reglas técnicas cuya aplicación cumple un objetivo integral, o sea, la información.”<sup>15</sup>

Se reconoció la existencia de ciertas lagunas, ya que según se declaraba el Plan “no puede abarcar -y menos desde su nacimiento- el casuismo tan rico y a la vez tan variante que condiciona dicho mundo. Por tanto, y al dictado de una elemental previsión, las empresas dispondrán de facultad para cubrir las eventuales lagunas del texto, utilizando para ello las reglas técnicas más afines deducidas de los principios que informan el Plan.”<sup>16</sup>

---

partir de 1 de enero de 1978 o en la fecha que, dentro del indicado año, comience su ejercicio económico.”

“Segundo. Las Empresas no comprendidas en el apartado anterior que hayan regularizado sus balances según el mencionado Texto refundido, vendrán obligadas a aplicar el PGC al iniciarse el ejercicio que se señale en las normas de adaptación sectorial que se aprueben por este Ministerio a propuesta de la Comisión Central de Planificación Contable, que serán publicadas en el Boletín Oficial del Estado.”

Posteriormente, diversas normas fueron exigiendo la aplicación del PGC a aquellas empresas que quisieran disfrutar de determinados beneficios o regímenes tributarios especiales, lo cual provocó que el PGC se extendiese considerablemente.

<sup>15</sup> Introducción del Decreto 530/1973, de 22 de febrero.

<sup>16</sup> *Ibidem*.

Este Plan estableció reglas técnicas para contabilizar las operaciones conforme a su auténtica significación económica y financiera, sin que, en principio, fuese discordante con la normativa fiscal. Ahora bien, “el Plan no es fiscal. Sus objetivos, (...), son predominantemente económicos”<sup>17</sup>, sin perjuicio de que existieran una serie de cuentas de naturaleza específicamente fiscal para que las empresas encontraran vías adecuadas para contabilizar aquellas operaciones derivadas de disposiciones fiscales establecidas al efecto.

El PGC de 1973 comprendía las siguientes partes:

Primera.- Cuadro de cuentas.

Segunda.- Definiciones y relaciones contables.

Tercera.- Cuentas anuales.

Cuarta.- Criterios de valoración.

Este Plan fue la primera norma contable que reguló el fondo de reversión, situándolo, dentro del Grupo II “Reservas”, en la cuenta (117).

El fondo de reversión se definía en los siguientes términos:

“Reconstitución del valor-capital económicamente invertido en el activo revertible. El movimiento de esta cuenta se expresará en las normas contables específicas que se dicten para las empresas con activos revertibles.”

---

<sup>17</sup> *Ibidem.*

El Plan de 1973 configuró el fondo de reversión como una reserva, es decir, como una “cuenta representativa de beneficios mantenidos a disposición de la empresa y no incorporadas a capital”<sup>18</sup>, debiendo figurar en el pasivo del balance.

Para DE FERNANDO DOMÍNGUEZ, “Se recoge, pues, el concepto que pudiéramos calificar como “tradicional” basado en la idea, muy arraigada durante largo tiempo y, en ocasiones, reforzada por algún precepto legal, de que para una buena gestión económico-financiera de las empresas, los activos revertibles deberían ser financiados necesariamente sólo por capital social y por obligaciones hipotecarias.”<sup>19</sup>

El fondo de reversión se describió como la reconstrucción de los capitales, propios y ajenos, que se habían invertido en los activos que en un futuro debían revertir a la Administración, decantándose “hacia la vertiente financiera (...) y silenciándose el fenómeno de la vertiente económica del gasto por el uso de los activos en la explotación (...).”<sup>20</sup>

En consecuencia, se reconoció la posibilidad de crear un fondo con el que hacer frente a la futura reversión de los activos, aunque se omitieron todas las demás

---

<sup>18</sup> Definición del subgrupo 11 del PGC de 1973.

<sup>19</sup> *Op. cit.*, pág. 338.

<sup>20</sup> CEA GARCÍA, en *Análisis contable de la reversión de activos*, *op. cit.*, pág. 100.



cuestiones que podían afectar a su creación y funcionamiento, originando una gran incertidumbre.

De una parte, se silenciaba la cuantía que podía llegar a alcanzar el fondo de reversión, si bien de su definición, “reconstitución del valor-capital económicamente invertido en el activo revertible”, parecía desprenderse que éste podía comprender la totalidad de la inversión efectuada en dichos bienes.

De otra parte, nada se fijaba respecto a la amortización de los activos revertibles y sus posibles relaciones con el fondo de reversión, por lo que podía sostenerse una total independencia entre ambos tipos de fondos.

En nuestra opinión y de acuerdo con las pautas marcadas en el PGC de 1973, en cualquier caso, fuesen o no activos revertibles, los elementos del activo fijo depreciables empleados por la empresa en su actividad económica obligatoriamente debían ser amortizados.

Del análisis de esta cuenta se comprueba la ausencia total de normas sobre el movimiento contable del fondo de reversión. No se indicaba cuál debía ser su funcionamiento, es decir, con cargo a qué cuenta debía abonarse, lo que impedía saber si el cargo de dicha cuenta se consideraba un gasto de la explotación o un reparto del saldo de la cuenta Pérdidas y Ganancias, si bien, debido a su ubicación dentro de las reservas y su consideración como tal, lo coherente era su dotación con cargo a la cuenta (890) “Pérdidas y Ganancias”. En sustitución, se efectuaba una remisión a las normas contables que se dictasen para aquellas

empresas con activos revertibles, lo cual, como se analizará en páginas posteriores, no se llevó a cabo hasta 1977<sup>21</sup>.

Consecuentemente, todas estas lagunas debían ser cubiertas por los contables de las empresas con activos revertibles, de la forma que considerasen más adecuada, según los principios y normas técnicas deducidos del propio Plan.

El tratamiento contable del fondo de reversión contenido en el PGC de 1973, si bien supuso un gran avance, fue incompleto y, según nuestra opinión, desacertado.

Incompleto, porque su regulación lo único que hacía era reconocer la existencia del fondo de reversión, pero no establecía cuál debía ser su movimiento contable, ni el importe por el que debía figurar, o que podía llegar a alcanzar, ni sus límites, lo cual podía llevar a resultados muy dispares, en función de la cuantía que se dotase del fondo de reversión y de las cuentas que se implicasen en su movimiento contable.

Fue, además, una regulación desacertada al incluir el fondo de reversión dentro del subgrupo (11) “Reservas” y su posición en el balance de situación encuadrado dentro del epígrafe de capital y reservas, como después defenderemos.

---

<sup>21</sup> Este posterior desarrollo normativo se decantó por la otra opción, considerando la dotación un gasto del ejercicio.

### **c. NORMAS CONTABLES ESPECÍFICAS.**

Las normas de adaptación, que desarrollaron lo establecido en el PGC de 1973, fueron la Orden ministerial, de 28 de abril de 1977, relativa a las empresas eléctricas, la Orden ministerial, de 30 de junio de 1977, relativa a autopistas de peaje, y la Orden ministerial, de 10 de febrero de 1984, referente a las Federaciones y Agrupaciones Deportivas.

#### **A. Adaptación del PGC a las empresas del sector eléctrico.**

Sobre la base de lo establecido en el PGC y para hacer frente a los problemas específicos de la reversión, sobre todo en las concesiones de centrales hidráulicas, la Orden del Ministerio de Hacienda, de 28 de abril de 1977, de Adaptación del PGC a las Empresas del subsector eléctrico, trató de forma detallada y precisa el tema del fondo de reversión<sup>22</sup>.

La idea fundamental que presidió esta novedosa regulación fue la dotación con carácter normal y periódico del fondo de reversión. Este fondo no sólo pasó a formar parte de las cuentas de las empresas eléctricas con activos revertibles,

---

<sup>22</sup> Esta Orden ha sido derogada por el Real Decreto 437/1998, de 20 de marzo, por el que se aprueban las nuevas normas de adaptación del PGC a las empresas del sector eléctrico. Esta normativa se singulariza porque es el Gobierno quien ha aprobado la adaptación de la norma contable aplicable al mismo, por lo que el rango de esta disposición es de Real Decreto.

El objetivo de este nuevo Plan, además de adecuarse a las nuevas necesidades y tendencias del sector eléctrico, es su adaptación al PGC de 1990.

sino que además se establecieron unas pautas precisas para dotarlo anualmente y de forma regular.

Según indicaba la Introducción de la Orden ministerial, esta normativa no “implica la menor discordancia entre el PGC y estas normas de adaptación, las cuales (...) precisan establecer en determinados puntos concretos una especie de síntesis capaz de armonizar los principios básicos de la planificación con las necesidades de la gestión, sobre todo en los casos de empresas dominadas por elementos muy característicos y por notas muy particulares. La opción se inscribe, pues, en el marco de este pensamiento. Con arreglo a ella no se varía la noción que contiene el PGC sobre el Fondo de reversión, (...).”

La cuenta (117) “Fondo de reversión” se desarrollaba en otras dos, la cuenta (1170) “Fondo de reversión D. 1580/1974, de 24 de mayo” y la cuenta (1171) “Otro Fondo de reversión”.

La cuenta (1171) “Otro fondo de reversión”, se definía como “el fondo constituido con el objeto de recuperar la financiación del activo revertible”.

La aparición de esta cuenta en la contabilidad de las empresas del subsector eléctrico se admitía únicamente en dos supuestos. El primero, cuando existían activos que debían cederse a una entidad pública en condiciones tales que obligasen a que la amortización acumulada se empleara o aplicase, al término del período concesional, a la reposición de dichos activos. Y el segundo

supuesto, cuando el activo revertible, por no estar sujeto a depreciación, no hubiera sido amortizado.

Esta Orden Ministerial no permitía, en consecuencia, la dotación a dicho fondo cuando los activos revertibles eran depreciables y su vida útil superior al período concesional, es decir, aquéllos cuya reposición tenía lugar con posterioridad a su reversión, y tampoco cuando los activos debían ser repuestos una o varias veces a lo largo de la duración de la concesión administrativa y su última renovación se producía con posterioridad a su entrega al ente público.

La justificación a estas limitaciones se halla en el hecho de que se consideraba que el fondo recuperado vía amortización técnica, como no debía utilizarse para reponer ese bien, podía ser destinado a la amortización del capital propio o ajeno invertido en los activos revertibles.

Se caía en el error de confundir lo que es la amortización técnica y la amortización financiera, unificando sus diversas funciones en una sola, la recuperación del capital que se ha invertido, y olvidando los cometidos básicos de aquélla.

Se prohibía su acumulación, considerándose el fondo de reversión subsidiario respecto de la amortización técnica.

Esta regulación planteaba una cuestión adicional. Si la amortización técnica se practicaba tomando como referencia la vida útil del activo que debía revertir, al ser ésta superior a la duración de la concesión, en el momento de la reversión, se producía una pérdida patrimonial. Si por el contrario, se dotaba la

amortización técnica tomando como período de amortización la duración de la concesión administrativa, al concluir ésta no se producía una pérdida, ya que la amortización se había dotado por encima de lo correcto, incluyendo tanto la amortización técnica como la financiera, por lo que la información facilitada por la contabilidad era errónea, reflejando el patrimonio un valor inferior al real.

En cualquier caso, todo podía depender de lo que se entendiese por vida útil. En principio la vida útil es el período durante el cual ese elemento va a poder generar ingresos para la empresa. Ahora bien, si por vida útil se toma el período en que un activo va a ser utilizado por la empresa, en este caso, no se plantearía dicho problema, ya que la vida útil de esos activos era el número de años de duración de la concesión<sup>23</sup>.

La cuantía máxima que podía alcanzar este fondo se limitaba al importe originario o legalmente regularizado del activo revertible, deducido, en su caso, el saldo de la cuenta (1170). Se cogía el precio de adquisición del activo y se dividía por el número de años de duración de la concesión, siendo el cociente la cuantía por la que se debía efectuar la dotación anual.

Si los bienes revertibles se sometían a una reparación y la misma implicaba una mejora que aumentaba su rendimiento o su capacidad, permitiendo los criterios

---

<sup>23</sup> GINER INCHAUSTI, que analiza esta normativa, coincide en opinar que el fondo recuperado por la amortización técnica se destinará a la amortización del capital, pero no prevé este problema. “En este caso pensamos que el fondo recuperado por la amortización técnica podrá ser destinado a la amortización del capital, y por ello no procede efectuar la amortización por reversión.” En “Reflexiones en torno a la dotación al fondo de reversión”, *Técnica Contable*, núm. 426, junio de 1984, págs. 202 y 203.

de valoración del PGC incorporar dicha partida al valor del activo, este incremento no se podía tener en cuenta a la hora de dotar el fondo de reversión, por lo que éste no cumplía la función para la cual se había creado.

Problema distinto, que no se podía plantear puesto que no se reconocía la posibilidad de crear el fondo de reversión en los supuestos en que no coincidía la vida útil del activo revertible con el período concesional, era la renovación de los bienes, siendo su coste de reposición superior al coste originario.

Según esta regulación, si se hubiese admitido la dotación del fondo de reversión, al tenerse que dotar por su importe originario, si el coste de reposición era superior al inicial, el fondo de reversión no podía recoger este incremento por lo que se producía una pérdida patrimonial.

En consecuencia, el importe del fondo de reversión no sufría alteración, salvo en el caso de regularización de balances.

Respecto a la naturaleza del fondo de reversión, formaba parte del Grupo I. financiación básica, considerándose una reserva y sin que se variase la calificación otorgada en el PGC de 1973<sup>24</sup>.

Sin embargo, se optó porque esta “especial reserva” se creara con cargo a una cuenta de gasto, concretamente la número (670) “Dotación al fondo de reversión”<sup>25</sup>. Es decir, se estableció que la dotación anual al fondo de reversión

---

<sup>24</sup> En la Introducción se pone de manifiesto que “no se varía la noción que contiene el PGC sobre el fondo de reversión.”

<sup>25</sup> Esta cuenta se definía como la “expresión de la reconstitución anual del capital

se considerase “gasto del ejercicio (o sea, coste en contabilidad interna) y como tal se incluya en la Cuenta de Explotación”<sup>26</sup>.

ROJAS MIRAVETE defendió la consideración de la dotación al fondo de reversión como gasto del ejercicio y no como una distribución del resultado del ejercicio por las siguientes razones: “1º) La dotación al Fondo de Reversión es independiente de la existencia o no de Resultados positivos en el ejercicio. Es decir, aunque haya pérdidas la dotación al fondo es inexcusable para una correcta periodificación de las operaciones de una empresa concesionaria. 2º) La adecuada correlación que debe existir entre los ingresos y los gastos del ejercicio. Como se ha señalado anteriormente en la Tarifa o canon, que recibe como contraprestación el concesionario, se incluye el derecho que éste tiene a recuperar la totalidad de la tarifa como ingreso del ejercicio debe contabilizarse como gasto del mismo la dotación al Fondo de Reversión.”<sup>27</sup>

Según la Introducción, esto no producía ninguna discordancia entre el PGC y las normas de adaptación, ya que con esta fórmula “quedan perfectamente ajustados los puntos de vista económico y contable, facilitando así y por lo que afecta a la citada cuestión la aplicación de una gestión lógica en las empresas eléctricas.”

---

propio y ajeno invertido en el activo revertible.”

<sup>26</sup> Introducción de la Orden de 28 de abril de 1977.

<sup>27</sup> En “Problemática contable de los fondos de reversión”, *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España*, núm. 11, 1985, pág. 36.



Se añadía que no solo era gasto en la contabilidad financiera o externa, sino que además era un coste en la contabilidad analítica, sin dar más explicación por lo que se producía una gran incertidumbre acerca de la naturaleza de este gasto llevado a reservas<sup>28</sup>.

En las normas de valoración de esta adaptación, no se trataba el fondo de reversión, a pesar de la importancia que se le otorgaba en la introducción. Era en ésta dónde se daban las pautas precisas sobre su naturaleza y dotación.

Los gastos de reparación y mantenimiento para entregar los activos revertibles en perfecto estado de funcionamiento al ente público se consideraban gastos de la explotación.

La otra cuenta en que se desarrollaba la número (117) era la (1170) “Fondo de Reversión, Decreto 1580/1974, de 24 de mayo”. Su tratamiento se remitía a la norma 4ª del art. 3º de dicho Decreto, por el que se adaptaban las normas de la Ley sobre Regularización de Balances a las especiales características de las empresas concesionarias de obras y servicios públicos. Conforme a lo dispuesto en la misma,

---

<sup>28</sup> Para CEA GARCÍA, “el gasto tiene el carácter de gravamen o transferencia y no desde luego el carácter de coste como consumo de un factor económico de la producción que es lo que señala el Plan Contable.” En *Análisis contable de la reversión de activos*, op. cit., pág. 102.

“Las Empresas con activos revertibles podrán destinar, con la consideración que establece la regla 3<sup>a</sup>-8 de la instrucción, las plusvalías procedentes de la regularización de activos no revertibles a una cuenta especial que lucirá en el pasivo del balance con la debida separación y bajo el título “Fondo de reversión. Decreto...”. De esta cuenta sólo podrá disponerse para cumplir la finalidad estricta que indica su denominación. En cualquier otro caso, el importe utilizado de ella se someterá a gravamen por el Impuesto sobre Sociedades y los demás que sean de aplicación.”

La regla 3<sup>a</sup>- 8 de la Instrucción sobre Regularización de Balances, aprobada por la Orden de 2 de febrero de 1974, preceptúa que,

“La plusvalía que resulte de las operaciones autorizadas se llevará necesariamente a la Cuenta y, en tal caso, no se considerará beneficio fiscal (...).”

En consecuencia, se permitía aplicar las plusvalías de la regularización legal de los activos no revertibles de estas empresas a dicha cuenta; en ese caso, la dotación al fondo de reversión únicamente podía efectuarse por la porción que faltase o que no se hubiese cubierto por la referida cuenta de carácter legal, lo cual podía plantear numerosos problemas a la hora de efectuar los cálculos sobre el fondo de reversión, además de asociar cuentas de distinta naturaleza<sup>29</sup>.

---

<sup>29</sup> Los distintos autores que han tratado este tema han criticado esta regulación. GINER INCHAUSTI ha declarado que, “Si, (...), la cuenta 1171 es una especie de provisión, generada por la actividad periódica y como tal debería incluirse en el

La Orden de 28 de abril de 1977 realizó un tratamiento contable detallado del fondo de reversión, produciéndose un importante avance en su regulación.

Se estableció su dotación con carácter normal y periódico, con independencia de los resultados prósperos o adversos del ejercicio, considerándose un gasto del ejercicio.

Ahora bien, aunque en el balance de situación el fondo de reversión se siguió incluyendo dentro del epígrafe de capital y reservas, conceptualmente se consideró como una provisión para cubrir el riesgo cierto de una pérdida de capital<sup>30</sup>, por lo que no se acertó en el posicionamiento y además se entró en contradicción, pues la propia Introducción declaraba que, “el Fondo de reversión no forma parte de las reservas, pero es evidente que durante el período concesional cumple en la Empresa alguna de las funciones de aquéllas.”<sup>31</sup>

---

Grupo 2 y no en el Grupo 1, no existe razón para vincularla a la 1170, la cual es propiamente una cuenta de reservas que recoge ganancias de tenencia, así como la incorporación de activos, todo ello referido a los no revertibles.” *Op. cit.*, pág. 213.  
*Vid.*, CEA GARCÍA, En *Análisis contable de la reversión de activos*, *op. cit.*, pág. 103.

<sup>30</sup> Para AECA, el fondo de reversión regulado en el PGC de 1973 y en sus normas de adaptación “no forma parte de los recursos propios, teniendo por el contrario las características de un pasivo exigible a largo plazo”. *Principios contables. Recursos propios*, Documento 10, 3ª edición, Madrid, 1992, págs. 36 y 37.

Para GINER INCHAUSTI, el fondo de reversión, en esta regulación, era una provisión. “(...) no formaría parte del neto patrimonial, sino que más bien debería considerarse como una provisión y la dotación al fondo como un gasto.” *Op. cit.*, pág. 206.

En el mismo sentido GOXENS DUCH, en “La amortización financiera y la amortización técnica en las empresas concesionarias de servicios públicos”, *Técnica Contable*, abril 1981, pág. 160 y ROJAS MIRAVETE, *ibidem*.

<sup>31</sup> No es de esta opinión DE FERNANDO DOMÍNGUEZ para quien esta Orden Ministerial de 28 de abril de 1977 “recoge por primera vez el tratamiento del fondo de reversión con una gran claridad y precisión, como, por otra parte, es habitual en

## **B. Adaptación del PGC a las empresas concesionarias de autopistas de peaje.**

Mediante Orden del Ministerio de Hacienda, de 30 de junio de 1977, se publicaron las normas de adaptación del PGC a las sociedades concesionarias de autopistas de peaje<sup>32</sup>.

El tratamiento contable del fondo de reversión era prácticamente el mismo que para las empresas del subsector eléctrico, existiendo únicamente discrepancias de tipo formal: la cuenta (1171) se denominaba “Fondo de reversión” y no “otro Fondo de reversión”; la cuenta de gasto empleada era la número (682), en vez de la (670).

En el capítulo de comentarios del Plan de Contabilidad para las sociedades concesionarias de autopistas de peaje se declara que “desde el punto de vista estrictamente económico, el fondo de reversión se dota con cargo a beneficios, bien por detracción de éstos o bien mediante la contabilización de las dotaciones periódicas al fondo como gastos”. Esta última posición es la que adopta dicho Plan.

---

todos los trabajos del Instituto de Planificación Contable, bajo la magistral dirección de su presidente, (...)”. *Op. cit.*, pág. 339.

<sup>32</sup> La Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 10 de diciembre de 1998, de adaptación del PGC a las sociedades concesionarias de autopistas de peaje, túneles, puentes y otras vías de peaje, ha derogado esta Orden.

Desde el punto de vista estrictamente financiero se señala que “con el fondo de reversión lo que se persigue es la recuperación de la financiación del activo revertible.”<sup>33</sup>

### **C. Adaptación del PGC a las Federaciones y Agrupaciones Deportivas.**

La Orden del Ministerio de Hacienda, de 10 de febrero de 1984, aprobó la adaptación del PGC a las Federaciones y Agrupaciones Deportivas<sup>34</sup>.

Esta norma introdujo un cambio en el tratamiento contable del fondo de reversión.

La principal novedad fue que el fondo de reversión pasó a formar parte del grupo “Inmovilizado”, regulándose como una provisión. Es decir, dejó de ser una reserva y se configuró como una provisión del inmovilizado.

El fondo de reversión figuraba en la cuenta (295) “Provisión por reversión”, y se definía como,

---

<sup>33</sup> GUTIERREZ VIGUERA, en “Comentarios a las normas de adaptación”, *Autopistas. PGC. Normas de adaptación*, IPC, Ministerio de Hacienda, 1978, Madrid, pág. 290.

<sup>34</sup> Esta Orden ha sido derogada por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 2 de febrero de 1994, por la que se aprueban las normas de Adaptación del PGC a las federaciones deportivas.

“La provisión a crear, cuando existan bienes que deban ser revertidos y cuya financiación se haya realizado con fondos propios de la Federación o Agrupación Deportiva.”

Esta provisión, según la Orden de 1984, se dotaba con cargo a una cuenta de gasto, la número (695) “Dotación al fondo de reversión”.

Únicamente se admitía la creación de la provisión por reversión cuando los bienes objeto de reversión habían sido adquiridos con fondos propios, ya que se consideraba que esta provisión tenía como finalidad restablecer los fondos propios que financiaban las inversiones en los mismos.

Se produjo una inversión en lo que había sido una tradición legislativa de favorecer el tratamiento fiscal de los bienes revertibles cuando se adquirían mediante recursos ajenos. Supone también una modificación en el ámbito contable, puesto que hasta esa fecha, las distintas regulaciones del fondo de reversión que se han analizado no efectuaban discriminación alguna en función del tipo de financiación empleada para adquirir los activos revertibles. En consecuencia, contablemente, esta normativa penalizó el endeudamiento.

Respecto a la naturaleza contable, ya hemos manifestado que se configuró como una provisión del inmovilizado, que debía figurar en el pasivo del balance, como la “expresión contable de pérdidas ciertas, no realizadas, o de la cobertura de gastos futuros por reparaciones necesarias”<sup>35</sup>.

---

<sup>35</sup> “Segunda parte. Definiciones y relaciones contables”. Orden de 10 de febrero de

Esta cuenta era la única de su subgrupo que se presentaba en el pasivo del balance, en vez de en el activo compensando la cuenta de activo con la que se correspondía. Además, se abonaba con cargo a una cuenta del grupo (6), considerándose un gasto ordinario del ejercicio, frente a las demás provisiones que lo hacían con cargo a cuentas del grupo (8).

Consecuentemente, su ubicación, aunque mejoró respecto a las normas anteriores, no era ni del todo correcta ni concordante con el resto de las cuentas de su subgrupo.

La dotación a la provisión debía ser anual, empleando “para su cuantificación criterios de gestión”, es decir, se debía dividir el importe de la inversión por el número de años de duración de la concesión administrativa.

La cuantía máxima que podía alcanzar la provisión era la inversión en bienes revertibles que se hubieran financiado con recursos propios. La cuestión que se planteaba era la inclusión, dentro del fondo, de los gastos de reparación de los elementos revertibles. De una parte, la definición general de las provisiones del inmovilizado incluía dentro de la misma los “gastos futuros de reparaciones necesarias”. De otra parte, de las provisiones existentes en este subgrupo, la única cuenta en la que tenía sentido hablar de gastos de reparación era la (295) “Provisión por reversión”<sup>36</sup>. Además, esta norma empleaba la expresión

---

1984.

<sup>36</sup> Las otras provisiones que formaban parte del, subgrupo (29) eran:

“inversión” en bienes revertibles, por lo que perfectamente podía incluir determinados gastos de reparación y mantenimiento.

Se establecía que las inversiones afectadas por la reversión no podían ser amortizadas cuando, conforme a las condiciones establecidas, debían entregarse en el mismo estado físico y tecnológico en el que se encontrasen en el momento de la reversión. De lo dispuesto en la Introducción de este Plan, parecía desprenderse que la amortización técnica sólo se practicaba cuando los elementos revertibles debían repararse antes de su reversión o bien, cuando por las cláusulas contractuales debían ser repuestos, por lo que, al igual que en los anteriores Planes de adaptación, se produjo una cierta confusión respecto de las funciones y cometidos de la amortización, dando a entender que la amortización técnica tenía carácter subsidiario respecto al fondo de reversión.

Esta regulación de la amortización era, sin embargo, de aplicación a todos los bienes revertibles, con independencia de cómo se hubiesen financiado y, en consecuencia, de si se dotaba el fondo de reversión.

Comparativamente con los anteriores Planes de desarrollo, éste dio lugar a una inversión en las relaciones entre la amortización técnica y el fondo de reversión.

---

“292. Provisión por depreciación de terrenos”, que cubría las “pérdidas ciertas, no realizadas, que se produzcan en terrenos.”

“293. Provisión por depreciación de inversiones financieras permanentes”, que cubría “las depreciaciones de los valores de cartera registrados en cuentas del grupo 2, que se ponen de manifiesto al cierre del ejercicio.”

“294. Provisión por insolvencias”, que hacía “frente a deudas de dudoso cobro, correspondientes a deudores del grupo 2.”



### **3. TRATAMIENTO CONTABLE ACTUAL.**

Mediante Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, se aprobó el nuevo PGC. Este Plan, vino a sustituir al aprobado por Decreto 530/1973, de 22 de febrero, que, si bien estaba presidido por el principio de aplicación voluntaria hasta tanto el Gobierno no dispusiera otra cosa, llevaba en sí mismo la idea de una aplicación obligatoria y gradual. El Real Decreto-ley 15/1977, de 25 de febrero, en su art. 41, autorizó al Gobierno “para implantar de forma progresiva y con carácter obligatorio el Plan General de Contabilidad”.

Dispone el art. 2, del vigente PGC, su aplicación obligatoria para todas las empresas, “cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria”. No obstante, de las cinco partes en las que está dividido el nuevo Plan, sólo resultan de obligado cumplimiento y observancia, la primera, cuarta y quinta parte, no teniendo carácter vinculante los aspectos relativos a numeración y denominación de cuentas, ni a los movimientos contables.

Se analizará, asimismo, la resolución de 21 de enero de 1992, del ICAC, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial, la cual regula aspectos relativos a las “Concesiones administrativas” y, dentro de los mismos, el fondo de reversión, así como las adaptaciones sectoriales del PGC que quedan afectadas por la reversión de activos.

## **a. EL FONDO DE REVERSION EN EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD.**

El PGC de 1990, contiene dentro de su grupo I, “Financiación básica”, como una provisión para riesgos y gastos, la cuenta (144) “Fondo de reversión”.

El nuevo Plan define el fondo de reversión, y especifica cuál es su movimiento contable, involucrando dentro del mismo al subgrupo (22) “Inmovilizado material”, la cuenta (690) “Dotación al fondo de reversión” y la cuenta (790) “Exceso de provisión para riesgos y gastos”<sup>37</sup>.

Dentro de las “Normas de Valoración” no existe ninguna referencia expresa al fondo de reversión, sin perjuicio de que, indirectamente, sean de aplicación otras normas, como después se examinará.

### **A. Principios contables y fondo de reversión.**

La primera parte del PGC comprende los principios contables, desarrollando lo dispuesto en el art. 38 del Cco., el cual señala las reglas de valoración de las cuentas anuales.

---

<sup>37</sup> El último borrador de este PGC, de noviembre de 1989, si bien ya ubicaba el fondo de reversión en la cuenta (144), como una provisión para riesgos y gastos, y su creación se efectuaba con cargo a una cuenta de gastos, mantenía la misma definición que el PGC de 1973 y dejaba la regulación de su movimiento contable para las normas contables específicas que se dictasen para las empresas con activos revertibles.

La aplicación de los principios contables debe conducir a que las cuentas anuales “expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa”<sup>38</sup>. Además, esta parte tiene carácter obligatorio para las empresas<sup>39</sup>.

En aquellos supuestos en que se produzca un conflicto entre principios contables obligatorios, prevalecerá el que mejor conduzca a que las cuentas anuales expresen esa imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, sin perjuicio de que el principio de prudencia tendrá siempre carácter preferencial sobre los demás principios.

Todos los principios de contabilidad generalmente aceptados<sup>40</sup> son de aplicación al fondo de reversión. No obstante, algunos tienen una mayor incidencia en el tema analizado en ese trabajo.

---

<sup>38</sup> Art. 34 del Cco.

<sup>39</sup> Los principios recogidos en el PGC son el principio de prudencia, el de empresa en funcionamiento, el de registro, el de precio de adquisición, el de devengo, el de correlación de ingresos y gastos, el de no compensación, el de uniformidad y, finalmente, el principio de importancia relativa.

<sup>40</sup> La norma de valoración vigésimo segunda del PGC establece que se considerarán principios y normas de contabilidad generalmente aceptados los establecidos en el Cco. y la restante legislación mercantil, el PGC y sus adaptaciones sectoriales, en las normas de desarrollo que, en materia contable, establezca en su caso el ICAC, y en la demás legislación que se específicamente aplicable.

La reversión implica la pérdida por la empresa concesionaria de una serie de activos que se encuentran afectos a la explotación de una concesión administrativa y que sirven para obtener los ingresos, por lo que esta empresa va a tener un quebranto en su patrimonio, cierto en determinados aspectos (duración de la concesión administrativa y, consecuentemente, momento en que se producirá la reversión, coste histórico de los activos revertibles y plan de amortización técnica a aplicar sobre los activos revertibles, siempre que se trate de bienes depreciables), pero incierto en otros (inversión en renovación de activos revertibles, coste de las reparaciones y mejoras en dichos bienes e ingresos obtenidos de la concesión).

Basándose en el principio de prudencia valorativa, la empresa debe reflejar en su contabilidad esta pérdida conocida<sup>41</sup> desde el inicio de la concesión, ya que en ese momento conoce el quebranto patrimonial que tendrá en un futuro y, además, debe mantenerla durante toda la concesión hasta que se produzca la reversión.

De acuerdo con el principio de devengo, la pérdida por la reversión de activos no debe contabilizarse en el último ejercicio, cuando se efectúa la entrega de los bienes, sino que debe imputarse durante la vida de la concesión, periodificándola en atención a la corriente real y no a la corriente monetaria que genera la concesión y la futura reversión. La contabilidad de la empresa debe tener en

---

<sup>41</sup> Según AECA, las pérdidas deben registrarse “en el momento en que se prevean y sean susceptibles de evaluación racional”. En *Principios contables. Fondo de reversión*. Documento 14, 3ª edición, Madrid, 1991, pág. 18.

cuenta aquellos hechos que corresponden realmente al ejercicio, aunque no se disponga, de manera completa, de información sobre las circunstancias inherentes a los mismos.

En palabras de FERNÁNDEZ PIRLA, “la discriminación y atribución contable se ha de hacer llevando a cada ejercicio, y en orden a la determinación del resultado del mismo, los gastos, quebrantos, beneficios y rendimientos que económicamente al mismo corresponden con independencia del ejercicio en que tiene efectividad su pago o cobro”<sup>42</sup>.

Aplicando el principio de correlación de ingresos y gastos, en las concesiones administrativas con cláusula de reversión, la empresa debe contabilizar los ingresos que obtiene de la prestación del servicio público, ya deriven de las tarifas que percibe de los usuarios, ya deriven de la Administración, así como los gastos en que incurre para prestar el servicio, entre los que se encuentra la dotación anual al fondo de reversión, ya que la inversión realizada en los bienes que en un futuro supondrán una pérdida para el concesionario, sirve para obtener los ingresos. Por ello, en cada ejercicio debe dotar el fondo de reversión, como un gasto más del ejercicio.

Asimismo, la empresa concesionaria debería establecer un plan de dotaciones al fondo de reversión en función de los ingresos esperados<sup>43</sup>, puesto que en su

---

<sup>42</sup> *Teoría económica de la contabilidad. Introducción contable al estudio de la economía*, 6ª edición, Ed. ICE, Madrid, 1970, pág. 196.

<sup>43</sup> Sobre el tema del gasto por reversión y el plan de dotaciones al fondo de reversión, se volverá más adelante, puesto que, de una parte, el gasto en que incurre la empresa cuando dota el fondo de reversión no es en sí mismo un gasto absolutamente necesario en el ejercicio en que se realiza, si bien lo será cuando se produzca la reversión y, de otra parte, el plan de reparto del gasto por reversión puede

fijación por la Administración se tiene en cuenta la necesidad de recuperar la inversión realizada por el concesionario y la obtención de un beneficio.

De acuerdo con este principio de correlación de ingresos y gastos, se debe procurar que “ni el exceso ni el defecto de provisiones contribuya a desvirtuar los excedentes económicos de un período ni a traspasar artificialmente beneficios de un período a otro.”<sup>44</sup>

Por último, el principio de uniformidad implica que el criterio de reparto de la pérdida por reversión debe mantenerse durante toda la concesión administrativa, con independencia de los resultados obtenidos por la empresa en los distintos ejercicios. Todo ello sin perjuicio de que dicho plan deba modificarse o reajustarse cuando el concesionario tenga certeza de alguna de las variables no conocidas al inicio de la concesión o cambie alguna de las ya conocidas.

## **B. Cuentas de balance.**

El fondo de reversión figura en el Grupo I, Financiación Básica, dentro del subgrupo (14) “Provisiones para riesgos y gastos”, en la cuenta (144) y se define en los siguientes términos:

---

establecerse en función de diversos criterios, aunque parece que el más correcto, desde el punto de vista contable y financiero, es el que relaciona el gasto con los ingresos obtenidos, como consecuencia de este principio obligatorio de correlación de los ingresos y gastos del ejercicio.

<sup>44</sup> AECA, en *Principios contables. Provisiones, contingencias y acontecimientos posteriores al cierre de los estados financieros*. Documento 11. 3ª edición, Madrid, 1992, pág. 22.

“Reconstitución del valor económico del activo revertible, teniendo en cuenta las condiciones relativas a la reversión establecidas en la concesión.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por la estimación del devengo anual, con cargo a la cuenta 690.
- b) Se cargará:
  - b<sub>1</sub>) Cuando se aplique la provisión con abono, generalmente a las cuentas del subgrupo 22.
  - b<sub>2</sub>) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 790.”

El fondo de reversión debe presentarse en el pasivo del balance en el epígrafe,

“C) Provisiones para riesgos y gastos.

4. Fondo de reversión.”

En el balance abreviado<sup>45</sup> no figura este último desglose.

---

<sup>45</sup> En la Introducción al PGC se establece que los modelos normales para la elaboración de las cuentas anuales serán de aplicación “a las sociedades anónimas, incluidas las laborales, a las sociedades de responsabilidad limitada y a las sociedades en comandita por acciones, salvo que se trate de sociedades medianas y pequeñas, de acuerdo con los límites establecidos en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, las cuales podrán utilizar los modelos abreviados del balance y de la memoria y, en su caso, de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Las sociedades no comprendidas en el párrafo anterior y los empresarios individuales formularán sus cuentas anuales aplicando los modelos abreviados.”

Según el artículo 181.1 del TRLSA, “podrán formular balance abreviado las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes: a) que el total de las partidas del activo no supere los trescientos noventa y cinco millones de pesetas. b)

En el actual PGC, el fondo de reversión se configura como una provisión para riesgos y gastos, debiendo figurar en el pasivo del balance. Dentro de éste, las provisiones para riesgos y gastos están situadas en una agrupación especial, diferente de los Fondos propios, y distinta de los Acreedores a largo plazo y de los Acreedores a corto plazo.

ESTEBAN MARINA, que fue uno de los redactores del Plan de 1973, critica esta regulación, declarando que, “Desconocemos los *motivos* tenidos en cuenta por los redactores del Plan de 1990 para convertir en provisión lo que anteriormente tenía naturaleza de reserva, *intuimos* que el *mimetismo por “lo francés”* *habrá influido bastante* (los dos planes franceses conceden carácter de provisión al fondo de que comentamos). Los redactores del Plan de 1973 conocíamos la posición francesa (Plan de 1957) y, pese a ello, tras analizar con cierto detalle la normativa legal - administrativa y mercantil preferentemente - que regula el complejo mundo de las concesiones administrativas con activos revertibles, nos *inclinamos* por considerar el mencionado *fondo como reserva*. (...) El conjunto de circunstancias expuestas (...) hizo que, llegado el momento de fijar el juego de la cuenta, se pusieran de manifiesto *diversas opciones* consecuentes con los distintos matices que pueden presentar las concesiones administrativas. Por ello, *se decidió* dejar

---

que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los setecientos noventa millones de pesetas. c) que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.”

Este artículo fue modificado por la Ley 2/1995, de 23 de marzo, y, posteriormente, el RD 572/1997, de 18 de abril, revisó los límites establecidos en los párrafos a) y b).



---

para cuando se elaborara el correspondiente Plan *sectorial* la regulación del movimiento de la rúbrica. A los redactores del Plan de 1990 parece que no se les presentaron los problemas anteriormente reseñados y, si se les presentaron, los resolvieron con gran simplicidad.”<sup>46</sup>

Una de las cuestiones fundamentales que suscita el fondo de reversión es el análisis de su naturaleza contable, lo cual desvelará las claves para su estudio y contabilización.

No obstante, surge, previamente, otro tema que es necesario examinar y sobre el cual hay que posicionarse, que es la naturaleza contable de los activos revertibles.

#### **a´. Naturaleza contable de los activos revertibles.**

Desde el punto de vista jurídico, en páginas anteriores, nos decantamos y defendimos que los activos revertibles son propiedad del concesionario, aunque se trata de un derecho de propiedad sometido a una serie de limitaciones que hacen que queden sujetos a un régimen y tratamiento especial.

---

<sup>46</sup> En “Provisiones para riesgos y gastos: especial referencia al fondo de reversión”. *Comentarios sobre el nuevo Plan General de Contabilidad*, ICAC, Madrid, 1993, págs. 594 y 595.

Desde el punto de vista económico, estos bienes son instrumentos imprescindibles para la prestación del servicio público<sup>47</sup>, por lo que forman parte del patrimonio económico de la empresa concesionaria.

En contabilidad, “son cuentas de activo o de estructura económica las que representan elementos patrimoniales que signifiquen bienes o derechos propiedad de la empresa”<sup>48</sup>. El activo es aquella parte del patrimonio en la que se integran los medios económicos de producción de la empresa, sus inversiones o empleos.

Los activos revertibles reúnen estas características. De una parte, son elementos patrimoniales que pertenecen en propiedad a la empresa<sup>49</sup>. Y, de otra parte, reflejan el empleo que se ha hecho de los medios de financiación. Por ello, llegamos a la conclusión de que deben figurar en el activo del balance junto a los demás elementos integrantes de la empresa, si bien consideramos que, tanto en el balance como en la memoria, se tendría que destacar el hecho de que están sujetos a una importante limitación que es su reversión, en fecha cierta, a un ente público, lo cual merma alguna de las características de los activos.

CEA GARCÍA sostiene que estos elementos, si bien son auténticos activos desde el punto de vista económico, se deben calificar como activos ficticios

---

<sup>47</sup> De esta característica de “imprescindibles” deriva la obligación de la reversión.

<sup>48</sup> RIVERO ROMERO, *op. cit.*, pág. 42.

<sup>49</sup> Es más, si no pertenecen a título de propiedad al concesionario, no cabe la dotación al fondo de reversión. *Vid.*, en este sentido, la resolución del TEAC, de 3 de noviembre de 1999.

desde la perspectiva jurídica, aunque hace prevalecer la vertiente económica sobre la jurídica a la hora de su representación contable y, en consecuencia, “deberían considerarse e integrarse como auténticos activos reales desde la perspectiva económica de los hechos al lado de los activos de función análoga eventualmente no sujetos a reversión.”

La argumentación mantenida por este autor para defender sus tesis se basa en el hecho de que “el derecho dominical sobre ellos no corresponde o está fuertemente socavado respecto a la empresa concesionaria, no pudiendo servir como garantía de los acreedores generales de la empresa y, por eso, bajo la idea jurídica de lo que es un activo, parece más bien que se tratarían de activos ficticios o gastos a amortizar contra los ingresos del negocio durante el horizonte de la explotación.”<sup>50</sup>

Por su parte, BALLESTER CASADO, retoma la argumentación de estos autores y destaca que los activos revertibles, desde el punto de vista contable, tienen una doble naturaleza. “Conviven así en una misma inversión (...) unos activos a los que puede atribuírseles la naturaleza de “activos fijos reales” y simultáneamente, la de “activos ficticios”.

En su faceta “real”, los activos revertibles suponen una convencional inversión materializada principalmente en partidas del Activo fijo real. Durante el período concesional no son sino la cara externa detrás de la que se

---

<sup>50</sup> En *Análisis contable de la reversión de activos*, op. cit., pág. 24 y ss.

En esta misma línea de calificar, desde la perspectiva jurídica, los activos revertibles como activos ficticios se halla GARCÍA MARTÍN, en “Naturaleza contable de los activos revertibles”, *Comunicación al IV Congreso AECA*, Barcelona, 1987, págs. 335 a 347.

“esconde” el activo ficticio que no figura en balance por sus especiales circunstancias.

En su faceta “ficticia”, que tiene su origen en una visión futura y prudentemente anticipada de la problemática, los Activos revertibles suponen una inversión (pérdida) aún no materializada en el Activo del balance, pero que necesariamente (...) hemos de tratar como si fuera una pérdida cierta - que lo es - ya realizada.”

Los activos revertibles son activos ficticios, “no por ceñirse a aspectos concretos de alguna de las categorías ya establecidas (...), sino por reunir los aspectos generales comunes a todos los activos ficticios, cuales son, fundamentalmente, carecer de valor intrínseco y de realización, ser necesario su saneamiento periódico para evitar el empobrecimiento de la empresa, y no pretender con ello más que la exclusiva recuperación de su importe - sin reinversión.”<sup>51</sup>.

En contra de estos autores, cabe alegar que según nuestro CC., la característica principal de la propiedad es el derecho de gozar y disponer de una cosa, sin más limitaciones que las establecidas en las leyes (art. 348 CC.), no la de servir de garantía a los acreedores.

---

<sup>51</sup> En *Un ensayo sobre la reversión de activos*, ICAC, Madrid, 1998, págs. 80 y 81. Esta autora, ya en el año 1991, en su tesis doctoral sostuvo esta teoría, recogiénola así mismo en el artículo “En torno al fenómeno de la reversión”, *Comunicación al IV Encuentro de profesores universitarios de contabilidad de la Universidad de Cantabria*. Santander, Mayo de 1991, págs. 1267 a 1283.

En cuanto a los activos ficticios, sobre responder a una clasificación del ámbito contable, no son tales activos sino que representan deudas o pérdidas que, por no ser regularizadas en el propio ejercicio en que se produce su desembolso y dada su capacidad para generar ingresos en el futuro, figuran en el activo del balance, recibiendo por ello esa calificación. Pero en ningún caso, tienen valor de realización en sí mismos, ni representan ningún derecho de cobro, ni pueden transferirse a terceros. De ahí que reciban el nombre de “activos ficticios”, si bien se trata de gastos amortizables.

Los activos ficticios son aquellas partidas del activo que no se corresponden con bienes y derechos, sino que, careciendo de valor de realización, están formados por pérdidas o gastos que no son imputados íntegramente en el ejercicio económico en que se produce, sino que se imputan en los ejercicios en que van a servir para obtener ingresos, basándose en el principio de devengo y de correlación de ingresos y gastos. Estas pérdidas o gastos se contabilizan en el debe pero, al no regularizarse, se inscriben en el activo, formando parte negativa de los fondos propios. En el actual PGC, constituyen activos ficticios la cuenta (121) “Resultados negativos de ejercicios anteriores” y los subgrupos (20) “Gastos de establecimiento” y (27) “Gastos a distribuir en varios ejercicios”.

Creemos que los activos revertibles, en primer lugar, sí que tienen valor intrínseco y de realización porque, aunque estén sujetos a una serie de limitaciones por el hecho de revertir, forman parte del activo del balance de la empresa, con carácter positivo. En segundo lugar, la finalidad perseguida por

los activos ficticios difiere de la que se pretende por el fondo de reversión. Aquella es imputar una pérdida o gasto que ya se ha tenido en los distintos ejercicios en los que va a generar ingresos. Es, por tanto, una pérdida conocida, cierta y cuantificada, que ya se ha producido y que genera ingresos, siendo por ello necesaria su proyección plurianual, mientras que la finalidad del fondo de reversión es evitar la descapitalización de la empresa como consecuencia de una pérdida patrimonial conocida, pero incierta respecto a su cuantía y que no se ha producido todavía.

Por todo ello, estimamos que no pueden clasificarse los activos revertibles, ni desde el punto de vista jurídico, ni desde el punto de vista contable como activos ficticios<sup>52</sup>.

### **b'. Naturaleza contable del fondo de reversión.**

Una vez sentada esta premisa, hay que adentrarse en el tema principal de este apartado: la naturaleza contable del fondo de reversión. Al igual que en el tema anterior, no existe, en absoluto, unanimidad en la doctrina acerca de la naturaleza contable del fondo de reversión, dividiéndose los autores entre los que consideran que es un recurso propio y los que consideran que es un recurso ajeno. De esta forma, algunos defienden que el fondo de reversión es una reserva. Otros, que comparte la naturaleza de las provisiones y, finalmente, un tercer sector considera que es un pasivo exigible.

---

<sup>52</sup> Acerca de los activos ficticios, véase, AECA, en *Principios Contables. Inmovilizado inmaterial y gastos amortizables*. Documentos 3, 8ª edición, Madrid, 1992, págs. 28 y ss.

En el ámbito normativo (el IPC y, posteriormente, el ICAC), se ha producido una evolución en la concepción de la naturaleza del fondo de reversión, entendiéndose, inicialmente, que se trataba de una reserva, para regularlo, en la actualidad, como una provisión.

En un primer momento, el fondo de reversión fue considerado un recurso propio de la empresa y como tal se encuadró dentro de las reservas de la misma. Este fue el tratamiento que recibió en el PGC de 1973 y en sus normas de adaptación<sup>53</sup>.

Ésta es también la postura de algunos autores.

Para LASHERAS MERINO, “el fondo de reversión no es sino un fondo de reconstitución de un capital, de unas fuentes financieras que en el momento de la reversión se van a ver privadas de su materialización activa. Su naturaleza, por consiguiente, se acerca más a la de una reserva obtenida de beneficios retenidos que a la de un fondo de amortización o una provisión por depreciación.”<sup>54</sup>

---

<sup>53</sup> Hay que tener en cuenta que en las normas de adaptación del PGC a las federaciones deportivas del año 1984, se produjo un importante avance al calificar el fondo de reversión de provisión.

<sup>54</sup> “El fondo de reversión y el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 1022.

GOXENS DUCH, en un primer momento consideró que el fondo de reversión era una especie de reserva<sup>55</sup>, aunque posteriormente razonó que era una provisión que debía aparecer en el pasivo del balance<sup>56</sup>.

BALLESTER CASADO, si bien defiende otra tesis, como se analizará más adelante, ha escrito que el fondo de reversión, “transitoriamente - a lo largo del período concesional - (...) haga las veces de una reserva autogenerada de no libre disposición.”<sup>57</sup>

En otra obra posterior aclara que, “Esto es así, pensamos, porque se trata, en definitiva, de recursos autogenerados que a través de un proceso de capitalización (enriquecimiento) quedan en la empresa - convenientemente materializados - a la espera de su auténtica finalidad (mantenimiento).”<sup>58</sup>

Es obvio que, durante la vida de la concesión, el fondo de reversión implica una retención de recursos cuyo objetivo es hacer frente a una futura

---

<sup>55</sup> “Estas empresas han de realizar, además de las amortizaciones normales, la amortización financiera del capital y de los empréstitos que hubieran emitido. Deben constituir con cargo a Pérdidas y Ganancias reservas suficientes para poder reintegrar a los accionistas el valor de sus inversiones cuando debe cesar en la explotación del servicio público”. En “Contabilidad económica”. *Enciclopedia de Contabilidad y Administración de Empresas. Tomo IV*, Ed. Giner, Madrid, 1973, pág. 388.

<sup>56</sup> “Luego esta pérdida, que sabemos va a existir en el momento de la caducidad de la concesión, hemos de repartirla entre todos los ejercicios de la concesión, mediante la creación de una adecuada provisión que se denomina comúnmente “Fondo de Reversión””. En “La amortización financiera y la amortización técnica en las empresas concesionarias de servicios públicos.” *Op. cit.*, pág. 121.

<sup>57</sup> “En torno al fenómeno de la reversión”, *op. cit.*, pág. 1279.

<sup>58</sup> En *Un ensayo sobre la reversión de activos*, *op. cit.*, pág. 114.



contingencia, no pudiendo ser empleado para otra finalidad. Ahora bien, esta situación es la misma en la que se encuentran todas las retenciones de recursos que debe efectuar la empresa a lo largo del ejercicio, sean los fondos de amortización, las demás provisiones de activo, etc., no adquiriendo, por ello, la naturaleza de “reservas”.

Se hace necesario, por tanto, analizar qué son las reservas y qué función cumplen dentro de la empresa.

AECA define las reservas como “todos los recursos propios de las sociedades distintos de los aportados a título de capital y de los resultados del ejercicio mientras están pendientes de distribución.”<sup>59</sup>

Las reservas forman parte de los recursos propios, es decir, de “la participación de los propietarios en la financiación de la empresa”, de “la diferencia entre el valor de los activos y el de los pasivos exigibles, y como tal diferencia recibe el nombre de “neto patrimonial”<sup>60</sup>.

---

<sup>59</sup> *Principios contables. Recursos propios. Op. cit.*, págs. 27 y 28.

<sup>60</sup> AECA, en *Principios contables. Recursos propios. Op. cit.*, págs. 19 y ss. Según este documento, “los recursos propios de la entidad están formados por el capital, las reservas y otras partidas asimiladas a éstas. El capital de las sociedades está formado por las aportaciones de los propietarios por este concepto, según las cuales se mide su grado de participación en la entidad. (...) La denominación reservas en las sociedades se aplica genéricamente a todos los recursos propios acumulados distintos del capital. (...) Los resultados del ejercicio (pérdidas o ganancias), pendientes de distribuir o asignar, netos de obligaciones con terceros que tengan derecho reconocido a participar en los mismos, son también parte integrante de los recursos propios. Asimismo, (...), son recursos propios de carácter negativo los representados por las pérdidas acumuladas, así como el valor de las acciones propias que, por cualquier causa, tenga la empresa en su poder. Por consiguiente, cualquier evaluación a efectos financieros de los recursos propios o

Las reservas son “beneficios netos, retenidos temporalmente en el activo en acrecentamiento del fondo social”<sup>61</sup>.

Son beneficios netos porque se obtienen de los resultados de la empresa, una vez deducidos todos los gastos y deudas del ejercicio y, por lo tanto, son disponibles. Son un apartamiento de una cantidad de los beneficios netos, es decir, “beneficios disponibles no dispuestos”<sup>62</sup>. Además, están retenidos temporalmente en el activo porque el sujeto económico tiene la prerrogativa de determinar el ulterior destino que se da a esas reservas. Y, finalmente, implican un acrecentamiento del fondo social, en la medida en que el sujeto económico no acuerda su distribución o reparto.

Las reservas pueden nutrirse de los beneficios de la explotación, de beneficios de ejercicios anteriores, de suplementos en la aportación de capital (primas de emisión), es decir, aportaciones de los socios por encima del valor nominal de las acciones o participaciones, de las actualizaciones legales de activos, de la

---

neto patrimonial de la empresa deberá incluir las siguientes partidas: capital social menos el capital no desembolsado (pendiente de reclamación, reclamado o en mora), más las reservas y remanentes, menos pérdidas acumuladas, menos dividendos activos a cuenta, menos acciones propias, más los resultados netos después de impuestos.”

No obstante, como pone de manifiesto AECA, el PGC no tiene en cuenta esta cuestión en la relación de partidas que se integran en los fondos propios, por lo que recomienda que en la memoria se presenten los recursos propios con este criterio financiero.

<sup>61</sup> SÁNCHEZ ASIAÍN, en “Concepto contable, económico y fiscal de las reservas”, *RDFHP*, núm. 13, 1954, pág. 412.

<sup>62</sup> *Op. cit.*, pág. 432.

amortización de acciones propias o de la aplicación de alguna norma legal de carácter excepcional, teniendo como contrapartida las cuentas que recogen las pérdidas y ganancias del ejercicio, salvo que aparezcan por aportación directa de los propietarios o por reconocimiento de plusvalías legales de activos, pero nunca podrá una reserva tener como contrapartida una cuenta de gasto, como ocurría con la regulación de los planes sectoriales aprobados en desarrollo del PGC de 1973.

El fondo de reversión no puede ser confundido con una reserva. Tanto las reservas como el fondo de reversión disminuyen el beneficio de la empresa, pero lo hacen a título diferente. El fondo de reversión disminuye el beneficio por su afectación a una pérdida, a un pago diferido y, además, proviene de los beneficios brutos. La reserva lo disminuye, pero por una pérdida figurada; es el reflejo contable de una determinación voluntaria y consciente, detrayéndose de los beneficios netos. En palabras de SÁNCHEZ ASIAÍN, “no podrán nunca ser catalogadas como cuentas de reservas las que, respondiendo a gastos devengados pero no satisfechos, representen cantidades “reservadas” para el pago de esas futuras deudas, aunque estas caigan nada más dentro del plano de lo probable.”<sup>63</sup> Además, hay que tener en cuenta que la función de las reservas no puede ser compensar una pérdida o gasto conocido del ejercicio, pues se estaría falseando la realidad y, más concretamente, el resultado del ejercicio, por cuanto se vulneraría el principio de correlación de ingresos y gastos y, en consecuencia, la

---

<sup>63</sup> *Op. cit.*, pág. 439.

imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

Una segunda postura es la que atribuye al fondo de reversión naturaleza de provisión de activo.

Ya se analizó en páginas anteriores como la adaptación del PGC a las Federaciones y Agrupaciones Deportivas de 1984 configuró el fondo de reversión como una provisión del inmovilizado.

De entre la doctrina, GINER INCHAUSTI mantiene que si bien el fondo de reversión es una provisión que debe incluirse en el Grupo (2), por cuanto que se encuentra vinculada al inmovilizado, por el contrario debe figurar en el pasivo del balance<sup>64</sup>.

Esto remite al estudio de lo que son las provisiones<sup>65</sup>. Las provisiones son cuentas transitorias destinadas a registrar depreciaciones latentes, eventuales o

---

<sup>64</sup> *Op. cit.*, pág. 206.

<sup>65</sup> Basándose en el menor o mayor grado de incertidumbre existente respecto a un determinado gasto o pérdida, la doctrina distingue entre provisiones y contingencias. El término provisión se reserva “a pérdidas correspondientes - y, por tanto, imputables - al período que se cierra, pero cuya contabilización ha de realizarse mediante estimaciones, al no haberse concretado todavía la totalidad de los datos relativos a las mismas. Por su parte, las contingencias implican hechos posibles, que todavía no se han manifestado, pero que, por su eventual incidencia en la situación financiera o en los resultados deben ponerse en conocimiento de los usuarios de los estados financieros.” AECA, en *Principios contables. Provisiones, contingencias y acontecimientos posteriores al cierre de los estados financieros. Op. cit.*, pág. 20.

---

contingentes que, por diversas causas, no han adquirido el carácter de pérdidas efectivas<sup>66</sup>. Para AECA, las provisiones “recogen hechos o situaciones que suponen quebrantos imputables al período al que se refieren los estados financieros que, bien porque existe una alta probabilidad de que se produzcan, bien porque no se conozca la totalidad de sus datos y circunstancias, han de contabilizarse bajo diferentes formas de estimación y métodos de cálculo, al objeto de que el resultado incluya todas las pérdidas que le corresponden.”<sup>67</sup>

Las provisiones se clasifican en provisiones de activo y provisiones de pasivo.

Las provisiones de activo son aquellas que se destinan a corregir el valor de un activo concreto, atribuyéndole un valor inferior como consecuencia de una pérdida reversible o no duradera. Consecuentemente, estas provisiones deben presentarse en el activo del balance, con signo negativo, disminuyendo el saldo de los elementos cuyo valor pretenden corregir.

Por el contrario, si la pérdida de valor del activo es irreversible, no se dota la provisión, sino que deberá reconocerse la pérdida definitiva en el valor del bien, disminuyendo o eliminando su importe en la cuenta del activo y contabilizando el gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

---

<sup>66</sup> ESTEBAN MARINA, *op. cit.*, pág. 577.

<sup>67</sup> *Principios contables. Provisiones, contingencias y acontecimientos posteriores al cierre de los estado financieros. Op. cit.*, pág. 21

---

En el PGC se distinguen las siguientes provisiones de activo:

Subgrupo (29) Provisiones de inmovilizado.

Subgrupo (39) Provisiones de depreciación de existencias.

Subgrupo (49) Provisiones por operaciones de tráfico<sup>68</sup>, salvo la cuenta (499).

Subgrupo (59) Provisiones financieras.

Es claro que el fondo de reversión no puede compartir la naturaleza de las provisiones de activo y, concretamente, de las provisiones de inmovilizado ya que éstas reflejan que el valor de mercado de un determinado inmovilizado es inferior a su valor neto contable, no siendo esta diferencia definitiva. Además, si las causas que motivan la dotación desaparecen, se deberá anular el importe provisionado.

No es ésta la función que desempeña el fondo de reversión. El fondo de reversión no puede figurar en el activo, con carácter compensador de unos bienes, puesto que lo que persigue es la recuperación financiera del capital invertido en los activos revertibles y no recoger la pérdida de valor de unos determinados bienes.

De otra parte, la relación que mantiene el fondo de reversión con los activos revertibles es ficticia en el sentido de que únicamente sirve para calcular el

---

<sup>68</sup> Respecto a las insolvencias de tráfico, el PGC, en la cuenta (490), admite dos posibilidades: realizar una estimación global del riesgo de fallidos existentes en los saldos de clientes y deudores, o bien, cifrar el importe de la provisión mediante un sistema individualizado de seguimiento de dichos saldos.

importe que debe alcanzar dicho fondo. Lógicamente, el valor del activo revertible debe coincidir con el valor de los fondos con los que se ha financiado dicho activo y, puesto que el fondo de reversión asegura la recuperación de estos capitales, su valor contable será idéntico al del valor de los activos revertibles.

Además, si la provisión por reversión figurase en el activo del balance, con signo negativo, compensando las cuentas de bienes sujetas a reversión, podría darse la incongruencia de que dichos activos tuvieran, como consecuencia de estar sujetos a procesos de amortización técnica o de depreciación reversible, un valor neto contable negativo. Por lo único que puede considerarse el fondo de reversión como una cuenta compensadora es por el hecho de que cuando tiene lugar la reversión, los activos que revierten se abonan con cargo a la cuenta del fondo de reversión, compensándose su cuantía<sup>69</sup>.

La postura mayoritaria es la que sostiene que el fondo de reversión participa de la naturaleza de los pasivos exigibles a largo plazo y, en concreto, declara que es una provisión para riesgos y gastos.

Esta es la posición del nuevo PGC de 1990, de la Resolución del ICAC, de 21 de enero de 1991, sobre normas de valoración del inmovilizado inmaterial, de AECA y la que nosotros defendemos.

---

<sup>69</sup> BALLESTER CASADO, si bien es de la misma opinión, considera que cuando se produce la reversión de activos se origina una pérdida que “podría” quedar registrada en una cuenta de activo ficticio, que ella denomina “Pérdida por reversión”, y que se compensará con el fondo de reversión al final de la concesión. En *Un ensayo sobre la reversión de activos*, *op. cit.*, págs. 112 y 113.

Ello obliga a analizar este tipo de provisiones para llegar o no a la conclusión de encuadrar el fondo de reversión dentro de las mismas.

Como ya se ha señalado, además de las provisiones de activo, existen las de pasivo. Las provisiones de pasivo tienen por objeto cubrir un riesgo de pérdida específico, aunque no siempre vinculado directamente con la partida patrimonial del activo concreto, sino con el patrimonio general de la empresa. Son un pasivo probable o cierto, por gastos, pérdidas o deudas, potenciales o ciertos, pero indeterminados respecto a su cuantía, a su vencimiento, o respecto a ambas circunstancias<sup>70</sup>. Estas provisiones figuran en el pasivo del balance.

En el Plan de 1990 son las siguientes:

Subgrupo (14) Provisiones para riesgos y gastos.

Cuenta (499) Provisiones para otras operaciones de tráfico<sup>71</sup>.

Las provisiones que aquí interesan son las provisiones para riesgos y gastos.

Este tipo de provisiones constituye una novedad del PGC de 1990, cuyo origen se halla en la normativa comunitaria, si bien ya existían en el PGC francés de 1957<sup>72</sup>.

---

<sup>70</sup> GALLÉN ORTIZ y GINER INCHAUSTI, en "Provisiones empresariales: especial referencia a las provisiones para riesgos y gastos." *AF*, núm. 33, 1992, pág. 425.

<sup>71</sup> Se trata de una provisión para cobertura de gastos por devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones y otros conceptos análogos.



La Cuarta Directiva de la CE, en su art. 20, declara que,

“1. Las provisiones para riesgos y gastos tendrán por objeto cubrir pérdidas o deudas que estén claramente circunscritas en cuanto a su naturaleza pero que, en la fecha de cierre del balance, sean probables o ciertas, pero indeterminadas en cuanto a su importe o en cuanto a la fecha de su producción.

2. Los Estados miembros podrán autorizar también la constitución de provisiones que tengan por objeto cubrir cargas que tengan su origen en el ejercicio o en un ejercicio anterior y que estén claramente circunscritas en cuanto a su naturaleza pero que, en la fecha de cierre del balance, sean

---

<sup>72</sup> En el Plan francés de 1957 se denominaban “provisiones por pérdidas y cargas” y figuraban en el Grupo I.

El PGC español de 1973, si bien tomó como modelo ese Plan, no llegó a recogerlas, distinguiendo entre “previsiones” y “provisiones”. Las previsiones se contenían en el subgrupo 12, utilizándose para cubrir las contingencias de capital, mientras que las provisiones cubrían las contingencias de gestión y se encontraban dispersas en cada uno de los grupos (subgrupo 29, subgrupo 39, subgrupo 49, y subgrupo 59).

Por su parte, el Plan francés de 1982 mantiene en el subgrupo 15, con el nombre cambiado, la “provisión para riesgos y cargas”.

En el PGC español de 1990, desaparece la distinción entre previsiones y provisiones y se crea, en el subgrupo 14, las provisiones para riesgos y gastos.

En el Plan francés de 1957 existía una provisión que, posteriormente, pasó al Plan de 1982, que afectaba a las concesiones administrativas, en la cuenta (156) “Provisión para renovación de inmovilizado (sociedades concesionarias)”, y que se define como la que está “destinada a registrar las provisiones constituidas por las empresas concesionarias que, en virtud de obligaciones contractuales, tienen obligación de asegurar la renovación de las inmovilizaciones.” De su definición se deduce que esta cuenta tiene como finalidad la reposición de los activos, desempeñando la función atribuida a las amortizaciones, y no, como ocurre con la cuenta (144) del PGC español, la recuperación de los capitales invertidos en activos revertibles.

probables o ciertas, pero indeterminadas en cuanto a su importe o en cuanto a la fecha de su producción.

3. Las provisiones para riesgos y cargas no podrán tener por objeto corregir los valores de los elementos del activo.”

Por su parte, el PGC, recogiendo esta definición y la contenida en el art. 188 del TRLSA, establece que son “las que tienen por objeto cubrir gastos originados en el mismo ejercicio o en otro anterior, pérdidas o deudas que estén claramente especificadas en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, sean probables o ciertos pero indeterminados en cuanto a su importe exacto o en cuanto a la fecha en que se producirán.”

Estas provisiones tienen por finalidad reconocer una serie de obligaciones asumidas por la empresa, sobre las que existe un cierto grado de incertidumbre respecto al importe de las mismas o respecto a la fecha de vencimiento, aunque poseen una alta probabilidad de ocurrencia. Basándose en el principio de prudencia valorativa, se establece la necesidad de realizar una estimación de la pérdida en la que se va a incurrir.

El problema que se plantea es el determinar si el fondo de reversión debe o no recogerse en las provisiones para riesgos y gastos.

Los requisitos que, según esta definición, debe reunir una provisión para riesgos y gastos son los siguientes. En primer lugar, debe tratarse de un gasto, una

---

deuda o una pérdida. En segundo lugar, tiene que conocerse su naturaleza. En tercer lugar, en la fecha de cierre del ejercicio, este gasto, deuda o pérdida debe ser probable o cierto. Y, finalmente, tiene que existir una cierta imprecisión o bien sobre su importe, o bien sobre la fecha en que acontecerá.

El fondo de reversión refleja una pérdida en la que incurrirá el concesionario en una fecha cierta. Éste deberá entregar al ente público una serie de bienes determinados, de los que se conoce su naturaleza, cuando finalice la concesión administrativa, para que de este modo pueda continuarse la prestación del servicio público. En consecuencia, se trata de una pérdida cierta y real que acontecerá en una fecha, en principio, determinada. Sin embargo, debido a que la reversión tiene lugar en un plazo relativamente largo, puede existir una cierta incertidumbre sobre la cuantía de la pérdida ya que puede ser necesario reemplazar algunos de los activos a entregar, desconociéndose, inicialmente, su coste de reposición o los gastos en que se incurrirá para entregar los elementos en las condiciones pactadas.

En consecuencia, cumple todos los requisitos de las provisiones para riesgos y gastos. Se trata de una obligación futura de la empresa y, por ello, se tiene que configurar como un pasivo exigible a largo plazo, junto a los empréstitos, deudas y proveedores a largo plazo.

La creación del fondo de reversión responde a la necesidad de recuperar en el tiempo, la inversión realizada en activos que se han de entregar al concesionario, y así evitar la descapitalización de la empresa.

AECA ha sostenido en diversos documentos esta teoría, declarando que, “El fondo de reversión no forma parte de los recursos propios, teniendo por el contrario las características de un pasivo exigible a largo plazo, cuyo período de vencimiento coincidirá con el momento de entrega de los bienes revertibles”<sup>73</sup>.

El documento 14, dedicado exclusivamente al fondo de reversión, reitera que “el fondo de reversión figurará en el pasivo del balance de situación, dentro del concepto de provisiones para riesgos y gastos. Constituye, por tanto, un pasivo exigible a largo plazo.”<sup>74</sup>

Uno de los primeros autores que defendió esta postura fue ROJAS MIRAVETE, en el año 1985, para quien “el fondo de reversión debe ser presentado en el Balance de situación de la empresa concesionaria en el Pasivo del mismo como una “Provisión similar a las “Provisiones para Riesgos y Gastos” del nuevo Plan contable Francés”<sup>75</sup>.

Por su parte, CEA GARCÍA, que ha analizado en diversas obras y con mucho detalle la problemática contable del fondo de reversión, ha escrito que, “la provisión para reversión de activos gradualmente constituida tendrá la consideración de un auténtico pasivo exigible en especie devengado y estimado respecto a su cuantía y, por tanto, de importe aproximado, a cumplimentar

---

<sup>73</sup> *Principios contables. Recursos propios. Op. cit.*, págs. 36 y 37.

<sup>74</sup> *Principios contables. Fondo de Reversión. Op. cit.*, pág. 19.

<sup>75</sup> *Op. cit.*, pág. 36.

normalmente en fecha preestablecida, por lo general a largo plazo. (...) Hay que negar radicalmente que la provisión constituida (o en la terminología más en uso en España de Fondo de Reversión) sea un componente de los recursos propios de la empresa concesionaria y sí, como acaba de decirse, un recurso ajeno exigible en especie a largo plazo devengado y estimado, (...)”<sup>76</sup>.

ROJO RAMÍREZ es también de la opinión de que el fondo de reversión es un pasivo exigible, alegando que, “la recuperación de la inversión a través de las cuotas periódicas (...) no puede ser imputada a una reserva, o sea, el fondo de reversión nunca puede ser considerado como una reserva, ya que, desde el punto de vista económico, la financiación conseguida no tiene la consideración de recursos propios. (...) la financiación que los accionistas efectúan ha de tener la consideración de recursos ajenos y, por tanto, el fondo de reversión no podría ser otra cosa que una obligación para con los mismos que vence una vez transcurrido el período concesional. (...) considerar el fondo de reversión como una provisión no está excesivamente alejado de la realidad, pero no es totalmente correcto en tanto que no se trata de cubrir un riesgo cierto, sino de hacer frente a un compromiso creado al comienzo de la concesión con los propietarios de la empresa concesionaria, debido a la financiación efectuada de elementos que, en definitiva, no les pertenecen. (...) De acuerdo con este enfoque, el fondo de reversión no puede ser otra cosa que un compromiso cierto de pago del concesionario para con los accionistas si son éstos los que han financiado la compra de los elementos revertibles.”<sup>77</sup>

---

<sup>76</sup> *Análisis contable de la reversión de activos, op. cit.*, pág. 26.

<sup>77</sup> *Op. cit.*, pág. 494.

No se puede concluir este apartado sin hacer referencia a una serie de autores que consideran que el fondo de reversión no comparte la naturaleza de ninguna de las figuras analizadas.

Para BALLESTER CASADO, “si bien es probable su análisis y entendimiento desglosado, no existe sin embargo, una rúbrica contable en la que encajen limpiamente todos sus aspectos.”<sup>78</sup> Posteriormente, se posiciona declarando que estamos en presencia “de un saneamiento de activo ficticio, registrado contablemente mediante un método indirecto en la cuenta “fondo de reversión”, la que, por las especiales circunstancias inherentes a la “problemática concesional”, no actuará como una auténtica cuenta de compensación hasta el momento de la reversión.”<sup>79</sup>

---

SANZ SANTOLARIA defiende, asimismo, el carácter de pasivo exigible a largo plazo. En “El fondo de reversión o la recuperación de los capitales invertidos”, *AF*, núm. 7, 1996, pág. 647.

<sup>78</sup> *Un ensayo sobre la reversión de activos, op. cit.*, pág. 70.

<sup>79</sup> *Un ensayo sobre la reversión de activos, op. cit.*, pág. 116.

Esta teoría sobre la naturaleza contable del fondo de reversión deriva y se fundamenta en su visión de los activos revertibles como activos ficticios. A partir de ahí, defiende que el fondo de reversión, durante el período concesional, es una reserva autogenerada de no libre disposición o reserva de “mantenimiento” que, en el momento de la reversión, actúa como saneamiento del activo ficticio.

Como se ha argumentado anteriormente, ni se pueden asimilar los activos revertibles a los activos ficticios, ni el fondo de reversión es una reserva que sana un activo ficticio.

---

Según ESTEBAN MARINA, el fondo de reversión es un “fondo especial de amortización. No puede ser provisión porque a priori se conoce el valor de los activos revertibles y la fecha en la que se ha de efectuar la reversión. Y no puede ser reserva porque no se trata de fondos propios, sino únicamente de cuentas compensadoras de activos que han de ser entregados por la empresa llegado el fin de la concesión.”<sup>80</sup>

### **C. Cuentas de resultados.**

Las cuentas de resultados del PGC de 1990 afectadas por el fondo de reversión son las siguientes:

(690) “Dotación al fondo de reversión”.

“Dotación estimada al cierre del ejercicio que debe realizarse al fondo de reversión.

Se cargará por el importe de la dotación estimada, con abono a la cuenta 144.”

(790) “Exceso de provisión para riesgos y gastos”.

“Diferencia positiva entre el importe de la provisión existente y el que le corresponda de acuerdo con los criterios de cuantificación de dicha provisión.

Se abonará por la citada diferencia, con cargo a cuentas del subgrupo 14.”

---

<sup>80</sup> *Op. cit.*, pág. 595.

Respecto a la cuenta de pérdidas y ganancias, la dotación del ejercicio figura en el debe, en el epígrafe,

- “6. Otros gastos de explotación.
- d) Dotación al fondo de reversión.”

Mientras que el exceso consta, en su caso, en el haber, en el epígrafe,

- “4. Otros ingresos de la explotación.
- c) Exceso de provisión de riesgos y gastos.”

El fondo de reversión se crea mediante cargos anuales y periódicos en una cuenta específica de resultados, la (690) “Dotación al fondo de reversión”, con abono a la cuenta (144) “Fondo de reversión”.

Cuando finaliza la concesión administrativa y los bienes afectos a la misma deben ser transferidos al ente concedente, la provisión dotada al efecto debe ser aplicada a la finalidad para la que fue creada, cargándose con abono al activo que causa baja en el patrimonio del concesionario. Ahora bien, cuando el cálculo de la provisión por reversión hubiese sido erróneo en exceso, es decir, se hubiese dotado una provisión superior a la que realmente correspondía, la diferencia será recogida en la cuenta (790) “Exceso de provisión para riesgos y gastos”.



Llegados a este punto, se considera oportuno adentrar en la naturaleza de la dotación a la provisión para reversión de activos. Se trata de determinar si esta dotación es un gasto en los distintos ámbitos en los que tiene incidencia práctica.

#### **a'. Naturaleza contable de la dotación al fondo de reversión.**

Desde el punto de vista contable, el PGC reconoce, clara y expresamente, que la dotación al fondo de reversión es un gasto del ejercicio, ubicándola en una cuenta del grupo (6) "Compras y Gastos", la cual se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta (129) "Pérdidas y Ganancias".

Como se puso de manifiesto anteriormente, esto no ha sido siempre así. El PGC de 1973, si bien contemplaba la existencia del fondo de reversión, aunque con naturaleza de reserva y no de provisión, no explicitaba con cargo a qué cuenta debía efectuarse la dotación periódica. Los planes de desarrollo del PGC de 1973 aclararon que la dotación era un gasto del ejercicio.

La cuestión que se plantea es precisar si realmente es o no un gasto para la contabilidad de la empresa concesionaria y si este gasto es necesario.

Somos de la opinión de que la dotación al fondo de reversión es un gasto más del ejercicio y que, como tal, debe figurar en la contabilidad. Además se trata de un gasto necesario para la empresa, por las razones que después alegaremos.

En contabilidad financiera, se entiende por gasto los pagos efectuados por la empresa o a efectuar, necesarios para generar ingresos y que son registrados por la contabilidad.

La definición de gasto incluye tanto las pérdidas como los gastos que surgen de la explotación ordinaria de la empresa. Se conocen, normalmente, por gastos los consumos de activos, realizados de manera voluntaria, normal y continua, a diferencia de las pérdidas que son también consumos, pero involuntarios, anormales e imprevistos<sup>81</sup>. La diferenciación entre gastos y pérdidas no siempre es fácil. En cualquier caso, es claro que el beneficio neto de la empresa viene dado por la diferencia entre los ingresos y los gastos y pérdidas<sup>82</sup>.

La reversión, entendida como la entrega “gratuita” de bienes a un ente público al concluir una concesión administrativa, implica un consumo de activos. Constituye una disminución del patrimonio que la contabilidad debe reflejar. Al igual que en otras actividades se incurre en determinados gastos o pérdidas como la publicidad, alquileres, material, personal, pérdidas por créditos incobrables, pérdidas en valores, etc., en las empresas concesionarias de servicios públicos existe una pérdida propia y específica representada por la entrega de bienes de

---

<sup>81</sup> *Vid.*, RIVERO ROMERO, *op. cit.*, pág. 472.

<sup>82</sup> Según I.A.S.C., en el *Marco conceptual para la elaboración y presentación de estados financieros*, de abril de 1989, “son pérdidas otras partidas que, cumpliendo la definición de gastos, pueden o no surgir de las actividades de explotación de la empresa. Las pérdidas representan decrementos en los beneficios económicos y, como tales, no son diferentes en su naturaleza de los gastos ordinarios. Por tanto, en este marco conceptual no se considera que constituyan un elemento diferente.”

su activo al ente concedente. Es una pérdida que tiene que soportar la empresa al finalizar su actividad y que por ello debe recogerla en su contabilidad.

Según AECA, “se pueden definir los gastos como el importe monetario bruto correspondiente a las disminuciones experimentadas por el patrimonio neto de una entidad en un período determinado, a excepción de las originadas por importes retirados por los propietarios.” Tras esta definición, concreta dicho concepto e incluye dentro del mismo “las pérdidas que ponen de manifiesto disminuciones reales o previsibles en el valor de los activos”<sup>83</sup>. Además, los gastos se reconocerán como tales en la contabilidad de la empresa cuando, “aún tratándose solamente de una disminución potencial, ésta sea probable y pueda cuantificarse de manera razonable”<sup>84</sup>. Aplicando esta definición y el requisito correspondiente, de acuerdo con AECA, la dotación al fondo de reversión se enmarcaría dentro de los gastos contables del ejercicio.

El problema que puede surgir es determinar cuándo debe reconocerse. Como señala RIVERO ROMERO, “los gastos entendidos como consumos deberían reconocerse a medida que se van produciendo, pero esto no es posible en base a los principios de prudencia, devengo, (...)”<sup>85</sup>. La reversión es una pérdida o un gasto<sup>86</sup> conocido desde el inicio de la actividad del que, además, se sabe cuando

---

<sup>83</sup> *Principios contables. Gastos*. Documentos 17, 2ª edición, Madrid, 1996, pág. 18.

<sup>84</sup> *Principios contables. Gastos. Op. cit.*, pág. 22.

<sup>85</sup> *Op. cit.*, pág. 471.

<sup>86</sup> Según consideremos su carácter involuntario o voluntario, respectivamente.

acontecerá, por lo que, de acuerdo con los principios de prudencia, de devengo y de correlación de ingresos y gastos, será necesario reflejarlo en la contabilidad mediante cargos periódicos.

Respecto a la necesidad de que se dote el fondo de reversión, si la empresa efectúa cargos periódicos en la cuenta de resultados y va creando de esta forma un fondo, cuando se produzca el quebranto patrimonial, la entidad podrá continuar con su actividad, si así estaba previsto, y podrá satisfacer sus compromisos con los acreedores y accionistas.

Si, por el contrario, la empresa no dota anualmente la provisión por reversión, durante la duración del contrato de concesión, deberá contabilizar, al llegar la reversión de los activos, la totalidad de la pérdida, produciéndose un importante menoscabo, debido a la cuantía que normalmente representa la reversión, que puede llevar a la imposibilidad de que la compañía satisfaga sus deudas con los acreedores y devuelva el capital a sus accionistas o partícipes, según haya acudido a la financiación ajena o a la propia. Todo ello sin perjuicio de que, al no haberse dotado esta provisión, la empresa habrá incurrido en menores gastos y, por lo tanto, habrá tenido un beneficio superior, pudiendo dar lugar a un mayor reparto de dividendos entre sus socios.

En ese supuesto, la contabilidad no cumplirá la finalidad para la cual existe que es dar una información veraz sobre la situación patrimonial, la financiera y los resultados de la empresa<sup>87</sup>.

---

<sup>87</sup> ROJO RAMÍREZ, en consonancia con su teoría acerca de la naturaleza del fondo de reversión, considera que no está justificado considerar que las cuotas al fondo de reversión sean un gasto contable, si bien comprende este parecer debido a las

**b´. Efectos de la dotación al fondo de reversión.**

Se comprenderá la necesidad de dotar el fondo de reversión, tanto cuando los activos se financian mediante recursos propios como cuando se recurre a la financiación ajena, partiendo de los siguientes supuestos.

Se supone una empresa que se crea expresamente para prestar un servicio público en régimen de concesión administrativa. La duración de la concesión es de diez años, al final de los cuales los activos deberán revertir a la entidad pública.

Para facilitar el razonamiento, se prescinde del resto de las actividades de la sociedad y de las implicaciones fiscales. Los elementos patrimoniales no son depreciables y tampoco requieren ser sometidos a reparaciones en el momento de la reversión.

**1.º supuesto. La empresa financia los activos revertibles con su propio capital.**

El balance de situación, al inicio de la concesión, será el siguiente:

---

ventajas fiscales que el mismo conlleva. “Desde el punto de vista del seguimiento contable, tales dotaciones al fondo de reversión suponen, por tanto, un pago diferido frente a una obligación de pago diferida o, en su caso, un cargo a los beneficios, lo que nos parece lo más adecuado si tenemos en cuenta que la devolución depende sustancialmente de la existencia de éstos.” *Op. cit.*, pág. 497.

ACTIVO	PASIVO
Bienes revertibles.....1.000	Capital social.....1.000
TOTAL.....1.000	TOTAL.....1.000

1.1. Si la empresa dota anualmente una provisión por reversión, al finalizar el período concesional y antes de efectuar la entrega de los bienes a la entidad pública, el balance de situación de la empresa será el siguiente:

ACTIVO	PASIVO
Bienes revertibles.....1.000	Capital social.....1.000
Tesorería.....1.000	Fondo de reversión.....1.000
TOTAL.....1.000	TOTAL.....1.000

Al producirse la reversión y la posterior liquidación de la empresa, se deberán realizar los siguientes asientos contables:

---

1.000 Fondo de reversión

a Bienes revertibles 1.000

---

---

1.000 Capital social		
	a	Tesorería 1.000

---

En consecuencia, la empresa, al haber sido previsora y dotar regularmente el fondo de reversión, cuando concluye la concesión, puede hacer frente a los compromisos asumidos frente a la Administración y puede devolver el capital a sus accionistas.

1.2. Si la empresa no hubiese dotado anualmente el fondo de reversión, el balance, al finalizar la concesión y antes de efectuar la reversión de los activos, sería el siguiente:

ACTIVO	PASIVO
Bienes revertibles.....1.000	Capital social.....1.000
TOTAL.....1.000	TOTAL.....1.000

Al producirse la reversión y la posterior liquidación de la empresa, se efectuarán los siguientes asientos contables:

---

1.000 Pérdida por reversión		
	a	Bienes revertibles 1.000

---

---

1.000 Capital social

a Pérdida por reversión 1.000

---

Al no haber dotado la empresa anualmente el fondo de reversión, los accionistas no pueden recuperar el capital aportado, pues éste pasa a ser propiedad del ente público beneficiario.

**2° supuesto. La empresa recurre a la financiación ajena para adquirir los activos revertibles.**

El balance de situación al inicio de la concesión será el siguiente:

ACTIVO	PASIVO
Bienes revertibles.....1.000	Capital social.....1.000
Tesorería.....1.000	Deudas.....1.000
TOTAL.....2.000	TOTAL.....2.000

2.1. Si la empresa concesionaria dota anualmente la provisión por reversión, al finalizar el período concesional y antes de efectuar la entrega de los activos, presentará el siguiente balance de situación:



ACTIVO	PASIVO
Bienes revertibles.....1.000	Capital social.....1.000
Tesorería.....2.000	Fondo de reversión.....1.000
	Deudas.....1.000
<b>TOTAL.....3.000</b>	<b>TOTAL.....3.000</b>

Al producirse la reversión, satisfacer las deudas contraídas y liquidar la empresa, realizará los siguientes asientos en su contabilidad:

---

1.000 Fondo de reversión

a Bienes revertibles 1.000

---



---

1.000 Deudas

a Tesorería 1.000

---



---

1.000 Capital social

a Tesorería 1.000

---

En este caso, la empresa puede cumplir los compromisos contraídos con la Administración, los acreedores y sus accionistas.

2.2. Si por el contrario no se hubiese dotado el fondo de reversión, la empresa presentaría el siguiente balance de situación:

ACTIVO	PASIVO
Bienes revertibles.....1.000	Capital social.....1.000
Tesorería.....1.000	Deudas.....1.000
TOTAL.....2.000	TOTAL.....2.000

Al producirse la reversión, la empresa realizará el siguiente asiento en su contabilidad:

---

1.000 Pérdida por reversión

a Bienes revertibles 1.000

---

En esta situación, la empresa se encontrará con el problema de que, al liquidar la deuda contraída para adquirir los bienes necesarios para la explotación, no puede devolver a sus accionistas el capital aportado.

---

1.000 Deudas

a Tesorería 1.000

---

---

1.000 Capital social

a Pérdida por reversión 1.000

---

### **c'. Naturaleza económica de la dotación al fondo de reversión.**

Una vez analizado el ámbito contable, hay que determinar si la dotación al fondo de reversión, desde el punto de vista económico, representa o no un coste para la empresa.

La dimensión económica “coste” está perfectamente definida por la teoría económica.

Los costes son aquellos consumos necesarios en el proceso productivo para la obtención de los productos. PEDERSEN los define como “el consumo valorado en dinero de bienes y servicios para la producción que constituye el objetivo de la empresa”<sup>88</sup>.

El PGC de 1973<sup>89</sup> establecía, dentro de Grupo (9), que “se entiende por coste la medida y valoración del consumo realizado o previsto por la aplicación racional de los factores para la obtención de un producto, trabajo o servicio.”<sup>90</sup>

---

<sup>88</sup> *Los costes y la política de precios*, Ed. Aguilar, Madrid, 1952, pág. 5.

<sup>89</sup> El apartado 11 de la Introducción del PGC de 1973 preveía la realización de una serie de trabajos para desarrollar el Grupo (9) del mismo. Mediante Orden de 1 de agosto de 1978 se aprobó el texto que desarrollaba la Contabilidad analítica o interna.

Saber cuándo se está en presencia de un coste para la empresa es una labor complicada en algunos casos, ya que no se trata de una magnitud inequívocamente determinada, sino que depende de muchos factores. Por otra parte, tampoco se pueden identificar lo que son costes de la empresa, tal y como se han definido anteriormente, con lo que son gastos para la contabilidad financiera, ya que sólo se podrá predicar de ellos el carácter de coste, cuando el gasto represente un consumo en el proceso productivo<sup>91</sup>.

---

Por su parte, el apartado 11 de la Introducción del PGC de 1990 declara que, “el grupo nueve, que en el Plan de 1973 se reservaba para la contabilidad interna o analítica, queda también sin desarrollar; de modo que podrá ser utilizado libremente por la empresa del modo que sea más conveniente para su gestión. A estos efectos, hay que indicar que dicha contabilidad interna podrá desarrollarse por la empresa de la forma que considere más adecuada para sus fines.”

<sup>90</sup> El estudio de los costes y de la productividad en el orden económico real de la empresa pertenece propiamente a la Economía de la Empresa. Pero el conocimiento y la investigación de estas magnitudes económicas se verifica precisamente a través de la contabilidad y, especialmente, a través de la contabilidad de costes.

Respecto a la distinción entre la contabilidad financiera o externa y la contabilidad analítica o interna, hay que destacar que la primera trata, en esencia, el cálculo del resultado y la elaboración del Balance de situación, como expresión del patrimonio de la empresa, proporcionando información sobre la captación de los recursos financieros y su materialización en factores productivos, de una parte y, por otro, la comercialización de los productos y su posterior cobro. Mientras que la segunda, centra su atención en el cálculo de los costes y rendimientos de los diferentes centros o agentes del proceso productivo de los productos y de la empresa en su conjunto.

<sup>91</sup> Por ejemplo, la adquisición de materias primas supone un gasto para la empresa y como tal queda registrado en la contabilidad financiera. Dicho gasto pasará a considerarse un coste, cuando las materias primas se incorporen al proceso productivo y se consideren un consumo del ejercicio.

Siguiendo a FERNÁNDEZ PIRLA, el proceso de formación de costes, para definir el coste total de la empresa, es el siguiente<sup>92</sup>. El proceso productivo comienza con la incorporación de la mano de obra y las materias primas consumidas, que reciben el nombre de “costes directos” o “costes básicos”. Cuando a este primer coste directo del proceso productivo, se incorporan los gastos generales industriales, es decir, los gastos originados por los servicios industriales<sup>93</sup> y las amortizaciones<sup>94</sup>, surge lo que se denomina “costes industriales”. En un tercer paso, se agregan al coste industrial los gastos financieros<sup>95</sup>, incluyendo el interés del capital propio empleado en la producción, dando lugar al “coste de la explotación”. Declara el profesor PEDERSEN que, “en la contabilidad interna se incluye a menudo el interés del capital propio entre los costes, mientras que esta partida no figura entre los gastos periódicos en el cálculo del resultado externo. (...) se ha considerado razonable que en los cálculos de costes de la contabilidad interna, se cuente con el interés normal del capital propio - por ejemplo, según tipo de interés

---

<sup>92</sup> *Op. cit.*, págs. 216 y ss.

<sup>93</sup> En este grupo se incluyen los gastos originados por la dirección del taller o fábrica, los de conservación de los mismos, los gastos de administración de la explotación, los seguros de los elementos de producción de la fábrica y los tributos que graven directamente el proceso productivo.

<sup>94</sup> Desde el punto de vista económico, la amortización se define como la medida que se hace del consumo del capital o equipo fijo en el proceso productivo del período o ejercicio.

<sup>95</sup> Lo que en este proceso se denomina gastos financieros, no coincide con lo que en contabilidad financiera recibe el mismo nombre ya que, en contabilidad de costes, se asigna un interés al capital en producción o funcionamiento, abstracción hecha de que el mismo dé o no lugar a un pago o desembolso en la contabilidad financiera.

análogo al interés efectivo de las obligaciones a largo plazo -, aunque a los intereses calculados de tal manera no corresponda ningún gasto para la empresa. En vez de explotar su propia empresa, el propietario podría invertir pasivamente su capital, por ejemplo, en obligaciones, obteniendo así cierto ingreso por intereses. Si la empresa no le puede dar un mayor beneficio a su capital propio que el interés corriente de las obligaciones, no habrá obtenido ninguna ventaja pecuniaria de su actividad como industrial. La empresa, pues, debe, por así decirlo, a su propietario, un interés normal del capital que ha invertido en ella, aunque no suponga ello obligación jurídica alguna. Por la misma razón se ha afirmado también que el interés del capital propio debe ser, (...), un coste de explotación de la empresa, o sea, debe considerarse como tal a título de compensación por usar el capital del propietario.”<sup>96</sup>

La fase siguiente la constituye el “coste comercial” que representa el coste de la explotación aumentado por los gastos de distribución o colocación de los productos. Finalmente, al coste comercial se adicionan los gastos de administración, es decir, los generados por la organización y dirección de la empresa, conformando el “coste de la empresa”.

Analizado el proceso productivo, llegamos a la conclusión de que la dotación al fondo de reversión no constituye un coste económico para la empresa. La dotación a la provisión por reversión no implica ningún consumo necesario para la producción o distribución de los bienes y servicios por parte del concesionario<sup>97</sup>.

---

<sup>96</sup> *Op. cit.*, pág. 31.

<sup>97</sup> Contraria a esta afirmación se manifiesta GINER INCHAUSTI, al declarar que, “a

A esta misma conclusión se llega con el examen del Grupo (9) del PGC de 1973, por cuanto, dentro del análisis de los métodos de cálculo de los costes de la empresa, se declaraba que, “las dotaciones a las provisiones tienen también un sentido financiero, pretenden periodificar anticipadamente gastos o pérdidas esperadas a fin de dotar de realismo a las cifras de resultados y evitar bases de reparto por encima de la realidad; por lo tanto se trata de un tema ajeno al que aquí se considera.”

De todo esto deducimos que, la dotación al fondo de reversión, si bien es un gasto en el ámbito contable, no supone ningún consumo o coste desde el punto de vista económico.

CEA GARCÍA opina lo mismo al juzgar que la dotación por la reversión “es un gasto para el capital-propiedad de la empresa concesionaria, más no consumo o sacrificio de un factor productivo desde el punto de vista económico”. Ahora bien, este autor va más allá sosteniendo que “la dotación realizada a la provisión por tal concepto es un puro gravamen de naturaleza jurídica, una especie de gravamen o tributo especial *sui generis* que implica una transferencia unilateral de propiedad exclusivamente de un sujeto a otro. No es, pues, un consumo o coste económico, es decir, no implica el sacrificio

---

nuestro juicio, aunque el Fondo de Reversión sea asimilable a las provisiones, su dotación lo que permite es incorporar periódicamente la carga cierta que tiene la empresa y, por lo tanto, cabe tratarlo como un coste real que debe soportar la explotación, si bien su cuantificación puede, al igual que en el caso de la amortización técnica, realizarse dentro del ámbito de la Contabilidad Interna con criterios diferentes a los puramente financieros.” *Op. cit.*, pág. 207.

---

económico de un factor o activo necesario para la producción-distribución de un determinado bien o servicio (...). En suma, (...) la dotación por la reversión de los activos debería figurar por separado como gasto o partida detractiva del resultado económico encuadrado dentro del capítulo general en el que figurasen los demás impuestos o transferencias propias del negocio (...). Esta presentación permitiría saber en qué medida el resultado económico de la concesión queda minorado por el gravamen que representa la concesión (...).”<sup>98</sup>

No estamos de acuerdo con este autor en la catalogación que hace de la reversión y de la dotación al fondo de reversión. Rechazamos la idea de que la reversión es un tributo *sui generis*, pues consideramos que se trata de una condición propia y específica de este tipo de contratos, aceptada voluntariamente por el concesionario y que implica simplemente un “adelanto” de fondos o recursos por el contratista que, posteriormente, recupera a través de los distintos tipos de ingresos que percibe.

Además, confunde, mezcla y utiliza de forma indistinta conceptos como gravamen, tributo, recargo, impuesto o tasa. Habla de tributo o gravamen tanto para el concesionario como para el usuario, siendo poco claro puesto que, al final, no se sabe con certeza sobre quien debe recaer la imposición. Declara que estamos en presencia de una transferencia unilateral, para luego sostener, en otros momentos de su libro, que el concesionario se “cobra” la reversión. Y, por último, ignora la función y el significado de los tributos, apuntando la posibilidad de que exista uno que grave a una sola persona, lo

---

<sup>98</sup> En *Análisis contable de la reversión de activos*, op. cit., págs. 28 y ss.



cual supone prescindir del art. 31.3 de la CE y de los principios de generalidad, igualdad y capacidad económica.

#### **d'. Naturaleza jurídico-tributaria de la dotación al fondo de reversión.**

Finalmente, en el ámbito fiscal, la consideración de la dotación al fondo de reversión como un gasto o no, a efectos de determinar el beneficio fiscal sujeto a gravamen, dependerá del enfoque que le dé en cada momento el legislador, si bien, como defenderemos en posteriores páginas, somos del parecer de que sí debe constituir un gasto deducible de los ingresos computables, cualquiera que sea el método de determinación de la base imponible en régimen de estimación directa.

#### **D. Información en la memoria.**

De conformidad con el art. 35.3 del Cco. y el art. 199 del TRLSA, la memoria “completará, ampliará y comentará la información contenida en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias.”

La memoria es un documento que permite comprender mejor tanto el balance como la cuenta de pérdidas y ganancias, incluyendo información detallada y dinámica de ciertos hechos acaecidos en el ejercicio o en el período comprendido entre la fecha de cierre del ejercicio y aquella en que se formulan las cuentas anuales.

Según el PGC de 1990<sup>99</sup>, el contenido de la memoria es un desarrollo de lo que establece la Ley de Sociedades Anónimas, fundamentalmente, en su art. 200, si bien existen, asimismo, referencias en otros artículos de dicha norma, tales como el 182.1, 183.1, 186.3, 194.2, 195.3, 196.3, 198.2, y 216.a. Ahora bien, este es el contenido mínimo a cumplimentar, de tal forma que deberá incluirse cualquier otra información que sea necesaria para facilitar la comprensión de las cuentas anuales.

En consecuencia, la memoria se erige en un documento fundamental para conocer y comprender la situación patrimonial, económica y financiera de la empresa recogida en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Consideramos que, en las empresas concesionarias de servicios públicos, con cláusula de reversión de activos, es de gran importancia que en la memoria se contenga toda la información relativa a la actividad que desarrolla y las condiciones de la concesión, con la descripción del objeto de la misma y, especialmente, de los problemas que genera la reversión: características de la

---

<sup>99</sup> En concreto, establece que la memoria debe contener información detallada sobre las siguientes cuestiones:

1. La actividad de la empresa;
2. Las bases de presentación de las cuentas anuales;
3. La distribución de resultados;
4. Las normas de valoración aplicados en relación con determinadas partidas;
5. Los gastos de establecimiento;
6. Inmovilizado inmaterial;
7. Inmovilizado material;
8. Inversiones financieras;
9. Existencias;
10. Fondos propios;
11. Subvenciones;
12. Provisiones para pensiones y obligaciones similares;
13. Otras provisiones del grupo 1;
14. Deudas no comerciales;
15. Situación fiscal;
16. Garantías comprometidas con terceros y otros pasivos contingentes;
17. Ingresos y gastos;
18. Otra información relativa a los sueldos, dietas, seguros de vida, etc.;
19. Acontecimientos posteriores al cierre del ejercicio que no afecten a las cuentas anuales, pero cuyo conocimiento sea útil;
20. Cuadro de financiamiento.

concesión (ente concedente, fechas de comienzo y finalización de la concesión, obligaciones contraídas, ente beneficiario, condiciones de la explotación, etc.), activos revertibles (descripción detallada, costes, bajas y renovaciones que se produzcan en el ejercicio, mantenimiento y estado en que deben ser entregados, etc.), planteamientos contables del fondo de reversión (especificando cuál es el método de estimación del riesgo cubierto y cómo se ha calculado el gasto, movimiento de la provisión por reversión durante el ejercicio, indicando el saldo inicial, las dotaciones, la aplicación y su saldo final, etc.) y sus relaciones con la amortización técnica, así como las posibles modificaciones en su estimación.

En esta línea se están desarrollando las adaptaciones del PGC a los distintos sectores que resultan afectados por el fondo de reversión<sup>100</sup>.

---

<sup>100</sup> *Vid.*, la Orden ministerial, de 2 de febrero de 1994, sobre normas de adaptación del PGC a las federaciones deportivas; el Real Decreto, de 20 de marzo de 1998, que aprueba las normas de adaptación del PGC a las empresas del sector eléctrico y la Orden ministerial, de 10 de diciembre de 1998, de adaptación del PGC a las sociedades concesionarias de autopistas de peaje, túneles y otras vías de peaje.

En concreto, esta última norma establece que la Memoria deberá contener la siguiente información relativa al fondo de reversión:

“11.1. Análisis del movimiento de esta partida del balance durante el ejercicio, distinguiendo el fondo correspondiente a cada una de las concesiones que se exploten simultáneamente; indicando:

Saldo inicial.

Dotaciones.

Aplicaciones.

Saldo final.

11.2. Información sobre:

Justificación de la dotación del fondo de reversión dentro de los plazos de duración de cada una de las concesiones.

Condiciones generales de cada una de las concesiones, indicando el objeto de la misma, el ente que la concede, los bienes a los que afecta, su plazo, las circunstancias que afecten a la reversión, y en general los compromisos que suponen para la sociedad.

### **E. Normas de valoración.**

La quinta parte del PGC comprende las normas de valoración que desarrollan los principios contables establecidos en la primera parte del mismo, conteniendo los criterios y reglas de aplicación a operaciones o hechos económicos, así como a diversos elementos patrimoniales. Las normas de valoración son de aplicación obligatoria.

En las normas de valoración del PGC no se regula el fondo de reversión.

Por otra parte, si bien las normas cuarta y quinta reglamentan determinados aspectos del inmovilizado inmaterial, tampoco aluden a las concesiones administrativas.

En cualquier caso, resultan de aplicación al fondo de reversión todas aquellas normas de valoración que, aunque no se refieran expresamente a él, tengan alguna relación con el mismo. En concreto, hay que tener en cuenta la norma de valoración vigesimoprimerá relativa a los cambios de criterio contable, admitiéndolos de forma excepcional y siendo necesario justificarlos en la memoria.

---

Los activos revertibles, detallándolos por concesiones e indicando su valor contable, la amortización del ejercicio y la acumulada, así como la cuantía de la dotación del ejercicio al fondo de reversión y el importe acumulado que corresponde a cada uno de ellos.

Efectos producidos en el fondo de reversión en los casos en que se apruebe un nuevo Plan Económico Financiero en los términos señalados en las Normas de Valoración.”

Para concluir este apartado es necesario destacar que las disposiciones finales 1ª y 5ª del PGC establecen, respectivamente, la competencia del Ministro de Economía y Hacienda para adaptar, mediante Orden ministerial, las normas de valoración a las condiciones concretas del sujeto contable y la competencia del ICAC para desarrollar, mediante resolución, dichas normas.

En el ejercicio de estas competencias y como ya se ha manifestado anteriormente, se han dictado adaptaciones del PGC a distintos sectores, alguno de los cuales resulta afectado por la reversión de activos. En estas adaptaciones, dentro de las normas de valoración, se regulan aspectos concretos del fondo de reversión, siendo reflejo de lo establecido en la Resolución del ICAC, de 21 de enero de 1992, que, posteriormente, se analizará.

Por otra parte, el ICAC ha dictado diversas resoluciones, entre las que se encuentra la Resolución, de 21 de enero de 1992, relativa al inmovilizado inmaterial. En esta resolución se contienen normas sobre las concesiones administrativas y el fondo de reversión.

#### **b. EL FONDO DE REVERSIÓN EN LA RESOLUCION DEL ICAC DE 21 DE ENERO DE 1992.**

---

La Resolución del ICAC, de 21 de enero de 1992, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial, desarrolla aspectos concretos de las normas de valoración 4ª y 5ª del PGC.

En el apartado 3º se regulan las concesiones administrativas y, dentro de éstas, los puntos cuarto y quinto se dedican al fondo de reversión. No obstante, ya en la Introducción de la Resolución se contiene un avance de lo que después se dispone<sup>101</sup>.

“4. En el caso de que a la concesión administrativa se afecten activos del inmovilizado material que deban revertir a la Entidad de derecho público otorgante de la concesión al finalizar el plazo concesional, se procederá a la constitución de un “Fondo de reversión”, cuyas dotaciones se realizarán de acuerdo con un plan sistemático a lo largo del período concesional, debiendo reconstituir el valor neto contable estimado del activo a revertir en el momento de la reversión más los gastos necesarios par llevarla a cabo.

5. El plan sistemático a que debe responder la dotación del “Fondo de reversión” se establecerá en función de la duración del período

---

<sup>101</sup> “No obstante, también se regulan aspectos relativos a las “Concesiones administrativas” y, en consecuencia, al fondo de reversión, cuya naturaleza es la de una provisión para riesgos y gastos directamente asociada a aquéllas, dado que si al finalizar el plazo concesional hubiera de revertir los bienes de inmovilizado material utilizados en dicha concesión, se procederá a dotar el citado fondo de reversión durante el plazo concesional, constituyéndose por un importe que alcance el valor neto contable estimado el bien a revertir en el momento de la reversión, más el importe de los gastos que se estime serán necesarios para llevar a cabo dicha reversión.”

concesional, independientemente de la vida útil del activo a revertir, y la dotación anual se calculará en función de los ingresos que se espere obtener en el futuro.”

Esta Resolución supone un importante avance en la regulación del fondo de reversión, por cuanto comprende aspectos que hasta la fecha no habían sido tratados en el ámbito contable.

En primer lugar, se establece la hipótesis en que es válido crear y dotar el fondo de reversión, es decir, cuando exista una concesión administrativa a la que se afecten bienes del inmovilizado material que deban revertir a la entidad pública otorgante, al finalizar el plazo concesional.

En segundo lugar, se fija el período durante el cual se puede dotar el fondo de reversión, que es el de duración de la concesión administrativa, independientemente de la vida útil de los bienes objeto de reversión.

En tercer lugar, respecto de la forma de dotar el fondo de reversión, deberá basarse en un plan sistemático, a lo largo del período concesional, calculándose la dotación anual en función de los ingresos que se espere obtener en el futuro.

Finalmente, la cuantía máxima que puede alcanzar el fondo de reversión se fija en el valor neto contable estimado de los activos a revertir en el momento de la

---

reversión más los gastos que se presuman necesarios para llevar a cabo la reversión.

La primera observación que se puede realizar es que se produce una reiteración de las cuestiones tratadas en la Resolución. En la Introducción, tras establecer que el fondo de reversión es una provisión para riesgos y gastos, tal y como indica la cuenta (144) del PGC, se fijan una serie de ideas básicas sobre el mismo que, posteriormente, se repiten, en los puntos cuarto y quinto de la norma tercera, sin aportar nada nuevo<sup>102</sup>.

Por otra parte, consideramos que existen otros temas que están poco tratados, planteándose numerosas dudas, que la Resolución no resuelve.

La Resolución sólo admite la creación del fondo de reversión cuando se afecten activos del inmovilizado material dejando, por consiguiente, excluidos del mismo, los activos del inmovilizado inmaterial que puedan estar también afectos a la concesión administrativa, si así se hubiese establecido en las cláusulas del contrato administrativo.

---

<sup>102</sup> De esta forma, en la Introducción se delimita el supuesto que permite la creación del fondo de reversión, cuestión ésta que se vuelve a contener en el punto cuarto. Lo mismo ocurre respecto al plazo durante el cual puede dotarse la provisión por reversión, reproduciéndose, tanto en el punto cuarto como en el quinto, lo ya establecido en la Introducción.

Respecto al valor a reconstituir mediante el fondo de reversión, tanto en la Introducción, como en el punto cuarto se declara que será el valor neto contable estimado de los activos a revertir más los gastos necesarios para llevarla a cabo.



Se declara que se procederá a la dotación del fondo de reversión cuando existan bienes que deban revertir a la Entidad de derecho público otorgante, descartando la posibilidad real de que la entidad pública otorgante y la beneficiaria sean dos entes distintos.

Reitera la Resolución, en múltiples ocasiones, que el fondo de reversión se dotará a lo largo del período concesional. Creemos que debería haberse especificado desde y hasta cuándo debe realizarse la dotación al fondo de reversión, ya que es evidente que la provisión por reversión debe dotarse y calcularse en función de la duración de la concesión administrativa y no tomando otras referencias, pues no tendría ningún sentido.

Se preceptua que el fondo de reversión debe reconstituir el valor neto contable estimado del activo a revertir en el momento de la reversión más los gastos necesarios para llevarla a cabo. No se especifica nada acerca de las posibles inversiones adicionales o reducciones parciales efectuadas, ni sobre una hipotética actualización por Ley del valor de los bienes, así como tampoco qué ocurre con los desembolsos básicos para que los activos se entreguen en las condiciones de uso acordadas en el contrato de concesión.

La Resolución habla de establecer un plan sistemático de dotaciones anuales al fondo de reversión en función de los ingresos que se espere obtener en el futuro, adecuándose, en consecuencia, al principio contable de correlación de ingresos y gastos y desterrando el sistema de dotaciones lineales, recogido en la normativa fiscal vigente en aquel momento. No obstante, debería preverse el supuesto de

que ese sistema sea totalmente inviable, dando cabida a otras posibilidades, así como a que se produzca una variación en los ingresos esperados.

Finalmente, hubiese sido interesante que esta regulación analizase las relaciones entre la provisión por reversión y la amortización técnica, cuestión ésta a la que no alude la Resolución y que, tanto en la teoría en la como práctica, plantea numerosos interrogantes, entre ellos que los activos revertibles tengan una vida útil inferior al período concesiones y sea necesaria su reposición.

### **c. EL FONDO DE REVERSIÓN EN LAS ADAPTACIONES SECTORIALES DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD.**

Antes de iniciar el estudio de la contabilización del fondo de reversión, se considera interesante analizar, aunque sea brevemente, cuál es el tratamiento que ha recibido el fondo de reversión en las adaptaciones del PGC.

De entre los diversos sectores que resultan afectados por el fondo de reversión, los más significativos son las sociedades concesionarias de autopistas de peaje, las empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas, las empresas del sector eléctrico y las federaciones deportivas.

Todas estas adaptaciones contienen, actualmente, una regulación similar del fondo de reversión, con alguna matización en las normas de valoración correspondientes.

Sin embargo, se va a centrar el estudio en las sociedades concesionarias de autopistas, porque consideramos que, en esta materia, resultan especialmente afectadas, además de ser pioneras en la regulación del fondo de reversión, tanto en el ámbito contable como, fundamentalmente, en el fiscal.

### **A. Las sociedades concesionarias de autopistas de peaje.**

Como ya se ha manifestado, la adaptación del PGC a este tipo de sociedades se contiene en la Orden ministerial, de 10 de diciembre de 1998, la cual deroga a la anterior, de 30 de junio de 1977.

Esta Orden se refiere al fondo de reversión tanto en la forma del registro contable, como en las normas de valoración.

Respecto al registro contable, el fondo de reversión se contempla en la cuenta (144) “fondo de reversión”, dentro de las provisiones para riesgos y gastos, definiéndose y registrándose en los mismos términos que el PGC. La única especialidad se halla en el hecho de que se recoge la posibilidad de efectuar los desgloses necesarios, en cuentas de cuatro o más cifras, para el seguimiento individualizado de cada una de las concesiones.

Ahora bien, donde efectivamente se halla una regulación detallada y precisa es en las normas de valoración que, además, son de aplicación obligatoria. En concreto, la norma vigésima se dedica exclusivamente al fondo de reversión,

existiendo matizaciones importantes, respecto de la Resolución del ICAC relativa al inmovilizado inmaterial.

Comienza declarando que “el fondo de reversión ha de cubrir el valor neto contable de los activos revertibles en el momento de la reversión más el importe de los gastos que se estima se van a realizar al final del período de concesión para entregar estos activos en las condiciones de uso establecidas en el contrato de concesión”.

A diferencia de la Resolución del ICAC que habla de valor neto contable estimado, aquí se establece que el fondo de reversión debe cubrir el valor neto contable que tengan los elementos revertibles en el momento de la entrega al ente público<sup>103</sup>. Además, incluirá el importe de los gastos estimados de reparación de estos elementos para entregarlos en las condiciones pactadas, mientras que en la Resolución se establece que se incluirán los gastos necesarios para llevar la reversión a cabo, importes, por tanto, que son diferentes.

La Orden de 1998 fija cómo se determina el valor neto contable de los activos revertibles, así como el proceder en caso de que se produzca una actualización

---

<sup>103</sup> Hay que tener en cuenta que, en esta adaptación sectorial, la cuenta (225) “Inversión en autopistas, túneles y otras vías de peaje”, que refleja la inversión revertible al Estado o a otras Administraciones Públicas, debe incluir, obligatoriamente, en su precio de adquisición o coste de producción, y según la norma de valoración 2ª.2, los gastos financieros devengados durante el período de construcción producidos por el endeudamiento que hayan sido originados específicamente para financiar dicha inversión, así como parte de los gastos financieros producidos por el endeudamiento que no financie específicamente ningún elemento del activo, por lo que la cuantía de las dotaciones dependerá de la forma y condiciones de financiación.

legal de valores, planteando el posible supuesto de que los activos revertibles tengan una vida útil inferior al período concesional y sea necesaria su renovación.

El fondo de reversión comenzará a dotarse cuando se inicie la explotación de los activos revertibles y finalizará con la reversión. De acuerdo con la adaptación sectorial de 1977, la dotación se iniciaba a partir del primer ejercicio en que hubiera beneficios, mientras que la Orden de 1998, de conformidad con el principio de correlación de ingresos y gastos, establece como inicio de la dotación el de la explotación que es cuando se producen los primeros ingresos. Esta modificación no ha sido bien acogida por el sector por el hecho de que una imputación temprana del fondo de reversión puede hacer caer los beneficios empresariales e impedir el reparto de dividendos<sup>104</sup>.

Por último, reglamenta el método de dotaciones sistemáticas al fondo de reversión, el cual se efectuará en función de los ingresos que se espera obtener en el futuro, a partir de las magnitudes del Plan Económico Financiero de cada sociedad, pero con la particularidad de que si el importe de los ingresos obtenidos en un ejercicio fuera mayor que el previsto, la proporción vendrá determinada, para ese ejercicio, por la relación entre el ingreso real y el total de ingresos previstos, lo que producirá un ajuste en la imputación correspondiente al último ejercicio.

---

<sup>104</sup> *Vid.*, a estos efectos, ROJO RAMÍREZ, en “Comentario al borrador del PGCE para autopistas de peaje”, *Partida Doble*, núm. 73, diciembre de 1996, págs. 81 y ss.

Este sistema da lugar a que, en aquellos ejercicios en que los ingresos han sido superiores a los previstos, la imputación del gasto será mayor que la inicialmente prevista, lo que llevará a que, en el último ejercicio, el gasto imputado sea inferior, aunque el ingreso obtenido supere las previsiones iniciales.

Si, por el contrario, el ingreso real fuese inferior al previsto inicialmente, la dotación se mantendrá igual, pese a que ello dé lugar a que el resultado final sea negativo.

La modificación del Plan Económico Financiero como consecuencia de acontecer hechos extraordinarios solo afectará a las dotaciones futuras, las cuales se calcularán basándose en las nuevas previsiones y teniendo en cuenta el importe del fondo de reversión pendiente de dotar, mientras que las dotaciones ya imputadas no se ajustarán.

Concluye la norma de valoración ordenando que, “los criterios establecidos para el cálculo de la dotación al fondo de reversión se aplicarán de modo uniforme, con independencia de consideraciones fiscales o las condiciones de rentabilidad concretas en las que se desenvuelva la sociedad concesionaria.”<sup>105</sup>

Además, permite de una parte, incluir dentro del fondo de reversión todos los activos revertibles sin discriminar según pertenezcan al inmovilizado material o

---

<sup>105</sup> Creemos que se tendría que haber excepcionado el supuesto en que la dotación varíe como consecuencia de producirse ingresos superiores a los previstos.

inmaterial y, de otra parte, admite la posibilidad de crear dicho fondo, aunque el ente público a quien revierten los elementos sea distinto del otorgante<sup>106</sup>.

#### **d. REGLAS PARA LA CONTABILIZACIÓN DEL FONDO DE REVERSION.**

De acuerdo con lo dispuesto en el PGC, en la Resolución del ICAC, de 21 de enero de 1992, en las adaptaciones sectoriales del PGC y en los pronunciamientos de AECA<sup>107</sup>, podemos fijar las siguientes pautas para la contabilización del fondo de reversión.

##### **A. Cuándo debe dotarse el fondo de reversión.**

La provisión por reversión debe ser dotada por aquellas empresas que, habiendo suscrito un contrato de concesión administrativa con una entidad pública, deben entregar, de forma gratuita y sin contraprestación, los activos empleados en la prestación del servicio público, al concluir el período concesional.

---

<sup>106</sup> En cuanto a las otras adaptaciones sectoriales que se han mencionado, la relativa a las Federaciones deportivas contiene una regulación más escasa e imprecisa que la Resolución del ICAC, mientras que la regulación aplicable a las empresas del sector de abastecimientos y saneamiento de agua es idéntica a la de autopistas de peaje. Finalmente, la adaptación a las empresas del sector eléctrico es igual que la anterior, si bien no prevé la posibilidad de aumentar las dotaciones anuales al fondo de reversión cuando los ingresos del ejercicio superan las previsiones.

<sup>107</sup> Esta asociación tiene publicado un documento específico dedicado exclusivamente al fondo de reversión, concretamente, el número 14 de su serie *Principios contables*.

---

Cuando hablamos de fondo de reversión y activos revertibles, nos referimos a aquellos elementos que han sido adquiridos o construidos por la empresa concesionaria y, en consecuencia, forman parte de su patrimonio, debiendo ser entregados, transcurrido un número determinado de años, a un ente público.

Si, por el contrario, los activos utilizados en la prestación del servicio público fuesen de dominio público o de propiedad de la Administración Pública, no cabrá la creación de un fondo de reversión, pues la sociedad no “perderá” nada, no sufrirá ningún quebranto patrimonial al concluir la concesión y devolver dichos elementos, ya que únicamente existe un derecho de uso, que debería reflejar en la memoria. Tendrá, como mucho y en función de las cláusulas contractuales, que efectuar reparaciones a efectos de entregarlos en condiciones adecuadas, pero se tratarán como gastos del ejercicio o, si la reparación es extraordinaria, como una provisión para grandes reparaciones.

Problemas contables diferentes, que se analizarán más adelante, plantea el hecho que la sociedad perciba una subvención de capital para adquirir los elementos revertibles o que el servicio público se preste por una empresa mixta, lo cual podrá condicionar las dotaciones a efectuar.

### **B. Movimiento contable.**

La dotación a la provisión se realizará anualmente, al finalizar el ejercicio, mediante un cargo en la cuenta de resultados (690) “Dotación al fondo de

---



reversión” y con abono en la cuenta (144) “Fondo de Reversión”, cuyo saldo reflejará la dotación acumulada hasta esa fecha.

El asiento a realizar será:

---

Dotación al fondo de Reversión (690)	a	Fondo de reversión (144)
---	---	--------------------------

---

En el momento de la reversión, la cuenta (144) “Fondo de reversión” se cancelará cargando su saldo con abono a las cuentas representativas de los inmovilizados cedidos. En el mismo asiento deberá saldarse la amortización acumulada correspondiente cuando los activos que revierten a la entidad pública sean depreciables.

El asiento que deberá efectuar la empresa será:

---

Fondo de reversión (144) Amortización acumulada del inmovilizado (28)	a	Activos revertibles (2)
---	---	-------------------------

---

En el supuesto de que la empresa concesionaria hubiese dotado en exceso o en defecto la provisión por reversión, la diferencia se abonará o cargará en cuentas del subgrupo (79) o (67), respectivamente.

El asiento a realizar si se ha dotado la provisión en exceso será:

---

Fondo de reversión (144)	
Amortización acumulada del inmovilizado (28)	
	a Activos revertibles (2)
	a Exceso de provisión para riesgos y gastos (790)

---

El asiento a realizar si se ha dotado la provisión en defecto será:

---

Fondo de reversión (144)	
Amortización acumulada del inmovilizado (28)	
Pérdidas procedentes del inmovilizado (67)	
	a Activos revertibles (2)

---

Resulta curioso observar que si bien la norma contable ha previsto una cuenta específica cuando la provisión se dota en cuantía superior a la necesaria, no ocurre lo mismo en la hipótesis contraria, es decir, cuando la provisión no llegue a cubrir el importe del valor neto contable de los activos revertibles más el de las reparaciones necesarias para la entrega, siendo necesario acudir a alguna de las cuentas del subgrupo (67) “Pérdidas procedentes del inmovilizado y gastos excepcionales”.

### **C. Inicio, duración y conclusión de las dotaciones.**

Según la Resolución del ICAC, de 21 de enero de 1992, las dotaciones se efectuarán “a lo largo del período concesional”. Es decir, de acuerdo con esta normativa, el fondo de reversión debe dotarse a partir del ejercicio en que la Administración otorga la concesión y hasta el ejercicio en que ésta concluya.

Consideramos incorrecta esta regla en el sentido de que, si bien las dotaciones deben efectuarse durante este lapso de tiempo, se debe tener en cuenta que, en algunas de ellas, la concesión lleva aparejada no solo la explotación sino también la correspondiente construcción de las obras e instalaciones necesarias para la posterior prestación del servicio. Además, una vez concluidas estas obras, la explotación del servicio puede no empezar inmediatamente. En estos casos, las dotaciones deberían iniciarse cuando comience la explotación del servicio y la empresa perciba ingresos con regularidad y no cuando se otorgue la concesión. Refuerza esta postura el hecho de que la propia Resolución establece que las dotaciones se calcularán en función de los ingresos que se espere obtener en el

futuro. Por ello, si la empresa se halla en la fase de construcción de las instalaciones revertibles, pero todavía no ha comenzado su explotación, se encuentra dentro del período concesional, pero no obtiene ingresos, por lo que no debe dotar el fondo de reversión.

Consecuentemente, durante la etapa de construcción o montaje de los activos necesarios para la explotación de la concesión y hasta el inicio de ésta no podrá realizarse dotación alguna.

En este mismo sentido, la adaptación del PGC a las autopistas de peaje declara que, “el fondo de reversión comenzará a dotarse cuando se inicie la explotación de los activos revertibles y se completará en el período que falte hasta finalizar la concesión.”<sup>108</sup>

No se aplica, en consecuencia, la misma regla que para el inicio de las dotaciones a la amortización técnica, las cuales tienen lugar cuando el elemento del inmovilizado está en condiciones de funcionamiento. Según el ICAC ese momento se produce cuando el bien es capaz de producir rendimientos con

---

<sup>108</sup> Como se ha apuntado en páginas anteriores, la adaptación sectorial de 1977 establecía que las dotaciones se iniciaban cuando la sociedad concesionaria comenzase no a obtener ingresos sino a obtener beneficios, lo cual podía ocurrir bastantes más años después, dadas las especialidades de este sector, en el que se produce una importante disociación entre costes financieros e ingresos de explotación, ya que los primeros son muy elevados durante el comienzo de la explotación, debido a las fuertes inversiones que requiere la construcción de autopistas, decreciendo con el transcurso del tiempo, mientras que los segundos, en principio, deben producirse de forma creciente.

Además, hay que tener en cuenta que esta disociación temporal es la que mueve toda la normativa específica aplicable a las autopistas de peaje.

regularidad, una vez superado el período de montaje, instalación y pruebas, es decir, cuando está disponible para su utilización normal en el proceso productivo al que está destinado<sup>109</sup>.

#### **D. Cuantía del fondo de reversión.**

Como señala la resolución del ICAC, el fondo de reversión ha de alcanzar, al finalizar la concesión, un importe igual al “valor neto contable estimado del activo a revertir en el momento de la reversión más los gastos necesarios para llevarla a cabo”.

De esta afirmación se deduce que el fondo de reversión engloba dos conceptos distintos que es necesario analizar por separado. De una parte, el valor neto contable estimado del activo a revertir en el momento de la reversión y, de otra parte, los gastos necesarios para realizar la reversión<sup>110</sup>.

El porqué de la primera de estas cuantías viene determinada por las relaciones entre el fondo de reversión y la amortización técnica que después se examinarán.

---

<sup>109</sup> Resolución del ICAC, de 30 de julio de 1991, sobre inmovilizado material.

<sup>110</sup> Es lo que CEA GARCÍA califica “subcuota de recuperación de la inversión neta” y “subcuota de reacondicionamiento”.

Respeto a la inclusión dentro del fondo de reversión de la suma de dinero necesaria para realizar la reversión en los términos contractuales, existe una cierta confusión que debe ser objeto de aclaración.

En los contratos concesionales es habitual una cláusula de cierre en la que se establece que los bienes revertibles deben entregarse al ente público en condiciones de uso y funcionamiento adecuados. A partir de esta premisa, estos gastos también han pasado a acrecentar el fondo de reversión, confundándose con los anteriores. Una cosa son los gastos de mantenimiento y conservación de los elementos revertibles y otra cosa distinta son los gastos necesarios para ejecutar la reversión. El fondo de reversión únicamente debería incluir estos últimos. En este sentido se desarrolla la resolución del ICAC, haciendo referencia, como componente del fondo de reversión, a este tipo de gastos, es decir, aquellos desembolsos necesarios para que la reversión tenga lugar, para traspasar los elementos al ente público en las condiciones pactadas en el contrato.

Lo que son gastos de conservación y mantenimiento de los elementos revertibles, para entregarlos en condiciones de uso adecuadas, deberían llevarse a resultados como gastos del ejercicio a medida que se produzcan, a través de la cuenta (622) “Reparaciones y conservación”<sup>111</sup>, salvo en el supuesto de tratarse

---

<sup>111</sup> Según el ICAC, “se entiende por “reparación” el proceso por el que se vuelve a poner en condiciones de funcionamiento un activo inmovilizado”, mientras que la “conservación tienen por objeto mantener al activo en buenas condiciones de funcionamiento manteniendo su capacidad productiva.”

En el caso de que la empresa concesionaria tenga que efectuar algún gasto de reparación y conservación, dicho coste deberá imputarse a la cuenta de resultados

de “grandes reparaciones”, para lo cual debería crearse una provisión del subgrupo (14) “Provisiones para riesgos y gastos”, que recoge en la cuenta (143) “Provisión para grandes reparaciones” esta posibilidad<sup>112</sup>. Todo ello, sin perjuicio de que si se tratase de una ampliación o mejora se capitalizase en las cuentas del activo correspondiente.

Contablemente, el gasto se va a producir igual, ya forme parte del fondo de reversión o ya sea un gasto de reparación y conservación. La diferencia se halla en su imputación a resultados. Si se adopta la primera opción engrosando el fondo de reversión, su imputación como gasto se efectuará en función del plan de reparto de las dotaciones que, generalmente, se hará en base a los ingresos esperados. Si, por el contrario, se contabiliza según nuestra propuesta, el gasto se imputará cuando realmente tenga lugar, cuando se devengue, reflejando mejor los resultados de la empresa y evitándose, además, la imprecisión de la fórmula contractual.

---

del ejercicio en que se producen, sin que puedan ser objeto de capitalización en las cuentas del inmovilizado.

<sup>112</sup> Cuando las reparaciones a que debe ser sometido el inmovilizado tengan carácter extraordinario, es decir, sean de cuantía importante (respecto al importe total de los gastos rutinarios de mantenimiento y reparaciones ordinarias de la empresa), se trate de obras que deban realizarse en forma más o menos predeterminable, pero siempre en períodos de tiempo superior al año, y dicha reparación no implique un aumento de la vida útil o de la capacidad de producción del bien objeto de la misma, la empresa podrá dotar una provisión para grandes reparaciones, del subgrupo (14), en la que, en cada ejercicio, se recogerá el coste imputable al mismo, relativo a la reparación futura, correspondiente, en la medida de lo posible, a los desgastes y consumos incurridos en el ejercicio. De esta forma, al llegar el momento de la reparación, se espera contar con una provisión suficiente para cubrir los costes derivados de la misma.

AECA, si bien parece deslindar estos dos conceptos al tratarlos de forma independiente, cuando analiza los activos depreciables, los equipara. Llega a la conclusión, creemos que equivocada, de que en estos bienes “podría aceptarse como procedimiento alternativo la suposición de que los gastos a incurrir serán iguales a la amortización técnica acumulada estimada a la fecha de la reversión de estos activos”<sup>113</sup>. Por tanto, según propugna se puede dotar el fondo de reversión por el importe del valor de adquisición de los activos revertibles y no por el de su valor neto contable, confundiendo lo que son gastos de conservación con los gastos necesarios para revertir los bienes<sup>114</sup>.

Para concluir señalar que algún autor ha mantenido, por contra, que el fondo de reversión debe englobar, exclusivamente, los “gastos previstos de reacondicionamiento de los activos”, basándose en el hecho de equiparar la vida útil de los activos revertibles al período concesional, por lo que “la amortización del inmovilizado recupera el valor contable del activo a revertir y el fondo de reversión sólo cubriría el importe de los gastos imprescindibles para efectuar la reversión”<sup>115</sup>.

---

<sup>113</sup> *Principios contables. Fondo de reversión, op. cit.*, pág. 23.

<sup>114</sup> En la misma línea de AECA se encuentra CEA GARCÍA, en *Análisis contable de la reversión de activos, op. cit.*, pág. 33 y ss.

Asimismo, la adaptación del PGC a las autopistas de peaje fija que “el fondo de reversión ha de cubrir (...) el importe de los gastos que se estima se van a realizar al final del período de concesión para entregar esos activos en las condiciones de uso establecidas en el contrato de concesión”, y no, por tanto, los gastos necesarios para llevar a cabo la reversión.

<sup>115</sup> MARTÍNEZ LAGUNA y YUBERO HERMOSA, en “Fondo de reversión: un



## **E. Valor neto contable.**

El valor neto contable estimado de los activos a revertir, a que se refiere el punto anterior, dependerá de si son o no depreciables.

### **a'. Activos no depreciables.**

Tratándose de activos no depreciables o no sometidos a procesos de amortización técnica, su valor neto contable estará constituido por el coste capitalizado en cuentas de los mismos en el momento de la reversión.

Partiendo del coste de adquisición o de producción de los activos<sup>116</sup>, se incorporarán todas las adiciones<sup>117</sup> o reducciones parciales posteriores<sup>118</sup>, de

---

nuevo enfoque". *Ensayos y estudios contables: en homenaje a Enrique Fernández Peña, Rafael Muñoz-Yusta Marcos, Melenio Riesco Escudero*. Madrid, ICAC, 1997, pág. 504 y 505.

Con el sistema que defienden estos autores, la amortización técnica se convierte en amortización financiera, abandonando las demás funciones que se asignan a la misma e inculcando el principio contable de uniformidad, puesto que ante dos activos idénticos que sean depreciables, pero con la peculiaridad de que uno deba revertir a un ente público, la amortización técnica a practicar diferirá. Además, debido a este diferente computo de las amortizaciones, las cuentas anuales no reflejarían la verdadera situación patrimonial de la empresa.

<sup>116</sup> De acuerdo con la norma de valoración segunda del PGC, el precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor, todos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares.

Los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material sólo se incluirán en el precio de adquisición cuando no sean recuperables de la Hacienda

---

Pública.

El coste de producción de los bienes fabricados o construidos por la propia empresa se obtiene añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los costes directamente imputables a dichos bienes, más una parte razonable de los costes indirectos, en la medida en que tales costes correspondan al precio de fabricación o construcción.

Tanto en el supuesto de que la empresa concesionaria adquiriera los activos revertibles, como en el supuesto de que dichos bienes sean producidos o construidos por la misma, se admite la inclusión, como mayor valor de los activos, de aquellos gastos financieros que se hayan devengado antes de que el inmovilizado esté en condiciones de entrar en funcionamiento y siempre que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, destinada específicamente a financiar la adquisición o construcción del mismo.

En cualquier caso, la capitalización de los gastos financieros tendrá como límite máximo el valor de mercado del inmovilizado material en el que se integran como mayor valor.

La Resolución del ICAC, de 30 de julio de 1991, admite capitalizar, además de estos gastos financieros, los devengados por fuentes de financiación ajena no obtenidos específicamente para la adquisición o construcción del inmovilizado, en función del tipo medio efectivo de interés, el cual se determinará de la siguiente forma. Una vez determinadas las fuentes de financiación ajena, excluidas las deudas comerciales, se procederá al cálculo del total de gastos financieros devengados por las mismas. El tipo de interés medio se obtendrá de relacionar los dos componentes anteriores y reflejará el coste de utilización de la financiación ajena. La magnitud así obtenida será aplicada a la parte de la inversión del inmovilizado una vez descontada la parte financiada con fondos ajenos específicos y con fondos propios, con el límite para esa diferencia del importe de los fondos ajenos no obtenidos específicamente para estas operaciones, excluidas las deudas comerciales.

<sup>117</sup> Al precio de adquisición o coste de producción así calculado se podrán incorporar los costes de ampliación y mejora como un mayor valor del bien, en la medida en que supongan un aumento de su capacidad de producción, una mejora sustancial en su productividad o un alargamiento de su vida útil. Al igual que ocurría con los gastos financieros, el importe a capitalizar tendrá como límite máximo el valor de mercado de los respectivos elementos del inmovilizado material.

<sup>118</sup> Cuando el valor de mercado de los activos revertibles sea inferior a su valor neto contable y esta diferencia no se considere definitiva se procederá a dotar una provisión, la cual se deducirá igualmente a efectos de establecer la valoración del bien de que se trate. Si las causas que motivaron la dotación desaparecen, se deberá anular el importe provisionado.

acuerdo con las normas contables generales establecidas para los inmovilizados de este género, más las actualizaciones legales de valor que se hayan efectuado sobre los activos<sup>119</sup>.

### **b´. Activos depreciables.**

Si los activos son depreciables y, por lo tanto, están sometidos a procesos de amortización técnica, el valor neto contable estimado será igual al coste capitalizado de estos activos en el momento de la reversión, deducida la amortización técnica acumulada hasta el momento.

Partiendo del coste de adquisición o producción, se incorporarán todas las adiciones o reducciones parciales posteriores, minorando el importe correspondiente por la amortización técnica practicada hasta el momento de la

---

Cuando la depreciación de los activos revertibles sea irreversible, se contabilizará directamente la pérdida y la disminución del valor del bien correspondiente.

<sup>119</sup> AECA define las actualizaciones como “correcciones parciales de valor dispuestas por la Administración y destinadas a compensar, en parte, el efecto inflacionista que se hubiese producido en el país”. *Principios contables. Inmovilizado material*. Documento 2, 8ª edición, Madrid, 1992, pág. 27.

Las actualizaciones de valores, legalmente establecidas, deberán adecuarse en su cálculo y contabilización a las disposiciones de la respectiva norma legal. Las características generales que presentan estas correcciones de valor son las siguientes. Los coeficientes correctores se aplican tanto a los bienes afectados por la normativa legal, como a las amortizaciones acumuladas, según el año de origen de la inversión. Las plusvalías netas se destinan a cuentas de reservas, para las que, en general, se autoriza su utilización para futuras ampliaciones de capital o para su transferencia a reservas de libre disposición, una vez dotada al máximo la reserva legal. Las amortizaciones posteriores, incrementadas por la regularización, se calcularán de acuerdo con los nuevos valores.

reversión, así como las provisiones por depreciación dotadas, en el caso de que el valor de mercado de los activos fuera inferior a su valor neto contable.

En caso de haberse practicado actualizaciones legales del valor sobre estos activos, el valor neto estará constituido por la diferencia entre el importe actualizado de los activos y la correspondiente amortización acumulada actualizada.

## **F. Relación existente entre la amortización técnica y el fondo de reversión.**

### **a'. Distinción teórica entre la amortización y el fondo de reversión.**

Ha existido siempre una cierta confusión, tanto en el ámbito legislativo, como en el doctrinal, respecto de las relaciones y vínculos entre la amortización técnica<sup>120</sup> y el fondo de reversión, planteándose el problema de su compatibilidad.

Tal y como se ha venido declarando, la amortización técnica y el fondo de reversión son dos conceptos distintos debido a que su naturaleza y finalidad difieren, pero a la vez se hallan relacionados por unos vínculos que más que de

---

<sup>120</sup> El término “amortización técnica” fue adoptado por FERNÁNDEZ PIRLA para describir la depreciación que sufre los elementos del inmovilizado y así diferenciarlo de la amortización financiera como representativa del reembolso y la extinción de las deudas contraídas por la empresa con terceros. “Contabilidad económica”. *Enciclopedia de Contabilidad y Administración de Empresas. Tomo IV*, Ed. Giner, Madrid, 1973.

compatibilidad, como suelen calificarse habitualmente<sup>121</sup>, son de subordinación del fondo de reversión a la amortización técnica.

La amortización técnica o de activo refleja la depreciación que normalmente sufren los bienes del inmovilizado por el transcurso de tiempo, su funcionamiento, uso, y disfrute, valorándose, asimismo, la obsolescencia que pueda afectarlos. Así para COLAO MARÍN, “la amortización es la expresión de la pérdida de valor del activo inmovilizado, debida a su depreciación o consumo como consecuencia natural, previsible, continua y generalmente pausada de la afectación de tal activo a las actividades del sujeto.”<sup>122</sup>.

Según MOLES Y ROCA, “La amortización es un conjunto de procedimientos contables, económicos y financieros cuyo objeto consiste en la constatación de la depreciación de los elementos debida al uso, al simple paso de tiempo, a la obsolescencia o a otras circunstancias, en el cargo cíclico a costes de dicha depreciación, a su recuperación en los ingresos procedentes de la venta del producto, en la detracción de estos costes de la porción de beneficios distribuidos, y en la creación de un fondo que permita la futura renovación del elemento de activo, al final de su vida útil.”<sup>123</sup>

---

<sup>121</sup> “Ambas dotaciones son, pues, independientes y compatibles entre sí.” AECA, *Principios contables. Fondo de reversión, op. cit.*, pág. 20.

<sup>122</sup> *La amortización del inmovilizado en el Impuesto sobre Sociedades*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1995, pág. 90.

<sup>123</sup> En “La depreciación de los activos inmovilizados”, *HPE*, núm. 76, 1982, pág. 139.

La dotación anual que se realiza expresa la distribución del precio de adquisición o coste de producción<sup>124</sup> durante la vida útil estimada del inmovilizado, de manera que, al finalizar aquélla, se haya liquidado totalmente la inversión realizada y existan disponibilidades financieras que permitan la adquisición de nuevos activos análogos a los sustituidos.

Según el ICAC, “se entiende por vida útil el período durante el cual se espera razonablemente que el bien inmovilizado va a producir rendimientos normalmente. Se trata de un período estimado y se debe prever en función de un criterio racional, teniendo en cuenta aquellos factores que pueden incidir a lo largo de la vida productiva del inmovilizado (...)”, como son el uso y desgaste físico esperado, la obsolescencia, los límites legales u otros que afecten a la utilización del activo.

“Si se produjeran alteraciones no previstas en el momento en que se realizó la estimación de la vida útil de un activo, se procederá a modificar dicho período en función de las nuevas circunstancias apreciadas ajustando las cuotas de amortización del ejercicio y de los siguientes.”

En su caso, se imputará al resultado del ejercicio, como resultado extraordinario, el efecto significativo del cambio producido por error en la estimación de la amortización de los ejercicios anteriores. En ningún caso, se

---

<sup>124</sup> A este valor por el que se hallan contabilizados los activos depreciables, de acuerdo con las normas de valoración del PGC y las Resoluciones del ICAC, se le denomina “valor amortizable”.

realizará este ajuste cuando la modificación proceda de una alteración de las condiciones iniciales<sup>125</sup>.

La NIC. núm. 4 define la vida útil como “el período en el cual se espera utilizar el activo amortizable por parte de la empresa, o bien el número de unidades de producción o similares que se esperan obtener del mismo por parte de la entidad.” Además declara que “la vida útil de un activo amortizable puede ser menor que su vida física. Además del uso y del desgaste físico, variable en función de factores operativos, tales como el número de turnos que lo utilizan y el programa de reparaciones y mantenimiento que la empresa tenga, han de ser considerados otros factores como la obsolescencia tecnológica, la obsolescencia que provienen de cambios en los gustos del mercado en relación con el bien o servicio y los límites legales que puedan surgir.”

En base a esto, algún autor ha considerado que la reversión podría ser un supuesto de límite legal que condiciona la vida útil de los activos revertibles, debiéndose tomar, en consecuencia, la duración de la concesión como tal<sup>126</sup>.

No somos partidarios de identificar la vida útil de los activos revertibles con la de la concesión, ya que se trata de una interpretación muy forzada de las normas contables. Cuando se establece como uno de los motivos de la

---

<sup>125</sup> Resolución, de 30 de julio de 1991, por la que se dictan normas sobre el inmovilizado material.

<sup>126</sup> MARTÍNEZ LAGUNA y YUBERO HERMOSA, *op. cit.*, pág. 505 y ss.

---

amortización la existencia de una norma que imponga un límite al uso de un determinado activo, creemos que se está refiriendo a otro supuesto, cual es el hecho de que una ley imponga un plazo máximo de utilización de ciertos activos con el fin de proteger determinados bienes, como pueden ser la vida, la salud, la seguridad, el medio ambiente, etc. En este caso sí que tiene sentido reducir o limitar la vida útil de un activo, por cuanto su utilización, transcurrido ese plazo, supondría un gran perjuicio.

No creemos que se halle en la misma situación una concesión administrativa, ni que sea motivo de limitación de la vida útil de unos activos el que los mismos reviertan al final de la misma a un ente público. Esos activos continúan siendo operativos una vez se han traspasado a la Administración. En esto se basa la reversión. Si la Administración no pudiera emplearlos, no tendría sentido esta cláusula contractual. Por lo que consideramos que la amortización técnica de los activos revertibles debe practicarse en función de su verdadera vida útil, con independencia de la duración de la concesión, la cual no juega como un límite legal en la fijación de aquella.

Las amortizaciones acumuladas figurarán en el activo del balance minorando la inversión y, en cualquier caso, se deducirán las ya practicadas para conocer cuál es el valor neto contable de los activos correspondientes. En consecuencia, la relación que mantiene con los activos a los que afecta es total y directa y no se concibe sin relación a ellos.

---



Si la empresa cuenta con activos de carácter depreciable, deban ser o no objeto de reversión, siempre deberá dotar la amortización técnica. Así lo indica el art. 39 del Cco., los arts. 187 y 195 del TRLSA y la norma de valoración 2.5 del PGC<sup>127</sup>, así como la doctrina en general. Por ejemplo, BUIREU GUARRO ha escrito que, “conviene aquí hacer notar el carácter obligatorio de las amortizaciones; su realidad no puede depender de la existencia de un resultado próspero o adverso en el ejercicio, ya que la amortización es un gasto, un elemento más del coste, un reflejo de la disminución cuantitativa y cualitativa de los bienes de equipo; los valores de esta clase que figuraran en el inventario formado sin tener en cuenta su depreciación no aparecerían por su valor real.”<sup>128</sup>

De esta forma se crea un fondo que reconstruye el valor de dichos activos, consiguiendo, de una parte, tener una imagen fiel de patrimonio, por cuanto indica cuál es el valor real de los activos y, de otra parte, rehace, durante varios ejercicios, los recursos invertidos en el activo, normalmente, con la finalidad de adquirir otro activo de la misma naturaleza.

Cuando en páginas anteriores se analizó el proceso de formación de los costes, se puso de manifiesto que la amortización constituía un elemento más del coste.

---

<sup>127</sup> “En todos los casos se deducirán las amortizaciones practicadas, las cuales habrán de establecerse sistemáticamente en función de la vida útil de los bienes, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar la obsolescencia que pudiera afectarlos.”

<sup>128</sup> En *Manual de Contabilidad*, Ed. Pirámide, Madrid, 1991, pág. 270.

Este consumo es objeto de valoración económica y, además, tiene reflejo en la contabilidad, recibiendo el nombre de amortización.

De lo anterior se deduce que la amortización técnica cumple varias funciones que pueden ser resumidas en las siguientes. Desempeña una función financiera ya que la amortización significa la liquidación, descongelación o realización del inmovilizado, esto es, la creación periódica de un fondo que permitirá en un futuro adquirir otro de las mismas características, sin que la empresa se descapitalice. La empresa, por medio de las dotaciones anuales, va recuperando el valor del bien para que, cuando finalice su vida útil y tenga que reemplazarlo, disponga de fondos suficientes con los que financiar su adquisición. Si no actúa así, la empresa se descapitalizará, ya que cuando el equipo industrial cause baja, el valor residual derivado de su venta será insuficiente para afrontar la compra de otro nuevo. La amortización, en este sentido, tiene por objeto dotar anualmente a la empresa de medios adecuados que permitan financiar la adquisición del nuevo elemento patrimonial cuando tenga que sustituir algún componente de su inmovilizado, disponiendo de recursos financieros<sup>129</sup>.

---

<sup>129</sup> Existe en este tema disparidad de opiniones acerca de si la amortización debe practicarse sobre costes históricos o sobre costes de reposición. A modo de resumen, a favor de la primera hipótesis se puede alegar que se evita incrementar el precio de los productos, mientras que a favor de la segunda, que permiten adquirir el nuevo activo sin tener que recurrir a otras partidas, pues es claro que debido a la depreciación monetaria, nuevas tecnologías, etc., el precio del nuevo elemento será superior que el del dado de baja que se reemplaza y que, por tanto, el fondo de amortización no será bastante para hacer frente a la reposición.

Para COLAO MARÍN, esta es la función primordial de la amortización, de la cual derivan las demás. “La principal función de la amortización consiste en reflejar e imputar la depreciación de los bienes del activo. En el cumplimiento de esta función, que implica casi automáticamente el de las demás, no incompatibles, sino complementarias de ella, (...)”. *Op. cit.*, pág. 125.

Realiza una función económica, ya que al igual que la producción supone el consumo de materias primas, mano de obra, etc., que se incorporan al proceso productivo, también el equipo fijo de la empresa es consumido parcialmente en cada ejercicio, por lo que a través de la amortización pasa a formar parte del coste de los productos<sup>130</sup>.

Ejerce, finalmente, una función patrimonial, ya que expresa la pérdida de valor que experimentan determinados elementos del activo como consecuencia del transcurso del tiempo, uso, etc., permitiendo conocer cuál es el verdadero valor patrimonial de los bienes que integran el activo<sup>131</sup>.

Por su parte, el fondo de reversión no tiene naturaleza patrimonial, sino exclusivamente financiera, por ello en algunos casos se denomina también “amortización financiera” para diferenciarla de la “amortización técnica” o de activo.

---

<sup>130</sup> FERNÁNDEZ PIRLA, en *Teoría económica de la contabilidad*, op. cit., págs. 257 y ss.

<sup>131</sup> A estas funciones se pueden añadir otras, entre las que destaca la función legal, estableciéndose su obligatoriedad, para mantener la intangibilidad del patrimonio y ser una garantía de los acreedores. Si no se practica la amortización, los precios de coste serían inferiores a los reales; si la empresa fija su precio de venta añadiendo un porcentaje de beneficio a ese coste inferior, se obtendrá un valor de enajenación insuficiente, por lo que se producirá una descapitalización o empobrecimiento de la empresa y, consecuentemente, los acreedores verán disminuida su garantía.

Las dotaciones al fondo de reversión tienen como finalidad reconstruir la inversión realizada en los bienes que deben revertir a la Administración. No reflejan, consecuentemente, ninguna depreciación real del activo revertible, así como ningún coste empresarial. La relación existente con dichos elementos es indirecta<sup>132</sup>, ya que sirven, exclusivamente, para cuantificar la magnitud de la pérdida, permitiendo devolver los capitales en ellos invertidos, consiguiéndose que el neto patrimonial de la empresa no sufra ningún quebranto al producirse la reversión<sup>133</sup>.

La amortización financiera implica la reintegración escalonada de los créditos de financiación obtenidos por la empresa para poder desarrollar su actividad.

La función financiera del fondo de amortización técnica es la que puede confundirse con la función del fondo de reversión en empresas concesionarias, ya que siempre que se trate de bienes amortizables, tanto la amortización técnica, como las dotaciones al fondo de reversión aseguran la recuperación de los capitales invertidos en tales bienes, pudiéndose producir una doble

---

<sup>132</sup> LASHERAS MERINO califica esta relación de “artificial” y “aritmética”. En *op. cit.*, págs. 1022 y 1023.

<sup>133</sup> Para COLAO MARÍN, el fondo de reversión “Está previsto, en suma, no para el supuesto de continuidad de la empresa en la actividad, sino para el de cesación de la vinculación de la empresa con tal actividad.” *Op., cit.*, pág. 78. Consideramos del todo incorrecta esta afirmación puesto que el fondo de reversión no se crea únicamente cuando la empresa debe cesar en su actividad, sino que debe dotarse en cualquier caso, ya que lo que persigue es el mantenimiento de su neto patrimonial, ya sea con el fin de devolver el capital a accionistas y acreedores, ya sea con el fin de continuar con la empresa.

recuperación de las fuentes de financiación de no destinarse el fondo de amortización técnica a la reposición del activo.

Así pues, la dotación al fondo de reversión debe ascender exclusivamente al valor neto contable de los activos revertibles, es decir, la parte del valor del bien no recuperada vía amortización técnica, más los gastos necesarios para ejecutar la reversión. Lo que no resulta adecuado, desde el punto de vista contable, es dotar el fondo de reversión por el importe total capitalizado con que figuran dichos activos en los registros contables de la empresa concesionaria, ya que esto supondría, en determinados casos, constituir un fondo superior al necesario para recuperar la inversión realizada en el activo revertible. Si la empresa no destina el fondo de amortización técnica a la reposición de los activos, podrá destinarlo a la amortización por reversión, no siendo necesario duplicar el gasto<sup>134</sup>.

Por ello, llegamos a la conclusión de que fondo de reversión y amortización técnica son dos conceptos distintos<sup>135</sup>, pero relacionados, en el sentido de que la

---

<sup>134</sup> GINER INCHAUSTI declara en este sentido que, “la amortización técnica se deriva de la depreciación del consumo del activo, y no del hecho de la reposición. Por ello, en caso de tratarse de un activo depreciable que no debe ser renovado, como los fondos recuperados vía amortización técnica no se destinarán a la sustitución del bien, podrán emplearse en la amortización por reversión, y no se debe dotar el fondo de reversión por la cuantía en que se dote la amortización acumulada.” En “La actualización de los fondos de reversión”, *Técnica Contable*, junio 1986, pág. 283.

<sup>135</sup> FERNÁNDEZ PIRLA señala que hay que distinguir dos conceptos fundamentales. De una parte, “las amortizaciones de reposición, que son parte integrante del coste.” De otra parte, “la creación del fondo de reversión o para amortización del capital, que supone una amortización financiera con cargo a

amortización técnica deberá efectuarse siempre que existan bienes depreciables y en función de la vida útil de los elementos revertibles, aunque no deban ser repuestos dentro del período concesional, mientras que el fondo de reversión deberá únicamente dotarse por el importe no alcanzado con lo anterior y basándose en la duración de la concesión administrativa<sup>136</sup>.

Algunos autores, sin embargo, sostienen una opinión distinta, ya que si bien consideran que no debe duplicarse el gasto por reversión y por amortización técnica, sacrifican ésta por aquélla y, por lo tanto, en el supuesto de que los activos revertibles no deban reponerse dentro del período concesional, no es necesario dotar la amortización técnica, ya que la única finalidad de ésta es la reposición de los activos, bastando con la dotación por reversión para reconstituir el capital invertido en activos revertibles. Es de esta opinión GOXENS DUCH para quien “la amortización, si ya no debe procederse dentro del período de la concesión a la reposición de los elementos del activo revertible no debe realizarse, ya que la finalidad de la misma es atender a tal reposición (...).

En resumen, el fondo de reversión trata de reconstituir el capital invertido en activo revertible o de la explotación revertible, cuando éste sea cedido

---

beneficios, es decir, una auténtica minoración de beneficio (no mayores costes).” *Teoría económica de la contabilidad. Op. cit.*, pág. 370.

<sup>136</sup> En la misma línea que apuntamos, pero siguiendo con su tesis, BALLESTER CASADO sostiene que, “el saneamiento de los activos revertibles es, en consecuencia, doble, por lo que simultáneamente tendrá lugar un proceso de “amortización técnica” del equipo fijo en funcionamiento, junto a un proceso de “amortización por reversión” del activo ficticio que éste origina tras su cesión gratuita.” En *Un ensayo sobre la reversión de activos, op. cit.*, pág. 91.

gratuitamente a la entidad concedente. El fondo de amortización acumulado ha de cubrir la reposición de los bienes con vida útil inferior al plazo de concesión y que han de reponerse para mantener la eficacia de la explotación. Cuando no ha de procederse a la reposición de los elementos del activo fijo reversible, dentro del período de la concesión, no es necesaria la amortización técnica.”<sup>137</sup>.

Existe otra postura, según la cual ambos fondos son independientes y, por consiguiente, no mantienen ninguna relación cuantitativa, debiéndose dotar por su importe total<sup>138</sup>.

Respecto a las relaciones existentes entre el fondo de reversión y la amortización técnica, cuando en una concesión administrativa existan activos sujetos a reversión, pueden plantearse diversas situaciones.

### **b´. Activos revertibles no depreciables.**

---

<sup>137</sup> En “La amortización financiera y la amortización técnica en las empresas concesionarias de servicios públicos”, *op. cit.*, pág. 160.

Esta finalidad de reposición en la amortización es también la única que evoca AECA cuando fija las diferencias entre ambas figuras. En *Principios contables. Fondo de reversión. Op. cit.*, pág. 20.

<sup>138</sup> Esta fue la tendencia que marcó el legislador de 1982, conteniéndose en el RIS. CEA GARCÍA y AECA, si bien son partidarios de dotar el fondo de reversión por el valor neto contable que tengan los activos revertibles al concluir la concesión, como le añaden los gastos de reacondicionamiento y estos los cuantifican en el importe de la amortización acumulada, bien podrían ubicarse dentro de esta línea de opinión.

La empresa concesionaria únicamente deberá dotar el fondo de reversión, dado que el activo no se amortiza, por el valor neto contable estimado del mismo en el momento de la reversión, según las pautas señaladas en el apartado anterior.

En el supuesto de una concesión administrativa, de duración determinada y en la que se pacta la reversión del único activo implicado en la misma, el cual no es amortizable y con un precio de adquisición definido, la empresa deberá dotar tan sólo el fondo de reversión por su valor neto contable estimado que, en principio, es igual al coste de adquisición.

Para facilitar el razonamiento se prescinde de cualquier otra implicación, además de no producirse gastos de entrega.

### **c'. Activos depreciables y con vida útil coincidente con la concesión.**

En este supuesto, se deberá dotar tanto la amortización técnica como el fondo de reversión. La primera se destinará a renovar el activo revertible previamente a su reversión, mientras que el fondo de reversión deberá alcanzar el importe del activo en ese momento, es decir, el de su coste de reposición, pues no se habrá depreciado.

Siguiendo con la hipótesis anterior, pero considerando que el activo tiene una vida útil coincidente a la duración de la concesión y, en consecuencia, es necesaria su reposición previamente a la reversión, sin que exista inflación. Se supone una amortización técnica lineal.



En esta figuración será necesario, de una parte, dotar la amortización técnica por el valor de adquisición del activo, para así poder hacer frente a la renovación del mismo cuando concluya su vida útil y de esta forma entregarlo en condiciones de perfecto uso. Y, de otra parte, el fondo de reversión se deberá dotar por el valor neto contable del activo en el momento de la reversión, para hacer frente a la pérdida patrimonial.

#### **d'. Activos depreciables y con vida útil superior al período concesional.**

La empresa concesionaria dotará, por una parte, la amortización técnica en función de la vida útil del activo revertible y, por otra, la provisión por reversión, en función de la duración de la concesión administrativa, debiendo alcanzar ésta, exclusivamente, el valor neto contable que tenga ese bien en el momento de la reversión.

En este supuesto, aunque los bienes no deban ser renovados, la normativa contable exige que, en cualquier caso, este fondo de amortización se dote. Por esta razón, el fondo de reversión, sólo debe cubrir la parte del valor del bien que no queda cubierta por el importe de la amortización técnica.

Continuando con la misma hipótesis de estudio y considerando que la vida útil del bien es superior a la duración de la concesión, la amortización técnica se practicará atendiendo a este período, por lo que al concluir la concesión su

importe acumulado será el resultado de multiplicar por la duración de la concesión la cuantía obtenida de dividir el valor del bien entre su vida útil.

El fondo de reversión deberá dotarse por el valor neto contable del activo en el momento de la reversión, ya que al no aplicarse la amortización técnica a su finalidad, ya que no es necesaria la renovación del activo, ese fondo complementará al fondo de reversión, que deberá dotarse exclusivamente por el resto.

#### **e'. Activos depreciables y con vida útil inferior al período concesional.**

Cuando los activos revertibles tengan una vida útil inferior al período concesional y, consecuentemente, queden sometidos a uno o varios procesos de reposición a lo largo de la duración de la concesión administrativa, la empresa deberá practicar la amortización técnica en función de la vida útil de los activos, y el fondo de reversión se dotará por el valor neto contable que tengan los últimos bienes repuestos al finalizar la reversión.

La amortización técnica se empleará con fines de reposición, mientras que el fondo de reversión deberá cubrir la porción pendiente de amortizar de la última inversión realizada en dichos activos.

Este supuesto es el mismo que el anterior, pero partiendo de la última reposición.

Suponiendo que el activo revertible tiene una vida útil inferior a la duración de la concesión, al finalizar aquella, la amortización acumulada habrá alcanzado el valor del activo, procediéndose a su reposición.

A partir de ese ejercicio, la amortización técnica seguirá practicándose de igual forma, de tal manera que el fondo de reversión deberá dotarse por el valor neto contable que tendrán los activos al concluir la concesión.

### **G. Renovación de los activos.**

Si los activos revertibles tienen una vida útil inferior al período concesional y deben ser sometidos a una o varias reposiciones<sup>139</sup>, la empresa procederá en cada renovación de igual forma que si dichos bienes no estuvieran afectos a la ulterior entrega a la Administración. Si como consecuencia de la renovación de los bienes, se modificasen algunas circunstancias previstas inicialmente en el plan de reparto, éstas podrían dar lugar a la necesidad de revisar y modificar dicho plan.

### **H. El plan de reparto.**

---

<sup>139</sup> El ICAC, en su Resolución sobre inmovilizado material, define la renovación como el conjunto de operaciones mediante las que se recuperan las características iniciales del bien objeto de renovación. Su valoración se realizará de acuerdo con las siguientes pautas:

- a) Se capitalizará, integrándose como mayor valor del inmovilizado material, el importe de las renovaciones efectuadas de acuerdo con el precio de adquisición en su caso coste de producción de la operación.
- b) Simultáneamente a la operación anterior, se dará de baja, en su caso, el elemento sustituido y las correcciones de valor que le correspondan, registrándose, en su caso, el correspondiente resultado producido en esta operación por la diferencia entre el valor neto contable resultante y el producto recuperado.

La imputación del gasto anual por reversión, es decir, el plan de reparto e imputación temporal de la pérdida ocasionada por la reversión debe ser lógico y sistemático.

Esta distribución ha de permitir alcanzar una correcta correlación entre los ingresos y los gastos obtenidos a lo largo de los diferentes ejercicios económicos de explotación de la concesión administrativa.

La pérdida a repartir debe afectar a todos y cada uno de los ejercicios en los que la empresa funciona en régimen de concesión administrativa, con las matizaciones antes analizadas.

La imputación tiene que ser racional, realizándose la dotación al fondo de acuerdo con un plan metódico que se adecue a los principios contables y, especialmente, al de correlación de ingresos y gastos.

Además, debe basarse en un plan financiero, es decir progresivo, ya que las dotaciones anuales que realiza el concesionario se van acumulando en la provisión por reversión, originando una retención de ingresos de la empresa que se materializan en activos líquidos susceptibles de inversión rentable. El plan de reparto deberá tener en cuenta la rentabilidad financiera derivada de las provisiones acumuladas.

---

En cuanto a las posibilidades que tiene el concesionario, se puede distinguir entre planes de reparto lineales, en función del grado de utilización de los activos y en función de los ingresos.

#### **a'. Plan de reparto lineal.**

Los planes de reparto lineal o constante constituyen la fórmula más sencilla, consistiendo en dividir el importe total estimado de la provisión por reversión entre el número de años de duración de la concesión administrativa. De esta forma, la dotación anual será igual para todos los períodos.

Esta era la fórmula prevista en la Ley 61/1978, reguladora del Impuesto sobre Sociedades.

Creemos que este método debe ser rechazado porque, a pesar de su sencillez, vulnera el principio de correlación de ingresos y gastos, siendo de aplicación, únicamente, en el supuesto de que las fórmulas de carácter financiero fueran de difícil o imposible implantación<sup>140</sup>.

#### **b'. Plan de reparto en función del grado de utilización.**

Los planes de reparto en función del grado de utilización de los activos revertibles consisten en distribuir el importe global de la provisión por reversión

---

<sup>140</sup> CEA GARCÍA es un claro detractor del sistema lineal de imputación del gasto por reversión. En *Análisis contable de la reversión de activos*, op. cit., pág. 42.

según la aportación de servicios de los activos revertibles al proceso de explotación de la concesión administrativa.

Esta posibilidad resultará poco acertada, con relación al principio de correlación de ingresos y gastos, en el supuesto de concesiones administrativas que tengan un grado de utilización igual de los activos revertibles a lo largo del período concesional.

### **c'. Plan de reparto en función de los ingresos esperados.**

Finalmente, el plan de reparto podrá establecerse con arreglo a los ingresos esperados durante la duración de la concesión administrativa. Este sistema puede presentar una gran dificultad cuando se trate de contratos de una gran duración.

Este planteamiento es el que más se aproxima a los requisitos exigidos en la normativa contable. Este es el método que adopta el ICAC en su Resolución sobre inmovilizado inmaterial, así como las adaptaciones sectoriales del PGC, aunque con algunas peculiaridades, para adecuarlo a sus especiales características.

El plan de dotaciones se calculará en función de los ingresos suministrados por los activos revertibles en el ejercicio, respecto a los totales esperados en el período de concesión. Si este procedimiento no fuera posible por la incertidumbre del cálculo, podrá utilizarse un método alternativo sistemático, como por ejemplo, un método financiero de carácter progresivo, en función de

la utilización de los activos implicados en la prestación del servicio, siendo desaconsejado el plan constante o lineal.

Generalmente, las empresas concesionarias al tener ingresos crecientes como consecuencia del aumento del consumo del servicio, como de la elevación monetaria de las tarifas, así como por la reinversión de las dotaciones al fondo de reversión, la imputación más acorde con el principio de correlación de ingresos y gastos es la que reparte el gasto en función de los ingresos, ya que cualquier otra fórmula distorsionaría los resultados de la empresa y, por consiguiente, la verdadera situación de la misma.

En conclusión, creemos que el gasto por reversión tiene que estar en conexión con los ingresos que la concesión genera.

CEA GARCÍA realiza un análisis detallado de los planes de reparto del gasto por reversión, llegando a la conclusión de que siempre se deberá adoptar un plan financiero, siendo el más aconsejable el que se articula en función de la serie futura de ingresos esperados del negocio y ello con independencia de que la financiación de los activos revertibles proceda de recursos propios o de recursos ajenos, y que se produzca o no, en cualquiera de estos dos supuestos, un reintegro paralelo a los aportantes del capital. Sostiene este autor que, “supuesta la financiación de los activos revertibles con recursos propios y para una primera hipótesis de no amortización o reembolso gradual paralelo del capital social por la magnitud de la dotación a la provisión para reversión de activos, la cuota efectiva por este concepto con repercusión en la cuenta de

Pérdidas y Ganancias de los distintos períodos, sería la diferencia entre la magnitud nominal de la dotación a la provisión resultante del plan menos la rentabilidad financiera imputada a la provisión acumulada por reversión de activos (...). Caso de que existiese un reintegro gradual del capital social por la dotación efectuada en cada período a la provisión para la reversión de activos, también los cálculos del plan deberían tener implícito este mismo efecto, pues si bien no podrían rentabilizarse los recursos procedentes de la dotación a la provisión al haberse utilizado para la amortización parcial por reintegro del capital social, no hay duda de que las cuotas del plan deberían seguir la progresividad inherente al efecto financiero reseñado, ya que en términos relativos la tasa de rentabilidad de los recursos propios progresivamente menores exigiría simultáneamente cuotas de dotación a la provisión creciente por el factor financiero para que no existiese distorsión entre los distintos períodos de la concesión de la tasa de rentabilidad de los recursos propios a igualdad de otras circunstancias.

En caso de financiación con recursos ajenos onerosos, (...) si no se produce reintegro paralelo de la deuda por los recursos líquidos recuperados mediante la dotación a la provisión, éstos podrían reinvertirse rentablemente neutralizando la progresividad financiera del plan de dotación a la referida provisión, y si hubiese reembolso paralelo de la deuda, la minoración de los costes financieros para un principal menor de los préstamos se compensaría con la progresividad financieramente creciente del plan de dotación temporal a la reversión, neutralizándose entre sí.”<sup>141</sup>

---

<sup>141</sup> *Análisis contable de la reversión de activos, op. cit.*, págs. 45 y ss.



GUZMÁN RAJA sostiene que como la concesión administrativa “es un negocio jurídico que tiene por objeto la explotación de determinados servicios públicos a cambio de la obtención de un precio o tarifa, es evidente que el ingreso derivado del citado precio o tarifa debe incluir la recuperación del coste de los activos a revertir y, por lo tanto, deberemos repartir la pérdida esperada durante el período concesional mediante la imputación a la cuenta de resultados del gasto por reversión en proporción a la serie de ingresos esperados, y ello sin perjuicio de considerar la posible rentabilidad de los fondos recuperados a determinada tasa de interés  $t$ .”<sup>142</sup>

En cualquier caso, al estar basado el plan de reparto en una serie de datos hipotéticos, será necesario ir adecuándolo en función de los posibles cambios que pudieran producirse: modificación del valor de reposición previsto para los activos sujetos a reversión o de su vida útil, actualización legal de valores que afecte a los activos revertibles, alteración de los gastos previstos en acondicionar los activos revertibles al finalizar la concesión, prórroga o acotamiento de la concesión, fluctuación de la tasa de interés, etc. Además la rectificación del plan de reparto sólo afectará al cálculo de las dotaciones futuras, pero nunca a las dotaciones ya realizadas.

#### **d´. Supuesto de plan de reparto en función de los ingresos.**

---

<sup>142</sup> En “La aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos para un cálculo adecuado de las dotaciones al fondo de reversión.” *Técnica Contable*, núm. 570, 1996, pág. 432.

Con un sencillo supuesto, referenciado al sector de las autopistas de peaje, se calcularán las dotaciones anuales al fondo de reversión en función de los ingresos esperados.

Suponiendo una sociedad concesionaria de autopistas que es titular de una concesión administrativa con una duración de cinco años, momento en que revertirá la inversión en autopistas al Estado, debiéndose efectuar unos gastos para llevar a cabo la entrega de 2.000 u.m. y fijándose la vida útil del activo en 10 años.

Esta sociedad presenta la siguiente situación el 1 de enero del 2001 (en u.m.):

ACTIVO	PASIVO
Inversión en autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje (225) .....100.000	Capital social (100).....100.000
TOTAL.....100.000	TOTAL.....100.000

Según el Plan Económico Financiero de la sociedad, los ingresos previstos por peaje son los siguientes:

<b>Año</b>	<b>Ingresos previstos (u. m.)</b>
2001	21.000
2002	42.000
2003	75.000
2004	120.000
2005	175.000
<b>TOTAL</b>	<b>433.000</b>

Los ingresos reales por la explotación coinciden con los previstos.

En esta hipótesis, la sociedad deberá dotar un fondo de reversión en la siguiente cuantía:

Precio de adquisición de los activos revertibles.....	100.000
Amortización acumulada en la fecha de reversión.....	(50.000)
(100.000 x 5 años x 1/10)	
Valor neto contable a la fecha de la reversión.....	<u>50.000</u>
Obras de reacondicionamiento.....	2.000
<b>Fondo de reversión a dotar.....</b>	<b><u>52.000</u></b>

Según la adaptación del PGC a autopistas, recogida en la Orden ministerial de 10 de diciembre de 1998, el fondo de reversión a dotar anualmente será:

Año	Fondo de reversión a dotar anualmente	Fondo de reversión acumulado
2.001	$(21.000/433.000) \times 52.000 = 2.522$	2.522
2.002	$(42.000/433.000) \times 52.000 = 5.044$	7.566
2.003	$(75.000/433.000) \times 52.000 = 9.007$	16.573
2.004	$(120.000/433.000) \times 52.000 = 14.411$	30.984
2.005	$(175.000/433.000) \times 52.000 = 21.016$	52.000

Según la Resolución del ICAC, la dotación podría calcularse de igual forma, aunque se podría emplear cualquier otro método progresivo. No creemos, sin embargo, que la dotación pudiera hacerse de forma lineal, es decir, efectuar una dotación anual de 10.400 u.m. (52.000/5).

En el supuesto de que los ingresos reales difiriesen de los previstos en el Plan Económico Financiero, las dotaciones serían las siguientes<sup>143</sup>:

Año	Ingresos previstos (u. m.)	Ingresos reales
2001	21.000	20.000
2002	42.000	37.000
2003	75.000	72.000
2004	120.000	125.000
2005	175.000	191.000
<b>TOTAL</b>	433.000	445.000

<sup>143</sup> La Adaptación del PGC a las empresas eléctricas, no recoge esta posibilidad, por lo que las dotaciones se mantendrán en cualquier caso, sean superiores o inferiores los ingresos obtenidos.

Año	Fondo de reversión a dotar anualmente	Fondo de reversión acumulado
2.001	$(21.000/433.000) \times 52.000 = 2.522$	2.522
2.002	$(42.000/433.000) \times 52.000 = 5.044$	7.566
2.003	$(75.000/433.000) \times 52.000 = 9.007$	16.573
2.004	$(125.000/433.000) \times 52.000 = 15.011$	31.584
2.005	$52.000 - 31.584 = 20.415$	52.000

### **I. Principio de uniformidad.**

Una vez seleccionado un método de imputación del gasto por dotación al fondo de reversión, éste debe aplicarse de un modo uniforme, independientemente del nivel de rentabilidad de la empresa concesionaria y de otras consideraciones fiscales.

### **e. OTRAS CUESTIONES CONTABLES QUE SUSCITA EL FONDO DE REVERSIÓN.**

Además de los problemas contables que ya se han analizado, el fondo de reversión puede suscitar otras cuestiones como son la posibilidad de que exista una opción de compra, subvenciones o que la empresa concesionaria sea de carácter mixto.

#### **A. La opción de compra.**

El supuesto que aquí se plantea, por otra parte bastante excepcional, se produce cuando en el contrato de concesión administrativa, además de la cláusula reversional, existe otra por la que el ente público concedente se reserva una opción de compra sobre algunos de los activos afectos a la explotación.

Lógicamente, la solución contable diferirá en función de la certeza que exista acerca de que el ente público ejercite o no dicha opción de compra. Si no hay indicios claros, el fondo de reversión deberá dotarse siguiendo las reglas generales anteriormente apuntadas, ya que cualquier otra posibilidad vulneraría el principio de prudencia, al dotar el fondo por cuantía inferior a la que realmente corresponde, produciendo un quebranto patrimonial que podría afectar la viabilidad de la empresa concesionaria.

Consideramos que, en caso de duda, podría adoptarse como pauta para discernir sobre la viabilidad de que se ejercite la opción de compra, los criterios establecidos a tal efecto, para el arrendamiento financiero, en la Resolución del ICAC sobre inmovilizado inmaterial. En este caso, se entiende que no existen dudas razonables de que se ejercitará la opción de compra cuando o bien el precio de la opción de compra es menor que el valor residual que se estima tendrá el bien en el momento de ejercitar la opción, o bien cuando el precio de la opción de compra, en el momento de firmar el contrato, es insignificante o simbólico.

Si existe certeza de que el ente público va a ejercitar la opción de compra, es decir, va a pagar un determinado precio por algunos de los activos revertibles,

lógicamente, el fondo de reversión quedará afectado en el sentido de que la pérdida patrimonial será inferior y, en consecuencia, las dotaciones no deberán alcanzar el valor neto contable de los activos revertibles más los gastos de entrega, sino que deberá disminuirse en el importe de dicha opción de compra. La empresa concesionaria ya no debe reconstruir la totalidad de la inversión realizada, porque el quebranto que sufrirá será menor al recibir de la Administración parte de lo que valen los activos que debe entregar, no estando en presencia, consecuentemente, de una “entrega gratuita”, sino de una entrega remunerada, aunque sea parcialmente.

Si esta opción de compra afectase a la totalidad de los bienes revertibles y además cubriese el valor neto contable que los mismos tuvieran en el momento de la reversión, no sería necesario crear el fondo de reversión, al desaparecer las premisas necesarias para su dotación. Si la empresa tuviera que entregar los bienes en determinadas condiciones, consideramos que este gasto debería tratarse contablemente como un gasto del ejercicio en que se acomete o como una provisión para grandes reparaciones si cumplierse los requisitos exigidos para ello, pero no daría lugar tampoco a la contabilización de un fondo de reversión por este concepto.

## **B. Subvenciones de capital.**

Otro posible supuesto es aquel en que la empresa concesionaria percibe una subvención de capital no reintegrable para adquirir los activos revertibles. Este hecho puede afectar la dotación al fondo de reversión, en función de si el activo

revertible es depreciable o no y, en el primer caso, de si la vida útil coincide o no con el período concesional. Además hay que tener en cuenta si la Administración concede una única subvención o si la concede con cada renovación.

Según el PGC, las subvenciones de capital no reintegrables se imputarán a resultados en proporción a la depreciación que experimenten los activos financiados con dichas subvenciones. Este tratamiento contable provoca que se compensen total o parcialmente, en función de si la subvención cubre o no la totalidad de la inversión, el gasto que provoca la dotación a la amortización y el ingreso generado por el traspaso de la subvención a resultados.

Si los activos son no depreciables, la subvención se imputará al resultado del ejercicio en el que se produzca la baja en inventario de los mismos.

En consecuencia, la incidencia que las subvenciones tienen sobre el fondo de reversión depende de diversos factores, por lo que se va a proceder a su análisis de forma separada.

#### **a'. Supuesto en que el activo revertible es no depreciable.**

Cuando el activo revertible no se deprecia, el fondo de reversión a dotar quedará afectado por el importe de la subvención percibida, de tal manera que su cuantía deberá rebajarse en el de dicha subvención. Es decir, el fondo de reversión únicamente tiene que recuperar la parte del activo que no ha sido financiada con la subvención.



Si se supone una concesión administrativa cuya duración se fija en 10 años, a la que se afecta un activo no depreciable que debe revertir a la Administración al término de la misma. Su valor de adquisición ha sido de 100 u.m., habiéndose recibido una subvención de capital no reintegrable por el 50 por 100 del valor del bien. Además, los gastos de entrega del activo son de 10 u.m.. Para facilitar la comprensión se prescinde de cualquier otra incidencia.

El fondo de reversión a dotar si no se hubiese percibido la subvención sería de 110 u.m., es decir, el valor neto contable del activo más el importe de los gastos de entrega.

Ahora bien, teniendo en cuenta que esta empresa ha percibido una subvención de 50 u.m., el fondo que deberá dotar se reducirá en dicho importe, por lo que solamente deberá alcanzar 60 u.m., que se corresponde con la parte del valor del activo que no ha sido financiada por la subvención más la cuantía de los gastos de entrega (50+ 10).

**b'. Supuesto en que el activo revertible es depreciable y su vida útil coincide con el período concesional.**

El fondo de reversión que tendrá que dotarse será el mismo que si la empresa no hubiese percibido la subvención, puesto que al coincidir la vida útil con el período concesional, se traspaasa a resultados la totalidad de la subvención, por lo que el ingreso que genera se compensa con el gasto por amortización.

Si la empresa recibiese en el momento de la renovación otra subvención, el fondo de reversión se reduciría en ese importe, ya que permite reconstruir la inversión en el activo revertible.

Siguiendo con los datos de la hipótesis anterior, el fondo de reversión que se dotaría en este segundo supuesto sería de 60 u.m.  $(100-50+ 10)$ .

**c'. Supuesto en que el activo revertible es depreciable y su vida útil es superior al período concesional.**

El fondo de reversión que debería dotarse será el del valor neto contable del activo en el momento de la reversión más los gastos de entrega y reducido en la parte de la subvención no traspasada a resultados. El fondo de amortización acumulado, como no debe emplearse en la renovación del activo y reducido en el importe de la subvención traspasada a resultados, cumple con la función financiera del fondo de reversión.

De acuerdo con el supuesto anterior y considerando que la vida útil del activo es de 20 años, practicándose una amortización lineal, se tendría que dotar un fondo de reversión por importe de 35 u.m.  $(100-50-50+ 25+ 10)$ .

**d'. Supuesto en que el activo revertible es depreciable y su vida útil es inferior al período concesional.**

Si la empresa percibiese una única subvención en el inicio de la concesión, se tendría que dotar un fondo de reversión por el mismo importe que si la vida útil coincidiese con el período concesional, ya que la subvención habría quedado traspasada a resultados en el período de la primera renovación, compensándose con la amortización dotada. Es decir, se dotaría un fondo de reversión de 110 u.m.

Si la empresa percibiese una subvención cada vez que se produce la renovación del activo revertible, el fondo de reversión a dotar se reduciría en la cuantía de la última subvención no traspasada a resultados cuando se produce la reversión. Suponiendo que la vida útil del activo es de 8 años, el fondo de reversión que se dotaría sería de 47,5 u.m.  $(100 - 25 - 50 + 12.5 + 10)$ .

### **C. Empresas mixtas.**

Otra posible incidencia en la dotación al fondo de reversión se produce cuando la empresa concesionaria del servicio público que debe revertir los activos al final de la concesión tiene carácter mixto, es decir, su capital no es íntegramente privado, sino que está participado por una Administración que, normalmente, es quien recibirá los activos afectos a la explotación<sup>144</sup>. Esta situación suele producirse en el ámbito local<sup>145</sup>.

---

<sup>144</sup> Si por el contrario, el ente público a quien reverts los activos afectos al servicio público pertenece a otra Administración, parecería lógico que el tratamiento contable del fondo de reversión fuese el mismo que si se la empresa fuera íntegramente privada.

*Vid.*, a este respecto, CEA GARCÍA, en *Análisis contable de la reversión de activos*, *op. cit.*, pág. 74 y ss.

En estos casos y siguiendo a LASHERAS MERINO<sup>146</sup>, el fondo de reversión a constituir no cubrirá la totalidad de la inversión realizada en los activos revertibles, sino que se calculará en función del capital privado de la empresa, puesto que no tendría ningún sentido dotar dicho fondo en la parte del capital que pertenece al ente público, puesto que no “pierde nada” ya que recibe los activos<sup>147</sup>.

#### **D. La actualización de valores.**

Un último problema que se va a apuntar es la actualización legal de valores y el fondo de reversión.

Junto a las rectificaciones del valor de adquisición de los activos cuando se produce una disminución de su valor, pueden existir revalorizaciones o actualizaciones. La finalidad última es paliar los efectos que la inflación tiene sobre los valores históricos.

Recogiendo lo dispuesto en el art. 38.1.f) del Cco., los arts. 195 y 196 del TRLSA establecen que los elementos del activo inmovilizado y del activo

---

<sup>145</sup> Así está previsto en la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local.

<sup>146</sup> *Op. cit.*, págs. 1049 y ss.

<sup>147</sup> Por esta misma razón, si la empresa concesionaria es una sociedad estatal o municipal al 100 por 100, no tiene ninguna razón crear y dotar el fondo de reversión.

circulante deberán valorarse por su precio de adquisición o coste de producción. Este principio contable de precio de adquisición establece que dicho valor de adquisición debe respetarse siempre, excepto cuando medie una disposición legal que autorice su modificación al alza, en cuyo caso debe darse cumplida información en la memoria. Esta posibilidad de actualizar valores se halla prevista, con carácter general, en la Directiva 1978/660/CEE.

Por tanto, contablemente, estas alzas en el valor de adquisición de los activos únicamente son válidas cuando se autorizan por una disposición legal<sup>148</sup>.

La última autorización se contiene en el art. 5, del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, de medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica, desarrollado posteriormente por el Real Decreto 2607/1996, de 20 de diciembre, que es posteriormente analizada.

Contrariamente a lo que ocurrió con la última actualización de valores, nada establece esta normativa sobre el fondo de reversión, por lo que, si una empresa concesionaria de servicios públicos con activos revertibles se acoge al régimen de actualización de valores, el fondo de reversión no podrá ser actualizado, si bien las dotaciones sí que quedarán afectadas por la misma, en el sentido de que

---

<sup>148</sup> Cuestión diferente es la posibilidad de llevar a cabo revalorizaciones voluntarias. De la legislación mercantil anteriormente mencionada se deduce la imposibilidad de llevar a cabo estas operaciones. Así lo establece el ICAC, en la consulta núm. 7, publicada en el BOICAC, núm. 32.

Ahora bien, la preponderancia del principio de imagen fiel debería permitir la modificación de los valores contables que no reflejasen dicha imagen. Eso sí, adoptando las cautelas necesarias para evitar su uso fraudulento.

---

se incrementará ya no solo el valor de los activos revertibles y sus amortizaciones, sino las dotaciones futuras a efectuar al fondo de reversión.

#### ***IV. PARTE TERCERA***

### **EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL FONDO DE REVERSION COMO PARTIDA DEDUCIBLE EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.**

#### **1. INTRODUCCIÓN.**

Para comprender la regulación actual del fondo de reversión como partida deducible del IS, es necesario, en primer lugar, efectuar un análisis retrospectivo de este tributo para conocer cuándo, cómo y por qué apareció la tributación societaria.

Este breve estudio histórico permitirá entender las modificaciones introducidas en el mismo y cómo se ha llegado al régimen actual.

Paralelamente, se plantearán las mismas cuestiones sobre el fondo de reversión investigando el origen de esta figura, lo cual ayudará a comprender cuándo, cómo y por qué surgió.

Del examen de esta normativa, se descubrirá que la consideración del fondo de reversión como gasto deducible de los ingresos imputables es relativamente reciente en comparación con la existencia del tributo. Hecha esta afirmación, a las sociedades concesionarias de servicios públicos, sujetas a reversión de activos, se les otorgaron determinados beneficios y prerrogativas que, si bien

no pueden identificarse con el fondo de reversión, fueron un antecedente de la normativa actual.

A partir de estas premisas, se podrá valorar, en el capítulo siguiente, el fondo de reversión como partida deducible en el IS, juzgando el papel que juega en nuestros días, así como su proyección futura.

## **2. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL FONDO DE REVERSIÓN CON ANTERIORIDAD A LA LEY 61/1978.**

### **a. ANTECEDENTES DE LA IMPOSICIÓN PERSONAL SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS EN ESPAÑA.**

#### **A. La reforma de 1845. La Contribución Industrial y de Comercio.**

La primera referencia relativa a las sociedades concesionarias del Estado y a la posibilidad de que obtengan algún beneficio fiscal por razón de la actividad que desarrollan se encuentra a finales del siglo XIX.

Ahora bien, el origen del sistema tributario español unificado se halla en la reforma de Mon-Santillán<sup>1</sup>, plasmada en la Ley de Presupuestos de 1845, que ordenó el complejo sistema tributario<sup>2</sup> existente hasta ese momento,

---

<sup>1</sup> Esta reforma se conoce con el nombre de Mon-Santillán porque fue elaborada por el equipo del entonces Ministro de Hacienda Alejandro Mon, siendo ponente de la ley Ramón de Santillán.

<sup>2</sup> En palabras de ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, “hasta entonces existió un caos impositivo (...)”. En “Evolución histórica del sistema fiscal español y líneas idóneas de su reforma”, *Lecturas sobre sistema tributario español*, Universidad Autónoma de



estableciendo un método real de imposición, con dominio de los tributos de producto y de gravámenes indirectos sobre consumos específicos, quedando configurado por tres tributos de carácter directo, la Contribución sobre Bienes Inmuebles, Cultivo y Ganadería, la Contribución Industrial y de Comercio, y la Contribución sobre Inquilinatos. Y cuatro tributos indirectos, el Derecho de Hipotecas, el Impuesto sobre el Consumo de Especies Determinadas, el Impuesto de Sello o Papel Timbrado y el Impuesto de Aduanas<sup>3</sup>.

El artículo sexto de esta Ley de Presupuestos declaraba que, “se establece sobre las bases adjuntas señaladas con la letra B, la contribución que con el nombre de subsidio de la industria y del comercio pagan actualmente estas clases en la cual se refunde el cupo industrial de la del culto y clero.”

La Contribución Industrial y de Comercio se configuró como un tributo que gravaba el mero ejercicio, en la Península e islas adyacentes, de “cualquier industria, comercio, profesión, arte u oficio no comprendido en las exenciones

---

Madrid, Curso Académico 78/79, Ed. Jardiel Poncela, Madrid, 1979, pág. 182.

“La reforma tributaria de 23 de mayo de 1845, (...), consiguió, (...) dar al presupuesto de ingresos una estructura unitaria para todo el país, con excepción de Navarra y las Provincias Vascongadas, (...)” PERULLES BASSAS, en *Manual de Derecho fiscal (Parte general)*, Ed. Bosch, Barcelona, 1961, pág. 122.

<sup>3</sup> Algunos de los tributos sustituidos por la Reforma de Mon-Santillán fueron los siguientes: la contribución de paja y utensilios, la de frutos civiles, la del catastro, la del equivalente y talla de la Corona de Aragón correspondiente a la riqueza territorial y pecuaria, el derecho de sucesiones, la manda pía forzosa, el cupo territorial de la contribución de culto y clero, la real contribución única, la de cuarteles, y la contribución directa.

Para una panorámica de esta reforma y sus precedentes inmediatos, *vid.*, *La reforma tributaria de 1845. Estudio preliminar y consideración de sus precedentes inmediatos*, ESTAPÉ RODRÍGUEZ, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1971.

(...)”<sup>4</sup>.

Debido a las dificultades existentes en aquellos momentos para realizar una estimación directa de las bases imponibles, se adoptó un sistema indicionario, en función de determinados signos externos.

Según la Ley de 1845, esta contribución se componía de dos derechos. Uno denominado fijo, que era una cuota uniforme, sin consideración alguna a las mayores o menores utilidades de cada clase, que se establecía en función de la población. Y otro llamado proporcional, que consistía en el 10 por 100 de los alquileres que se satisficiesen por la casa habitación del contribuyente y de los almacenes, fábricas, tiendas y demás locales destinados al ejercicio de su comercio o industria, fuesen o no de su propiedad.

Con este derecho proporcional se pretendía tener en cuenta la distinta capacidad de pago de los contribuyentes<sup>5</sup>.

Sin embargo, pronto comenzarían los cambios. Un Real Decreto, de 7 de

---

<sup>4</sup> Base 1ª de la Contribución Industrial y de Comercio, contenida en la Ley de Presupuestos de 1845.

<sup>5</sup> “Para establecer dicho derecho proporcional existen dos sistemas distintos: el inglés, que atiende a la estimación directa y personal de dicha utilidad; y el francés, que se fija en ciertos signos externos en los que se manifiesta la capacidad de los sujetos. Entre ambas alternativas, los reformadores de 1845 optan por el sistema francés, lo que les llevó al establecimiento del derecho proporcional sobre el alquiler del local de negocios.” ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, en “Estudio preliminar” a la obra de J Drake Drake, *Impuesto industrial (Licencia fiscal)*, Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1961, pág. XXXVIII.

Para SANZ GADEA, a través de este alquiler, “se deseaba gravar el beneficio y en esa misma medida hemos de ver un embrión del Impuesto de Sociedades”. En *Impuesto sobre Sociedades. Comentarios y casos prácticos*, 3ª edición, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1991, pág. 27.

marzo de 1846, sustituyó el derecho fijo y uniforme por tres derechos, también fijos, pero desiguales entre sí, en función de tres categorías que debían formarse con los individuos de cada industria.

El Real Decreto, de 3 de septiembre de 1847, suprimió el derecho proporcional<sup>6</sup> y las tres categorías de derechos fijos e instauró el sistema de agremiación, que consistía en repartirse cada gremio entre sí el importe total de tantas cuotas como contribuyentes agremiados, aunque sin exceder de determinadas cuantías.

El sistema tributario establecido por la Ley de 23 de mayo de 1845 continuó sufriendo numerosas modificaciones hasta 1900<sup>7</sup>, aunque no se alteró

---

<sup>6</sup> “La Contribución Industrial y de Comercio tiene como fundamental problema en nuestro día algo que no solamente no ha sido satisfactoriamente resuelto en ningún otro, sino que está considerado hoy por todos los teóricos y prácticos de la Hacienda como enteramente insoluble: se trata de la imposición por signos externos. Al implantarse en España por los grandes hacendistas de 1845 el sistema de las Contribuciones directas de producto, obra de la Revolución francesa, fue la Contribución Industrial el escollo en que tropezara la reforma, no obstante ser este tributo el que contaba en nuestra patria con precedentes inmediatos de análoga orientación. (...) Es (...) inexplicable el que desde el primer momento se decretara el establecimiento inmediato del sistema francés de imposición, cuyo derecho proporcional suponía la solución previa de un problema administrativo que aquellos mismos hacendistas no se habían atrevido a dar por resuelto (...)”. FLORES DE LEMUS, en “Memoria de la Dirección General de Contribuciones (Madrid 1913)”, publicada en la *Revista de Economía Política*, núm. 3, 1957, págs. 1097 y ss.

<sup>7</sup> SANTILLÁN, desde un inicio, ya predijo que estas reformas se producirían y más concretamente, respecto la Contribución Industrial, declaró: “La contribución que en la Comisión [se refiere a la Comisión General de Presupuestos] quedó más desnaturalizada fue la industrial: hasta escandalizó a la generalidad de los Diputados la modicidad de las cuotas señaladas en las tarifas; y sin embargo, esa modicidad era una condición esencial del sistema adoptado para que la arbitrariedad inherente a ese impuesto estuviera en la ley y no en las personas. Se subieron pues las cuotas; y yo desde luego anuncié que la contribución tendría que sufrir muy pronto alteraciones radicales, como así sucedió.” *Memorias (1815-1856)*,

sustancialmente su configuración. Se produjeron frecuentes autorizaciones y bases contenidas en las Leyes de Presupuestos para la reforma del tributo, modificaciones en los epígrafes de las tarifas, acordadas mediante Real Orden, y sucesivos Reglamentos<sup>8</sup>.

Intentando defender las continuas enmiendas introducidas, el preámbulo del Real Decreto, de 28 de mayo de 1896, declaraba que la Contribución Industrial es “de índole constantemente movediza y variable. Así lo exigen las condiciones de la vida moderna; los incesantes descubrimientos científicos; sus aplicaciones a las industrias y a las artes; los progresos tecnológicos; el desarrollo de las comodidades y del lujo; la apertura de nuevas vías al tráfico comercial, todos los elementos, en suma, que alteran y cambian de continuo los procedimientos industriales y las corrientes mercantiles. Una Administración despierta e inteligente debe seguir con atención semejantes transformaciones, con el doble objeto de fomentarlas en sus comienzos y de procurar al Fisco la prudente participación en sus beneficios cuando los alcancen (...)”.

Por contra, la doctrina ha justificado la inicial sustitución del sistema

---

*Ramón de Santillán*, Ed. Studium Generale, Pamplona, 1960, pág. 42.

<sup>8</sup> Los Reglamentos y modificaciones más señalados de la Contribución Industrial y de Comercio, desde su creación hasta la reforma de 1900, fueron aprobados por Real Decreto de 19 de mayo de 1848; Real Decreto de 1 de julio de 1850; Ley de Presupuestos de 25 de junio de 1864; Real Orden de 12 de mayo de 1865; Real Orden de 20 de septiembre de 1866; Ley de Presupuestos de 29 de junio de 1867; Ley de Presupuestos de 29 de mayo de 1869; Decreto de 20 de marzo de 1870; Real Orden de 17 de abril de 1872; Ley de Presupuestos de 26 de diciembre de 1872; Real Decreto de 20 de mayo de 1873; Ley de 31 de diciembre de 1881; Real Decreto de 13 de julio de 1882; Ley de 18 de junio de 1885; Ley de Presupuestos de 30 de junio de 1892; Real Decreto de 7 de julio de 1892; Real Decreto de 22 de noviembre de 1892; Real Decreto de 11 de abril de 1893 y Real Decreto de 28 de mayo de 1896.

proporcional por el sistema de categorías y, finalmente, por el de agremiación, basándose en las dificultades administrativas que planteó la fijación del importe del alquiler, además de la resistencia de los contribuyentes a satisfacer el tributo<sup>9</sup>.

Entre tanto, en España, durante el siglo pasado y más concretamente en su último tercio, se produjo un importante crecimiento y desarrollo económico que, sin embargo, no fue acompañado ni se reflejó en un aumento de la recaudación de la Contribución Industrial. “El repaso de las cifras de recaudación resulta casi increíble a la vista de los acontecimientos económicos que se produjeron en España durante la segunda mitad del siglo XIX. Pero frente a ellos el hecho es éste: el subsidio industrial y de comercio cierra el siglo con una recaudación que no supera más que en nueve millones a la del año 1850.”<sup>10</sup>

---

<sup>9</sup> “Se confió en que la organización admirable del servicio ejecutivo de la Administración de Contribuciones, que se decretó al mismo tiempo que la reforma del régimen legal de los impuestos, podría vencer las dificultades transitorias hasta que aquel problema administrativo a que se ha hecho alusión fuera resuelto (...). El optimismo (...) hizo que sus autores no se detuvieran ante dos consideraciones que continuamente vienen perdiéndose de vista en el desenvolvimiento ulterior: primera, que la organización administrativa por sí misma no tiene valor cuando no se provee al reclutamiento y selección del personal idóneo, y segunda, que siglos de práctica exención o de imposición mínima sobre el grupo de interesados más difíciles de someter, no hacían verosímil el supuesto de una colaboración de los contribuyentes con los órganos administrativos, en provecho del Fisco. Fue justamente la rebeldía de estos interesados la que dio al traste con el sistema, y la sustitución del método francés por otro más tosco e insuficiente, acalló la protesta, a cambio de privar al Tesoro de una parte considerable de los ingresos.” FLORES DE LEMUS, *op. cit.*, pág. 1098.

<sup>10</sup> FUENTES QUINTANA, en “Los principios del reparto de la carga tributaria en España”, *RDFHP*, v. XI, núm. 41, 1961, pág. 181 y ss.

Quizá esto explica los continuos cambios en la regulación de este tributo y la introducción, con el Reglamento de 1893, de una serie de novedades respecto a la tributación de determinadas entidades.

Por Real Decreto, de 11 de abril de 1893, se aprobó el Reglamento provisional para la imposición, administración y cobranza de la Contribución Industrial y de Comercio. Previamente, el artículo sexto de la Ley de Presupuestos de 30 de junio de 1892 mandaba proceder a la revisión del reglamento y tarifas, sin alterar las bases en que descansaba la contribución, con el fin de “evitar defraudaciones, corregir las desproporciones de cuotas con relación a la importancia de las industrias a que se refieren, y asegurar la cobranza de las cantidades liquidadas a favor del Tesoro.”

Cumpliendo lo dispuesto en este art. sexto, se sometió a aprobación el Real Decreto de 22 de noviembre de 1892, en el cual se contenían el reglamento y tarifas provisionales para la administración y cobranza de la contribución industrial. Pero este reglamento y sus tarifas no llegaron a entrar en vigor.

Teniendo en cuenta las reclamaciones formuladas por los contribuyentes en solicitud de reformas y las mociones formuladas por las Cámaras de Comercio y Agrícolas, el Ministro de Hacienda, Germán Gamazo, de acuerdo con el Consejo de Ministros, dictó el Real Decreto de 11 de abril de 1893, aprobando el nuevo reglamento y tarifas.

Este tributo se exigía a todas las personas físicas o jurídicas que ejercieran, en la Península, islas Baleares y Canarias, cualquier actividad profesional, empresarial, comercial o artesanal<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup> Artículo primero del Reglamento.

Esta nueva regulación de la Contribución configuraba el tributo en base a una cuota fija para el Tesoro, que se establecía en las tarifas para cada industria, y una serie de recargos<sup>12</sup>.

Las tarifas eran cinco. La primera, cuarta y quinta comprendían, respectivamente, a los vendedores al por mayor y por menor, profesionales de orden civil y judicial y artes y oficios, y a ciertas industrias y profesiones de importancia muy reducida. En estas tarifas, la cuota fija dependía de la naturaleza de la actividad y de la población y, en ocasiones, de los instrumentos materiales utilizados.

La tarifa tercera recogía el importe satisfecho por cada industria dedicada a fabricación, en función del número y calidad de la máquina y, a veces, de la ciudad donde estuviera ubicada.

Por último, la tarifa segunda incluía “cuotas impuestas sobre utilidades”, “cuotas reguladas por bases especiales” y “espectáculos públicos y diversiones”. En los epígrafes 5 al 9, ambos inclusive, se determinaba la cuota en función de las utilidades líquidas. La tributación en función de las utilidades percibidas por los contribuyentes ya se había estudiado respecto a la Contribución de Frutos Civiles y a la Contribución de Inmuebles. SANTILLÁN declaró que, “tanto en la Comisión como luego en el Congreso, estuvo también a punto de triunfar sobre la base del repartimiento, la de fijar un tanto por ciento de las utilidades de cada contribuyente, envolviendo a la

---

<sup>12</sup> Estos recargos eran uno máximo del 16 por 100 sobre la cuota fija, acordado por el Ayuntamiento, para atender a las necesidades del presupuesto, y otro del 6 por 100, sobre la suma de las cantidades anteriores (cuota fija y recargo del Ayuntamiento), para atenciones diversas.

Administración en un laberinto de operaciones y de hechos individuales; pero al fin pudimos convencer de que este principio, admisible por equitativo en teoría, era entre nosotros absolutamente inaplicable, como se hallaba demostrado en la contribución, que se suprimía, de Frutos Civiles.”<sup>13</sup>.

En consecuencia, según el Reglamento provisional de 1893, determinadas entidades, entre las que se hallaban las sociedades concesionarias del Estado, tenían que pagar este tributo en función de un porcentaje<sup>14</sup> que se aplicaba sobre sus utilidades líquidas, las cuales se obtenían de sustraer de los ingresos obtenidos, determinados gastos<sup>15</sup>.

Esta nueva regulación introdujo un régimen excepcional ya que, como se ha puesto de manifiesto anteriormente, la Contribución Industrial se configuró inicialmente como un tributo real, un impuesto de producto que, por consiguiente, no admitía la deducción por razón de las cargas.

Este Real Decreto estableció un sistema irregular que rompió con el principio de realidad del tributo, otorgando un trato de privilegio a determinados sujetos,

---

<sup>13</sup> *Op. cit.*, pág. 42.

<sup>14</sup> Este porcentaje iba desde el 13,75 por 100 aplicable a los Bancos de emisión y descuento hasta el 6 por 100 para las sociedades cooperativas. Las sociedades por acciones debían tributar a un tipo del 11 por 100 y las compañías de ferrocarriles al 6,90 por 100.

<sup>15</sup> “Art. 27. Para el pago de la contribución industrial correspondiente a los Bancos y Sociedades de todas clases, se reputarán utilidades líquidas el saldo que resulte, deducidos de los ingresos realizados los gastos comprobados de explotación y entretenimiento del negocio a que los mismos se dediquen, los productos de las minas y cualesquiera otros que se hallen taxativamente exceptuados del pago por disposiciones legales. (...)”.



por cuanto el rendimiento que sometían a tributación era inferior, al poder deducirse determinadas cuantías. Este nuevo procedimiento para determinar el importe de la base imponible y, consecuentemente, de la deuda tributaria, significó el inicio de un cambio que sería la pauta a seguir durante el siglo XX, considerándose un primer avance hacia la tributación de carácter personal que se produciría unos años después.

Aprovechando la falta de concreción de la regulación existente, se admitió, por medio de una norma de rango reglamentario, la deducción de determinadas cargas. La base imponible de ciertos sujetos dejó de ser el rendimiento o utilidad que obtenían y se fijó en el beneficio neto, es decir, el resultado de deducir del producto bruto las cargas deducibles.

En concreto, la norma permitía la deducción de los gastos necesarios para la explotación del negocio que estuvieran justificados o, en la terminología empleada en el Reglamento, “comprobados”. No se estableció una lista tasada de gastos deducibles, si bien se especificaba la inclusión o la exclusión, dentro de los mismos, de determinadas partidas. Se admitían como gasto las cantidades destinadas a la amortización del material de la explotación, con el límite del 5 por 100 del valor de los mismos, y el importe de las primas de seguro que cubrían dichos elementos. Por el contrario, se excluían las cantidades destinadas a crear o aumentar las reservas de la empresa, las inversiones en material, los imprevistos, los gastos no justificados y el importe de la Contribución Industrial.

Respecto al tema objeto de estudio, según el Reglamento de 1893, las

sociedades que explotaban concesiones administrativas, con cláusula de reversión de los activos al Estado, y que recurrían a la financiación ajena emitiendo obligaciones que se garantizaban mediante hipoteca de los bienes afectos a la explotación, podían incluir, dentro de los gastos deducibles, además de los intereses satisfechos, la amortización de dichas obligaciones.

“Se consideran comprendidos en dicha deducción las sumas que se destinan a la amortización y pago de intereses de obligaciones hipotecarias, respecto a las Sociedades que explotan concesiones que han de revertir al Estado con arreglo a las leyes de su otorgamiento, y las que representan pago de intereses solamente a aquellas en que no concurre esta circunstancia.”

El fundamento jurídico de este régimen especial podría encontrarse en el hecho de que estas sociedades gravaban, con un derecho real, bienes que debían posteriormente revertir al Estado libres de cargas, de acuerdo con el art. 187 del Cco. Quizás por ello, el legislador se decantó por otorgar este trato especial para facilitar el cumplimiento de la norma.

La doctrina, sin embargo, ha justificado esta regulación como reflejo de una práctica administrativa, en el sentido de que supuso la plasmación, en el ordenamiento positivo, de una actuación habitual de la Administración, en favor de determinados grupos de presión, acusando en concreto a las compañías de ferrocarriles.

Según FLORES DE LEMUS, “Más tarde y lentamente va apareciendo el

concepto de utilidad imponible de la compañía como algo substantivo y distinto de las utilidades de las acciones y de las obligaciones. Esta aparición es, sin embargo, vaga e imprecisa. Nacida dentro de la Contribución industrial, y en una época en que ésta había perdido, como se ha indicado anteriormente, todo interno vigor para seguir el desarrollo de la vida económica nacional, no presenta ni la más ligera huella de una reflexión sistemática que definiera legalmente el objeto y la base de imposición. (...) siendo la Contribución industrial una contribución de producto, real, y no admitiendo deducción alguna por razón de cargas, la unidad del objeto de imposición en la totalidad del tributo requería con absoluta necesidad el que la base del gravamen de las compañías fuera el rendimiento neto de la explotación en el ejercicio.

Esta consecuencia no fue deducida. Acaso la especial situación de las compañías de ferrocarriles, que durante este período habían conseguido un trato de favor, pudo motivar esta abstención. Positivo es que (...) de hecho la Administración liquidó en la forma más conveniente para los intereses de aquéllas y de las demás compañías, sin preocuparse de que la unidad del objeto de imposición quedaba rota, y esto precisamente en daño de los intereses del Tesoro.”<sup>16</sup>

FUENTES QUINTANA sostiene la misma teoría declarando que el hecho de admitir la deducción de determinadas cargas a efectos de determinar el beneficio imponible, “plegaba la recaudación del impuesto a los intereses de las compañías.” Justifica esta práctica, alegando que “esto era así, por cuanto las empresas que explotaban concesiones revertibles (especialmente las ferroviarias) siguieron una práctica para financiar sus actividades consistente en

---

<sup>16</sup> *Op. cit.*, pág. 1118.

acudir exclusivamente a los capitales ajenos tomados a préstamo. Si el Impuesto establecido sobre estas sociedades hubiese sido la Contribución Industrial interpretada como contribución de producto, no admitiría por esta naturaleza deducción alguna en razón de las cargas y, por tanto, tal proceso de financiación hubiese perjudicado netamente a las sociedades que lo siguieran, al menos en sus obligaciones tributarias. La interpretación dada por la administración fiscal en el sentido de admitir la deducción por cargas, esto es, al girarse el impuesto sobre la renta con carácter personal, las sociedades financiadas por el sistema indicado podrían deducir los pagos por intereses del capital ajeno de sus beneficios y, en consecuencia, verse favorecidas en sus relaciones con el Tesoro.”<sup>17</sup>

Por contra, MORAL MEDINA rechaza la teoría de FLORES DE LEMUS afirmando que fue la evolución lógica de este tributo lo que le decantó hacia un sistema personal de tributación, admitiendo la deducibilidad de los intereses satisfechos. “En términos más generales podría afirmarse que la propia dialéctica interna de una imposición real descubre sus defectos y engendra contradicciones cuya superación entraña el tránsito a un sistema personal. Históricamente, la determinación de la base en la imposición de producto es asociable a los signos externos. Pero el progreso industrial, iniciado en la centuria anterior, apareja a estos efectos dos fenómenos: uno, la aparición de sociedades en número apreciable, las cuales protagonizan las empresas de mayor envergadura y poseen, al propio tiempo, carácter abierto, por lo que demandan un cierto control externo e interno, efectivo mediante registros contables; y otro, el desarrollo del sistema crediticio. El primero facilita la

---

<sup>17</sup> *Op. cit.*, pág. 241.

estimación directa y, unido al segundo, denuncia la irracionalidad de una situación que no permitiera la deducción de intereses. (...) en la práctica, la posibilidad de proceder a la estimación directa de los rendimientos es uno de los factores que en mayor medida condicionan y fuerzan el establecimiento de un impuesto personal. Por ello, considero accidental que el problema comenzara planteándose debido a las prácticas financieras de las compañías de ferrocarriles: otras, si no éstas, lo hubieran suscitado.”<sup>18</sup>

Del sistema instaurado por el Reglamento de 1893, se puede afirmar que el art. 27 no permitía que las dotaciones realizadas por el concesionario, de forma periódica y regular, a un fondo para sufragar la futura pérdida de una determinada inversión, cualquiera que fuese la forma en que hubiese sido financiado o aunque se hubiera financiado exclusivamente a través de recursos ajenos, tuvieran la consideración fiscal de gasto deducible.

Que estas cantidades no fueran deducibles de los ingresos, no era óbice para que los concesionarios, con cierta previsión de futuro, tuvieran en cuenta el hecho de la reversión y fueran creando una reserva o fondo para hacer frente a la entrega de los bienes al concluir el contrato.

Pero esta previsión no tenía en absoluto trascendencia en el ámbito fiscal. Y no la tenía porque los gastos deducibles de los ingresos se reducían exclusivamente a los “gastos comprobados de explotación y entretenimiento de la empresa”, entre los que no se puede incluir el fondo de reversión. Es más, el art. 27

---

<sup>18</sup> En “Historia del Impuesto sobre Sociedades. Desde 1900 hasta 1922”, *HPE*, núm. 24/25, 1973, pág. 28.

dejaba bien claro que no eran gasto deducible ni las cantidades destinadas a crear las reservas de la empresa, ni los de imprevistos.

Esta es la primera norma que fija la base imponible sobre los rendimientos netos. Se trata de un régimen incipiente, en el que van a poderse deducir determinadas partidas que se irán incrementando a medida que el tributo vaya madurando y se tome conciencia de cual es realmente la capacidad económica de este tipo de sujetos. No se puede pretender que en sus inicios recogiese problemáticas y cuestiones tan puntuales y complejas como pueda ser el fondo de reversión.

LASHERAS MERINO ha definido este beneficio fiscal como un “fondo de reversión parcial”, ya que “en caso de que estas amortizaciones de empréstitos se realizasen con cargo a un fondo creado con tal finalidad, estaríamos ante un fondo de reversión, pero restringido a los recursos obtenidos por el concesionario mediante emisión de obligaciones.”<sup>19</sup>

Creemos que esta afirmación hay que matizarla en el sentido de que el legislador únicamente permitió que los concesionarios que reuniesen las características previstas en la norma, a efectos exclusivamente fiscales y con independencia de consideraciones de otra índole, se dedujeran de sus ingresos las cantidades destinadas a amortizar las obligaciones hipotecarias que hubiesen emitido.

El hecho de que el Reglamento de 1893 permitiese la deducción de estas

---

<sup>19</sup> *Op. cit.*, pág. 1025.

cantidades no puede identificarse con el fondo de reversión. No se trata de un fondo de reversión parcial o restringido a la parte financiada con recursos ajenos. Y no puede identificarse porque tanto su naturaleza, como su finalidad y su cuantía son diferentes. El único punto de conexión es el tomar como importe la parte de los activos financiada mediante la emisión de obligaciones hipotecarias.

Respecto a su naturaleza, mientras que el fondo de reversión sí que constituye un gasto contable para la empresa, el importe de la amortización de obligaciones nunca puede ser gasto. Como indica ESTEBAN MARINA, se trata de una “ficción”, ya que “tanto desde el punto de vista jurídico como desde las perspectivas económica y contable resulta evidente que la devolución de capitales ajenos recibidos en préstamo no constituye un gasto para la entidad prestataria”<sup>20</sup>.

La finalidad perseguida por el fondo de reversión ya ha sido reiterada en esta investigación en múltiples ocasiones y consiste en que este tipo de entidades no se descapitalice pudiendo devolver el capital a los accionistas o a sus acreedores, mientras que la finalidad perseguida por este beneficio era, de una parte, que las empresas cumplieren con el art. 187 Cco. y, de otra parte, favorecer fiscalmente a aquellas compañías que realizan determinadas actividades que el Estado o no puede o no quiere asumir.

Esta diferente finalidad conlleva que la cuantía de las dotaciones sea distinta, ya

---

<sup>20</sup> “Impuesto sobre Sociedades: dotaciones al fondo de reversión”, *Crónica Tributaria*, núm. 55, 1985, pág. 267.

que el Reglamento permitía darse como gasto el importe de las obligaciones amortizadas por lo que esta cifra dependía del tipo y grado de endeudamiento. Dificilmente podían coincidir ambos importes.

Un Real Decreto de 28 de mayo de 1896 aprobó el Reglamento definitivo y tarifas para la imposición, administración y cobranza de la Contribución Industrial y de Comercio. Este nuevo reglamento y tarifas eran básicamente los mismos que los aprobados en el año 1893<sup>21</sup>, pues “sólo discrepan de éstos en el designio de dar representación propia en la distribución de cuotas a los contribuyentes mayores, medianos y menores, y en facilitar la agremiación para que pueda producirse sin las limitaciones a que la sujetaba el reglamento de la citada fecha. También se ha incorporado al actual y sus tarifas muchas de las reformas adiciones o interpretaciones acordadas respecto del anterior por declaraciones posteriores al mismo.”<sup>22</sup>

## **B. La reforma de 1900. La Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria.**

---

<sup>21</sup> Sólo se advierten dos pequeñas diferencias. La primera, al inicio del art. 27, cuando se declara “para el pago de la contribución industrial correspondientes”, mientras que el Reglamento de 1893 establecía “correspondiente”. El texto rectificado, inserto en la Gaceta de 8 de junio, dice “contribución industrial correspondientes”.

La segunda diferencia se encuentra también en el primer párrafo del art. 27, en el que se sustituye “los productos de las minas” por “los productos de las mismas”. Lo cual produce una cierta incompreensión del texto ya que, anteriormente, podía entenderse el art. en el sentido que los productos de las minas, explotadas por sociedades, no servían de materia a esta contribución ya que, además, las tarifas que se aprobaron por este Real Decreto no sólo no comprendían los productos mineros entre los sometidos a la contribución industrial, sino que los incluían en la tabla de exenciones.

<sup>22</sup> MARTÍNEZ ALCUBILLA, *Boletín jurídico-administrativo: apéndice de 1896. (Legislación)*, Madrid: la Administración, 1862-1974, pág. 267.



A finales del siglo XIX, España se encontró con dos grandes problemas: el desequilibrio presupuestario y la Deuda Pública<sup>23</sup>.

La Hacienda española de 1899 dedicaba más del 70 por 100 de sus ingresos corrientes a pagar intereses y amortización de su deuda pública. Esto se reflejaba en el reducido rendimiento fiscal que se obtenía del sistema tributario y en la arbitrariedad en el reparto de la carga tributaria entre los contribuyentes.

FUENTES QUINTANA realiza un análisis de las causas que llevaron a España a esta situación, sosteniendo que el problema radicó en “unificar el poder fiscal bajo el principio de la realidad del gravamen (como base del reparto de la imposición directa)” y establecer “el principio de imposición de producto como fuente de obligaciones fiscales directas”. La limitación más importante que presenta la imposición de producto es “su escasa potencia recaudatoria. Al descansar fundamentalmente el método de estimación de las bases sobre signos externos, la falta de correspondencia de la capacidad de pago de los objetos y sujetos gravados se manifiesta claramente.” Pero éste no es el único defecto, sino que se le unen “la rigidez y falta de movilidad”, es decir, existen grandes dificultades para que el impuesto se ajuste al desarrollo de la técnica y al continuo cambio de las condiciones económicas, lo que supone “que se resienta su rendimiento y la fluidez de los ingresos fiscales. (...) La petrificación de la recaudación impositiva y el crecimiento de las necesidades estatales van abriendo una brecha, cada vez mayor, entre los gastos públicos y

---

<sup>23</sup> Hay que tener en cuenta la repercusión que tuvo la pérdida de Cuba y Filipinas en la economía española.

---

recaudación por imposición directa. (...) La primera consecuencia de esta insuficiencia del sistema real fue echar sobre la imposición indirecta una pesada carga para alcanzar a cubrir el gasto público. El segundo efecto, aun más importante, es que ante el crecimiento de los gastos públicos tampoco la imposición indirecta va a poder cumplir esta labor” produciéndose “una quiebra de los principios de reparto de la carga tributaria instaurada en 1845”, con la consecuencia de “la insuficiencia del sistema fiscal. La Hacienda española habrá de buscar recursos en cauces distintos a la imposición”. Estos recursos fueron la enajenación de bienes patrimoniales y la emisión de deuda pública. “La enajenación de bienes patrimoniales constituyó para la Hacienda española una fuente importante de rendimientos por más que éstos tuviesen lugar en años muy concretamente delimitados, siguiendo las fechas de los procesos de desamortización (...). Sin embargo, y a tenor de las cifras consignadas en los presupuestos (...), se comprueba cómo a partir del último tercio del pasado siglo el patrimonio amortizado enajenable se encontraba muy próximo a la liquidación definitiva, (...) lo que exigía, de otras fuentes distintas (...). Esta fuente fue la deuda pública. (...) El descontento social y la inquietud política que esta situación de la Hacienda española fue creando, se agudizaron con el transcurso del tiempo. Desajustes mayores del sistema económico con la imposición directa, tributos indirectos crecientes con el tiempo, endeudamientos progresivos, son circunstancias reales de la vida financiera española de 1850 a 1900. (...) Ahora bien, con ser todos estos hechos males agudísimos en 1900, la vida financiera del país no se hubiese alterado sin el mal y la inquietud política de fondo (...). Raimundo Fernández Villaverde pudo introducir así la alteración de los principios impositivos que gobernaban la distribución de la carga tributaria desde 1845 y que la realidad económica y fiscal de España

---

estaba demandando desde bastantes fechas atrás.”<sup>24</sup>

Este desequilibrio financiero contrastaba con el importante proceso de desarrollo económico que experimentó España durante esta etapa. Es en el gravamen sobre la industria, el comercio y los profesionales donde se constata una mayor disparidad. FERNÁNDEZ VILLAVERDE declaró que, “este medio siglo de apuros financieros y de angustia fiscal para la riqueza del Estado ha sido un período de florecimiento para la riqueza general del país, de portentoso desarrollo para la riqueza fabril y comercial y, en los nuevos cultivos, aun para la riqueza agrícola de España (...). Semejante desarrollo no se ha reflejado en las riquezas del Estado. No ha existido el paralelismo necesario entre la riqueza general del país y la riqueza pública.”<sup>25</sup>

El 17 de junio de 1899, FERNÁNDEZ VILLAVERDE fue nombrado Ministro de Hacienda, encaminado su actuación hacia tres frentes: la nivelación presupuestaria, la reconstrucción de los servicios y la desgravación futura de determinadas actividades. El sistema que empleó fue corregir los índices utilizados para estimar las bases de los impuestos y la creación de una Administración que permitiese gestionar, inspeccionar y recaudar directamente los gravámenes.

FERNÁNDEZ VILLAVERDE mantuvo el sistema tributario basado en los impuestos reales, siguiendo el ejemplo francés, con preferencia por la

---

<sup>24</sup> En “Los principios de la imposición española y los problemas de su reforma”. *Lecturas sobre sistema tributario español*, Ed. Jardiel Poncela, Madrid, 1979, pág. 145.

<sup>25</sup> Esta transcripción está tomada de la obra de TALLADA, *Historia de las finanzas españolas en el siglo XIX*, Ed. Espasa-Calpe, Madrid, 1946, pág. 146.

imposición indirecta. Los impuestos fundamentales siguieron siendo los mismos que en 1850<sup>26</sup>. La imposición directa se basaba en dos impuestos de producto: la Contribución Territorial, que gravaba los rendimientos de la propiedad inmobiliaria, y la Contribución de Utilidades, que recaía sobre los demás productos.

Por Ley de 27 de marzo de 1900 se creó la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria. De acuerdo con su artículo segundo, estaban sujetos a tributación “toda persona, natural o jurídica, nacional o extranjera, por razón de las utilidades que haya obtenido dentro del territorio español o que sean satisfechas, dentro o fuera del territorio, por personas o entidades domiciliadas o residentes en el mismo, o que se paguen en territorio español, aunque radique fuera de él la persona o entidad deudora.”

Este tributo se articuló en tres tarifas. La tarifa primera sometía a tributación “las utilidades que sin el concurso del capital se obtengan en recompensa de servicios o de trabajos personales”. La tarifa segunda, “los intereses, beneficios, primas y cualesquiera otros productos del capital invertidos bajo cualquier forma de contrato civil o mercantil tarifados” en la ley. Y por la tarifa tercera, “las utilidades que el trabajo del hombre, juntamente con el capital, produzcan en el ejercicio de industrias no gravadas en otra forma”.

La Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria no supuso ninguna

---

<sup>26</sup> En 1900 existían cuatro grupos de gravámenes fundamentales: Los impuestos sobre el gasto en bienes y servicios, los impuestos de producto, los impuestos sobre la circulación de la riqueza y los gravámenes sobre el comercio exterior.

novedad, desde el punto de vista tributario, ya que como ha puesto de manifiesto la doctrina, lo que hizo fue reordenar figuras ya existentes.

Según, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA “la Ley de 27 de marzo de 1900, (...), inició una etapa que se ha caracterizado por la emigración de conceptos desde la Contribución industrial a otros impuestos. (...) Conforme a lo dispuesto en dicha Ley, dejaron de figurar en la segunda de las tarifas de la Contribución industrial, los siguientes epígrafes: 1º (sueldos, retribuciones, etc. de consejeros, administradores, etc.); 2º (sueldos, remuneraciones etc. de empleados de Bancos, sociedades, etc.); 2º bis (remuneraciones de artistas, toreros, etc.); 5º (utilidades líquidas que obtengan los Bancos y Sociedades, y Compañías de seguro sobre la vida, etc.); 6º (utilidades líquidas que obtengan las sociedades por acciones); 7º (utilidades líquidas que obtengan las Compañías de Ferrocarriles y las dedicadas a la navegación); 8º (los beneficios líquidos según balance de las sociedades cooperativas de producción o de consumo); 9º (las utilidades líquidas anuales de las cooperativas de crédito); 10 (los intereses que perciban las capitalistas que emplean sus fondos en préstamos y otras operaciones con el Tesoro público); 11 (los intereses de capitalistas que emplean sus fondos en valores mobiliarios), y 72 (los intereses de préstamos hipotecarios, obligaciones, etc.).”<sup>27</sup>

En este mismo sentido, FERREIRO LAPATZA sostiene que “la nueva figura significó, sin embargo, más la sistematización y racionalización de la imposición de producto que su reforma por introducción de nuevos tributos. En efecto, sus tres tarifas se formaron esencialmente sobre la base de impuestos ya

---

<sup>27</sup> “Estudio preliminar”, *op. cit.*, págs. XXXV y ss.

existentes.

Así, la tarifa primera recogió el impuesto sobre los sueldos y asignaciones, el que gravaba los honorarios de los registradores de la propiedad y ciertos epígrafes de la tarifa de la Contribución Industrial, que gravaban rendimientos del trabajo.

La tarifa segunda se construyó sobre la base del impuesto sobre los intereses de la Deuda Pública, creado con anterioridad, y de los epígrafes de la tarifa de la Contribución Industrial, que gravaban los intereses del capital dado en préstamo y los dividendos del capital representado por acciones. (...)

La tarifa tercera (...) se nutrió fundamentalmente de la entonces vigente Tarifa II de la Contribución Industrial.”<sup>28</sup>

Por contra, SUREDA opina que “la reforma de 1900 era más que una refundición y el ministro que la propuso comprendía el significado y alcance de una acción con la que quería establecer los fundamentos del futuro régimen de la imposición directa en España. (...) El legislador de 1900 huyó de un cambio radical que, por afectar al mismo modo de ser del sistema impositivo, podía haber originado una crisis transitoria gravísima en las circunstancias del momento.”<sup>29</sup>

FERNÁNDEZ VILLAVERDE, al someter su plan a las Cortes, expuso que, “se trata de comenzar a organizar el impuesto, que exista una sistemática, y que esas clases de renta gravadas en utilidades, en lugar de contribuir como

---

<sup>28</sup> En “Los impuestos estatales: su evolución histórica”, *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, 16ª edición, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 27.

<sup>29</sup> En “El régimen de imposición de las sociedades en España”, *RDFHP*, núm. 29, 1958, pág. 167.

---

antes por un precepto aislado de una ley de presupuestos, se graven de forma ordenada; estas imposiciones estarán con el proyecto que se presenta, dentro de un cuadro ordenado y científico, (...). El proyecto se limita a abrir el cauce por donde en el porvenir pueda correr un verdadero impuesto sobre las distintas rentas gravadas.”

En cuanto a la materia estudiada, la tarifa tercera de la Contribución de Utilidades se nutrió fundamentalmente de la tarifa segunda de la Contribución Industrial y de Comercio, que se regulaba en aquellos momentos por el Real Decreto de 28 de mayo de 1896. De esta forma, pasaron a tributar por la tarifa tercera de la Contribución de Utilidades los mismos sujetos pasivos que se establecían en la tarifa segunda de la Contribución Industrial, incluyéndose, además, todo tipo de Bancos, las sociedades encargadas por arrendamiento o concierto de servicios propios del Estado, las sociedades anónimas que explotasen tranvías y demás concesiones, las sociedades de producción y consumo y las cooperativas de crédito. Esta nueva normativa, asimismo, incrementó los tipos de gravamen.

Sin embargo, esta Tarifa III introdujo una cierta confusión, no sólo por las entidades que quedaban sujetas al mismo, sino por la distinta forma de calcular el importe de la deuda tributaria, según el tipo de sujeto de que se tratase<sup>30</sup>.

El Real Decreto de 30 de marzo de 1900 aprobó el Reglamento provisional

---

<sup>30</sup> FLORES DE LEMUS manifestó que, “la Tarifa III es, sin duda, la más defectuosa. De los elementos característicos de un tributo, ni el sujeto, ni el objeto, ni la base, ni los tipos de imposición fueron clara y terminantemente definidos en la ley de 1900.” *Op. cit.*, pág. 1114.

para la administración y cobranza de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria.

El Reglamento de 1900 no amparó en su articulado el beneficio fiscal que, desde el Reglamento de 1893, se otorgaba a las sociedades concesionarias del Estado con cláusula de reversión. Además, según su Disposición Final se “deja sin valor ni efecto las disposiciones del reglamento de la Contribución industrial y de comercio, fecha 28 de mayo de 1896, referentes a utilidades, y los epígrafes número. 1, 2 y 2 bis, 5 al 11 y 72 de la tarifa 2ª de dicha contribución.”<sup>31</sup>

Sin embargo, la Real Orden de 28 de mayo de 1900 lo reinstauró, preceptuando que se “considere deducibles al efecto de liquidar el impuesto sobre utilidades, las sumas que destinen al pago de la amortización e intereses de las obligaciones hipotecarias las sociedades que exploten concesiones que deban revertir al Estado.”

Erróneamente, algunos autores sitúan cronológicamente, por primera vez, la

---

<sup>31</sup> En concreto, el art. 28 disponía, “Al examinar las Administraciones de Hacienda las declaraciones juradas de utilidades de los Bancos y Sociedades para la aprobación definitiva que previene el art. 15 de este reglamento, tendrá en cuenta las disposiciones siguientes:

1ª Se reputará utilidad líquida el saldo que resulte deduciendo de los ingresos los gastos comprobados de explotación y entretenimiento del negocio a que los Bancos o Sociedades se dediquen.

2ª No serán de abono como gastos, ni como minoración de ingresos o reducción de dividendos y utilidades, las sumas destinadas a aumento de capital o ampliación de material que implique tal aumento, a reducción del pasivo o saneamiento del activo, a fondo de reserva, a gastos imprevistos cuya inversión no esté justificada, o a otro empleo análogo de las utilidades, aunque sea la extinción de deudas.”



posibilidad de deducirse las cantidades destinadas a la amortización de las obligaciones hipotecarias en la Real Orden de 28 de mayo de 1900 y en el Reglamento de 1906<sup>32</sup>.

La Dirección General de Contribuciones, al proponer al Ministerio que se ampliase el art. 28 del Reglamento de 30 de marzo de 1900, justificaba su propuesta con el fin de no impedir que, al llegar el momento de la incautación, existiesen el menor número de obligaciones pendientes, invocándose, como precedente, el art. 27 del Reglamento de la Contribución Industrial.

Mediante Real Decreto de 29 de abril de 1902, se aprobó un nuevo reglamento provisional para la administración y cobranza de la Contribución de Utilidades de la Riqueza Mobiliaria<sup>33</sup>.

El art. 28 del Reglamento de 1900 recibió nueva redacción y pasó a ser el número 37. Tras definir, en los mismos términos, el concepto de utilidad

---

<sup>32</sup> Vid. , BALLESTER CASADO, en *Un ensayo sobre la reversión de activos*, *op. cit.*, pág. 42; ESTEBAN MARINA, "Impuesto sobre Sociedades: dotaciones al fondo de reversión", *op. cit.*, pág. 226, y SUREDA, *op. cit.*, págs. 168 y ss.

<sup>33</sup> Este reglamento tenía carácter provisional hasta que, oído el Consejo de Estado, se dictase el definitivo. En la Exposición de Motivos del Real Decreto se declaraba que "La aplicación del reglamento de 30 de marzo de 1900 para la administración y cobranza de la Contribución sobre Utilidades de la riqueza mobiliaria, puso de manifiesto la deficiencia de que adolecían varias de sus disposiciones (...). Por medio de un Real Decreto, varias Reales órdenes y circulares, se hicieron las modificaciones que aquélla aconsejó, siendo al presente difícil su conocimiento, por no estar reunidas en un solo Cuerpo legal; y con el fin de unificar cuanto en esta materia se ha legislado y de facilitar su conocimiento, se ha redactado el adjunto proyecto de reglamento, en el cual se han consignado todas las modificaciones sancionadas ya y algunas otras que se consideran necesarias." Este Reglamento fue derogado expresamente por la Disposición final del Reglamento definitivo de 1906.

líquida, se fijaban los gastos deducibles fiscalmente de los ingresos obtenidos.

En concreto eran los siguientes:

- Las sumas que se inviertan en la amortización de obligaciones hipotecarias, respecto de las sociedades que exploten concesiones que han de revertir al Estado.
- Las sumas destinadas al pago de intereses de obligaciones hipotecarias, respecto de las sociedades que exploten concesiones que han de revertir al Estado.
- Las cantidades destinadas a amortización del material de explotación del negocio o industria, en tanto no excedan de un 5 por ciento del capital que dicho material represente, ni se haya llegado por ese medio a la amortización de dicho capital<sup>34</sup>.
- El importe de la prima de seguro relativa al material de explotación del negocio o industria.
- Se computa como parte del impuesto que debe satisfacerse, la Contribución territorial que hubieren pagado por los inmuebles de su propiedad en el año a que la liquidación se refiere.

Se produjo, por tanto, un incremento de los gastos deducibles respecto a los definidos en el Reglamento de 1900, tal y como se recogían en el Reglamento de 1893, aunque no se incluyó, como tales, el pago de intereses de las obligaciones cuando no concurren las circunstancias anteriormente mencionadas.

---

<sup>34</sup> Posteriormente, por Real Decreto de 8 de abril de 1908 y de 20 de diciembre de 1911, se incrementaron los porcentajes permitidos.

El Real Decreto de 17 de septiembre de 1906 aprobó el Reglamento definitivo para la administración y cobranza de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria. El art. 50 reproducía el art. 37 del Reglamento de 1902, pero admitiendo, como gasto fiscal, tanto el pago de intereses de obligaciones, respecto de las sociedades que no explotasen concesiones que debían revertir al Estado, como los “gastos comprobados de reposición y reparación del material”.

Las modificaciones introducidas por FERNÁNDEZ VILLAVERDE se tradujeron en un importante crecimiento de los ingresos públicos durante la primera década del siglo XX, si bien se produjo una desigual participación, en el total recaudado, entre las tres Tarifas de la Contribución de Utilidades, quedando muy por debajo de las otras dos, lo obtenido por la tercera Tarifa<sup>35</sup>.

Parece que la causa de estos resultados se debió a la falta de precisión de la normativa del tributo, ya que si bien se pretendió reforzar la carga tributaria sobre los beneficios de la empresa, a través de esta Tarifa III, la confusión que reinó en su implantación, fue la causante de que no se alcanzasen los frutos esperados.

---

<sup>35</sup> FUENTES QUINTANA realiza un análisis de la recaudación obtenida en esa época por la Hacienda Española. En 1900, de la recaudación por la Contribución de Utilidades, la Tarifa I supuso un 34,92%, la Tarifa II, un 60,58%, y la Tarifa III, un 4,49%. En 1905, la Tarifa I supuso un 32,09%, del total recaudado por la Contribución de Utilidades, la Tarifa II, un 65,37%, y la Tarifa III, un 2,54%. Finalmente, en 1908, la Tarifa I alcanzó un 30,36%, la Tarifa II, un 65,18%, y la Tarifa III, un 3,57%. En “Los principios de reparto de la carga tributaria en España”, *op. cit.*, págs. 220 y ss.

### **C. La reforma tributaria silenciosa.**

A partir de 1909, España entró en una nueva etapa de déficit sistemático que perduró hasta 1935<sup>36</sup>.

Una de las características fundamentales que pueden señalarse de este período fue la introducción del principio de personalidad en el sistema tributario español, tanto en el ámbito de las sociedades, en el año 1920, como en el de las personas físicas, en el año 1932.

El principal artífice de las novedades de esta época fue FLORES DE LEMUS. ANTONIO FLORES DE LEMUS se incorporó al Ministerio de Hacienda el 3 de septiembre de 1906<sup>37</sup>, donde estuvo hasta octubre de 1936.

La gran aportación que se le atribuye fue la introducción de una serie de principios, que se han venido denominando por la doctrina “reforma tributaria silenciosa”, basados en la ideología fiscal reformadora. De entre esos principios destaca el intento de personalizar el reparto de la deuda tributaria e

---

<sup>36</sup> “La reforma del año 1900, desde el punto de vista recaudatorio, tuvo pleno éxito al poner fin a la insuficiencia crónica del sistema tributario español para atender a los gastos públicos. Pero en el año 1909, el presupuesto se liquidó ya con déficit y así siguió hasta el año 1927, en que se dio una solución aparente al problema recurriendo a un presupuesto extraordinario, financiado mediante la emisión de deuda pública.

De haber prevalecido, como bases impositivas, las existentes en la realidad, cabe afirmar que tales déficits no se habrían producido.” PERULLES BASSAS, *op. cit.*, pág. 124.

<sup>37</sup> Según consta en su expediente personal, por Real Orden del Ministerio de Instrucción Pública y Bellas Artes, de 3 de septiembre de 1906, se disponía que en su calidad de Catedrático numerario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona, “quedase agregado en comisión de servicio al Ministerio de Hacienda para auxiliar los trabajos del mismo”.

introducir elementos de progresividad en el gravamen de las rentas y de las sucesiones.

De esta forma, se implantó, de una parte, un Impuesto sobre las Sociedades de Patrimonio Separado, partiendo de la Tarifa III de la Contribución de las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, regulado por Ley de 29 de abril de 1920, y, de otra parte, se incorporó el impuesto personal sobre la renta, por Ley de 10 de diciembre de 1932.

Sin embargo, para FLORES DE LEMUS, el hecho de que en la Contribución de las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria se permitiese la deducción de determinados gastos por el sujeto pasivo, ya había supuesto el cambio hacia una tributación personalista<sup>38</sup>.

Durante la primera década del siglo XX, la única novedad a considerar fue el establecimiento de una imposición sobre el capital, aprobada por Ley de 29 de diciembre de 1910 y reglamentada por el Real Decreto de 25 de abril de 1911<sup>39</sup>. Esta imposición sobre el capital tenía el carácter de contribución

---

<sup>38</sup> “(...) desde entonces, fuera ya de la Contribución industrial y de comercio, el gravamen de las compañías en la Tarifa III de Utilidades es de hecho y de derecho, no una contribución real, sino personal, una contribución especial sobre la renta de determinadas personas jurídicas. Y de esta suerte, se ha producido en el sistema español de las contribuciones directas lo que se ha llamado oficialmente con entera justicia una enorme incongruencia: una contribución personal, no superpuesta a un sistema general de imposición real, como es el caso en las reformas tributarias contemporáneas de algunos Estados europeos, sino a modo de coto cerrado en que viven ciertas compañías en régimen de imposición personal, mientras todas las demás personas naturales y jurídicas pagan por todo el rendimiento neto sin deducción de cargas.” FLORES DE LEMUS, *op. cit.*, pág. 1117.

<sup>39</sup> Eran sujetos pasivos de este impuesto las sociedades españolas y las extranjeras que realizasen negocios en España, ya tuvieran forma anónima o comanditaria por

mínima por la Tarifa III de la Contribución de Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, de la que se consideraba parte integrante.

Estas medidas fueron nuevos intentos, tanto para evitar el alto grado de defraudación fiscal existente<sup>40</sup>, como para introducir el principio de personalidad en el sistema tributario directo español.

Además, la cuota mínima sobre el capital, cumplió una importante función recaudatoria, proporcionando una información fundamental para el futuro establecimiento del impuesto sobre la renta de sociedades en 1920.

El 10 de diciembre de 1912, siendo Ministro de Hacienda NAVARRO REVERTER, se presentó el proyecto del impuesto personal sobre la renta de sociedades de patrimonio separado, como una reforma de la Tarifa III de la

---

acciones, que estuviesen comprendidas en la tarifa 3ª de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria y que entre los negocios que la sociedad realizase se hallase alguna industria o comercio comprendido en las tarifas de la Contribución Industrial y de Comercio. La base imponible estaba constituida por el “capital fiscal” de la entidad, definido en el art. 3º de la Ley y en el art. 5º del Reglamento de 1911. El tipo de gravamen era el 3 o el 6 por 1000, según que la sociedad se dedicara a alguno de los ramos de fabricación de la tarifa III de la Contribución Industrial o a los comprendidos en el resto de las tarifas, respectivamente. El devengo se producía el primero de enero de cada año. Esta imposición mínima sobre el capital se pagaba, sin perjuicio de la liquidación anual, por los beneficios que obtuviesen las sociedades, con arreglo a los preceptos que regulaban la Contribución de Utilidades. Además, si la cuota devengada en el año por la Contribución de Utilidades era mayor que la devengada en el mismo año en concepto de imposición sobre el capital, se permitía la deducción de ésta última del importe de aquélla.

<sup>40</sup> La defraudación se debía al hecho de que la Ley de 17 de marzo de 1900, reguladora de la Contribución de Utilidades, y el art. 51 del Reglamento de 1906, declararon la incompatibilidad de la Tarifa III, con la Contribución Industrial. Debido a la limitada extensión del tributo, enseguida, quedaron al margen del impuesto numerosos contribuyentes. De las posibles soluciones, se optó por crear un tributo paralelo al de la imposición de producto sobre las sociedades y sustitutivo de la Contribución Industrial, que se fijó en el capital efectivo de cada sociedad.

Contribución de Utilidades. Este proyecto no llegó a ser sancionado legalmente, pero marcó una nueva pauta que culminaría en 1920. A partir de este primer proyecto, fueron presentadas nuevas propuestas que, siendo básicamente iguales, perfeccionaron la de 1912<sup>41</sup>.

Como indicó FLORES DE LEMUS en 1927, “Durante el decenio que sigue, los proyectos del Gobierno se suceden sin interrupción. La reforma [del impuesto sobre sociedades] no estaba detenida sino por la infecundidad legislativa del Parlamento, producida por circunstancias políticas cuya crítica no es de nuestra competencia. Cuando en 1920 la reforma fue aprobada, se hallaba de tal modo madura que el texto llevado a sanción de S.M. era técnicamente muy superior al Proyecto del Gobierno. Ciertamente que las fórmulas de ese tecnicismo estaban preparadas en los proyectos anteriores redactados por los servicios competentes de la Administración; mas aparte de lo que en esas fórmulas había puesto la colaboración de los interesados, la manera en que fueron incorporados en el texto de la ley revelaban siempre conocimiento del asunto, a veces verdadera maestría.”<sup>42</sup>

---

<sup>41</sup> Estas propuestas fueron la de 7 de mayo de 1914, presentada por el Ministro de Hacienda GABINO BUGALLAL; la de 8 de noviembre de 1915, elaborada por el mismo Ministro; la de 24 de septiembre de 1916, presentada por el Ministro SANTIAGO ALBA; la de 20 de octubre de 1918, presentada por el Ministro de Hacienda AUGUSTO GONZALEZ BESADA y, finalmente, la de 13 de noviembre de 1919, presentada, de nuevo, por BUGALLAL. Para una visión del tema, *vid.* HERNÁNDEZ DE LA TORRE y GALÁN, en “La prefiguración normativa del Impuesto sobre Sociedades y la obra de Flores de Lemus”, *Hacienda Pública Española*, núm. 42-43, 1976, págs. 164 y ss.

<sup>42</sup> “Dictamen emitido por la comisión nombrada en 1 de abril de 1927, acerca del proyecto de impuestos sobre rentas y ganancias”, publicado por la *Revista De Economía*, Monografía IV, núm. 33-34, 1955, pág. 283.

De entre las posibles soluciones que podía adoptar el legislador al regular de nuevo la Tarifa III optó por sancionar legalmente el principio de imposición personal, abandonando el desnaturalizado carácter real del impuesto que había imperado hasta ese momento y gravando a las sociedades en función de los beneficios netos que obtuviesen, es decir, admitiendo la deducción de cargas.

Se reguló por ley lo que inicialmente había sido una práctica administrativa que luego se recogió en los Reglamentos de la Contribución Industrial y, a partir de 1900, en los de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria. Así surgió el nuevo régimen legal de tributación de la renta de sociedades, rigiendo desde 1920 hasta el 16 de diciembre de 1940, fecha en que fue modificada en algunos aspectos, y hasta el 26 de diciembre de 1957, en que sufrió una importante reforma.

Esta necesidad ya había sido apuntada por FLORES DE LEMUS, en 1913, cuando declaró que “lo urgente es que se dicte un precepto legal que defina el objeto y la base del tributo, pues constitucionalmente sólo al Poder Legislativo incumbe esta función.”<sup>43</sup>

La Ley de 1920<sup>44</sup>, constaba de ocho artículos, uno adicional, tres disposiciones transitorias y tres más finales<sup>45</sup>.

---

<sup>43</sup> “Memoria de la Dirección General de Contribuciones (Madrid 1913)”, *op. cit.*, pág. 1117.

<sup>44</sup> Esta Ley ha sido analizada, entre otros autores, por SUREDA, *op. cit.*, págs. 161 y ss. y FUENTES QUINTANA, en “Los principios de reparto de la carga tributaria en España”, *op. cit.*, págs. 243 y ss.

<sup>45</sup> El artículo tercero declaraba que, “Las disposiciones en vigor respecto de la tarifa 3ª de esta contribución quedarán modificadas por las que a continuación se



En la Disposición 1ª del artículo tercero se definían los sujetos pasivos, quedando obligados a contribuir las compañías que, de algún modo, limitasen la responsabilidad de los socios por las obligaciones sociales, las compañías regulares colectivas, las comanditarias sin acciones y las sociedades y asociaciones que tuviesen por fin la realización de algún lucro<sup>46</sup>.

El objeto de la imposición era la renta obtenida por las sociedades, siendo su base imponible el beneficio neto en el período de imposición<sup>47</sup>.

Se estableció una estimación directa de las bases incluyendo, dentro de los ingresos, las subvenciones del Estado o de las Corporaciones administrativas y los beneficios provenientes del incremento de valor de los efectos u otros elementos del activo.

En cuanto a los gastos, se efectuó una enumeración detallada de los mismos, admitiendo, entre otros, las cantidades destinadas a la amortización de los valores del activo, por depreciación o pérdida de los mismos, siempre que las

---

expresan (...).”

<sup>46</sup> En el proyecto inicial, se fijaban como sujetos pasivos, únicamente, las sociedades que de algún modo limitasen la responsabilidad de sus socios. Pero una iniciativa parlamentaria incluyó a las sociedades regulares colectivas y comanditarias sin acciones y a las sociedades y asociaciones con finalidad de lucro.

<sup>47</sup> En la Disposición quinta se declaraba que, “Para la determinación del beneficio neto, se deducirá de la suma de los ingresos brutos obtenidos por la Empresa en el período de la imposición, ya procedan de la explotación directa, ya del arrendamiento del negocio, el importe de los gastos necesarios para la obtención de aquéllos, los de administración y conservación de los bienes de que los ingresos procedan, y los de seguro de los dichos bienes y de sus productos.”

mismas fuesen efectivas y se hallasen en los documentos de contabilidad de la empresa<sup>48</sup>.

Siguiendo la misma línea iniciada en 1893 y sin introducir ninguna novedad, la Ley de 1920 admitió que, las empresas que explotaban concesiones que debían revertir al Estado libres de cargas, pudieran deducirse, como gasto, las cantidades destinadas a la amortización de las obligaciones hipotecarias, legalmente emitidas<sup>49</sup>.

Es interesante destacar que, el concepto y la redacción fijados en la Ley del año 1920, así como posteriormente en el Texto Refundido de 1922, no sufrieron alteración hasta la Ley de 1978.

La Ley permitió la deducibilidad de los intereses de todas las deudas procedentes de la gestión normal del negocio, los de las obligaciones, fuesen o no hipotecarias, y, en general, los de los capitales ajenos empleados en el negocio por cuenta y riesgo de la empresa sujeta a imposición<sup>50</sup>.

---

<sup>48</sup> Desde el Reglamento provisional de 1893, el legislador admitió como gasto fiscalmente deducible “las cantidades destinadas a la amortización del material de explotación del negocio o de la industria”, mientras que, a partir de la Ley de 1920, se amplió dicho beneficio a “las cantidades destinadas a la amortización de los valores del activo”, si bien se estableció como requisito necesario para efectuar esta deducción que la amortización se hallase contabilizada.

<sup>49</sup> Disposición quinta, regla segunda, apartado g), del artículo tercero: (Tendrán la consideración de partidas deducibles de los ingresos) “Las cantidades destinadas a la amortización de las obligaciones hipotecarias legalmente emitidas por las entidades que exploten concesiones que hayan de revertir al Estado libres de aquellos gravámenes.”

<sup>50</sup> Disposición quinta, regla tercera, apartado f), del artículo tercero: “Los intereses de las deudas procedentes de la gestión normal del negocio, los de las obligaciones, sean o no hipotecarias, y, en general, los de los capitales ajenos empleados en el

En la Disposición séptima se regulaban los tipos de gravamen, que eran de carácter progresivo, fundándose en principios de justicia tributaria, para así poder tener en cuenta la distinta capacidad contributiva de los sujetos pasivos, graduándose en función de la intensidad del beneficio, respecto del capital. La progresividad ya se había previsto en el Proyecto de Ley de 1912<sup>51</sup>.

Se mantenía, en la Disposición octava, la imposición mínima sobre el capital, no pudiendo ser la cuota por la Tarifa tercera, inferior al tres por mil del capital de la empresa.

Finalmente, en la Disposición duodécima, se contenían los mecanismos para compatibilizar la existencia de este impuesto personal con el restante sistema de imposición de producto. La Ley de 1920 fijó la Contribución de Utilidades con carácter fundamental y no complementario, de tal forma que los pagos realizados por el sujeto al sistema de impuestos reales, operaban como pagos a cuenta de la obligación tributaria única.

---

negocio por cuenta y riesgo de la Empresa sujeta a la imposición, salvo siempre lo dispuesto en el apartado B de esta disposición.”

<sup>51</sup> En la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de 1912 se justificaba esta elección en el sentido de que “Está hoy reconocido por teóricos y prácticos de la Hacienda, que el gravamen de las sociedades anónimas y comanditarias por acciones, según las normas generales del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre el patrimonio, normas apropiadas a las exigencias de la tributación de las personas naturales y de las compañías regulares colectivas y comanditarias simples, no satisface las exigencias que teoría y práctica imponen a la tributación de las sociedades por acciones. De acuerdo con esta tendencia general se abstiene el proyecto de graduar los tipos de imposición según la magnitud absoluta de la renta, y atiende a su importancia respecto del capital.”

En la Disposición Final segunda, se reconocía la competencia del Ministro de Hacienda para que en el plazo de seis meses publicara un nuevo texto de la Ley reguladora del Impuesto de Utilidades, “refundiendo y coordinando las disposiciones vigentes con las que se establecen en esta Ley. (...)”. El 19 de octubre de 1920 se aprobó dicho Real Decreto.

Este nuevo texto legal fue objeto de rectificación, casi de manera inmediata, si bien no afectó las líneas básicas establecidas en la reforma de 1920.

La Ley de Reforma Tributaria, de 26 de julio de 1922, enmendó la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria<sup>52</sup>. En uso de la autorización concedida en el apartado B), de la primera Disposición Adicional de esta Ley de Reforma, se produjo la refundición de las disposiciones legales vigentes, mediante Real Decreto de 22 de octubre de 1922<sup>53</sup>. Este Texto Refundido fue el básico regulador de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria y su Tarifa III, la normativa de la imposición sobre la renta de las Sociedades, hasta la reforma de 1957.

---

<sup>52</sup> La base decimosexta, del artículo decimotercero, modificaba la disposición quinta de la tarifa tercera, la cual afectaba a la determinación de los gastos deducibles. En concreto, se refería a la amortización de los valores del activo, exigiendo que además de que la depreciación o la pérdida fueran efectivas y se hallasen contabilizadas, debía reflejarse “mediante la reducción en el activo de los valores, correspondientes o mediante la creación y dotación, comprobada e inequívoca, de fondos especiales de depreciación en el pasivo, (...)”.

<sup>53</sup> La Ley de 22 de septiembre de 1922 fue objeto de múltiples reformas, llevadas a cabo, entre otras, por las siguientes disposiciones: Real Decreto-ley de 20 de diciembre de 1924, reformado por la Ley de 2 de junio de 1939; Real Decreto-ley de 11 de mayo de 1926, ampliado por el de 30 de diciembre de 1926; Real Decreto-ley de 15 de diciembre de 1927, para cuya aplicación se dictó la Instrucción de 8 de mayo de 1928, y de 2 de enero de 1928; Real Decreto de 26 de noviembre de 1929; Real Decreto-ley de 20 de abril de 1931, y leyes de 11 de marzo y de 28 de diciembre de 1932; 3 de febrero de 1934 y 19 de junio de 1936.

La doctrina ha alabado con rotundidad esta reforma iniciada en 1912 y culminada en 1920. Para SUREDA, la tarifa 3ª es “el elemento más delicado y técnicamente más perfecto del sistema tributario español, (...). Adoptada en 1912, constituye nuestra más grande intuición en el campo de la Hacienda, dejando incluso al margen el grado de perfección con que fue técnicamente ejecutada. (...) El texto sancionado por el Parlamento en 1920, refleja una maestría extraordinaria desde el punto de vista de la técnica del tributo y un profundo conocimiento de la situación tributaria y económica sobre la que se estaba operando. Quienes elaboraron la reforma de la Tarifa III de Utilidades, ni desconocían las características peculiares de la imposición personal referida a las sociedades, ni el hecho de que este impuesto personal tenía que insertarse en un sistema inspirado por el principio de realidad.”<sup>54</sup>

FLORES DE LEMUS que, en el año 1913, criticaba la Tarifa III de la Contribución de Utilidades, sosteniendo que era la más defectuosa, ya que los elementos característicos del tributo no habían sido definidos por la Ley de 1900, catorce años más tarde, en 1927, la calificó como la “pieza más acabada y perfecta del sistema impositivo de España”.

En palabras de este técnico, “Y fue así, (...), como la colaboración de Gobierno y Parlamento, de Administración y contribuyentes produjo el régimen vigente de imposición de las Compañías, régimen genuinamente español, cuyos elementos característicos no tenían en la legislación de otros países sino antecedentes rudimentarios o nulos, y que es, sin embargo, la pieza

---

<sup>54</sup> *Op. cit.*, págs. 163 y ss.

más acabada y perfecta del sistema impositivo de España, y ha resistido ya en condiciones muy críticas la comparación con las mejores de otros Estados.”<sup>55</sup>

#### **D. La ley de reforma tributaria de 1940.**

La Ley de 16 de diciembre de 1940 introdujo modificaciones en la Contribución Territorial, en la Contribución Industrial, en la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria y sobre la Renta<sup>56</sup>.

El quebranto económico derivado de la guerra civil española centró la preocupación del legislador en la obtención de recursos para la reconstrucción del Estado.

La acción del Ministerio de Hacienda se encaminó hacia varios frentes. De una parte, se sometió a tributación bases fiscales que hasta entonces estaban exentas o no sujetas. De otra parte, se incrementó la presión fiscal y se intentó reducir el fraude, adecuando las bases a la evolución experimentada por los precios y persiguiendo aquéllas que permanecían ocultas.

---

<sup>55</sup> “Dictamen emitido la Comisión nombrada en 1 de abril de 1927, acerca del proyecto de impuestos sobre rentas y ganancias”, *op. cit.*, pág. 283.

<sup>56</sup> Estos cambios también afectaron a los Impuestos de Transportes por Mar, Aéreo y a la entrada y salida por las fronteras, de Transporte por vía terrestre y fluvial, del Timbre, a los Impuestos sobre el Consumo del Gas, Electricidad y Carbuero de Calcio, sobre el Producto Bruto de las Minas, de Alcoholes, sobre la Achicoria, sobre Pólvoras, sobre Vehículos de Tracción Mecánica, Derechos Reales y Transmisión de Bienes. Se creó la nueva Contribución sobre Usos y Consumos y, finalmente, se suprimieron el arbitrio del “Plato único”, en cuanto gravamen doméstico, el viejo Impuesto de Consumos, los de Carruajes de Lujo y Casinos y Círculos de Recreo.

---

La necesidad de reformar la Hacienda española, quedó reflejada en un Informe del entonces Ministro de Hacienda, don JOSÉ LARRAZ, publicado en el Boletín Oficial del Estado, el 4 de agosto de 1940: “En consecuencia, está justificada una reforma tributaria. Es ésta tan obvia y natural, tan descontado el aumento de la presión fiscal, que lo verdaderamente absurdo sería pensar que después de una guerra de cerca de tres años, por la defensa heroica, sincera de los más altos valores espirituales y contra el comunismo, pudiera desenvolverse la Hacienda sin una derrama general de las grandes y legítimas costas causadas. Aparte la contribución excepcional sobre los beneficios extraordinarios instituida para el tiempo de la guerra y el llamado “subsidio” nacido y desarrollado fuera de la Hacienda, las otras reformas de tipo fiscal han sido de escasa importancia (...) la reforma sistemática está por hacer.”

Los cambios más significativos, referentes a la Contribución de Utilidades, fueron el incremento de los tipos de gravamen y la incorporación, de acuerdo con el art. 47 de la Ley, de los empresarios individuales a la Tarifa III.

SUREDA critica esta Ley, por cuanto “los acusados defectos de la reforma Larraz, desde el punto de vista de la técnica de la imposición, como consecuencia de la impremeditada extensión de la obligación personal de contribuir por Tarifa III, no son, sin embargo, lo más grave que puede achacarse a aquella desafortunada solución legislativa. Mucho más perniciosas tenían que ser sus consecuencias prácticas al producir una grave perturbación en el funcionamiento del régimen administrativo de la imposición de las sociedades, creando así innecesariamente un factor adicional de desmoralización

del contribuyente.”<sup>57</sup>

Por su parte, FUENTES QUINTANA describe de esta forma la situación creada por la Reforma de 1940: “En este cauce abierto por la reforma de 16 de diciembre de 1940 se operó con especial intensidad en los años siguientes, en particular en el período 1941-1951, una década que debe considerarse entre las peores de la historia de la Hacienda de España. La agudización de los tipos impositivos fue constante a lo largo de todos los años, al mismo tiempo que las actuaciones administrativas, las amnistías moratorias y las exenciones retroactivas, creaban un clima especialmente propenso para la generalización del fraude fiscal. (...) La larga acción de la insuficiencia, de la inflación inferida de aquélla y la regresividad consiguiente de tal sistema de reparto de la carga financiera del sector público, unida a las limitaciones apuntadas de la administración fiscal española para actuar en el cuadro limitado por las medidas legales y por las circunstancias económicas, llevaron el fraude fiscal a extremos difícilmente ponderables.”<sup>58</sup>

## **b. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.**

### **A. La reforma de 1957. El Impuesto sobre las Rentas de Sociedades y demás Entidades Jurídicas.**

La reforma tributaria de 1957 se desencadenó por la necesidad de adoptar una

---

<sup>57</sup> *Op. cit.*, pág. 182.

<sup>58</sup> En “Los principios de reparto de la carga tributaria en España”, *op. cit.*, pág. 281 y ss.



serie de medidas que, reforzando el importe de la recaudación obtenida por el Estado, permitiese superar la falta de colaboración de los contribuyentes y el alto grado de defraudación fiscal existente. “Se generalizaron entonces específicas posiciones de defensa del empresario en su lucha por la subsistencia; entre ellas, la reprobable práctica de la dualidad contable, mecanismo a través del cual las anotaciones en los libros oficiales de contabilidad se fueron alejando cada vez más de la realidad, las operaciones de tráfico eran sólo parcialmente anotadas, elementos de activo fijo adquiridos de forma fraudulenta en el mercado eran sustraídos a toda anotación registral, y en general cualesquiera operaciones únicamente lucían en cuentas en tanto no interfiriesen o contrariasen las disposiciones determinantes de la intervención y, desde luego, sin separarse un ápice de los precios oficiales.”<sup>59</sup> Ello originó que se dejasen al margen consideraciones de tipo técnico a la hora de modificar la legislación. “Y si éste es el obligado punto de partida es obvio que el enfoque total de sus preceptos ha de considerarse como una lucha contra el fraude, como un conjunto de decisiones impuestas por la realidad de la vida fiscal española que exigía concesiones obvias de los principios de técnica y justicia que informaban una legislación en su mayor parte inoperante.”<sup>60</sup>

La Ley de 26 de diciembre de 1957, además de aprobar los Presupuestos Generales del Estado para el bienio 1958-1959, incluyó modificaciones sustanciales en nuestro sistema tributario, tanto de fondo como de forma, afectando, principalmente, a la Contribución sobre las Utilidades, cuyas tres

---

<sup>59</sup> RAMÍREZ GONZÁLEZ, en “La imposición sobre sociedades a partir de 1957”, *Hacienda Pública Española*, núm. 24/25, 1973, pág. 74.

<sup>60</sup> FUENTES QUINTANA, “Los principios de reparto de reparto de la carga tributaria en España”, *op. cit.*, pág. 290.

tarifas pasaron a integrarse en impuestos distintos. La tarifa primera se transformó en el Impuesto sobre los Rendimientos de Trabajo Personal; la tarifa segunda, en el Impuesto sobre las Rentas de Capital; y la tarifa tercera en el Impuesto sobre las Rentas de Sociedades y Entidades Jurídicas, o Impuesto sobre Sociedades.

En el preámbulo de la Ley se fijaban los objetivos perseguidos por esta reforma del sistema fiscal: “a) dotar a nuestro régimen tributario de mayor agilidad, haciéndole al mismo tiempo menos incómodo para el contribuyente, b) incrementar sustancialmente la cifra global de recaudación; c) estimular la formación del ahorro privado; d) fomentar la inversión en aquellos sectores de nuestra economía como más productivos desde el punto de vista económico nacional; y e) establecer la redistribución de la renta, a través del impuesto, de forma realmente compatible con los objetivos anteriores.”<sup>61</sup>

En los arts. 54 a 65 se regulaba el Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales, que integraba lo que anteriormente se había denominado Contribución Industrial y de Comercio. A estos efectos, el denominado, abreviadamente, Impuesto Industrial se exigía mediante una “cuota fija” o “licencia fiscal” por el mero ejercicio de cualquier industria,

---

<sup>61</sup> “Navarro Rubio inspirará la Reforma Tributaria de 1957. El objetivo de ésta es esencialmente recaudatorio. No se introducen novedades técnicas importantes, pero la subida de alícuotas y la expansión de bases imponibles, debido al procedimiento de evaluación global, determinan que el Presupuesto 1958-1959 se liquide con superávit, y que en 1958 la recaudación suba un 20% respecto a la habida en 1957. Era el preámbulo de la política de estabilización. Una vez más la equidad en el reparto de la carga tributaria cede ante la recaudación al precio que sea.” SANZ GADEA, *op. cit.*, pág. 34.

comercio, arte u oficio, que no estuviera exceptuado expresamente, y mediante una “cuota por beneficios”, según los rendimientos ciertos o estimados de cualquier actividad sujeta a licencia fiscal.

Estaban sujetas al pago de la “cuota fija” todas las personas físicas y jurídicas, tanto españolas como extranjeras, que ejercieran, en territorio español, cualquier industria, comercio, arte u oficio.

Además, las personas físicas que estuvieran sujetas al pago de la licencia fiscal, quedaban gravadas con una “cuota sobre beneficios”, a un tipo único del 20 por 100.

La determinación de la base imponible en la “cuota sobre beneficios” podía realizarse mediante evaluación global o mediante evaluación individual<sup>62</sup>. La primera, que tenía carácter y aplicación general, se basaba en la determinación de las bases mediante un régimen de convenios con agrupaciones de contribuyentes, es decir, la Administración fijaba la base imponible global de un grupo que se dedicaba a una misma actividad, utilizando para ello datos económicos, repartiéndose, posteriormente, dicha cifra entre los miembros de la profesión.

Para FERREIRO LAPATZA, si bien “El carácter contractual de las evaluaciones y convenios facilitaba, (...) grandemente la labor de la Hacienda al permitir, a través de un procedimiento relativamente sencillo, determinar la deuda tributaria de un gran número de contribuyentes (...) y, paralelamente, reducía de forma considerable la presión fiscal indirecta, eximiendo al contribuyente de los deberes que inevitablemente acompañan a la evaluación directo (...). Pero esto significa, al mismo tiempo, un grave ataque al carácter

---

<sup>62</sup> En esta materia tuvo una intervención decisiva PERULLES BASSAS que fue el introductor, en España, de la teoría de la obligación tributaria. A estos efectos, *vid.*, *La relación jurídico-tributaria. Lecciones de Derecho Fiscal*, Ed. Bosch, Barcelona, 1957.

*ex lege* de la obligación tributaria, carácter que viene impuesto por la necesidad de que todos paguen la cantidad, igual para todos y no sujeta a avatares y presiones de una negociación, prevista en la Ley para quienes realicen un determinado hecho imponible.”<sup>63</sup>

La evaluación individual se deducía únicamente de la contabilidad llevada según el Código de Comercio y se determinaba conforme a las normas de la Tarifa III de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, lo cual implicaba que el Impuesto Industrial determinado en este régimen tuviera un objeto y base diferentes al del Impuesto Industrial en régimen de evaluación global. “No obstante, el verdadero problema, como hemos señalado, era el de conseguir la veracidad en las contabilidades. Las dificultades inherentes a su superación, se estimó, que no podían salvarse en forma inmediata y de una sola vez. De ahí que el nuevo régimen tributario de las sociedades se admita la posibilidad de que éstas, para fijar los resultados de sus actividades industriales y comerciales, puedan, voluntariamente acogerse al procedimiento de evaluación global establecido a efectos de la cuota por beneficios del Impuesto Industrial. Ello, sin embargo, implica la escisión de la contabilidad de la empresa en dos partes, una relativa a actividades industriales y comerciales y otra a plusvalías y resultados de inversiones de tipo patrimonial y de actividades que no tengan fiscalmente la consideración de mercantiles, con las inevitables dificultades cuando se trate de concretar sus respectivos rendimientos.”<sup>64</sup>

---

<sup>63</sup> *Op. cit.*, pág. 32.

<sup>64</sup> PERULLES BASSAS, en *Manual de Derecho fiscal (Parte general)*, *op. cit.*, pág. 151. Para un análisis del tema, *vid.*, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, en “La cuota por beneficios del impuesto industrial”, *RDFHP*, vol. XVI, núm. 65-66, 1966, págs. 1587 y ss.

Respecto del IS, la novedad más importante fue la de dotar al tributo de sustantividad propia, recibiendo la denominación de Impuesto sobre las Rentas de sociedades y entidades jurídicas o, abreviadamente, Impuesto sobre Sociedades<sup>65</sup>.

Se introdujeron tipos de gravamen proporcionales, frente a la escala progresiva que se aplicaba hasta esa fecha<sup>66</sup>.

Frente al intento de dotar de “sustantividad propia” al Impuesto, el art. 72 de la Ley obscureció esta inicial independencia, al fijar una cuota mínima por el IS que no podía ser inferior a la que resultase de aplicar, a los beneficios de cada actividad industrial o comercial, el tipo de gravamen y las normas señaladas en la Ley a efectos de la cuota por beneficios del Impuesto Industrial, los cuales eran de aplicación exclusiva a las personas físicas<sup>67</sup>. De esta forma, si una sociedad se acogía al régimen de evaluación global de bases imponibles,

---

<sup>65</sup> Art. 69 de la Ley.

<sup>66</sup> El preámbulo de la Ley lo justificaba en diversos motivos como la improcedencia de establecer discriminaciones fundadas en la utilidad límite de la renta cuando se trate de Sociedades, además de la posibilidad de que esta progresión perjudique precisamente a la Empresa productora eficiente, digna de que se le favorezca. La falta de equidad que supone aumentar el tributo correspondiente al beneficio total, por el solo incremento de una pequeña proporción de los ingresos, cuando tal incremento hace variar el tipo de la escala; la conveniencia de suprimir incentivos al traslado de beneficios a otros ejercicios o a Empresas intermedias para eludir los tipos máximos.

<sup>67</sup> “No obstante lo preceptuado en el art. anterior, la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades no podrá ser inferior a la suma de las que resulten de aplicar a los beneficios de cada actividad industrial o comercial que ejerza la empresa, consideradas separadamente, el tipo de gravamen y las normas señaladas en esta Ley, a efectos de la cuota por beneficios del Impuesto Industrial (arts. 54 a 65). (...)”

tributaba por cuota mínima, sobre los rendimientos medios resultantes de la agrupación de contribuyentes dedicados a una misma actividad, y por el IS, por la diferencia de gravámenes entre el Impuesto Industrial y el IS, debiendo incluir, además, para calcular la base imponible, según el art. 57, a sensu contrario, los ingresos provenientes de plusvalías, inversiones de tipo patrimonial y resultados de actividades que no tuvieran fiscalmente la consideración de industriales o comerciales, y los gastos inherentes a los mismos<sup>68</sup>.

La Orden de 13 de mayo de 1958 aprobó la Instrucción provisional para la exacción del Impuesto sobre las Rentas de las Sociedades y demás Entidades Jurídicas, señalándose, en su Regla 1ª, la prelación de fuentes<sup>69</sup>.

La “Regla 12. Gastos”, de la “Sección 2ª.- Determinación de la renta o beneficio neto”, seguía reconociendo, en los mismos términos, como gastos

---

<sup>68</sup> Sin embargo, el legislador, en el preámbulo de la Ley, elogiaba esta nueva estructura del sistema fiscal, destacando su coordinación y sistematización: “El régimen que esta Ley establece intenta ser armónico. Grava todas las actividades industriales y mercantiles con una cuota fija de licencia y con otra cuota variable que se aplica a las personas físicas y a través de la cuota mínima del Impuesto sobre Sociedades a las entidades jurídicas. La imposición queda luego cerrada en lo que afecta a los primeros con la Contribución sobre la Renta y en cuanto a los segundos con el impuesto sobre Sociedades equivalente a la actual tarifa tercera de la Contribución sobre las Utilidades.”

<sup>69</sup> “El Impuesto sobre las Rentas de Sociedades y demás Entidades Jurídicas, abreviadamente, Impuesto sobre Sociedades, se exigirá con arreglo a los preceptos de la Ley 26 Diciembre 1957 y a los que regían la extinguida Tarifa III de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria que no hubieran sido derogados o modificados por dicha Ley.

Como normas reglamentarias regirán las contenidas en esta Instrucción Provisional, complementadas por las de la misma naturaleza vigentes con anterioridad, en cuanto estas últimas no resultasen derogadas o modificadas por ella.”

fiscalmente deducibles, las “cantidades destinadas a la amortización de las obligaciones hipotecarias, legalmente emitidas, de las entidades que exploten concesiones que hayan de revertir al Estado libres de aquellos gravámenes.”

Señala FERREIRO LAPATZA que, “el éxito recaudatorio de la reforma de 1957 permitió, en los años que la siguieron, pensar en una nueva reforma que sin tener como preocupación esencial la insuficiencia del sistema, pero sin que pusiera en peligro las cifras recaudadas con cambios demasiados bruscos a los que no estarían adaptados ni la Administración ni los contribuyentes, intentara una nueva sistemática más racional y modificaciones de fondo en los distintos impuestos para que éstos se acomodasen y respondiesen a las exigencias de la economía española del momento.”<sup>70</sup>

Esta reforma se llevó a cabo mediante la Ley de Reforma del Sistema Tributario, de 11 de junio de 1964.

### **B. La reforma de 1964. El Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas.**

Por Ley núm. 41, de 11 de junio de 1964, se aprobó la “Reforma del Sistema Tributario”. Según su Exposición de Motivos, con esta reforma se pretendía, junto con una política de incremento de los rendimientos recaudatorios, acometer cambios de estructura presididos por imperativos de sistematización<sup>71</sup>

---

<sup>70</sup> *Op. cit.*, págs. 32 y ss.

<sup>71</sup> “Esta sistematización se manifiesta fundamentalmente en el proyecto mediante la transformación de los impuestos sobre sociedades y personal sobre la renta en impuestos únicos y generales, de tal forma que los demás impuestos directos

y simplificación<sup>72</sup>. La modificación del sistema afectó tanto a los aspectos normativos como a los instrumentales, a la sumisión de las disposiciones a la estructura de la Ley General Tributaria, a la regularización de balances y a la codificación de los Textos Refundidos.

En los arts. 68 a 109 se regulaba el IS. Se respetaba el régimen jurídico vigente, pero “introduciendo modificaciones de extraordinaria importancia, que pueden considerarse como perfeccionamientos dignos de incorporación a este tributo.”

La Ley de 1964 cambió la designación legal del tributo, pasando a denominarse “Impuesto general sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas”<sup>73</sup>.

En el art. 75 de la Ley se definía la base imponible del impuesto como “la totalidad de la renta o beneficio neto en el período de imposición”. De ello se deduce que esta Ley abandonó la tradición legislativa anterior, que venía

---

actuales no sean sino pagos a cuenta de aquellos dos. Esta sistematización tributaria de los impuestos directos según el criterio expuesto, coincide con la adoptada por la mayoría de los países cuya experiencia se juzga de interés.”

<sup>72</sup> “Este propósito sistematizador responde al mismo tiempo a la idea de simplificar radicalmente el cuadro complejo de la tributación española. La reconducción del conjunto de gravámenes existentes hacia otros de carácter general implica, al propio tiempo que la realización de un criterio racional, la eliminación de un gran número de complejidades y de dificultades administrativas que hasta el presente responden a un excesivo fraccionamiento de la tributación con sus necesarias secuelas de multiplicidad normativa, orgánica y de procedimiento.”

<sup>73</sup> Gravaba, por tanto, la “renta” y no las “rentas” y, por otra parte, consideraba que las sociedades son una modalidad de entidad jurídica.



distinguiendo las rentas en función de su origen o procedencia<sup>74</sup>, dándole una mayor amplitud e incluyendo cualquier ingreso que obtuviese la entidad.

Otros cambios fueron la incorporación plena del principio de territorialidad a efectos de determinar la base imponible de las Sociedades no residentes que realizaban negocios en España, suprimiendo el anterior régimen de cifra relativa de negocios; la tributación en función de la renta mundial, la deducción por doble imposición internacional; una nueva regulación de las plusvalías; beneficios a la exportación; medidas de estímulo a la inversión; se introdujeron mayores ventajas al establecer, en algunos casos, el derecho incondicional a la aceleración de la amortización; se generalizó la posibilidad legal de que las empresas constituyan un fondo de previsión para inversiones; el sistema de compensación de pérdidas en diversos ejercicios; se suprimió el impuesto sobre negociación de pérdidas en diversos ejercicios, etc.

Siguiendo la terminología empleada por ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, la Ley distinguió tres tipos de cuotas: la “cuota normal”, la “cuota mínima” y la “cuota límite”<sup>75</sup>. La cuota normal se calculaba sobre la totalidad de los rendimientos obtenidos por la entidad durante el período impositivo, pudiéndose determinar en distintos regímenes, en función de la clase de rendimiento y de la renuncia o no a la estimación objetiva por parte del sujeto pasivo<sup>76</sup>.

---

<sup>74</sup> La legislación anterior, al definir la base imponible, distinguía entre los ingresos obtenidos por la empresa de la explotación directa o del arrendamiento del negocio.

<sup>75</sup> *Vid.*, “El Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas”, *RDFHP*, vol. XVI, núm. 65-66, sept-dic. 1966, págs. 1650 y ss.

<sup>76</sup> Los rendimientos profesionales debían determinarse mediante estimación objetiva (evaluación global) y obligatoria de los ingresos íntegros o brutos; los rendimientos agrarios podían determinarse, de forma alternativa, mediante

Respecto a la cuota mínima, en la Exposición de Motivos de la Ley se sostenía que, tanto el Impuesto sobre la Renta como el IS, eran “únicos y generales, de tal forma que los demás impuestos directos actuales no sean sino pagos a cuenta de aquellos dos.”<sup>77</sup>

Además de este carácter de pagos a cuenta, se configuraban como una cuota mínima, por cuanto el art. 97.3 proclamaba que, “las deducciones reguladas en este art. en ningún caso darán lugar a la devolución de las cuotas devengadas”<sup>78</sup>. Por tanto, la suma de las cuotas ingresadas en el Tesoro por el devengo de los impuestos anteriormente enumerados constituían una “cuota mínima”, ya que quedaban definitivamente ingresadas sin que hubiese posibilidad de solicitar su devolución cuando la cuota por el Impuesto sobre

---

estimación directa o mediante estimación objetiva (módulos de rendimientos); los rendimientos comerciales e industriales se determinaban de forma alternativa por estimación directa o estimación objetiva (evaluación global); los demás rendimientos se determinaban por estimación directa.

<sup>77</sup> Concretando este carácter general, el artículo segundo disponía que, “La Contribución territorial sobre la riqueza rústica y pecuaria, la Contribución territorial sobre la riqueza urbana, el Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal, el Impuesto sobre las rentas del capital y el Impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales, tendrán en la forma prevista en esta Ley, la consideración de Impuestos a cuenta de los generales o de las sociedades y demás entidades jurídicas, según la naturaleza del perceptor de dicha renta.”

<sup>78</sup> “Art. 97.1. De la cantidad que resulte de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen que corresponda se efectuarán las siguientes deducciones: a) Las cuotas del Tesoro de la licencia fiscal del Impuesto Industrial. b) Las cuotas del Tesoro de la Contribución territorial urbana. c) Las cuotas fijas del Tesoro de la Contribución rústica que correspondan a la entidad, habida cuenta de su condición de propietaria o arrendataria de la finca o fincas de que se trate. d) Las cuotas fijas del Tesoro del Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal. e) Las cuotas del Tesoro del Impuesto sobre las rentas del capital. (...)”

Sociedades fuese menor<sup>79</sup>.

La cuota límite se determinaba en “función de los rendimientos procedentes de actividades o explotaciones económicas y estimados según los procedimientos propios de los respectivos impuestos de producto o a “cuenta”.”<sup>80</sup>

Finalmente, la suma de las cuotas se debía comparar con la “cuota normal” y la que fuese de mayor cuantía era la “cuota a ingresar por el Impuesto sobre Sociedades.”<sup>81</sup>

El apartado 1º, del art. 241, encomendaba al Gobierno, previo dictamen del Consejo de Estado, la aprobación por Decreto de los Textos refundidos de las Leyes de los diversos tributos. En análogo sentido se pronunciaba la disposición transitoria primera de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, denominada Ley General Tributaria, la cual ordenaba literalmente que “dicha refundición acomodará las normas legales tributarias a los principios, conceptos y sistemática que se contienen en la Ley General Tributaria y procurará

---

<sup>79</sup> En la Exposición de Motivos, se configuraba esta cuota mínima con carácter provisional y transitorio, en “orden a la adaptación del contribuyente a la nueva concepción de la imposición general sobre la renta, como en cuanto a la garantía de la recaudación, que no se verá expuesta a las consecuencias de un posible cambio brusco en sus fuentes tradicionales.”

<sup>80</sup> ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, en “El Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas”, *op. cit.*, pág. 1657.

<sup>81</sup> Según el art. 100, “La cuota a ingresar por el Impuesto sobre sociedades no podrá ser inferior a la suma de las cuotas de los impuestos a cuenta que corresponderían a cada uno de los rendimientos obtenidos de cada actividad profesional, industrial o comercial que desarrolle la entidad o de cada explotación agrícola, forestal o ganadera que realice, una vez practicadas las deducciones que se establecen en el art. 102 de esta Ley.”

regularizar, aclarar y armonizar las leyes tributarias vigentes que quedarán derogadas al entrar en vigor los textos refundidos.” El Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades fue aprobado por Decreto 3359/1967, de 23 de diciembre, a propuesta del Ministro de Hacienda, de conformidad, en lo sustancial, con el dictamen del Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 22 de diciembre de 1967. Como indica la introducción del Decreto, el punto de partida indiscutible de la refundición lo constituyó el texto refundido de 22 de septiembre de 1922. También tuvieron una importancia trascendental las Leyes de 26 de diciembre de 1957 y de 11 de junio de 1964, por cuanto variaron de forma sustancial el Impuesto sobre Sociedades, dando lugar a la transformación del mismo en una imposición general sobre la renta.

El apartado 7º, del art. 17, mantenía, al igual que en el Texto Refundido de 1922, la prerrogativa otorgada a las sociedades concesionarias de servicios públicos, al reconocerles, como gastos deducibles, “las cantidades destinadas a la amortización de las obligaciones hipotecarias legalmente emitidas por las entidades que exploten concesiones que hayan de revertir al Estado libres de aquellos gravámenes”. En el apartado decimoquinto, se admitía, asimismo, como gasto deducible, “los intereses de las deudas procedentes de la gestión normal del negocio, los de las obligaciones, sean o no hipotecarias, y, en general, los de los capitales ajenos empleados en el negocio por cuenta y riesgo de la entidad, (...)”.

La doctrina ha elogiado la claridad con que fue concebido el art. 17.7 del Texto Refundido, destacando su naturaleza “puramente” financiera, frente a la

amortización técnica. “Este precepto, (...), tuvo la gran ventaja de no plantear dudas ni confusiones respecto a las amortizaciones técnicas o económicas, y ello porque la naturaleza exclusivamente financiera de las partidas deducibles que en él se recogían era suficientemente evidente como para evitar toda analogía con las dotaciones anuales a fondos de amortización del inmovilizado. Ni siquiera cuantitativamente en este caso coincidirían el valor de los activos revertibles y el de los fondos destinados a la amortización de obligaciones.”<sup>82</sup>

### **c. JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA RELATIVAS AL FONDO DE REVERSIÓN.**

Antes de entrar a analizar las reformas introducidas a mediados de la década de los años 70, se considera oportuno revisar cuál fue la postura de los Tribunales en relación con el fondo de reversión.

La jurisprudencia y la doctrina administrativa negaron insistentemente el carácter de gasto deducible de las dotaciones efectuadas por el concesionario al fondo de reversión. Consecuentemente, las cantidades destinadas a crear dicho fondo no eran deducibles para obtener el beneficio neto, base de la imposición, “puesto que sólo pueden considerarse como gastos a estos efectos los necesarios para la obtención de los ingresos, los de administración y conservación de los bienes y los de seguro de éstos y de sus productos, y el fondo de reversión carece de estas características”<sup>83</sup>. La consecuencia inmediata es que debían

---

<sup>82</sup> LASHERAS MERINO, *op. cit.*, págs. 1025 y ss. Este autor analiza el art. 17.7 del Texto Refundido del año 1967 como si hubiese sido esta norma la que hubiese instaurado, por primera vez, dicho beneficio fiscal.

<sup>83</sup> STS de 19 de noviembre de 1941.

quedar sujetas a tributación.

Esta postura la fundamentaban en el hecho de que en la Ley no existía previsión expresa alguna que admitiese la deducibilidad de dichas partidas: “además de no existir en la ley precepto expreso que sería necesario para que aquel fondo de reserva llamado de reversión, mereciese el carácter de gasto deducible, (...) se ha venido sentando la doctrina de que las cantidades destinadas a fondos de reversión por las empresas que exploten concesiones administrativas revertibles, tiene el carácter de beneficio fiscal, puesto que su objeto es el reintegro del capital.”<sup>84</sup>

Según el Tribunal Supremo, la Ley, además de no permitir expresamente la deducción de las cuotas destinadas a crear el fondo de reversión, no admitía una interpretación extensiva, aunque guardase una mayor o menor analogía con otros conceptos, “dada su naturaleza de exención tributaria”<sup>85</sup>. En este mismo sentido, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 15 de junio de 1965, sostiene que, “teniendo en cuenta que según el art. 5º de la Ley de Contabilidad<sup>86</sup>, no se admitirán exenciones, rebajas o moratorias que no estén expresamente autorizadas por la ley, la obligada interpretación en sentido estricto del precepto legal, exige que no se pueda extender su ámbito de

---

<sup>84</sup> Resolución del TEAC, de 22 de febrero de 1957.

<sup>85</sup> STS de 30 de abril de 1935.

<sup>86</sup> Art. 5, de la Ley de 1 de julio de 1911: “No se concederán exenciones, perdones, rebajas ni moratorias para el pago de las contribuciones e impuestos públicos, ni de los débitos al Tesoro, sino en los casos y en la forma que en las leyes se hubiere determinado. La exención de contribuciones o la limitación de éstas con arreglo a las leyes, serán de la competencia exclusiva del Ministerio de Hacienda.”

aplicación más allá del que, en sana hermenéutica, cabe deducir de su redacción”. Así como el legislador tuvo en cuenta esta deducción y omitió otras, es claro que la intención y propósito del legislador fue el de sujetar las dotaciones al fondo de reversión a tributación.

En otra sentencia del Tribunal Supremo se manifiesta que, “aún sin desconocer que las Compañías concesionarias de servicios públicos como la recurrente se hallan en condiciones especiales, porque según la concesión han de revertir al Estado en un plazo determinado es lo cierto que la Ley de Utilidades teniendo en cuenta esa particularidad incluye como gastos deducibles (...), las cantidades destinadas a la amortización de las obligaciones hipotecarias legalmente emitidas de esta clase de empresas por lo que reduciendo a esta única especialidad que la Ley les reconoce, no es presumible la intención del legislador favorable a la pretensión de que dicho concepto se extienda a las cantidades detraídas de los beneficios sociales para constituir el fondo llamado de reversión.”<sup>87</sup> En este mismo sentido, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 14 de octubre de 1985, manifiesta que, “La especial situación en que se encuentran las sociedades concesionarias de servicios públicos, (...), en las que al final de la concesión han de revertir al Estado la totalidad o parte de sus activos, ya fue tenido en cuenta en el privilegio concedido a las mismas en el art. 17, nº 7 del Texto Refundido del Impuesto, al conceptuar como gasto fiscalmente deducible las cantidades destinadas a la amortización de las obligaciones hipotecarias, excepción que no puede aplicarse a las asignadas al “Fondo de Reversión”; puesto que cualquiera que fuese la semejanza que desde un punto de vista contable pudiera existir entre aquel y la

---

<sup>87</sup> STS de 9 de diciembre de 1950.

reserva por “obligaciones amortizadas” es lo cierto que fiscalmente no estaba previsto, en el ejercicio a que las actuaciones se refieren, considerar como gasto deducible las aplicaciones al “Fondo de Reversión” que eventualmente pudieran hacerse en cada ejercicio con cargo a los beneficios del mismo, no pudiéndose extender por analogía a estas cantidades lo previsto para las destinadas a la amortización de las obligaciones hipotecarias, única especialidad que la Ley reconoce a las Entidades explotadoras de concesiones administrativas que revierten al Estado.”

Según la jurisprudencia, el objeto del fondo de reversión era sanear el activo social, “sustituir paulatinamente el capital social, primera partida del pasivo, para reintegrar a los socios el importe de sus aportaciones, o sea, (a) crear con parte de los ingresos un nuevo capital que reemplace al representado por los elementos integrantes del negocio cuando la concesión revierta (...), concepto esencialmente distinto del que la Ley admite como gasto deducible, porque una cosa es reponer valores que hayan sufrido pérdida o depreciación para que el negocio pueda seguir marchando, que es lo que la Ley admite como gasto necesario a fin de que la Empresa continúe obteniendo los ingresos indispensables y otra bien diferente es liberar mediante la creación de un fondo a favor de los socios, las aportaciones que efectuaron teniendo en cuenta que lo hacían para un asunto de carácter contingente, que, por ello, había de consumir el importe de su entrega dentro del plazo de concesión y que, sin embargo, por este medio, lo recupera total o parcialmente, con lo que de modo evidente obtiene la Empresa un beneficio que ha de estar sujeto a tributación por la tarifa tercera de la Ley.”<sup>88</sup>

---

<sup>88</sup> STS de 19 de noviembre de 1941.



En cuanto a la naturaleza de este fondo, se vino manteniendo que era una reserva voluntaria. “(...) No existe ninguna duda acerca de su verdadera naturaleza de reservas y respecto de las cuales tiene declarado el art. 18 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades de 23 de diciembre de 1967, (...), que en ningún momento tendrán la consideración de partidas deducibles las cantidades que se destinen a la asignación de reservas, a la amortización de deudas, a la ampliación del negocio o al saneamiento del activo, salvo las amortizaciones a que se refiere el art. 17 del mismo texto legal.”<sup>89</sup>

Lo que sí se admitió fue que las empresas concesionarias, que se hubiesen financiado mediante la emisión de obligaciones con garantía hipotecaria, dotasen un fondo de reversión con cargo al importe de las obligaciones hipotecarias amortizadas. En este supuesto, dichas dotaciones tenían la consideración de gasto fiscalmente deducible. Esta era una situación excepcional admitida siempre y cuando las sociedades no dispusieran de dichas cantidades para fines distintos a los que respondía su primitiva asignación, que era la de otorgarles facilidades para que pudieran ampliar sus medios de acción, constituyendo al efecto una reserva social, con la que se aumentase la solidez económica de la entidad y se garantizase al Estado la reversión, en el plazo de tiempo fijado, de un servicio en perfectas condiciones de funcionamiento y explotación. Si la empresa utilizaba el fondo de reversión con fines distintos a los anteriormente enumerados, debía desaparecer ese

---

<sup>89</sup> Resolución del TEAC, de 14 de octubre de 1985.

Es necesario destacar que este artículo ya se encontraba recogido en la legislación anterior, en la disposición quinta, regla tercera, del apartado c), del Texto Refundido del año 1922.

privilegio, sometiendo a tributación las cantidades detraídas del gravamen, ya que sino se facilitaría a las Empresas concesionarias un medio de hacer desaparecer los beneficios sociales en detrimento evidente de los legítimos intereses del Tesoro<sup>90</sup>.

Tampoco admitió la jurisprudencia la asimilación del fondo de reversión con la amortización técnica ni con los gastos de reparación. “Las detracciones de los beneficios sociales, destinadas a constituir el fondo llamado de reversión, son independientes de la cantidad dedicada en el balance y Memoria de la Compañía recurrente a la amortización del material, y, por lo tanto, no pueden estimarse adicionados a ella para adherirse al 5, al 10 o al 25 por 100, que bajo el concepto de gastos de reposición y reparación, se hallan autorizados por el art. 50, núm. 3 del Reglamento. (...) Esta conclusión a que inexorablemente conduce el texto reglamentario con relación al ejercicio social de 1917, no prejuzga el derecho que pueda asistir a la sociedad, y que no ha sido objeto del actual litigio, en punto a las deducciones que por el concepto de quebranto o demérito de material se considere facultada para pretender, dentro de los límites reglamentarios.”<sup>91</sup> En otra sentencia, se especifica que, a pesar de que las disposiciones contenidas en las Leyes de 1920 y 1922 amplían los gastos deducibles, respecto de lo fijado en la Ley de 1900, extendiéndolo a amortizaciones distintas de las de material, “no lo es menos que esa aplicación no llega a comprender conceptos como el discutido que, tanto por extensión, al

---

<sup>90</sup> Resolución del TEAC, de 4 de noviembre de 1911. En el caso enjuiciado en esta resolución, la empresa concesionaria utilizó el fondo de reversión para ampliar el capital social, entregando acciones liberadas a los accionistas, acordando el Tribunal la sujeción de dichas cantidades a tributación.

<sup>91</sup> STS de 16 de octubre de 1922.

no figurar en los gastos deducibles, como por definición, al estar incluido como beneficio, ha de entenderse sujeto al pago de la contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria.”<sup>92</sup>

Respecto a la posibilidad de amortizar los activos revertibles, la doctrina administrativa ha mantenido, en numerosas ocasiones, que las empresas concesionarias de servicios públicos pueden, de forma independiente a la creación de un fondo de reversión, amortizar los activos que deben, posteriormente, entregar al Estado. “No existe incompatibilidad entre el “Fondo de reversión” y el de “Amortización”, según lo expresado en el apartado g), regla 2<sup>a</sup>, disposición 5<sup>a</sup> [de la Tarifa 3<sup>a</sup> de Utilidades]”<sup>93</sup>.

“(…) Es evidente que no puede sostenerse que las asignaciones a fondos de amortización, que tengan por única y exclusivo objeto contabilizar las pérdidas o depreciaciones realmente sufridas por los elementos del activo de las Empresas revertibles, estén en pugna con la constitución de los “Fondos de reversión” y hagan innecesaria aquella contabilización, por lo que no puede prevalecer el criterio, expuesto por el actuario, acerca de que con ello se daría la duplicidad en la amortización, ya que el fondo de reversión constituye una reserva efectiva de la sociedad destinada para, en su día, reembolsar a los accionistas de su capital y, por el contrario, el fondo de amortización debe representar las depreciaciones sufridas en el activo por aquellos elementos susceptibles de padecerlas, siempre y cuando tales asignaciones cumplan, como

---

<sup>92</sup> STS de 19 de noviembre de 1941.

<sup>93</sup> Resolución del TEAC, de 20 de febrero de 1934, de 27 de febrero de 1945, de 4 de noviembre de 1949, de 22 febrero de 1957, de 10 de febrero de 1950, de 30 de octubre de 1973. En todas ellas se declara que las amortizaciones efectivas no están en pugna con la constitución independiente de un fondo de reversión y pueden estimarse como gasto fiscal.

es lógico, con los requisitos señalados por la Ley para poder ser estimados como gasto deducible, siendo de tener en cuenta que no existe precepto legal que impida a esta clase de Empresas concesionarias de servicios públicos el valorar y contabilizar las depreciaciones que puedan sufrir los elementos de la explotación, e incluso, de no hacerlo, causaría al propio Estado un perjuicio notorio, por no tener que hacerse cargo de un activo ficticio al finalizar la concesión, el valor contabilizado de cuyos elementos constitutivos no respondía a su verdadera situación de aprovechamiento o utilidad.”<sup>94</sup>

En conclusión, hasta 1976, para las sociedades concesionarias de autopistas, y hasta 1978, en general, para el resto de las sociedades que actuasen en régimen de concesión administrativa con cláusula de reversión, la jurisprudencia y la doctrina administrativa no admitieron la deducción de las cantidades destinadas a un fondo de reversión, aunque sí que les fue permitido que los activos sujetos a reversión al finalizar el plazo concesional fuesen objeto de amortización técnica, siempre y cuando cumpliesen los requisitos fijados en la Ley, por lo que, realmente, la pérdida patrimonial que sufrían las empresas concesionarias, por el hecho de la entrega gratuita de determinados elementos, sólo se producía respecto del valor neto contable que dichos bienes tuvieran en el momento de la reversión y no por la totalidad del valor del activo, por cuanto el resto del valor de los mismos quedaba cubierto por las dotaciones a la amortización técnica.

### **3. LA REFORMA DE 1978.**

---

<sup>94</sup> Resolución del TEAC, de 4 de noviembre de 1949.

### **a. ANTECEDENTES DE LA REFORMA DE 1978.**

Durante catorce años estuvo vigente la legislación surgida de la Reforma Tributaria de 1964. En ese período, se dictaron numerosas disposiciones<sup>95</sup> que alentaron la necesidad de sistematizar el Impuesto sobre Sociedades.

A partir de 1973 se sucedieron una serie de proyectos de reforma del sistema tributario. FERREIRO LAPATZA considera causas de la misma la insuficiencia y la falta de equidad. “La insuficiencia del sistema venía determinada, fundamentalmente, por las siguientes causas:

- a) Su propia estructura, determinante de un sistema poco flexible fundado en impuestos y métodos de gestión que favorecían la petrificación de las bases impositivas.
- b) La existencia, dentro de él, de numerosísimos y muchas veces injustificados beneficios fiscales que privaban al sistema de un tanto por ciento muy elevado

---

<sup>95</sup> Entre otras, destacan el Decreto 1985/1964, de 2 de julio, por el que aprobó el Texto Refundido de la Ley sobre regularización de balances; la Orden de 23 de febrero de 1965 por la que aprobaron las tablas oficiales de amortización; el Decreto-Ley de 27 de noviembre de 1967 por el que estableció un Impuesto Especial y Transitorio sobre el exceso de base liquidable superior al 6% del capital fiscal; el Decreto 888/1969 por el que se aprobó el Estatuto Fiscal de Cooperativas; la Orden de 1 de diciembre de 1970 sobre régimen jurídico fiscal de los Fondos de Inversión Mobiliaria; Decreto de 25 de noviembre de 1971 sobre régimen fiscal de la concentración de empresas; Decreto-ley de 1 de diciembre de 1971 de Apoyo Fiscal a la Inversión; Decreto-ley de 30 de noviembre de 1973 que restablece el Apoyo Fiscal a la Inversión y la Ley de Regularización de Balances; la Ley de 27 de junio de 1974 que contiene el régimen fiscal de las sociedades dedicadas a la Investigación y Explotación de Hidrocarburos; Decreto-ley de 7 de abril de 1975 por el que se suprime el Gravamen Especial del 4% y se establece un Recargo Transitorio del 10%; Decreto-ley de 17 de noviembre de 1975 relativo al Fondo de Previsión para inversiones; Real Decreto-ley 15/1977, de 25 de febrero, que regula la tributación de declaración consolidada, el régimen de empresas de arrendamiento financiero, las sociedades inmobiliarias protegidas y la previsión para insolvencias.

de su potencia recaudatoria.

c) Su defectuosa y parcial aplicación, favorecida por los métodos de gestión empleados, por la inadecuación de la Administración tributaria a las verdaderas necesidades de gestión, por la propia complejidad, muchas veces innecesaria, de las figuras impositivas que lo componían, por la falta de claridad y coherencia, fruto de la deficiencia técnica jurídica empleada, en la normativa que lo regulaba y por un ambiente generalizado de insinceridad de los contribuyentes ante la Administración y de incumplimiento socialmente admitido de las obligaciones que derivan de los tributos.

En segundo lugar, se señala la falta aguda de equidad que el sistema de 1964 ha entrañado tanto en su concepción como en su aplicación. (...)

Se entiende, en fin, que el sistema de 1964 ha provocado multitud de distorsiones no deseadas en la economía y que su inadaptación a la misma ha privado al país de un instrumento fundamental en la lucha por la estabilidad y en el logro de un desarrollo continuado.”<sup>96</sup>

## **b. RÉGIMEN DE LAS SOCIEDADES CONCESIONARIAS DE AUTOPISTAS NACIONALES DE PEAJE<sup>97</sup>.**

La Ley 55/1960, de 22 de diciembre, de carreteras en régimen de concesión, estableció, en sus artículos primero<sup>98</sup> y quinto<sup>99</sup>, la posibilidad de que las

---

<sup>96</sup> *Op. cit.*, pág. 38.

<sup>97</sup> Para un análisis de las concesiones administrativas de carreteras, *vid.*, GARCÍA ORTEGA en *Las concesiones administrativas de carreteras en el ordenamiento jurídico español*, 2ª edición, MOPU, Madrid, 1984.

<sup>98</sup> “Se autoriza al Gobierno para conceder, por tiempo determinado no superior a noventa y nueve años, a particulares, Sociedades, Corporaciones públicas,

autopistas de peaje fueran construidas y explotadas por particulares, a través del sistema de concesión administrativa<sup>100</sup>.

Por otra parte, el fin público a que responde la construcción de las autopistas determinó que el art. 6 concediera, a las personas naturales o jurídicas que se dedicasen a la explotación de estas concesiones, aparte de otros beneficios<sup>101</sup>, las exenciones y bonificaciones fiscales que la Ley de 24 de octubre de 1939<sup>102</sup> y

---

Organismos autónomos o Empresas nacionales, la construcción, conservación y explotación de carreteras y de sus instalaciones complementarias. La concesión se hará por Decreto, a propuesta del Ministro de Obras Públicas.”

<sup>99</sup> “Las concesiones, cuando así se acuerde en el correspondiente Decreto, darán derecho a percibir de los usuarios una tasa de peaje, cuyas tarifas serán previamente establecidas por el Gobierno.”

<sup>100</sup> Previamente a esta Ley, la Ley de 26 de febrero de 1953 sobre construcción de carreteras de peaje planteó la posibilidad de que particulares construyeran carreteras, percibiendo de los usuarios un peaje. Su Exposición de Motivos declaraba que, “las insuficiencias de las consignaciones presupuestarias para la construcción de carreteras y la conveniencia de sustituir tramos defectuosos de las existentes por otros de mejores condiciones de vialidad que no pueden incluirse en el Plan de modernización aconsejan permitir la construcción por particulares de tramos de carreteras (...) y autorizar el cobro de peaje a los dueños de los vehículos que por ellos transiten. (...) Todo ello sin perjuicio de lo que en su día se disponga sobre las autopistas de peaje.” La falta de adecuados beneficios económicos, financieros y tributarios provocaron que esta regulación no tuviera la repercusión empresarial que se pretendía, quedando derogada por la Ley de 1960.

<sup>101</sup> En concreto, el Gobierno podía conceder lo siguientes beneficios:

“Uno. Calificación de preferente interés económico-social a efectos del Decreto-ley de 27 de julio de 1959 sobre participación de capital extranjero y de la Ley de Régimen Arancelario, de uno de mayo de 1960.

Dos. Las exenciones y bonificaciones fiscales que la Ley de 24 de octubre de 1939 y disposiciones complementarias otorgan a las industrias de interés nacional.

Tres. Que no dé lugar a gravamen por Contribución General sobre la Renta la suscripción o adquisición en Bolsa de valores de renta fija y variable emitidos por estas Sociedades siempre que su importe se declare dentro del plazo reglamentariamente y aun cuando se ponga de manifiesto en la mencionada adquisición un incremento no justificado de patrimonio.”

<sup>102</sup> Esta Ley, de protección de nuevas industrias de interés nacional, concedía, en su

disposiciones complementarias otorgaban a las Empresas de interés nacional.

En este sentido, fue adquiriendo fuerza la concepción del sistema tributario como eficaz instrumento de fomento para impulsar aquellas actividades que, por su contenido de interés público, son objeto de especial atención por el Estado. Por ello, consideraron conveniente aplicar, a la construcción y explotación de las autopistas, un sistema de beneficios fiscales análogo al que había sido concedido para otras actividades también de interés general, complementando tales beneficios con el establecimiento de unas garantías por parte del Estado que posibilitasen la financiación de esas obras con fondos procedentes del exterior.

Recogiendo estas ideas, fueron dictadas normas de carácter concreto. Así por ejemplo, el Decreto-ley 5/1966, de 22 de julio, sobre Autopistas de Peaje “Barcelona-La Junquera” y “Mongat-Mataró”, otorgaba, en su art. 2, una serie de exenciones y bonificaciones fiscales<sup>103</sup>.

---

art. 2, “hasta un período de quince años, los beneficios máximos siguientes:

- a) Facultad de expropiación forzosa de los terrenos necesarios para su instalación.
- b) Reducción, hasta un cincuenta por ciento, de los impuestos.
- c) Garantía por el Estado a su capital de un rendimiento mínimo anual hasta el cuatro por ciento. Los capitales garantizados en virtud de esta apartado no podrán exceder la suma global de mil millones de pesetas.
- d) Rebaja de los derechos de aduanas en las importaciones de maquinaria y utillaje para las instalaciones, cuando no se fabriquen en España.”

<sup>103</sup> “Uno. Una bonificación del noventa y cinco por ciento en la cuotas del Tesoro de la Contribución Territorial Urbana que grave el aprovechamiento de los terrenos de la Autopista, durante el plazo de concesión. (...)

Dos. Bonificación del noventa y cinco por ciento en los Impuestos de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por los actos de constitución de la Sociedad, aumentos de capital, (...).

Tres. Libertad de amortización durante el primer quinquenio de la fase de explotación.

Cuatro. Reducción al noventa y cinco por ciento de los derechos Arancelarios e



La Ley 8/1972, de 10 de mayo, de construcción y explotación de autopistas en régimen de concesión, contiene el régimen jurídico básico de las concesiones administrativas de autopistas.

Tal y como establece la Exposición de Motivos, “iniciado el Plan de Autopistas fue necesario arbitrar con carácter urgente una regulación jurídica de las concesiones, mediante la promulgación de Decretos-leyes específicos para cada uno de los concursos que al efecto se convocaron, con la consiguiente dispersión casuística de las normas sobre concesión de autopistas de peaje, lo que aconseja la elaboración de una legislación que, recogiendo toda la experiencia propia y ajena en este tipo de gestión del servicio público, constituya, por otra parte, un sistema normativo general aplicable a todas las autopistas, sin que en cada caso sea necesario acudir a una norma concreta y de

---

Impuestos de Compensación de Gravámenes Interiores que graven la importación de bienes de equipo y utillaje, (...).

Cinco. Reducción de hasta el noventa y cinco por ciento de los Impuestos sobre las Rentas del Capital que graven los rendimientos de los empréstitos que emita la Empresa española y de los préstamos que la misma concierte con Organismos internacionales o con Instituciones financieras extranjeras, cuando los fondos así obtenidos se apliquen a la construcción de la Autopista.

Estos beneficios serán dispensables por el Ministerio de Hacienda sin que se apliquen a los establecimientos radicados en el área de servicio de las Autopistas.”

Posteriormente, por Orden del Ministerio de Obras Públicas, de 27 de julio de 1966, se aprobaron las bases para el concurso de construcción, conservación y explotación de las autopistas Barcelona-La Junquera y Mongat-Mataró. Por Orden de misma fecha, se aprobó el pliego de cláusulas de explotación de dichas autopistas de peaje, estableciéndose, en el Título V, el régimen fiscal de la sociedad concesionaria, el cual recogía los beneficios fiscales que se contenían en el Decreto-ley 5/1966, anteriormente mencionados.

Por Decreto 165/1967, de 26 de enero, se adjudicó la concesión administrativa para la construcción, conservación y explotación de las autopistas Barcelona-La Junquera y Mongat-Mataró. Según su art. 10, “La concesionaria disfrutará de los beneficios fiscales establecidos en el artículo segundo del mencionado Decreto-ley de veintidós de julio de mil novecientos sesenta y seis.”

carácter excepcional.”

Como consecuencia de las especiales características que concurren en estas obras, tanto por la magnitud de las inversiones a realizar, cuanto por la estructura interna de la sociedad concesionaria, y a efectos de alentar la iniciativa privada, se imponía la necesidad de modificar algunos aspectos de la legislación mercantil que pudieran representar un grave obstáculo para aquella finalidad. En concreto, se evidenciaba esta necesidad en relación con el art. 185 del Cco. que impone a las compañías de obras públicas la obligación de tener un capital social que represente por lo menos la mitad del importe del presupuesto total de la obra. La Ley de 1972 lo reduce al diez por ciento de la inversión total prevista para la construcción de la autopista, lo cual implica que, teniendo en cuenta las previsiones de la LSA respecto al capital suscrito y desembolsado, puede darse la situación de que solo se encuentre desembolsado el 2,5 por cien de la inversión total prevista. El permitir la ley que estas sociedades tengan una cifra tan baja de capital respecto a la inversión a efectuar, conduce a la necesidad de financiarse mediante recursos ajenos. Si recurre al mercado exterior de capitales, el Estado puede conceder un aval para garantizar su obtención, mientras que si recurre al mercado interior, su obtención se facilita mediante la eliminación del límite previsto en el art. 111 de la vigente, en aquel momento, Ley de Sociedades Anónimas, de 17 de julio de 1951, en el que se establecía la proporcionalidad entre las acciones y las obligaciones en esta clase de Sociedades<sup>104</sup>.

---

<sup>104</sup> *Vid.*, a estos efectos, la nueva redacción dada al art. 156.a) del TRLCAP, respecto del art. 130.3 de la misma, en el que se suprimen estos requisitos, recogidos actualmente en el art. 282 del TRLSA y en el art. 185 del Cco., para todas las sociedades en régimen de concesión administrativa.

El régimen económico y financiero se regula en el capítulo IV, previéndose el abanico de beneficios tributarios y financieros de entre los cuales la Administración puede elegir aquellos que en cada momento sean necesarios o convenientes para promover la construcción de una autopista concreta. Estos beneficios se regulan en los arts. 11 a 15, declarando el primero de ellos que serán los pliegos de cláusulas y Decretos de adjudicación los que señalarán los beneficios tributarios y financieros, de entre los mencionados en los arts. 12 y 13, de que podrán disfrutar, en cada caso, los concesionarios. En ningún caso, podrán concederse los citados beneficios fuera de los pliegos y Decretos referidos. Además, en los Decretos de adjudicación se fijará el plazo de duración de los beneficios tributarios, sin que éste pueda ser superior al plazo concesional<sup>105</sup>. Se trata, en consecuencia, de un régimen jurídico flexible que permite adecuar cada una de las concesiones a la situación concreta y a la coyuntura económica del momento.

En el art. 13 se establecía, en su apartado primero, el siguiente beneficio económico-financiero:

---

<sup>105</sup> En el art. 12 se fijan los beneficios tributarios:

“a) Reducción de hasta el noventa y cinco por ciento de la base imponible de la Contribución Territorial Urbana (...).

b) Reducción de hasta el noventa y cinco por ciento de la base del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para los actos de constitución, (...).

c) Bonificación de hasta el noventa y cinco por ciento de la cuota del Impuesto sobre las Rentas del Capital que grave los rendimientos de los empréstitos que emita la empresa concesionaria y de los préstamos que la misma concierte (...).

d) Reducción de hasta el noventa y cinco por ciento de los Derechos Arancelarios, Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores e Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas que graven la importación de bienes de equipo y utillaje necesarios (...).”

“a) Facultad de amortización de los elementos del activo percederos durante el período concesional o sujetos a reversión, de acuerdo con un Plan basado en el estudio económico-financiero adjunto a la proposición presentada al concurso.”

De la dicción de este precepto poco se puede extraer dada su parquedad y ambigüedad, suscitando, fundamentalmente, dos problemas de interpretación importantes.

El primero de ellos es determinar si la norma transcrita estaba regulando dos tipos de amortización diferentes o, simplemente, facultaba al concesionario a amortizar dos tipos de bienes: tanto los que tenían una vida útil inferior al período concesional y, por tanto, debían reponerse previamente a la conclusión de la concesión, como los sujetos a reversión que tenían una vida útil superior al período concesional. Y el segundo, íntimamente relacionado con el primero, analizar cómo se articulaba cada una de estas opciones.

De una primera lectura y atendiendo estrictamente a sus términos, podemos deducir que este artículo regulaba únicamente la amortización técnica, puesto que en ningún momento se aludía a otro tipo de amortización.

Ante esta interpretación se podían presentar dos situaciones. O bien, que todos los elementos del activo fueran revertibles o bien, que junto a éstos, existiesen otros que no debían entregarse al ente público al concluir la concesión. En el primer caso, no tenía sentido que hablase de la amortización de los elementos percederos o de los sujetos a reversión, porque todos eran revertibles y, por

---

tanto, todos quedaban sujetos a amortización.

Aplicando el precepto a la segunda situación, se podían amortizar, en cualquier caso, los elementos revertibles, mientras que los que no gozasen de esta característica, únicamente eran amortizables si su vida útil era inferior al período concesional, produciéndose, en este caso, un perjuicio económico para la empresa que podía llevarle, incluso, a la imposibilidad de seguir en funcionamiento una vez concluyera la concesión.

A la vista de estos argumentos, es claro que esta primera hipótesis de una única amortización no puede sostenerse. Ratifica esta afirmación el pensar que la Ley 8/1972 contenía un régimen aplicable a las sociedades concesionarias de autopistas más beneficioso que el aplicado al resto de las entidades, por lo que hubiese sido incongruente y contrario al espíritu de la norma que fuera más restrictivo y, consecuentemente, más perjudicial que el régimen general.

Lo cierto es que las normas fiscales no habían establecido traba alguna a la posibilidad de amortizar los bienes revertibles. Además, si se supone que el art. 13 contenía un régimen jurídico más favorable que el ya existente, tenía que entenderse como una amortización distinta a la técnica. Es decir, según este precepto, las sociedades concesionarias de autopistas de peaje podían efectuar dos tipos de amortización. Una amortización técnica y otra que, posteriormente, recibió la denominación de amortización por reversión.

De una parte, se podían amortizar aquellos activos depreciables que tuvieran una vida útil inferior al período concesional, creando un fondo para financiar la reposición de los mismos, tal y como posteriormente se recogería en las Ordenes ministeriales de 1976.

Quedaban excluidos los activos que, a pesar de ser depreciables, tenían una vida útil superior a la concesión y, en consecuencia, su renovación se producía con posterioridad a la reversión.

De otra parte, se permitía amortizar aquellos elementos del activo que, sin ser perecederos durante el período concesional, debían ser entregados de forma gratuita al ente público al concluir la concesión. Así, los concesionarios de autopistas podían crear un “fondo”, para esta clase de activos, con el que hacer frente a la futura reversión.

Se trata de una interpretación amplia del precepto que, quizá, va más allá de sus propios términos, aunque es la única defendible si se pretende dar un sentido coherente a la disposición. Además, hay que tener en cuenta que en esta línea fueron las normas posteriores que regularon este beneficio.

Suponemos que la utilización de esta fórmula tan vaga y confusa respondía a la novedad de la materia, así como a la necesidad de dejar abierta la puerta a una futura regulación más concreta, en función de cómo se desarrollaran los acontecimientos.

En cualquier caso, dichas amortizaciones debían efectuarse de acuerdo con un Plan económico-financiero, aprobado por la Administración.

Por último, en la Disposición final tercera se establecía que, en el plazo de seis meses a contar de la fecha de entrada en vigor de la Ley, el Ministerio de Obras Públicas, previo informe de la Junta Consultiva de Contratación

Administrativa y dictamen del Consejo de Estado, redactaría un pliego de cláusulas generales para la construcción, conservación y explotación de autopistas en régimen de concesión, que se sometería a la aprobación del Gobierno.

Este pliego fue aprobado por el Decreto 215/1973, de 25 de enero<sup>106</sup>.

En la Cláusula 35, se establecía la “amortización de la autopista”, recogiendo la facultad del apartado a), del art. 13, de la Ley 8/1972, permitiendo que el concesionario amortizase los elementos del activo percederos durante el período concesional o sujetos a reversión, según un plan basado en el estudio económico-financiero adjunto a la proposición presentada al concurso, cuando en los pliegos particulares y en el Decreto de adjudicación se concediese dicha facultad<sup>107</sup>.

---

<sup>106</sup> En la Cláusula primera se establece el régimen jurídico de las concesiones declarando que, “Las concesiones administrativas de construcción, conservación y explotación de autopistas se regirán peculiarmente por la Ley 8/1972, de 10 de mayo, y sus normas complementarias, por las prescripciones del correspondiente pliego de cláusulas particulares y, en los que no resulte válidamente modificado por éste, por el presente pliego. Con carácter supletorio será de aplicación la legislación de Contratos del Estado.” Hay que tener presente que, por el contrario, la Ley de autopistas, en su art. 2º, establecía en segundo lugar y con carácter supletorio la legislación de contratos del Estado. Esta aparente contradicción no es tal y así lo ha resaltado la doctrina en base a la teoría de los grupos normativos formulada por VILLAR PALASÍ, en su *Derecho Administrativo. Introducción y teoría de las normas*, Universidad de Madrid, Madrid, 1968, págs. 433 y ss. *Vid.*, a estos efectos GÓMEZ-FERRER MORANT, en “En torno a la ley de autopistas de peaje”, *RAP*, núm. 68, 1972, pág. 334.

<sup>107</sup> La Cláusula 106.d) alude a la reversión de los activos afectos en los siguientes términos: “El concesionario hará entrega a la Administración de la totalidad de las obras e instalaciones de la autopista. Esta medida abarcará no solamente a los inmuebles por naturaleza, sino también aquellos bienes que, aun siendo susceptibles de traslado sin deterioro de la cosa inmueble a la que estén unidos, concurren a satisfacer necesidades de la explotación.”

A pesar de esa incipiente normativa dictada en atención a las especiales características que concurren en este tipo de concesiones administrativas, quedaba por resolver, entre otros, el tema de las cargas financieras soportadas.

La cuestión es que la mayor parte de la financiación de estas sociedades proviene de recursos ajenos por los que deben abonar, durante los primeros años de explotación de la autopista que, a su vez, son aquellos que proporcionan menores ingresos, un gran volumen de intereses, que van disminuyendo, en tanto que los ingresos siguen una evolución ascendente en sentido contrario.

Esta situación provocó que las sociedades siguiesen considerando como mayor coste de las autopistas la totalidad de las cargas financieras aun cuando ya existiesen tramos en servicio y, por tanto, fuesen un gasto de explotación<sup>108</sup>. Pero no solo eso, sino que además, el remanente de la explotación, es decir, los ingresos de explotación de los tramos en servicio menos los gastos de explotación, se llevaban íntegramente a una cuenta del pasivo denominada “Amortización acumulada de la autopista” que compensaba la cuenta del activo “Autopista”. La consecuencia era que la inversión en autopista incluía el saldo

---

<sup>108</sup> Hay que tener en cuenta que, contablemente, los intereses devengados durante el período de construcción se incorporan al coste de las autopistas, pasando a formar parte del inmovilizado y amortizándose al mismo ritmo. Los intereses devengados en el período en que existen tramos de la autopista en servicio y otros en construcción se distribuyen proporcionalmente pasando, una parte, a incrementar la inversión en autopista y, otra parte, a resultados como gasto del ejercicio. Finalmente, cuando la autopista está toda en servicio, las cargas financieras se consideran gastos del ejercicio.



## deudor de Pérdidas y Ganancias<sup>109</sup>.

Ante esta situación, la Administración dictó la Orden de 25 de junio de 1973 en la que se regulaba el tratamiento fiscal de las cargas financieras de las Sociedades concesionarias de Autopistas Nacionales de Peaje.

<sup>109</sup> De esta forma, Autopistas C.E.S.A., presentó la siguiente cuenta de resultados del ejercicio económico 1973:

CONCEPTOS Y CUENTAS	DEBE	HABER
INGRESOS PEAJE		1.138.636.703,50
OTROS INGRESOS		7.981.596,50
GTOS. DIRECTOS DE EXPLOTACION	198.300.518,30	
GTOS. DE MANTENIMIENTO	87.268.268,70	
GTOS. GENERALES	77.605.773,90	
SUMAS.-	363.174.560,90	1.146.618.300.-
EXCEDENTE APLICADO A FONDO DE AMORTIZACION AUTOPISTAS	783.443.739,10	
TOTALES PTAS.-	1.146.618.300.-	1.146.618.300.-

La Censura previa de la Delegación del Gobierno en las sociedades concesionarias de autopistas nacionales de peaje, ratificando el parecer mantenido en ejercicios anteriores, constató y justificó este hecho en los siguientes términos: “la inversión total en las autopistas de que esta sociedad es concesionaria se elevaba a 31 de diciembre de 1973 a 26.945.351.850 pesetas, (...). Los gastos financieros constituyen el 27% de la cifra de inversión, (...). La cifra citada de gastos financieros engloba todos los habidos a origen en el capítulo de inversión en la autopista, aunque ya existen tramos en explotación. A este respecto, esta Delegación del Gobierno, a la vista de que el plazo de terminación de la autopista se encuentra muy próximo y en base al criterio, manifestado en anteriores censuras por la propia Delegación del Gobierno, de que la fase de construcción de la autopista finalizará de forma unitaria y conjunta cuando estén terminadas las obras que integran la concesión, admite la consideración de dichos gastos financieros como intercalarios para el ejercicio de 1973 que se censura. La cuenta de fondo de amortización Autopistas y el Excedente del ejercicio que se traspasa a dicho fondo de Amortización son partidas compensadoras de la de Inversión y la reducen de hecho a 25.452 millones de pesetas. (...) Al estar varios tramos en explotación se dispone ya de una cuenta de resultados. No se han cargado los gastos financieros del ejercicio, ni incluso en aquella parte correspondiente a los tramos en servicios. El excedente entre gastos e ingresos 783.443.739,1 millones de pesetas, se aplica en su totalidad al Fondo de Amortización de la Autopista.”

Según esta Orden, las sociedades concesionarias de autopistas nacionales de peaje, previa autorización del Ministerio de Hacienda, podían cargar en la cuenta de explotación los intereses que se devengasen a partir del comienzo de la explotación de cada tramo de la autopista, con arreglo a un plan económico financiero, por el que se intentaba lograr una adecuada correlación entre los ingresos de la autopista y los gastos derivados de las cargas financieras correspondientes a las inversiones generadoras de aquellos ingresos. El exceso de los intereses devengados sobre los efectivamente cargados a la explotación, es decir, los que no podían ser absorbidos por el “Remanente de explotación”, tenían la consideración de carga financiera diferida, contabilizándose en el activo. La amortización de esta carga financiera diferida, que sólo podía realizarse dentro de la primera mitad del período concesional, era un gasto deducible de los ingresos a efectos de determinar el importe de la base imponible en el IS. El beneficio de la explotación que pudiera resultar en cada ejercicio como consecuencia de la aplicación del plan económico financiero, debía destinarse en su 90 por 100, como mínimo, a la amortización de la carga financiera diferida<sup>110</sup>.

---

<sup>110</sup> La Orden de 28 de febrero de 1973 (que es, por lo tanto, anterior a la Orden de junio de 1973 que estamos analizando) por la que se aprobó el pliego de cláusulas particulares que han de regir en la construcción, conservación y explotación del itinerario Zaragoza-Mediterráneo de la autopista de peaje del Ebro, ya establecía esta posibilidad, al declarar su cláusula 7ª, dentro de los beneficios económico-financieros, que, “a efectos fiscales, los intereses que se devenguen a partir del comienzo de la explotación de cada tramo de autopista podrán cargarse a la cuenta de explotación de acuerdo con el plan económico-financiero que proponga el ofertante, con la finalidad de lograr la adecuada correlación entre la evolución previsible de los ingresos, congruente con el creciente nivel de autorización de la autopista y la incidencia de las cargas financieras afectas a la financiación de las inversiones generadoras de aquellos ingresos. El exceso de los intereses devengados sobre los efectivamente cargados a la explotación tendrá la consideración de “carga financiera diferida”, se contabilizará en el Activo con

Por Decreto del Ministerio de Hacienda, núm. 1580, de 24 de mayo de 1974, se dictaron normas sobre la regularización de los balances de las empresas concesionarias de obras y servicios públicos. El apartado cuarto, del art. 3 permitía que estas entidades creasen un fondo de reversión con cargo a las plusvalías obtenidas por la regularización legal de los activos no revertibles, pudiendo disponer únicamente de esta cuenta “para cumplir la finalidad estricta que indica su denominación.” En cualquier otro caso, el importe utilizado debía ser sometido a gravamen por el IS.

Se trata de una normativa aplicable a los concesionarios de obras y servicios públicos, por tanto, no solamente a los concesionarios de autopistas de peaje.

Este Decreto permitía crear un fondo de reversión, al que atribuía naturaleza de reserva indisponible, salvo para la finalidad específica que indicaba su denominación. Si esta reserva se empleaba en la reversión de los activos, su dotación quedaba exenta del IS. En caso contrario, quedaba sujeta en el ejercicio en que se aplicase y al tipo de gravamen vigente para la exacción de dicho tributo.

En consecuencia, es el primer reconocimiento normativo, en el ámbito del IS, del fondo de reversión, el cual se crea como una reserva surgida de una regularización legal de balances, por las plusvalías resultantes de las operaciones realizadas, que el legislador permitía destinar a la reversión y en

---

titulación adecuada y deberá amortizarse dentro de la primera mitad del período concesional.”

una cuantía que nada tenía que ver con la reversión. Esta es la primera norma fiscal en la que el legislador emplea el término fondo de reversión, surgiendo a raíz de una regularización legal de Balances<sup>111</sup>.

El 18 de mayo de 1976, el Ministerio de Hacienda dictó una nueva Orden sobre tratamiento fiscal de determinados aspectos económicos y financieros de las Sociedades Concesionarias de Autopistas de Peaje. Con esta Orden se intentaban solucionar algunos de los problemas que había planteado la aplicación de la Orden de 1973.

Esta es la primera norma legal en la que se admite la deducibilidad de las cantidades destinadas a la creación del fondo de reversión, para determinar la base imponible del IS<sup>112</sup>.

En la Introducción de esta Orden, se justificaban estas medidas en razón de la especial estructura jurídico-económica que presentan estas Entidades, alegando que las dotaciones al fondo de reversión se encontraban amparadas en el Texto Refundido del IS.

---

<sup>111</sup> El art. 20 del Decreto-ley 12/1973, de 30 de noviembre, restableció la vigencia de la Ley sobre Regularización de Balances, según su texto refundido aprobado por Decreto 1985/1964, de 2 de julio, con determinadas modificaciones.

<sup>112</sup> Esta Orden de mayo de 1976 es la primera norma en la que se habla de la creación del fondo de reversión y en la que se le atribuye carácter deducible a las dotaciones que se realicen anualmente al mismo, aunque como ya hemos analizado anteriormente, en la Ley del año 1972, de construcción y explotación de autopistas en régimen de concesión, se estableció la posibilidad de amortizar los elementos del activo sujetos a reversión. Lo que hace esta norma de 1976 es concretar y ampliar esta regulación, utilizando específicamente el término “fondo de reversión”, como gasto deducible.

---

En la Disposición quinta se regulaba la amortización del inmovilizado, distinguiendo entre activos revertibles y no revertibles, y dentro de aquéllos, entre la amortización por reversión y la amortización técnica.

“La amortización del inmovilizado de dichas Entidades deberá practicarse de acuerdo con las siguientes normas:

- a) Amortización por reversión. Comprenderá a todos los elementos del inmovilizado que en virtud del Decreto de adjudicación deben revertir al Estado. La amortización se efectuará de tal forma que al terminar la concesión administrativa se haya creado un Fondo de Reversión de igual importe que el del total de los elementos reversibles, mediante la forma lineal que resulte de dividir para cada ejercicio el importe total del montante contable del activo reversible pendiente de esta amortización específica por el número de años que falten para el fin del período concesional.
  - b) Amortización técnica de los activos reversibles cuya duración sea inferior al período concesional. Se aplicarán las normas contenidas en el repetido texto refundido del Impuesto sobre Sociedades. En todo caso, cuando, verificada la amortización total de alguno de los elementos comprendidos en este epígrafe y la consiguiente reposición, se prevea racionalmente que la subsiguiente debe tener lugar una vez traspasado el período concesional, a partir de la expresada reposición cesará toda amortización por lo que al elemento en cuestión se refiere, sin perjuicio de las reparaciones necesarias que en él deban efectuarse.
  - c) Amortización del inmovilizado no reversible. Se aplicarán las normas generales previstas para la amortización en el expresado texto
-

refundido.”

En estas sociedades, los activos revertibles podían ser objeto de una doble amortización: la amortización por reversión y la amortización técnica.

La amortización por reversión podía practicarse siempre, dotándose anualmente, como un gasto más del ejercicio. La dotación debía realizarse de forma lineal, dividiendo, en cada ejercicio, “el importe total del montante contable del activo reversible” pendiente de amortizar por el número de años que faltasen para entregar dichos bienes al Estado.

La amortización técnica sólo se practicaba cuando los activos tenían una vida útil inferior al período concesional. En consecuencia, si éstos debían ser renovados con posterioridad a la fecha de la reversión, esta Disposición no permitía dicha amortización. La amortización se realizaba de acuerdo con las normas generales contenidas en la Ley.

Por último, los activos que no estuviesen sujetos a reversión se amortizaban según la normativa general contenida en el Texto Refundido.

Esta Orden plantea numerosas cuestiones. En primer lugar, su carácter restrictivo, por cuanto sólo fue de aplicación a las sociedades concesionarias de autopistas de peaje, quedando, por tanto, excluidas de este beneficio fiscal las demás entidades concesionarias de servicios públicos.

En segundo lugar, la base legal en que se sustentó. A través de una Orden

ministerial se modificó la determinación de la base imponible, fijando un nuevo gasto deducible. En el momento de la publicación de esta Orden, estaba en plena vigencia y era de aplicación la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, cuyo art. 10 sanciona el principio de reserva de ley. En el apartado a) del mismo se obliga a regular siempre mediante una ley “la determinación (...) de la base imponible, (...) y de todos los elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria”. Y en el apartado b), “el establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias.”

En el año 1968 escribía CORTÉS DOMÍNGUEZ sobre el principio de legalidad y su aplicación práctica que, “No se crea que el principio de legalidad se reduce a exigir que el establecimiento del tributo se haga por medio de una norma jurídica de rango legal, votada en Cortes, sino que la propia LGT aclara, sin dejar lugar a dudas, que el mandato del principio de legalidad no se para en el mero establecimiento formal del tributo, sino que afecta fundamentalmente a su contenido. (...) De tal manera que todos los elementos estructurales del tributo, es decir, todos los que componen y hacen posible la determinación de la cuota tributaria y la fijación de los sujetos acreedor y deudor, han de ser establecidos por medio de una Ley votada en Cortes.

Sería erróneo suponer que el legislador español ha cumplido fielmente el mandato constitucional a que acabamos de aludir. Por el contrario, las colecciones de legislación tributaria están repletas de ejemplos de disposiciones reglamentarias, que han sustituido a la ley, produciendo una verdadera deslegalización en materia tributaria, extensa, profunda y absolutamente nociva para la existencia real de un Estado de Derecho, respetuoso de las normas

constitucionales y del principio de jerarquía de las normas.”<sup>113</sup>

En la Introducción de la Orden ministerial se alegaba que la dotación al fondo de reversión “tiene su encaje legal en el precepto genérico del párrafo primero del art. 14 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y demás Entidades Jurídicas de 23 de diciembre de 1967.” Este artículo era una previsión general de los gastos que una entidad puede deducirse a la hora de determinar su base imponible<sup>114</sup>. Como ya se ha expuesto anteriormente, la jurisprudencia había sostenido que la creación y dotación al fondo de reversión no tenía apoyo legal en dicho artículo. Por tanto, antes de 1976, no se permitió crear el fondo de reversión, basándose en el art. 14, mientras que, a partir de mayo de 1976 y sólo para las sociedades concesionarias de autopistas, sí que se admitió<sup>115</sup>.

En tercer lugar, se produjo una cierta confusión de conceptos entre amortización por reversión y amortización técnica. Esta Orden estableció la amortización por reversión como primera y fundamental, mientras que la amortización técnica era supletoria, pudiéndose dotar sólo en determinadas circunstancias, es decir, cuando los bienes revertibles tuvieran vida útil inferior

---

<sup>113</sup> *Ordenamiento Tributario Español. Ley General Tributaria*, Ed. Tecnos, Madrid, 1968, págs. 39 y 40.

<sup>114</sup> “Art. 14. Para la determinación del beneficio neto, se deducirán de los ingresos brutos obtenidos por la entidad en el período de la imposición el importe de los gastos necesarios para la obtención de aquéllos, los de administración, conservación y reparación de los bienes de que los ingresos procedan y los de seguro de dichos bienes y de sus productos.”

<sup>115</sup> Creemos que lo correcto hubiera sido justificar esta Disposición V como el desarrollo reglamentario del art. 13.a) de la Ley 8/1972, en cuyo caso sí que podría haber tenido encaje legal.



al período concesional.

Esta Orden partía del principio de que los bienes que no han de reponerse no requieren ser amortizados y, en consecuencia, estas amortizaciones no son gasto fiscal. En estos casos, la depreciación del bien se soporta por la Entidad pública beneficiaria, aunque el concesionario tenga que hacer las reparaciones necesarias para entregar los activos en las condiciones que marque la concesión.

Para comprender esta regulación hay que tener en cuenta los siguientes datos. El inmovilizado material autopistas o “inversión en autopistas” tiene una vida útil superior al período concesional, por lo que, de acuerdo con esta normativa, fiscalmente, no se admitió como gasto su amortización técnica. Además, contablemente, tampoco es objeto de amortización técnica porque se parte de la base de que hay que entregar la autopista en perfecto estado de conservación lo cual no significa construir una nueva autopista, sino llevar a cabo las reparaciones ordinarias o extraordinarias necesarias<sup>116</sup>.

---

<sup>116</sup> La Censura previa de la Delegación del Gobierno en las sociedades concesionarias de autopistas nacionales de peaje a la propuesta de liquidación del ejercicio económico de 1976 presentada por “Autopistas, Concesionaria Española, S.A.” declara en su apartado D) que, “La inversión en Autopista ascendía, al 31 de diciembre de 1976, a la cifra de 46.664.150.547 pesetas, de acuerdo con el siguiente detalle:

Estudios y proyectos	734.361.362
Expropiaciones indemnizaciones y reposición de servicios	3.221.861.833
Dirección de obras	1.122.116.017
Ejecución de obras	21.139.698.305
Gastos de administración	687.418.884
Gastos financieros netos	8.148.830.284
Regularización Decreto-ley 12/1973	10.287.078.524
Revalorización, OOMM de 18-5-1976 y 7-7-1976	1.322.782.338

---



---

46.664.150.547

Como puede observarse, la Sociedad Concesionaria ha reflejado en contabilidad una revalorización de la autopista por importe de 1.322.782.338 pesetas, al amparo de lo establecido en las Órdenes del Ministerio de Hacienda de 18 de mayo y de 7 de junio de 1976.

La cuenta de Fondo de Amortización Autopista no ha recibido ninguna dotación en el ejercicio de 1976.”

Esta cuenta de Amortización Autopista recogía, como ya hemos puesto de manifiesto anteriormente, el remanente de la explotación y no lo que su nombre indica, por lo que, ni anteriormente, ni al amparo de esta normativa, se amortizó técnicamente el inmovilizado autopista.

En cuanto a la situación actual, la Memoria de las Cuentas Anuales del año 1999 de “Autopistas, Concesionaria Española, S.A.”, en su “Nota 5. Inmovilizaciones materiales e inmateriales”, establece, en el apartado 2º, que “incluidos en el inmovilizado material existen los siguientes activos revertibles:

	<b>1999</b>
Estudios y proyectos	2.771
Expropiaciones y reposición de servicios	15.856
Dirección y control de obras	4.452
Ejecución de obras	115.549
Maquinaria de peaje	6.590
Gastos de administración	1.109
Gastos financieros intercalares netos	15.690
	<u>162.017</u>
Revalorización Real Decreto 1547/1990	991
Actualización Ley de Presupuestos 1979, 1981 y 1983	103.299
Actualización RDL 7/1996	120.287
Total inversión en autopista	386.594
Inversión en autopista en construcción	40
Actualización RDL 7/1996	1
Total	<u>386.635</u>

Estos elementos son los que dan el total del coste de la partida del activo “inversión en autopista” e “inversión en autopista en construcción”.

En la “Nota 4. Normas de Valoración”, apartado c) “Inmovilizaciones materiales”, se declara que “Los costes de personal y otros gastos así como los gastos financieros netos directamente imputables a la inversión en autopista en construcción, son incorporados a la misma hasta su entrada en explotación.

Los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes del inmovilizado material son incorporados al activo como mayor valor del bien, exclusivamente cuando suponen un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil y siempre que es posible conocer o estimar el valor neto contable de los elementos que resultan dados de baja del inventario por haber sido sustituidos.

A nuestro juicio y como ya se ha señalado anteriormente, la amortización técnica debe dotarse siempre, aunque la vida útil del activo sea superior al período concesional, ya que no sólo cumple funciones de reposición, sino que persigue otros objetivos que fueron olvidados en esta regulación, debiéndose haber establecido la dotación al fondo de reversión con carácter supletorio, respecto de la amortización técnica. Según esta Orden, en los activos revertibles que tuvieran una vida útil superior al período concesional, la dotación al fondo de reversión cumplía las funciones de la amortización técnica.

Para LASHERAS MERINO esta Orden supuso el inicio de la confusión entre fondo de reversión y fondo de amortización, puesto que “la Orden del Ministerio de Hacienda de 18 de mayo de 1976 supone un claro punto de inflexión respecto a la consideración estrictamente financiera del fondo de reversión, mantenida tanto por el Plan General de Contabilidad como por el Texto Refundido del Impuesto de Sociedades. (...) Es claro, por tanto, que, al

---

Los costes de conservación y mantenimiento se cargan a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se producen. (...)”

Es decir, de los elementos del inmovilizado material, objeto de reversión cuando concluya la concesión administrativa, únicamente resulta amortizable la maquinaria de peaje. Todos los costes que se generan como consecuencia del mantenimiento de las autopistas, se consideran gastos del ejercicio, cargándose en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En este mismo sentido se manifiesta la Censura de cuentas de las Delegaciones del Gobierno en las sociedades Concesionarias de Autopistas Nacionales de Peaje de la Administración del Estado y de la Delegación del Gobierno en las otorgadas por la Generalidad de Cataluña a la propuesta de liquidación del ejercicio económico de 1999, presentada por “Autopistas, Concesionaria Española, S.A.” En su apartado “D), Inversión en autopista”, se contienen los mismos elementos y cifras, declarándose que “La amortización acumulada de la inversión en la autopista, a 31 de diciembre de 1999, ascendía a (...)”, la cual se corresponde exclusivamente con la amortización de la maquinaria de peaje.

menos desde el punto de vista legal, la Orden Ministerial de 18 de mayo de 1976 es el origen de la confusión prorrogada hasta nuestros días, entre fondo de reversión y fondo de amortización, entre fondos constituidos para recuperar, exclusivamente, fuentes de financiación y fondos constituidos para recuperar también exclusivamente las pérdidas en el valor del inmovilizado ocasionadas en la gestión normal de la empresa.”<sup>117</sup>

En la Disposición sexta de la Orden de 18 de mayo de 1976 se declaraba la incompatibilidad entre el fondo de reversión y el derecho reconocido en el art. 17.7 del Texto Refundido, estableciendo que las cantidades computadas como gasto a efectos de determinar la base del IS se debían deducir de la amortización por reversión.

El problema se podía plantear cuando las cantidades destinadas a amortizar las obligaciones hipotecarias fueran superiores a las destinadas a la amortización por reversión, puesto que al no aclarar nada más la norma, se podía llegar al absurdo de tener que efectuar un ajuste positivo, por lo que esta Orden penalizaría a los concesionarios de autopistas, los cuales preferirían no dotar el fondo de reversión.

---

<sup>117</sup> LASHERAS MERINO continua declarando que, “es cierto, no obstante, que esta confusión, que no impide distinguir entre amortización del inmovilizado por reversión y amortización técnica de los activos revertibles, tiene implicaciones básicamente teóricas o conceptuales, siendo escasa su incidencia práctica. Se desvirtúa la naturaleza financiera del fondo de reversión que se desplaza de amortizar fuentes de financiación a amortizar los elementos de inmovilizado que tengan la consideración de “reversibles”, pero puesto que fuentes de financiación y aplicación de las mismas no son sino las dos caras de una misma moneda, este desplazamiento de contenido, en el caso de las empresas concesionarias, tiene una importancia relativamente menor al que se plantea en el caso de empresas mixtas de prestación de servicios municipalizados.” *Op. cit.*, pág. 1028.

La interpretación más lógica es considerar que la razón de ser de esta disposición era limitar el tratamiento fiscal concedido a este sector. No se sumaban ambos gastos deducibles. En caso de poder deducir ambos conceptos, debido a que, además de ser una sociedad concesionaria de autopistas, parte de los activos revertibles estaban financiados mediante la emisión de obligaciones hipotecarias, el importe máximo no podía superar el valor de los activos revertibles. No porque fueran el mismo gasto, sino por el hecho de que, como ya se ha defendido, el punto de conexión del art. 17.7 era tomar como cuantía la parte de los activos financiada mediante la emisión de dichas obligaciones.

Y, además, no eran el mismo gasto deducible puesto que si así fuera, se hubiera regulado como una ampliación del art. 17.7 del Texto Refundido de la Ley del IS y no como una posibilidad con “encaje legal” en el art. 14 de dicho texto refundido.

Por todo ello llegamos a la conclusión, que nos enlaza con afirmaciones anteriormente mantenidas, de que estos gastos fiscales son distintos.

Por último, en la Disposición octava se derogaba la Orden de 25 de junio de 1973 sobre tratamiento fiscal de las cargas financieras de las Sociedades Concesionarias de Autopistas de Peaje. Para el saneamiento de las cargas financieras se estableció, en la Disposición primera<sup>118</sup>, un nuevo sistema según

---

<sup>118</sup> “Las Sociedades concesionarias de Autopistas de Peaje, con ocasión de la liquidación de cada ejercicio, podrán revalorizar su Activo Inmovilizado hasta el límite del incremento del coste de la vida, publicado por el Instituto Nacional de Estadística, correspondiente al ejercicio anterior, a fin de absorber los saldos negativos que puedan producirse en la Cuenta de Resultados de cada ejercicio,

el cual, los resultados negativos que se generasen como consecuencia de las cargas financieras, podían sanearse con las plusvalías surgidas de la revalorización de activos. Es decir, por una Orden Ministerial se autorizó, a determinadas sociedades, la revalorización anual, automática y con efectos retroactivos<sup>119</sup> del inmovilizado, en función del incremento del coste de la vida.

La Orden de 18 de mayo de 1976 fue complementada por otra Orden de fecha 7 de junio de 1976, con el objeto de “puntualizar el procedimiento de aplicación de la citada Orden”.

En su Disposición primera se exigía, para poder ejercitar las facultades que regulaba la Orden de 18 de mayo, la necesidad de disponer de un plan económico financiero aprobado por el Ministerio de Hacienda, Subsecretaría de Economía Financiera, previo informe de la Delegación del Gobierno en dichas Sociedades<sup>120</sup>. Este plan debía contener, como mínimo, las previsiones de balance de situación, cuenta de pérdidas y ganancias y flujo de tesorería, correspondientes a todos los ejercicios del período concesional, contemplando

---

durante la primera fase del período de explotación, debido principalmente a la insuficiencia de los ingresos para absorber los intereses y cargas inherentes de los capitales de terceros.”

<sup>119</sup> En la Disposición segunda se preveía que, “Por lo que se refiere a la etapa anterior a la entrada en vigor de la presente Orden, dichas Entidades podrán computar la revalorización que procedería por cada uno de los ejercicios comprendidos en la misma de acuerdo con el límite señalado en el número primero, a fin de enjugar los intereses y cargas inherentes a tales períodos que no hayan sido absorbidos en sus respectivas Cuentas de Resultados, figurando actualmente en el activo como cuenta de “Carga financiera Diferida” u otra de denominación análoga.”

<sup>120</sup> En la Ley de Autopistas de 1972, ya se exigía esta necesidad de amortizar “de acuerdo con un Plan basado en el estudio económico-financiero adjunto a la proposición presentada al concurso.”

expresamente las revalorizaciones a efectuar<sup>121</sup>.

Según el apartado tercero, las previsiones relativas a la amortización por reversión sólo eran de aplicación a falta de un “plan especial de amortización” que hubiese obtenido la sociedad con el refrendo de la Administración. De esta forma, se invalidaba prácticamente lo establecido, respecto a la dotación anual al fondo de reversión, en la Orden de 18 de mayo de 1976, por cuanto las Sociedades concesionarias tienen planes especiales con el refrendo de la Administración.

Además, el fondo de reversión podía alcanzar, como mínimo, un importe igual al contable del activo revertible, incluyendo las revalorizaciones que la sociedad hubiese realizado, al amparo de esta normativa. Es decir, de acuerdo con esta Orden de junio de 1976, en el cálculo del fondo de reversión se podían incluir dentro del “montante contable del activo reversible” las revalorizaciones que la sociedad concesionaria hubiese realizado de conformidad con la Orden de mayo de 1976<sup>122</sup>.

Por último, se precisaba el art. sexto de la Orden de mayo, en el sentido que,

---

<sup>121</sup> Este plan debía presentarse necesariamente en el primer ejercicio, en el cual cada sociedad concesionaria pretendiese ejercitar las facultades que establecía dicha normativa, pudiéndose actualizar a instancia de la sociedad concesionaria o a iniciativa de la Administración, cuando los resultados reales comportasen desviaciones respecto a las previsiones incluidas en el plan ya aprobado.

<sup>122</sup> Como se ha indicado en páginas anteriores, estas sociedades podían revalorizar su activo anualmente, hasta el límite del incremento del coste de la vida, publicado por el Instituto Nacional de Estadística, correspondiente al ejercicio anterior.

“La deducción de las amortizaciones a que se hace referencia deberá considerarse sólo a efectos de la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades, sin que dicha deducción repercuta en la determinación de las amortizaciones computables en la cuenta de pérdidas y ganancias.”

Es decir, se precisaba que las dotaciones al fondo de reversión eran un gasto fiscal, pero no contable, lo cual zanjaba la polémica existente, si bien quedó invalidado posteriormente por la Orden de 30 de junio de 1977 que adaptó el PGC a las sociedades concesionarias de autopistas de peaje, incluyendo en la cuenta de Explotación la número 682, “Dotaciones al Fondo de Reversión”.

### **c. LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.**

Durante la década de los años setenta, España sufrió numerosas transformaciones, que se traducen en una única idea: democracia. Se denomina transición política al período comprendido entre la muerte de Franco y la promulgación de la Constitución Española el 29 de diciembre de 1978. Durante estos tres años se fraguó el nuevo régimen constitucional.

La Ley para la Reforma Política fue aprobada el 18 de noviembre de 1976 y por referendo el 15 de diciembre de 1976. Esta Ley, que era un texto breve que constaba de cinco artículos, tres disposiciones transitorias y una disposición final, transformó el régimen al introducir los principios políticos de democracia, soberanía popular, supremacía de la ley como expresión de la voluntad popular, inviolabilidad de los derechos fundamentales de las personas



y vinculación del Estado a ellos y convocar las Cortes para que éstas procedieran a una reforma del ordenamiento jurídico, permitiendo la celebración de elecciones democráticas el 15 de junio de 1977. Desde la aprobación de la Ley para la Reforma Política hasta la promulgación de la Constitución, el Gobierno modificó sustancialmente la legislación vigente.

El 14 de noviembre de 1977 se aprobó la Ley núm. 50/1977, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. Según la Exposición de Motivos, esta Ley se plantea, en la política gubernamental, como el inicio de una etapa que debe concluir con un sistema fiscal moderno y eficazmente gestionado, y el papel que debe jugar es el romper, de una vez por todas, con el pacto social implícito en la defraudación.

El método empleado fue establecer una moratoria fiscal que, para las sociedades, se convirtió en amnistía<sup>123</sup>.

---

<sup>123</sup> Según el art. 31, “Con los límites de valoración y la justificación establecidas en el art. 13 del texto refundido de la Ley de Regularización de Balances (...), las empresas sujetas a los Impuestos sobre Sociedades e Industrial-Cuota de Beneficios podrán, con exención de cualesquiera impuestos, gravámenes y responsabilidades de todo orden frente a la Administración, y en el plazo que medie entre la publicación de la presente Ley y el 31 de junio de 1978:

a) Hacer lucir en contabilidad, siempre que no constase en ella debiendo haber figurado, los bienes y derechos representativos de activos reales, tanto de carácter fijo como circulante, así como las obligaciones para terceros.

b) Incorporar en contabilidad la parte del coste de bienes de activo real ocultada en el momento de su adquisición.

c) Eliminar las cuentas de activo que, no obstante carecer de contenido real, figuren en contabilidad como consecuencia de irregularidades contables así como las cuentas de pasivo ficticio que correspondan a deudas inexistentes.

Los bienes, derechos y obligaciones ocultos deberán existir efectivamente a la fecha de entrada en vigor de esta Ley.

Los bienes y derechos afectados por la regularización a que se refiere este título podrán ser enajenados en cualquier momento, sin que se estime más incremento de valor, a los efectos del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto Industrial-Cuota

Respecto de los resultados obtenidos, es ilustradora la afirmación contenida en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley sobre Represión del Fraude Fiscal: “la regularización voluntaria de la situación fiscal instrumentada en la Ley 50/1977 no ha supuesto que la totalidad de los sujetos pasivos afronten, definitivamente, el cumplimiento integral de sus obligaciones tributarias.”<sup>124</sup>

Además de esta amnistía fiscal, la Ley 50/1977 introdujo otras novedades como el Fomento Fiscal al Empleo (arts. 25 a 29), una serie de medidas para evitar algunos tipos de elusión fiscal mediante Sociedades (arts. 38 a 40), la ampliación del incentivo de la previsión por inversiones y la exigencia de un Recargo Transitorio del 10 por 100 sobre la parte de base liquidable que excediese del 8 por 100 del capital fiscal (art. 49).

## **A. La Ley 61/1978 reguladora del Impuesto sobre Sociedades.**

### **a´. Caracterización general.**

Por Ley núm. 61, de 27 de diciembre de 1978, se aprobó el nuevo IS. Los cambios que en el mismo se introdujeron no fueron, ni mucho menos,

---

de Beneficios, a que el que resulte de la diferencia entre el regularizado y el de su enajenación, determinado conforme a las normas del impuesto correspondiente. La exención a que se refiere este art. comprenderá todos los impuestos directos e indirectos cuyo ingreso en Hacienda fuere debido por la Empresa que regularice su balance, hasta la fecha del primer balance que se cierre con posterioridad a la entrada en vigor de la presente Ley, balance en el que se practicarán las operaciones de regularización que la misma permite.”

<sup>124</sup> Boletín Oficial de las Cortes, de 7 de julio de 1984.

fundamentales.

Se produjo la desaparición de la cuota mínima y los incentivos fiscales pasaron a aplicarse sobre la cuota, como en el IRPF del año 1978. Además, el nuevo texto del IS contenía una casuística muy amplia y excesivamente cautelosa respecto a la calificación fiscal de los gastos deducibles.

Como declaró GARCÍA AÑOVEROS en la reunión de la Comisión de Hacienda, celebrada el 9 de febrero de 1978, “En relación con el Impuesto de Sociedades, el “Pacto de la Moncloa” dice algo que queda, no diré muy concreto, pero sí suficientemente orientativo para lo que aquí nos interesa: “La reforma del Impuesto sobre Sociedades modificará el conjunto de imposición sobre beneficios de las entidades jurídicas, en un texto que evitará todo tipo de exenciones y tratamientos de privilegios que no sean necesarios para incentivar la inversión creadora de puestos de trabajo”. Según esto, el Impuesto de Sociedades no va a sufrir una modificación radical y profunda, como es el caso, por ejemplo, del Impuesto sobre la Renta, sino una modificación menor.”<sup>125</sup>

### **b´. Tratamiento tributario del fondo de reversión<sup>126</sup>.**

---

<sup>125</sup> Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, núm. 14, año 1978, págs. 470 y ss.

En este mismo sentido, SANZ GADEA indica que, “vistas en su conjunto las causas que justifican la reforma del Impuesto de Sociedades, podemos percibir que no estamos ante modificaciones fundamentales. El viejo edificio levantado en 1922 todavía puede sostenerse en pie y prestar buenos servicios, con tal de que sea remozado y puesto al día.” *Op. cit.*, pág. 43.

<sup>126</sup> En los apartados siguientes se harán continuas referencias a la doctrina administrativa emanada del TEAC y de la DGT, debido a la falta de jurisprudencia sobre la materia.

---

Fue la Ley 61/1978 la que produjo el cambio fundamental en la materia que se está analizando al permitir, con carácter general, la deducción de las cantidades destinadas a crear un fondo de reversión. Así como las Ordenes ministeriales de 1976 habían reconocido este gasto fiscal exclusivamente a las sociedades concesionarias de Autopistas de Peaje, la Ley de 1978 lo extendió a todas las sociedades concesionarias de servicios públicos que estuvieran obligadas a entregar, al finalizar el plazo concesional, a la Administración Pública, los activos empleados en la prestación del servicio público.

En el art. 13 de la Ley 61/1978, se regulaban las partidas deducibles.

“Para la determinación de los rendimientos netos se deducirán, en su caso, de los rendimientos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo los gastos necesarios para la obtención de aquéllos y el importe del deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan, entre los que pueden enumerarse los siguientes: (...)

k) Las dotaciones anuales a los fondos de reversión, según plan aprobado por la Administración, y hasta el valor del activo que deba revertir a la Administración Pública concedente, sin perjuicio de la amortización de los elementos que sean depreciables.”

Antes de entrar en el análisis de este precepto, es necesario precisar que el fondo de reversión ya había sido objeto de regulación, previamente, en el art. 19.1.2º.i) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, reguladora del IRPF.

---

Inicialmente, en el Proyecto de Ley del IRPF, presentado en el Congreso de los Diputados y publicado en el Boletín Oficial de las Cortes del día 11 de enero de 1978, no se incluía el fondo de reversión como partida deducible de los rendimientos de actividades empresariales y profesionales. En la Exposición de Motivos contenida en este Proyecto, al analizar la base del Impuesto, se declaraba que, “(...) distingue el proyecto los rendimientos que provienen de las actividades profesionales, artísticas o empresariales, los cuales, obviamente, habrá que minorar en el conjunto de gastos en que haya incurrido el sujeto pasivo para su obtención. A este respecto conviene resaltar que lo previsto en el presente proyecto de ley es más flexible que la situación actual, por cuanto acepta como gastos fiscales aquellos que los son atendiendo a su naturaleza económica, sin cuestionarlos, (...).”

En el informe emitido por los miembros de la Ponencia, designada en el seno de la Comisión de Hacienda, se declaró que, con relación a los criterios que deben presidir la redacción del precepto, “Al efectuar el estudio del art. 19 del proyecto de ley y al contrastarlo con el contenido de las enmiendas presentadas, la Ponencia ha podido observar que la relación de gastos fiscalmente deducibles que se contiene en los apartados 1 y 2 es insuficiente y no aparece, de otra parte, sistemáticamente expuesta. (...) Por último, la Ponencia advierte que falta en el art. 19 la referencia a determinados conceptos de gastos fiscalmente deducibles que tienen notoria relevancia y que incluso aparecen amparados por nuestro actual ordenamiento positivo. En tal supuesto se encuentran, por ejemplo la reducción del valor de los fondos editoriales y las dotaciones anuales de los fondos de reversión.”

La Ponencia, por unanimidad, propuso una nueva redacción del art. 19, en la que se incluía, en su apartado 1.i), la consideración de partida deducible de las dotaciones anuales al fondo de reversión, en los mismos términos en que pasó al texto definitivo de la Ley:

“1. Para la determinación de los rendimientos netos a que se refieren los arts. 14, 16, 17 y 18 de esta ley se deducirán, en su caso, de los rendimientos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo: (...)

i) Las dotaciones anuales a los fondos de reversión, según plan aprobado por la Administración Pública concedente, sin perjuicio de la amortización de los elementos que sean depreciables.”

Posteriormente, en el Dictamen de la Comisión de Hacienda sobre el proyecto de ley del IRPF, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes, núm. 117, de 26 de junio de 1978, se incluyó, en el art. 19.1.2º.i), las dotaciones al fondo de reversión como partida deducible de los ingresos, en los mismos términos, aunque exclusivamente respecto de las actividades comprendidas en el art. 18 y, en su caso, en los arts. 16 y 17.

No encontramos ni en la Exposición de Motivos de la LIS, ni en el Proyecto de Ley, ni en la Ley una explicación de las causas que llevaron al legislador a introducir el fondo de reversión como gasto fiscalmente deducible para determinar la base imponible.

En el Proyecto de Ley del IS elevado, por el entonces Ministro de Hacienda

FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ, al Consejo de Ministros y publicado en el Boletín Oficial de las Cortes, núm. 131, de 20 de julio de 1978, se incluyeron, como gasto fiscal deducible, las dotaciones anuales al fondo de reversión, pero con una redacción distinta en dos puntos. En concreto, el art. 13.2.10 declaraba que tenían la consideración de partida deducible de los ingresos,

“Las dotaciones anuales a los fondos de reversión, según plan aprobado por la Administración, y hasta el valor del activo que deba revertir a la Administración Pública concesionaria, habida cuenta de la amortización de los elementos que sean depreciables.”

Las enmiendas presentadas fueron de tres tipos. De una parte, las enmiendas núm. 1, 103, 107 y 158 se encaminaban a sustituir la palabra “concesionaria” por la de Administración Pública “concedente”, por considerar que “la Administración pública es “concedente” y no “concesionaria”. Se trata, sin duda, de un error involuntario, pues el art. 19, apartado 1, letra i) del proyecto de Ley del IRPF, al contemplar este supuesto de gasto fiscalmente deducible desde el ángulo de la persona física y regularlo de la misma manera que aquí, especificaba también Administración pública “concedente”.

De otra parte, las enmiendas núm. 79 y 155 proponían redactar este precepto en idénticos términos al contenido en la Ley del IRPF, motivándolo en “igualar los conceptos fiscales (...) en cuanto resulten aplicables a la sociedad.”

Finalmente, la enmienda núm. 163, presentada por el Grupo Parlamentario Comunista, daba una nueva redacción a este art. en los siguientes términos:

“Las dotaciones anuales a los fondos de reversión efectuadas por

entidades titulares de concesiones administrativas, según plan aprobado por la Administración, y hasta el valor del activo que deba revertir a la Administración Pública, sin que en ningún caso pueda incluirse en dichos fondos el importe de las amortizaciones correspondientes a elementos del citado activo que ya hubiesen sido objeto de deducción.”

Motivaban la modificación para la “clarificación del texto y corrección de errores lingüísticos (no se puede decir Administración concesionaria, toda vez que concesionario es aquel a quien se otorga la concesión). También evitar que el fondo de reversión dé lugar a un sistema de amortización doble.”

En las discusiones habidas en el seno de la Comisión de Hacienda, el señor LOZANO PÉREZ hizo una intervención aclaratoria sosteniendo que, “prácticamente está asumida esta enmienda, aunque no en su literalidad. Se comprende que el señor Presidente quiera someterla a votación al no estar aquí un Diputado que pueda decir si asume o no el texto de la Ponencia, pero el Grupo Socialista del Congreso, se opondrá exclusivamente por razón de que la literalidad es distinta, si bien el espíritu de esta enmienda está asumido ya en el texto del proyecto que propone la Ponencia, a cuyo favor votará el Grupo Socialista del Congreso.”

Como puede observarse, la primera parte del precepto se corresponde, básicamente, con la redacción del proyecto definitivo, mientras que las discrepancias se hallan en la parte final del mismo, la cual es de difícil comprensión. Parece pretender que la dotación al fondo de reversión se realice por el importe del valor neto contable del activo a revertir, pero confundiendo



conceptos e ideas, ya que, según se desprende del texto, no debía incluirse dentro del fondo de reversión el importe de la amortización técnica ya dotada. Cuando se calcula el importe que debe alcanzar el fondo de reversión al finalizar la concesión administrativa, lo que debería tomarse como referencia es el valor neto contable del activo que revierte, es decir, al precio de adquisición del mismo se le resta la amortización técnica que le corresponda, mientras que el Grupo Parlamentario Comunista lo que proponía era restar del importe del fondo de reversión, calculado en función del valor contable del activo, el importe de la amortización técnica que se hubiese ya practicado.

La Ponencia, designada en el seno de la Comisión de Hacienda, adoptó, como criterio de análisis, partir de la redacción aprobada para el IRPF constatando que la palabra “concesionaria” era una errata y sin pronunciarse sobre el cambio de “habida cuenta” por “sin perjuicio”. En nuestra opinión, esta modificación cambia el sentido del artículo ya que suponía que la amortización por reversión se realizaba teniendo en cuenta o en defecto de la técnica y no como quedó fijada “sin perjuicio” o sin tener en cuenta la amortización técnica practicada.

Finalmente, en la Comisión de Hacienda, celebrada el 28 de noviembre de 1978, se discutió el art. 13, según la redacción dada en el informe de la Ponencia, aprobándose por unanimidad.

Lógicamente, la regulación de la Ley 61/1978 fue una clara consecuencia de la regulación contenida en la Ley 44/1978. Y ésta, a su vez, de las Ordenes ministeriales de mayo y junio de 1976, relativas a sociedades concesionarias de

Autopistas de Peaje, así como de las Ordenes de 28 de abril y 30 de junio de 1977, de adaptación del PGC a determinadas sociedades. Por un criterio de igualdad se exigía ampliar dicho gasto fiscal a todas aquellas sociedades que se encontraban en la misma situación.

Del análisis del art. 13.k), se pueden destacar las siguientes cuestiones. En primer lugar y como se ha apuntado, se produjo la ampliación de estas dotaciones a todas las sociedades concesionarias, admitiendo su deducibilidad ya no solo a efectos contables, sino también fiscales.

En segundo lugar, de la redacción final del precepto parece desprenderse la obligatoriedad de que se formule y apruebe por la Administración un plan de dotaciones anuales al fondo de reversión. Con este sistema se conseguía una individualización para cada sociedad de las dotaciones realizadas a dicho fondo, teniendo en cuenta las peculiaridades concretas de cada una de ellas. La Ley nada establecía sobre la necesidad de que fuera lineal, por lo que cabe suponer la posibilidad de que el mismo tuviera carácter financiero.

En tercer lugar, el fondo de reversión podía dotarse hasta alcanzar “el valor del activo que deba revertir”. Se partía del coste histórico y se incrementaba con las mejoras y las revalorizaciones que se hubiesen efectuado. Ya no se hablaba de la amortización del activo revertible, sino del activo que debe revertir. Y, además, se sustituyó el término inmovilizado por el de “activo”, lo cual es más correcto.

En cuarto lugar, se produjo la independencia de las dotaciones al fondo de

reversión respecto de las dotaciones a la amortización técnica, es decir, de aquéllas cuyo fin es incorporar la depreciación de los activos al proceso de determinación del beneficio del ejercicio, facilitando la reposición de los mismos, cuando concluye su vida útil. Se permitió dotar la amortización técnica siempre y no sólo cuando la vida útil del activo fuera inferior al período concesional.

Se ampliaron los sujetos a los que podía revertir el activo, al incluir cualquier Administración Pública y no reducirlo sólo al Estado<sup>127</sup>.

Finalmente, se mantuvo el régimen de dotaciones anuales, al igual que ocurría con las sociedades concesionarias de Autopistas de Peaje, de acuerdo con la duración habitual del período impositivo del impuesto, sin perjuicio, creemos, de dotaciones inferiores al año cuando también lo fuera el ejercicio económico de la sociedad y sin que ello pudiera dar lugar a dotaciones superiores a las que se corresponderían de tener un período impositivo anual.

La doctrina ha elogiado la dicción del art. 13 de la Ley por cuanto supo romper con la regulación sectorial anterior y emancipó lo que era la amortización técnica del fondo de reversión<sup>128</sup>. En este sentido, DE

---

<sup>127</sup> Según la doctrina administrativa, en el concepto de Administración Pública a que se refiere la letra k) del art. 13 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, debe comprenderse a los Ayuntamientos, por lo que la Sociedad podrá tomar como partida deducible para la determinación de la base imponible del IS, las dotaciones anuales al Fondo de Reversión, según plan aprobado por la Administración y hasta el valor del activo que deba revertir al Ayuntamiento. (Contestación a una consulta efectuada a la DGT de fecha 5 de octubre de 1979).

<sup>128</sup> LASHERAS MERINO declara que, “así pues, tanto la Ley del I.R.P.F. como la del Impuesto sobre Sociedades se refieren a estas dotaciones al fondo de reversión como dotaciones totalmente diferentes a las que se practican con abono al fondo de

FERNANDO DOMÍNGUEZ declara que “es de destacar que, con muy buen criterio, se independiza, en la última frase de este art. 13.k), el tema de las dotaciones al Fondo de Reversión, del de las posibles amortizaciones de los activos revertibles.”<sup>129</sup>

Por contra, MORENO CERESO enjuicia la regulación del fondo de reversión, inclinándose por la ordenación anterior, ya que “en la regulación que contemplamos de la Ley 61/78, apartado k), con criterio creemos que cuestionable, se admite, como partidas deducibles, tanto la amortización material (económica) de los bienes que han de revertir a la Administración pública concedente -que nunca fue cuestionada-, como la amortización financiera (fondos de reversión para reconstituir el capital invertido por la Empresa), con la exigencia de que se formule y apruebe el correspondiente Plan de dotaciones anuales a tales Fondos de Reversión.

Pues bien, desde un punto de vista teórico, si se trata de una reconstitución del capital aportado por los accionistas, dicha reconstitución parece debiera efectuarse con beneficios retenidos por la Empresa, y no como coste de explotación. Desde un punto de vista práctico, la realidad es que muchas concesiones son renovables según condiciones de su otorgamiento; otras son rescatables o expropiables previa indemnización; que las grandes concesiones administrativas, como fueron los ferrocarriles, transportes subterráneos, etc., han sido rescatadas antes de la reversión, indemnizando a los accionistas bien mediante la entrega de títulos de la Deuda Pública, o mediante su permuta por

---

amortización, es decir, ponen de manifiesto claramente la naturaleza financiera del fondo de reversión.” *Op. cit.*, pág. 1030.

<sup>129</sup> *Op. cit.*, pág. 340.

acciones de Compañías con participación mayoritaria del Estado, canjeando unas acciones por otras, etc. y ello sin tener en cuenta, para fijar su cuantía, los períodos de reversión transcurridos que, teóricamente, deben ir minorando progresivamente, hasta su extinción, la cuantía del patrimonio de los accionistas.”<sup>130</sup>

Desde el punto de vista teórico, podemos objetarle que el fondo de reversión no sólo implica la reconstitución de los capitales invertidos en activos revertibles, que además incluye la financiación ajena, sino que pretende afrontar una pérdida cierta que va a sufrir la sociedad en un momento futuro.

Desde el punto de vista práctico, compartimos su opinión en el sentido de que las grandes concesiones administrativas, por motivos diversos, no han revertido a la Administración, lo cual invalida, en cierta medida, todas las teorías que podamos formular sobre la misma. Incluso, en la actualidad, sociedades concesionarias con activos revertibles se hallan expectantes respecto a lo que acontecerá cuando llegue el momento de la reversión.

## **B. El Real Decreto 3061/1979 sobre Régimen Fiscal de Inversión Empresarial.**

En desarrollo reglamentario de la normativa contenida en la Ley 44/1978 y la Ley 61/1978, se dictó el Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre, por el que se regulaba el régimen fiscal de inversión empresarial. En el mismo se incluían normas sobre amortizaciones, valoración, forma de contabilización,

---

<sup>130</sup> *El Impuesto sobre Sociedades*, Ed. Pirámide, Madrid, 1980, pág. 98.

exención por reinversión, deducción por inversión y por creación de empleo, bonificaciones en la cuota, etc.

En la Disposición Final segunda se declaraba que, “El presente Real Decreto será de aplicación hasta que se apruebe el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.” En la cuarta, se derogaban, expresamente, el número quinto de la Orden de 18 de mayo de 1976 y el primer párrafo del número tercero de la Orden de 7 de junio de 1976, relativos, respectivamente, a la amortización del inmovilizado de las Entidades concesionarias de Autopistas de Peaje y a su aplicación en defecto de planes específicos de amortización.

#### **a´. Regulación del fondo de reversión.**

El art. 12 contenía la amortización de los activos revertibles reproduciendo, con ligeras variaciones en la redacción, aunque manteniéndose el mismo criterio, lo dispuesto en la Orden de 18 de mayo de 1976.

“Amortización de los activos revertibles.

1. La amortización de los elementos del inmovilizado de las Entidades que exploten concesiones que hayan de revertir al Estado, Comunidades Autónomas o a las Administraciones Públicas Territoriales, deberá practicarse de acuerdo con las siguientes normas:

a) Amortización por reversión. Comprenderá a todos los elementos del inmovilizado que en virtud de la norma de aplicación deben revertir a la Administración Pública concedente. La amortización se efectuará de tal forma que al terminar la concesión administrativa se haya creado un

Fondo de Reversión de igual importe que el del total de los elementos revertidos mediante la forma lineal que resulte de dividir para cada ejercicio el importe total del montante contable del activo revertible pendiente de esta amortización específica por el número de años que falten para el fin del período concesional.

b) Amortización técnica de los activos revertibles cuya duración sea inferior al período concesional. Se aplicarán las normas generales contenidas en el presente Real Decreto. En todo caso, cuando se haya amortizado totalmente alguno de los elementos a los que esta norma se refiere, cuya reposición sea necesaria, y se prevea racionalmente que la subsiguiente reposición deberá tener lugar una vez transcurrido el período concesional, a partir de aquella reposición la amortización sólo alcanzará al exceso del coste del bien repuesto sobre el coste originario regularizado.

c) Amortización del inmovilizado no revertible. Se aplicarán las normas generales previstas en el presente Real Decreto.

2. Lo dispuesto en el número anterior se entenderá aplicable sin perjuicio de los planes de amortización que hayan obtenido u obtengan en el futuro el refrendo de la Administración.”

Realizando un análisis comparativo con la Orden de 1976, se encuentran algunas diferencias. En primer lugar y de conformidad con la regulación contenida en la Ley 61/1978, se ampliaron los sujetos beneficiarios de la reversión, fijando no sólo el Estado, sino las Comunidades Autónomas y las Administraciones Públicas Territoriales. Por contra, se produjo un retroceso, en el sentido de que se volvió a fijar como objeto de la reversión

exclusivamente a los elementos del inmovilizado y no a los elementos del activo, como mencionaba la Ley.

Otra cuestión a destacar es lo dispuesto en el apartado segundo del Real Decreto, según el cual la “amortización por reversión”, regulada en el primer punto, era de aplicación salvo que se obtuviesen planes específicos, cuando de la Ley se infería la exigencia de formular siempre un plan de dotaciones que fuese aprobado por la Administración. Parece que esta norma reglamentaria intentó rehuir de la necesidad de un Plan como condición obligada para la admisión, como gasto fiscal deducible, de las dotaciones al fondo de reversión en el IS y en el IRPF. Es más, en los arts. 13 a 17 del Real Decreto se regulaban los planes de amortización, mencionando únicamente los relativos a la amortización técnica.

Respecto a lo preceptuado en relación a la amortización técnica, se observan discrepancias, por cuanto en la Orden de 1976 se ordenaba la cesación de las dotaciones cuando, una vez repuesto un elemento, la vida útil del mismo era superior al período concesional, mientras que en la nueva regulación se admitía la amortización pero alcanzando, exclusivamente, el “exceso del coste del bien repuesto sobre el coste originario regularizado”. Consecuentemente, sólo se autorizaba la amortización técnica cuando el bien repuesto tenía un coste superior al del bien sustituido.

Además, esta regulación limitaba lo establecido en la Ley, la cual permitía amortizar todos los elementos revertibles que fueran depreciables, con independencia de cual fuera su vida útil, mientras que el Real Decreto solo



admitía la amortización de los bienes cuya vida útil fuera inferior a la duración de la concesión administrativa.

Por último, subrayar que ni en el articulado, ni en las Disposiciones Transitorias se hacía mención a la duración de las concesiones y la creación de fondos de reversión, de tal forma que se podía llegar al absurdo de una sociedad concesionaria que dotase la totalidad del fondo de reversión en un solo año<sup>131</sup>.

AECA critica ampliamente este Real Decreto y, en concreto, pone de manifiesto la confusión que contiene respecto a la amortización y el fondo de reversión. “Tal como está redactado el art. 12 de R.D., parece que confunde la amortización, como hecho económico incuestionable, con la dotación al fondo de reversión. Creemos que son dos cosas independientes; la amortización como expresión contable de la depreciación de los bienes, estén o no sujetos a reversión, nada tiene que ver con las dotaciones que se hagan a un fondo para proceder a la restitución de los capitales propios. Los bienes sufrirán depreciaciones de acuerdo con su naturaleza y fin y no en función del plazo de reversión.”<sup>132</sup>

---

<sup>131</sup> Esta cuestión fue debatida por cuanto existe una consulta vinculante de la DGT, de 17 de junio de 1981, en la que se sostiene la deducibilidad de las dotaciones al fondo de reversión practicadas con posterioridad al 1 de enero de 1979, sin que se puedan incluir en el cómputo los años anteriores: “en ningún caso en las anualidades de dotación al Fondo de Reversión podrán incluirse las que debieran haberse practicado con anterioridad al 1 de enero de 1979, debiendo estimarse a efectos de los oportunos cálculos, la que como mínimo se habría dotado por aplicación del sistema lineal, siendo el resto el importe susceptible de ser considerado como integrante de las partidas anuales deducibles para la determinación de la base imponible.”

<sup>132</sup> *Implicaciones contables del Real Decreto 3061/1979 sobre Régimen Fiscal de la Inversión*

En términos similares se expresa GINER INCHAUSTI, cuando declara que “no consideramos adecuado este proceder; existe, a nuestro entender, una confusión entre la amortización por reversión y la amortización técnica de los activos revertibles en las citadas normas. La segunda debe efectuarse en cualquier caso, aunque la vida del activo pueda resultar acortada por la duración de la concesión; mientras que la primera sólo debe crear el Fondo que permita reconstruir la financiación de los activos que se revierten.”<sup>133</sup>

Para LASHERAS MERINO, con el que compartimos parecer, estamos ante un “claro exceso reglamentario”<sup>134</sup>.

Por contra, justificando esta normativa y mostrando un cierto olvido de las funciones que cumple la amortización técnica, GOXENS DUCH sostiene que “la amortización, si ya no debe procederse dentro del período de la concesión a la reposición de los elementos del activo revertible no debe realizarse, ya que la finalidad de la misma es atender a tal reposición y en este solo sentido debe interpretarse el apartado b) del art. del Real Decreto 3061/79, siendo entonces lógica la amortización únicamente del exceso de coste. (...) Cuando no ha de procederse a la reposición de los elementos del activo fijo reversible, dentro del período de la concesión, no es necesaria la amortización técnica.”<sup>135</sup>

---

*Empresarial*, Madrid, 1979, págs. 15 y ss.

<sup>133</sup> “Reflexiones en torno a la dotación al fondo de reversión”, *op. cit.*, pág. 214.

<sup>134</sup> *Op. cit.*, pág. 1031.

<sup>135</sup> “La amortización financiera y la amortización técnica en las empresas concesionarias de servicios públicos”, *op. cit.*, pág. 160.

### **C. El Real Decreto 2631/1982. El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.**

A propuesta del Ministro de Hacienda, de acuerdo con el Consejo de Ministros, en su reunión de 15 de octubre de 1982, se aprobó el RIS por Real Decreto 2631/1982. Según su preámbulo, “(...) se inició por parte del Ministerio de Hacienda una labor rigurosa, paciente y ordenada de análisis de los problemas y diseño de las soluciones más convenientes de la que no es único fruto el presente Reglamento, sino las modificaciones de la Ley del impuesto (...)”.

La Disposición Final 1ª derogaba el Real Decreto 3061/1979, en los siguientes términos:

“1.ª El presente Reglamento surtirá efectos para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 1983, fecha en la que quedarán derogadas todas las demás disposiciones administrativas del Impuesto sobre Sociedades, salvo las señaladas en la disposición siguiente.

2.ª No obstante lo establecido en la disposición precedente, seguirán vigentes las siguientes disposiciones, en lo que no se opongan a lo establecido en este Reglamento: (...)

c) Arts. 101 a 108, ambos inclusive, del Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre, sobre régimen fiscal de inversión empresarial.”<sup>136</sup>

---

<sup>136</sup> En concreto, mantenían su vigencia las bonificaciones en la cuota en los Bancos Industriales (art. 101), así como la deducción por inversiones del régimen excepcional de la Ley de Presupuestos de 1979 (arts. 102 a 108).

### **a´. Regulación del fondo de reversión.**

El art. 100 del Reglamento regulaba las partidas deducibles de los ingresos, conteniendo, el apartado k), la deducción de las dotaciones anuales a los fondos de reversión. Este art. 100.k) reproducía lo fijado en la Ley en su art. 13.k), concluyendo con una remisión al art. 60 del Real Decreto<sup>137</sup>.

El art. 60 reglamentaba la “Amortización de los activos revertibles”, en términos similares a lo establecido en el Real Decreto 3061/1979, aunque incorporando algunas novedades:

“1. La amortización de los elementos del inmovilizado de las Entidades que exploten concesiones que hayan de revertir al Estado, Comunidades Autónomas o a las Administraciones Públicas Territoriales, deberá practicarse de acuerdo con las siguientes normas:

a) Amortizaciones por reversión.

Comprenderán a todos los elementos del inmovilizado que en virtud de la norma de concesión deben revertir a la Administración, y se llevará a cabo con arreglo a las siguientes reglas:

1ª Se calculará de forma lineal, de modo que permita la total recuperación del importe de las inversiones en activos revertibles, en el período transcurrido entre su puesta en funcionamiento y la fecha

---

<sup>137</sup> “Las dotaciones anuales a los fondos de reversión según plan aprobado por la Administración, y hasta el valor del activo que deba revertir a la Administración Pública concedente, sin perjuicio de la amortización de los elementos que sean depreciables, conforme al art. 60 de este Reglamento.”

establecida para la reversión.

2ª En los casos de sustitución de activos, las dotaciones al Fondo de Reversión se aumentarán o disminuirán, según proceda, en la parte que corresponda a la diferencia entre el coste de adquisición del bien incorporado y el correspondiente al bien sustituido, sin que se tengan en cuenta respecto de este último las amortizaciones técnicas practicadas.

3ª No tendrán la consideración de partidas deducibles las dotaciones al Fondo de Reversión:

- Correspondientes a la parte del período concesional anterior al primer ejercicio en que haya resultado aplicable la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

- No practicadas, total o parcialmente, en el ejercicio correspondiente.

b) Amortización técnica de los activos revertibles.

Se aplicarán las normas generales contenidas en el presente Reglamento, aunque el período que reste de la concesión resulte inferior a la vida útil del elemento, siendo compatible con la amortización por reversión a que se refiere la letra precedente.

c) Amortización del inmovilizado no revertible.

Se aplicarán las normas generales previstas en el presente Reglamento.

2. Lo dispuesto en el número anterior se entenderá aplicable sin perjuicio de los planes de amortización que hayan obtenido u obtengan en el futuro el refrendo de la Administración.

No obstante, dichos planes no podrán autorizar dotaciones acumuladas superiores a las resultantes de aplicar las tablas de amortización oficialmente aprobadas.”

---

Antes de entrar en el análisis de ambos preceptos, es necesario significar que de su simple lectura parece desprenderse una cierta contradicción en el sentido de que el art. 100 del Reglamento, tal y como establecía la Ley, admitía la deducción de las dotaciones al fondo de reversión de conformidad con un plan que debía aprobar la Administración Pública, sin limitación cuantitativa alguna. Por contra, el art. 60 preceptuaba la amortización por reversión, dando a entender que podía practicarse sin necesidad de que existiese un plan aprobado por la Administración, siempre y cuando las dotaciones fueran lineales.

El TEAC se ha pronunciado de forma diversa. En una resolución, de 28 de noviembre de 1988, sostenía que para admitir como gasto fiscal las dotaciones a un fondo de reversión, no era necesario que previamente la Administración hubiera aprobado Plan alguno, si las dotaciones realizadas se calculaban de forma lineal<sup>138</sup>. Por contra, en una resolución posterior, de 24 de octubre de 1990, declaraba que “otro elemento fundamental, establecido en la propia Ley es que las dotaciones anuales a los fondos de reversión deben realizarse según plan aprobado por la Administración.”

La única interpretación coherente de ambos preceptos, para que el art. 60 no careciera de sentido era la admisión, como gasto deducible y con carácter general, de dotaciones al fondo de reversión efectuadas de acuerdo con un plan aprobado por la Administración, sin necesidad de que fueran lineales, aunque

---

<sup>138</sup> “(...) la Administración Tributaria no tiene que aprobar plan alguno de dotaciones al Fondo de Reversión y que dichas dotaciones, calculadas de forma lineal, son gasto fiscalmente deducible sin perjuicio de que la Administración (titular de la concesión) haya podido aprobar planes que permitan efectuar dotaciones calculadas de forma distinta y con la limitación de que dichos planes no podrán autorizar dotaciones acumuladas superiores a los resultantes de aplicar las tablas de amortización oficialmente aprobadas, (...)”.

limitadas en su cuantía a los importes de las tablas de amortización oficialmente aprobadas<sup>139</sup>. En su defecto, se admitían las dotaciones al fondo de reversión siempre que fueran lineales, siendo en ambos casos compatibles con la amortización técnica, aunque ésta última se basase en un plan aprobado por la Administración<sup>140</sup>.

En cuanto a quién es la Administración competente para aprobar los planes de la “amortización por reversión”, el TEAC en una resolución de fecha 28 de noviembre de 1988 pone de manifiesto que la normativa reglamentaria omite cualquier referencia al órgano o dependencia de la Administración Tributaria de la que deba solicitarse y obtenerse la aprobación de Plan de dotaciones al

---

<sup>139</sup> “Por tanto, tendrán el carácter de partidas deducibles las dotaciones al Fondo de Reversión efectuadas con cargo a beneficios del ejercicio (...), siempre que se cumpla el requisito cautelar de que la dotación acumulada del Fondo al cierre de dicho ejercicio sea inferior a la dotación acumulada que resultaría de aplicar las tablas de amortización aprobadas por Orden de 23 de febrero de 1965 a los activos revertibles desde su puesta en funcionamiento hasta el referido ejercicio.” Contestación de la DGT a la consulta de 14 de febrero de 1989.

<sup>140</sup> La DGT en una consulta, de 22 de octubre de 1982, sostenía que “Los planes de amortización de activos revertibles confeccionados al amparo de las disposiciones legales y reglamentarias, pueden adjuntarse simplemente a la declaración por el Impuesto del primer ejercicio que deban surtir efecto, entendiéndose, salvo el incumplimiento de normas, automáticamente aprobados si no existe manifestación expresa en contra de la Administración Tributaria.” Contrariamente, en la consulta de 2 de febrero de 1983 se afirmaba que “si la empresa se ajusta, en el cálculo de las dotaciones anuales al Fondo de Reversión, al procedimiento de cálculo lineal previsto en las normas reglamentarias, no es preciso la formulación y aprobación previa de un plan por la Administración.”

Las consultas de 14 de febrero de 1989 y 6 de abril de 1993 mantenían la primacía del plan, dotándose, en su defecto, de forma lineal: “en este sentido, el art. 60 del R.I.S., dispone que a falta de plan aprobado por la Administración, las amortizaciones por reversión se calcularán de forma lineal, de manera que permitan recuperar el importe de las inversiones en los activos revertibles en el período transcurrido desde su puesta en funcionamiento hasta el momento de la reversión.”

fondo de reversión. Continúa observando que “además es preciso tener en cuenta que el cálculo del fondo de reversión, viene dado por el plan económico-financiero que la entidad concesionaria presentó a la Administración otorgante de la concesión, por lo que la expresión utilizada por el legislador “según plan aprobado por la Administración” ha de entenderse como plan aprobado por la Administración otorgante de la concesión lo que explica que el art. 60.2º del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades haya dispuesto que las normas contenidas en el mismo sean aplicables sin perjuicio de planes de amortización que hayan obtenido u obtengan en el futuro el refrendo de la Administración (...)”<sup>141</sup>.

La DGT, en la contestación a una consulta de 5 de mayo de 1989, llega a las mismas conclusiones que las mantenidas por el TEAC, avalando su postura el párrafo segundo del art. 60.2 del Real Decreto, “al imponer una cautela de naturaleza física que, al tratarse de Planes aprobados por Administraciones distintas de la Tributaria “dichos planes no podrán autorizar dotaciones acumuladas superiores a las resultantes de aplicar las tablas de amortización oficialmente aprobadas.”<sup>142</sup>

---

<sup>141</sup> En el mismo sentido, la resolución del TEAC de 12 de mayo de 1997.

<sup>142</sup> Inversamente a este parecer, en otra resolución del TEAC, de 24 de octubre de 1990, se apunta que “Como en el mismo apartado k) del citado art. 13 se mencionan a la “Administración” y a la “Administración Pública”, designando a la primera como la que debe aprobar el Plan de referencia y a la segunda como entidad concedente, debe entenderse que la Ley establece una clara distinción acorde con la naturaleza de la operación que contempla y designa como Administración Pública al conjunto de todas las Administraciones Públicas con capacidad para conceder la explotación de servicios con la condición de que los activos aplicadas a tal fin, al final del período concesional, deban revertir a la Administración Pública concedente, y designa como Administración, que debe aprobar el Plan de las dotaciones anuales a los fondos de reversión, a la Administración Tributaria ya que la norma contenida en el tantas veces citado art. 13.k) se inserta en el contexto de la



---

Para SANZ GADEA, “el R.I.S., preocupado por las consecuencias fiscales de la aprobación de planes de dotaciones al Fondo de Reversión por órganos administrativos no fiscales, ha establecido una cautela bastante atécnica (...). Esta limitación, que se refiere indistintamente a la amortización técnica y a la amortización por reversión, operará corrigiendo, a efectos fiscales, el plan aprobado por la Administración titular de la concesión.”<sup>143</sup>

Estimamos que si el problema radicaba en el temor de que dichos planes fueran aprobados por una Administración distinta de la fiscal, la solución era reglamentar la intervención de las autoridades fiscales en el procedimiento de aprobación de los mismos.

Analizando en concreto el art. 60, se debe destacar que utiliza indistintamente los términos “activo” e “inmovilizado”, reduciendo el sentido de la Ley que lo extendía a los elementos del activo.

El art. 60 mantuvo, al igual que en las Ordenes ministeriales de 1976 y el Real Decreto de 1979, la distinción tripartita entre amortización por reversión, amortización técnica de los activos revertibles y la amortización del inmovilizado no revertible. Es decir, se calificó reglamentariamente como una “amortización” las dotaciones al fondo de reversión, al distinguir la amortización técnica de la amortización por reversión, cuando realmente la única amortización que existe es la técnica, ya que distribuye en el tiempo la

---

Ley 61/1978 de contenido plenamente vigente”.

<sup>143</sup> *Op. cit.*, pág. 520.

depreciación de los activos, mientras que la dotación al fondo de reversión es una provisión que distribuye en el tiempo una pérdida futura. Esta confusión semántica ha sido puesta de manifiesto tanto por la doctrina<sup>144</sup>, como por la DGT<sup>145</sup>.

Siguiendo la línea anterior, la “amortización por reversión” se perfiló con más sutileza. Se hablaba de “norma de concesión”, en vez de “norma de aplicación”, y se fijaba como beneficiaria de la reversión a la Administración en general, frente a la Ley y al Real Decreto de 1979 que lo ceñían a la Administración Pública concedente.

Las dotaciones al fondo de reversión debían practicarse de forma lineal<sup>146</sup>,

---

<sup>144</sup> GARCIA NOVOA, “*Las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades. Tratamiento jurídico-tributario.*”, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1994, págs. 105 y ss.

<sup>145</sup> Inicialmente, la DGT se sumó a dicha confusión en numerosas consultas (10 de febrero de 1989, 14 de febrero de 1989, 10 de julio de 1989, etc.). En concreto, en la contestación a una consulta, de 10 de julio de 1991, declara que “la finalidad de ambas amortizaciones se resume en que la amortización técnica tiene por objeto generar la autofinanciación necesaria para reponer el elemento objeto de depreciación, mientras que la amortización por reversión persigue la recuperación de los recursos propios y ajenos que han sido precisos para financiar la adquisición del inmovilizado revertible, entendiendo por éste el conjunto de bienes incorporados efectivamente al patrimonio del sujeto pasivo valorado por su precio de adquisición, de acuerdo con el art. 52 del RIS.”

Posteriormente, en la contestación a una consulta, de 6 de febrero de 1992, (y también en la de 19 de febrero de 1992), modifica su parecer, decantándose por la distinción entre la amortización técnica y el fondo de reversión, al admitir que “el fondo de reversión tiene por objeto reconstituir el valor económico del activo revertible teniendo en cuenta las condiciones relativas a la reversión establecidas en la concesión, constituyendo, por consiguiente, en el aspecto sustantivo, una técnica contable y financiera diversa de los sistemas de amortización, como se deduce con toda claridad de la ubicación contable que establece al respecto el Plan General de Contabilidad (Grupo 1, Financiación Básica).”

<sup>146</sup> La falta de sentido de la distribución lineal del gasto por reversión implica una

dividiendo el valor del activo revertible por el número de años que faltasen para el fin del período concesional. El Reglamento acabó con la imprecisión anterior al fijar los momentos inicial, puesta en funcionamiento de los elementos, y final, fecha de la reversión, y resolviendo el problema enunciado de la posibilidad de dotarlo en un solo año ya que, además de señalar un plazo, se establecía la no deducibilidad de las dotaciones no practicadas en el ejercicio que se correspondía, así como de las practicadas con anterioridad a la entrada en vigor de la LIS. De este modo, en aquellas sociedades con concesiones administrativas anteriores a esta fecha, el fondo de reversión no podía alcanzar nunca el importe de los activos revertibles<sup>147</sup>.

Lógicamente, para que las dotaciones al fondo de reversión adquirieran el carácter de gasto deducible se requería su correcta imputación temporal y que las mismas se reflejasen en la contabilidad del sujeto pasivo. Además de la regla general contenida en el art. 36 del Reglamento, según la cual la base imponible debía determinarse de acuerdo con los resultados deducidos de la contabilidad del sujeto pasivo, la necesidad de contabilización de las dotaciones al fondo de reversión se ratificaba en lo dispuesto en el art. 60.1.a.3, por el

---

cierta ventaja en el ámbito fiscal para las sociedades concesionarias, por cuanto les permite, durante los primeros años, el declarar un gasto fiscal por dotación al fondo de reversión superior al que les correspondería si las dotaciones se practicasen de forma creciente en función de los ingresos obtenidos, lo cual supone una reducción del IS en los primeros años de la vida de la concesión.

<sup>147</sup> Según una consulta de la DGT, de 6 de abril de 1993, se admite la posibilidad de no dotar el fondo de reversión, aunque en tal caso, la dotación no practicada no será deducible ni en el propio ejercicio ni en posteriores: “No obstante, el mismo art. establece que no se consideran deducibles las dotaciones al Fondo de Reversión no practicadas en el ejercicio que corresponda, en consecuencia la norma admite la posibilidad de no dotar el fondo aunque en tal caso la dotación no practicada no será deducible ni en el propio ejercicio al que se refiere ni en cualquier otro posterior.”

que la falta de registro contable suponía la no consideración como gasto deducible. En este mismo sentido, la DGT, en consulta de 19 de febrero de 1992, declaró que “Debe observarse, en principio, que el texto legal establece la deducibilidad de las dotaciones a un fondo, el de reversión, lo cual implica necesariamente que se inscriba en los libros de contabilidad el importe de las mismas.”<sup>148</sup>

---

<sup>148</sup> La DGT continúa declarando en esta consulta que, “La Disposición Final 7ª del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad establece que “los gastos no resultarán deducibles fiscalmente en ejercicio anterior a aquél en el que se imputan contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo que una disposición fiscal establezca lo contrario”.

El precepto transcrito, cuyo antecedente lo hallamos en el art. 88.9. Primera del RIS, condiciona la deducción de un gasto necesario, justificado y devengado, a que se haya reflejado en la cuenta de pérdidas y ganancias, permitiendo, no obstante, determinadas excepciones.

Estas excepciones o salvedades a la regla general antes citada, se refieren a aquéllos supuestos en los que un precepto establezca expresamente que un determinado concepto de gasto será fiscalmente deducible a pesar de no estar cargado en la cuenta de pérdidas y ganancias.

La propia Disposición 7ª del Real Decreto 1643/1990, establece dos excepciones, una de las cuales versa sobre “las cuotas correspondientes a sistemas de amortización aprobados por disposiciones fiscales que exceptúen el requisito de efectividad”.

En modo alguno pueden entenderse comprendidas las dotaciones al fondo de reversión en la citada excepción, porque:

Primero. El fondo de reversión tiene por objeto reconstituir el valor económico del activo revertible teniendo en cuenta las condiciones relativas a la reversión establecidas en la concesión, constituyendo por consiguiente, en el aspecto sustantivo, una técnica contable y financiera diversa de la correspondiente a los sistemas de amortización, como se deduce con toda claridad de la ubicación contable que establece al respecto el Plan General de Contabilidad.

Segunda. El fondo de reversión es compatible para los mismos bienes con el fondo de amortización, por lo que resulta evidente que no se trata de un sistema de amortización en sentido estricto, pues en otro caso no se entendería la compatibilidad.

Tercero. Desde el punto de vista jurídico-formal no es posible confundir el tratamiento de la dotación al fondo de reversión con el tratamiento de las cantidades destinadas a la amortización de los valores del inmovilizado, como se deduce con toda claridad de la diferente relación que de uno y de otro concepto se contiene en el art. 13 de la Ley 61/1978. El fondo es compatible, para los mismos

El Reglamento fue más concreto respecto a la cuantía máxima que podía alcanzar el fondo de reversión, por cuanto debía permitir “la total recuperación del importe de las inversiones en activos revertibles”, frente a la regulación anterior que lo fijaba en el “total de los elementos revertidos”. Ahora bien, se mantuvo la cuestión sobre qué debía entenderse por “activo revertible”, si su coste histórico, su valor contable, o su valor actualizado. Creemos que debía tomarse como valor del activo revertible el regulado en el art. 42.1.a del RIS, es decir, el importe resultante de adicionar las cuantías de signo positivo que debían tenerse en cuenta a efectos de conocer el valor neto contable del elemento del activo sujeto a reversión.

En esta regulación de la “amortización por reversión” se formulaba el tema de la sustitución de activos. Según el Reglamento, las dotaciones al fondo de reversión debían aumentarse o disminuirse en la parte que correspondiese a la diferencia entre el coste de adquisición del bien que se incorporaba y el que correspondiese al bien sustituido, sin computar, como es lógico, en este último, las amortizaciones técnicas practicadas. Ello podía conllevar que la sustitución de un activo en los últimos años de la concesión incrementase enormemente la dotación fiscalmente deducible.

Con referencia a la amortización técnica y en cumplimiento a lo fijado en el

---

bienes, con el fondo de amortización, lo que evidencia que no es un sistema de amortización en sentido estricto.

En consecuencia, con lo expuesto debemos afirmar que las dotaciones anuales a los fondos de reversión, serán deducibles cuando, realizándose de acuerdo con los requisitos establecidos en el art. 13.k) de la Ley 61/1978 y en el art. 60 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, se reflejen en contabilidad mediante su imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias.”

art. 13 de la Ley, se generalizaron las dotaciones a todos los elementos revertibles, cualquiera que fuese su vida útil, y aunque ésta excediese de la del período concesional. Para el cálculo de la amortización técnica debían aplicarse las reglas generales contenidas en el Reglamento<sup>149</sup>. Por consiguiente, el Reglamento independizó, total y absolutamente, ambas dotaciones, haciéndolas compatibles, y sin establecer ningún límite<sup>150</sup>. Al emancipar el fondo de reversión y la amortización técnica se planteó la posibilidad de que en el momento de la reversión, se hubiesen dotado fondos en exceso o en defecto. Ello obligó a incluir el art. 132 que solucionaba el problema del solapamiento de las dotaciones, indicando que las amortizaciones acumuladas no revertidas, minoradas por los gastos de reparación tenían la consideración de alteración patrimonial<sup>151</sup>:

“1. En las Entidades que exploten concesiones que hayan de revertir al Estado, Comunidades Autónomas o Administraciones públicas territoriales se considerará producido un incremento o disminución

---

<sup>149</sup> Para la DGT, en la contestación a la consulta de 10 de febrero de 1989, dichos requisitos se cumplen si se aplican los coeficientes y plazos fijados en las tablas: “(...) la amortización técnica de los elementos del activo revertible debe compensar la depreciación efectiva de los mismos, y como norma general, dicho requisito corresponde con el resultado de aplicar a los valores de adquisición, los coeficientes y plazos de amortización fijados en las tablas aprobadas por Orden de 23 de febrero de 1965 (Rama XII, Sección primera), con independencia del período de tiempo que dure la concesión.”

<sup>150</sup> “La Ley establece la compatibilidad entre la amortización por reversión y la amortización técnica de los activos revertibles”. Contestación a la consulta de la DGT, de 6 de abril de 1993. En el mismo sentido la consulta de 14 de febrero de 1989.

<sup>151</sup> En este mismo sentido la contestación a la consulta de la DGT, de 11 de mayo de 1994.

patrimonial, en el momento de la reversión, por el importe de las amortizaciones acumuladas no revertidas, minoradas, en su caso, por las reparaciones exigidas por el Ente concedente para la recepción de los bienes.”

Lo que la Ley y el Reglamento permitían era que las empresas concesionarias dotasen simultáneamente la amortización técnica y el fondo de reversión por todos los activos revertibles, aunque algunos no debieran ser repuestos con anterioridad a la conclusión de la concesión, y entrega al ente público. En los activos con vida útil superior al plazo concesional, la amortización acumulada cumplía la función de un fondo de reparaciones, que de no ser empleado con dicho fin al finalizar la concesión era tratado fiscalmente como un incremento de patrimonio. Se producía, en este caso, un diferimiento en el pago del Impuesto respecto a la cuantía de la amortización técnica que excediese del valor neto contable que tuviesen los bienes en el momento de la reversión, es decir, se concebía la amortización técnica como un incentivo fiscal consistente en permitir el aplazamiento del pago del impuesto. Ahora bien, podía darse también la situación contraria, generándose, en vez de un incremento, una disminución patrimonial, lo cual implicaría una penalización fiscal consistente en haber anticipado el pago del impuesto<sup>152</sup>.

---

<sup>152</sup> En la consulta de la DGT, de 14 de febrero de 1989, se manifiesta que “son compatibles la amortización por reversión y la amortización técnica de los activos revertibles, con independencia de que esta última se dote o no con fines de reposición. En el supuesto de que no exista tal reposición, se producirá un diferimiento del impuesto hasta el momento de la reversión, considerándose producido un incremento o disminución patrimonial por el importe de las amortizaciones acumuladas no revertidas, minoradas en su caso por las reparaciones exigidas por el ente concedente para la recepción de los bienes, de acuerdo con lo establecido en el art. 132 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.”

En el mismo sentido, la consulta, de 10 de febrero de 1989, sostiene que, “Mientras

Por este motivo, el Reglamento no permitía la inclusión, dentro del fondo de reversión, de los gastos previstos de reparación y entrega de los activos al ente público, puesto que la amortización acumulada los cubría.

Para SANZ GADEA, “el art. 132 R.I.S. es la confesión del mal planteamiento contenido en el art. 60 del R.I.S.”<sup>153</sup>

GONZÁLEZ POVEDA critica esta regulación alegando que “el Reglamento repara en este art. 132 la inconsecuencia de la regla b) del art. 60 al considerar coste de explotación una partida que, en realidad, no lo es y que ha de producir más tarde, no un incremento patrimonial, sino una recuperación de costes indebidamente estimados.”<sup>154</sup>

Además, se ha discutido la calificación reglamentaria de “incremento de patrimonio” para esa acumulación de amortizaciones técnicas no aplicadas a su finalidad. “Puede mantenerse que se trata más bien, por similitud, de un

---

que la amortización por reversión tiene por objeto reconstruir el patrimonio social, la amortización técnica persigue generar la autofinanciación necesaria para reponer los elementos del activo objeto de depreciación, de manera que, si llegado el momento de la reversión es necesario realizar las reparaciones oportunas para entregar los bienes en perfectas condiciones de uso, y el importe de las mismas es inferior al fondo de amortización acumulada, se producirá en aquel momento un incremento de patrimonio igual a la diferencia entre el fondo de amortización y el coste de las reparaciones efectuadas; en caso contrario, es decir, cuando el valor de las reparaciones supere al fondo de amortización tendríamos una disminución patrimonial por dicha diferencia.”

<sup>153</sup> *Op. cit.*, pág. 524.

<sup>154</sup> “Los activos revertibles en el Impuesto sobre Sociedades”, *Impuestos*, I-1985, pág. 348.



“rendimiento fiscal” por provisión no aplicada a su finalidad. Sin embargo, la naturaleza de la provisión y la naturaleza de la amortización que responde a una efectiva depreciación de ejercicio, es totalmente distinta. Nos pronunciamos a favor de la calificación hecha por el Reglamento, ya que el “excedente”, (el “incremento”), surge únicamente en el último momento, el momento de la reversión, no sólo cualitativamente, en función de la posibilidad de prórroga o de reposición parcial, sino también cuantitativamente, en base a las reparaciones necesarias.”<sup>155</sup>

El problema radica en que ambas dotaciones no sólo tienen que ser compatibles, sino también complementarias, para evitar la duplicidad.

Se plantean dos cuestiones que están íntimamente relacionadas. En primer lugar, las relaciones existentes entre la amortización técnica y el fondo de reversión, que ya han sido objeto de estudio. Los activos depreciables deben amortizarse siempre en función de su vida útil, cualquiera que sea el período concesional, mientras que el fondo de reversión sólo debe dotarse por el valor neto contable que los activos tengan en el momento de la reversión, incluyendo los gastos en que la sociedad incurra para realizar la entrega en las condiciones pactadas, ya que de esta forma se evita que se produzca un exceso o un defecto de dotaciones y que al final tenga que declararse un incremento o una disminución de patrimonio, respectivamente. En segundo lugar, si se siguen las pautas marcadas por el Reglamento, en la hipótesis de que la amortización técnica no se emplee con fines de reposición por exceder la vida útil del

---

<sup>155</sup> ESCUELA DE INSPECCION FINANCIERA Y TRIBUTARIA, *Impuesto sobre Sociedades: comentarios al Reglamento*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1984, pág. 172.

elemento de la del plazo concesional, lo que se produce en el momento de la reversión es que la sociedad tendrá que declarar un incremento o una disminución de patrimonio, pero no por la “amortización acumulada no revertida”, sino por el fondo de reversión que fue dotado en exceso o en defecto, respectivamente<sup>156</sup>.

Esta regulación originó discrepancias entre la normativa fiscal y la normativa mercantil. Discrepancias que afectaban tanto al concepto como a la cuantía del fondo de reversión. Al concepto, ya que no coincidían ambas normas en lo que debía considerarse como base de la reversión. La norma fiscal la fijaba en el valor de los activos revertibles, mientras que la norma mercantil establece que el fondo de reversión debe cubrir el valor neto contable que tengan los activos revertibles en el momento de la reversión, incrementado en el importe de los gastos en que se espera incurrir para entregar los mismos en las condiciones pactadas en el contrato de concesión. Desde el punto de vista cuantitativo, sólo coincidían cuando la cuantía estimada de los gastos de la reversión era igual a la cifra de la amortización técnica acumulada.

Si las dotaciones contables no coincidían con lo fiscalmente admisible, procedía practicar un ajuste extracontable positivo o negativo por la diferencia. Dicho ajuste tenía carácter de diferencia temporal y debía reflejarse en la contabilización del impuesto a través de la cuenta (4740) “Impuesto sobre beneficios anticipado” y la cuenta (479) “Impuesto sobre beneficios diferido”,

---

<sup>156</sup> SANZ GADEA se manifiesta en este mismo sentido al declarar que “Hubiéramos preferido, no obstante, que la calificación de “incremento de patrimonio” se hubiera aplicado al importe del Fondo de Reversión equivalente a las amortizaciones acumuladas no utilizadas.” *Op. cit.*, pág. 524.

que se debían cargar o abonar, respectivamente, por el resultado de multiplicar la diferencia entre la dotación practicada y la fiscalmente admitida por la alícuota del Impuesto.

Sin embargo, en algunos supuestos, de conformidad con el principio de prudencia, era aconsejable considerar los ajustes extracontables como si fueran diferencias permanentes debido a que la compensación podía producirse a muy largo plazo, por lo que no era necesario proceder a la anotación contable del impuesto anticipado o diferido<sup>157</sup>.

En cualquier caso, puede criticarse la impropiedad de la fórmula empleada por el Reglamento “amortizaciones no revertibles”, ya que lo único que revierte son los activos.

Entre los autores que analizan el tema, se dan soluciones diversas. MARTÍNEZ AGUADO sostiene que el fondo de reversión debe crearse siempre que en una concesión administrativa, exista una cláusula de reversión, mientras que la amortización técnica sólo debe dotarse cuando los activos deban

---

<sup>157</sup> Esta solución estaba también sustentada sobre la base de lo dispuesto en la Resolución del ICAC, de 25 de septiembre de 1991, según la cual “por aplicación del principio de prudencia, los impuestos diferidos deberán ser objeto de contabilización en todo caso. (...) Sólo serán objeto de registro contable los impuestos anticipados cuando una estimación razonada de la evolución de la Empresa indique que los mismos podrán ser objeto de recuperación futura. Se presumirá que la realización futura de los impuestos anticipados no está suficientemente asegurada, entre otros, en los siguientes casos: Cuando se prevea que su recuperación futura se va a producir en un plazo superior a los diez años, contados desde la fecha de cierre del ejercicio.”

Teniendo gran parte de las concesiones administrativas un plazo de duración bastante superior a 10 años, nos parece correcto aplicar dicho tratamiento fiscal a las dotaciones al fondo de reversión.

reponerse, con la única finalidad de generar la financiación necesaria para hacer frente a la misma<sup>158</sup>.

Por contra, ESTEBAN MARINA considera que la amortización técnica debe dotarse siempre, mientras que en el supuesto de que existan bienes que hayan sido sustituidos y que tengan una vida útil superior al vencimiento de la concesión, el fondo de reversión dejará de dotarse<sup>159</sup>. La duda que surge es que al utilizar distintos criterios de cálculo, siguiendo las pautas de este autor, no se llega a reconstruir la inversión realizada en los activos revertibles, ni se incluyen los gastos necesarios par llevar a cabo la reversión.

GINER INCHAUSTI considera “que se observa una concordancia casi

---

<sup>158</sup> “La amortización de los activos revertibles”, *Crónica Tributaria*, núm. 39, 1981, pág. 100.

En este mismo sentido se manifiesta GOXENS DUCH en “La amortización financiera y la amortización técnica en las empresas concesionarias de servicios públicos.” *Op. cit.*, págs. 121 y ss.

<sup>159</sup> “Creemos que este criterio (el establecido por el art. 60 del Reglamento), muy perjudicial para los intereses del Tesoro es, además, económicamente un despropósito. Cuando los bienes ya amortizados se sustituyen o reponen antes del vencimiento de la concesión por otros que han de tener vida útil al llegar ese vencimiento, no es necesario dotar el fondo de reversión, puesto que ya se dota el fondo de amortización técnica, que es el que servirá de contrapartida para la repercusión de los capitales invertidos. Se produce, por tanto, una dualidad o solapamiento de deducciones fiscales sin ninguna justificación técnica y contraria a los principios de generalidad y justicia de la imposición.” “Impuesto sobre Sociedades: dotaciones al fondo de reversión.” *Op. cit.*, pág. 272.

Del mismo parecer, SANZ GADEA, reconociendo la compatibilidad de las dotaciones, sostiene que “esta compatibilidad no debe implicar un diferimiento del Impuesto de Sociedades, lo cual hace necesario que la dotación al Fondo de Reversión y la dotación al Fondo de Amortización sean complementarias, y no se superpongan atécnicamente. (...) Por consiguiente, el Fondo de Reversión no se dotará en relación a aquellos activos en los que la amortización acumulada no se aplique con fines de reposición.” *Op. cit.*, pág. 523.

absoluta entre los aspectos contable y fiscal en cuanto a la problemática de la dotación al fondo de reversión”<sup>160</sup>.

DE FERNANDO DOMÍNGUEZ propone una modificación del RIS, basándose en la necesidad de planes quinquenales formulados por el contribuyente y aceptados por la Administración, de forma tal que las dotaciones máximas anuales a los fondos de reversión no superen lo fijado en dichos planes<sup>161</sup>. La cuestión es que no resuelve el problema que se plantea en caso de que la amortización acumulada no se aplique con fines de reposición. Según este autor, este problema queda resuelto al disponer el art. 132 del Reglamento que se considerará producido un incremento o disminución de patrimonio.

Estimamos que, si bien es correcta la propuesta de exigir planes específicos

---

<sup>160</sup> “Reflexiones en torno a la dotación al fondo de reversión”, *op. cit.*, pág. 228.

<sup>161</sup> Este autor reformaría el art. 60 en los siguientes términos. “Tendrán la consideración de partidas deducibles de los ingresos: las dotaciones a los Fondos de reversión de los activos revertibles que, efectuadas a lo largo del período concesional, hagan las entidades sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades por una cuantía máxima para cada elemento del importe originario o legalmente regularizado del activo revertible, y siempre que se cumpla alguna de las dos condiciones siguientes:

a) Que por las cláusulas de la concesión el activo revertible deba ser cedido al Estado o a otras entidades públicas, en condiciones tales que obliguen a que la amortización acumulada se aplique, con fines de reposición, al término del período concesional.

b) Que el activo de que se trata, por no estar sujeto a depreciación, no haya sido amortizado.

Las dotaciones máximas anuales a los fondos de reversión serán las que correspondan a un Plan quinquenal formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración. El Fondo de amortización de los activos revertibles sujetos a depreciación será compatible con el Fondo de reversión y se dotará siguiendo las normas generales que a estos efectos se contienen en el presente Reglamento.” *Op. cit.*, pág. 344 y 345.

que, además, sean revisables en función de las posibles alteraciones de las condiciones iniciales, es inadecuado que no resuelva la duplicidad de dotaciones y acuda al art. 132 del Reglamento para solucionar dicho problema.

No puede concluirse el análisis de la regulación del fondo de reversión contenida en el RIS de 1982, sin mencionar el apartado segundo del art. 132<sup>162</sup>, según el cual,

“2. En el caso de elementos amortizables, la determinación de su valor neto contable se realizará atendiendo a lo dispuesto en el apartado 4 del art. anterior.”

En este precepto se aludía a la amortización mínima de los activos revertibles que tenían carácter depreciable. Si la amortización acumulada era inferior a la amortización mínima, debía computarse ésta a efectos de contabilizar y declarar la alteración patrimonial que apuntaba el apartado primero de este art. 132<sup>163</sup>.

---

<sup>162</sup> Este art. 132.2 remitía al apartado cuarto del art. 131, y al art. 48 del Reglamento, según los cuales,

“Art. 131.4. En particular, el valor neto contable de los elementos amortizables no será en ningún caso superior al que resultaría de haber aplicado en cada ejercicio la amortización mínima a que se refiere el art. 48 de este Reglamento.”

“Art. 48.1. Todo elemento amortizable se considerará depreciable anualmente, al menos, en el porcentaje suficiente para cubrir su valor total de activo en el transcurso de su vida útil, de acuerdo con el criterio de amortización adoptado.”

<sup>163</sup> En la contestación a la consulta de la DGT, de 6 de abril de 1993, se declara que, “Dicha remisión debe entenderse a los efectos de calcular el importe de las amortizaciones por la depreciación que a ese momento hayan experimentado los elementos revertibles, computándose para ello la amortización mínima a que en su caso hubiere lugar.”

## **V. PARTE CUARTA**

### **EL FONDO DE REVERSIÓN EN EL ACTUAL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.**

#### **1. ANTECEDENTES Y CAUSAS DE LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.**

Por Ley 43/1995, de 27 de diciembre, se ha aprobado el nuevo Impuesto sobre Sociedades. Tal y como indica la Exposición de Motivos de la nueva Ley, no se alteran los objetivos establecidos en la anterior regulación del Impuesto, ni supone esta nueva regulación una transformación radical de dicho tributo<sup>1</sup>. Se ha procedido a la adecuación del mismo, como consecuencia de las exigencias de la integración de España en la Unión Europea<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> En el Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades, redactado por la Secretaria de Estado de Hacienda en el año 1994, ya se hacía hincapié en esta idea al declarar, en su página 6, que, “Estamos, al igual que sucedió con la reforma de la imposición sobre las personas físicas de 1991, frente a una reforma fiscal moderada, ajena a toda transformación radical del impuesto. Se trata de consolidar el gravamen vigente, de mejorar su expresión jurídica, evitando la dispersión normativa, de sistematizar sus regímenes de imposición, de adecuar sus contenidos a las nuevas necesidades de la empresa española y, por último, de incorporar aquellas novedades que la internacionalización de nuestra economía, la normativa comunitaria y los avances de la técnica hacendística reclaman.”

<sup>2</sup> En el dictamen del Consejo Económico y Social sobre el anteproyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades, se sostiene que la primera y principal razón para la reforma del Impuesto sobre Sociedades es la profunda transformación de la economía española, sobre todo a partir de su plena integración en el ámbito del Mercado Único y en la perspectiva futura de la Unión Económica y Monetaria. En este dictamen, adoptado el día 15 de febrero de 1995, se declara que, “La amplia modificación del sistema tributario responde, entre otras, a las exigencias derivadas de la adhesión de España a la Comunidad Europea en 1986, entre las que se encuentra la armonización fiscal en los distintos Estado miembros.”

Durante diecisiete años estuvo vigente la Ley 61/1978, período en el que, manteniéndose la configuración básica establecida por dicha Ley, se fueron introduciendo numerosas modificaciones<sup>3</sup> que originaron que el Gobierno se comprometiese, en la Disposición Adicional 20 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora del IRPF, a presentar ante las Cortes una nueva Ley, lo cual no tuvo lugar hasta el mes de marzo de 1995, es decir, con más de dos años de retraso, respecto de las previsiones de la Ley 18/1991<sup>4</sup>.

---

En el caso de la imposición indirecta, el proceso de armonización cuenta con un importante desarrollo técnico, jurídico y económico desde 1985, que implica a los gobiernos, a las administraciones públicas y a los contribuyentes de la Unión, y que justifica por sí la reforma adoptada.

Por su parte, la armonización de la imposición directa, aunque prevista en el propio Tratado de Roma (arts. 98 y 100), no ha registrado avances de consideración hasta fechas más recientes. Las actuaciones normativas más relevantes en el ámbito comunitario se circunscriben, en lo tocante a la imposición societaria, a la aprobación de la Directiva relativa al régimen común aplicable a matrices y filiales de los Estados miembros, y de la Directiva sobre el régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, ambas de julio de 1990, así como la aprobación, en la misma fecha, del Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en el caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas.”

<sup>3</sup> Los principales cambios realizados en la legislación del IS, desde 1978, fueron los siguientes:

- El Real Decreto-ley 24/1982, de 29 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera, tributaria, posteriormente convalidado por la Ley 5/1983, de 29 de junio, que transformó el régimen de tributación de no residentes.
- La Ley 14/1985, de 29 de mayo, sobre régimen fiscal de los activos financieros.
- La Ley 5/1990, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, que adaptó la LIS a las modificaciones introducidas por la Ley 19/1989, de 25 de julio, de adaptación del Código de Comercio y las Leyes reguladoras de las sociedades anónimas y limitadas a la normativa comunitaria, así como a la nueva normativa contable del PGC aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.
- Finalmente, la Disposición Adicional 5ª de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, que modificó determinados artículos de la LIS de 1978, al objeto de adaptarlos a las modificaciones del Impuesto sobre la Renta.

<sup>4</sup> En el mes de mayo de 1994, la Secretaría de Estado de Hacienda presentó el “Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades”, el cual fue debatido



En concreto, las causas fundamentales que originaron la modificación del IS fueron, de una parte, la reforma parcial de la legislación mercantil, llevada a cabo por la Ley 19/1989, de 25 de julio, y la reforma del IRPF, realizada por la Ley 18/1991, de 6 de junio<sup>5</sup>, de otra parte, la apertura de nuestra economía a

---

durante los meses de junio, julio y parte de septiembre. En noviembre de 1994, el Ministerio de Economía y Hacienda dio a conocer el Anteproyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades, que fue remitido para su informe al Consejo Económico y Social.

Finalmente, en marzo de 1995, tuvo su entrada en el Congreso de los Diputados el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades.

<sup>5</sup> Existe una clara relación entre el IRPF y el IS, configurándose éste como el antecedente de aquél, al implicar una retención en la fuente respecto de las rentas del capital obtenidas por las personas físicas a través de su participación en entidades jurídicas. La modificación del primero a través de la Ley 18/1991, exigía la modificación del segundo.

La Exposición de Motivos de la nueva Ley comienza poniendo de relieve este hecho, al declarar que, “El Impuesto sobre Sociedades cumple el objetivo de gravar los beneficios obtenidos por las entidades jurídicas. En este sentido el Impuesto sobre Sociedades constituye un complemento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el marco de un sistema tributario sobre la renta. Además cumple una función de retención en la fuente respecto de las rentas del capital obtenidas por los inversores extranjeros a través de sociedades de su propiedad residentes en territorio español.”

En el Informe para la reforma del Impuesto sobre Sociedades, uno de los puntos analizados es la integración del Impuesto sobre Sociedades con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Tras analizar los tres sistemas de integración existentes y explicar cuáles son los métodos utilizados por los distintos países, recoge las recomendaciones del “Informe Ruding”:

- Los Estados miembros que apliquen impuestos compensatorios a los dividendos que procedan de beneficios realizados en otro Estado miembro deberían, sobre la base de la reciprocidad, autorizar la imputación en el citado impuesto compensatorio del impuesto sobre el beneficio que haya gravado en otro Estado miembro el dividendo distribuido por una sociedad filial o por un establecimiento permanente.
- Los Estados miembros que tengan establecida alguna forma de atenuación del gravamen para los dividendos que los accionistas residentes perciben de sociedades residentes, deberían conceder la misma atenuación para los dividendos percibidos por los accionistas residentes que procedan de sociedades residentes en otros Estados miembros.
- Los Estados miembros que apliquen un sistema de imputación en favor de los accionistas residentes no deberían concederlo a los accionistas no residentes.

los flujos transfronterizos de capitales<sup>6</sup>, así como la evolución de la teoría hacendística, jurídico-financiera y de los sistemas tributarios de nuestro entorno en relación con el IS y, finalmente, la dispersión normativa que padecía el IS<sup>7</sup>.

## **2. ESPECIAL ALUSIÓN A LA BASE IMPONIBLE.**

Una de las novedades introducidas por la Ley 43/1995 es la determinación de la base imponible. A partir de esta Ley, se modifica la forma de calcular su cuantía en régimen de estimación directa.

Como consecuencia de este nuevo sistema, la LIS no establece en su articulado clasificación alguna de rentas ni se recogen definiciones en relación con ingresos computables, inmovilizado material o inmaterial, precios de adquisición y enajenación, valores mobiliarios, existencias, etc., ya que, con

---

En el dictamen emitido por el Consejo Económico y Social también se considera adecuada la concepción del IS como un tributo parcialmente integrado en el IRPF. Crítico es FERREIRO LAPATZA cuando en esta materia declara que, "(...) en cuanto a la necesaria aproximación entre el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades, entiendo que ella se produce únicamente en cuanto a la nueva redacción de determinados artículos de la Ley 18/1991 (obligación real y régimen de transparencia); por lo demás, y por el contrario, entiendo se produce un alejamiento espectacular entre el IRPF e Impuesto sobre Sociedades, (...)" en "Sobre la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades", *Quincena Fiscal*, núm. 5, 1996, pág. 12.

<sup>6</sup> La Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, fue la primera norma en tener en cuenta esta circunstancia, modificando la deducción por doble imposición internacional e incorporando, tanto a efectos del IRPF, como del IS, la denominada transparencia fiscal internacional, cuyo objeto es someter a tributación, en sede de las personas o entidades residentes en España, las rentas pasivas obtenidas a través de entidades no residentes que disfrutaban de un régimen fiscal privilegiado.

<sup>7</sup> Con anterioridad a la presente Ley, coexistía junto al régimen general un conjunto de regímenes especiales que implicaban una gran dispersión normativa e inseguridad interpretativa. *Vid.*, Exposición de Motivos de la Ley 43/1995.

carácter general, se aceptan los conceptos establecidos, a tal efecto, por las normas mercantiles de naturaleza contable.

Esta medida supone una aproximación entre la base imponible y el resultado contable, del cual se parte para hallar aquélla, simplificando su obtención por cuanto se elabora sobre una magnitud conocida por los sujetos pasivos del impuesto.

El régimen anterior originó lo que se conocía como contabilidad fiscal. La normativa fiscal contenía una exhaustiva regulación sobre calificación y valoración de los diversos elementos integrantes del activo y del pasivo, al objeto de determinar el resultado fiscal, el cual constituía la base imponible del impuesto. Este sistema obligó a que la Ley 61/1978 tuviera que ser desarrollada ampliamente por el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprobó el RIS. Dicho Reglamento constaba de 400 arts., cuatro disposiciones adicionales, siete transitorias y dos finales. De estos artículos, más de cien se dedicaron a establecer las normas contables que debían regir el impuesto<sup>8</sup>.

Al llevarse a cabo la reforma mercantil del año 1989, aprobándose la Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma Parcial y Adaptación de la Legislación Mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de Sociedades, el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, y el

---

<sup>8</sup> Hay que tener en cuenta que regía el PGC de 1973, el cual, como ya se ha analizado en páginas anteriores, era flexible, abierto a las sugerencias de los empresarios y expertos y de aplicación voluntaria, con la finalidad de que su implantación fuera consecuencia de la convicción de su conveniencia técnica para las empresas.

Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, que aprobó el nuevo PGC, el problema se agudizó, desarrollándose la normativa contable sin ninguna coordinación con la contabilidad fiscal, lo que dio lugar a un mayor distanciamiento entre ambas, difiriendo, aún más, la normativa contable de la establecida en el RIS, lo que llevó a que la Disposición Final 7ª del nuevo PGC derogase, a efectos exclusivamente contables, las disposiciones contables del RIS<sup>9</sup>.

Este método provocaba una falta de conexión entre la normativa contable y fiscal, como consecuencia de la existencia de diferencias tanto sustanciales, como de matiz. Todo ello, además, con independencia de la contabilidad, que de acuerdo con las normas mercantiles y contables era de llevanza obligatoria<sup>10</sup>.

---

<sup>9</sup> En el Preámbulo del PGC se justifica esta derogación de las normas contables de la normativa fiscal en los siguientes términos: "(...) el Plan General de Contabilidad (...), proclama su autonomía respecto a la norma fiscal y que contiene criterios distintos, en ocasiones claramente contradictorios, a las soluciones previstas en el RIS.

En el contexto actual, no parece que pueda darse una derogación pura y simple de todas las normas del RIS, que inciden en materia contable porque podrían producirse vacíos normativos debido a que en ocasiones el RIS, al ordenar una determinada forma de contabilización, está imponiendo criterios de imputación temporal, de valoración o de calificación de las distintas partidas a efectos fiscales. No obstante, salvando la vigencia de las disposiciones del RIS en el ámbito normativo que le es propio conviene declarar expresamente la derogación de dichas disposiciones en la medida en que, interfiriendo en el ámbito contable, contradigan las normas mercantiles."

<sup>10</sup> Este sistema legal y reglamentario tan complejo de llevanza de dos contabilidades, una contable, de acuerdo con las normas mercantiles y contables, y otra contabilidad fiscal, según la Ley y el RIS, fue modificado de hecho por los impresos del impuesto, a través de la técnica de los ajustes fiscales. Para la liquidación del impuesto se partía del resultado contable, sobre el cual se practicaban los ajustes fiscales, dando lugar a la base imponible. Este método, por lo tanto, es distinto a que la base del impuesto sea el resultado exclusivo de la aplicación de la normativa propia del Impuesto.

GOTA LOSADA ha escrito respecto de la Ley 61/1978 que, "la base imponible es pues el beneficio contable ajustado fiscalmente". En *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, vol. II, Ed. Banco Exterior de España, Madrid, 1989, pág. 144.

---

A nivel teórico, existen, fundamentalmente, dos formas de determinar la base imponible. La primera consiste en efectuar una regulación completa y exhaustiva de todos los elementos y circunstancias determinantes de la renta, a través de normas recogidas en la Ley del Impuesto. Este sistema tiene su fundamento en la autonomía del Derecho Tributario, en cuanto rama del ordenamiento jurídico. Ello provoca la necesidad de llevar dos contabilidades, lo cual origina una gran complejidad, además de un elevado coste para las empresas. La segunda, acepta el resultado contable, tal y como viene definido por las normas mercantiles, ya que se fundamenta en la función del IS, el cual recae sobre el beneficio del que pueden disponer los socios, siendo este beneficio el que deriva de la contabilidad llevada de acuerdo con los criterios previstos en las normas mercantiles.

GARCÍA AÑOVEROS defiende este sistema por cuanto, “La medida de la capacidad económica que implica el beneficio como magnitud referida a una empresa, para utilizarla como criterio de distribución de la carga fiscal en un determinado impuesto sobre beneficios, no puede ser otra que la magnitud que se obtiene por aplicación de las normas mercantiles y contables que establecen el procedimiento para su determinación.

Por supuesto, esto es así si se quiere establecer un tributo coherente con el principio de capacidad económica del artículo 31 de la Constitución, y con el consiguiente principio de igualdad del mismo artículo 31 y del artículo 14.

Cualquier otra medida del beneficio que no sea ésta será una medida no “verdadera” de la “fiel situación económica”, del “fiel resultado”. Por tanto, cualquier otra magnitud que se llame beneficio conducirá a una desviación del

---

principio constitucional de capacidad económica y del principio constitucional de igualdad. La capacidad y la igualdad se respetan en cuanto que el impuesto se basa en el beneficio “verdadero”, o real, o “fiel” obtenido por la empresa. Y dejan de respetarse, en principio, en la medida en que la medición del beneficio a efectos fiscales se aleja de aquella medición contable mercantil.”<sup>11</sup>

Sin embargo, esta opción resulta inviable, en cuanto uno de los principios contables, el de prudencia valorativa, no es siempre compatible con el principio de contribuir de acuerdo con la capacidad económica.

En el Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades se llegaba a la conclusión de que lo mejor era compatibilizar ambos sistemas, al igual que ocurre en otros países de la Unión Europea como Bélgica, Francia, Alemania, Grecia, Luxemburgo e Italia, proponiendo que fueran las normas fiscales las que definiesen la base imponible, los elementos básicos para su determinación y los supuestos en que fuera necesario establecer efectos distintos a los previstos en las normas contables, pero siempre bajo la óptica de tener en consideración las normas mercantiles de naturaleza contable. “Estos dos sistemas para determinar la base imponible no son contradictorios, sino, por el contrario complementarios. El Impuesto sobre Sociedades no puede aceptar, sin más, el resultado contable como base imponible, por la sencilla razón de que dicho resultado es fruto de unas normas que tiene por finalidad primordial proteger los intereses de terceros que contratan con una entidad jurídica sin más garantía, en principio, que el patrimonio de la misma, en tanto que la base imponible debe ser la expresión cuantitativa de la capacidad económica

---

<sup>11</sup> En “Beneficio mercantil-contable y beneficio fiscal”, *Estudios de Derecho Bancario y Bursátil en homenaje a Evelio Verdura y Tuells*, La Ley, Madrid, 1994, págs. 925 y 926.

susceptible de imposición. Pero tampoco puede rechazar sin más, el resultado contable, puesto que dicho resultado contable es la renta que puede ser distribuida entre los socios a tenor de las normas mercantiles.

La conclusión que se deriva de lo expuesto es que conjugar ambas realidades, de tal manera que las normas mercantiles y fiscales cooperen a los efectos de la más idónea determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, es el único método del que puede derivarse una regulación sólida y estable de la base imponible. En esto consiste, básicamente, la tantas veces aludida y siempre deseada armonización de las normas mercantiles y fiscales.”<sup>12</sup>

El Comité Ruding también recomendó la reducción de las diferencias entre el resultado contable y la base imponible<sup>13</sup>.

De este modo se optó por el esquema del art. 10.3 de la Ley 43/1995, en el que la base imponible se determina a partir del resultado contable, con la realización de los ajustes fiscales que se contienen en los arts. 11 a 23 de la LIS. Este procedimiento implica admitir, a efectos fiscales, en todo lo no regulado por los citados preceptos, lo establecido por la normativa contable<sup>14</sup>.

---

<sup>12</sup> Véase, el Informe para la Reforma del IS, pág. 90 y 91.

<sup>13</sup> El Comité Ruding surgió de un mandato de la Comisión Europea a un comité de expertos independientes para la elaboración de un informe sobre la incidencia de las diferencias fiscales en materia de imposición societaria en la consecución del mercado interior. Parte de sus recomendaciones han sido identificadas por la Comisión Europea con las medidas ya adoptadas por el Consejo en forma de Directivas aprobadas, o con las propuestas efectuadas por ella misma.

<sup>14</sup> El Consejo Económico y Social acogió con agrado la asunción de la identidad entre base imponible y resultado contable, con las excepciones fijadas y tasadas por la propia norma, considerándolo coherente con la proclamación del hecho imponible como la obtención de renta por las entidades jurídicas y con la realidad de esa renta como una magnitud económica y contable inescindible.

Esto constituye, según la Exposición de Motivos de la Ley, uno de los objetivos primordiales de la reforma, lo cual redundará en beneficio de la seguridad jurídica del contribuyente.

Como ocurre en la mayoría de los temas, existen autores que alaban esta importante modificación introducida por la Ley 43/1995 y claros detractores de este nuevo sistema.

Entre los primeros, GOTA LOSADA quien sostiene que las ideas esenciales en torno al nuevo concepto legal de la base imponible del IS son su carácter sintético, la ausencia de definición legal fiscal de la misma y la intangibilidad e independencia de la contabilidad, en cuyo sistema solo excepcionalmente entrarán aquellos ajustes fiscales previstos<sup>15</sup>.

Entre los segundos, FERREIRO LAPATZA para quien “la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, es, simple y sencillamente, una “no Ley”. Según este autor, “el legislador renuncia a delimitar el objeto del tributo, la riqueza gravada, la renta gravada, un elemento esencial del hecho imponible que

---

<sup>15</sup> “La base imponible: concepto y determinación”. *Manuales del nuevo Impuesto sobre Sociedades*, tomo II, Recoletos cía Editorial, Madrid, págs. 65 a 145.

SANZ GADEA ha escrito que, “la aceptación del resultado contable como antecedente de la base imponible es, según nuestro criterio, una opción ventajosa y exenta de apreciables problemas.” En “La base imponible del Impuesto sobre Sociedades: Reflexiones sobre el proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades”, *Partida Doble*, núm. 56, mayo 1995, pág. 7.

*Vid.*, asimismo CAPDEVILA, en “La base imponible”, *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades. Régimen general del Impuesto*. Cuatrecasas Abogados, Ed. Civitas, 1998, Madrid, pág. 81 y ss. Y VICENT CHULIÁ en “Aspectos jurídico-mercantiles de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades”, *Revista General de Derecho*, núm. 628-629, 1997, pág. 455.



consiste precisamente en la obtención de tal renta, identificando ésta con el resultado contable. No se produce, pues, una aproximación entre base fiscal y resultado contable, se produce una verdadera fusión de ambos elementos sin parangón, por lo que a mis noticias alcanzan, en nuestro Derecho comparado más próximo (...). Por eso no hablo de una Ley para referirme a la Ley 43/95, sino de una “no Ley”, de una disposición con forma de Ley que renuncia a las tareas esenciales, normar la vida social, que toda Ley debe realizar.”<sup>16</sup>

Consideramos que, para emitir un juicio de opinión acerca del apartado tercero del art. 10 de la LIS, es necesario deslindar dos cuestiones diferentes que se plantean y que, a su vez, se hallan íntimamente relacionadas, pero de cuya contestación depende la valoración del precepto en su conjunto.

La primera consideración es el mandato contenido en este precepto, según el cual, “(...) la base imponible se calculará corrigiendo, (...), el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.” Ello conducirá a determinar cuáles son las fuentes del Derecho Contable, así como su rango normativo.

La controversia planteada es la posible vulneración del principio de reserva de ley en materia tributaria. Sabido es que los arts. 31.3 y 133 de la CE

---

<sup>16</sup> En “Sobre la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 14.

*Vid.*, ESTEBAN MARINA, en “Impuesto sobre Sociedades: cálculo de la base imponible”, *Carta Tributaria*, núm. 239-240, 1996, págs. 2 y 8, respectivamente.

establecen una reserva de ley para el establecimiento y creación de los tributos<sup>17</sup>. El TC ha interpretado este principio no de forma absoluta, sino que ha reconocido, en diversas sentencias, su carácter relativo dada la necesidad de que el tributo se adapte a la realidad y a sus necesidades cambiantes.

En este sentido es clara la STC, de 11 de diciembre de 1992, cuando, en su Fundamento Jurídico 7º, declara que, “Este Tribunal ha precisado en diversas ocasiones el contenido y alcance del principio de reserva de ley en materia tributaria recogido en el art. 31.3 CE. Nuestra Constitución se ha pronunciado en esta materia de una manera flexible, descartando el establecimiento de una reserva absoluta, como la existente respecto a otros sectores del ordenamiento, y ha optado por incorporar una reserva relativa. La citada reserva comprende la creación *ex novo* de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen siempre al plano o nivel de la Ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria [SSTC 6/1983 y 19/1987]. De otra parte, la reserva de ley en materia tributaria no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo. El grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible. Asimismo, está reservado a la ley el establecimiento de beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado (art. 133.3 CE; STC 6/1983). Pero la concreción requerida a la ley es menor cuando se trata de regular otros elementos. (...) En cuanto elemento necesario para la determinación del importe de la cuota tributaria, también la base imponible es

---

<sup>17</sup> El art. 10.a) de la LGT incluye entre los elementos esenciales del tributo que deben venir regulados por ley la base imponible, si bien el TC en su sentencia, de 19 de septiembre de 1986, sostiene que este artículo no establece un principio de reserva de ley, sino una preferencia de ley, pues la Constitución por su propia naturaleza es la que puede establecer este principio como hace en el art. 31.3 CE.

un elemento esencial del tributo y, en consecuencia, debe ser regulada por Ley. No puede desconocerse, sin embargo, que en un sistema tributario moderno la base imponible puede estar integrada por una pluralidad de factores de muy diversa naturaleza cuya fijación requiere, en ocasiones, complejas operaciones técnicas. Ello explica que el legislador remita a normas reglamentarias la concreta determinación de algunos de los elementos configuradores de la base. Se hace así preciso determinar cuál es el ámbito de la regulación de la base imponible que debe quedar necesariamente reservado al legislador; análisis que debe llevarse a cabo en función de las circunstancias de cada caso concreto y a partir de la naturaleza y objeto del tributo de que se trata.”

La Ley 43/1995 regula la base imponible. Declara que es el resultado contable, aunque rectificado en aquellos aspectos que la norma fiscal considera necesarios a efectos de hacer efectivos los principios constitucionales. Y ese resultado contable se determinará de acuerdo con el Cco. y la LSA, es decir, dos normas que, aunque no fiscales tienen rango de ley, y por la LIS<sup>18</sup>. Problemas mayores plantea, a nuestro entender, la interpretación del resto del precepto.

Por una parte, hay que tener en cuenta que el RIS no puede entrar a regular la base imponible, al no existir una remisión expresa en este precepto a dicha norma reglamentaria, lo cual juzgamos positivo y un importante avance frente a la normativa anterior.

---

<sup>18</sup> Cuestión distinta que se deja únicamente planteada es que este Derecho Contable es de aplicación a todos los sujetos pasivos del impuesto, a los solos efectos de determinar su resultado contable y así obtener su base imponible, aunque por su Ley de regulación no estén obligados llevar contabilidad.

Por otra parte, es necesario delimitar el concepto “resultado contable”. Ni el Cco, ni la TRLSA, ni el PGC, definen strictu sensu qué es el resultado contable, aunque se deduce su equiparación con el resultado del ejercicio, que según el art. 35 del Cco. es la diferencia entre los ingresos y gastos del ejercicio. Concretando esta noción, el PGC incluye, dentro del Grupo 1, la cuenta “129. Pérdidas y Ganancias”, que se describe como “los beneficios o pérdidas del último ejercicio cerrado y que se hallan pendientes de aplicación” y que se obtiene de la diferencia entre las cuentas del Grupo 6, “Compras y gastos” y las del grupo 7, “Ventas e ingresos”<sup>19</sup>.

---

<sup>19</sup> AECA lo ha descrito en los siguientes términos: “el resultado de un período está constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquéllos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa. Deben existir reglas concretas para la imputación de ingresos y gastos a uno o varios períodos.” *Principios contables. Principios y Normas de Contabilidad en España*. Documento 1, 8ª edición, Madrid, 1992, pág. 28.

“La doctrina mercantil expone que las cuentas anuales muestran el concepto directo y el concepto indirecto de resultado de ejercicio. El concepto directo de resultado de ejercicio aparece en la cuenta de pérdidas y ganancias. En ella el “resultado de ejercicio” figura en “gastos” (número 12: para el caso de que sea “Beneficio de ejercicio”), o en “Ingresos” (número 10: cuando sea “Pérdida de ejercicio”). Es la diferencia entre ingresos y gastos, incluyendo en ambos conceptos los ordinarios, los financieros o de tenencia y los extraordinarios. A diferencia del “resultado de actividades ordinarias”, cuando figura en “Gastos”, que es el “resultado de la (cuenta de ) explotación y de la cuenta financiera”. VICENT CHULIÁ en “Aspectos jurídico-mercantiles de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 468.

*Vid.* CEA GARCÍA para quien “el resultado contable periódico de la empresa es (...) la magnitud clave de la información contable. (...) el cual debería ser (...) la expresión del auténtico excedente (o déficit) económico obtenido por la empresa, como consecuencia de las operaciones acontecidas o devengadas (...) en el ejercicio informado.” En *El resultado contable: análisis crítico de la medición del excedente económico empresarial*. AECA, Madrid, 1994, pág. 7.

*Vid.*, asimismo *El resultado de la empresa*, de REQUENA RODRÍGUEZ, Ed. Ariel, Barcelona, 1990.

Éste es el importe que conforma el resultado del ejercicio o resultado contable, cuantía de la que se parte para, tras efectuar los ajustes fiscales previstos en la Ley, hallar la base imponible<sup>20</sup>.

Entrando el análisis concreto del precepto, se indica que para hallar el resultado contable y calcular la base imponible, se admite, además, la aplicación de aquellas disposiciones que sean desarrollo directo de las citadas leyes.

Una interpretación amplia de este mandato permite usar todas las fuentes del Derecho Contable, con independencia de cual sea su posición dentro de aquéllas, para obtener la cifra sobre la que se efectuarán los ajustes fiscales previstos en la LIS.

Por contra, si se interpreta estrictamente el tenor literal del art. 10.3 de la LIS, no cabe aplicar, para hallar la base imponible, aquellos preceptos que son desarrollo de disposiciones dictadas en desarrollo de las citadas leyes, es decir, reglamentos de reglamentos, de forma que, si se utilizasen, se podría dar la absurda y compleja situación de que, en determinadas ocasiones, el resultado contable no sería válido a efectos del cálculo de la base imponible, al haberse aplicado disposiciones reglamentarias no admitidas por la LIS. Ello provocaría que se tuviera que hallar otro resultado contable para determinar la cuota tributaria del IS.

---

<sup>20</sup> CAPDEVILA parece confundir el hecho imponible y la base imponible del impuesto cuando escribe que "(...), el resultado del ejercicio o resultado contable constituye el hecho imponible del IS y el punto de partida para la determinación de la base imponible de éste." Es claro que, de acuerdo con el art. 4 de la LIS, el hecho imponible del IS es la obtención de renta por el sujeto pasivo y no el resultado del ejercicio, el cual constituye la cifra de renta que hay que considerar para hallar la base imponible. *Op. cit.*, pág.99.

Creemos que ésta es la exégesis correcta de la disposición, ya que cualquier otra solución provocaría la deslegalización de la base imponible.

La segunda cuestión que plantea el art. 10.3 de la LIS y que está íntimamente enlazada con esta disquisición es la eficacia normativa de alguna de las fuentes del Derecho Contable. En concreto, nos referimos a las resoluciones del ICAC. Si se llega a la conclusión de que son desarrollo normativo de una ley, tal y como dictamina la STS, de 27 de octubre de 1997, cabe, consecuentemente, aplicarlas en la determinación de la base imponible, por lo que no existirían divergencias entre el resultado contable a efectos de la contabilidad del sujeto pasivo y el resultado contable que hay que tener en cuenta para obtener la base imponible. Si, por el contrario, se considera que son el desarrollo reglamentario de un Reglamento, el RD 1643/1990, por el que se aprueba el PGC, no cabe, de acuerdo con nuestra interpretación del art. 10.3 de la LIS, su aplicación para determinar el resultado contable a efectos del IS, lo cual puede producir discrepancias entre ambos importes.

Cuando se analicen, dentro de las fuentes del Derecho Contable, las resoluciones del ICAC, se intentará resolver este punto.

Volviendo a la valoración general del precepto, esta modificación sustancial en el cálculo de la base imponible implica un acercamiento entre la norma tributaria y la contable, derivándose una simplificación y una reducción en las obligaciones tributarias accesorias de carácter no dinerario del contribuyente. Además, consideramos que se da cumplimiento al mandato constitucional del art. 31 CE por cuanto estos sujetos tributarán según su verdadera capacidad

económica, lo cual redundará en beneficio del principio de igualdad promulgado en este precepto, en el primero y en el 14 del texto constitucional.

Pero también supone una cuestionable deslegalización de la base imponible, en la medida en que su cuantía se determina a partir de las indicaciones contenidas en normas con rango inferior a la ley e, incluso, en normas cuya calificación legal consideramos problemática.

Estimamos que, si bien esta reforma constituye un importante avance, facilitando y minorando la carga tributaria indirecta o formal soportada por los contribuyentes, lo cual redunda en beneficio de la seguridad jurídica, se tendrían que tomar las medidas adecuadas para que esta cuantía no fuera determinada en función de unas normas que, como después expondremos y a pesar de los pronunciamientos del TS, son de dudosa calificación<sup>21</sup>.

---

<sup>21</sup> Cuestión distinta, aunque enlazada con el art. 10.3, es lo preceptuado en el art. 148 de la LIS, según el cual, “A los efectos de determinar la base imponible, la Administración tributaria podrá determinar el resultado contable, aplicando las normas a que se refiere el artículo 10.3 de esta Ley”. No queremos, ni podemos entrar en el análisis del mismo, aunque sí creemos que debería interpretarse como un reflejo del art. 145 LGT, sin que implique reconocer ningún margen de discrecionalidad a la Administración en sus funciones liquidatorias, por lo que tanto el contribuyente como la Administración deben aplicar las mismas normas para hallar el resultado contable. Es decir, la Administración Tributaria no admitirá una base imponible que parta de un resultado contable incorrecto, ya sea por omisión de operaciones, o por infringir la normativa contable. Sólo en estos casos y a los solos efectos de determinar la base imponible, la Administración Tributaria podrá calcular el resultado contable correcto. *Vid.*, FALCÓN Y TELLA en “La relativa libertad del empresario para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades: en torno al art. 148 de la LIS”, *Quincena Fiscal*, núm. 8, abril 1996, págs. 5 a 8. NAVAS VÁZQUEZ en “La comprobación en el Impuesto sobre Sociedades”, *Quincena Fiscal*, núm. 6, marzo 1997, págs. 9 a 14. PONT MESTRES en “Acerca de la facultad de la Administración para determinar el resultado contable a tenor del artículo 148 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades”, *Gaceta Fiscal*, núm. 147, 1996, págs. 63 a 74.

### **a. LAS FUENTES DEL DERECHO CONTABLE.**

Existe profusa literatura sobre si el Derecho Contable es un Derecho autónomo o, simplemente, se trata de una serie de normas que dan forma en el ámbito jurídico al “hecho contable”.

Numerosa doctrina admite la existencia de este Derecho, en base a que posee unos principios generales reconocidos en normas legales y por la independencia de este ordenamiento respecto de otras disciplinas, especialmente la regulación fiscal<sup>22</sup>.

POCH Y TORRES lo define como “el conjunto de principios y normas que promulgadas por el legislador, emanadas de la jurisprudencia o nacidas de la práctica diaria encauzan el discurrir de la contabilidad en los distintos campos del Derecho Mercantil, Penal, Procesal, Administrativo, Fiscal, etc.”<sup>23</sup>

---

<sup>22</sup> En este sentido, *vid.*, BLANCO CAMPAÑA, En *El Derecho Contable en España*, IPC, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1983, pág. 29. CARRETERO PÉREZ, en “El Plan General de Contabilidad y el Derecho Contable”, *RDFHP*, núm. 218, 1992, págs. 267 a 298. CUBILLO VALVERDE, en *El Plan General de Contabilidad: comentarios y casos prácticos*, Ed. Pirámide, Madrid, 1991. FERNÁNDEZ PIRLA, en *Una aportación a la construcción del Derecho Contable*, IPC, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1986. TUA PEREDA, “La evolución del Derecho Contable en España. La aportación de Técnica Contable”, *volumen extraordinario XL aniversario Revista Técnica Contable*, 1989, págs. 24 a 47. VICENT CHULIÁ, *Introducción al Derecho Mercantil*, 12ª edición, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1999.

Éste último autor considera que “se ha pasado de una regulación contable a un verdadero Derecho contable, dotado de principios o criterios legales para una contabilidad material o de valoraciones y de mecanismos adecuados de control y publicidad.” En *Compendio crítico de Derecho Mercantil*, 3ª ed., Bosch, Barcelona, 1991, pág. 154.

<sup>23</sup> *Manual de Derecho Contable*, Ed. Einia, Barcelona, 1994, pág. 40.



En cualquier caso, hay que tener en cuenta que el Derecho Contable privado, es decir, el que se aplica a las empresas, forma parte del Derecho Mercantil, siendo un Derecho privado especial<sup>24</sup>.

La jurisprudencia del TS ha venido declarando que los asientos de los libros de contabilidad carecen de sustancia jurídica y no tiene fuerza para acreditar directamente actos jurídicos, sino hechos materiales de carácter patrimonial, porque los contratos no son objeto de asientos en dichos libros (sentencias de 21 de octubre de 1943, de 26 de febrero de 1945, de 21 de marzo de 1963, etc.). Discrepamos de dicha afirmación, ya que la contabilidad no constituye una mera técnica o aritmética de transcripción de operaciones mercantiles, es decir, los asientos contables son, normalmente, o ponen de manifiesto, negocios jurídicos, sino que además pueden producir determinados efectos en el orden jurídico. Como declara URÍA, “Las cuentas no son, pues, simple aritmética: producen ciertos efectos de orden jurídico, explicables por el hecho mismo de que es la propia ley la que obliga a la empresa a fijar su situación económica contabilizando los resultados de sus operaciones en atención a los intereses jurídicamente protegibles de los terceros. Una cosa es que los asientos contables no sean por sí fuente de obligaciones y otra que no produzcan ningún efecto o consecuencia jurídica de otro orden.”<sup>25</sup> En el mismo sentido, VICENT CHULIÁ afirma que “las normas contables son normas jurídicas. No existen “normas técnicas” o “profesionales” o son recogidas en normas legales o se imponen en la práctica como usos de comercio, válidos y obligatorios si son

---

<sup>24</sup> Vid., VICENT CHULIÁ en “En torno al concepto y fuentes del Derecho Contable”, *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Aurelio Menéndez*, Tomo I, Ed. Civitas, Madrid, 1996, pág. 608 y ss.

<sup>25</sup> *Derecho Mercantil*, 27ª edición, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 65.

reconocidos como tales y no van en contra de la ley, (...); de lo contrario no son normas, porque no obligan.”<sup>26</sup>

Para estudiar las fuentes del Derecho Contable hay que tener en cuenta, en primer lugar, que éste forma parte del Derecho Mercantil y que el art. 2.2 del Cco. indica que son fuentes del Derecho Mercantil el Cco., los usos de comercio y el Derecho Común.

En segundo lugar, para completar su estudio, cabe deslindar el principio de competencia legislativa y el principio de jerarquía normativa. De acuerdo con el primero, es competencia exclusiva del Estado, según el art. 149.1.6 de la CE, la legislación mercantil, por lo que solo existen, en esta materia, normas emanadas de la UE y del Estado.

Según el principio de jerarquía normativa, se deben estudiar, en primer lugar, las normas jurídicas existentes y, en segundo lugar, el derecho consuetudinario conformado por aquellas pautas técnicas contables elaboradas por organismos administrativos técnicos y por las asociaciones profesionales de contabilidad y auditoría de cuentas<sup>27</sup>.

El análisis de las fuentes del Derecho Contable servirá de punto de partida para estimar cuál es el valor de las reglas que regulan el fondo de reversión y cuál es su relación con la base imponible.

## **A. Normativa de la Unión Europea.**

---

<sup>26</sup> “En torno al concepto y fuentes del Derecho Contable”, *op. cit.*, pág. 607.

<sup>27</sup> Nos referimos al ICAC y a AECA, respectivamente.

La adhesión de España a las Comunidades Europeas ha generado la obligación de incorporar a nuestro Ordenamiento y, concretamente, al Cco., el acervo normativo comunitario.

Para autores como CUBILLO VALVERDE, la incorporación de España a la UE ha supuesto el nacimiento, en nuestro ordenamiento jurídico, del Derecho Contable. “La adhesión a la CEE contiene algo más que vino y aceite. Contiene, por ejemplo, un Derecho de Sociedades muy elaborado a través de diversas Directrices, tres de las cuales acuñan el Derecho Contable: la IV, de armonización de las cuentas anuales de las sociedades; la VII, de armonización de las de los grupos, y la VIII de este año, donde se especifican -desde lo técnico hasta lo ético- las condiciones que debe reunir el auditor europeo. El objetivo final de la nueva normativa contable es la acomodación a la IV Directriz comunitaria.”<sup>28</sup>

En la materia que analizamos, la normativa comunitaria está constituida por una serie de Directivas<sup>29</sup> vinculadas al Derecho de sociedades<sup>30</sup>.

---

<sup>28</sup> “La reforma de la contabilidad española y su armonización con la CEE: la nueva ley contable”, *Actualidad Financiera*, núm. 1, 1986, pág. 3 y ss.

<sup>29</sup> Hay que tener en cuenta que las Directivas comunitarias vinculan a los Estados miembros en cuanto al resultado a alcanzar, dejando un margen de libertad a los mismos en cuanto a la forma y los medios necesarios para alcanzar aquellos resultados. Por lo tanto, las directivas van dirigidas a los Estados miembros de la Comunidad, quienes se encargarán de adecuar sus legislaciones nacionales al contenido de las mismas. En el texto de la directiva comunitaria aparecen disposiciones que exigen, dentro de un plazo que oscila entre doce meses y dos años, las modificaciones a las disposiciones legislativas, reglamentarias y administrativas necesarias para adaptarlas a las disposiciones de la directiva, imponiendo la obligación de informar inmediatamente de ello a la Comisión. Las Directivas son dictadas por el Consejo a propuesta de las Comisión, pasando

Las Directivas con carácter genuinamente contable son la 4ª Directiva (78/660/CEE), de formulación de las cuentas anuales y de control de la verificación de su representatividad en términos de imagen fiel, la 7ª Directiva (83/347/CEE), sobre consolidación de las cuentas anuales de los grupos de sociedades, y la 8ª Directiva (84/253/CEE) sobre habilitación de los auditores<sup>31</sup>.

---

por las fases de proyecto, proposición y aplicación.

<sup>30</sup> Estas Directivas de la Comunidad Europea se formulan en cumplimiento y para la realización del mandato contenido en el apartado g), del número tercero, del art. 54 del Tratado de Roma que crea la Comunidad Económica Europea, el cual declara que: “3. El Consejo y la Comisión ejercerán las funciones que les sean atribuidas por las disposiciones anteriores, y especialmente: (...) g) Coordinando en la materia necesaria, y con el fin de hacerlos equivalentes, las garantías que se exigen en los Estado miembros de las sociedades, de acuerdo con el art. 58, epígrafe 2, para proteger los intereses, tanto de los asociados como de terceros.”

En este apartado se hace mención al art. 58 del mismo Tratado, que sostiene que, “Las sociedades que se constituyan en conformidad con la legislación de un Estado miembro, y que tengan su domicilio social, administración central o su establecimiento principal dentro de la Comunidad, quedarán asimiladas, mediante la aplicación de las disposiciones del presente capítulo, a las personas físicas súbditas de los Estado miembros. Por sociedades se entenderá las sociedades de Derecho Civil o Comercial, incluidas las cooperativas y las demás personas jurídicas de Derecho Público o Privado, a excepción de las sociedades que no persiguen fines lucrativos.”

<sup>31</sup> Existen, además, otras directivas que también inciden en la materia contable:

- La 1ª Directiva, de 9 de marzo de 1967, sobre las garantías exigidas para proteger los intereses de los socios y de los terceros;
- La 2ª Directiva, de 13 de diciembre, sobre constitución de sociedades anónimas, así como el mantenimiento y modificación del capital;
- La 3ª Directiva, de 9 de octubre de 1978, relativa a fusiones de sociedades anónimas;
- La 5ª Directiva, sobre estructura y control de las sociedades anónimas;
- La 6ª Directiva, de 17 de diciembre de 1982, relativa a la armonización del derecho de los grupos de sociedades.

Las normas comunitarias en materia contable se caracterizan por su flexibilidad, es decir, permiten su adaptación a las circunstancias particulares de los Estados miembros, ofreciendo un contenido mínimo como exigencia, sin limitar su posible perfeccionamiento. De los textos comunitarios y, especialmente, de la IV Directiva, se desprende la importancia del fondo sobre la forma, teniendo su máxima expresión en el postulado de imagen fiel<sup>32</sup>.

De esta forma, algunos países, como Francia y Alemania, han optado por modificar, mediante una Ley, las normas contables y los Códigos de Comercio, en lo referente a disposiciones contables. Otros países, como Dinamarca o Bélgica, han recogido en una Ley contable toda la regulación referida a la información contable, la cual deroga el contenido de las normas anteriores.

En cualquiera de estas opciones, uno de los principales objetivos de las normas comunitarias es alcanzar, en el más alto grado posible, la armonización de la normativa contable entre los Estados miembros, respetando, las costumbres propias en la elaboración de normas contables<sup>33</sup>.

---

<sup>32</sup> Vid., VICENT CHULIÁ, sobre el significado del principio imagen fiel, traducción incompleta y poco exacta de la originaria versión inglesa *the true and fair view.*, en *Las cuentas anuales. La reforma de la Ley de Sociedades Anónimas*, Ed. Civitas, Madrid, 1987, págs. 226 a 240.

<sup>33</sup> Según MONTESINOS JULVE, “en la C.E.E. se ha adoptado una vía descriptiva al elaborar las normas contables supranacionales o, si se quiere suavizar tal aseveración, una vía o un enfoque predominantemente descriptivos”. *Las normas de contabilidad en la Comunidad Económica Europea*, IPC, Ministerio de Economía y Hacienda, 1980, pág. 163.

La IV Directiva fue notificada, por el Consejo de las Comunidades Europeas, a los Estados miembros el 25 de julio de 1978. Habían transcurrido siete años desde la elaboración del primer proyecto por la Comisión correspondiente<sup>34</sup>. Esta Directiva pretende orientar la contabilidad en orden a la consecución de la llamada imagen fiel, es decir, la contabilidad debe ser la imagen fiel de la realidad económica de la empresa. Su contenido se dirige a la presentación de Balances, valoración de los elementos patrimoniales y a la aplicación de los principios de especialización del ejercicio, prudencia valorativa, previsiones y demás circunstancias que condicionan la veracidad del Balance y de los demás estados financieros. La documentación se completa con la cuenta de Pérdidas y Ganancias, y con el Anexo (denominado memoria en España) en el que se especifican los criterios de valoración, con la referencia a la publicidad de las

---

<sup>34</sup> En sus considerandos, previos al articulado, se fijan los puntos básicos de la misma, destacando los siguientes:

- La coordinación de las disposiciones nacionales sobre la estructura y el contenido de las cuentas anuales y del informe de gestión, los métodos de valoración y la publicidad de estos documentos, en cuanto se refiere a la Sociedad Anónima y a la Sociedad de Responsabilidad Limitada, reviste una importancia particular para la protección de los socios y de terceros.
- Se impone una coordinación simultánea en estas materias para dichas sociedades ya que, por una parte, la actividad de las mismas rebasa a menudo los límites del territorio nacional tiempo que sólo ofrecen a los terceros la garantía de su patrimonio social.
- Es necesario establecer también dentro de la Comunidad unas condiciones jurídicas mínimas en cuanto al alcance de las informaciones financieras que dichas Sociedades deben facilitar al público.
- Las cuentas anuales deben dar una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la Sociedad; con este objetivo deben establecerse esquemas de carácter obligatorio para la formulación del Balance y de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, así como determinarse el contenido mínimo del anexo y del informe de gestión; todo ello sin perjuicio de las excepciones que puedan acordarse para ciertas sociedades en razón de su pequeña importancia económica y social.
- Las cuentas anuales de las sociedades a las cuales es aplicable esta Directiva deben ser objeto de publicidad, sin perjuicio de las excepciones que puedan acordarse en esta materia para las sociedades pequeñas y medianas.

cuentas y demás estados financieros, y por último, con la postulación de la auditoría.

La VII Directiva fue notificada por el Consejo de las Comunidades Europeas a los Estados miembros el 13 de junio de 1983. Esta Directiva persigue, manteniendo los criterios fijados en la IV Directiva, la armonización de toda la información contable cuando ésta se refiere a grupos de empresas y, por eso, su contenido material versa sobre la problemática de la consolidación de Balances y demás estados financieros.

Finalmente, la VIII Directiva fue aprobada por el Consejo el 10 de abril de 1984, en base, como las anteriores, al mandato contenido en el artículo 54.3.g) del Tratado de Roma. Esta Directiva establece una regulación marco sobre el acceso y la habilitación a la profesión de auditor para el ejercicio de la auditoría legal de los estados financieros de las empresas o grupos de empresas. Esta Directiva se formula en términos muy amplios y generales y bajo la preocupación de que esta actividad sea realizada solo por profesionales con un elevado grado de competencia, solvencia e independencia.

## **B. Normativa estatal.**

### **a´. El Código de Comercio.**

El Cco. fue aprobado por el Real Decreto de 22 de agosto de 1885.

La regulación en materia contable contenida en este Código resultaba inadecuada para las necesidades del momento, por lo que, por Ley 16/1973, de

21 de julio, se dio nueva redacción a los arts. 33 a 49, ambos inclusive<sup>35</sup>, intentando establecer un sistema más flexible y más ajustado a las exigencias de la creciente modernización contable. Según la Exposición de Motivos de la Ley, la reforma de 1973 pretendió “un sistema flexible que consintiese a todo comerciante o empresario mercantil adaptar su contabilidad a la naturaleza de su actividad, pero, al mismo tiempo, ofreciere garantías sobre su veracidad. (...) al tiempo que ha querido superar el inconveniente de la excesiva rigidez del Código se ha ocupado de lo que la doctrina ha denominado, es decir, del balance y, por consiguiente, de la determinación del resultado económico del negocio.”

El Cco. fue reformado, posteriormente, en materia contable, por la Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea. Esta Ley incorporó los criterios de la IV y la VII Directivas.

El Título III, del Libro Primero, del Cco., “De la contabilidad de los empresarios”, se divide en tres secciones. La 1ª dedicada a los libros de los empresarios (arts. 25 a 33). La 2ª a las cuentas anuales (arts. 34 a 41) y la 3ª a la presentación de las cuentas de los grupos de sociedades (arts. 42 a 49).

---

<sup>35</sup> La Ley de Reforma del Sistema Tributario, de 11 de junio de 1964, había establecido en su art. 231.3: “A efectos de coordinar adecuadamente los aspectos comercial y tributario de la contabilidad de las empresas, el Gobierno presentará las Cortes un proyecto de Ley de modificación de los artículos del Código de Comercio y leyes especiales, en los que se contenga la normativa fundamental sobre obligación de contabilidad de los comerciantes e industriales sociales o individuales.”



En las dos primeras secciones se establece el marco general de normas contables regulando, respectivamente, la llevanza formal de la contabilidad y los criterios básicos para la formulación y verificación de la información periódica a suministrar por todas las empresas. Su ámbito de aplicación se extiende, según el art. 25, a todos los empresarios sin excepción.

El Derecho Contable mercantil se aplica a los empresarios mercantiles individuales (con exclusión de empresarios agrarios, artesanos, pescadores, etc.), a las sociedades mercantiles y a otras personas jurídicas cuya ley así lo establezca (cooperativas, fundaciones, entre otras).

Los incumplimientos formales que pudieran producirse en la llevanza de la contabilidad de una empresa carecen de consecuencias directas e inmediatas en el ámbito del Derecho Mercantil. Indirectamente, el Cco. establece una serie de sanciones en los procedimientos concursales de quiebra, es decir, cuando concurre una situación de insolvencia del empresario. En estos casos, las irregularidades en la llevanza y conservación de los libros de contabilidad pueden provocar, según su importancia, a declarar la quiebra culpable (art. 889 Cco.), mientras que la falta de libros de contabilidad provoca inexcusablemente que la quiebra sea declarada fraudulenta (art. 890.3 del Cco.).

Asimismo, en el ámbito mercantil, se califica de infracción administrativa el incumplimiento de la obligación de depósito en el Registro Mercantil de las cuentas anuales de las sociedades mercantiles que a ello estén obligadas (arts. 218 y 221 TRLSA).

Por otra parte, la llevanza irregular o la falta absoluta de llevanza de la contabilidad, dolosa o negligente, cuando un empresario está obligado, por la ley tributaria, a llevar contabilidad mercantil, puede determinar la comisión de un delito contable, enmarcado dentro de los delitos contra la Hacienda Pública, o bien, a la comisión de una infracción tributaria simple. Además, determinadas anomalías contables, pueden desencadenar la aplicación del régimen de estimación indirecta de bases.

En el ámbito tributario, el deber de llevanza de contabilidad se impone a los sujetos pasivos (personas físicas y entidades sin personalidad jurídica) del IRPF que desarrollan actividades empresariales y determinen sus rendimientos en régimen de estimación directa (arts. 86.2 y 65.2 de la LIRPF y del RIRPF, respectivamente); a las entidades jurídicas, que sean sujetos pasivos del IS (art. 139 LIS) y, asimismo, a los sujetos pasivos no residentes que actúen en España mediante establecimiento permanente (art. 21 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, sobre la Renta de No Residentes).

En la sección tercera se regula la formulación de cuentas anuales consolidadas por los grupos de sociedades, definidos y delimitados como tales en el propio texto legal.

### **b´. La Ley de Sociedades Anónimas.**

La Ley de Sociedades Anónimas, de 17 de julio de 1951, fue modificada parcialmente por la Ley 19/1989, de Reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea.

En la Disposición Final primera de esta Ley, se autorizaba al Gobierno para que, en el plazo de un año a contar desde la publicación de la misma en el BOE, elaborase y aprobase, mediante Decreto Legislativo, un texto refundido de la LSA al que se incorporarían, con autorización expresa para regularizar, aclarar y armonizar, los textos legales objeto de refundición, las disposiciones vigentes sobre dicho tipo social y las contenidas en la Ley 19/1989.

Este Texto Refundido fue aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, aplicándose, en su materia contable, de forma extensiva, por remisión expresa a la misma de las leyes reguladoras del régimen jurídico de otras formas societarias, a las Sociedades de Responsabilidad Limitada (art. 84, de la Ley 2/1995)<sup>36</sup>, a las Sociedades en Comandita por Acciones (art. 14.2, de la Ley 19/1989 y art. 152 del Cco.), a las Sociedades Anónimas Laborales (art. 15, de la Ley 19/1989 y art. 2, de la Ley 15/1986) y a las Sociedades de Garantía Recíproca (art. 54, de la Ley 1/1994).

En el Capítulo VII del TRLSA se establecen una serie de normas específicas de naturaleza contable (arts. 171 a 222) que son paralelas a las del Cco., aunque más amplias y completas que éstas. En concreto, se refieren a la estructura del balance y disposiciones particulares sobre ciertas partidas del mismo (arts. 176 a 188); estructura de la cuenta de pérdidas y ganancias (arts. 189 a 192); reglas de valoración (arts. 193 a 198); memoria (arts. 199 a 201); informe de gestión (art. 202) y formulación (arts. 171 a 174), verificación, aprobación, depósito y publicidad de las cuentas anuales (arts. 203 a 222).

---

<sup>36</sup> Las Disposiciones Adicionales de esta Ley han introducido ciertas modificaciones en el Cco. y en TRLSA para incorporar a nuestro derecho lo establecido en las Directivas del Consejo 90/604/CEE y 90/605/CEE, de 8 de noviembre de 1990.

Las cuentas anuales han de ser formuladas por los administradores de la sociedad, en el plazo máximo de tres meses a contar desde el cierre del ejercicio social, acompañadas de un informe de gestión y de la propuesta de aplicación del resultado. Las cuentas anuales deben ser firmadas por todos los administradores, revisadas por los auditores de cuentas, en determinados casos, y sometidas a la aprobación de la Junta General de accionistas.

### **c'. El Plan General de Contabilidad.**

El art. 8 de la Ley 19/1989, de Reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea autorizó al Gobierno para que, mediante Real Decreto, aprobara el PGC. Este artículo fue derogado por la Disposición Derogatoria 2ª, del Real Decreto Legislativo 1564/1989, pero la Disposición Final 1ª de dicha norma, reiteraba, en los mismos términos, la autorización concedida al Gobierno.

Asimismo, la Disposición Final 2ª de la Ley 19/1989 autorizaba al Ministro de Economía y Hacienda para que, a propuesta del ICAC y mediante Orden ministerial, aprobase las adaptaciones sectoriales cuando la naturaleza de la actividad de tales sectores exigiese un cambio en la estructura, nomenclatura y terminología de las partidas del balance mencionadas en los arts. 176 a 180 de dicha Ley y de la cuenta de pérdidas y ganancias.

El PGC fue aprobado por el RD 1643/1990, de 20 de diciembre. En su Preámbulo ya se indica que dicho Plan es una norma legal cuya naturaleza jurídica es la de desarrollo reglamentario de las disposiciones con rango de ley

que, en el ámbito del derecho mercantil, regulan la información contable de la empresa española<sup>37</sup>.

En la Introducción se fijan las características del PGC. En primer lugar, su armonización con las Directivas Comunitarias y especialmente con la IV Directiva<sup>38</sup>. En segundo lugar, su independencia con respecto a otros ordenamientos y, especialmente, el tributario. Como se ha señalado en páginas anteriores, en el preámbulo se pretende aclarar el conflicto entre las normas del PGC y las disposiciones contables del RIS. En tercer lugar, su carácter abierto. Admite las modificaciones que procedan por la evolución del Derecho de Sociedades de las Comunidades Europeas, el progreso contable y el desarrollo de los instrumentos financieros, la investigación científica y las innovaciones tecnológicas, los cambios de los elementos que condicionan el mundo de los negocios, etc. Finalmente, el Plan se declara flexible ya que “No es un reglamento rígido que ha de aplicarse en su sentido más estricto”. De esta forma, determinadas partes son de aplicación voluntaria.

---

<sup>37</sup> “El Plan General de Contabilidad constituye el desarrollo en materia contable de la legislación mercantil, (...) el Plan General de Contabilidad se convierte en auténtico derecho contable de obligatorio cumplimiento, desarrollo de la IV Directiva de la Comunidad Económica Europea sobre derecho de sociedades, del Código de Comercio y del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, (...)”

<sup>38</sup> “Una de las características del Plan General de Contabilidad es que se inserta en la contabilidad europea; su contenido está ajustado a las disposiciones de la cuarta Directiva, la cual es el mejor exponente del pensamiento y de las prácticas de la Europa comunitaria. (...) Además, como se advierte en el apartado 19 de esta Introducción, este Plan, está especialmente preparado para que, cuando se aplique por sociedades que forman parte de grupos nacionales o internacionales, se puedan conocer las operaciones del grupo y de este modo facilitar la elaboración de las cuentas anuales consolidadas.

La obligación de auditoría, que es otra de las novedades introducidas por la reciente reforma, supone un paso más hacia la internacionalización de la contabilidad española, la cual, con el nuevo Plan, cumple su vocación europea.”

El PGC se estructura en cinco partes. La primera dedicada a los principios contables, en la que se desarrollan los recogidos en el art. 38 del Cco., con el fin de alcanzar “la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa”. Esta primera parte es de aplicación obligatoria.

La segunda parte contiene el cuadro de cuentas, organizándolo en siete grupos, divididos en subgrupos y éstos, a su vez, en cuentas. Esta parte no es de aplicación obligatoria y, por tanto, tampoco lo son los códigos numéricos, ni las denominaciones de las cuentas previstas en el Plan.

En la tercera parte, se definen las cuentas y las relaciones contables, no teniendo carácter obligatorio, consecuencia lógica de la no obligatoriedad del cuadro de cuentas.

La cuarta parte contiene las cuentas anuales, tanto sus normas de elaboración, como los modelos, siendo obligatoria su aplicación.

Finalmente, la quinta parte regula las normas de valoración que constituyen el desarrollo de los principios contables contenidos en la primera parte. Son veintidós normas presididas por el principio de prudencia, siendo de aplicación obligatoria.

#### **d´. Las adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad.**

---

En la Disposición Final 1ª, del RD 1643/1990 de aprobación del PGC, se autoriza al Ministro de Economía y Hacienda para que, a propuesta del ICAC, apruebe, mediante Orden ministerial, las adaptaciones sectoriales del PGC.

Se recoge, por tanto, aunque no en los mismos términos, la autorización contenida en la Disposición Final 2ª del Real Decreto Legislativo 1564/1989.

Mientras que el TRLSA sólo faculta al Ministro de Economía y Hacienda para que adapte el PGC en aquellos sectores que exijan, por la naturaleza de su actividad, un cambio en la estructura, nomenclatura y terminología de las partidas de balance mencionadas en los arts. 176 a 180 de esta Ley<sup>39</sup> y de la cuenta de Pérdidas y Ganancias, el RD 1643/1990 extiende la autorización a la memoria y a las normas y criterios de valoración.

Estos Planes sectoriales sustituyen al PGC, debiendo entenderse que son también desarrollo reglamentario de las leyes mercantiles.

Ahora bien, las adaptaciones sectoriales de la memoria y de las normas y criterios de valoración lo serán en desarrollo del mandato dado por el Gobierno, en el PGC, al Ministro de Economía y Hacienda, pero no por la autorización contenida en el TRLSA, ni en la Ley 19/1989, por lo que, de acuerdo con los argumentos anteriormente esgrimidos, consideramos que no pueden ser aplicados a efectos de calcular la base imponible, según el tenor literal del art. 10.3 de la LIS<sup>40</sup>.

---

<sup>39</sup> Estas partidas de balance se refieren respectivamente al desglose del Inmovilizado, del activo circulante, de las reservas, de las Provisiones para riesgos y gastos y de los acreedores.

<sup>40</sup> Contrariamente a nuestra opinión, la DGT en respuesta a la consulta, de 20 de septiembre de 1996, declaró que constituyen normativa contable obligatoria y, en

Por último destacar que, según la Disposición Transitoria segunda del RD 1643/1990, las adaptaciones sectoriales en vigor a la fecha de publicación de este Real Decreto seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el Cco., LSA, disposiciones especiales y en el PGC<sup>41</sup>.

---

consecuencia, tienen pleno efecto en el ámbito fiscal, salvo que la LIS establezca otro criterio de imputación diferente.

<sup>41</sup> Hasta la fecha, se han publicado los siguientes Planes sectoriales de Contabilidad que contienen normas de valoración específicas para dichos sectores:

- Orden ministerial de 3 de junio de 1976, por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las sociedades de leasing.
- Orden ministerial de 28 de abril de 1977, por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las sociedades de factoring.
- Orden ministerial de 8 de mayo de 1978, por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas Siderúrgicas y de Aceros Especiales.
- Orden ministerial de 23 de junio de 1978, por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a los Casinos de Juegos.
- Orden ministerial de 14 de enero de 1980, por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a la industria de fabricación de cementos.
- Orden ministerial de 14 de enero de 1980, por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a la industria de fabricación del automóvil.
- Orden ministerial de 15 de diciembre de 1980, por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Entidades de Financiación.
- Orden ministerial de 13 de marzo de 1981, por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas de fabricación de calzado.
- Orden ministerial de 18 de marzo de 1981, por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a la industria Textil.
- Orden ministerial de 30 de julio de 1981, por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades de Seguro, Reaseguro y Capitalización.
- Orden ministerial de 20 de octubre de 1981, por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a los Centros de Asistencia Sanitaria.
- Orden ministerial de 10 de febrero de 1984, por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas de la Minería del carbón.
- Orden ministerial de 10 de febrero de 1984, por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad de la industria de fabricación de juguetes.



## **e'. Las adaptaciones de las normas de valoración y elaboración de las cuentas anuales.**

- 
- Orden ministerial de 2 de junio de 1987, por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad de las empresas de transportes terrestres.
  - Orden ministerial de 29 de mayo de 1986, por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a los clubes de fútbol.
  - Orden ministerial de 27 de enero de 1993, por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras.
  - Orden ministerial de 2 de febrero de 1994, por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las federaciones deportivas.
  - Orden ministerial de 28 de diciembre de 1994, por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias.
  - Orden ministerial de 23 de diciembre de 1996, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas de asistencia sanitaria.
  - Real Decreto 437/1998, de 20 de marzo, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector eléctrico.
  - Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades.
  - Orden ministerial de 10 de diciembre de 1998, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje.
  - Orden ministerial de 10 de diciembre de 1998, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas.
  - Orden ministerial de 27 de junio del 2000, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las sociedades anónimas deportivas.
- Existen algunos borradores de normas publicados por el ICAC:
- Borrador de normas de contabilidad aplicable a las Agrupaciones de interés económico (publicado en el BOICAC núm. 10).
  - Borrador de normas a aplicar por empresas en suspensión de pagos (publicado en el BOICAC núm.13).
  - Borrador de normas de contabilidad aplicables a las fusiones y escisiones de sociedades (publicado en el BOICAC núm. 14).
  - Borrador de normas sobre tratamiento contable de las operaciones de futuros (publicado en el BOICAC núm. 21).
  - Borrador de normas de contabilidad aplicables a las empresas del sector vitivinícola y derivados vinílicos (publicado en el BOICAC núm. 40).

En la Disposición Final 3ª del PGC, se autoriza, asimismo, al Ministro de Economía y Hacienda para que, mediante Orden ministerial, adapte las normas de valoración y elaboración de las cuentas anuales a las condiciones concretas del sujeto pasivo<sup>42</sup>.

Al igual que ocurre con la adaptación de las normas de valoración contenidas en los Planes de contabilidad sectoriales, estas Ordenes ministeriales se dictan al amparo de lo previsto en la Disposición Final 3ª del Real Decreto 1643/1990, pero no en base a ninguna ley, por lo que vale lo anteriormente observado a efectos del cálculo de la base imponible en el IS.

#### **f'. Las resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.**

---

<sup>42</sup> Hasta la fecha se han dictado las siguientes Órdenes ministeriales en adaptación de las normas de valoración y formulación de las cuentas anuales a las condiciones concretas de la empresa:

- Orden ministerial, de 24 de abril de 1991, de aplicación en el tiempo del Plan General de Contabilidad a las entidades aseguradoras.
- Orden ministerial, de 1 de julio de 1991, de ampliación de los plazos de la disposición transitoria 4ª del Real Decreto 1643/1990 a las empresas del sector eléctrico.
- Orden ministerial, de 6 de julio de 1992, sobre las operaciones realizadas por las Instituciones de Inversión Colectivas en futuros y opciones financieras.
- Orden ministerial, de 28 de diciembre de 1992, sobre valoración de inversiones en valores negociables de renta fija por las entidades aseguradoras.
- Orden ministerial, de 12 de marzo de 1993, sobre tratamiento contable de las diferencias de cambio en moneda extranjera en empresas reguladas.
- Orden ministerial, de 14 de enero de 1994, de aprobación de los modelos obligatorios de cuentas anuales a presentar en los Registros Mercantiles para su depósito.
- Orden ministerial, de 18 de marzo de 1994, sobre tratamiento contable de las diferencias de cambio en moneda extranjera en empresas reguladas.
- Orden ministerial, de 23 de marzo de 1994, sobre tratamiento contable de las diferencias de cambio en moneda extranjera en determinadas empresas del sector del transporte aéreo.

La Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, incorporó la VIII Directiva de las Comunidades Europeas<sup>43</sup>, relativa a la habilitación de las personas encargadas de la auditoría legal de los estados contables. Esta Ley ha sido desarrollada reglamentariamente por el Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre<sup>44</sup>.

En su Disposición Adicional Segunda, se crea el ICAC, configurándolo como un Organismo Autónomo de carácter administrativo, adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda, en el que se integra el suprimido Instituto de Planificación Contable<sup>45</sup>, asumiendo, por tanto, todas las competencias que, sobre normalización y planificación contable, atribuía, a dicho Instituto, el Real Decreto 1982/1976, de 24 de agosto<sup>46</sup>.

---

<sup>43</sup> Esta Directiva, sin embargo, no es la única que regula, dentro de la normativa de la Unión europea, el ámbito de la auditoría, sino que es complementada por otras directivas:

- II Directiva, que se refiere a la auditoría en las constituciones de Sociedades y ampliaciones de capital.
- III Directiva, que indica que las fusiones de empresas han de ser auditadas.
- IV Directiva, que hace obligatoria la auditoría de las Cuentas Anuales.
- V Directiva, que regula las incompatibilidades de los auditores.
- VII Directiva, que establece la obligatoriedad de la auditoría para los grupos de sociedades.

<sup>44</sup> Además de estas dos normas, son de aplicación las normas técnicas de auditoría que son aprobadas por Resolución del ICAC.

<sup>45</sup> En la misma Disposición Adicional segunda, en su primer apartado, se suprime el Instituto de Planificación Contable.

<sup>46</sup> En el art. 2 del Real Decreto 1982/1976, de 24 de agosto, se describían las funciones del Instituto de Planificación Contable en los siguientes términos: "La realización de los estudios, investigaciones e informes relativos a la adaptación del Plan General de Contabilidad a los distintos sectores de actividad económica, y al perfeccionamiento y actualización de la planificación contable, dentro del ámbito de competencias atribuidas al Ministerio de Hacienda. El Instituto cuidará, además, de la difusión de cuantos trabajos estime conveniente para el mejor conocimiento de la planificación y técnica contable."

El ICAC se rige por la Ley 19/1988, de 12 de julio, por el Real Decreto 302/1989, de 17 de marzo, que aprueba su Estatuto y estructura orgánica<sup>47</sup>, y por las demás disposiciones de aplicación a los Organismos Autónomos de la Administración del Estado<sup>48</sup>, así como por el RD 1636/1990, de 20 de diciembre, que aprueba el Reglamento de Auditoría de Cuentas.

Los órganos rectores del ICAC son el Presidente y el Comité Consultivo del Instituto<sup>49</sup>.

Al ICAC se le atribuyen una serie de funciones de carácter general que afectan a dos grandes bloques de temas: los que se refieren a la normalización contable y los que corresponden a la auditoría contable<sup>50</sup>.

---

<sup>47</sup> El apartado quinto, de la Disposición Adicional Segunda, de la Ley 19/1988 establece que, "El Gobierno mediante Real Decreto, a propuesta conjunta de los Ministros de Economía y Hacienda y para las Administraciones Públicas, procederá a la aprobación estatutaria correspondiente en la que se contendrán las especificaciones establecidas en el número 3 del artículo 6 de la Ley de Entidades Estatales Autónomas, de 26 de diciembre de 1958."

Este Estatuto fue aprobado por el Real Decreto 302/1989, de 17 de marzo, y modificado, recientemente, por el Real Decreto 1784/2000, de 27 de octubre.

<sup>48</sup> El art. 1 del Real Decreto 302/1989, además de definirlo como Organismo autónomo de la Administración del Estado, adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda, lo clasifica entre los previstos en el artículo 4.1 a) de la Ley General Presupuestaria, es decir, de carácter administrativo. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas tiene personalidad jurídica, patrimonio propio y capacidad de obrar para el cumplimiento de sus fines.

<sup>49</sup> Este Comité, de acuerdo con el art. 5 del RD 302/1989, es un órgano de asesoramiento presidido por el Presidente del ICAC y compuesto, junto con él, por diez vocales designados por el Ministerio de Economía y Hacienda, de los cuales cuatro serán representantes del Ministerio, propuestos por el Presidente del Instituto, y el resto a propuesta de las Corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas y expertos contables.

Son funciones del ICAC en materia contable, de conformidad con el art. 2 del Real Decreto 302/1989, la realización de los trabajos técnicos y propuesta del PGC adaptado a las Directivas de la Comunidad Económica Europea y a las Leyes en que se regulen estas materias, la aprobación de las adaptaciones de este Plan a los distintos sectores de la actividad económica, el establecimiento de los criterios de desarrollo de aquellos puntos del PGC y de las adaptaciones sectoriales del mismo que se estimen convenientes para la correcta aplicación de dichas normas que se publicarán en el Boletín del Instituto, el perfeccionamiento y la actualización permanente de la planificación contable, a cuyo fin propondrá al Ministro de Economía y Hacienda las modificaciones legislativas o reglamentarias necesarias para armonizarlas con las disposiciones emanadas de la CEE o de acuerdo con el propio progreso contable, la realización y promoción de las actividades de investigación, estudio, documentación, difusión y publicación necesarias para el desarrollo y perfeccionamiento de la normalización contable y la coordinación y cooperación técnica en materia contable, con los Organismos Internacionales y, en particular, con la CEE, así como con los nacionales, sean Corporaciones de derecho público o asociaciones dedicadas a la investigación.

---

<sup>50</sup> Estas funciones apuntan a la elaboración de normas técnicas de auditoría de cuentas (art. 5), a la custodia y gestión del Registro Oficial de Auditores de Cuentas, al establecimiento de normas para la aprobación del contenido de programas para los exámenes de acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas, así como autorización para la inscripción en el mismo (art. 7), al control, vigilancia y custodia de las fianzas a constituir por los auditores de cuentas (art. 12) y al ejercicio de la potestad sancionadora contemplada en el Capítulo III de esta Ley. En el art. 22, se le asignan el control y disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas regulado en esta Ley y de los auditores de cuentas; del Instituto dependerá el Registro Oficial de Auditores de Cuentas y ejercerá el control técnico de las auditorías de cuentas.

Además, según la Disposición Final 5ª, del RD 1643/1990 y, tras la sentencia del TS de 27 de octubre de 1997, el art. 2.2.b) de la Ley 19/1988, el ICAC podrá aprobar, mediante Resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el PGC y sus adaptaciones sectoriales, en relación con las normas de valoración y las normas de elaboración de las cuentas anuales.

Por consiguiente, el ICAC es competente para elaborar disposiciones de carácter imperativo para las personas o entidades sujetas a llevar contabilidad, que especifiquen y aclaren las normas de valoración y elaboración de las cuentas anuales contenidas tanto en el PGC, como en sus adaptaciones sectoriales<sup>51</sup>.

---

<sup>51</sup> Hasta la fecha se han publicado las siguientes resoluciones:

- Resolución, de 16 de mayo de 1991, por la que se fijan los criterios generales para determinar el "importe neto de la cifra de negocios".
- Resolución, de 30 de julio de 1991, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material.
- Resolución, de 25 de septiembre de 1991, por la que se fijan criterios para la contabilización de los impuestos anticipados en relación con la provisión para pensiones y obligaciones similares.
- Resolución, de 21 de enero de 1992, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial.
- Resolución, de 27 de julio de 1992, por la que se dictan normas de valoración de participaciones derivadas de aportaciones no dinerarias en la constitución o ampliación del capital de sociedades.
- Resolución, de 27 de julio de 1992, sobre criterios de contabilización de las participaciones en fondos de inversión o en activos del mercado monetario.
- Resolución, de 16 de diciembre de 1992, sobre criterios a aplicar sobre la valoración registro contable del Impuesto General indirecto Canario.
- Resolución, de 20 de diciembre de 1996, por la que se fijan criterios generales para determinar el concepto de patrimonio contable a efectos de los supuestos de reducción de capital y disolución de sociedades regulados en la legislación Mercantil.
- Resolución, de 20 de enero de 1997, por la que se desarrolla el tratamiento contable de los regímenes especiales establecidos en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto General Indirecto Canario.
- Resolución, de 9 de octubre de 1997 por la que se regulan algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del PGC.

A partir de la Ley 43/1995, debido al nuevo sistema de cálculo de la base imponible, la trascendencia de estas resoluciones se ha acentuado, poniendo en tela de juicio su eficacia y rango normativo, polémica que se incrementó con la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1994 y que, finalmente, zanjó el Tribunal Supremo en 1997.

Efectivamente, la Asociación Española de Leasing interpuso recurso contencioso-administrativo núm. 959/1992 contra la Resolución del ICAC, de 21 de enero de 1992, por la que se dictan normas de valoración sobre el inmovilizado inmaterial.

El TSJ de Madrid, en su sentencia de 19 de enero de 1994, declaró la nulidad de dicha Resolución basándose en el art. 47.1.a) y c) de la ya derogada LPA, de 17 de julio de 1958, por razón de la incompetencia del órgano que la dictó, así como la vulneración del procedimiento *ad hoc* establecido en los arts. 129 a 132 de la LPA, sobre elaboración de disposiciones de carácter general.

Es tajante dicho Tribunal cuando, en su FJ. 5º, declara que, “No se trata de desarrollo reglamentario de una ley ni como reglamento se pueden calificar las normas elaboradas y aprobadas por resolución del ICAC. Se trata de disposiciones administrativas no reglamentarias, que adoptaron la forma de “Resolución”, por así establecerlo el Real Decreto 1643/1990, en su Disposición Final 5ª. Pero estas disposiciones administrativas sólo despliegan o deben desplegar una eficacia en lo puramente interno, en el ámbito del órgano

---

- Resolución, de 20 de julio de 1998 sobre información a incorporar a las cuentas anuales relativa al efecto 2000.

---

de que emanan, pues que como se desprende del artículo 97 de la Constitución Española, sólo el Gobierno y sus miembros pueden dictar disposiciones obligatorias para los particulares, estando vedada a un órgano meramente administrativo tal facultad de eficacia externa de sus disposiciones.” La consecuencia inmediata es que “la Disposición Final Quinta del Real Decreto 1643/1990 no respeta el principio de jerarquía al permitir que el ICAC, en lugar de proponer la elaboración de unos criterios que desarrollen el Plan General de Contabilidad, dicte normas de obligado cumplimiento para todas las empresas (personas físicas o jurídicas) afectadas por el Plan General de Contabilidad. El ropaje de esas normas no es el apropiado, dada la eficacia externa que con ellas se pretende.”

Esta sentencia no llegó, sin embargo, a declarar la nulidad de la DF 5ª del PGC, que es la norma que, expresamente, otorga la competencia al ICAC, por exceder de sus competencias, correspondiéndole al TS, al tratarse de un acto emanado del Gobierno.

Ahora bien, la trascendencia de esta sentencia quedó en suspenso, debido al recurso de casación que la Administración del Estado presentó, el 10 de octubre de 1994, ante el Tribunal Supremo.

Hasta 1997, fecha en que el TS dictó sentencia, se mantuvo la incertidumbre sobre la fuerza normativa de las resoluciones del ICAC, lo que generó que este organismo paralizase su actividad en esta materia, no aprobándose ni publicándose nuevas resoluciones desde la de 31 de mayo de 1993, hasta la de diciembre de 1996. Justamente, en esta última, declaraba que, “Teniendo en

---



cuenta lo anterior, dado que existen determinados aspectos contables sobre los que es necesario aclarar su contenido con objeto de evitar distintas interpretaciones por parte de los usuarios de la información económica, y en la medida en que el artículo 2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, establece que el auditor de cuentas deberá expresar su opinión entre otros extremos sobre si las cuentas anuales se han preparado conforme a los “principios y normas contables que establezca el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas”, se plantea la problemática indicada anteriormente de tratar de aclarar dudas sobre el tratamiento contable de determinadas operaciones sobre las que es necesario establecer criterio.

Por ello, atendiendo a la problemática indicada y por razones de oportunidad, este Instituto con objeto de establecer los criterios a aplicar para determinar el contenido contable de las magnitudes a que se refiere la legislación mercantil (...), sin perjuicio de los que finalmente puedan fallar los Tribunales de Justicia, dicta la presente Resolución de acuerdo con la disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, así como con el artículo 2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.”

El TS, en su sentencia de 27 de octubre de 1997, estimó, en parte<sup>52</sup>, el recurso de casación núm. 4354/1994, interpuesto por la Administración General del Estado contra la sentencia del TSJ de Madrid, declarando competente al ICAC para dictar normas contables de obligado cumplimiento. “(...) Aunque los centros de producción normativa, entre los que cabe incluir al ICAC, no pueden automáticamente dictar este tipo de reglamentos, sí que es posible una

---

<sup>52</sup> Esta sentencia declaró nulo el apartado 2º, de la norma 8ª de la Resolución.

habilitación conferida por el legislador para que, dada la especialidad eminentemente técnica de una materia o su versatilidad en el tiempo, que haría difícilmente oportuna, por tardía, la regulación mediante Ley, puedan los mismos promulgar disposiciones fuera de su margen organizativo. Así lo reconoció el Tribunal Constitucional en sus Sentencias 135/1992, 185/1995 y en la más reciente 133/1997.”<sup>53</sup>

Dicha competencia la basa el TS en el art. 2.2.b) de la Ley 19/1988, siendo la DF 5ª del RD 1643/1990 el desarrollo reglamentario de dicha autorización legal. “(...) El artículo 2.2.b) de la Ley 19/1988, de 12 de julio, que regula la Auditoría de Cuentas, al referirse al contenido del informe de dicha auditoría, dice que debe expresar, entre otros datos, la opinión del auditor sobre si se han preparado y presentado las cuentas anuales de conformidad con los principios y “normas contables” que establezca el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. En dicho precepto se encuentra el respaldo de una remisión normativa, que se recoge en la Disposición Final Quinta del mencionado Real Decreto, y se corresponde con la Cuarta Directiva Europea (art. 38), cuando establece que la valoración de los elementos integrantes de las distintas partidas que figuren en las cuentas anuales deberá realizarse conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados. Como indica el dictamen del Consejo de Estado “la competencia atribuida al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas es, propiamente, una actuación homologadora de los que, en la praxis contable, han sido aceptados con un grado de generalidad que justifique su inclusión en el concepto genérico utilizado en el artículo 38.1 del Código de

---

<sup>53</sup> FJ. 3º, de la STS de 27 de octubre de 1997.

Comercio”. Se trata, en definitiva, de elevar a la categoría de norma escrita los usos sobre la contabilización de determinados hechos económicos.”<sup>54</sup>

Por tanto, el PGC no infringe el principio de jerarquía normativa, quedando dirimida la polémica. “En consecuencia, los motivos deben acogerse, pues lo que ha hecho la Disposición Final Quinta del Real Decreto 1693/1990, es dar efectividad a la habilitación para dictar normas contables que la Ley 19/1988 ha conferido al ICAC y que se han traducido en la resolución recurrida. Aquel Real Decreto no infringe, por tanto, el principio de jerarquía normativa, al margen de lo que después diremos respecto de los límites en que debe moverse la norma del ICAC.”<sup>55</sup>

Ahora bien, el TS reconoce al ICAC una potestad reglamentaria de carácter limitada. “Aunque anteriormente hemos reconocido la potestad normativa del ICAC para dictar la disposición objeto de recurso, sin embargo, tal potestad no es absoluta, sino que ha de respetar los límites propios de todo reglamento, y en especial el de jerarquía. Ahora bien, en el caso concreto que examinamos, debe reconocérsele un cierto margen de apreciación que permita positivar los criterios imperantes en el sector de la contabilidad.”<sup>56</sup>

La consecuencia inmediata es que estas resoluciones del ICAC, al ser desarrollo reglamentario de una Ley, la Ley de Auditoría de Cuentas, pueden ser aplicadas a efectos del art. 10.3 de la LIS, es decir, para calcular el

---

<sup>54</sup> FJ. 3º, de la STS de 27 de octubre de 1997.

<sup>55</sup> FJ. 3º, de la STS de 27 de octubre del 1997.

<sup>56</sup> FJ. 5º, de la STS 27 de octubre de 1997.

resultado contable sobre el que se efectuarán los ajustes fiscales previstos y así hallar la base imponible del IS.

A favor de esta postura se hallan, entre otros, OMEÑACA GARCÍA, quien sostiene que, “con la Sentencia del Tribunal Supremo no sólo se zanja la cuestión sobre la legalidad y obligatoriedad de las normas dictadas por el ICAC, sino que queda también resuelto cuál es el sistema de fuentes del derecho contable que, debidamente jerarquizado, incluye sin lugar a dudas las Resoluciones del ICAC. Pero la eficacia de este sistema de fuentes del derecho contable no solo trasciende al derecho mercantil, sino también al derecho tributario, ya que el apartado 3 del artículo 10 de la Ley 43/1998, del Impuesto sobre Sociedades, al determinar cómo se calcula la base imponible, establece que ésta se determinará a partir del resultado contable, el cual vendrá dado por la aplicación de las normas previstas en el Código de Comercio y “en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”. Así pues, las Resoluciones del ICAC sobre contabilidad son un componente más del derecho mercantil que determina la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.”<sup>57</sup>

Para BLASCO LANG y CORONA ROMERO, dado que la STS ha ratificado que las normas del ICAC son de obligado cumplimiento, “tiene plena eficacia en la elaboración de las cuentas anuales de las empresas; adicionalmente, también tendrá plena eficacia en orden a la determinación de la base imponible

---

<sup>57</sup> En “Las Resoluciones del ICAC: su eficacia mercantil y su trascendencia tributaria.” *Finanzas y Contabilidad*, núm. 29, 1999, pág. 80 y en *Las Resoluciones del ICAC sobre contabilidad. Análisis, comentarios y supuestos prácticos*, 3ª ed., Ed. Deusto, Bilbao, pág. 347.

En el mismo sentido, SANZ GADEA en “El resultado contable en el marco del Derecho Contable”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 189, 1998, págs. 137 a 211.

del Impuesto sobre Sociedades. (...) La eficacia de las “Normas ICAC”, como normas reglamentarias, para la determinación de la base imponible es completa y constituyen un conjunto de reglas para su determinación de carácter obligatorio, tanto para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, a los que sean aplicables las normas mercantiles, como para la Administración Tributaria.”<sup>58</sup>

En contra de esta postura, GOTA LOSADA quien rechaza “la tentación simplificadora de prescindir de las normas de menor rango”, manteniendo “la tesis consistente en defender que la remisión que hace el artículo 10.3 (...), se refiere a todo el conjunto normativo, de naturaleza contable, desde las normas de rango legal, a la última disposición, reglamentaria, válidamente adoptada”, aunque llega a la conclusión de que “las Resoluciones del ICAC no forman parte del Ordenamiento jurídico, sino que constituyen una manifestación de “pericia”, aunque muy calificada.”<sup>59</sup>

Según FERREIRO LAPATZA, “la determinación de la base queda en manos del Reglamento, del ministro de Hacienda y del ICAC (el valor jurídico de cuyas Resoluciones, a mi juicio nulo, como muy bien ha dicho la STSJ de Madrid de 14.1.1994).”<sup>60</sup>

---

<sup>58</sup> En “Las normas del ICAC en el sistema de fuentes del Derecho Contable”, *Técnica Contable*, núm. 589, enero 1998, pág. 8 y 12.

<sup>59</sup> “Base imponible: concepto y determinación”, *op. cit.*, págs. 89 y 91.

<sup>60</sup> En “Sobre la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 15.

FALCON y TELLA sostiene que “Las resoluciones del ICAC, (...) no pueden en ningún caso considerarse como verdaderas fuentes formales del orden tributario, ni siquiera en el IS.”<sup>61</sup>

Es necesario analizar esta sentencia y, más concretamente, la norma legal sobre la que se asienta, para investigar sobre la eficacia normativa de las resoluciones del ICAC y su capacidad para fijar el resultado contable a efectos del IS.

Es claro, que la disposición que, como ya se ha indicado anteriormente, concede expresa y literalmente la competencia al ICAC para dictar este tipo de normas es el PGC, es decir, un reglamento. La primera cuestión que ha de resolverse es si, tal como afirma el TS, esta habilitación se encuentra en una Ley, la cual constituye el respaldo de la remisión normativa recogida en el RD.

Según el art. 2.2.b) de la Ley 19/1988, en el informe de auditoría, el auditor de cuentas manifestará, entre otros extremos, su opinión sobre si las cuentas anuales se han preparado y presentado de conformidad con los principios y normas contables que establezca el ICAC<sup>62</sup>.

La auditoría de cuentas es una actividad consistente en revisar y verificar la información económico-financiera deducida de los documentos contables examinados. Su objeto es la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto su opinión responsable sobre la fiabilidad de la citada información, a

---

<sup>61</sup> En “El valor normativo de las resoluciones del ICAC y su alcance en materia tributaria: el tratamiento fiscal del “leasing”” *Quincena Fiscal*, núm. 22, 1997, pág. 7.

<sup>62</sup> “(...) el auditor de cuentas manifestará en el informe de forma clara y precisa su opinión sobre los siguientes extremos: (...) b) si se han preparado y presentado de conformidad con los principios y normas contables que establezca el ICAC.”

fin de que se pueda conocer y valorar, ya no solo por la propia sociedad, sino por terceros. Este control externo de la contabilidad de las entidades es realizado por un auditor independiente y puede tener carácter legal y obligatorio<sup>63</sup> o voluntario.

---

<sup>63</sup> Deberán someterse a auditoría de cuentas las empresas o entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias (DA 1ª de la LAC):

- Que coticen sus títulos en cualquiera de las bolsas Oficiales de Comercio.
- Que emitan obligaciones en oferta pública.
- Que se dediquen de forma habitual a la intermediación financiera, incluyendo aquellas sociedades que ejercen como comisionistas sin tomar posiciones y a los Agentes de Cambio y Bolsa, aunque actúen como personas individuales y, en todo caso, las empresas o entidades financieras que deban estar inscritas en los correspondientes Registros del Ministerio de Economía y Hacienda y del Banco de España.
- Que tengan por objeto social cualquier actividad sujeta a la Ley 33/1984, de 2 de agosto, de Ordenación del Seguro Privado, dentro de los límites que reglamentariamente se establezcan. Esta referencia debe entenderse actualmente hecha a la Ley 30/1995.
- Que reciban subvenciones, ayudas o realicen obras, prestaciones, servicios o suministren bienes al Estado y demás Organismos Públicos dentro de los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por Real Decreto.
- Además, quedarán sometidas a la auditoría de cuentas las empresas, incluidas las Sociedades Cooperativas, y demás entidades que superen los límites fijados para presentar balance abreviado. En el apartado tercero de esta Disposición Adicional se establece que lo previsto en esta Disposición no es aplicable a las empresas o entidades incluidas en el ámbito de las Administraciones Públicas ni a las sociedades estatales del artículo 6.1.b) de la Ley 11/1977, General Presupuestaria. Esta excepción no afectará a aquellas sociedades que emitan valores negociables y vengan obligadas a publicar un folleto informativo.

Según el art. 203 y ss. del TRLSA, están obligadas a auditoría las sociedades que superen los límites fijados para presentar Balance abreviado, que según el artículo 181.1 son aquéllas en las que concurran, durante dos años consecutivos en la fecha de cierre del ejercicio, al menos, dos de las circunstancias siguientes:

- Que el total del activo supere los 395 millones de pesetas.
- Que el volumen de ventas sea superior a 790 millones de pesetas.
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 50.

Igualmente (art. 205 TRLSA), los accionistas que representen al menos el 5% del capital social podrán solicitarlo al registrador mercantil de la localidad donde esté domiciliada la sociedad, y antes de que transcurran tres meses desde el cierre del ejercicio. También puede solicitarse por quien acredite un interés legítimo (art. 40 del Cco.).

El informe de auditoría es un documento privado de carácter mercantil en el que el auditor da su opinión profesional y técnica sobre las cuentas anuales. Los principios que el auditor debe observar en la elaboración y presentación del informe de auditoría, la extensión y contenido de los diferentes tipos de informes e incluso la terminología que, con carácter obligatorio, se ha de emplear en su redacción vienen recogidos en las normas técnicas de auditoría sobre informes<sup>64</sup>.

En el informe de auditoría de las cuentas anuales, además de figurar los datos relativos a la identificación de la empresa o entidad auditada, personas físicas o

---

El Cco., en su art. 42 establece la obligatoriedad de auditoría de las Cuentas Consolidadas, cuando el conjunto del grupo sobrepase los límites que se indican en el Real Decreto 1815/1991, que aprueba las normas para la formulación de Cuentas Consolidada.

También deben someterse a auditoría:

- Las sociedades de garantía recíproca, ya que estas entidades están obligadas a auditar sus cuentas anuales en cualquier circunstancia (Ley 1/1994, art. 54).
- Cuando se trate de una sucursal de entidad de crédito extranjera que no esté obligada a presentar cuentas anuales en España, debiendo someter a auditoría las informaciones contables que deban hacer públicas y aquellas que, con carácter reservado, hayan de remitir al Banco de España.
- Las entidades de previsión social (Real Decreto 2615/1985, art. 36).
- Las instituciones de inversión colectiva (Ley 46/1984, art. 13).
- Las sociedades y fondos de inversión inmobiliaria y los fondos de titulación hipotecaria (Ley 19/1992, art. 6).
- Las entidades anónimas deportivas (Ley 10/1990, art. 26 y 36).
- Las entidades eléctricas (RD 2550/1994).
- Las fundaciones (Ley 30/1994, art. 23).

<sup>64</sup> La Norma Técnica sobre Informes 3.1 cuarta declara que se entiende por opinión técnica sobre las cuentas anuales tomadas en su conjunto la que se deduce de una planificación y ejecución de los trabajos de auditoría dirigida a formarse y soportar una opinión sobre todos aquellos aspectos de las cuentas anuales que afectan significativamente a la imagen fiel que las mismas deben presentar, y no sobre todos y cada uno de sus conceptos o partidas de las cuentas anuales individualmente considerados, dado que ello requeriría un alcance del trabajo sustancialmente mayor, que no es el objeto de una auditoría.



jurídicas que encargaron el trabajo, la identificación de las cuentas anuales objeto de la auditoría de cuentas, la referencia a las normas técnicas de auditoría aplicadas en el trabajo realizado, así como los procedimientos previstos en ellas y la firma del auditor o auditores que lo hubiesen realizado, el auditor deberá manifestar, de forma clara y precisa, su opinión técnica sobre las cuentas anuales. Es decir, los auditores deben analizar, mediante la utilización de las técnicas de revisión y verificación idóneas, si las cuentas anuales y el informe de gestión expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la empresa o entidad auditada, así como el resultado de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados en el período examinado, de acuerdo con el Cco. y demás legislación que le sea aplicable.

La opinión dada por el auditor en el informe puede ser “favorable”<sup>65</sup>, “con salvedades”, “desfavorable”<sup>66</sup>, o una opinión “denegada”<sup>67</sup>.

---

<sup>65</sup> Cuando la opinión del auditor es “favorable”, manifiesta que el trabajo se ha realizado sin limitaciones, según las normas técnicas de auditoría, y que las cuentas anuales contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión, que han sido formuladas según los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados, que guardan uniformidad con las del ejercicio anterior y que concuerdan con el informe de gestión en lo que se refiere a la información contable.

<sup>66</sup> El auditor expresa una opinión “desfavorable” en su informe cuando, en su conjunto, las cuentas anuales no representan la imagen fiel, por haber existido errores o incumplimientos de los principios y normas contables generalmente aceptados o defectos de presentación muy significativos, individual o acumuladamente.

<sup>67</sup> El auditor emitirá una opinión “denegada” cuando, en el transcurso del trabajo de auditoría, no se han obtenido evidencias que fundamenten la opinión del auditor, debido a limitaciones al alcance o a incertidumbres especialmente significativas. En el informe se debe incluir el motivo o motivos que provocaron la denegación y, en su caso, los errores o incumplimientos detectados en los principios y normas contables generalmente aceptados o los cambios en los mismos.

Cuando la auditoría de cuentas es obligatoria, el informe de los auditores “favorable” establece el resultado contable que sirve para determinar la base imponible a efectos del artículo 10.3 de la LIS<sup>68</sup>.

Ahora bien, hay que tener en cuenta que, a pesar del art. 210.2 del TRLSA, en el que se parece indicar un efecto vinculante para los administradores de la opinión profesional de los auditores de cuentas, expresada en su informe, los administradores son los únicos responsables de las cuentas anuales y, voluntariamente, asumirán o no los criterios de aquéllos, en nombre y representación de la sociedad, quedando sujetas a ratificación mediante su aprobación definitiva en la Junta General de Accionistas<sup>69</sup>, lo cual sirve para reafirmar nuestro parecer<sup>70</sup>.

---

<sup>68</sup> Esta es la opinión sostenida por GOTA LOSADA quien afirma que, “Obviamente, el sujeto pasivo que se haya atendido a las sugerencias y opiniones del auditor, deberá quedar libre de sanciones.” En “La Base imponible: concepto y determinación”, *op. cit.*, pág. 99.

<sup>69</sup> En las sociedades colectivas y comanditarias por acciones las cuentas anuales son formuladas y firmadas por todos los socios ilimitadamente responsables por las deudas sociales.

<sup>70</sup> Es del mismo parecer JANÉ BONET para quien “La auditoría tiene una función divulgadora, para que, a través de la opinión emitida como consecuencia de la misma, las personas interesadas (accionistas, acreedores, etc.) puedan tomar las decisiones pertinentes.” En *Análisis jurídico de la auditoría de cuentas*, Ed. Bosch, Barcelona, 1995, pág. 31.

Asimismo, VICENT CHULIÁ es de la opinión que “la aprobación de las cuentas por la Junta General no supone la exoneración de responsabilidad de los administradores. Y los auditores de cuentas, aunque deban actuar con la objetividad que ha permitido decir que son “como jueces”, en rigor carecen de la función pública de declarar el derecho. Su opinión tiene alcance estrictamente profesional, respondiendo de ella, pero no legitima los actos de los administradores o de la sociedad.” En “Aspectos jurídico-mercantiles de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 488.

Es interesante el análisis jurisprudencial que este profesor efectúa sobre el tema, llegando a la conclusión de que “(...) el auditor de cuentas, según reciente

Consideramos una interpretación forzada y extensiva que la potestad normativa del ICAC tenga su origen en el art. 2.2.b) de la Ley 19/1988, el cual parece aludir exclusivamente al informe de auditoría, enmarcado dentro de las funciones del auditor de cuentas, el cual, según se ha constatado, es obligatorio o potestativo y, además, puede ser o no tenido en cuenta por los administradores a la hora de fijar el resultado contable<sup>71</sup>.

Consecuentemente, creemos que la potestad normativa del ICAC deriva del RD 1643/1990 y no de la LAC, ya que no se puede admitir sin más que la potestad normativa de un organismo autónomo, con tanta trascendencia, se intuya o deduzca, de un precepto que no se dedica a enunciar las competencias del ICAC. Lo correcto hubiera sido que la LAC declarase clara y manifiestamente, y no de forma indirecta, entre las competencias del ICAC, la de dictar resoluciones de obligado cumplimiento<sup>72</sup>.

---

jurisprudencia inglesa (caso “Kingston Cotton Mill Co.”, 1986) es un “perro guardián” (“watchdog”) pero no un “perro de presa” (“bulldog”): solo si algo despierta sus sospechas debe investigarlo a fondo y si no se le facilita información a la que tiene derecho no puede exigirla judicialmente: se limita a denegar su informe (en el mismo sentido, el ICAC).” En *Introducción al Derecho Mercantil*, *op. cit.*, pág. 110.

<sup>71</sup> Para FALCÓN Y TELLA, “Las resoluciones del ICAC, al igual que las contestaciones a consultas por este organismo, únicamente vinculan al auditor en el momento de elaborar su informe, pero no vinculan al contribuyente, ni a la Inspección en la determinación de la base imponible del impuesto, que ha de basarse ante todo en normas legales y en los principios que se deducen del propio sistema tributario.” En “El valor normativo de las resoluciones del ICAC y su alcance en materia tributaria: el tratamiento fiscal del leasing”, *op. cit.*, pág. 5.

<sup>72</sup> Y si no es la LAC, se podría haber incluido esta facultad en la disposición adicional de cualquier ley, ya que en los últimos tiempos son el vehículo empleado para introducir modificaciones de cualquier índole. Para VICENT CHULIÁ, se trata de una “prueba más del escaso interés que tienen quienes ostentan los poderes político y económico en nuestra sociedad en el desarrollo de un vigoroso Derecho Contable.” En “Reconocimiento al ICAC de potestad reglamentaria en materia

Una vez sentada esta primera premisa, es necesario estudiar si un reglamento puede facultar a un organismo para dictar disposiciones de obligado cumplimiento para los ciudadanos.

Siguiendo la doctrina de SANTAMARÍA PASTOR, el otorgamiento de la potestad reglamentaria debe ser efectuada mediante una norma constitucional o, al menos, con rango de ley formal, pero en ningún caso, como ocurre en el tema estudiado, mediante otra norma de rango reglamentario, como exige un principio lógico según el cual, ninguna norma puede atribuir a otra una fuerza o valor igual o mayor a la que ella misma posee<sup>73</sup>. Esto es lo que aquí ha ocurrido, ya que la Disposición Final 5ª atribuye al ICAC la potestad para dictar normas administrativas de obligado cumplimiento, sin hallarse amparada en una norma de rango legal.

Al analizar quién ostenta la titularidad de la potestad reglamentaria en España, es necesario distinguir entre la potestad reglamentaria interna y externa.

La potestad reglamentaria interna es un poder inherente a toda organización, pública o privada, de unas ciertas dimensiones y no estrictamente dependiente de instancias superiores, en cuanto su exclusivo objeto es la disposición relativa de las personas y medios físicos que constituyen la organización, la regulación de las relaciones recíprocas y la dirección de su funcionamiento. Esta potestad es normalmente ostentada por todas las autoridades superiores de cualquier

---

contable” *Revista General de Derecho*, núm. 640-641, 1998, pág. 727.

<sup>73</sup> *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, 3ª edición, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2000, pág. 762.

organización, ya sea el gobierno, un ministro, un organismo autónomo, un sindicato, un colegio profesional, una sociedad anónima, etc. Es en este nivel donde debería situarse la potestad reglamentaria del ICAC.

La potestad reglamentaria externa tiene una naturaleza absolutamente diferente, ya que, a través de ella, una organización impone directamente reglas de conducta, ya no sólo a los miembros de dicha organización, sino a terceras personas que se relacionan con la misma. Esta potestad normativa externa no es una cualidad natural de la Administración, sino que debe ser, lógicamente, atribuida desde fuera, y sólo puede ser ejercida por los órganos directamente representativos de los ciudadanos o por aquellos otros cuyo mandato trae causa directa e inmediata de la representación popular. “La potestad reglamentaria [externa] no es, como equívocamente suele decirse, una potestad administrativa, sino una potestad intrínsecamente gubernativa”<sup>74</sup>.

La titularidad de la potestad reglamentaria externa corresponde, en España, a los entes públicos primarios o territoriales. En el ámbito estatal, es el Gobierno, según el art. 97 de la CE, quien ejerce la potestad reglamentaria. En el ámbito autonómico, el Gobierno, Consejo de Gobierno u órgano equivalente de cada una de las Comunidades Autónomas<sup>75</sup>; en el ámbito local, el Pleno de los Ayuntamientos y de las Diputaciones Provinciales, conforme a los arts. 22.2.d) y 32.2.b) de la Ley de Bases de Régimen Local, respectivamente.

---

<sup>74</sup> SANTAMARÍA PASTOR, *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, op. cit., pág. 754.

<sup>75</sup> Dicha titularidad se atribuye directamente mediante el Estatuto de Autonomía en trece de las diecisiete Comunidades Autónomas, en las cuatro restantes, a través de las respectivas Leyes de Gobierno y Administración.

En cualquier caso, este esquema no impide que, en determinados supuestos y con carácter excepcional, la ley pueda efectuar atribuciones concretas de potestad reglamentaria a órganos o entes administrativos específicos.

Los Ministros y otros órganos o entes administrativos (Directores Generales, Consejeros y órganos equivalentes a Directores Generales en las Comunidades Autónomas), pueden ejercer esta potestad reglamentaria, pero con una competencia de atribución y no genérica, cuando una norma específica se la atribuye, y siempre dentro de unos rigurosos límites. La atribución debe efectuarse mediante normas con rango de ley y, además, han de ser atribuciones concretas, sobre temas y cuestiones singulares y de alcance no gubernamental, es decir, que no impliquen la adopción de decisiones de política general o de dirección, inherentes al Gobierno<sup>76</sup>.

---

<sup>76</sup> El TS se ha pronunciado, en numerosas ocasiones, sobre la titularidad de la potestad reglamentaria y los límites de misma (sentencias de 16 de diciembre de 1981, de 22 de noviembre de 1982, de 14 de enero de 1992, entre otras).

En concreto, en la sentencia de 9 de marzo de 1984, en la que la temática jurídica que se plantea se circunscribe a determinar la legalidad, tanto desde el punto de vista formal, como desde el punto de vista material, de una Resolución de la Dirección General de Producción Agraria, la Sala 4ª del TS declara que, “la resolución impugnada (...) en cuanto, regula o reestructura la inscripción de maquinaria (...), innova o complementa el ordenamiento con carácter general y sin límite temporal (...) que por su contenido merece la calificación jurídica de Disposición General o Reglamento, debiendo de estarse a un criterio objetivo de calificación y no a la denominación formal que se otorgue (...); por todo ello, es indudable que al tratarse de una disposición general (no de Circular o Instrucción de Servicio dictada al amparo del art. 18 de la Ley de Régimen Jurídico) (...), tal disposición no podía ser dictada por el Director General (...), ya que el ejercicio de la potestad reglamentaria en las materias propias del Departamento corresponde al Ministro sin posibilidad legal de Delegación, por prohibición expresa del ap. d) del núm. 3 del art. 22 de la Ley de Régimen Jurídico (...); y por tanto no cabe hablar, en este supuesto, de la competencia por razones jerárquicas, sino de atribución específica e inderogable al Consejo de Ministros o al titular del Departamento ministerial, según los casos, que vicia de nulidad radical a la disposición general dictada por órgano no competente por razón de la materia.”

Como señala esta sentencia, la calificación jurídica de las disposiciones generales debe realizarse en función de su contenido y no por la denominación formal que se

Otra situación a analizar, que es la que aquí se nos plantea, es la posibilidad de que la atribución se efectúe, ya no mediante una norma con rango de ley, sino mediante una norma reglamentaria, lógicamente del Gobierno, ya que un Ministro u otro órgano administrativo no puede habilitarse a sí mismo mediante un reglamento propio para dictar otro diverso, por el principio antes enunciado de que ninguna potestad puede constituir otra de rango superior o igual a ella misma. De esta forma, nos encontraríamos con dos remisiones, la primera de la ley al reglamento del Gobierno y, la segunda, de éste al reglamento ministerial o de otro órgano inferior.

SANTAMARÍA PASTOR admite esta situación pero para casos muy excepcionales, cuando se trate de la “regulación de cuestiones secundarias, puramente operativas y no integrantes del núcleo esencial de la normación que el Gobierno debe por sí realizar”<sup>77</sup>.

La Ley 19/1989, en su art. 8, autorizó al Gobierno para que, mediante Real Decreto, aprobara el PGC. En la Disposición Final 2ª se autorizaba al Ministro de Economía y Hacienda para que, mediante Orden ministerial, aprobase las adaptaciones sectoriales de dicho Plan, cuando así lo exigiese la naturaleza de dichas actividades, pero imponiéndole unos límites muy estrictos. En el ejercicio de dichas atribuciones, el Gobierno dictó el RD 1643/1990 de aprobación del PGC y el Ministro de Economía y Hacienda ha dictado diversos planes sectoriales.

---

les otorgue, no pudiéndose delegar la competencia para dictar disposiciones de carácter general.

<sup>77</sup> *Fundamentos de Derecho Administrativo I, op. cit.*, pág. 762.

---

Ahora bien, lo que excede de dichas atribuciones, son las diversas Disposiciones Adicionales contenidas en el Real Decreto 1643/1990. Por una parte, se autoriza al Ministro de Economía y Hacienda para adaptar el PGC, pero no en los mismos términos establecidos en la Ley y, por otra parte, cuando el Gobierno autoriza al ICAC, para dictar disposiciones administrativas de obligado cumplimiento, es decir que produzcan efectos *ad extra*, ya que, en primer lugar, dicha atribución no se halla respaldada en ninguna norma con rango de ley (ni en la Ley 19/1988, ni en la Ley 19/1989, ni en el TRLSA), en segundo lugar, el art. 13.2.b) de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común establece que, “en ningún caso podrán ser objeto de delegación: (...) b) Las competencias relativas a la adopción de disposiciones de carácter general” y, en tercer lugar, se le atribuye competencia para dictar Resoluciones en las que se regulan cuestiones importantes, relativas a las normas de valoración, y no meramente operativas.

En nuestra opinión, los pronunciamientos contables del ICAC son incuestionables, así como su función de recopilador de los usos contables, tratándose de una autoridad doctrinal indiscutible. Sus resoluciones nos parecen acertadas y ajustadas a la realidad social, pero el vehículo empleado es inadecuado por cuanto vulnera la legislación vigente y el principio de jerarquía normativa. En la actualidad, juzgamos excesiva y fuera de toda órbita su función legislativa, al no derivar de ningún mandato legal.

Por lo tanto, o se le otorga competencia reglamentaria de segundo grado, al igual que ha ocurrido con el Banco de España y la Comisión Nacional del

---



Mercado de Valores, de forma expresa mediante ley<sup>78</sup>, o bien, sus resoluciones dejan de tener vigencia y se aprueban por el Ministro, mediante Orden Ministerial, previa autorización legal.

En conclusión, al tratarse de disposiciones que emanan de una norma reglamentaria, resultan inhábiles para determinar el resultado contable a efectos del IS.

En cualquier caso, dichas Resoluciones tendrán valor de interpretación administrativa de la norma contable ya que el ICAC sí que tiene atribuida específicamente dicha competencia.

Es del mismo parecer VICENT CHULIÁ, para quien “el ICAC carece de potestad reglamentaria y su aportación al ordenamiento contable se basa en su exclusiva autoridad doctrinal”. En otro artículo, reitera su idea, cuando escribe

---

<sup>78</sup> Se plantea la cuestión de si el ICAC es una de las denominadas administraciones independientes, junto con al Banco de España, CNMV, el Consejo de Seguridad Nuclear, la Comisión del Sistema Eléctrico Nacional y la Comisión del Mercado de Telecomunicaciones, etc. que surgen bajo el mandato constitucional y a expensas del principio de autonomía. Para PAREJO ALFONSO, “Las Administraciones independientes representan unas instituciones de nuevo cuño y de difícil encaje (...) en el cuadro institucional y político tradicional o establecido, pero dotadas de un verdadero poder público decisorio que las convierte en auténticos ordenamientos autónomos en el seno del ordenamiento general del Estado”. Este autor analiza la aparición de este tipo de organismos, reconociéndoles potestad normativa, siempre y cuando respeten el principio de unidad y su dotación surja “inexcusablemente” de una “habilitación legal (formal) expresa y determinada (en el sentido de delimitadora del ámbito, carácter y alcance de la correspondiente potestad normativa)” En “La potestad normativa de las llamadas administraciones independientes; apuntes para un estudio del fenómeno”. *La Administración instrumental. Libro homenaje a Manuel Francisco Clavero Arévalo I*, Ed. Civitas, Madrid, 1991, págs. 635 a 652.

En conclusión, el ICAC no cumple los requisitos mínimos exigidos para considerarlo como una Administración independiente dotada de potestad normativa.

que “carece de potestad normativa, pero puede cumplir una importante función de promotor de la formalización de prácticas contables ajustadas a la ley, a su difusión y, con ella, a la creación de usos de comercio en materia contable. (...) El ICAC dispone de facultades y procedimientos para constatar la existencia de una práctica unánimemente seguida y, por tanto, puede recopilarla, sin que con ello sustituya lo que es ya un uso del comercio por una norma legal que el ICAC no tiene facultades para dictar.”<sup>79</sup>

En contra de la opinión mantenida en este trabajo, OMEÑACA GARCÍA ha expresado que “Realmente, el Tribunal Supremo (...) da un sonrojante “estirón de orejas” tanto al Tribunal Superior de Justicia de Madrid como a los servicios jurídicos de la Asociación Española de Leasing, al recordarles la habilitación legal existente en el artículo 2.2.b) de la Ley 19/1988, de 12 de julio, para que el ICAC pueda dictar Resoluciones de aplicación obligatoria.”<sup>80</sup>

Por último, destacar que entre las atribuciones del ICAC se halla la de contestar consultas que se le planteen sobre la aplicación de la normativa contable o sobre la auditoría de cuentas<sup>81</sup>.

---

<sup>79</sup> En “Aspectos jurídico-mercantiles de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 464 y en “En torno al concepto y fuentes del Derecho Contable”, *op. cit.*, págs. 643 y 645, respectivamente.

<sup>80</sup> En “Las Resoluciones del ICAC: su eficacia mercantil y su trascendencia tributaria.”, *Op. cit.*, pág. 79. Este autor tendría que extender su crítica a todo el mundo, puesto que nadie, ni él mismo, se dio cuenta de esta habilitación, para él tan clara y precisa.

<sup>81</sup> Estas consultas se regulan en la Disposición Adicional Décima, del Real Decreto 1636/1990, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988.

Estas consultas sólo pueden suscitarse por las personas que pueden formular o verificar las cuentas anuales<sup>82</sup>, siendo su contestación competencia del Presidente del ICAC, previo informe del Comité Consultivo, quien podrá delegar el mismo en las Comisiones Generales de Contabilidad y Auditoría.

Las consultas que se propongan deberán estar debidamente documentadas, incluyendo todos los antecedentes y circunstancias necesarios para que el ICAC pueda formarse el debido juicio. En caso contrario, dicho Organismo puede rechazar las consultas que se formulen.

Respecto al valor de las consultas, según el Real Decreto 1636/1990, tienen carácter de mera información y, en ningún caso, constituirán un acto

---

<sup>82</sup> Según el Capítulo II de la Ley 19/1988, podrán realizar la actividad de auditoría de cuentas las personas físicas o jurídicas que estén inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, y presten fianza como garantía de sus responsabilidades. Para poder ser inscrito en el Registro Oficial del Auditoría de Cuentas se requiere el cumplimiento de las condiciones que se exponen en el artículo séptimo de la Ley 19/1988.

Para las personas físicas se requiere ser mayor de edad, tener la nacionalidad española o la de alguno de los Estados miembros de la Unión Europea, carecer de antecedentes penales por delitos dolosos, y obtener la correspondiente autorización del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que la concederá a quienes reúnan y acrediten las siguientes condiciones:

- Haber obtenido una titulación universitaria,
  - Haber seguido cursos de enseñanza técnica,
  - Haber adquirido una formación práctica, y
  - Superar un examen de aptitud profesional organizado y reconocido por el Estado.
- Las personas jurídicas pueden constituir sociedades de auditoría e inscribirse en el Registro Oficial de Auditoría de Cuentas, siempre que cumplan los siguientes requisitos:
- Que todos los socios sean personas físicas y que los que representan la mayoría del capital de la sociedad y del derecho al voto sean auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas como auditores ejercientes.
  - Que la mayoría de los administradores, y en su caso, el administrador único, de la sociedad sean socios auditores de cuentas ejercientes.

administrativo, no pudiendo los interesados entablar recurso alguno contra las mismas.

Consideramos que estas consultas tienen valor de interpretación administrativa de la norma contable, pero no aplicable a todos los efectos, ya que se trata de la opinión de un organismo autónomo, eso sí, una opinión cualificada, pero podría ser discutida por la Administración Tributaria, según el art. 148 de la LIS, a los exclusivos efectos de determinar la base imponible del IS.

### **C. Otras fuentes del Derecho Contable.**

Para concluir con el análisis de las fuentes del Derecho Contable, es necesario hacer mención, aunque sea de forma breve, a la competencia contable que tienen concedida, en relación con las entidades financieras, los órganos supervisores de las mismas, es decir, el Banco de España, la Comisión Nacional del Mercado de Valores y la Dirección General de Seguros.

Además, se aludirá a los usos del comercio y las prácticas generalmente admitidas, así como al Derecho común.

El art. 48.1 de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de Entidades de Crédito, facultó al Ministro de Economía y Hacienda para dictar las normas contables de las entidades de crédito, previo informe preceptivo del ICAC, pudiendo delegar dicha facultad en el Banco de España. Dicha delegación se produjo por la Orden ministerial de 31 de marzo de 1989, modificada recientemente por la Orden de 8 de abril de 1997, que confirma el sometimiento de dicha normativa de desarrollo al Cco. La capacidad normativa

del Banco de España se confirmó por la Ley 13/1994, de 1 de junio, de autonomía del Banco de España, modificada por la Ley 12/1998, de 28 de abril.

Basándose en esta facultad se dictó la Circular 4/1991, de 14 de julio, del Banco de España a Entidades de Crédito, sobre normas de contabilidad y modelos de estados financieros.

El art. 86.2 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores atribuyó al Ministro de Economía y Hacienda el desarrollo de la normativa contable de las Sociedades y Agencias de Valores e Instituciones bursátiles, previo informe preceptivo del ICAC<sup>83</sup>. Esta facultad se delegó en la Comisión Nacional del Mercado de Valores mediante la Orden ministerial de 26 de julio de 1989. En este sentido, se han aprobado diversas Circulares dirigidas a las Sociedades Rectoras de las Bolsas de Valores, a las Sociedades de Bolsas, Sociedades y Agencias de Valores, y a los mercados de futuros y opciones.

En estos casos, se trata de normas reglamentarias de segundo grado, por así haberlo dispuesto una ley, siempre y cuando se muevan dentro de los márgenes por ella fijados<sup>84</sup>.

Respecto los usos de comercio, complementan la legislación en la materia, derivando, básicamente, de las asociaciones profesionales de expertos contables.

---

<sup>83</sup> Esta Ley ha sido reformada por la Ley 37/1998, de 16 de noviembre, si bien el art. 86 no ha sido objeto de modificación.

<sup>84</sup> Esta potestad ha sido ratificada por el TC en sus sentencias 135/1992, de 5 de octubre, y 133/1997, de 16 de julio, respectivamente.

A escala nacional, hasta 1979, fecha en la que se crea AECA, sólo existía el Instituto de Censores Jurados de Cuentas.

Por su parte, AECA tiene como actividad principal la realización de estudios sobre principios contables, de organización y sistemas, de valoración de empresas y de contabilidad de gestión elaborados por comisiones representadas por profesionales, académicos e investigadores del ámbito de la contabilidad y administración de empresas en nuestro país.

A escala internacional, las referencias de mayor peso en esta materia proceden de las siguientes organizaciones internacionales: la Comisión Internacional de Normas Contables (IASC) del que emanan las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC); la Federación Internacional de Contables (IFAC); la Federación Europea de Expertos Contables (FEE); el Comité de Contacto de la 4ª, 7ª y 8ª Directivas europeas; la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y la Organización de las Naciones Unidas (ONU).

En el ámbito del Derecho comparado, las normas contables más relevantes son las emanadas en Francia por el Consejo Nacional de Contabilidad (normas CNC), por el Consejo Nacional de Comisarios de Cuentas (normas CNCC) y por la Comisión de Operaciones de Bolsa (normas COB); en Estados Unidos las emanadas por el Financial Accounting Standards Board (normas FASB) y, finalmente, en el Reino Unido, las normas ASB.

Finalmente, las normas de Derecho común complementan el Derecho contable.

Como señala VICENT CHULIÁ, cumplen una doble función, integradora y supletoria. Integradora en el sentido de que a la declaración contable le serán de aplicación las normas civiles que regulan la confesión extrajudicial. Supletoria, por cuanto determinadas normas civiles determinan el resultado contable en entidades que no están expresamente sometidas al Derecho contable<sup>85</sup>.

### **3. LOS AJUSTES FISCALES. PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS.**

Una vez determinado el resultado contable mediante la aplicación de las normas anteriormente analizadas, éste deberá ser objeto de rectificación de acuerdo con las reglas establecidas en los arts. 11 a 23 de la LIS.

Estas modificaciones al resultado contable se encuentran fijadas y tasadas en la propia Ley, habiéndose producido una reducción y clarificación de las mismas respecto de la normativa anterior<sup>86</sup>. La base imponible se obtendrá tras ajustar el resultado contable según los parámetros previstos en la LIS. Indica GARCÍA AÑOVEROS que, en teoría, no se tendrían que producir divergencias entre ambos importes, si bien la práctica revela todo lo contrario<sup>87</sup>.

---

<sup>85</sup> En “Aspectos jurídico-mercantiles de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 485.

<sup>86</sup> Según el Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades “en la práctica, el método descrito se traduce en que los sujetos pasivos, partiendo del resultado contable obtenido por aplicación de los principios y reglas de contabilidad establecidos en las normas mercantiles, podrán obtener la base imponible mediante unos ajustes extracontables claros, precisos y limitados.” *Vid.*, pág. 91.

<sup>87</sup> “En principio, no tiene por qué haber discordancia entre uno y otro beneficio. El beneficio o renta es el excedente de riqueza que se genera, para un sujeto, en un período de tiempo determinado, tanto por su participación en el proceso productivo, como por el incremento efectivo de valor de sus elementos

No se entrará en la enumeración y análisis de las correcciones al resultado contable, si bien se dejará constancia de que las mismas pueden generar diferencias temporales o permanentes. Las diferencias temporales derivan de criterios de imputación temporal de los ingresos y de los gastos divergentes en el ámbito contable y en el fiscal, los cuales generan un anticipo o un diferimiento de la carga tributaria. A largo plazo, el resultado contable y el resultado fiscal es el mismo, pero al acotarse períodos impositivos anuales se produce un avance o una postergación del pago del impuesto que, no obstante ser un impuesto proporcional, pueden generar modificaciones en la carga tributaria debido al efecto del transcurso del paso del tiempo y el factor inflación. Las diferencias permanentes implican la existencia de una divergencia definitiva que no revertirá en períodos posteriores por lo que la carga impositiva será diferente, siempre, a la que se produciría de no realizarse este ajuste.

El interrogante que se plantea es la legitimidad de estas correcciones al resultado contable, puesto que producen que, a igual beneficio contable, la carga tributaria sea diferente, pudiendo dar lugar a una vulneración del principio de igualdad y del principio de capacidad económica.

Sin adentrarnos con profundidad en esta materia que supone alejarnos del tema central que nos ocupa, creemos que la validez jurídica y constitucional de los ajustes dependerá de la finalidad con ellos perseguida, de tal manera que si su

---

patrimoniales. Beneficio o renta es acrecentamiento. Y aunque se trate de un concepto funcional, las razones que lo determinan en el ámbito mercantil y en el tributario deben conducir a idénticas concreciones numéricas de ese concepto o magnitud.” En “El beneficio mercantil-contable y beneficio fiscal”, *op. cit.*, pág. 920.



objetivo está amparado por la legislación vigente y, especialmente, por una norma constitucional, será admisible su aplicación.

Estas correcciones fiscales obedecen a diferentes motivos. Unas, pretenden restringir la flexibilidad de determinadas normas contables<sup>88</sup>, otras tienen como objeto obtener un resultado fiscal más aceptable en determinados supuestos<sup>89</sup> y, finalmente, algunos ajustes intentan limitar el efecto del principio de prudencia valorativa<sup>90</sup>. Según este principio, únicamente se contabilizarán los beneficios realizados a la fecha de cierre del ejercicio, mientras que los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior, deberán contabilizarse tan pronto como sean conocidas, distinguiéndose las reversibles o potenciales de las realizadas o irreversibles. En consecuencia, deben darse como gasto unas cuantías que todavía no lo son, pero que quizás pueden serlo en un momento posterior. En contabilidad, además de la importancia que tiene este principio, el PGC declara que tiene preferencia sobre los demás. Su finalidad es dotar de mayor solvencia a las sociedades, reforzando la situación de los accionistas y de los terceros que tengan intereses en la misma. En el ámbito del Derecho Tributario, nuestra CE, en el art. 31, declara que “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica (...)”, por lo que si se incluyen determinados gastos potenciales e inciertos, pero no reales, se falsea la verdadera capacidad

---

<sup>88</sup> En concreto, este efecto es el pretendido con las disposiciones contenidas en el art. 11, referente a las amortizaciones, y el art. 14, dedicado a los gastos no deducibles.

<sup>89</sup> Las correcciones contenidas en los arts. 15 a 23 de la LIS.

<sup>90</sup> Los ajustes extracontables contenidos en los arts. 12 y 13 de la LIS.

económica del sujeto pasivo, produciéndose un diferimiento en el pago del impuesto.

Y, viceversa, en determinados supuestos será necesario, para precisar la capacidad económica del sujeto, incluir determinados gastos que la contabilidad no considera como tales.

Por último, destacar la posibilidad de que con esos ajustes se persiga alcanzar objetivos no puramente recaudatorios, sino extrafiscales, amparados en la CE, especialmente, en el Capítulo III, del Título I, dentro de los principios rectores de la política social y económica. Esta posibilidad ha sido defendida por el TC, en su sentencia de 26 de marzo de 1987, cuando declara que, “(...)”, conviene centrar ahora la atención en el argumento principal alegado por los recurrentes, según el cual la figura tributaria que la Ley de Reforma Agraria establece, por no responder a finalidades estrictamente recaudatorias, no es ni puede ser un verdadero impuesto, sino que se trata más bien de una exacción o arbitrio con finalidad no fiscal que, en su criterio, carece de cobertura constitucional como fuente de financiación propia de las Comunidades Autónomas.

Es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, arts. 40.1 y 131.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forma parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados. Por otra parte, dicha función está expresamente enunciada en el artículo 4 de la vigente Ley General Tributaria, según el cual (...). A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica

establecido en el artículo 31.1 de la Constitución, pues el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales.”<sup>91</sup>

Tras las correcciones de valor contenidas en los arts. 11 y 12, relativas a las amortizaciones y a la pérdida de valor de los elementos patrimoniales, respectivamente, el art. 13 se dedica a las provisiones para riesgos y gastos.

Con carácter general y manteniendo el criterio de la Ley 61/1978 y de su Reglamento, en el apartado primero de este artículo, no se admite la deducibilidad fiscal de las dotaciones a las provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables, restringiéndose, por tanto, el criterio fijado en la norma contable<sup>92</sup>.

No obstante esta regla general, se admite de forma excepcional la deducibilidad fiscal de algunas de estas provisiones, con los requisitos y condiciones exigidos en la Ley<sup>93</sup>.

---

<sup>91</sup> FJ. 13º.

<sup>92</sup> En el Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades, se declara que “La correcta determinación de la base imponible no es compatible con la admisión de dotaciones para provisiones relativas a hechos meramente probables, pero sí respecto de dotaciones para hechos ya producidos aun no cuantificados. Por tanto, las dotaciones a la provisión para responsabilidades derivadas de hechos ya producidos deben ser fiscalmente deducibles y no deben serlo las dotaciones basadas en hechos no producidos aunque de dudosa producción.” *Vid.*, pág. 110 de dicho Informe.

<sup>93</sup> Estas provisiones son:

- La provisión para responsabilidades.
- La provisión para la recuperación del activo revertible.
- La provisión para grandes reparaciones.
- La provisión para la cobertura de reparaciones extraordinarias.
- La provisión técnicas de las por entidades aseguradoras.

El criterio que parece imperar en la norma fiscal es reconocer, de entre las provisiones para riesgos y gastos contables, aquéllas que cubren eventos ciertos, pero indeterminados en algún aspecto, ya sea el temporal, el cuantitativo, etc.

#### **4. EL FONDO DE REVERSIÓN. TRATAMIENTO JURÍDICO-TRIBUTARIO.**

Como se ha manifestado en páginas anteriores, en principio, se niega la deducibilidad fiscal de las provisiones para riesgos y gastos. Es decir, su existencia en las cuentas anuales supone la realización de un ajuste positivo, por la cuantía de la dotación, en el período impositivo, a dicha provisión. Sin embargo, de forma excepcional y en determinados supuestos y condiciones, se admite, a efectos del IS, su régimen contable. Consecuentemente, no será necesario ajustar el resultado contable para hallar la base imponible.

En esta situación se halla el fondo de reversión. Según el art. 13.2.b), serán deducibles:

“ Las dotaciones para la recuperación del activo revertible, atendiendo a las condiciones de reversión establecidas en la concesión, sin perjuicio de

- 
- La provisión técnicas de las sociedades de garantía recíproca.
  - La provisión para cobertura de garantías de reparación y revisiones y para devoluciones de ventas.
  - Las contribuciones a planes y fondos de pensiones.

la amortización de los elementos que sean susceptibles de la misma, de tal manera que el saldo del fondo de reversión sea igual al valor contable del activo en el momento de la reversión, incluido el importe de las reparaciones exigidas por la entidad concedente para la recepción del mismo.”

Según este precepto, las dotaciones contables efectuadas al fondo de reversión se admiten en el ámbito fiscal para calcular la base imponible del IS, como ya recogía la normativa anterior.

En este sentido, no se ha producido modificación alguna respecto de la Ley de 1978 y su Reglamento de 1982. Sin embargo, es necesario efectuar un estudio comparativo para concluir si este gasto deducible se mantiene en los mismos términos o, por el contrario, ha variado su régimen jurídico.

De conformidad con el sistema introducido por la LIS, según el cual la base imponible es el resultado contable ajustado con los parámetros previstos en la propia Ley, por lo que, de no existir regulación concreta y excepcional, se admiten los valores recogidos en los asientos contables, se plantea una cuestión. Si con la nueva regulación se admiten como gasto fiscal las dotaciones contables al fondo de reversión, ¿por qué el legislador lo recoge expresamente en la LIS?

Una primera respuesta a este interrogante podría ser que la LIS, si bien acepta su deducibilidad, establece unos requisitos o lo configura de manera diversa a lo previsto en la normativa contable. De ser así, es decir, si la ley fiscal

---

modifica lo fijado en las normas contables, ello provocará el análisis de las diferencias y el concretar los posibles ajustes positivos o negativos que se produzcan.

Una segunda posibilidad sería que, por el contrario, el tratamiento fiscal no difiere del contable, planteándose, en este caso, el hallar el porqué de esta regulación fiscal, si se admite, sin más, su tratamiento contable, produciéndose una excepción al sistema empleado por la LIS, que es que solo se regulan los aspectos divergentes del Derecho contable.

La LIS regula las dotaciones al fondo de reversión lo que, a primera vista, significa la existencia de ajustes fiscales al resultado contable. De no ser así, el discurso discurrirá en el sentido de intentar explicar porqué se regula el fondo de reversión.

#### **a. ANTECEDENTES.**

El Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades aborda en sus páginas el régimen jurídico-tributario del fondo de reversión o, más bien, el de los activos revertibles, estableciendo una serie de pautas para su regulación futura.

En primer lugar señala que las dotaciones a los fondos de reversión deben ser fiscalmente deducibles.

En segundo lugar, declara que estas dotaciones deben ser compatibles con los fondos de amortización de los activos revertibles. Son fondos diversos que

persiguen objetivos diferentes y, por lo tanto, que se dote uno de ellos no implica la exclusión del otro. Ergo, en estos dos puntos, se mantienen los mismos criterios que existían en la Ley anterior.

En tercer lugar y aquí es donde se introduce la novedad, el Informe opta porque el saldo del fondo de reversión sea igual al valor neto contable de los activos en el momento de la reversión más, en su caso, el importe de las reparaciones exigidas por el ente concedente para la recepción del mismo<sup>94</sup>.

En resumen, el Informe se inclina, claramente, por una regulación fiscal equivalente a la regulación contable recogida en el PGC de 1990 y, fundamentalmente, en la resolución del ICAC de 21 de enero de 1992.

En un primer acercamiento, cabe destacar que la LIS siguió las recomendaciones del Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades.

Respecto al primer punto, el art. 13.2.b) admite como gasto deducible las dotaciones al fondo de reversión.

En cuanto al segundo punto, la Ley declara que los activos revertibles deber ser, cuando sean depreciables, objeto de amortización.

Por último, el Informe fija cuál debe ser el saldo final del fondo de reversión cifrándolo en el valor neto contable de los activos más el importe de las reparaciones exigidas por el ente concedente para su recepción.

---

<sup>94</sup> *Vid.*, pág. 104 del Informe.

Es en este último punto donde la Ley introduce una variante por cuanto ya no debe recuperarse el valor neto contable de los activos revertibles, sino su valor contable, lo cual lleva a precisar si ambas expresiones son equivalentes o si se modificó, en la tramitación parlamentaria, el criterio del Informe y en qué sentido.

Por su parte, el proyecto de Ley presentado por el Gobierno ante el Congreso de los Diputados<sup>95</sup> ya utilizaba el término “valor contable”. Cabe resaltar que la redacción del art. 13.2.b) de la Ley 43/1995 se mantuvo intacta durante toda la tramitación parlamentaria, sin ser objeto de enmienda, y coincidiendo, por tanto, el enunciado definitivo del mismo con el presentado inicialmente por el Gobierno<sup>96</sup>.

## **b. REGULACIÓN LEGAL.**<sup>97</sup>

---

<sup>95</sup> Se publicó el día 24 de marzo de 1995 en el Boletín Oficial de las Cortes Generales.

<sup>96</sup> La única variación que presentaba el precepto, respecto de su redacción definitiva, era la existencia de una “coma” que precedía al término “incluido”, sin que, a nuestro entender, alterase el sentido de la disposición:

“Las dotaciones para la recuperación del activo revertible, atendiendo a las condiciones de reversión establecidas en la concesión, sin perjuicio de la amortización de los elementos que sean susceptibles de la misma, de tal manera que el saldo del fondo de reversión sea igual al valor contable del activo en el momento de la reversión, incluido, el importe de las reparaciones exigidas por la entidad concedente para la recepción del mismo.”

En el Informe emitido por la Ponencia, designada en el seno de la Comisión de Economía y Hacienda del Senado, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales el 21 de noviembre de 1995, se suprimió la “coma”, siendo aprobado definitivamente el texto de la Ley en dichos términos.

<sup>97</sup> Debido a la ausencia de jurisprudencia, en los apartados siguientes se hacen continuas referencias, en las notas a pie de página, a la doctrina administrativa.



La primera novedad a destacar es que el fondo de reversión se regula única y exclusivamente en la Ley, contrariamente a lo que acontecía en la legislación anterior, en la que no solo el Reglamento regulaba minuciosamente dichas dotaciones, sino que, además, lo hacía de forma diversa a la que parecía desprenderse de la Ley, empleando una terminología que inducía al error.

La Ley 43/1995 establece, como después se analiza, las pautas fundamentales a tener en cuenta por las empresas concesionarias que deben dotar un fondo de reversión, para que dichas dotaciones se admitan fiscalmente como gasto, dejando un amplio margen de actuación que viene suplido por su regulación contable<sup>98</sup>.

En esta nueva regulación, llama la atención el cambio en la terminología empleada, puesto que se sustituye la locución “dotaciones para el fondo de reversión” por la expresión “dotaciones para la recuperación del activo revertible”.

No se suprimen los términos “fondo de reversión”, puesto que, más adelante, el precepto los emplea. Creemos que se trata de una descripción más precisa y sutil respecto de la función específica encomendada al fondo de reversión cual es la recuperación del activo revertible y, más concretamente, restablecer financieramente la inversión en el activo objeto de reversión. De esta forma, la Ley aclara que no se trata de una amortización, sino de un fondo con finalidad diversa dirigido a crear un caudal con el que hacer frente a la pérdida

---

<sup>98</sup> Esta afirmación hay que interpretarla a la luz de las conclusiones a las que llegamos tras analizar la normativa contable que regula el fondo de reversión.

patrimonial derivada de la entrega gratuita de los elementos patrimoniales al ente público, al concluir la concesión administrativa<sup>99</sup>.

Consideramos que la palabra “recuperación” es clave en esta regulación puesto que desliga el fondo de reversión de los fondos de amortización. Con el fondo de reversión se persigue reintegrar la financiación invertida en los activos revertibles para evitar que el quebranto patrimonial, conocido desde el inicio del contrato de concesión, se impute, en su totalidad, en un ejercicio, el de entrega de los mismos, puesto que se trata de un gasto o pérdida cierto y necesario para la obtención de los ingresos, mientras que entre las funciones de los fondos de amortización se halla la de servir a la “reposición” de los activos depreciables poniendo de manifiesto que el fondo de reversión debe dotarse siempre, frente a la amortización que se dotará si el elemento revertible es depreciable o, como indica la Ley, susceptible de amortización.

Cuestión distinta, aunque de gran trascendencia, es la determinación de los activos susceptibles de dotación al fondo de reversión. La norma fiscal utiliza, al igual que la contable, la expresión “activos revertibles”. Tal y como defendemos en el estudio contable del fondo de reversión, creemos que los activos revertibles pueden ser del inmovilizado material o del inmaterial, pero, en cualquier caso, deben pertenecer a la empresa a título de propiedad<sup>100</sup>, por lo

---

<sup>99</sup> La DGT, en contestación a la consulta de 1 de octubre de 1997, declara que, “las dotaciones al fondo de reversión tienen como finalidad la recuperación del activo que ha de revertir a la Administración al finalizar el período concesional, complementando las amortizaciones correspondientes, (...)”.

<sup>100</sup> La DGT, en contestación a la consulta de 15 de marzo de 1999, si bien considera que, para dotar el fondo de reversión, los activos revertibles deben ser de propiedad del concesionario, sostiene que sólo cubre la pérdida del inmovilizado material.

que no será admisible la dotación de dicho fondo respecto de bienes adquiridos en régimen de arrendamiento financiero, en tanto no se haya ejercitado la opción de compra<sup>101</sup>.

Por otra parte, la Ley prescinde de la forma en que se ha financiado el activo revertible, recibiendo el mismo trato fiscal. Es decir, las dotaciones al fondo de reversión son gasto deducible si reúnen los requisitos señalados en la Ley, con independencia de si los activos revertibles se han financiado con fondos propios o se ha recurrido a la financiación ajena.

Ahora bien, lo que interesa analizar en un primer momento para alcanzar un conocimiento exacto de la Ley es si se ha producido alguna modificación en su regulación fiscal.

Según se ha estudiado anteriormente, en la Ley 61/1978 era deducible el importe que permitía recuperar el “valor de adquisición” de los elementos del activo sujetos a reversión, con todos los problemas que ello conllevaba.

La Ley 43/1995, manteniendo las dotaciones al fondo de reversión como gasto deducible, admite la deducción de las cuantías que permiten constituir un fondo equivalente al valor contable del activo en el momento de la reversión. La clave del problema es determinar cuál es el sentido de “valor contable”. Si se equipara a valor de adquisición, o equivale a valor neto contable o, por el contrario, tiene otro alcance.

---

<sup>101</sup> De este parecer es la resolución del TEAC, de 3 de noviembre de 1999, en la que se establece la imposibilidad de considerar las dotaciones al fondo de reversión como gasto deducible por los bienes adquiridos por leasing.

Ya se ha manifestado en páginas precedentes que en el Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades se empleaba la expresión valor neto contable, mientras que al proyecto pasó la de valor contable, manteniéndose en la redacción definitiva de la Ley.

Siguiendo la doctrina contable, que utiliza ambas expresiones de forma indistinta, consideramos que son locuciones equivalentes.

El valor contable es el que se deduce de la contabilidad si ésta se lleva de acuerdo con las normas y principios establecidos en las normas mercantiles sobre determinación del resultado contable. Dicho valor es el precio de adquisición o coste de producción del elemento minorado en las amortizaciones acumuladas y demás provisiones que corrijan su valor por la depreciación sufrida por los elementos del activo.

En este punto, se podría plantear algún problema sobre la cuantificación del valor neto contable del activo en el momento de la reversión, si se utilizan métodos de amortización diversos en el ámbito contable y en el fiscal.

Contablemente, las normas de valoración que regulan las correcciones de valor del inmovilizado material establecen que las amortizaciones se establecerán de forma sistemática en función de la vida útil de los bienes, atendiendo a la depreciación que sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia que pudiera afectarles<sup>102</sup>.

---

<sup>102</sup> Norma de valoración 2ª.5 del PGC.

Por su parte, la LIS, en su art. 11.1, declara que la amortización técnica será gasto fiscalmente deducible si cumple los requisitos señalados, es decir, se corresponde con la depreciación efectiva que sufren los elementos por el funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia y se halla contabilizada. Además, se considera que la depreciación es efectiva, a efectos de determinar la base imponible, cuando es el resultado de aplicar cualquiera de los métodos establecidos en la Ley, entre ellos el de las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

En principio y teniendo en cuenta que en ambos contextos la amortización atiende al mismo criterio de la efectividad, no existen diferencias por este concepto entre el resultado contable y el fiscal.

Ahora bien, puede ser que el gasto fiscal por amortización no coincida cuantitativamente con el gasto contable por el mismo concepto, originándose una diferencia temporal ya que, al final de la vida útil del elemento, el gasto imputado será el mismo.

En conclusión, debería haberse mantenido en la redacción de la ley la expresión valor neto contable por cuanto refleja, de forma más clara, la voluntad del legislador que es que el importe final de la cuenta “Fondo de reversión”, en el momento de producirse la entrega de los activos afectos a la concesión administrativa al ente concedente, sea equivalente a la diferencia entre el valor por el que figuran dichos elementos en la contabilidad y el importe de su amortización contable acumulada, incluyendo, si así se hubiera hecho constar

---

en las cláusulas del contrato de concesión, el importe de los gastos necesarios para llevar a cabo la reversión.

Y, en segundo lugar, creemos que, a efectos del cálculo del valor contable, se deberán tomar los valores que se deducen de la contabilidad, llevada de acuerdo con la legislación mercantil, aunque éstos difieran del valor fiscal de los elementos revertibles, debido al empleo de métodos de amortización contable no admitidos en el ámbito fiscal<sup>103</sup>.

Respecto a los requisitos requeridos, las dotaciones para la recuperación del activo revertible serán deducibles si se adecuan a “las condiciones de la reversión establecidas en la concesión administrativa”. Ésta es una regulación más amplia que la contenida en la Ley de 1978 que exigía que las dotaciones se efectuasen según el Plan de la Administración, lo cual planteaba la necesidad imperiosa de que existiese un plan para admitir este gasto deducible. Por el contrario, la Ley de 1995 únicamente señala que las dotaciones tienen que atender a las condiciones de la reversión, no a las condiciones de la concesión administrativa. Consecuentemente, se otorga una mayor libertad a los concesionarios, puesto que creemos que, básicamente, esas condiciones son las temporales y las objetivas y, dentro de éstas, el estado en que deben entregarse los bienes, es decir, se tiene que tener en cuenta el momento de la conclusión de la concesión administrativa, los elementos a revertir, el estado en que deben entregarse, pero no es necesario, para que dichas dotaciones sean deducibles, que se imputen según señala el plan económico-financiero de la concesión, lo cual es muy diferente.

---

<sup>103</sup> En la contestación a la consulta de la DGT, de 1 de febrero del 2000, se mantiene esta misma postura.

En segundo lugar, mantiene la independencia entre el fondo de reversión y el fondo de amortización, revelando que son conceptos distintos. Por ello, en ningún momento se utiliza el término amortización por reversión, sino fondo de reversión y fondos para recuperar el activo revertible, permitiendo dotar la amortización técnica y el fondo de reversión.

Ahora bien, contrariamente a lo que acontecía en la Ley de 1978, si bien mantiene la dicotomía entre ambos conceptos, se establecen unas relaciones que conforman una cierta interdependencia entre ambos, no porque sus funciones sean las mismas, sino en aras de lograr que la base imponible sea un fiel reflejo de la capacidad económica del sujeto pasivo, evitando, tal y como ocurría con la regulación contenida en el Reglamento de 1982, que se tengan que incluir unas medidas para hacer frente al exceso o defecto de las dotaciones al fondo de reversión<sup>104</sup>.

Se ajustan, con este sistema, las dotaciones al fondo de reversión al importe de la pérdida que va a sufrir el sujeto pasivo. El art. 13 señala que el fondo de

---

<sup>104</sup> En este sentido, véase la contestación a la consulta de la DGT, de 17 de diciembre de 1997, que declara que “deberá diferenciarse, por un lado, la amortización de dichos elementos, cuyo importe será gasto fiscalmente deducible en la medida en que esté contabilizada y se corresponda con la depreciación efectiva de los mismos, de acuerdo con lo establecido en el artículo 11 de la LIS y, por otra parte, la dotación al fondo de reversión, cuyo importe será fiscalmente deducible en la medida en que igualmente esté contabilizado y cuya dotación anual permita recuperar el valor contable que el activo revertible tenga al término de la concesión, es decir, el valor de la inversión una vez minorado en el saldo de las amortizaciones correspondientes a la depreciación de la inversión dotadas atendiendo a su vida útil, así como las reparaciones exigidas por la entidad concedente”.

reversión tiene que ser igual al valor contable o valor neto contable en el momento de la reversión, al que se añadirán los gastos de entrega.

Creemos que esta identidad a la que obliga la Ley será de difícil consecución puesto que estamos en presencia de una provisión para riesgos y gastos y que, como tal, implica una cierta incertidumbre en determinados aspectos entre los que destaca el importe de las reparaciones a efectuar<sup>105</sup>, así como el valor de los activos, en el supuesto de que sea necesaria su reposición<sup>106</sup>. En el sistema anterior, si bien no se incluían en el cálculo de las dotaciones al fondo de reversión los gastos de reparación y entrega de los bienes, se permitía que en el momento de la reversión se abonasen con cargo al fondo de reversión, lo que provocaba que los ajustes fiscales a realizar dependiesen del importe de dichas reparaciones.

Consideramos que hubiera sido más acertado que la dicción del precepto hubiera señalado que el saldo del fondo de reversión “no excediese”, en vez de igualarse, el valor neto contable y el importe de las reparaciones.

---

<sup>105</sup> La DGT, en la contestación a la consulta de 13 de septiembre de 1995, ha afirmado que “en general, se acepta también que la suma de estas dos cantidades se aproxime al valor, como nuevos, de los activos a revertir.” Por el contrario, en la contestación de fecha 22 de mayo del 2000 señala que los gastos de reparación tienen un “valor estimado” y que, además, no es “equivalente dicha estimación a la amortización acumulada en la fecha final de la concesión, sino que habrá que estar a las condiciones establecidas específicamente en la concesión y a las circunstancias concretas existentes en cada caso para realizar dicha estimación.” Finalmente, en la contestación de 1 de febrero del 2000, considera que si bien esa igualdad puede darse en algún supuesto, no puede adoptarse como regla general.

<sup>106</sup> Incluso se admite la deducción del fondo de reversión cuando solo se efectúa para alcanzar un saldo, al final del período concesional, igual al importe de las reparaciones que debe efectuar el concesionario en los activos revertibles, porque el bien está totalmente amortizado y su valor neto contable es cero. Contestación a una consulta de la DGT, de 20 de mayo de 1997.



Queda claro en la Ley que, dentro de las dotaciones al fondo de reversión, no pueden incluirse los gastos ordinarios de reparación y mantenimiento de los activos, ya que únicamente se hace referencia a la cuantía de las reparaciones de entrega de los elementos, es decir, reparaciones o gastos necesarios y excepcionales a realizar cuando concluya la concesión administrativa.

En nuestra opinión, al igual que expusimos en el estudio contable del fondo de reversión, hay que deslindar dos conceptos distintos que no pueden confundirse. De una parte, los gastos de conservación de los activos revertibles, que no se pueden incluir en el fondo de reversión y, de otra parte, los gastos de entrega de los activos al concluir la concesión que son los que forman parte del fondo de reversión. Si en el cálculo del fondo de reversión se toma como cuantía estimativa el valor de adquisición de los activos lo que se está haciendo es conjuntar estos dos tipos de gastos.

Por otra parte, la Ley no regula el modo de efectuar las dotaciones al fondo de reversión, es decir, el método de imputar el gasto por reversión, frente al antiguo art. 60.a).1ª del Real Decreto 2631/1982 que ordenaba que debían ser lineales, por lo que, en su defecto, creemos que el sujeto pasivo podrá efectuar las dotaciones al fondo de reversión o bien empleando el método establecido en la normativa contable, la cual destierra las dotaciones lineales y prioriza la utilización de sistemas financieros que tengan en cuenta la correlación de ingresos y gastos o, de resultar imposible o de difícil ejecución dicho sistema, se podrán efectuar las dotaciones lineales<sup>107</sup>.

---

<sup>107</sup> Según la DGT, en contestación a una consulta de 22 de mayo del 2000, “en la medida que la concesionaria no puede realizar un cálculo de los posibles ingresos,

Hay que tener presente que el art. 19.1 de la LIS regula la imputación fiscal de los ingresos y los gastos, declarando que se tendrá que respetar la “debida correlación entre unos y otros”, de ahí que estimemos que lo correcto será dotar el fondo de reversión en función de los ingresos previstos para la concesión, lo que además coincide con las normas contables, facilitando las labores de los sujetos pasivos, al no tener que realizar ajustes fiscales.

De utilizarse procedimientos diferentes en el ámbito contable y en el fiscal, se deberán realizar ajustes al resultado contable.

Tampoco se preceptúa el momento de efectuar las dotaciones, así como el inicio y fin de las mismas. Obviamente, las dotaciones deben ser anuales, adecuándose al período impositivo de la sociedad, dotándose en cada uno de ellos, de forma sistemática<sup>108</sup>, sin excepción y con independencia de los resultados prósperos o adversos de la sociedad, pues como en su momento defenderemos se trata de un gasto más de la entidad.

Como sucede con los demás gastos del resultado contable, para admitirlos fiscalmente como tales, será necesario que se trate de gastos contabilizados<sup>109</sup>, imputables al ejercicio y que estén justificados.

---

resultará deducible la dotación realizada conforme a un método alternativo sistemático como es la dotación lineal.”

<sup>108</sup> En este sentido *vid.*, las contestaciones a las consultas de la DGT de 20 de mayo de 1997 y de 25 de febrero de 1998.

<sup>109</sup> En la misma línea, véase las contestaciones a las consultas de la DGT de 17 de diciembre de 1997, de 25 de febrero de 1998 y de 22 de mayo del 2000.

De acuerdo con el art. 19.3 de la LIS, si la dotación al fondo de reversión no estuviera contabilizada implicaría su no admisión como gasto fiscal. Es decir, es necesario que se encuentre registrado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Como provisión para riesgos y gastos, se trata de un gasto imputable al ejercicio, durante la vida de la concesión administrativa, por lo que no valdrán fiscalmente las dotaciones efectuadas con anterioridad a que comience la concesión administrativa, ni con posterioridad a la reversión. Ahora bien, hay que tener en cuenta que, lo prescrito en el art. 19.3 de la LIS, que admite la imputación contable y fiscal de un gasto en un período impositivo posterior al de su devengo, siempre que de ello no se derive una tributación inferior, es plenamente aplicable a las dotaciones para la recuperación de los activos revertibles, por lo que cabría la posibilidad de que las dotaciones al fondo de reversión de un ejercicio se imputasen en otro posterior al de su devengo, siendo gasto fiscalmente deducible, si esta operación no implicase una tributación inferior a la que supondría su imputación en el período correspondiente al de su devengo.

Respecto al requisito de la justificación, ésta se halla en el contrato de concesión administrativa y, más concretamente, en la cláusula de reversión de activos. Además se ratifica en el plan económico-financiero de la entidad en el que se alude a las dotaciones al fondo de reversión.

### **c. NATURALEZA JURÍDICA DEL FONDO DE REVERSIÓN.**

Es siempre problemático analizar la naturaleza jurídica de cualquier figura. La primera dificultad estriba en encontrar una definición de naturaleza jurídica. En este trabajo no se va a caer en el error de definir este concepto, si bien se va a tratar de analizar cuál es la fórmula utilizada por el legislador para que el fondo de reversión cumpla la misión que tiene encomendada. Por tanto, en este apartado se intentará ubicar el fondo de reversión dentro de alguna de las figuras aplicadas por el legislador en el ámbito del Derecho Tributario.

Cuando, en la esfera tributaria, se estudia el fondo de reversión debe acudir al Impuesto sobre Sociedades<sup>110</sup>.

El fondo de reversión es un componente de la base imponible, siendo sus dotaciones sustraídas para calcular el valor final de la misma. Es, por tanto, un gasto deducible.

Aquí es necesario efectuar un breve paréntesis para delimitar el concepto de gasto deducible. ¿Se puede equiparar, sin más, a beneficio fiscal? ¿Es el fondo de reversión un beneficio fiscal otorgado a los sujetos pasivos del impuesto que tienen suscrito con la Administración un contrato de concesión administrativa con cláusula de reversión de los activos? o, por el contrario, ¿es un gasto de la empresa, como otro cualquiera, que no se encuentra en el plano de los

---

<sup>110</sup> Evidentemente, el fondo de reversión se encuentra regulado en el IS, si bien es cierto que a él se alude en el ITP y AJD para valorar, a efectos de este impuesto y del IP, las concesiones administrativas. *Vid.*, art. 13.3.c) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Para un análisis del tema, véase CRUZ AMORÓS, en "Tributación en el ITP y AJD de las concesiones en que el concesionario esté obligado a revertir bienes determinados", *Impuestos*, febrero 1998, págs. 17 a 29.

beneficios fiscales, sino en el del adecuado cálculo de la base sobre la que recae la imposición?

Entendemos que para contestar a estas preguntas es necesario delimitar ambos conceptos y analizar los objetivos perseguidos por los mismos.

Los beneficios fiscales responden a la adopción de una serie de medidas que tienen por objeto mejorar, beneficiar, fomentar o alentar la situación tributaria de determinados sujetos o determinados rendimientos que, por razones diversas, deben recibir un trato fiscal preferente. Se trata de opciones que el legislador<sup>111</sup> adopta subjetivamente para potenciar determinados aspectos. No son situaciones objetivas, ni su establecimiento se dirige a delimitar la capacidad económica del sujeto, sino que su fin es promocionar un determinado status que el legislador considera oportuno en un determinado momento histórico por razones objetivas, subjetivas o mixtas, traduciéndose, normalmente, en una rebaja de la carga tributaria soportada por el sujeto pasivo, ya sea mediante la reducción de la base, de una deducción o bonificación de la cuota o un tipo impositivo inferior al normal.

---

<sup>111</sup> Y decimos el legislador porque es claro el art. 133.3 de la CE cuando proclama que “todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley”. En esta misma línea, son diversas las sentencias del TC y del TS acerca de la reserva de ley en materia de exenciones (STC 6/1983, de 4 de febrero, STC 42/1983, de 18 de mayo, STC 51/1983, de 14 de junio, SSTS de 13 de diciembre de 1983, de 26 de mayo de 1984, de 21 de mayo de 1985 y de 17 de noviembre de 1986). Declara el TC, respecto de este precepto, que “es obvio que hay una legalidad estricta que comprende el establecimiento de los beneficios fiscales, entre los que se encuentran las exenciones y las bonificaciones, pero no cualquier regulación de ellos”. La doctrina ha criticado estas resoluciones por la incoherencia que suponer exigir la reserva de ley en el establecimiento de los beneficios fiscales y permitir que posteriores regulaciones de éstos puedan desarrollarse al margen de dicha reserva.

SOPENA I GIL ha escrito acerca de los beneficios fiscales que “se trata de una expresión genérica que, de alguna manera pretende reflejar que, en el ámbito de los tributos, los obligados tributarios disfrutan de alguna ventaja que, normalmente y de acuerdo con el principio de igualdad y generalidad, no les correspondería.

Esta amplitud del concepto, permite una segunda definición más concreta como medio fiscal, para conseguir el desarrollo económico de un sector determinado. También, en este caso, se habla de incentivos fiscales para favorecer la realización de determinadas actividades o servicios que son de interés general.”<sup>112</sup>

La doctrina califica dichos beneficios fiscales como exenciones parciales, siendo necesario aludir a la teoría jurídica de la exención tributaria. Para SAINZ DE BUJANDA, las exenciones tributarias o son un instrumento de justicia fiscal o bien son un medio de política social o económica. “A nuestro juicio, la exención tributaria, entendida en su estricto sentido jurídico, consiste siempre en la eliminación del nacimiento de una obligación tributaria que, en caso de no existir la exención, llegaría a producirse como consecuencia de la realización de un determinado hecho. En ocasiones no se elimina la obligación tributaria, pero se reduce la prestación del sujeto pasivo, lo que permite hablar, en tales casos, de la existencia de una exención parcial. No obstante, es preferible el empleo, para tales hipótesis, de otros vocablos (tales como el de bonificación o el de reducción), dado que en ellos el vínculo jurídico obligacional existe, y lo único que se produce es un recortamiento de la prestación debida”. Más adelante se

---

<sup>112</sup> En “Beneficio fiscal”, *Diccionario Jurídico-Catalán*, (en prensa).

ocupa de estas técnicas incluyéndolas en lo que se denomina exenciones parciales<sup>113</sup>.

Como señala PÉREZ ROYO, el beneficio fiscal “es el resultado de una norma de “favor”. El alcance de este tipo de normas puede llegar hasta la total anulación del efecto del hecho imponible (exención total o propiamente dicha) o bien reducirse a un aligeramiento de la carga tributaria (bonificaciones, deducciones, etc.) De acuerdo con esto, las normas más modernas suelen emplear, cuando se refieren de manera genérica al fenómeno, la expresión “beneficios tributarios” o fiscales.”<sup>114</sup>

Por el contrario, los gastos deducibles se sitúan en el plano de la capacidad económica. Los tributos se establecen y exigen inspirándose en dicho principio. Es decir, se deben gravar actos, hechos o negocios que manifiestan capacidad económica, de acuerdo con el art. 31.1 de la CE. Como señala MARTÍN

---

<sup>113</sup> *Notas de Derecho financiero*, Tomo I, vol. II, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1976, págs. 558 y ss.

<sup>114</sup> En *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, 10ª edición, Ed. Civitas, Madrid, 2000, pág. 136. Asimismo, véase ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, en “Exención del impuesto”, *Nueva Enciclopedia Jurídica SEIX*, Barcelona, 1958. BERLIRI, en *Principios de Derecho tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, pág. 236 y ss. CALVO ORTEGA, en “La interpretación de las exenciones tributarias”, *HPE*, núm. 13, 1971, págs. 115 a 132. FERREIRO LAPATZA, en *Curso de Derecho Financiero Español*, 22ª edición, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 42 y ss. MARTÍN QUERALT, en *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 11ª edición, Ed. Tecnos, Madrid, 2000, pág. 261 y ss. SAINZ DE BUJANDA en “Análisis jurídico del hecho imponible”, *Hacienda y Derecho*, vol. IV, 1966. VICENTE-ARCHE DOMINGO, *Traducción, estudio preliminar y notas a los Principios de Derecho Tributario de Berliri*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964.

QUERALT, este principio actúa como “presupuesto y límite para la tributación.”<sup>115</sup>

El problema se halla en la forma de delimitar la capacidad económica. Para ello, el legislador parte de presupuestos objetivos que implican capacidad económica<sup>116</sup> y los cuantifica, dando lugar a la base imponible.

Es necesario diferenciar, tal y como hace la doctrina, entre capacidad económica absoluta y capacidad económica relativa.

El hecho imponible, según SAINZ DE BUJANDA, es “un conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma y cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta.”<sup>117</sup>

El hecho imponible tipifica la capacidad económica abstracta o absoluta, mientras que la base imponible, en tanto que cuantificación del hecho imponible, adapta la prestación a la capacidad económica relativa del sujeto pasivo. La capacidad económica absoluta delimita quien puede o no pagar tributos y la capacidad económica relativa fija “la medida de su capacidad”, es decir determina en qué medida pueden pagarlo. En este mismo sentido, la STS,

---

<sup>115</sup> *Curso de Derecho Financiero y Tributario, op. cit.*, pág. 116.

<sup>116</sup> Para un análisis del tema, véase GIARDINA quien estudió minuciosamente los hechos indicativos de capacidad económica, formulando el principio de normalidad, según el cual el legislador configura como hechos imponderables situaciones que, normalmente, son indicativas de capacidad económica. En *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Giuffrè, Milano, 1961.

<sup>117</sup> En “Concepto del hecho imponible”, en *Hacienda y Derecho. Introducción al Derecho Financiero de nuestro tiempo, op. cit.*, pág. 293 y ss.



de 15 de febrero de 1995, declara que “la base imponible es la medida de la capacidad contributiva contenida en la definición del hecho imponible”. RODRÍGUEZ BEREJO lo ha explicado en los siguientes términos: “El principio de capacidad económica tiene dos significados diferentes: por un lado es la razón de ser (la *ratio*) o fundamento que justifica el hecho mismo de contribuir (y del cumplimiento del deber constitucional), y, por tanto, constituye el elemento indisociable de la tipificación legal impositiva que legitima constitucionalmente el tributo. Se debe porque se tiene capacidad económica para soportar el gravamen tributario. En este sentido, la capacidad económica es la aptitud para contribuir.

Por otra parte, el principio de capacidad económica es la medida, razón o proporción de cada contribución individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos. Se debe según la capacidad que se tienen. (...) Son los dos aspectos que la doctrina, sobre todo la italiana, suele distinguir dentro del concepto de capacidad contributiva, la capacidad absoluta y la capacidad relativa.”<sup>118</sup>

En palabras de FERREIRO LAPATZA, la base imponible es “la dimensión o magnitud del objeto del tributo que sirve para determinar la capacidad contributiva relativa.”<sup>119</sup>

Además, como han señalado los profesores ESEVERRI MARTÍNEZ y LÓPEZ MARTÍNEZ, “la auténtica dimensión práctica de este principio se

---

<sup>118</sup> En “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, *REDF*, núm. 100, 1998, pág. 613 y 614.

<sup>119</sup> *Curso de Derecho Financiero español, op. cit.*, pág. 81. *Vid.*, asimismo, “El objeto del tributo”, en *REDF*, núm. 10, 1976, págs. 227 a 243.

pone de manifiesto no sólo en la órbita de la creación normativa –ordenando al legislador seleccionar los presupuestos de hecho en los que existan capacidad económica y, posteriormente, establecer aquellos elementos de cuantificación que sean capaces de graduar la capacidad económica que cada sujeto manifiesta en el caso concreto-, sino también en la esfera aplicativa e interpretativa del mismo realizando un análisis subjetivo del tributo, enjuiciando la idoneidad del sujeto para el cumplimiento de la obligación tributaria acorde a su particular capacidad económica.”<sup>120</sup>

Pues bien, es en este nivel donde se ubican los gastos deducibles, en el adecuado cálculo de la base imponible. En el IS, el hecho imponible está constituido por la obtención de renta por el sujeto pasivo. La base imponible es el importe de la renta. Para adecuar esa renta de manera que manifieste la verdadera capacidad económica del sujeto, su capacidad económica relativa, el legislador ha optado por computarla según el axioma ingresos obtenidos menos gastos relacionados con los ingresos. Es decir, según lo previsto en el art. 14 LIS, y a sensu contrario, tendrán la consideración de gastos deducibles los “que se hallen correlacionados con los ingresos”. Esta es la regla general, según la cual un gasto es deducible si en él se incurre para obtener un ingreso<sup>121</sup>.

---

<sup>120</sup> En *Temas prácticos de Derecho Financiero: parte general*, 6ª ed., Ed. Comares, Granada, 2000, págs. 170 y 171.

*Vid.*, asimismo, CAZORLA PRIETO, en *Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Elcano, Aranzadi cop., Pamplona, 2000, págs. 104 a 107. PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA, en *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1994, pág. 153 a 165.

<sup>121</sup> Con la Ley anterior, el criterio era más restrictivo pues se requería que el gasto fuera necesario y de esta forma se fue desarrollando una corriente jurisprudencial que distinguía entre gasto conveniente y gasto necesario. El primero era el que siendo útil a la empresa no era obligatorio, por lo que se consideraba una liberalidad y, en consecuencia, no era deducible. *Vid.*, SSTS de 17 de febrero de 1987 y de 20 de septiembre de 1988.

---

Las dotaciones al fondo de reversión se sitúan dentro de los gastos deducibles, por cuanto la reversión es una pérdida precisa para percibir los ingresos derivados de la concesión administrativa. Ciertamente, esa pérdida es conocida por el sujeto pasivo. Es más, es un requisito imprescindible para obtener los ingresos, los cuales están calculados de manera que el concesionario no “pierda” nada, a pesar de la reversión. Esto podría inducir a pensar que se trata de un beneficio fiscal otorgado al concesionario para satisfacer determinados intereses, ya que no es “realmente” un gasto o pérdida para el concesionario, puesto que si así fuera ninguna persona estaría dispuesta a suscribir este tipo de contrato. Es claro que los ingresos que perciben son superiores a los que obtendrían de no existir la reversión, por lo que es aquí donde los concesionarios se benefician frente a otros servicios en los que no existe la entrega gratuita de los elementos afectos. Esta es la clave del problema. Efectivamente, el concesionario obtiene unos ingresos superiores en atención a la futura reversión, pero son ingresos que tiene que declarar como integrantes de su base imponible y por los que tributa. Es decir, para asegurarse la obtención de los ingresos se tiene que comprometer a una pérdida futura sin la cual no obtendría aquéllos. Es, en consecuencia, una pérdida conocida, correlacionada con la obtención de los ingresos, contabilizada e imputable a cada uno de los ejercicios de la concesión.

No es un gasto presente, sino futuro e indeterminado. Por ello, es necesario ubicar las dotaciones al fondo de reversión entre las provisiones para riesgos y gastos que son las que cumplen dicha función.

---

En resumen, el fondo de reversión, o mejor dicho las dotaciones al fondo de reversión son un gasto deducible del IS y, dentro de éstos, se sitúan en las provisiones para riesgos y gastos, excepcionalmente admitidas como tales, puesto que reflejan una pérdida cierta, aunque indeterminada en algunos aspectos.

#### **d. EL FONDO DE REVERSIÓN Y LA NORMATIVA CONTABLE.**

Ya se ha detallado cómo regula la nueva LIS el fondo de reversión. Establece una serie de requisitos que se resumen en su admisión como gasto deducible, siempre que se atienda a las condiciones de la reversión acordadas en la concesión, su compatibilidad y dependencia con la amortización técnica y, finalmente, el importe que debe alcanzar. Estas exigencias no difieren de los parámetros señalados en las normas contables, por lo que se plantea la cuestión del porqué de la regulación fiscal, excepcionándose el sistema introducido por el art. 10.3 de la LIS, según el cual solo se regulan los aspectos divergentes del Derecho contable.

Creemos que la voluntad del legislador va dirigida a crear un fondo de reversión según las pautas fijadas en la normativa contable. La regulación fiscal es compatible, en este caso, con la contable. El único motivo que parece haber inducido al legislador a incluirlo dentro de la Ley, haciendo una alusión específica, es evitar la posible confusión que se pudiera producir por el hecho de que anteriormente a la Ley 61/1978 no fue admitida la deducibilidad de las dotaciones al fondo de reversión<sup>122</sup>.

---

<sup>122</sup> Esta teoría se refuerza al analizar el Informe sobre la Reforma del Impuesto sobre Sociedades, en el que se aclara que tan solo deben ser objeto de regulación aquellos

Quedan por regular, sin embargo, cuestiones que la norma fiscal no recoge, puesto que se trata de una materia compleja. Sobre el cimiento del art. 13.2.b) de la LIS cabe aplicar, de forma supletoria, la normativa contable, siempre y cuando se contenga en leyes o en normas que desarrollen la ley, tal y como hemos defendido en páginas anteriores.

El PGC recoge en la cuenta (144) el fondo de reversión, atribuyéndole naturaleza de provisión para riesgos y gastos, es decir, una provisión de pasivo a largo plazo, definiéndolo y fijando su movimiento contable<sup>123</sup>. Sin embargo, en la quinta parte del PGC, que contiene las normas de valoración, que además son de aplicación obligatoria, nada se precisa de esta provisión y ni tan siquiera de la contabilización de las concesiones administrativas a las que están vinculadas. Lógicamente lo contenido en el PGC será de aplicación supletoria en el ámbito del IS, por cuanto se trata del desarrollo reglamentario de la ley mercantil, si bien hay que tener en cuenta que lo que se regula del fondo de reversión es de aplicación voluntaria y menos extenso y específico que la LIS. Es decir, no añade nada nuevo a la norma fiscal.

Como ya se ha analizado, la Resolución del ICAC, de 21 de enero de 1992, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial, incluye,

---

aspectos en los que la solución contable no es satisfactoria a efectos fiscales, o bien que, siéndolo, resulte necesario reforzarla o desarrollarla. Posteriormente, al concretar las materias que se incluyen en cada uno de estos dos grupos, incorpora el fondo de reversión entre los que sólo requieren reforzamiento o concreción, pero no una regulación fiscal distinta a la contable. *Vid.*, págs. 94 y ss.

<sup>123</sup> Hay que tener en cuenta que las partes segunda y tercera son de aplicación voluntaria.

dentro de la regulación de las concesiones administrativas, pautas generales para contabilizar el fondo de reversión. Remitiéndonos a lo comentado respecto de su contenido y de forma coherente a las tesis sostenidas al estudiar las fuentes del Derecho contable y, más concretamente, las resoluciones del ICAC, creemos que, a pesar de que el TS sostiene que son desarrollo reglamentario de la LAC, son el desarrollo de un reglamento, el PGC, es decir, un reglamento de un reglamento, por lo que no pueden ser aplicadas para determinar el resultado contable a efectos del IS. Además, en este caso concreto, concesiones administrativas y fondo de reversión, se está desarrollando algo no contenido en las normas de valoración del PGC, por lo que se crea derecho, sin tener amparo legal. Consecuentemente, sus indicaciones tendrán, exclusivamente, el valor de interpretación administrativa de la norma contable.

Por último, ya se apuntó en el análisis contable del fondo de reversión que se han dictado diversas adaptaciones sectoriales del PGC que incluyen entre su problemática el fondo de reversión. Con independencia de su valoración y aplicación contable a los sectores afectados, la regulación contenida en la memoria y en las normas de valoración no puede ser aplicada a efectos de calcular la base imponible del IS por cuanto se halla únicamente autorizada por el PGC y no por el TRLSA, cuya DF 2ª únicamente permite al Ministro de Economía y Hacienda que, a propuesta del ICAC, apruebe las adaptaciones sectoriales cuando la naturaleza de la actividad de tales sectores exija un cambio en la estructura, nomenclatura y terminología de las partidas del balance mencionadas en los arts. 176 a 180 de la Ley y de la cuenta de pérdidas y ganancias, tal y como se ha señalado anteriormente.

#### **e. EL RÉGIMEN TRANSITORIO.**

Respecto a los planes aprobados anteriormente y las dotaciones efectuadas al amparo de la normativa anterior, según la Disposición Derogatoria Única de la Ley 43/1995, queda derogada la Ley 61/1978 y el RD 2631/1982, sin que nada se establezca al respecto en las Disposiciones Transitorias.

Consecuentemente, a la entrada en vigor de la nueva Ley, es decir, el 1 de enero de 1996, no serán deducibles las dotaciones al fondo de reversión efectuadas conforme a la normativa derogada. Se debe aplicar lo previsto en la nueva ley, la cual reduce, en principio, la cuantía de las dotaciones al tener que alcanzar el valor neto contable de los elementos revertibles y no el valor de la inversión en los mismos. El sistema anterior producía la existencia de un saldo de fondo de reversión superior al que correspondería de haber aplicado la Ley de 1995, lo que generaba, de acuerdo con el art. 132 del RD 2631/1982, una alteración patrimonial por las amortizaciones acumuladas no revertidas.

Ante este vacío legal, consideramos que el sujeto pasivo tiene dos opciones. La primera consiste en dotar la provisión según las pautas señaladas en la nueva Ley, pero teniendo en cuenta el saldo del fondo de reversión ya existente, lo que provocará el acomodar las futuras dotaciones para alcanzar un valor final del mismo que cubra el valor neto contable de los activos revertibles, así como los gastos necesarios para entregarlos en las condiciones pactadas.

La segunda opción estriba en que, a partir del 1 de enero de 1996, fecha de entrada en vigor de la Ley 43/1995, dote el fondo de reversión de conformidad con las reglas establecidas en la nueva ley, adecuando las nuevas dotaciones y prescindiendo del saldo acumulado, lo que conllevará que, al llegar la

reversión, se produzca una alteración patrimonial, tributando como preveía el RIS de 1982<sup>124</sup>.

Algún autor ha apuntado otra solución basada en calcular el saldo que deba tener el fondo de reversión al término de la concesión según la nueva LIS, efectuando las dotaciones futuras según ello, teniendo en cuenta el saldo acumulado de la cuenta del fondo de reversión y modificándolo en caso de que fuera excesivo, es decir, contabilizando el correspondiente ingreso<sup>125</sup>. Creemos que esta solución no es válida ya que supone aplicar retroactivamente la nueva Ley, rectificando las dotaciones correctamente dotadas bajo la normativa anterior<sup>126</sup>. Además, si esta hubiera sido la voluntad del legislador, existiría alguna disposición transitoria en este sentido, como así ocurre, por ejemplo, con la provisión por insolvencias.

---

<sup>124</sup> Esta es la solución dada por la DGT, en la contestación a la consulta de 5 de febrero de 1997. “En el caso de que, (...), las dotaciones efectuadas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 43/1995 determinen a esa fecha un saldo del fondo de reversión que exceda del que hubiera sido deducible conforma a lo previsto en el artículo 13 de la misma, la entidad consultante no podrá deducir las dotaciones que efectúe con posterioridad. En la medida en que el referido exceso deriva de la normativa vigente hasta la entrada en vigor de la Ley 43/1995, dará lugar, en el momento de la reversión, a las consecuencias previstas en el artículo 132 del Real Decreto 2631/1982, por las amortizaciones acumuladas no revertidas.”

<sup>125</sup> CUATRECASAS Abogados, en *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*, Ed. Civitas, Madrid, 1998, pág. 569.

<sup>126</sup> Ratifica esta afirmación la contestación a una consulta de la DGT, de 6 de octubre de 1997, en la que se sostiene, al analizar el valor estimado del fondo de reversión, que “las dotaciones al fondo de reversión se deberán ir adaptando a los cambios en las estimaciones realizadas mediante la modificación de las dotaciones futuras y nunca de las dotaciones contabilizadas en ejercicios anteriores.” En consecuencia, si esta afirmación es válida para el supuesto de que la normativa no varíe, con más razón se aplicará respecto de las dotaciones válidamente practicadas bajo la vigencia de la ley anterior y sin existir ninguna disposición transitoria que regule esta situación.



Una última cuestión que debe tratarse en este apartado es la existencia de divergencias entre la contabilidad y la fiscalidad de las dotaciones al fondo de reversión provenientes de ejercicios anteriores. En este sentido, la Disposición Transitoria primera establece que los ajustes extracontables, ya sean positivos o negativos, practicados para determinar las bases imponibles del IS correspondientes a períodos iniciados con anterioridad a su entrada en vigor, se tomarán en consideración, a los efectos de la determinación de las bases imponibles correspondientes a los períodos impositivos en los que sea de aplicación la misma, de acuerdo con lo previsto en las normas que los regularon. Con esta solución se evita que una renta no se grave o lo sea dos veces.

#### **f. EL FONDO DE REVERSIÓN Y LA ACTUALIZACIÓN DE BALANCES.**

La actualización o revalorización de balances tiene por finalidad rectificar el valor por el que figuran los elementos del activo en la contabilidad de las empresas para paliar el efecto de la inflación y que de este modo la contabilidad recoja de forma más fiel la verdadera situación patrimonial de la empresa<sup>127</sup>.

Para solucionar este desfase, las leyes fiscales han autorizado, de forma excepcional, la modificación al alza de los costes históricos, sin carga fiscal o

---

<sup>127</sup> Queremos dejar patente que en este apartado se estudia la única actualización autorizada desde la entrada en vigor de la Ley 43/1995. Es decir, no se va a entrar en el estudio de las actualizaciones anteriores.

Además, por exceder del tema de investigación, se utilizarán como sinónimos, a pesar de no serlo, términos como actualización, revalorización, regularización, rectificación, corrección, etc.

carga fiscal reducida<sup>128</sup>. La actualización consiste en multiplicar los costes originarios de los elementos del activo, así como sus correspondientes amortizaciones, por unos coeficientes de actualización monetaria. El saldo acreedor se lleva a un “fondo de actualización”, que tiene naturaleza de reserva condicionada por las disposiciones que han autorizado su creación<sup>129</sup>.

Adentrándonos en la materia objeto de estudio, se plantea la cuestión, no resuelta en la última actualización de balances, de que las sociedades

---

<sup>128</sup> La LIS regula en los arts. 15 y 141 esta materia, estableciendo que los elementos patrimoniales se valoran por su precio de adquisición o coste de producción. Además, admite, de forma excepcional, la revalorización de los mismos cuando una norma legal o reglamentaria lo permita. Se declara la imposibilidad, por tanto, de llevar a cabo revalorizaciones voluntarias, prohibiéndose su integración en la base imponible, es decir, las revalorizaciones contables voluntarias no son tenidas en cuenta en la Ley 43/1995. Consecuencia lógica es que, al no integrarse en la base imponible, no determinan un mayor valor, a efectos fiscales, de los elementos revalorizados.

<sup>129</sup> Sobre este tema, véase, entre otros, ANDRÉS AUCEJO, en *La actualización monetaria de valores contables*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997. CEA GARCÍA, en “Las cuentas anuales y la imagen fiel”, *Partida Doble*, núm. 4, 1991, pág. 24 a 31. CUBILLO VALVERDE y FERNÁNDEZ PEÑA en *Regularización de balances. Disposiciones legales-comentarios*, ICE, Madrid, 1974. CUBILLO VALVERDE en “El restablecimiento de la regularización de balances”, *Crónica Tributaria*, núm. 7, 1973, págs. 49 a 51 y “Criterios aplicables en la regularización de balances”, *Crónica Tributaria*, núm. 11, 1974, págs. 159 a 172. ESTEBAN MARINA, en “La actualización de balances en el Real Decreto-Ley 7/1996”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 164, 1996, págs. 47 a 86. FERNÁNDEZ PIRLA, en “Objeto de la regularización y criterios valorativos”, *RDFHP*, núm. 49, 1963, págs. 62 a 80. FLORES CABALLERO en “Las medidas correctoras de la inflación en España”, *Técnica Contable*, núms. 440-441, 1985, págs. 333 a 368. PONS ALBENTOSA en *Aspectos fiscales de la actualización de balances*, Ed. Uniaudit-GrantThornton, Valencia, 1996. TÚA PEREDA, en “Derecho mercantil europeo y ajustes por inflación”, *II Congreso de la AECA. Ponencias y Comunicaciones*, Tenerife, 1983, Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1986. VELA PASTOR, MONTESINOS JULVE y SERRA SALVADOR, en “Efectos de la inflación sobre la información contable: Examen de propuestas normativas”, *II Congreso de la AECA. Ponencias y Comunicaciones*, Tenerife, 1983, Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1986.

concesionarias de servicios públicos, con cláusula de reversión de activos y que se encuentren dotando un fondo de reversión, actualicen dicho fondo.

De ser la respuesta positiva, es decir, si se admite la actualización del fondo de reversión, surge la forma como debería llevarse a cabo. ¿Según las pautas fijadas para la amortización?. En dicho caso, ¿se equipara el fondo de reversión con la amortización de los elementos patrimoniales del activo?.

Todo parte del art. 5 del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, y de la DA 1ª de la Ley 10/1996, de 18 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de corrección de la doble imposición interna intersocietaria y sobre incentivos a la internalización de las empresas.

El art. 1.a) del RD 2607/1996, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la actualización de balances, establece que podrán acogerse, con carácter voluntario, a la actualización de valores los sujetos pasivos del IS por obligación personal de contribuir siempre que lleven su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Cco. o con lo establecido en las normas por las que se rigen.

Según los arts. 2 y 3 del RD, la actualización se practicará respecto de los elementos patrimoniales del inmovilizado material<sup>130</sup> y sus correspondientes amortizaciones, que figuren en el balance integrante de las cuentas anuales correspondiente al primer ejercicio que se cierre con posterioridad al día 9 de

---

<sup>130</sup> Se admite la actualización de los elementos del inmovilizado material, del inmovilizado en régimen de arrendamiento financiero y de los solares y terrenos de las empresas inmobiliarias.

junio de 1996<sup>131</sup> y que se encuentren efectivamente en estado de uso y utilización y que no se hallen fiscalmente amortizados.

Si la entidad decide actualizar su balance, deberá realizar dicha operación respecto a todos los elementos del inmovilizado material. Por consiguiente, deberán revalorizarse los activos del inmovilizado material sujetos a reversión, así como las amortizaciones correspondientes a dichos elementos. Las operaciones de actualización acometidas de acuerdo con esta normativa tienen un coste fiscal, puesto que las empresas que hayan rectificado sus balances deberán satisfacer un gravamen único del 3 por 100 sobre el saldo acreedor de la cuenta “Reserva de revalorización RDL 7/1996, de 7 de junio”.

En cuanto al fondo de reversión, nada indica la norma, por lo que consideramos que no podrá ser objeto de corrección. Si la voluntad del legislador hubiera sido revalorizar el fondo de reversión, expresamente lo habría dispuesto, como ya ocurrió en anteriores actualizaciones<sup>132</sup>. Su falta de

---

<sup>131</sup> Esta normativa regula exclusivamente la actualización de activos excluyendo la posibilidad de regularizar el balance, puesto que la norma no permite la actualización de los elementos patrimoniales que no se encuentren registrados en el balance.

<sup>132</sup> *Vid.*, el Decreto 1580/1974, de 24 de mayo, por el que se adaptan las normas de la Ley sobre Regularización de Balances a las empresas concesionarias de obras y servicios públicos. El art. 3.4º permitía las empresas con activos revertibles destinar “las plusvalías procedentes de la regularización de activos no revertibles a una cuenta especial que lucirá en el pasivo del Balance con la debida separación, y bajo el título “Fondo de Reversión. Decreto 1580/1974, de 24 de mayo”, de tal forma que la cuantía máxima que podía alcanzar el fondo de reversión se limitaba al importe originario o legalmente regularizado del activo revertible, deducido, en su caso, el saldo de aquella cuenta (“Fondo de Reversión. Decreto 1580/1974, de 24 de mayo”. Este sistema provocaba una cierta incongruencia al incorporar al fondo de reversión la revalorización derivada de los activos no revertibles. Posteriormente, el Real Decreto 382/1984, de 22 de febrero, reguló, en su art. 5.3, la actualización del fondo de reversión, la cual se realizaba multiplicando el nuevo

regulación no puede dar lugar a que se aplique, de forma supletoria, el régimen previsto para las amortizaciones, puesto que queda patente en la nueva regulación del IS que el fondo de reversión no es una amortización.

Esta situación provocará un desfase debido a que, al actualizarse los activos revertibles y sus correspondientes amortizaciones, las dotaciones previstas no alcanzarán el valor neto contable de dichos bienes, lo que generará calcular de nuevo el importe de las dotaciones futuras a realizar, pudiendo dar lugar a un gasto excesivo, ya que no se han establecido límites<sup>133</sup>.

---

valor neto contable de los activos revertibles por la proporción que suponía el fondo de reversión sobre el resto de los fondos propios, incluido el de reversión que financian los activos revertibles. Con esta fórmula se tenía en cuenta el factor endeudamiento, de tal forma que, si el activo revertible se había financiado exclusivamente con capital ajeno, la proporción era 1 y todo el aumento del valor neto contable del activo revertible se incorporaba al fondo de reversión por lo que no procedía la revalorización de las cuotas, ya que las deudas se satisfacen, normalmente, por su nominal. Para una visión más amplia del tema, véase. CEA GARCÍA, en *Análisis contable de la reversión de activos*, *op. cit.*, pág. 84 y ss. GINER INCHAUSTI en “La actualización de los fondos de reversión”, *op. cit.*, págs. 281 y ss., y en “Reflexiones en torno a la dotación al fondo de reversión”, *op. cit.*, págs. 201 y ss. LASHERAS MERINO, en “El fondo de reversión y el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 1035 y ss. SOPENA i GIL, en “El Real Decreto 382/1984, de 22 de febrero, por el que se desarrolla la actualización de valores de la Ley de Presupuestos de 1983”, *REDF*, núm. 41, enero-marzo de 1984, pág. 64 y ss.

<sup>133</sup> Contraria es la postura de la DGT en contestación a tres consultas, de 26 de febrero de 1997, en las que se admite la actualización del fondo de reversión, equiparándolo, según una reminiscencia histórica, con la amortización. “A efectos de realizar la actualización, las dotaciones realizadas al fondo de reversión deberán considerarse dentro del término “amortizaciones” y, por tanto, deberán aplicarse sobre las mismas, en la medida en que fueron deducibles, los coeficientes correspondientes al año en el que fueron deducidas con carácter definitivo.”

Creemos que la argumentación es errónea ya que supone un retroceso respecto a la nueva regulación. Ya la Ley 61/1978 desligó el fondo de reversión y la amortización técnica, ratificándose en la Ley 43/1995, por lo que no es correcto desde el punto de vista jurídico que se aplique extensivamente el régimen fijado para las amortizaciones basándose en el hecho de que el RD 2631/1982 empleaba el término “amortización por reversión” y más desde que el TC, en sus sentencias 296/1994 y 185/1995, ha dejado bien claro que lo que importa es la naturaleza de las figuras y no su *nomen iuris*. No se puede, en consecuencia, equiparar el fondo de reversión a

Somos de la opinión de que el legislador tendría que haber previsto la actualización del fondo de reversión habida cuenta su estrecha relación con los activos revertibles y su correspondiente amortización, que sí son objeto de actualización, lo que genera la necesidad de modificar el valor final del fondo de reversión y, en consecuencia, las dotaciones anuales. Es decir, a pesar de no permitir la última actualización de balances su aplicación a los fondos de reversión, será necesario “adecuarlos” a los nuevos valores resultantes de las operaciones de actualización, dando lugar a dotaciones superiores a las anteriores, es decir, una base imponible inferior.

Además, hay que señalar que, de haberse autorizado la revalorización del fondo de reversión, el coste fiscal para las mismas habría sido inferior ya que la revalorización imputable al mismo habría reducido la cuantía de la cuenta de reserva sobre la que se aplica el gravamen único del 3 por 100.

Es necesario actualizar el fondo de reversión para que cumpla la misión que tiene encomendada, porque sino, al término de la concesión, se producirá una pérdida patrimonial por la diferencia entre el valor inicial y el actualizado de la inversión, resultando afectados los intereses de los accionistas que sufrirán un perjuicio económico en la medida del incremento del coste de la vida habido durante la concesión administrativa<sup>134</sup>. Como indica GOXENS DUCH, “el

---

la amortización, a efectos de su actualización, por el hecho de que un RD, ya derogado, utilizase la expresión “amortización por reversión”, cuando se trata de dos figuras cuya naturaleza, estructura y funciones son diferentes.

<sup>134</sup> Esta regulación que va dirigida a revalorizar exclusivamente los activos revertibles que formen parte del inmovilizado material y sus correspondientes amortizaciones adecuándolos a los valores actuales, pero no el fondo de reversión, quizá parte de los distintos fines que tienen asignados ambos fondos. La

Fondo de Reversión no ha de cubrir solo el valor que del capital social se ha destinado al activo revertible sino la actualización de dicha inversión; por ello, las cuotas anuales destinadas al Fondo deberían poder ser revalorizadas.”<sup>135</sup>

Por lo tanto se puede concluir que, al no preverse en la última actualización de balances la actualización del fondo de reversión, pero sí la de los activos revertibles y sus correspondiente amortizaciones, será necesario adecuar las dotaciones futuras a los nuevos valores resultantes de las operaciones de actualización, para evitar que se produzca una pérdida patrimonial por esa diferencia, pero sin dar lugar a la revalorización del fondo de reversión, pues no ha sido éste el deseo del legislador<sup>136</sup>.

---

amortización técnica distribuye el coste de los bienes depreciables a lo largo de su vida útil, permitiendo su futura reposición. Con su revalorización se evita que se produzca una pérdida en el momento de su sustitución por la diferencia entre los costes históricos y su precio de reposición. Mientras que el fondo de reversión, cuya finalidad es recuperar el capital invertido en los activos revertibles, acaso no sería necesario actualizarlo ya que las deudas se reintegran, normalmente, por su valor nominal, es decir, una cuantía fija en términos monetarios y no por su valor actual. Ahora bien, siguiendo con esta argumentación, esta regulación presupone que la financiación de los activos revertibles es íntegramente ajena, puesto que sino se perjudican los intereses de los accionistas que sufrirán una pérdida por la diferencia entre la inversión inicial en el activo revertible y su valor actualizado en el momento de la reversión.

En cualquier caso, la articulación de un sistema de actualización que recoja la incidencia que tiene la forma de financiación de los activos revertibles no es sencilla. La actualización del año 1984, sobre permitir rectificar el fondo de reversión, tenía en cuenta el efecto endeudamiento, si bien fue objeto de críticas por la doctrina ya que no recogía adecuadamente la forma de financiación y, además, era “difícil de interpretar en muchos casos”. GINER INCHAUSTI, en “La actualización de los fondos de reversión”, *op. cit.*, pág. 304.

<sup>135</sup> “La amortización financiera y la amortización técnica en las empresas concesionarias de servicios públicos”, *op. cit.*, pág. 160.

<sup>136</sup> En la misma línea que se ha defendido en este apartado, ÁLVAREZ LÓPEZ y otros autores han escrito que la actualización de balances de 1996 es una solución parcial al problema de la inflación por cuanto existen determinadas partidas de balance, entre las que se encuentra el fondo de reversión, que, a pesar de estar

---

afectadas por las variaciones de precios, quedan fuera de su ámbito. “Un buena parte de culpa de esa parcialidad la tiene el hecho de que son sustancialmente medidas fiscales que, por pretender no gravar rentas nominales, han estado impregnadas de una preocupación patente por evitar evasiones impositivas (...). Para estos profesores, el fondo de reversión debería haber sido objeto de actualización ya que “(...) las medidas revalorizadoras (...) pretenden el mantenimiento del capital financiero en términos reales, lo que implica actualizar los activos según índices generales de precios, y que las fuentes de financiación que paralelamente se vean afectadas, particularmente los recursos propios, alcancen asimismo una valoración real en moneda constante; dado que el fondo de reversión no tiene porqué identificarse estrictamente con un pasivo monetario, al tener como función la recuperación de valor de un activo que sufre como los demás los efectos inflacionistas, es lógico plantear su actualización equivalente.” En “La parcialidad de las medidas de actualización de balances analizada mediante un estudio de las ausencias más significativas en la normativa de 1996”, *Revista de contabilidad*, núm. 1, 1998, págs. 19 a 51.



## **VI. CONCLUSIONES FINALES**

### **LA REVERSIÓN EN LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS DE SERVICIO PÚBLICO.**

**Primera.** La extinción normal del contrato administrativo de gestión de servicios públicos se produce por la conclusión del plazo de duración y de las prórrogas correspondientes fijadas en el mismo. El efecto derivado de su terminación es la reversión a la Administración del servicio público y la reversión, igualmente, de las obras e instalaciones necesarias para su funcionamiento. La reversión de activos, que da lugar a crear un fondo de reversión, no es la causa sino el efecto que origina la terminación del plazo por el cual el servicio público fue concedido.

**Segunda.** La reversión no es un elemento esencial del contrato de concesión, sino que, en cualquier caso, dependerá de lo pactado y fijado en las cláusulas del pliego de condiciones. De tal manera que la reversión de los bienes únicamente acontece cuando así se estipula en el contrato.

**Tercera.** Las modificaciones legislativas en materia de contratación administrativa acaecidas en los últimos años recogen una importante reducción del plazo de duración de los contratos de gestión de los servicios públicos. Creemos que esta reducción de los plazos tiene su razón de ser en el correcto funcionamiento del propio contrato y no para garantizar la igualdad de

oportunidades entre posibles licitadores, ya que para ello existen, a lo largo de la Ley, una serie de medidas encaminadas a lograr ese propósito. El contrato de concesión necesita, para su adecuada ejecución y por su propia naturaleza de un plazo cierto, gracias al cual, las partes quedan vinculadas y adquieren una serie de derechos y obligaciones que no pueden abandonar a su libre albedrío. Este plazo permite delimitar perfectamente la responsabilidad, tanto del concesionario en el supuesto de abandono o incumplimiento de la concesión, como de la Administración, si procede a rescatar anticipadamente la misma.

**Cuarta.** El concesionario es el propietario de los activos revertibles, los cuales no pasarán al patrimonio de la Administración hasta su reversión, si bien, aquél no puede disponer libremente de los mismos, por cuanto se hallan, además de destinados a un determinado servicio público, afectos a una futura reversión. La Administración no ostenta ningún derecho real sobre los activos revertibles, sino que el concesionario está sujeto a una obligación nacida de un contrato, para la cual se ha señalado un día cierto, por lo que puede calificarse de obligación a plazo, de acuerdo con el art. 1125 del CC.

**Quinta.** La incorporación de España a la UE y su objetivo de conseguir un efectivo mercado interior ha llevado a la aparición del “servicio universal”, que parece es la fórmula que va a sustituir la clásica de servicio público.

El servicio universal se basa en la idea de que la satisfacción de las necesidades colectivas se puede alcanzar a través del mercado, mediante operadores particulares. Desaparece el monopolio público y la titularidad

exclusiva de la Administración. Ahora bien, por sí sólo el mercado y su funcionamiento no podrían garantizar esa universalidad, dado que no les resultaría rentable en términos económicos, por lo que ha sido necesario encontrar otra fórmula que conjugue estos dos objetivos, asegurándose su acceso y disfrute por la totalidad de la población mediante una regulación jurídica suficiente y adecuada.

Esta sustitución de los clásicos servicios públicos de carácter económico por los denominados servicios universales conllevará la desaparición de las fórmulas de gestión indirecta de los servicios públicos de contenido económico y con ella uno de los efectos que se producen al concluir los contratos, como es la reversión.

## **TRATAMIENTO CONTABLE DEL FONDO DE REVERSIÓN.**

**Sexta.** Deducimos la obligatoriedad de crear contablemente el fondo de reversión de los principios contables de prudencia, devengo y correlación de ingresos y gastos.

La función del fondo de reversión es crear un capital con el que hacer frente a la pérdida patrimonial derivada de la entrega gratuita de los elementos del activo al ente público, cuando concluya la concesión administrativa. Su finalidad es restablecer financieramente la inversión en el activo revertible. De esta forma, esta pérdida conocida, desde el inicio del contrato de concesión, y necesaria, en el sentido de correlacionada, se imputa durante los ejercicios en los que se obtienen ingresos derivados del contrato, evitándose que se dé, en su totalidad, en el ejercicio de la reversión, lo que podría llegar a producir la

imposibilidad de hacer frente a los compromisos que la empresa tiene asumidos, ya no solo con los terceros acreedores, sino como sus propios accionistas.

**Séptima.** El fondo de reversión refleja una pérdida patrimonial cierta que acontecerá en una fecha, en principio, determinada. Sin embargo, debido a que la reversión tiene lugar en un plazo relativamente largo, puede existir incertidumbre sobre la cuantía de la pérdida. En consecuencia, cumple todos los requisitos de las provisiones para riesgos y gastos. Es un pasivo exigible a largo plazo, que debe figurar junto a los empréstitos, deudas y proveedores a largo plazo.

La dotación al fondo de reversión es un gasto contable más del ejercicio y que, como tal, debe figurar en la contabilidad. Además se trata de un gasto necesario para la empresa.

Las dotaciones al fondo de reversión no reflejan ninguna depreciación real del activo revertible, así como ningún coste empresarial. La relación existente con dichos elementos es indirecta, al servir para cuantificar la magnitud de la pérdida.

**Octava.** La cuantía final del fondo de reversión debe ascender exclusivamente al valor neto contable de los activos revertibles, es decir, la parte del valor del bien no recuperada vía amortización técnica, más los gastos necesarios para llevar a cabo la reversión.

Por ello, llegamos a la conclusión de que fondo de reversión y amortización técnica son dos conceptos distintos, pero relacionados, en el sentido de que si

la empresa no destina el fondo de amortización técnica a la reposición de los activos, podrá destinarlo a la amortización por reversión, no siendo necesario duplicar el gasto. Es la función financiera del fondo de amortización técnica la que puede confundirse con la función del fondo de reversión.

La amortización técnica de los activos revertibles debe practicarse en función de su verdadera vida útil, con independencia de la duración de la concesión, la cual no juega como un límite legal en la fijación de aquélla. No somos partidarios de identificar la vida útil de los activos revertibles con la duración de la concesión, ya que se trata de una interpretación forzada de las normas contables.

**Novena.** En contabilidad, los activos revertibles deben figurar en el activo del balance junto a los demás elementos integrantes de la empresa, si bien consideramos que, tanto en el balance como en la memoria, se tendría que destacar el hecho de que están sujetos a una importante limitación que es su reversión, en fecha cierta, a un ente público, lo cual merma alguna de las características de los activos, sin que en ningún caso puedan calificarse, ni jurídica, ni contablemente, de activos ficticios.

**Décima.** El reparto lineal del gasto por reversión debe ser rechazado, ya que vulnera el principio de correlación de ingresos y gastos, siendo de aplicación, únicamente, en el supuesto de que las fórmulas de carácter financiero fueran de difícil o imposible implantación.

La imputación más acorde con el principio de correlación de ingresos y gastos es la que reparte el gasto por reversión en función de los ingresos que genera

la concesión, ya que cualquier otra fórmula distorsionaría los resultados de la empresa y, en consecuencia, la verdadera situación de la misma.

**Undécima.** Consideramos que, en las empresas concesionarias de servicios públicos, con cláusula de reversión de activos, es de gran importancia que en la memoria se contenga toda la información relativa a la actividad que desarrolla y las condiciones de la concesión, con la descripción del objeto de la misma y, especialmente, de los problemas que genera la reversión.

**Duodécima.** El tratamiento contable del fondo de reversión contenido en el PGC de 1973, si bien supuso un gran avance, fue incompleto y, según nuestra opinión, desacertado. Incompleto, porque su regulación lo único que hacía era reconocer la existencia del fondo de reversión. Fue, además, una regulación desacertada al incluir el fondo de reversión dentro del subgrupo (11) "Reservas".

Las adaptaciones sectoriales del PGC 1973 regularon de forma más precisa el fondo de reversión. Se configuró como una reserva, aunque conceptualmente se consideró una provisión. Además, se estableció su dotación con carácter normal y periódico, considerándose un gasto del ejercicio. Se excepcionaba el régimen general de las reservas, produciéndose una incongruencia respecto de las funciones y funcionamiento de las mismas.

La aplicación de las plusvalías de la regularización legal de los activos no revertibles de estas empresas a la cuenta del fondo de reversión, planteaba problemas a la hora de efectuar los cálculos sobre el fondo de reversión, además de asociar cuentas de distinta naturaleza.

La adaptación del PGC a las Federaciones y Agrupaciones Deportivas del año 1984 configuró el fondo de reversión como una provisión del inmovilizado, por lo que su ubicación, aunque mejoró respecto a las normas anteriores, no era ni del todo correcta, ni concordante con el resto de las cuentas de su subgrupo. Se produjo una inversión en lo que había sido una tradición legislativa de favorecer el tratamiento fiscal de los bienes revertibles cuando se adquirirían mediante recursos ajenos, penalizándose el endeudamiento.

**Decimotercera.** La regulación contenida en la Resolución del ICAC sobre el fondo de reversión, a pesar de sus omisiones, supone un progreso importante en la contabilización del fondo de reversión, defendiendo una postura avanzada que recoge teorías ya sustentadas por parte de la doctrina.

Además, desde el punto de vista contable, debe valorarse positivamente el hecho de que esta normativa cubra un vacío existente, ya que la única cuenta del inmovilizado inmaterial a la que no alude el PGC, en sus normas de valoración, es la (211) “Concesiones administrativas”, dando unos criterios específicos de valoración aplicables a este tipo de inmovilizado, así como respecto a uno de sus efectos fundamentales, cual es el fondo de reversión.

Esto nos da pie, sin embargo, para estimar que el ICAC se ha excedido en las competencias otorgadas en la Disposición Final Quinta del PGC, ya que no se desarrolla una norma de valoración, sino que se crea una regulación nueva.

La regulación sectorial vigente es más detallada y concreta que la contenida en la Resolución del ICAC, colmando alguna de sus lagunas y, especialmente, en el establecimiento de las pautas concretas en base a las cuales se deben efectuar las dotaciones anuales al fondo de reversión.

## **EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL FONDO DE REVERSIÓN.**

**Decimocuarta.** La posibilidad de que las sociedades concesionarias con cláusula de reversión se dedujeran las cantidades destinadas a la amortización de las obligaciones hipotecarias se reguló, por primera vez, en el Real Decreto de 11 de abril de 1893, por el que se aprobó el Reglamento provisional para la imposición, administración y cobranza de la Contribución Industrial y de Comercio.

La finalidad perseguida por este beneficio era, de una parte, que las empresas cumplieren con el art. 187 Cco. y, de otra parte, favorecer fiscalmente a aquellas compañías que realizan determinadas actividades que el Estado o no puede o no quiere asumir.

Creemos que este beneficio fiscal no puede identificarse como un fondo de reversión parcial. Y no puede identificarse porque tanto su naturaleza, como su finalidad y su cuantía son diferentes. El único punto de conexión es el tomar como importe la parte de los activos financiada mediante la emisión de obligaciones hipotecarias.

Que estas cantidades no fueran deducibles de los ingresos, no era óbice para que los concesionarios, con cierta previsión de futuro, tuvieran en cuenta el hecho de la reversión y fueran creando una reserva o fondo para hacer frente a la entrega de los bienes al concluir el contrato.

Este beneficio fiscal se mantuvo, en los mismos términos, hasta la LIS de 1978.



**Decimoquinta.** Fue la Ley de Autopistas, de 10 de mayo de 1972, la que introdujo, en su art. 13, la posibilidad de que las sociedades concesionarias de autopistas de peaje efectuasen dos tipos de amortización. Una amortización técnica y otra que, posteriormente, recibió la denominación de amortización por reversión.

Se permitía amortizar aquellos elementos del activo que, sin ser percederos durante el período concesional, debían ser entregados de forma gratuita al ente público al concluir la concesión. Así, los concesionarios de autopistas podían crear un “fondo”, para esta clase de activos, con el que hacer frente a la futura reversión.

**Decimosexta.** El Decreto 1580/1974, de 24 de mayo, por el que se dictaron normas sobre la regularización de los balances de las empresas concesionarias de obras y servicios públicos es la primera norma fiscal en la que el legislador emplea el término fondo de reversión, surgiendo a raíz de una regularización legal de Balances. Se crea como una reserva, por las plusvalías resultantes de las operaciones de regularización de balances realizadas, que el legislador permitía destinar a la reversión y en una cuantía que nada tenía que ver con la reversión.

**Decimoséptima.** La Orden ministerial, de 18 de mayo de 1976, sobre tratamiento fiscal de determinados aspectos económicos y financieros de las Sociedades Concesionarias de Autopistas de Peaje es la primera norma legal en la que se admite la deducibilidad de las cantidades destinadas a la creación del fondo de reversión, para determinar la base imponible del IS.

De la Disposición sexta de la Orden de 18 de mayo de 1976 deducimos la incompatibilidad entre el fondo de reversión y el derecho reconocido en el art. 17.7 del Texto Refundido y llegamos a la conclusión de que estos beneficios fiscales son distintos.

**Decimoctava.** Fue la Ley 61/1978 quien introdujo el cambio fundamental en la materia que se está analizando al permitir, con carácter general, a todas las sociedades concesionarias de servicios públicos con cláusula de reversión, la deducción de las cantidades destinadas a crear un fondo de reversión.

El problema que planteó la LIS de 1978 y su RIS de 1982 fue que regularon la amortización técnica y el fondo de reversión como dos conceptos independientes y sin ninguna conexión, lo que obligó a tratar fiscalmente como una alteración patrimonial, en el momento de producirse la reversión, la “amortización acumulada no revertida”. Creemos que el incremento o disminución de patrimonio generado lo era, no por las amortizaciones técnicas sino, por el fondo de reversión que había sido dotado en exceso o en defecto. En cualquier caso, criticamos la impropiedad de la fórmula empleada por el Reglamento “amortizaciones no revertibles”, ya que lo único que revierte son los activos. Esta regulación originó discrepancias entre la normativa fiscal y la normativa mercantil. Discrepancias que afectaban tanto al concepto como a la cuantía del fondo de reversión y que generaban la obligación de practicar ajustes extracontables positivos o negativos por la diferencia. Si bien dichos ajustes tenían carácter de diferencia temporal, creemos que, en algunos supuestos, de conformidad con el principio de prudencia, era aconsejable considerarlos como si fueran diferencias permanentes, debido a que la compensación del impuesto

anticipado o diferido podía producirse a muy largo plazo, por lo que no era necesario proceder a su anotación contable.

### **LA LEY 43/1995 DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.**

**Decimonovena.** El art. 10.3 de la LIS debe interpretarse según su tenor literal, para evitar la deslegalización de la base imponible. En consecuencia, no serán de aplicación para su cálculo los preceptos que son desarrollo de disposiciones dictadas en desarrollo del Cco. y demás leyes relativas a la determinación de la base imponible, es decir, reglamentos de reglamentos. En estos casos, el resultado contable obtenido de la aplicación de la citadas normas no será válido a efectos del cálculo de la base imponible.

**Vigésima.** Las resoluciones del ICAC son desarrollo reglamentario del RD 1643/1990 y no de la LAC, por lo que no cabe su aplicación para determinar el resultado contable a efectos del cálculo de la base imponible del IS. En cualquier caso, tendrán valor de interpretación administrativa de la norma contable.

Las adaptaciones sectoriales del PGC, en cuanto a la memoria y a las normas de valoración, son desarrollo reglamentario del RD 1643/1990, por lo que no cabe su aplicación para determinar el resultado contable a efectos del IS. Tendrán, al igual que las resoluciones del ICAC, valor de interpretación administrativa de la norma contable.

## **EL FONDO DE REVERSIÓN EN LA ACTUAL LIS.**

**Vigesimoprimera.** Las dotaciones al fondo de reversión o dotaciones para la recuperación de los activos revertibles son un gasto deducible de los ingresos para obtener la base imponible del IS.

No constituyen un beneficio fiscal otorgado a los sujetos pasivos del impuesto que tienen suscrito un contrato de concesión administrativa con cláusula de reversión de los activos, sino que se sitúan en el adecuado cálculo de la base imponible, la cual determina la capacidad económica relativa del sujeto pasivo.

**Vigesimosegunda.** Dentro de los gastos deducibles del IS, su naturaleza jurídica responde a una provisión para riesgos y gastos, excepcionalmente admitida como tal, puesto que reflejan una pérdida cierta, aunque indeterminada en algunos aspectos, como el importe final de los activos revertibles y el de las reparaciones a realizar.

**Vigesimotercera.** La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, ha variado su régimen jurídico respecto de la legislación anterior, produciéndose una mejora en la técnica legislativa puesto que dichas dotaciones se ajustan más a la realidad y, en consecuencia, a la capacidad económica del sujeto pasivo, provocando la desaparición de las medidas accesorias que el RIS de 1982 tuvo que adoptar como consecuencia de los excesos o defectos de dotación, los cuales generaban un diferimiento o un anticipo en el pago del impuesto, a todas luces injustificables.

**Vigesimocuarta.** La Ley 43/1995 establece como requisitos para la admisión como gasto de las dotaciones para la recuperación del activo revertible que se adecuen a las condiciones de la reversión establecidas en la concesión administrativa y que su saldo no exceda del valor contable de los activos en el momento de la reversión, incluyendo el importe de las reparaciones necesarias para llevar a cabo la entrega.

Entendemos por condiciones de la reversión las de carácter temporal y las objetivas. En consecuencia, se tiene que tener en cuenta el momento de la conclusión de la concesión administrativa, los elementos a revertir y el estado en que deben entregarse. Pero no es necesario, contrariamente a lo que acontecía en la legislación anterior, que las dotaciones se imputen fiscalmente según señala el plan económico-financiero de la concesión.

En cuanto al importe final del fondo de reversión que se cifra en el valor contable de los activos a revertir, opinamos que se refiere a su valor neto contable, es decir, la diferencia entre el valor por el que figuran dichos elementos en la contabilidad y el importe de su amortización contable acumulada.

Por “reparaciones exigidas por la entidad concedente para la recepción del mismo” incluimos aquellas reparaciones o gastos necesarios y excepcionales a realizar al culminar la concesión, pero no pueden incluirse los gastos ordinarios de reparación y mantenimiento de los activos.

**Vigesimoquinta.** Al tratarse de una provisión para riesgos y gastos, la pretensión de la ley de que el saldo del fondo de reversión, en el momento de

la entrega, sea “igual” al valor contable del activo incluido el importe de las reparaciones será de difícil consecución, por lo que hubiera sido más acertada la expresión “no exceda”.

**Vigesimosexta.** La Ley 43/1995 mantiene la independencia entre el fondo de reversión y el fondo de amortización, revelando que son conceptos distintos, si bien establece unas relaciones que conforman una cierta interdependencia, en aras a lograr que la base imponible sea un fiel reflejo de la capacidad económica del sujeto y que las dotaciones se ajusten a la pérdida que va a sufrir el sujeto pasivo, evitando que se tengan que incluir unas medidas para hacer frente al exceso o defecto de las dotaciones.

**Vigesimoséptima.** La Ley no regula el método de imputación del gasto por reversión por lo que el sujeto pasivo podrá emplear el método establecido en la normativa contable, la cual destierra las dotaciones lineales y prioriza la utilización de sistemas financieros que tengan en cuenta la correlación de ingresos y gastos, o se podrán efectuar dotaciones lineales.

Las dotaciones deben ser anuales, adecuándose al período impositivo de la sociedad, y sistemáticas, con independencia de los resultados de la sociedad.

Como sucede con los demás gastos del ejercicio, para admitirlos fiscalmente como tales, será necesario que estén contabilizados, sean imputables al ejercicio y estén justificados, si bien de conformidad con el art. 19.3 de la LIS será posible que las dotaciones al fondo de reversión de un ejercicio se imputen en otro posterior al de su devengo, siendo gasto fiscalmente deducible, si esta operación no implica una tributación inferior.

**Vigesimoctava.** La actual ley se encamina a crear un fondo de reversión según las pautas fijadas en la normativa contable. La regulación fiscal es compatible con la contable. El único motivo que parece haber inducido al legislador a incluirlo dentro de la Ley, haciendo una alusión específica, es el de evitar la posible confusión que se pudiera producir por el hecho de que anteriormente a la Ley 61/1978 no fue admitida la deducibilidad de las dotaciones al fondo de reversión.

Las normas contables que en la actualidad regulan específicamente el fondo de reversión no son de aplicación obligatoria y supletoria a la ley fiscal, en el sentido del art. 10.3 de la LIS, por cuanto son el desarrollo reglamentario de un reglamento. En consecuencia, el sujeto pasivo podrá imputar como gasto fiscal las dotaciones contables al fondo de reversión si se respetan las pautas señaladas en la LIS. En las cuestiones no reguladas por ésta, no estará vinculado por aquellas normas.

**Vigesimonovena.** En el supuesto de actualización legal de balances, el fondo de reversión debería ser objeto de actualización porque sino se producirá, a la conclusión de la concesión, una pérdida patrimonial por la diferencia entre el valor inicial y el actualizado de la inversión, resultando afectados los intereses de los accionistas que sufrirán un perjuicio económico en la medida de la inflación habida durante la concesión.

La última actualización llevada a cabo no indica nada acerca del fondo de reversión por lo que consideramos que no podrá ser objeto de corrección. Tampoco puede aplicarse de forma supletoria el régimen previsto para las

amortizaciones puesto que en la nueva LIS queda claro que el fondo de reversión no es una amortización.

La actualización de los activos revertibles y sus correspondientes amortizaciones provocará la necesidad de calcular de nuevo el importe de las dotaciones futuras a realizar, pudiendo dar lugar a un gasto excesivo, puesto que no se han establecido límites.



## VII. BIBLIOGRAFÍA.

- AGULLÓ AGÜERO, A.: “El Impuesto sobre Sociedades ante el Derecho Comunitario”, *Impuestos*, núm. 10, 1986, págs. 131 y ss.
- ALBENDIZ LEÑA, A.: “Las concesiones administrativas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 34, 1999, págs. 25 a 52.
- ALBI CHOLBI, F.: *Tratado de los modos de gestión de las Corporaciones Locales*, Ed. Aguilar, Madrid, 1960.
- ALBI IBÁÑEZ, E.: *Sistema fiscal español*, 14<sup>a</sup> edición, Ed. Ariel, Barcelona, 1999.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Consideraciones generales sobre la reforma (Ley de 26 de diciembre de 1957)”, *Revista de Derecho financiero y Hacienda Pública*, núm. 29, 1958, págs. 9 a 30.
- “Exención del impuesto”, *Nueva Enciclopedia Jurídica*, Ed. Seix, Barcelona, 1958.
- “Estudio preliminar” a la obra de Juan Antonio y Ramón Drake y Drake *Impuesto industrial (Licencia fiscal)*, Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1961.
- “La cuota por beneficios del impuesto industrial”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. XVI, núm. 65-66, 1966, págs. 1587 a 1644.

- “El Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. XVI, núm. 65-66, 1966, págs. 1645 a 1730.
- *Introducción al sistema impositivo español*, 2ª edición, Ed. Guadiana, Madrid, 1970.
- “La Ley de Medidas Urgentes en el contexto de la proyectada reforma tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 15-16, 1977, págs. 461 a 480.
- “Aproximación a una teoría de las reformas tributarias españolas”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 19, 1978, págs. 461 a 476.
- “Evolución histórica del sistema fiscal español y líneas idóneas des su reforma”, *Lecturas sobre sistema tributario español*, Ed. Jardiel Poncela, Madrid, 1979, págs. 181 a 202.
- “El Repartimiento General de Utilidades: Impuestos territorial de cupo, con ribetes personales”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 33, 1982, págs. 5 a 24.
- *Sistema tributario español y comparado*, 2ª edición, Ed. Tecnos, Madrid, 1992.
- “La potestad normativa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas”, *Partida Doble*, núm. 50, 1994, págs. 27 a 33.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Jurisprudencia Constitucional*, Instituto de Estudios Fiscales, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1993.

ALONSO MURILLO, F.: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Ley 43/1995, de 27 de diciembre*, Ed. McGraw-Hill, Madrid, 1996.

ALONSO SÁNCHEZ, U.: “Las amortizaciones en el nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (aprobado por el Real Decreto 2631/82, de 15 de octubre)”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 41, 1983, págs. 321 a 334.

ÁLVAREZ CORUGEDO, J.: “ Situación estratégica de la base imponible en el proceso impositivo”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 94, 1971, págs. 665 a 683.

ÁLVAREZ LÓPEZ, J.: *Contabilidad general. La problemática de la moderna contabilidad empresarial, rigurosamente sistematizada y puesta al día, con numerosos ejemplos de aplicación*, Donostiarra cop., San Sebastián, 1979.

ÁLVAREZ LÓPEZ, J. M. C., CANO RODRÍGUEZ, M., LILLO CRIADO, M. y LILLO CRIADO, J. L.: “La parcialidad de las medidas de actualización de balances analizada mediante un estudio de las ausencias más significativas en la normativa de 1996”, *Revista de Contabilidad*, núm. 1, 1998, págs. 19 a 51.

AMAT SALAS, O.: *Tratado de Contabilidad. Vol. I y II*, CEAC, Barcelona, 1988.

- *Contabilidad europea*, AECA, Madrid, 1996.

AMORÓS RICA, N.: “Ingresos computables y partidas deducibles”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 147, 1980, págs. 707 a 765.

ANDRÉS AUCEJO, E.: *La actualización monetaria de valores contables*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997.

- “La amortización de los activos revertibles a la Administración”, *Impuestos*, núm. 23, 1999, págs. 80 a 113.

- 
- *La amortización del inmovilizado material: régimen fiscal en el Impuesto sobre Sociedades con remisión a la normativa mercantil y contable*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.
- ARCHEL DOMÉNECH, P.: “Los pasivos contingentes”, *Técnica Contable*, núm. 512/513, 1991, págs. 469 a 486.
- ARIMANY LAMOGLIA, E.: *La reversión de instalaciones en la concesión administrativa de servicio público*, Ed. Bosch, Barcelona, 1981.
- ARIÑO ORTIZ, G.: *La afectación de bienes al servicio público*, Enap, Madrid, 1973.
- *Las tarifas de los servicios públicos*, Ediciones del Instituto García Oviedo, Universidad de Sevilla, 1976.
  - “El servicio público como alternativa”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 23, 1979, págs. 537 a 560.
  - *Economía y Estado. Crisis y reforma del sector público*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1993.
  - “Sobre el significado actual de la noción de servicio público y su régimen jurídico”, *El nuevo servicio público*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997, págs. 17 a 54.
  - “El servicio público y servicio universal en las telecomunicaciones”, *Ekonomiaz, Revista de economía vasca*, núm. 37, 1997, págs. 34 a 53.
  - *Contratación Pública II. Segundas Jornadas de Valladolid*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997.
- ARNAU ZOROA, F. y GONZÁLEZ SAAVEDRA, F.: “Las empresas concesionarias de autopistas: aspectos contables y financieros”, *Partida Doble*, núm. 13, 1991, págs. 12 a 26.

---

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS: *Naturaleza y filosofía de los principios contables*. VII Congreso Nacional de Censores Jurados de Cuentas de España, Vigo, 20-23 marzo de 1985.

- *Implicaciones contables del R. D. 3061/1979 sobre régimen fiscal de la inversión empresarial*, Madrid, 1986.
- *Lecturas sobre principios contables. Recopilación de trabajos de varios autores*, Madrid, 1989.
- *Principios contables. Fondo de Reversión. Documentos 14*, 1ª edición, Madrid, 1989.
- *Principios contables. Principios y Normas de Contabilidad en España. Documentos 1*, 8ª edición, Madrid, 1992.
- *Principios contables. Fondo de Reversión. Documentos 14*, 2ª edición, Madrid, 1992.
- *Principios contables. Inmovilizado inmaterial y gastos amortizables, Documentos 3*, 8ª edición, Madrid, 1992.
- *Principios contables. Inmovilizado Material, Documentos 2*, 8ª edición, Madrid, 1992.
- *Principios contables. Provisiones, contingencias y acontecimientos posteriores al cierre de los estados financieros. Documentos 11*, 3ª edición, Madrid, 1992.
- *Principios contables. Recursos Propios, Documentos 10*, 3ª edición, Madrid, 1992.
- *Principios contables. Fondo de Reversión. Documentos 14*, 3ª edición, Madrid, 1995.

- 
- *Principios contables. Gastos*. Documentos 17, 2ª edición, Madrid, 1996.
- BALLESTER CASADO, M.: “Evolución fiscal del fondo de reversión”, *Actualidad Financiera*, núm. 34, 1991, págs. 187 a 199.
- “En torno al fenómeno de la reversión”, *Comunicación al IV Encuentro de profesores universitarios de contabilidad*, Universidad de Cantabria, Santander, 1991, págs. 1267 a 1283.
- *Un ensayo sobre la reversión de activos*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1998.
- BALLESTER CASADO, M. y CALLE GARCÍA, M. J.: “Las provisiones y el análisis financiero”, *Actualidad Financiera*, núm. 44, noviembre 1995, págs. 1215 a 1229.
- BALLESTER CASADO, M. y CISNEROS RUIZ, A. J.: “La adecuación de las partidas del balance para el análisis financiero: una alternativa”, *Actualidad Financiera*, núm. 8, mayo 1996, págs. 727 a 733.
- BANACLOCHE PÉREZ, J.: *La reforma del Impuesto sobre Sociedades. Análisis, comentarios y jurisprudencia*, La Ley-Actualidad cop., Madrid, 1996.
- *Manual de tributación. Sentencias escogidas*, La Ley-Actualidad cop., Madrid, 1997.
- BAÑO LEÓN, J. M.: *Derecho de los contratos públicos. Estudio sistemático de la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas*, Ed. Praxis, Barcelona, 1995.
- BAUTISTA PÉREZ, F.: “La imputación de ingresos y gastos en el Impuesto de Sociedades”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 32, 1981, págs. 639 a 647.

- BAYONA DE PEROGORDO, J. J.: *Derecho Financiero*, Ed. Librería Compás, Alicante, 1989.
- BAYONA DE PEROGORDO, J. J. y SOLER ROCH, M. T.: *Compendio de Derecho Financiero*, Ed. Compás, Alicante, 1991.
- BELTRÁN FLORES, L.: “Evolución histórica del sistema tributario”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 65-66, 1966, págs. 1137 a 1168.
- BERLIRI, A.: *Principios de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973.
- BERNAL LLORENS, M.: “En torno a la regulación contable en el código de Comercio de 1829”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 97, 1998, págs. 887 a 912.
- “Cambio en la regulación contable: el Código de Comercio de 1885 a través de sus proyectos”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 103, 2000, págs. 173 a 201.
- BESTEIRO VARELA, M. A.: “Contingencias fiscales”, *V Congreso de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, La Manga del Mar Menor, Murcia, 1989.
- BLANC, J.: *Introducción a la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas*, Escola de l'Administració Pública de Catalunya, Barcelona, 1995.
- BLANCO CAMPAÑA, J.: *El Derecho Contable en España*, IPC, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1983.
- BLASCO LANG, J. J. y CORONA ROMERO, E.: “Las normas del ICAC en el sistema de fuentes del Derecho Contable (comentarios a la sentencia del

- Tribunal Supremo de 27 de octubre de 1997), *Técnica Contable*, núm. 589, 1998, págs. 1 a 14.
- BRACHET B.: *Le système fiscal français*, 6<sup>a</sup> ed., Librairie générale de droit et de jurisprudence, Paris, 1995.
- BRAÑA, J.: “Los gastos fiscales: concepto y problemática”, *Hacienda Pública Española*, núm. 72, 1981, págs. 87 a 114.
- “Las políticas de beneficios tributarios: cuestiones técnicas”, *Hacienda Pública Española*, núm. 74, 1982, págs. 191 a 224.
- BROSETA PONT, M.: *Manual de Derecho Mercantil*, 9<sup>a</sup> edición, Ed. Tecnos, Madrid, 1991.
- BROTO RUBIO, J. y CONDOR LÓPEZ, V.: “El principio de prudencia versus principio de correlación de ingresos y gastos”, *Lecturas sobre principios contables*, monografía núm. 13, AECA, Madrid, 1989, págs. 261 a 297.
- BUIREU GUARRO, J.: “El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades y el Plan General de Contabilidad”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 166-167, 1983, págs. 805 a 818.
- *Contabilidad práctica: normas contables, mercantiles y fiscales*, Ed. Praxis, Barcelona, 1991.
- *Manual de Contabilidad I. Nuevo Plan General*. Ediciones Pirámide S.A., Madrid, 1991.
- CALVO ORTEGA, R.: “La interpretación de las exenciones tributarias”, *Hacienda Pública Española*, núm. 13, 1971, págs. 115 a 132.



- CAÑIBANO CALVO, L.: *Naturaleza y filosofía de los principios contables (ponencia presentada por la AECA al VII Congreso Nacional de Censores Jurados de Cuentas de España)*, AECA, Madrid, 1985.
- CAÑIZARES ZURDO, J. M.: *Ensayo histórico sobre contabilidad*, AECA, Madrid, 1996.
- CAPDEVILA, M.: “La base imponible”, *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*, Ed. Civitas, Madrid, 1998, págs. 79 a 150.
- CARBAJO VASCO, D.: *Síntesis de la historia de las reformas tributarias españolas: 1900-1976*, IEF, Madrid, 1990.
- CARBALLO ESTEBAN, T. A. y MERCHÁN TEJADO, D.: “Naturaleza, finalidades, contabilización y gestión de las distintas provisiones en la Cuarta Directiva de la CEE del Derecho de Sociedades”, *Técnica Contable*, octubre-noviembre 1990, págs. 473 a 480.
- CARRETERO PÉREZ, A.: “La expropiación forzosa de concesiones administrativas y de empresas mercantiles”, *Revista Derecho Administrativo y Fiscal*, núm. 10, 1965, págs. 7 a 17.
- “El Plan General de Contabilidad y el Derecho Contable”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 218, 1992, págs. 267 a 298.
- CASADO OLLERO, G.: “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 32, 1981, págs. 541 a 574.
- CASSAGNE, J. C.: “El resurgimiento del servicio público y su adaptación en los sistemas de economía de mercado”, *Revista de Administración Pública*, núm. 141, 1996, págs. 95 a 110.

- CASTELLANO RIOS, J. M.: “Análisis fiscal y contable de las provisiones y provisiones”, *Crónica Tributaria*, núm. 36, 1981, págs. 35 a 52.
- CASTRO PÉREZ, C. y CLAVO CRUZ, M.: “Composición del fondo de reversión: algunas variantes”, *Actualidad financiera*, núm. 43, 1994, págs. 911 a 919.
- CAYUELA SEBASTIÁN, L.: *Los contratos de las Administraciones Públicas. Comentarios a la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas*, CEF, Madrid, 1995.
- CAZORLA PRIETO, L. M.: “Los principios constitucional-financieros en el nuevo orden jurídico”, *La Constitución y las fuentes del Derecho*, vol. VI, IEF, Madrid, 1979, págs. 497 a 533.
- *Derecho financiero y Tributario (parte general)*, Ed. Elcano, Aranzadi cop., Madrid, 2000.
- CEA GARCÍA, J. L.: “Reversión de activos: un caso paradigmático de sabiduría convencional”. *Comunicación presentada al IV Congreso de la AECA, Ponencia*, Murcia, 1989, págs. 1093 a 1136.
- *Principios contables y fiscalidad. Ponencia presentada en el IV Congreso AECA*. Barcelona, 1987.
  - “En defensa de los planes de amortización progresiva para el cálculo del resultado periódico de las empresas”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 59, 1989, págs. 385 a 427.
  - *Lecturas sobre principios contables*, AECA, Madrid, 1989.
  - *Análisis contable de la reversión de activos*, ICAC, Colección Monografías, núm. 20, Madrid, 1990.

- 
- “Las cuentas anuales y la imagen fiel”, *Partida Doble*, núm. 4, 1991, págs. 24 a 31.
  - *El resultado contable: análisis crítico de la medición del excedente económico empresarial*, AECA, Madrid, 1994.
- CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS: *Repertorio de consultas tributarias. Recopilación efectuada por el Gabinete Jurídico del CEF*, Barcelona, 1995.
- CLAVERO ARÉVALO, M. F.: *Municipalización y provincialización de servicios en la Ley de Régimen Local*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1952.
- CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: *Impuesto sobre Sociedades: aspectos fundamentales*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1997.
- CLIMENT BARRERA, J.: “Las carreteras y autopistas provinciales de peaje”, *Revista Española de Derecho Internacional*, núm. 37, 1978, págs. 27 a 64.
- COLAO MARÍN, P. A.: “La amortización del inmovilizado inmaterial en el Impuesto sobre Sociedades: algunas cuestiones”, *Impuestos*, núm. 21, 1993, págs. 18 a 41.
- *La amortización del inmovilizado en el Impuesto sobre Sociedades*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1995.
- COLLETTE, CH.: *Le nouveau plan comptable*, Ed. Dunod, Paris, 1987.
- CONDE ANTEQUERA, R.: “El contrato de servicio público y suministros”, *Ley de Contratos de las Administraciones Públicas. Ley 13/1995, de 19 de mayo. Estudios y comentarios*, Ed. Comares, Granada, 1995.

- CONEJO BARRAGÁN, M.: “Impuesto sobre la Renta de Sociedades”, *Información Comercial Española*, 1964, págs. 174 a 187.
- CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ FRANÇAIS: *Plan comptable général*, Conseil National de la Comptabilité, Paris, 1983.
- CORONA MARTÍN, R. M.: “El resultado contable como elemento básico del Impuesto sobre Sociedades”, *Dudas, ejemplos y soluciones del Plan General de Contabilidad 2*, ICAC, Ministerio de Economía y Hacienda, Ed. Recoletos, Madrid, 1997, págs. 93 a 125.
- CORONA RAMÓN, J. F.: “La reforma del Impuesto sobre Sociedades”, *Papeles de Economía Española*, núms. 30-31, págs. 203 a 220.
- CORS MEYÁ, F. X.: “Principios de justicia tributaria en la LGT”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1991, págs. 81 a 101.
- “La base imponible”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 72, 1991, págs. 485 a 519.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: “El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 60, 1965, págs. 975 a 1053.
- *Ordenamiento Tributario Español. Ley General Tributaria*, Ed. Tecnos, Madrid, 1968.
  - *Ordenamiento Tributario Español, vol. I*, Ed. Civitas, Madrid, 1985.
- CRUZ AMORÓS, M.: “Tributación en el ITP y AJD de las concesiones en que el concesionario esté obligado a revertir bienes determinados”, *Impuestos*, febrero 1998, págs. 17 a 29.

- CUATRECASAS Abogados: *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*, Ed. Civitas, Madrid, 1998.
- CUBILLO VALVERDE, C.: “El restablecimiento de la regularización de balances”, *Crónica Tributaria*, núm. 7, 1973, págs. 49 a 51.
- “Criterios aplicables en la regularización de balances”, *Crónica Tributaria*, núm. 11, 1974, págs. 159 a 172.
  - “La reforma de la contabilidad española y su armonización con la CEE: la nueva ley contable”, *Actualidad Financiera*, núm. 1, 1986, pág. 3 a 8.
  - *Plan General de Contabilidad: comentarios y casos prácticos*, Pirámide cop., Madrid, 1991.
- CUBILLO VALVERDE, C. y FERNÁNDEZ PEÑA, E.: *Regularización de balances. Disposiciones legales-comentarios*. ICE, Madrid, 1974.
- CHICO ORTIZ, J. M.: “La reversión en el campo jurídico: naturaleza y efectos”, *Revista de Derecho Urbanístico*, núm. 47, 1976, págs. 37 a 77.
- CHINCHILLA MARÍN, C.: “El servicio público, ¿una amenaza o una garantía para los derechos fundamentales?”, *Estudios sobre la Constitución Española*, vol. II, Ed. Civitas, Madrid, 1991, págs. 943 a 972.
- CHIVITE NAVASCUÉS, A.: *El Impuesto sobre Sociedades 1994. Análisis y comentarios*, Ed. Deusto, Bilbao, 1994.
- *El Impuesto sobre Sociedades 1996. Comentarios y casos prácticos*, Ed. Deusto, Bilbao, 1996.
- DE FERNANDO DOMÍNGUEZ, F.: “Tratamiento contable y fiscal de los fondos de reversión”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XII, núm. 41, 1983, págs. 337 a 345.

- DE LA CUÉTARA MARTÍNEZ, J. M.: *La actividad de la Administración. Lecciones de Derecho Administrativo*, Ed. Tecnos, Madrid, 1983.
- DE LA CUÉTARA MARTÍNEZ, J. M. y BORBÓN IGLESIAS, C.: “La regulación europea de las telecomunicaciones”, *Working paper*, núm. 10, Madrid, 1995.
- DE LA CUÉTARA MARTÍNEZ, J. M. y GONZÁLEZ SANFIEL, A.: “Servicio universal y obligaciones de servicio público en la Ley del sector eléctrico”, *Economía industrial*, núm. 316, 1997, págs. 79 a 92.
- DELGADO GÓMEZ, A.: *Amortizaciones, provisiones y previsiones en el Impuesto sobre Sociedades*, Ed. Deusto, Bilbao, 1991.
- “Normas de valoración del inmovilizado inmaterial”, *Partida Doble*, núm. 31, febrero, 1993, págs. 4 a 11.
  - “Correcciones valorativas”, *Dudas, ejemplos y soluciones del Plan General de Contabilidad 3*, ICAC, Ministerio de Economía y Hacienda, Ed. Recoletos, Madrid, 1997, págs. 59 a 88.
- DÍAZ YANES, I.: *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, Ed. CISS, Valencia, 1996.
- DICTAMEN del Consejo de Estado sobre reversión de las obras del Canal de Urgel, *Revista de Administración Pública*, núm. 49, 1966, págs. 361 a 377.
- DÍEZ MORENO, F.: *La reserva reglamentaria y la Constitución Española*, IEF, Madrid, 1979.
- DOMÍNGUEZ-BERRUETA, J. M.: *El incumplimiento en la concesión de servicio por causas de incumplimiento según la normativa general estatal y local*, Ed. Montecorvo, Madrid, 1981.

- DRAKE y DRAKE, J. A. y R.: *Impuesto Industrial (Licencia Fiscal)*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1961.
- “Licencia fiscal del Impuesto industrial”, *Revista de Derecho financiero y Hacienda Pública*, núm. 65-66, 1966, págs. 1533 a 1586.
- DUFAU, J.: *Les Concessions de service public*, Ed. du Moniteur, Paris, 1979.
- DUGUIT, L.: *Droit Constitutionnel*, 2ª edición, París, 1923.
- *Traité de Droit Constitutionnel*, Ed. De Broccard, Paris, 1927.
- EINAUDI, L.: *Principios de Hacienda Pública. Traducción de la última edición italiana por Jaime Algarra y Miguel Paredes*, Ed. Aguilar, Madrid, 1962.
- ESCUELA DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA: *Impuesto sobre Sociedades: comentarios al Reglamento*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1984.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Temas prácticos de Derecho Financiero: parte general*, 6ª edición, Ed. Comares, Granada, 2000.
- ESTAPÉ RODRÍGUEZ, F.: “La reforma tributaria de 1845”, *Información Comercial Española*, 1964, págs. 37 a 49.
- *La Reforma tributaria de 1845. Estudio preliminar y consideración de sus precedentes inmediatos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1971.
- ESTEBAN MARINA, A.: “Impuesto sobre Sociedades: dotaciones al fondo de reversión”, *Crónica Tributaria*, núm. 55, 1985, pág. 265 a 278.
- “Provisiones para riesgos y gastos: especial referencia al fondo de reversión”, *Comentarios sobre el nuevo Plan General de Contabilidad*

- ICAC, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1993, págs. 577 a 595.
- “Impuesto sobre Sociedades: cálculo de la base imponible (I y II). Monografía”, *Carta Tributaria*, núm. 239-240, 1996, págs. 2 a 11 y 2 a 11.
  - “La actualización de balances en el Real Decreto-Ley 7/1996”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 164, 1996, págs. 47 a 86.
- ESTEVE PARDO, J.: “Consideraciones sobre la afectación de bienes al servicio público a partir de las llamadas afectaciones “a non domino”, *Revista de Administración Pública*, núm. 113, 1987, págs. 196 a 198.
- FALCÓN Y TELLA, R.: “La relativa libertad del empresario para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades: en torno al art. 148 LIS”, *Quincena Fiscal*, núm. 8, 1996, págs. 5 a 8.
- “El valor normativo de las resoluciones del ICAC y su alcance en materia tributaria: el tratamiento fiscal del leasing”, *Quincena Fiscal*, núm. 22, 1997, págs. 5 a 9.
- FERNÁNDEZ DURÁN, R., MOLINA SOTO, E. y NEBOT BELTRÁN, F.: “El fracaso de la política de autopistas de peaje”, *Información comercial Española*, núm. 594, 1983, págs. 37 a 54.
- FERNÁNDEZ FARRERES, G.: “Libertad de empresa y nacionalizaciones en la Constitución”, *Cuadernos Aragoneses de Economía*, núm. 3, 1979, pág. 217 a 226.
- FERNÁNDEZ GARCÍA, J. J.: *Definición de servicio público: su aplicación al problema del suministro de gas*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1984.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, J. A.: *Contabilización de los tributos según el nuevo Plan General de Contabilidad*, Rialp cop., Madrid, 1992.



FERNÁNDEZ PIRLA, J. M.: *Un ensayo sobre teoría económica de la contabilidad. Introducción contable al estudio de la economía*, 2ª edición, E.J.E.S., Madrid, 1960.

- “Objeto de la regularización y criterios valorativos”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 49, 1963, págs. 62 a 80.

- *Teoría económica de la contabilidad. Introducción contable al estudio de la economía*, 6ª edición, Ed. ICE, Madrid, 1970.

- “Contabilidad económica”. *Enciclopedia de Contabilidad y Administración de Empresas. Tomo IV*, Ed. Giner, Madrid, 1973.

- *Una aportación a la construcción del Derecho Contable*, IPC, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1986.

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: “Notas para un replanteamiento de los problemas actuales de la empresa pública”, *Revista de Administración Pública*, núm. 46, 1965.

- “Del servicio público a la liberalización desde 1950 hasta hoy”, *Revista de Administración Pública*, núm. 150, 1999, págs. 57 a 73.

FERREIRO LAPATZA, J. J.: “El objeto del tributo”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 10, 1976, págs. 227 a 243.

- “Sobre la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades”, *Quincena Fiscal*, núm. 5, 1996, págs. 11 a 16.

- *Curso de Derecho Financiero Español*, 22ª edición, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2 000.

- “Los impuestos estatales: su evolución histórica”, *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, 16ª edición, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 23 a 49.

FLORES CABALLERO, M.: “Las medidas correctoras de la inflación en España”, *Técnica Contable*, núms. 440-441, 1985, págs. 333 a 368.

FLORES DE LEMUS, A.: “Dictamen emitido por la comisión nombrada en 1 de abril de 1927, acerca del proyecto de impuestos sobre rentas y ganancias”, *Revista De Economía*, núm. 33-34, 1955, págs. 256 a 298.

- “Memoria de la Dirección General de Contribuciones (Madrid 1913)”, *Revista de Economía Política*, núm. 3, 1957, págs. 1067 a 1162.

FONT I LLOVET, T. (coord.): *Dret Local: ordenances, activitats i serveis públics*, Ed. Marcial Pons, Barcelona, 1997.

FRANCIS LEFEBVRE: *Fiscal 1999*, Paris, 1999.

FUENTES QUINTANA, E.: “Los principios de reparto de la carga tributaria en España”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. XI, núm. 41, 1961, págs. 161 y 298.

- “La reforma tributaria silenciosa”, *Información Comercial Española*, agosto 1964, págs. 51 a 64.

- *Hacienda Pública, introducción, presupuesto y gasto público*, García Blanco, Madrid, 1969.

- “La ideología de la reforma tributaria silenciosa”, *Hacienda Pública*, núm. 42/43, 1976, págs. 105 a 144.

- “Los principios de la imposición española y los problemas de su reforma”, *Lecturas sobre sistema tributario español*, Ed. Jardiel Poncela, Madrid, 1979, págs. 137 a 180.

FUERTES LÓPEZ, M.: *El contratista y el subcontratista ante las Administraciones*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997.

- GALLÉN ORTIZ, M. L. y GINER INCHAUSTI, B.: “Provisiones empresariales: especial referencia a las provisiones para riesgos y gastos”, *Actualidad financiera*, núm. 33, 1992, págs. 415 a 445.
- GAMBIER, C.: *Les impôts en France. Traité pratique de la fiscalité des affaires*, Francis Lefebvre, Paris, 1992.
- GARBAYO SALAZAR, E.: *La empresa: valor contable, valor fiscal, sus discrepancias*, Reus cop., Madrid, 1994.
- GARCÍA AÑOVEROS, J.: “Beneficio mercantil-contable y beneficio fiscal”, *Estudios de Derecho bancario y bursátil en homenaje a Evelio Verdera y Truells*, tomo II, La Ley, Madrid, 1994, págs. 919 a 933.
- *Manual de sistema tributario español*, 4ª edición, Ed. Civitas, Madrid, 1996.
- GARCÍA-ARRECIANO, J. J.: “Las obligaciones de servicio universal”, *Dirección y progreso*, núm. 157, 1998, págs. 57 a 61.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: “El servicio público de los transportes urbanos”, *Revista de Administración Pública*, núm. 10, 1953, págs. 53 a 87.
- “La actividad industrial y mercantil de los Municipios”, *Revista de Administración Pública*, núm. 17, 1955, págs. 87 a 138.
  - “Sobre la naturaleza de la tasa y las tarifas de los servicios públicos”, *Revista de Administración Pública*, núm. 12, 1953, págs. 129 a 157.
  - “Una nota sobre el interés general como concepto jurídico indeterminado”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 89, 1996, págs. 69 a 89.

- *Dos estudios sobre la usucapión en Derecho Administrativo*, 3ª edición, Ed. Tecnos, Madrid, 1998.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y DE LA QUADRA-SALCEDO, T. (coord.): *Comentarios a la Ley General de Telecomunicaciones. Ley 11/1998, de 24 de abril*, Ed. Civitas, Madrid, 1998.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo I*, 10ª edición, Ed. Civitas, Madrid, 2000.
- *Curso de Derecho Administrativo II*, 7ª edición, Ed. Civitas, Madrid, 2000.
- GARCÍA MARTÍN, V.: “Naturaleza contable de los activos revertibles”, *IV Congreso AECA. Barcelona, 1987. Conferencias, ponencias y comunicaciones*, Madrid, 1987, págs. 335 a 347.
- GARCÍA MARTÍNEZ, F.: “El fondo de reversión en la adaptación del Plan General de Contabilidad a sociedades concesionarias de autopistas”, *Actualidad Financiera*, núm. 4, 1999, págs. 31 a 42.
- GARCÍA NOVOA, C.: *Las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades. Tratamiento jurídico-tributario*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1994.
- GARCÍA ORTEGA, P.: *Las concesiones administrativas de carreteras en el ordenamiento jurídico español*, 2ª edición, Ministerio de Obras Públicas y Urbanismo, Madrid, 1984.
- *Manual de contratos del Estado*, 3ª edición, Espasa-Calpe cop., Madrid, 1987.
- GARCÍA-OVIES SARANDESES, I.: *Gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades*; Ed. Lex Nova, Valladolid, 1992.

- GARCÍA-TREVIJANO FOS, J. A.: “Aspectos de la Administración Económica”, *Revista de Administración Pública*, núm. 12, 1953, págs. 11 a 76.
- “Desintegración de la empresa y reversión de concesiones”, *Revista de Derecho Mercantil*, núm. 57, 1955, págs. 201 a 210.
- GARRETA SUCH, J. M.: *La responsabilidad civil, fiscal y penal de los administradores de las sociedades*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996.
- GARRIDO FALLA, F.: *Las transformaciones del régimen administrativo*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1954.
- *La Administración Pública y el Estado contemporáneo*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1961.
  - “Efectos económicos de la caducidad de la concesión de servicio público”, *Revista de Administración Pública*, núm. 45, 1964, págs. 231 a 242.
  - *El modelo económico en la Constitución Española*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1981.
  - “El modelo económico en la Constitución y la revisión del concepto de servicio público”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 29, 1981, págs. 225 a 237.
  - *Comentarios a la Constitución*, Ed. Civitas, Madrid, 1985.
  - *Tratado de Derecho Administrativo II. Parte general*, 10ª edición, Ed. Tecnos, Madrid, 1992.
  - “El concepto de servicio público en Derecho Español”, *Revista de Administración Pública*, núm. 135, 1994, págs. 7 a 36.
- GARRIGUES, J.: *Tratado de Derecho Mercantil*, *Revista de Derecho Mercantil*, Madrid, 1947.

- 
- *Comentario a la Ley de Sociedades Anónimas*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1952.
- GARZÓN PAREJA, M.: *Historia de la Hacienda de España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984.
- GÉNOVA GALVÁN, A.: “El concepto de base imponible”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 43, 1984, págs. 325 a 371.
- GIARDINA, E.: *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Ed. Giuffrè, Milano, 1961.
- GIERKE, O.: *Las raíces del contrato de servicios*, Ed. Civitas, Madrid, 1989.
- GIMENO ULLASTRES, J. A.: “Un impuesto llamado inflación”, *Homenaje a Lucas Beltrán*, Ed. Moneda y Crédito, Madrid, 1982, págs. 803 a 823.
- GINER INCHAUSTI, B.: “Reflexiones en torno a la dotación al fondo de reversión”, *Técnica Contable*, núm. 426, 1984, págs. 201 a 228.
- “La actualización de los fondos de reversión”, *Técnica Contable*, junio 1986, págs. 281 a 304.
- “La naturaleza económica y contable del fondo de reversión”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 68, 1991, págs. 621 a 630.
- GIULIANI FONROUGE, C. M.: *Derecho financiero*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1987.
- GÓMEZ AGUILAR, N. y RUIZ BARBADILLO, E.: “Un estudio descriptivo sobre la naturaleza de la opinión de auditoría en España”, *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas*, núm. 20, 1990, págs. 26 a 45.
- GÓMEZ BETRAN, F.: *Leyes tributarias*, 2ª edición, Ed. Mercator, Madrid, 1943-1949.

- GÓMEZ CIRIA, A.: “La normalización contable en España”, *Dudas, ejemplos y soluciones del Plan General de Contabilidad 1*, ICAC, Ministerio de Economía y Hacienda, Ed. Recoletos, Madrid, 1997, págs. 9 a 15.
- GÓMEZ-FERRER MORANT, R.: “En torno a la Ley de autopistas de peaje”, *Revista de Administración Pública*, núm. 68, 1972, págs. 325 a 358.
- “Potestad reglamentaria del Gobierno en la Constitución” *La Constitución Española y las fuentes del Derecho*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 111 a 135.
  - “Aspectos jurídicos del fondo de reversión en el Impuesto sobre Sociedades”, *Boletín de la Asociación Española de Asesores Fiscales*, núm. 116, 1985, págs. 21 a 28.
  - “La reserva al sector público de recursos o servicios esenciales”, *Estudios sobre la Constitución española. Homenaje al profesor García de Enterría*, vol. V, Ed. Civitas, Madrid, 1991, págs. 3803 a 3837.
  - *Comentarios a la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas*, Ed. Civitas, Madrid, 1996.
- GÓMEZ MOURELO, C.: “Eficacia normativa de las resoluciones del ICAC y contabilización del Impuesto sobre Sociedades”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 4, 1998, págs. 119 a 129.
- GONZÁLEZ CIQUE, J.: “Valoración de ingresos y gastos”, *Revista de Derecho financiero y Hacienda Pública*, núm. 147, 1980, págs. 783 a 810.

- GONZÁLEZ GARCÍA, A. L.: *El Impuesto sobre Sociedades y el Plan General de Contabilidad*, 2ª edición, Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1980.
- GONZÁLEZ PÉREZ, J.: *Los Derechos reales administrativos*, 2ª edición, Ed. Civitas, Madrid, 1989.
- GONZÁLEZ POVEDA, V.: “Los activos revertibles en el Impuesto sobre Sociedades”, *Impuestos I*, 1985, págs. 343 a 358.
- *Impuesto sobre Sociedades*, Ed. Pirámide, Madrid, 1988.
- GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, Extecom cop., Madrid, 1989.
- “Base imponible: concepto y determinación”, *Manuales del nuevo Impuesto sobre Sociedades*, tomo II, Recoletos Cia Editorial, Madrid, 1995, págs. 65 a 145.
- GOXENS DUCH, A.: “Contabilidad económica”. *Enciclopedia de Contabilidad y Administración de Empresas. Tomo IV*, Ed. Giner, Madrid, 1973.
- “La amortización financiera y la amortización técnica en las empresas concesionarias de servicios públicos”, *Técnica Contable*, abril 1981, págs. 121 a 252.
  - *Curso avanzado de contabilidad*, Ed. Miquel, Barcelona, 1981.
  - *Curso breve de contabilidad fiscal*, Ed. Miquel, Barcelona, 1983.
  - *Curso básico de contabilidad adaptado al Plan General de Contabilidad*, 3ª edición, Ed. Miquel, Barcelona, 1988.
- GUAYO CASTIELLA, I.: *El servicio público del gas. Producción, transporte y suministro*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1992.



- GUTIÉRREZ VIGUERA, M.: “Comentarios a las normas de adaptación”, *Autopistas. PGC. Normas de adaptación*, Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1978.
- *Aspectos e implicaciones contables del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*, Ed. Gabinete Fiscal, Madrid, 1983.
- GUZMÁN RAJA, I.: “La aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos para un cálculo adecuado de las dotaciones al fondo de reversión”, *Técnica Contable*, núm. 570, 1996, págs. 431 a 445.
- HAURIOU, M.: *Précis de droit administratif et de droit public*, 9ª edición, Ed. Sirey, Paris, 1919.
- HERMOSO MENDIZÁBAL, H.: *¿Para qué sirve la contabilidad?*, Edamex cop., México DF., 1984.
- HERNANZ MARTÍN, A.: “Estudio contable y fiscal de las provisiones”, *Gaceta Fiscal*, núm. 175, 1999, págs. 171 a 199.
- HERNÁNDEZ DE LA TORRE y GALÁN, C.: “La prefiguración normativa del Impuesto sobre Sociedades y la obra de Flores de Lemus”, *Hacienda Pública Española*, núm. 42-43, 1976, págs. 164 a 188.
- HERRERA MOLINA, P. M.: “Principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 67, 1990, págs. 393 a 429.
- HORNGREN, C. T.: *Contabilidad financiera. Introducción. Traducción de Pedro A.*, Ed. Prentice-Hall Hispanoamericana cop., México, 1983.
- HUGUET TORREMADÉ, J. M.: *Todo sobre la declaración del Impuesto sobre Sociedades 1996. Ejercicio fiscal 1995*, 8ª edición, Ed. Praxis, Barcelona, 1996.

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS:

*Comentarios sobre el nuevo Plan General de Contabilidad*, Madrid, 1993.

INSTITUTO DE PLANIFICACIÓN CONTABLE: *Autopistas de Peaje: normas de adaptación al Plan General de Contabilidad*, Madrid, 1977.

- *Empresas eléctricas: normas de adaptación del Plan General de Contabilidad*, Madrid, 1978.

JANÉ BONET, J.: *Análisis jurídico de la auditoría de cuentas. Estudio particular de la figura del auditor*, Ed. Bosch, Barcelona, 1995.

JÈZE, G.: *Principios generales de Derecho Administrativo*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1948-1950.

JIMÉNEZ BLANCO CARRILLO DE ALBORNOZ, A.: "Servicio público, interés general, monopolio: recientes aportes del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (1993-1994)", *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 84, 1994, págs. 589 a 602.

JORDANA DE POZAS, L.: "Ensayo de una teoría del fomento en el derecho administrativo", *Revista de Estudios Políticos*, núm. 48, 1948, págs. 41 a 54.

- "El problema de los fines de la actividad administrativa", *Revista de Administración Pública*, núm. 4, 1951, págs. 11 y 28.

LAGARES CALVO, M. J.: "Flores de Lemus y el Proyecto de Impuesto sobre las Rentas y Ganancias d 1926", *Hacienda Pública Española*, núm. 42-43, 1976, págs. 189 a 204.

LAGUNA DE PAZ, J. C.: *Régimen jurídico de la televisión privada*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1994.

- LASARTE ÁLVAREZ, J.: *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*, Ed. Tecnos, Madrid, 1990.
- LASHERAS MERINO, M. A.: “El fondo de reversión y el Impuesto sobre Sociedades”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 179, 1985, págs. 1015 a 1073.
- “El fondo de reversión y las empresas mixtas”, *Crónica Tributaria*, núm. 54, 1985, págs. 231 a 236.
- LAUBADÈRE, A.: *Traité de droit administratif*, 15<sup>a</sup> edición, Libraire générale de droit et de jurisprudence cop., París, 1999.
- LAVILLA RUBIRA, J. J.: “El contrato de gestión de servicios públicos”, *Comentarios a la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas*, Ed. Civitas, Madrid, 1996, págs. 753 a 781.
- LEGUINA VILLA, J.: *La nueva Ley de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento administrativo común*, Ed. Tecnos, Madrid, 1993.
- LONG, M., WEIL, P. y BRAIBANT G.: *Les grands arrêts de la jurisprudence administrative*, 12<sup>a</sup> edición, Dalloz, París, 1999.
- LÓPEZ BERENGUER, J.: *Manual de Derecho Tributario. Parte especial*, 6<sup>a</sup> edición, Ed. Dykinson, Madrid, 1996.
- LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Civitas, Madrid, 1990.
- “Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 97, 1998, págs. 25 a 52.

- LUENGO AYALA, J. A.: “Algunos aspectos de las amortizaciones en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 94, 1971, págs. 943 a 976.
- LUHMANN, N.: *Teoría política en el estado de bienestar*, Ed. Alianza, Madrid, 1993.
- LLANEZA GONZÁLEZ, P.: *Telecomunicaciones. Régimen general y evolución normativa*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1998.
- LLAVE DE LARRA, J.: *El sistema fiscal europeo*, Ed. Trivium, Madrid, 1986.
- LLISET I BORRELL, F.: *Manual de los contratos públicos. Comentarios a la Ley 13/1995*, Ed. Bayer Hnos., Barcelona, 1996.
- *La actividad empresarial de los entes locales*, El consultor de los ayuntamientos y de los juzgados, Madrid, 1990.
- MALARET GARCÍA, E.: “Servicios públicos, funciones públicas, garantías de los derechos de los ciudadanos: perennidad de las necesidades, transformación del contexto”, *Revista de Administración Pública*, núm. 145, 1998, págs. 49 a 87.
- “Servicios públicos y Unión Europea”, *Leviatán. Revista de hechos e ideas*, núm. 74, 1998, págs. 95 a 105.
- MALVÁREZ PASCUAL, L. A.: *La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades. El régimen general*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1996.
- “El método de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades: la posible inconstitucionalidad del art. 10.3 LIS y los

- problemas derivados de la remisión a las normas contables”, *Revista de contabilidad y tributación*, núm. 182, 1998, págs. 29 a 81.
- MARTÍN DELGADO, J. M.: “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española”, *Hacienda Pública Española*, núm. 60, 1979, págs. 61 a 93.
- MARTÍN MATEO, R.: *Ordenación del sector público en España*, Ed. Civitas, Madrid, 1973.
- MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 11ª edición, Ed. Tecnos, Madrid, 2000.
- MARTÍN REBOLLO, L.: “De nuevo sobre el servicio público: planteamientos ideológicos y funcionalidad técnica”, *Revista de Administración Pública*, núm. 100-102, 1983, págs. 2471 a 2542.
- MARTÍN RETORTILLO, S.: *Derecho Administrativo económico I*, Ed. La Ley. Madrid, 1995.
- MARTÍNEZ AGUADO, J.: “La amortización de los activos revertibles”, *Crónica Tributaria*, núm. 39, 1981, pág. 97 a 100.
- MARTÍNEZ ALCUBILLA, M.: *Boletín jurídico-administrativo: apéndice al Diccionario de la Administración española peninsular y ultramarina*, La Administración, Madrid, 1862-1974.
- MARTÍNEZ ARIAS, A.: *Nuevo Plan General de Contabilidad. Análisis comparativo con el plan de 1973*, Ed. Pirámide, Madrid, 1991.
- MARTÍNEZ LAGUNA, L. y YUBERO HERMOSA, P.: “El fondo de reversión: un nuevo enfoque”, *Ensayos y estudios contables: en homenaje a*

- Enrique Fernández Peña, Rafael Muñoz-Yusta Marcos, Melecio Riesco Escudero*, ICAC, Madrid, 1997, págs. 501 a 517.
- MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J. L.: “La regulación económica en España”, *El nuevo servicio público*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997, págs. 185 a 209.
- MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J. L. y LAGUNA DE PAZ, J. C.: *Segundas jornadas sobre contratación pública, Valladolid 25-26 de enero de 1996*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996.
- MARTÍNEZ MARÍN, A.: *El buen funcionamiento de los servicios públicos. Los principios de continuidad y de regularidad*, Ed. Tecnos, Madrid, 1990.
- MARTÍNEZ CHURRIAGUE, I.: “Contabilidad y contingencias empresariales”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 46, 1985, págs. 157 a 182.
- MATA GARCÍA, A.: “Tratamiento fiscal de los elementos del inmovilizado inmaterial”, *Harvard-Deusto, Finanzas & Contabilidad*, núm. 27, 1999, págs. 24 a 29.
- MATÉS BARCO, J. M.: *Cambio institucional y servicios municipales: una historia del servicio público de abastecimiento de agua*, Ed. Comares, Granada, 1998.
- MAYER, O.: *Derecho Administrativo alemán*, 2ª edición, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1982.
- MEILÁN GIL, J. L.: *La “cláusula de progreso” en los servicios públicos*, Instituto de Estudios Administrativos, Madrid, 1968.
- MENÉNDEZ, P.: “Una interpretación renovada de la reserva de servicios esenciales a favor de las entidades locales (especial referencia a

- abastecimientos de aguas y suministro de gas)", *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 89, 1996, págs. 49 a 68.
- MERINO MERCHÁN, J. F. y PÉREZ-UGENA y COROMINA, M.: *Régimen de las telecomunicaciones*, Ed. Tecnos, Madrid, 1998.
- MESTRE DELGADO, J. F.: "Las formas de prestación de los servicios públicos locales. En especial, la concesión", *Tratado de Derecho Municipal*, Ed. Civitas, Madrid, 1988.
- *La extinción de la concesión de servicio público*, Ed. La Ley, Madrid, 1992.
  - "La posición singular de la Administración en la contratación administrativa y las garantías del contratista según la jurisprudencia contencioso-administrativa reciente", *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 47, 1985, págs. 425 a 448.
- MIRANDA GONZÁLEZ, J.: *La contratación de las Administraciones Públicas*, Celeste cop., Madrid, 1995.
- MOLES Y ROCA, P.: "La depreciación de los activos inmovilizados", *Hacienda Pública Española*, núm. 76, 1982, págs. 135 a 144.
- MONEVA ABADÍA, J. M.: "Concepto y naturaleza de las provisiones y contingencias: especial referencia a la Cuarta Directiva", *Técnica Contable*, febrero 1990, págs. 61 a 76.
- MONGAY I SOLER, M.: "Aplicabilidad del principio de capacidad económica como fuente material del Derecho en la jurisprudencia", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 87, 1995, págs. 579 a 599.

- MONTESINOS JULVE, V.: *Las normas de contabilidad en la Comunidad Económica Europea*, Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1980.
- MORAL MEDINA F. J.: “Historia del Impuesto sobre Sociedades. Desde 1900 hasta 1922”, *Hacienda Pública Española*, núm. 24/25, 1973, págs. 21 a 42.
- MORENO CERESO, F.: *El Impuesto sobre Sociedades*, Ed. Pirámide, Madrid, 1980.
- MOSCHETTI, F.: *El principio de capacidad contributiva (estudio y notas y traducción de Juan M. Calero Gallego)*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.
- MUÑOZ MACHADO, S.: *Tratado de Derecho Municipal*, Ed. Civitas, Madrid, 1988.
- *Servicio público y mercado. Los fundamentos*, vol. II, Ed. Civitas, Madrid, 1998.
- MUSGRAVE, R. A. y MUSGRAVE, P. B.: *Hacienda pública teórica y aplicada*, 2ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.
- MUSGRAVE, R. A. y PEACOCK, A.: *Classics in the Theory of Public Finance*, Macmillan, New York, 1958.
- NAVAS VÁZQUEZ, R.: “La comprobación en el Impuesto sobre Sociedades”, *Quincena Fiscal*, núm. 6, 1997, págs. 9 a 14.
- NEUMARK F.: *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994.



- NIETO GARCÍA, A.: Prólogo al libro *La reversión de instalaciones en la concesión administrativa de servicio público* de E. Arimany Lamoglia, Ed. Bosch, Barcelona, 1981.
- NORVERTO LABORDA, M. C.: “Comentarios a la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial”, *Actualidad Financiera*, núm. 35, septiembre 1992, págs. 473 a 487.
- OMEÑACA GARCÍA, J.: *Las resoluciones del ICAC sobre contabilidad. Análisis, comentarios y supuestos prácticos*, 3ª edición, Ed. Deusto, Bilbao, 1999.
- “Las resoluciones del ICAC: su eficacia mercantil y su trascendencia tributaria”, *Harvard-Deusto, Finanzas & Contabilidad*, núm. 29, 1999, págs. 78 a 80.
- ORTEGA CARBALLO, E.: “Adaptaciones sectoriales”, *Dudas, ejemplos y soluciones del Plan General de Contabilidad 2*, ICAC, Ministerio de Economía y Hacienda, Ed. Recoletos, Madrid, 1997, págs. 33-91.
- PADRÓS I CASTILLÓN, X.: *Legislació bàsica sobre contractes: la Llei de Contractes de les Administracions Públiques*, Institut d’Estudis Autonòmics, Generalitat de Catalunya, Barcelona, 1995.
- PALACIOS CASTELLANOS, J.: *Comentarios a las leyes tributarias y financieras. Impuesto sobre bienes inmuebles*, Tomo XXXI-A, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1993.
- PALAO TABOADA, C.: “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 88, 1995, págs. 629 a 642.

- PARADA VÁZQUEZ, J. R.: *Derecho Administrativo I. Parte General*, 12ª edición, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2000.
- PAREJO ALFONSO, L.: “La potestad normativa de las llamadas administraciones independientes; apuntes para un estudio del fenómeno”, *La Administración Instrumental. Libro homenaje a Manuel Francisco Clavero Arévalo*, Tomo I, Instituto García Oviedo, Universidad de Sevilla, Ed. Civitas, Madrid, 1991, págs. 635 a 652.
- PASCUAL PEDREÑO, E.: “Incidencia de la reforma mercantil en las relaciones entre la contabilidad e Impuesto sobre Sociedades”, *Impuestos*, núm. 1, 1996, págs. 469 a 480.
- PEDERSEN, H. W.: *Los costes y la política de precios (traducción directa del danés por Arne Koefoed; revisión e introducción por Manuel de Torres)*, Aguilar cop., Madrid, 1952.
- PENDÁS GARCÍA, B.: *Derecho de los contratos públicos. Estudio sistemático de la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas*, Ed. Praxis, Barcelona, 1995.
- PERAIRE SORIANO, J. M.: “Imputación de ingresos y gastos en el impuesto sobre Sociedades”, *Hacienda Pública Española*, núm. 82, 1983, págs. 161 a 173.
- PÉREZ BLANCO, J.: “Los activos revertibles: aspectos fiscales y contables”, *Técnica Contable*, núm. 415, 1983, págs. 249 a 252.
- PÉREZ CRISTÓBAL, J.: “Los principios contables: el Impuesto sobre Sociedades y la legislación mercantil”, *Actualidad Financiera*, núm. 22-23, 1990, págs. 1351 a 1367.

- PÉREZ DE AYALA, J. L.: *Fundamentos de Derecho impositivo estatal*, Madrid, 1995.
- PÉREZ DE AYALA, J. L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Curso de Derecho Tributario*, 6ª edición, Editoriales de Derecho Reunidas cop., Madrid, 1991.
- *Derecho Tributario I*, Salamanca Plaza universitaria, Salamanca, 1994.
- PÉREZ DE AYALA, J. L. y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: *Fundamentos de Derecho Tributario*, Edersa cop., Madrid, 1998.
- PÉREZ DE LEÓN PONCE, B.: *La contratación de las Administraciones Públicas. Estudio comparativo y sistemático de la normativa antigua y la vigente*, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1995.
- PÉREZ IBÁÑEZ, C.: “La apertura a la competencia de las redes de infraestructuras. Del servicio público al servicio universal en telecomunicaciones y correos”, *Boletín Económico de ICE*, núm. 2579, 1998, págs. 17 a 28.
- PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y tributario. Parte general*, 10ª edición, Ed. Civitas, Madrid, 2000.
- PERULLES BASSAS, J. J.: *La relación jurídico-tributaria. Lecciones de Derecho Fiscal*, José Mª Bosch, Barcelona, 1957.
- *Manual de Derecho Fiscal (parte general)*, Librería Bosch, Barcelona, 1961.
  - *Impuestos directos e indirectos. Compilación de las normas que los regulan, excluidas las de rentas de aduanas e impuestos especiales*, Librería Bosch, Barcelona, 1970.
  - *La empresa pública y su normativa*, Librería Bosch, Barcelona, 1970.

- PERULLES MORENO, J. M.: *Notas transitorias sobre el Impuesto sobre Sociedades. Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades*, Ed. Praxis, Barcelona, 1996.
- PICAZO GONZÁLEZ, P.: “Las normas contables del ICAC según el Tribunal Supremo”, *Partida Doble*, núm. 80, 1998, págs. 40 a 41.
- PICÓ I LÓPEZ, J.: *Teorías sobre el estado del bienestar*, 2ª edición, Siglo XXI, Madrid, 1990.
- PINA MARTÍNEZ, V.: “El Impuesto sobre Sociedades en el nuevo Plan General de Contabilidad”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 68, 1991, págs. 631 a 659.
- PONS ALBENTOSA, L.: “Objeto de la regularización y criterios valorativos”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 49, 1963, págs. 62 a 80.
- PONT MESTRES, M.: “Incidencia del Derecho Tributario en la contabilidad”, *Revista Española de Derecho financiero*, núm. 39, 1983, págs. 365 a 393.
- “Acerca de la facultad de la Administración para determinar el resultado contable a tenor del art. 148 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades”, *Gaceta Fiscal*, núm. 147, 1996, págs. 63 a 74.
- POUJOL, G.: *Contabilidad general*, 2ª edición, Compañía Bibliográfica Española, cop., Madrid, 1973.
- POVEDA BLANCO, F.: “Tratamiento fiscal de las amortizaciones”, *Crónica Tributaria*, núm. 42, 1982, págs. 145 a 179.
- “Algunos aspectos de valoración en el Impuesto sobre Sociedades”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 39, 1983, págs. 395 a 422.

- POCH Y TORRES, R.: *Manual de Derecho Contable*, Ed. Einia, Barcelona, 1994.
- PRESUTTI, E.: *Principii fondamentali di Scienza dell'Amministrazione*, Società Editrice Libreria, Milán, 1910.
- QUERÉNDEZ AUZMENDI, F.: *Manual sobre la Contabilidad y el Impuesto de Sociedades*, 2ª edición, Ed. Deusto, Bilbao, 1992.
- QUINTAS BERMÚDEZ, J.: *Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*, Ed. Civitas, Madrid, 1984.
- RAMALLO MASSANET, J.: “Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributo)”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 90, 1986, págs. 237 a 273.
- RAMÍREZ GONZÁLEZ, F.: “La imposición sobre sociedades a partir de 1957”, *Hacienda Pública Española*, núm. 24/25, 1973, págs. 71 a 116.
- “Dotaciones a los fondos de reversión”, *Aspectos y problemática contable del Impuesto sobre Sociedades. Tomás Millán in memoriam*, ICAC, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1990, págs. 471 a 488.
- RAMÍREZ ORELLANA, A. y ROJO RAMÍREZ, A.: “Sociedades concesionarias de autopistas: comentarios a las normas de adaptación”, *Partida Doble*, núm. 104, 1999, págs. 62 a 71.
- RAMOS DÍAZ, F. J.: “La Imposición sobre sociedades en el período de 1922-1957”, *Hacienda Pública Española*, núm. 24/25, 1973, págs. 43 a 70.
- REQUENA RODRÍGUEZ, J. M.: *El resultado de la empresa*, Ed. Ariel, Barcelona, 1990.
- RIVERO ROMERO, J.: *Contabilidad financiera*, Ed., Trivium, Madrid, 1995.

- 
- *Contabilidad de sociedades. Problemática económico-contable*, Ed. Trivium, Madrid, 1995.
- RIVERO YSERN, E.: “Derecho público y Derecho privado en la organización y actividad de las empresas públicas”, *Revista de Administración Pública*, núm. 86, 1978, págs. 11 a 52.
- ROCA ROCA, E.: *Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, 13/1995, de 19 de mayo. Estudios y comentarios*, Ed. Comares, Granada, 1995.
- ROCAFORT NICOLAU, A.: *Principios fundamentales de contabilidad general*, 2ª edición, Hispano Europea cop., Barcelona, 1985.
- RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J.: *Nuevas claves del estado del bienestar. Hacia la sociedad del bienestar*, Ed. Comares, Granada, 1999.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al estudio del Derecho financiero. Un ensayo sobre los fundamentos teóricos del Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976.
- “El sistema tributario en la Constitución (los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 36, 1992, págs. 9 a 69.
- “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, 1998, págs. 593 a 626.
- RODRÍGUEZ ROBLES, A.: “El Impuesto sobre Sociedades”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 41, 1961, págs. 481 a 511.

- ROJAS MIRAVETE, J. L.: “Problemática de los fondos de reversión”, *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España*, núm. 11, 1985, págs. 30 a 55.
- ROJO RAMÍREZ, A.: “Empresas concesionarias y sus problemas contables: la naturaleza del fondo de reversión”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XVIII, núm. 59, 1989, págs. 483 a 501.
- “Comentario al borrador del PGC para autopistas de peaje”, *Partida Doble*, núm. 73, 1996, págs. 81 a 84.
- ROS AMORÓS, F.: “Provisiones de pasivo: provisiones para riesgos y gastos. Provisiones de tráfico”, *Dudas, ejemplos y soluciones del Plan General de Contabilidad 4*, ICAC, Ministerio de Economía y Hacienda, Ed. Recoletos, Madrid, 1997, págs. 21 a 50.
- ROSANAS MARTÍ, J. M.: *Contabilidad financiera I: Introducción a la contabilidad*, Desclés de Brouwer cop., Bilbao, 1989.
- RUBIO, J. J.: *Comentarios de urgencia a la Ley del Impuesto sobre Sociedades*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1996.
- RUIZ OJEDA, A.: *Comentarios a la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas y a su Reglamento de desarrollo parcial. Doctrina, jurisprudencia y concordancias*, Ed. Civitas, Madrid, 1996.
- RYSER, W.: *Dix leçons introductives au droit fiscal. Impôts directs*, 2<sup>e</sup> éd., Ed. Berne Staempfli, Paris, 1980.
- SÁEZ TORRECILLA, A.: *Análisis sistemático y operativo del Plan General de Contabilidad*, McGraw-Hill cop., Madrid, 1991.
- SAINZ DE BARANDA, E.: “La base imponible”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 41, 1983, págs. 287 a 304.

SAINZ DE BUJANDA, F.: “Estructura jurídica del sistema tributario”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 41, marzo 1961, págs. 9 a 160.

- *Hacienda y Derecho. Introducción al Derecho Financiero de nuestro tiempo*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1955-1973.

- *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª edición, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1993.

- *Notas de Derecho Financiero*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1993.

SAINZ MORENO, J.: *Elementos de Derecho Financiero, tomo I, parte general*, 2ª edición, Rafael Castellanos, Madrid, 1988.

SÁNCHEZ ASIAÍN, J. A.: “Concepto contable, económico y fiscal de las reservas”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 15, 1954, págs. 411 a 449.

SÁNCHEZ GARCÍA, N.: *Normas tributarias de la CEE*, Ed. Tecnos, Madrid, 1987.

SÁNCHEZ I ISAC, J.: *La contratación en las Corporaciones locales. Estudio de Derecho positivo*, Ed. Bayer, Barcelona, 1989.

- *Estudios prácticos sobre contratación local*, Ed. Civitas, Madrid, 1990.

-. *Teoría y práctica de las concesiones de servicios locales*, Ed. Bayer, Barcelona, 1992.

SÁNCHEZ MARTÍN, A.: *Gestión directa de servicios públicos locales. En particular las sociedades mercantiles municipales*, Imprenta provincial, 1992.



- SÁNCHEZ MORÓN, M.: “Introducción al régimen jurídico de la empresa pública en España”, *Revista de Administración Pública*, núm. 93, 1980, 67 a 127.
- SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Comentario sistemático a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Ed. Carperi, Madrid, 1993.
- *Principios de Derecho Administrativo*, 3ª edición, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2000.
  - *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, 3ª edición, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2000.
- SANTILLÁN, R.: *Memorias (1815-1856). Ramón de Santillán*. Edición y notas: Ana María Berazaluce. Introducción: Federico Suárez, Ed. Studium Generale, Pamplona, 1960.
- “Carácter general de nuestro antiguo sistema de impuestos y ensayos hechos para su reforma”, *Hacienda Pública Española*, núm. 27, 1974, págs. 203 a 207.
- SANZ GADEA, E.: *Impuesto sobre Sociedades. Comentarios y casos prácticos*, 3ª edición, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1991.
- “La base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Reflexiones sobre el proyecto de ley del Impuesto sobre Sociedades”, *Partida Doble*, núm. 56, 1995, págs. 7 a 10.
  - “El resultado contable en el marco del Derecho contable”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 189, 1998, págs. 137 a 211.

- SANZ SANTOLARIA, C. J.: “El fondo de reversión o la recuperación de los capitales invertidos”, *Actualidad Financiera*, núm. 7, 1996, págs. 647 a 656.
- SEGARRA, A.: *El nuevo Impuesto sobre Sociedades. Ley 43/1995, de 27 de diciembre. Análisis y comentarios*, Ed. Deusto, Bilbao, 1996.
- SERRANO TRIANA, A.: *La utilidad de la noción del servicio público y la crisis del estado del bienestar*, Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, Madrid, 1983.
- *Fundamentos del servicio público. Volumen II*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1990, Madrid.
- SHONFIELD, A.: *Naturaleza y alcances de la economía mixta*, Fondo de Cultura económica, México, 1989.
- SILVA MUÑOZ, F.: “Las autopistas de peaje no han sido un fracaso”, *Información Comercial Española*, núm. 601, 1983, págs. 45 a 47.
- SOLAS RAFECAS, J. M.: *Contratos administrativos y contratos privados de la Administración*, Ed. Tecnos, Madrid, 1990.
- SOLER ROCH, M. T.: *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Ed. Civitas, Madrid, 1983.
- SOPENA I GIL, J.: “El Real Decreto 382/1984, de 22 de febrero, por el que se desarrolla la actualización de valores de la Ley de Presupuestos de 1983”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 41, 1984, págs. 67 a 77.
- *Notas transitorias sobre el Impuesto sobre Sociedades. Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades*, Ed. Praxis, Barcelona, 1996.
- “Benefici fiscal”, *Diccionari Jurídic-Català*, en prensa.

- 
- “No subjecció”, *Diccionari Jurídic-Català*, en prensa.
  - “Exempció”, *Diccionari Jurídic-Català*, en prensa.
- SOSA WAGNER, F.: *La gestión de los servicios públicos locales*, 2ª edición, Ed. Civitas, Madrid, 1995.
- *Comentarios a la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas*, 2ª edición, Ed. Cedecs, Barcelona, 1996.
- SOUVIRÓN MORENILLA, J. M.: *La actividad de la Administración y el servicio público*, Ed. Comares, Granada, 1998.
- *El proceso de liberalización y las nuevas tecnologías*, Ed. Comares, Granada, 1999.
- SUREDA CARRIÓN, J. L.: “El régimen de imposición de las sociedades en España”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 29, 1958, págs. 161 a 192.
- TALLADA, J. M.: *Historia de las finanzas españolas en el siglo XIX*, Ed. Espasa-Calpe, Madrid, 1946.
- TORNOS I MAS, J.: *Régimen jurídico de la intervención de los poderes públicos en relación con los precios y las tarifas*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1982.
- “Potestad tarifaria y política de precios”, *Revista de Administración Pública*, núm. 135, 1994, págs. 77 a 101.
- TROSCOSO REIGADA, A.: “Dogmática administrativa y Derecho Constitucional: el caso del servicio público”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 57, 1999, págs. 87 a 164.

- TRUJILLANO OLAZARRI, J. y AMADOR FERNÁNDEZ, S.: “Contabilidad de una empresa de transportes con implicaciones fiscales”, *Revista de contabilidad y tributación*, núm. 82, 1990, págs. 3 a 28.
- TUA PEREDA, J.: “Derecho mercantil europeo y ajustes por inflación”, *II Congreso de la AECA. Ponencias y Comunicaciones*, Tenerife, 1983, Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1986.
- “La evolución del Derecho Contable en España. La aportación de Técnica Contable”, *volumen extraordinario XL aniversario Revista Técnica Contable*, 1989, págs. 24 a 47.
- URÍA, R.: *Derecho Mercantil*, 27ª edición, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2000.
- URÍA FERNÁNDEZ, F.: “El nuevo régimen jurídico de las telecomunicaciones”, *La Ley*, núm. 4635, 1998, págs. 1 a 9.
- VACAS GUERRERO, C.: “Comentario a la adaptación del Plan General de Contabilidad a las sociedades concesionarias de autopistas”, *Técnica Contable*, núm. 602, 1999, págs. 121 a 128.
- VEGA HERRERO, M.: “Los pagos de los usuarios al concesionario de los servicios públicos locales”, *Revista de Información Fiscal*, núm. 8, 1995, págs. 41 a 59.
- VELA PASTOR, M., MONTESINOS JULVE, V. y SERRA SALVADOR, V. M.: “Efectos de la inflación sobre la información contable: Examen de propuestas normativas”, *II Congreso de la AECA. Ponencias y Comunicaciones*, Tenerife, 1983, Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1986.

VELÁZQUEZ CURBELO, F.: *Manual práctico de contratación administrativa adaptado a la ley de contratos de las Administraciones Públicas*, Gobierno de Canarias, Madrid, 1997.

VERA JURADO, D. J.: “El régimen jurídico del patrimonio de destino en la concesión administrativa de servicio público”, *Revista de Administración Pública*, núm. 109, 1986, págs. 217 a 242.

VICENT CHULIÁ, F.: “Introducción general a las relaciones entre el Derecho Mercantil y el Derecho Fiscal”, *Hacienda Pública Española*, núm. 94, 1985, págs. 79 a 110.

- *Las cuentas anuales. La reforma de la Ley de Sociedades Anónimas*, Ed. Civitas, Madrid, 1987.

- *Compendio crítico de Derecho Mercantil*, 3ª edición, Ed. Bosch, Barcelona, 1990-1991.

- “En torno al concepto y fuentes del Derecho contable”, *Estudios en homenaje al profesor Aurelio Menéndez*, Tomo I, Ed. Civitas, Madrid, 1996, págs. 605 a 649.

- “Aspectos jurídico-mercantiles de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades”, *Revista General de Derecho*, núm. 628-629, 1997, págs. 453 a 507.

- “Reconocimiento al ICAC de la potestad reglamentaria en materia contable”, *Revista General de Derecho*, núm. 640-641, 1998, págs. 725 a 728.

- *Introducción al Derecho Mercantil*, 12ª edición, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1999.

- VIEDMA MARTÍ, J. M: *La práctica de la contabilidad fiscal*, 2ª edición, Ed. Viama, Barcelona, 1990.
- VILLANUEVA LIÑÁN, A: “Marco normativo general de la Contabilidad privada en España”, *Dudas, ejemplos y soluciones del Plan General de Contabilidad 2*, ICAC, Ministerio de Economía y Hacienda, Ed. Recoletos, Madrid, 1997, págs. 9 a 20.
- VILLAR EZCURRA, J. L.: *Servicio público y técnicas de conexión*, Centro Estudios Constitucionales, Madrid, 1980.
- VILLAR PALASÍ, J. L.: “La actividad industrial del Estado en el Derecho Administrativo”, *Revista de Administración Pública*, núm. 3, 1950, págs. 53 a 129.
- *Derecho Administrativo. Introducción y teoría de las normas*, Universidad de Madrid, Madrid, 1968.
  - “Concesiones Administrativas”, *Nueva Enciclopedia Jurídica*, Tomo IV, Ed. Seix, Barcelona, 1981, págs. 684 a 770.
  - “Prólogo” al libro de Ariño Ortiz *El nuevo servicio público*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997.
- WOLF, M.: *Éléments de législation fiscale a jour au 1<sup>er</sup> octobre 1991*, Bruylant Érasme cop., Bruxelles, 1991.
- YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: *Estudios sobre el Impuesto sobre Sociedades*, Ed. Comares, Granada, 1998.
- ZANOBINI G.: *Corso di diritto amministrativo*, 8ª edición, Ed. Giuffrè, Milano, 1958.