

DOMINGO CARBAJO VASCO*Economista. Abogado. Inspector de Hacienda del Estado*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don José Juan FERREIRO LAPATZA, don Luis Manuel ALONSO GONZÁLEZ, doña María Dolores ARIAS ABELLÁN, don Valentín PICH ROSELL, don Iu PIJOAN I FONT y doña Susana SARTORIO ALBALAT.

Extracto:

DADA la importancia recientemente alcanzada por la participación privada en infraestructuras públicas y en su gestión, no es de extrañar el interés que la problemática de las concesiones administrativas está suscitando. De hecho, se constata una renovación jurídica de esta figura, por ejemplo, por medio de la Ley 13/2003, reguladora del contrato de concesión de obra pública y en el Derecho Comunitario de Contratación Pública.

En estas condiciones, resulta interesante abordar, como se hace en este artículo, las peculiaridades contables del concesionario (escasas, mal tratadas en nuestra normativa contable y generadoras de amplias dudas, respecto a su tratamiento bajo la égida de las NIIF/NIC) y el tratamiento fiscal de este negocio jurídico.

Sumario:

- I. Introducción.
 - A. Cuestiones generales
 - A. I. Sobre las dificultades conceptuales del término «concesión administrativa».
 - A. II. Contabilidad y fiscalidad ante la concesión administrativa.
 - B. La versatilidad y dificultad de delimitación del concepto «concesión administrativa».
 - C. El marco legislativo general de la figura de la concesión administrativa.
 - D. Sobre la naturaleza de la concesión administrativa y su incidencia en el tratamiento fiscal.
 - E. La conexión entre la contabilidad y el sistema tributario.
 - F. Importancia de la contabilidad para el conocimiento y control de la actividad concesional.
 - G. Contabilidad pública y concesión administrativa.
2. Algunos elementos específicos de la contabilidad del concesionario.
 - A. Consideraciones generales.
 - B. Las adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad a negocios concesionales.
 - B. I. En general.
 - B. II. Autopistas, túneles y vías de peaje.
 - B. III. Concesiones de aguas. Otros temas.
 - C. Cuentas especiales en las concesiones.

- D. Conclusión general. La necesidad de una reforma general del sistema contable de las concesiones administrativas.
 - E. Hacia un nuevo modelo contable. Las normas internacionales de contabilidad.
3. La fiscalidad de las concesiones administrativas. Algunos problemas.
- A. Introducción.
 - B. Concesiones administrativas sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.
 - B. I. Cuestiones generales.
 - B. II. La dialéctica Impuesto sobre el Valor Añadido-Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en las concesiones administrativas.
 - B. III. Otras materias.
 - C. Las concesiones administrativas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
 - C. I. Nota previa. El negocio jurídico que configura el hecho imponible.
 - C. II. Actos jurídicos documentados y concesiones administrativas.
 - C. III. La base imponible de las concesiones administrativas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.
 - C. IV. El tipo de gravamen en el negocio concesional.
 - C. V. Las competencias de las Comunidades Autónomas y el punto de conexión para el gravamen de las concesiones administrativas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
 - C. VI. La vida de la concesión administrativa y el gravamen por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
 - D. Las concesiones administrativas y la fiscalidad local.
 - E. El Impuesto sobre Sociedades y la actividad económica del concesionario.

- E. I. Cuestiones generales.
- E. II. Más sobre las dotaciones al Fondo de Reversión.
- E. III. Cómputo de bases imponibles negativas en concesionarias de autopistas.
- E. IV. Bonificación en la cuota para la prestación de servicios públicos locales.

- F. Las concesiones administrativas en el Impuesto sobre el Patrimonio.

- G. El concepto de tasa y la concesión administrativa.
 - G. I. Consideraciones previas.
 - G. II. La nueva definición de «tasa» en la Ley General Tributaria y sus problemas.
 - G. III. Varia.

1. INTRODUCCIÓN

A. Cuestiones generales.

A. I. Sobre las dificultades conceptuales del término «concesión administrativa».

El objetivo de este documento es describir, de una forma general, dados los límites temporales y espaciales de los que dispongo, los aspectos más relevantes de la contabilidad y de la fiscalidad del contrato público de concesión administrativa, entendiendo este concepto de forma amplia, es decir, sin especificar su modalidad, tipo u obra, servicio o prestación pública a que se refiere la concesión (siempre que no sea necesario, claro está) y ello, sin duda, porque la figura de la concesión administrativa no solamente se nos presenta con perfiles lábiles y difusos, sino que está siendo objeto de un renovado e inusitado interés, a medida que se amplían las fórmulas de financiación e intervención privada en la construcción y gestión de obras y servicios públicos y que la Comisión Europea (en adelante, CE) interviene en la regulación de las diferentes figuras de la contratación administrativa que existen en los ahora 25 Estados miembros de la Unión Europea (en adelante, UE).

De hecho, puede afirmarse que la concesión administrativa, cuyos orígenes en España se remontan a la Instrucción de Obras Públicas de 1845, la cual arbitró en tan temprana fecha diversas fórmulas para construir y financiar las obras públicas, diferenciando en su ejecución entre «por empresa, por contrata y por administración», adquiriendo su concepto general bajo la tradicional Ley de Obras Públicas de 1877, se está convirtiendo en una figura de «Derecho Comunitario», con rasgos propios, todavía no muy definidos.

En este sentido, a pesar de su rango jurídico reducido, adquiere toda su importancia la «Comunicación interpretativa de la Comisión sobre las concesiones en el Derecho Comunitario», 2000/C 121/02, publicada en el «Diario Oficial de las Comunidades Europeas», serie C, n.º 121, de 29 de abril de 2000, una de cuyas finalidades resulta ser, precisamente, la construcción de un concepto jurídico unitario, europeo, de la figura de la concesión administrativa.

De esta forma, nos encontramos en una situación de transición jurídica y técnica desde un concepto concesional clásico, ligado en España tradicionalmente bien a la cesión del dominio público con o sin la construcción de obra pública sobre el mismo y, seguidamente, a la gestión de servicios públicos por las Administraciones Locales y otras Administraciones Públicas sectoriales (aguas, costas, puertos, etc.) a otras modalidades de intervención privada en la construcción, gestión y explotación de obras y servicios públicos, las cuales se van incorporando a nuestro Derecho Administrativo,

a medida que el Derecho Comunitario les va dando forma y que se engloban bajo el genérico y abigarrado término inglés de *Public-Private Partnership* o PPP, cuya traducción al idioma español tampoco ha sido consensuada definitivamente.

De hecho, la doctrina coincide en que en España la Ley 13/2003, de 23 de mayo, reguladora del contrato de concesión de obras públicas («Boletín Oficial del Estado»; en adelante, BOE, del 24), no solamente supone la puesta al día de la institución concesional, al menos, en lo que respecta a esta modalidad y un intento de aplicación unitaria de esta variedad de contratación pública a todas las entidades de Derecho Público (si bien limitada por los problemas interpretativos que supone y por la legislación sectorial que conserva), sino la introducción de fórmulas novedosas para la construcción de obras públicas, empezando por el llamado «peaje en sombra» (*shadow-toll*), reconocidas anteriormente en cierta legislación autonómica (Comunidades Autónomas de Madrid, Murcia y Navarra) y, además, la ampliación del propio concepto de «contrato de concesión de obra pública», flexibilizando sus características y funciones.

Todo ello conlleva una enorme dificultad a la hora de lograr un concepto unitario de la figura de la concesión administrativa, cuestión que ya había sido reiterada por la doctrina y la jurisprudencia españolas y, en este sentido, la sentencia del Tribunal Supremo (en adelante, STS) de 19 de octubre de 1995 es significativa de tal complejidad, al afirmar:

«Toda la doctrina científica sostiene la dificultad de englobar en una misma definición y concepto la amplia diversidad de las concesiones administrativas, porque las demaniales otorgan a los particulares facultades muy próximas a las propias del derecho de dominio; tan es así que se ha llegado a considerarlas como derechos reales administrativos; otras concesiones, por el contrario, establecen relaciones jurídicas muy complejas de gestión y prestación de servicios públicos, de modo y manera que sin una expresa y única calificación jurídico-tributaria, podrían encontrar encaje distinto...»

La situación, de por sí confusa, en lo que respecta a la delimitación exacta del término «concesión administrativa» y a su calificación, en general, dentro de la categoría de los contratos públicos, **se ve todavía más complicada por las diferencias de regulación administrativa y de conceptos jurídicos en los diferentes ordenamientos de la UE** y la propia tendencia de las instituciones comunitarias a tratar de forma unitaria instrumentos de financiación privada de infraestructuras públicas muy diferentes, bajo la mencionada categoría *Private-Public Partnership* o PPP, traducidas en España (todavía sin una terminología doctrinalmente consensuada a estos efectos) como «Asociaciones Público-Privadas»¹, las cuales englobarían, en su seno, a las concesiones administrativas de todo

¹ *Passim*. ACEROTE GIL, José Basilio. *Financiación y gestión privada de infraestructuras y servicios públicos. Asociaciones público-privadas*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, colecc. Investigaciones, n.º 2/04.

Asimismo, véase Comisión de las Comunidades Europeas. «Libro Verde sobre la colaboración público-privada y el Derecho Comunitario en materia de contratación pública y concesiones», Bruselas, de 30 de abril de 2004, COM (2004) 327 final, y más recientemente:

-VV.AA. *Externalización de la gestión y la financiación del sector público en España*, Ed. Instituto de Empresa, PriceWaterhouseCoopers, Madrid, abril de 2005.

tipo y a negocios jurídicos similares, por ejemplo, la simple financiación privada de infraestructuras públicas o a modalidades contractuales novedosas, supuesto del «contrato de promotor» en Bélgica.

Como hemos indicado sucintamente, la propia CE se encuentra actualmente implicada en un proceso de revisión y actualización de sus conceptos e instrumentos en el área de la contratación pública y, en lo que respecta a las diferentes formas de participación pública-privada o PPP que se conocen, habiendo lanzado un Libro Verde al respecto, al cual se le ha criticado, entre otras cosas, precisamente, por la carencia de una definición jurídica armonizada, «europea», de las concesiones administrativas y, en general, de las diferentes modalidades de negocios jurídicos a integrar bajo la etiqueta «PPC» o de «colaboración público-privada» (como se observa, otra traducción de las siglas PPC).

Por último, conviene señalar que, mientras esta revisión conceptual llega, la mayor parte de la regulación de las concesiones administrativas sigue estando en manos de las autoridades nacionales, ya que las preocupaciones de la CE han sido hasta la fecha, incluyendo las recientes Directivas 2004/18/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 31 de marzo de 2004, sobre coordinación de procedimientos de adjudicación de contratos públicos de obras, suministros y de servicios («Diario Oficial de la Unión Europea»; en adelante, DOUE, serie L, n.º 134, de 30 de abril) y Directiva 2004/17/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 31 de marzo de 2004, sobre coordinación de los procedimientos de adjudicación de los contratos en los sectores del agua, de la energía, de los transportes y de los servicios públicos (DOUE, serie L, n.º 134, de 31 de marzo) y la Decisión de la Comisión de 7 de enero de 2005 relativa a las modalidades de aplicación del procedimiento previsto en el artículo 30 de la Directiva 2004/17/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (DOUE, serie L, n.º 7, de 11 de enero), lograr una mayor transparencia en los procedimientos de convocatoria de la contratación pública y eliminar la discriminación en las convocatorias entre los diferentes residentes europeos.

Recientemente, estas Directivas han sido modificadas, en un anexo menor, por la Directiva 2005/51/CE de la Comisión de 7 de septiembre de 2005, por la que se modifican el anexo XX de la Directiva 2004/17/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y el Anexo VIII de la Directiva 2004/18/CE del Parlamento Europeo y del Consejo sobre contratación pública (DOUE, serie L, n.º 257, de 1 de octubre de 2005).

De hecho, tales Directivas han de transponerse en los Derechos nacionales antes del 31 de enero de 2006, habiéndose desarrollado recientemente los formularios de publicación de los anuncios de adjudicación de tales contratos, mediante el Reglamento (CE) n.º 1564/2005 de la Comisión de 7 de septiembre de 2005, por el que se establecen los formularios normalizados para la publicación de anuncios en el marco de los procedimientos de adjudicación de contratos públicos con arreglo a las Directivas 2004/17/CE y 2004/18/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (DOUE, serie L, n.º 257, de 1 de octubre de 2005).

De todas maneras, la mayoría de la doctrina coincide en que el contrato de «concesión de obras públicas» sí se delimita en la letra d) del artículo 1 de la Directiva 97/37/CEE, sobre coordinación de

los procedimientos de adjudicación de los contratos públicos de obra, publicada en el «Diario Oficial» n.º 199, de 9 de agosto de 1993, mientras que la «concesión de servicios» carecía de delimitación en el Derecho Comunitario, hasta tiempos recientes; de hecho, en la normativa europea sigue predominando la concepción de la concesión en su modalidad de concesión de obra pública, tal y como demuestra que esta modalidad volviera al Derecho español a través de la transposición en la normativa de contratos públicos, actualmente, regulada por el Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio (BOE de 21 de junio y 21 de septiembre), de disposiciones europeas al respecto.

Estas preocupaciones comunitarias, reiteramos, han ido más en la línea de hacer transparentes y no discriminatorios entre residentes de diferentes Estados de la UE los procesos de conocimiento y acceso a los contratos públicos, cualquiera que sea la forma de su ejecución, y regular su proceso de adjudicación que de precisar los modelos y negocios contractuales, tales como la concesión, definiéndoles de una forma precisa.

De esta forma, la definición y delimitación de las modalidades de contratos públicos ha tenido menos importancia para el Derecho de la UE, que la transparencia en su adjudicación y la aplicación del principio de no discriminación entre los diferentes contratistas de los países miembros, aunque seguidamente analizaremos con mayor profundidad esta materia.

A. II. Contabilidad y fiscalidad ante la concesión administrativa.

El estudio conjunto de la contabilidad y la fiscalidad del concesionario viene, en principio, exigido por la relevancia que la contabilidad y el beneficio neto determinado a partir de la misma tienen para establecer la «renta» sometida a imposición en el gravamen empresarial por excelencia: el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS); dado el sistema de base contable que ha adoptado nuestro IS desde el 1 de enero de 1996, fecha de entrada en vigor de la última gran reforma de este impuesto, establecida por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del IS (véase *infra*) y que no parece, previsiblemente, que vaya a ser alterado por la implementación de la nueva normativa contable a todas las entidades individuales, por lo que la conexión contabilidad-fiscalidad societaria seguirá siendo igual de robusta en el futuro próximo.

Además, desde la perspectiva de la Administración Pública concedente no se puede olvidar, para significar la relevancia de los aspectos contables, ni el papel jugado por la concesión administrativa en la Contabilidad Pública y su incidencia en el cómputo del déficit público, ni tampoco las posibilidades que ofrece, para un adecuado control de la gestión del concesionario, el conocimiento y acceso a la contabilidad y a la documentación económico-financiera conexas que lleve el concesionario, aunque sólo sea para cumplir sus obligaciones mercantiles y fiscales.

En este sentido, son conocidas las singularidades e importancia que tiene la gestión presupuestaria en todo el procedimiento de otorgamiento de la concesión y durante la duración del negocio concesional.

De todas formas, conviene conocer que, si bien delimitar el concepto de «concesión administrativa» resulta esencial en muchos gravámenes, como veremos, dada la relevancia del principio de calificación jurídica a la hora de establecer el hecho imponible de cualquier impuesto, ya que el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), manifiesta lo siguiente:

«Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.»

No sucede lo mismo en la contabilidad, donde lo que predomina, a efectos de interpretación, es el fondo de la operación sobre la forma, atendiendo siempre a la verdadera naturaleza económica de la transacción a contabilizar.

Tampoco puede extrañarnos, por otro lado, esta autonomía de la calificación de los negocios jurídicos en diferentes ramas del Derecho, pues también en el Derecho Hipotecario, por poner un ejemplo, la inscripción de las concesiones administrativas y su tratamiento registral, especialmente, las concesiones demaniales, adquiere características peculiares, centradas en la naturaleza de patrimonio de destino o *universitas rerum* de la misma; lo que contrasta vivamente con las consideraciones que otras especialidades jurídicas, empezando por el propio Derecho Tributario, tienen de la concesión.

En el terreno contable, al atender la contabilidad y la interpretación de las normas contables al fondo económico del negocio y no a su calificación jurídica (es más, la interpretación de acuerdo con el trasfondo negocial de las operaciones y su sustancia económica, con autonomía respecto de la denominación legal, se refuerza en las Normas Internacionales de Información Financiera o NIIF, cuyas siglas en inglés son IFRS), las divergencias con la normativa tributaria, a la cual repugna la visión económica del hecho imponible, pueden ser notables.

Por ello, no siempre el concepto de «concesión administrativa» coincidirá en el terreno tributario y en el contable; es más, desde la perspectiva contable la expresión «concesión administrativa» cubre negocios y contratos públicos que el Derecho Administrativo, en puridad, no reconocería como tales.

Como hemos dicho, esta diferencia no va a disminuir, quizás, por el contrario, se incrementará con la entrada en vigor de las, en principio, denominadas «Normas Internacionales de Contabilidad» (en adelante, NIC) y, ahora, «Normas Internacionales de Información Financiera» o NIIF, de obligatorio cumplimiento en todos los Estados miembros de la UE y, en principio, para todas las empresas individuales desde el próximo 1 de enero de 2007, al estar basadas tales normas en el consenso de la profesión contable y seguir los mecanismos anglosajones de producción del Derecho, es decir, vincularse más a las reglas del *Common Law* que al formalismo jurídico y a la rigidez interpretativa del Derecho Continental.

Por lo tanto, el modelo de contabilidad, siguiendo un «Plan», por el que se ha regido la Contabilidad española desde la aprobación del primer Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC), siquiera voluntario, de 1973 y que hasta fechas recientes era también el sistema contable en la UE, va a ser sustituido de forma radicalmente completa (aunque la materia sigue siendo objeto de discusión, pues alguna corriente doctrinal y administrativa pretende, simplemente, establecer un «nuevo» PGC, eso sí, basado en las NIIF, en especial, para las empresas individuales) el 1 de enero de 2007, por un modelo contable completo con principios y categorías diferentes, el sistema de las citadas «Normas Internacionales de Información Financiera» o NIIF, el cual va a afectar a la forma de contabilizar por el concesionario algunas de sus operaciones y, en especial, a la valoración del propio negocio concesional.

Parece que, al establecerse por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC) de 11 de julio de 2005 una Comisión encargada de la redacción de un PGC adaptado a las NIIF que nuestro modelo de transición contable seguirá centrada en un futuro y novedoso PGC, cuyo contenido sustituya al actualmente vigente de 1990.

En todo caso, el nuevo PGC deberá incorporar los diferentes planteamientos y valoraciones de las cuales parten las NIIF. Téngase en cuenta, por ejemplo, que las disposiciones NIIF/NIC parten de la perspectiva del inversor y disminuyen ampliamente la importancia del principio de «prudencia» en la formación de la contabilidad, mientras que nuestro Derecho Contable actual se centra en la gestión diaria de la empresa y en la obtención del beneficio; asimismo, el principio de adquisición o de valor histórico dejará paso al principio de «valor razonable».

De todas formas, la sustitución puede no ser tan radical si, como se pretende, para las cuentas individuales se conservaría un modelo, más o menos modificado, de Plan Contable, regulado e interpretado por el ICAC, aunque éste siga las NIIF/NIC y las decisiones e interpretaciones del IASB, es decir, de la institución encargada de elaborar éstas, la *International Accounting Standards Board*, junto con las interpretaciones emanadas de su «Comité de Interpretaciones» (*International Financial Reporting Interpretations Committee*), conocidas como SIC.

Este modelo tuvo su primera entrada en nuestro Derecho Mercantil por medio de diversas reformas en el Código de Comercio (en adelante, Cco), artículos 42 y siguientes, relativas a la consolidación contable de los grupos de sociedades, tal y como establece la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, publicada en el BOE de 31 de diciembre, en coherencia con las disposiciones de la UE que obligan a partir del 1 de enero de 2005 a que la mayoría de las entidades cotizadas en mercados organizados apliquen tales NIC/NIIF.

Otro relevante ejemplo de la expansión de las NIIF/NIC y de sus principios lo tenemos con la publicación de la Circular 4/2004, de 22 de diciembre, a entidades de crédito, sobre normas de información financiera pública y reservada y modelos de estados financieros (BOE del 30), seguida por una Resolución similar de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (en adelante, CNMV) para las entidades que regula, por medio de la Circular 2/2004, de 31 de marzo,

sobre normas contables, modelos reservados y públicos de estados anuales y cuentas anuales de carácter público de las empresas de servicios de inversión, por la que se modifica la Circular 5/1990 (BOE de 12 de abril).

De todas formas, estas normas afectan, en principio, a los valores e instrumentos financieros o a las entidades de crédito sometidas a la tutela del Banco de España y, en consecuencia, todavía es pronto para determinar su incidencia en la contabilidad de las concesiones administrativas, aunque lo cierto es que tales efectos serán significativos, pues tanto los métodos de valoración (aparición del método de «valor razonable»), como los principios contables (menor relevancia del denominado «principio de prudencia») y, en general, la contabilización de las partidas que integran el inmovilizado inmaterial se alterarán radicalmente, en otro orden de cosas, también el concepto de «fondo de reversión» está sometido a discusión.

De hecho, la NIC n.º 38, dedicada a los activos inmateriales, es decir, a los activos identificables, de carácter no monetario y sin sustancia física, equiparando activo identificable como aquel separable de la entidad, individualmente o junto con otros activos, pasivos o contratos o nacido de derechos contractuales y legales, impedirá contabilizar como valor del derecho «concesión administrativa» a los gastos necesarios para su obtención (véase *infra*), pues el reconocimiento de una partida como gasto impide su posterior integración como parte del coste de un activo inmaterial; aunque esta interpretación se enfrenta a una realidad económica: el derecho concesional puede generar ingresos futuros para la empresa, por lo cual debería formar parte de su activo, de acuerdo con las propias normas NIIF.

Toda esta problemática contable ha llevado, por ejemplo, al Comité Económico y Social Europeo, en su dictamen respecto del «Libro Verde» mencionado con anterioridad, a plantear las enormes dificultades que el modelo contable NIIF/NIC puede suponer para las concesiones administrativas y el propio impulso de las fórmulas CPP (véase, al respecto, el punto 4.4.5.4 del Dictamen, publicado en el DOUE, serie C, n.º 120, de 20 de mayo de 2005).

En el mismo orden de cosas, la denominada «contabilidad simplificada» para las pequeñas y medianas empresas (en adelante, PYME), regulada por el Real Decreto 296/2004, de 20 de febrero, por el que se aprueba el régimen simplificado de la contabilidad (BOE del 27), con entrada en vigor el 28 del mismo mes y año, tampoco tiene un impacto específico en la contabilidad del concesionario, aunque sí la tendrá la «contabilidad simplificada» que, siguiendo las reglas NIIF/NIC, está preparando la UE, pues el propio concepto de PYME será significativamente distinto al español.

Nuevamente, habrá que aguardar a la regulación específica de las NIIF/NIC para las PYME para disponer de una visión general de la incidencia de las nuevas reglas contables en las concesiones administrativas.

Todo ello, se complica por las dificultades del nuevo modelo contable para entender la naturaleza del «fondo de reversión», como veremos posteriormente.

B. La versatilidad y dificultad de delimitación del concepto «concesión administrativa».

Nuestro Derecho Administrativo, de forma paralela a lo que sucede en el ámbito del Derecho Comunitario, vive, por otra parte, un intenso remozamiento de la figura de la concesión administrativa; así, la Ley 13/2003, de 23 de mayo, reguladora del contrato de concesión de obras públicas (BOE del 24), donde, lógicamente, se busca potenciar la contribución de los recursos privados a la creación de infraestructuras públicas, reconoce que existe, de la concesión administrativa:

«... una regulación singular y fragmentada, impuesta por su necesaria adaptación a los objetivos diferenciados a los que sirve en el marco de las legislaciones sectoriales...»

Tal y como afirma expresamente la Exposición de Motivos (en adelante, EM) de la mencionada Ley en su apartado I, párrafo tercero.

Sin embargo, esta **fragmentación de la normativa de «concesiones»** parece inevitable, pues disposiciones más modernas, inmersas en esa política de revisión de la figura concesional, como son la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, reguladora del Patrimonio de las Administraciones Públicas (BOE del 4), la cual menciona en varios de sus artículos a concesiones sobre los bienes de demanio público, artículos 93 y 94, mas con una normativa muy escasa (v. gr., la aplicación del régimen de concurrencia en su concesión, el plazo máximo concesional por 75 años «... salvo que se establezca otro menor en las normas especiales que sean de aplicación...», art. 93.3, etc.), pero que se ha impuesto sobre disposiciones locales clásicas en materia concesional, empezando por el todavía vigente Reglamento de Servicios de las entidades locales, aprobado por Decreto de 17 de junio de 1955.

Tampoco se ha logrado construir una norma transversal y única sobre la concesión, volviéndose a las especialidades sectoriales, por ejemplo, la Ley 48/2003, de 26 de noviembre, de régimen económico y de prestación de servicios de los puertos de interés general, trata, de forma autónoma, a la figura concesional, dentro de su respectivo ámbito sectorial o económico, redundando en la mencionada fragmentación reguladora.

Por lo tanto, la «transversalidad» de la figura concesional sigue sin producirse, sin una Ley propia que defina la figura de manera unitaria, cualquiera que sea el sector o actividad donde se utilice, más allá del planteamiento general consistente en establecer como característica fundamental de la concesión la existencia de una transferencia a un empresario privado de potestades administrativas.

Por si fuera poco, la doctrina administrativa coincide en que, especialmente en el área de la Administración Local, el marco institucional de las concesiones está obsoleto y resulta, asimismo, incompatible con modelos de gestión económica modernos y eficientes; es más, la mayoría de las

empresas concesionarias encuentran en el modelo concesional español un sistema de contraincentivos para gestionar eficientemente los servicios públicos que compensan mediante negocios «inducidos» de la concesión, básicamente los contratos de obra y las operaciones inmobiliarias.

Asimismo, se encuentran en marcha modificaciones sustantivas en las concesiones de los estancos y otras actividades económicas, por lo que la fragmentación reguladora de la concesión y negocios similares parece inevitable.

Lamentablemente, dada la relevancia e importancia histórica de la legislación sobre gestión de servicios públicos locales en el desarrollo de la figura concesional en España, así como el papel conceptual que sigue jugando al respecto el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales ya citado; lo cierto es que la cercana, en el tiempo, alteración de la legislación local, producida en la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local (BOE del 17), no sólo no ha renovado la figura de la concesión administrativa en el ámbito local, sino que, a pesar de manifestar expresamente que uno de los problemas de esta normativa era:

«... la insuficiente y superada regulación de las formas de gestión de los servicios públicos locales en la legislación básica local...»

Tal y como reconoce su EM, apartado II, último párrafo, lo cierto es que tal reconocimiento expreso no ha afectado a la normación de la naturaleza o características del negocio concesional en las entidades locales, sino que ha consistido, simplemente, en la integración, como fórmula para gestionar los mencionados servicios públicos locales, de las entidades públicas empresariales y en disponer de una regulación sustancial sobre los organismos autónomos y las sociedades mercantiles con capital social de las entidades territoriales, las cuales hasta la fecha se desarrollaban legislativamente, de manera parcial, en disposiciones reglamentarias.

Asimismo, la otra novedad de esta Ley es la incorporación en el ámbito de la gestión de los servicios locales de la figura administrativa de las entidades públicas empresariales.

En todo caso, la importancia de la gestión de los servicios públicos y la opción por una u otra modalidad de gestión quedan reconocidas al establecer que, entre las competencias del Pleno de los Ayuntamientos, artículo 22.2 f) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local (en adelante, LRBRL), se encuentran:

«... La aprobación de las formas de gestión de los servicios y de los expedientes de municipalización...»

La insuficiencia reguladora de las concesiones administrativas en el ámbito local ha sido reconocida expresamente por el denominado «Libro Blanco para la reforma del Gobierno Local», publicado por el Ministerio de Administraciones Públicas en julio de 2005.

Ahora bien, más allá de vagas referencias a la necesidad de sustituir la vieja distinción entre servicios de gestión indirecta (cuyo prototipo es la concesión) y servicios de gestión directa por la de «servicios prestados en régimen de gestión propia» y «servicios prestados en régimen de gestión contractual», junto con el reconocimiento de la urgencia de introducir en la esfera local técnicas provenientes del Derecho Comunitario, poco se puede decir sobre el futuro de la concesión administrativa en la próxima reforma de la Administración Local en España.

De todas formas, **lo relevante para nuestro estudio es la versatilidad del fenómeno concesional y las dificultades, tradicionales en nuestro Derecho Administrativo, para reducir esta fórmula de gestión de los servicios públicos y de realización de obras públicas a un molde común, pues obliga a calificar los negocios y contratos bajo la óptica de las normas tributarias y analizar su contenido económico en el campo de las disposiciones contables.**

La doctrina tributaria, por su parte, ha reconocido paladinamente la amplitud de este término; por poner un ejemplo, las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, RRTEAC) de 23 de abril de 1970, de 24 de mayo de 1979, de 15 de octubre de 1987 y de 2 de marzo de 1994, afirman textualmente:

«La concesión es una figura jurídica que comprende tanto aquellos actos que transfieren a un particular facultades originariamente administrativas, como aquellos otros que crean a su favor un derecho o capacidad previsto en el Ordenamiento jurídico, bien subrogándoles facultades de gestión o disfrute de que la Administración Pública es titular, bien constituyendo, en base a los poderes que le atribuye la Ley, libertades y derechos o facultades a favor de particulares; pero interviniendo en todo caso como poder del Estado y no como persona jurídica ya sea para realizar determinados servicios públicos, ya para otorgar aprovechamientos de ciertos bienes de dominio público.»

En suma, nunca ha sido fácil fijar los límites entre la concesión administrativa y otros negocios o actos de las Administraciones Públicas (licencias, autorizaciones, adscripciones de bienes públicos o patrimoniales, etc.)² y con la nueva imbricación del sector privado en la construcción de infraestructuras públicas y la gestión de las mismas, así como en la sustitución de la idea del «servicio público» por conceptos como el «interés general» o el de «servicio universal»³, tales dificultades se incrementan, por lo que la calificación de cada contrato, según los criterios interpretativos acuñados en cada rama del Derecho, adquiere mayor significado e importancia.

² MERINO JARA, Isaac. «La base imponible de las concesiones administrativas en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales», Actualidad Tributaria, n.º 42/14-20 de noviembre de 1994.

³ Comisión de las Comunidades Europeas. «Libro Verde sobre los servicios de interés general», Bruselas, de 21 de mayo de 2003, COM (2003) 270 final.

C. El marco legislativo general de la figura de la concesión administrativa.

Por si este entorno cambiante y fragmentado no afectase significativamente al tratamiento de este contrato público y dificultase concretar sus perfiles jurídicos, la concesión como mecanismo para gestionar servicios públicos se enfrenta, como hemos dicho, a las alteraciones sustantivas de figuras, todavía más clásicas en el Derecho Administrativo, empezando por el propio concepto de «servicio público», cada vez más sustituido por el término «servicio universal»⁴ o, de acuerdo con la propia terminología comunitaria, por el concepto de los «servicios de interés general»⁵.

Tampoco ayuda a precisar de manera clara el concepto de «concesión administrativa», tal y como hemos indicado, el hecho significativo de la ausencia de una normativa del Derecho de la UE que establezca con precisión sus características y naturaleza, ya que las disposiciones de la contratación administrativa comunitaria, centradas más en regular la libre competencia en el acceso a los contratos públicos y en la regulación como contrato típico del de «obra pública», junto últimamente con el impulso a la contratación por medios electrónicos (el llamado *e-procurement*), poco han aportado a la creación de un concepto unívoco y europeo de «concesión administrativa».

De todas formas, tal situación parece que va a modificarse con motivo de la aprobación de las precitadas Directivas 2004/17/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 31 de marzo de 2004, sobre la coordinación de los procedimientos de adjudicación de los contratos en los sectores del agua, de la energía, de los transportes y de los servicios públicos (cuya transposición están obligados los diferentes Estados miembros de la UE a efectuar antes del día 31 de enero de 2006, según su art. 71) (DOUE, serie L, n.º 134, de 30 de abril) y 2004/18/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 31 de marzo de 2004, sobre coordinación de los procedimientos de adjudicación de los contratos públicos de obras, de suministro y de servicios (DOUE, serie L, n.º 134, de 30 de abril), ya precitadas, pues en ellos aparece una definición de las concesiones, siquiera a efectos de acceder a los contratos.

De esta forma, en la primera de las Directivas citadas se delimitan de manera tradicional estos contratos públicos en su artículo 1.3, de la siguiente forma:

- «a) Concesión de obras: un contrato que presente las mismas características que el contrato de obras, con la salvedad de que la contrapartida de las obras consista, bien únicamente en el derecho a explotar la obra, bien en dicho derecho acompañado de un pago.»*
- b) Concesión de servicios: un contrato que presente las mismas características que el contrato de servicios, con la salvedad de que la contrapartida de prestación de servicios consista, bien únicamente en el derecho de explotar el servicio, bien en dicho derecho acompañado de un pago.»*

⁴ *Passim*. BALLESTEROS FERNÁNDEZ, Ángel. «La gestión de los servicios públicos», Diputación Provincial de Soria-INAP, julio 2003, *mimeo*.

⁵ *Passim*. Comisión de las Comunidades Europeas. «Libro Verde sobre los servicios de interés general»; *op. cit.* Asimismo, puede verse, JUAN LOZANO, Ana M.ª: «Fórmulas de colaboración privada en la financiación de infraestructuras. Propuestas de análisis desde la perspectiva jurídico-financiera», Instituto de Estudios Fiscales, *mimeo*, 26 de marzo de 2004.

Con esta definición se pretende acabar con una de las deficiencias que provocaba la flexibilización conceptual y la carencia de una delimitación unívoca y paneuropea del contrato de «concesión administrativa»; tal y como se habían pronunciado al respecto diversos organismos europeos, por ejemplo y con contundencia, dicho sea de paso, el Dictamen del Consejo Económico y Social sobre el tema «El refuerzo del derecho de concesiones y de contratos de asociación entre los sectores público y privado (APP)», 2001/C 14/19, publicado en el «Diario Oficial de las Comunidades Europeas», serie C, n.º 14, de 16 de enero de 2001.

En el mismo sentido, importa resaltar que la diversidad en las modalidades de gestión de los servicios públicos y su flexibilización se está incrementando, a medida que la distinción entre participación privada y participación pública en la construcción y gestión de infraestructuras públicas se difumina, y los contratos mixtos al respecto aumentan ⁶.

Me limito, en consecuencia, en este trabajo a la figura y concepción clásica del concesionario, sin discutir sus límites, naturaleza y relaciones o diferencias con otras modalidades de contratos administrativos, materia ajena a este Curso, aunque interesa resaltar que, para la perspectiva contable, lo esencial, obviamente, no es la unidad jurídica de esta manera de gestionar los servicios u obras públicas, sino la unidad económica de los diferentes contratos agrupados bajo el lema genérico de la «gestión indirecta de los servicios públicos», mientras que, en el campo del Derecho Tributario, la calificación previa del contrato resulta relevante y puede suponer importantes alteraciones en la carga tributaria (véase *infra*).

En la misma línea, conviene recordar que, de acuerdo con el artículo 12.1 de la LGT/2003, la interpretación de las normas tributarias se efectuará de acuerdo con los criterios del Código Civil (en adelante, CC), artículo 3.1, es decir:

«Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas.»

Por ello, **cabe concluir que no siempre lo que, contablemente, figure como concesión administrativa pueda calificarse tributariamente como tal** y que para la Contabilidad una pléyade de contratos con efectos similares a la concesión puede seguir, perfectamente, los mismos criterios y principios de contabilización, mas por el lado del Derecho Financiero sus consecuencias impositivas serían muy distintas.

La figura del concesionario de obra o servicio público o, como sucede cada vez con mayor frecuencia, de una prestación pública de carácter mixto, donde, precisamente, la concesión de la obra

⁶ Vid. Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre «Libro Verde sobre los servicios de interés general», COM (2003) 2709 final (2004/C 80/20), DOCE, serie C, de 30 de marzo de 2004. Asimismo, véase: Commission of the European Communities. *Commission Staff Working Paper. Report on the Public Consultation on the Green Paper on Services of General Interest*, Brussels, de 15 de marzo de 2004, SEC (2004) 326.

pública se retribuye con la gestión del servicio público final, caso de las construcciones de aparcamientos públicos en muchas de nuestras ciudades; resulta ser, sin duda, una de las más tradicionales en el Derecho Administrativo español, especialmente en el ámbito local y, como hemos anticipado, está siendo objeto de importantes cambios, no sólo conceptuales, sino prácticos, tanto en el Derecho Comunitario (véase *supra*)⁷, como por la propia normativa estatal, en particular, por la citada Ley reguladora del contrato de concesión de obras públicas, la cual introduce una nueva modalidad de contrato administrativo, el contrato de concesión de obras públicas, al Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (nuevo título V del libro II, arts. 220 y ss.).

D. Sobre la naturaleza de la concesión administrativa y su incidencia en el tratamiento fiscal.

En suma, es importante empezar recordando que **bajo la expresión «concesión administrativa», se engloban diferentes especies de negocios jurídicos, presididas por la idea común de la existencia de una cesión por parte de la autoridad administrativa competente a un particular, el concesionario, de una esfera de actuación administrativa, lo que conduce, inexorablemente, a que el concesionario, persona física o jurídica, de carácter privado, se embarca en el negocio con ánimo, como en toda actividad económica, de obtener lucro, existiendo, por lo tanto, una transferencia patrimonial que se incorpora como derecho en el patrimonio del concesionario, a cambio de una contraprestación abonada por aquél y definida genéricamente como «canon», el cual resulta ser de cuantías y formulaciones muy variables desde la simple cantidad fija a tanto alzado hasta su manifestación en sistemas complejos de cuantificación, pasando por retribuciones en especie, tal y como reconoce expresamente (y como novedad) la precitada Ley 13/2003**⁸.

De hecho, para el Ordenamiento Tributario, en especial para los tributos, lo sustantivo resulta ser, precisamente, la existencia de esta transferencia patrimonial entre las partes, la potestad administrativa que otorga la entidad pública concedente, susceptible de evaluación económica y la contraprestación que abona el concesionario por la misma, el canon concesional, ya que en el negocio se manifiesta una capacidad económica susceptible de gravamen.

Evidentemente, esta precisión aleja a la concesión de figuras como la autorización o la licencia administrativa que no otorgan derechos nuevos a los particulares, sino que permite su ejercicio, pero nos parece (con independencia de la necesidad de analizar caso por caso para concretar la distinción) necesaria esta cesura dentro del campo posible de las «concesiones administrativas», dada la variedad de los negocios jurídicos implicados bajo estas voces, si queremos, al menos, reducir nuestro objeto de estudio a unos ámbitos manejables.

⁷ *Passim*. BALLESTEROS FERNÁNDEZ, Ángel. «El contrato concesional: sus características en el marco de la Ley de Contratos con las Administraciones Públicas. Derechos y obligaciones de las partes contratantes», *mimeo*, octubre de 2003.

⁸ *Passim*. BALLESTEROS FERNÁNDEZ, Ángel. «La normativa de la Unión Europea para la contratación de carreteras. Contratos de obras y de concesión de obras», *XXIII Semana de la Carretera*, La Toja, Pontevedra, 26 de octubre de 2000.

De esta forma, bajo la expresión «concesión administrativa» se engloba una manera de gestionar los bienes y servicios públicos muy compleja, un contrato público que, como reconocen tanto la doctrina como la jurisprudencia (SSTS de 11 de marzo de 1969, 31 de octubre de 1982, 10 de octubre de 1995...), carece de unidad, constituyendo una institución que agrupa en su seno diferentes negocios jurídicos ⁹.

Estos negocios, aun respondiendo a una idea común, están faltos de una normativa unitaria e, incluso, su delimitación es debatida en la doctrina y en la jurisprudencia y, por ello, **desde el punto de vista fiscal, atendiendo al principio de calificación jurídica de los actos o contratos sometidos a tributación (criterio que también figuraba en el art. 28.2 de la antigua LGT, Ley 230/1963, de 28 de diciembre)** ¹⁰, se hará preciso, ante cualquier negocio o acto calificado como «concesión administrativa», delimitar su verdadera naturaleza, antes de someterlo a tributación.

Necesidad acrecentada, tal y como hemos señalado con anterioridad, por la enorme variedad de situaciones que engloba el contrato administrativo de «concesión administrativa» y su variabilidad en el tiempo.

De hecho, deberíamos hablar más que de la «contabilidad y fiscalidad del concesionario» de la «contabilidad y fiscalidad del concesionario o agente similar»; extendiendo este análisis a fórmulas de gestión indirecta de competencias administrativas próximas, empezando por la polémica figura del «arrendamiento de servicios» y siguiendo por otras modalidades de negocios jurídicos como pueden ser la encomienda de gestión (aunque la doctrina sólo reconoce este mecanismo para actuaciones entre diferentes Administraciones Públicas, por lo que no parece, *stricto sensu*, que podamos asimilarlo a la concesión administrativa), la gestión interesada o los anfibiológicos «convenios» o «conciertos», propios del Derecho Urbanístico, aunque la formación de personalidades jurídicas en muchos de estos últimos impide una total identificación de los aspectos mercantiles, contables y tributarios con la concesión, al tratarse de personas jurídicas diferentes de los socios que las forman, lo que las aleja rotundamente de las relaciones entre concedente, siempre una Administración Pública, además y el concesionario, una entidad privada.

De esta forma, tanto por los debates existentes desde hace mucho tiempo sobre la naturaleza de la «concesión» (la vieja polémica, por ejemplo, respecto a su cualificación como contrato

⁹ VITORES, Natalia: «El marco jurídico regulador del contrato de concesión administrativa», *mimeo*, octubre de 2003.

¹⁰ «El tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez», según la redacción del artículo 28.2 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre.

Por su parte, el artículo 13 de la nueva LGT dice:

«Calificación.

Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez».

administrativo o como acto administrativo, hoy decantada hacia la primera configuración)¹¹, como por la creciente aparición de nuevos mecanismos de financiación privada en el terreno de los servicios públicos y de las obras públicas, esta visión amplia del fenómeno concesional, tanto para la Contabilidad como para el Derecho Financiero, se convierte en imprescindible, aunque, insistimos, sin caer en incluir bajo la misma los actos administrativos de licencias y autorizaciones administrativas.

Precisamente, insistimos, si algo caracteriza la situación actual en este terreno, es la proliferación de fórmulas y sistemas, empezando por el clásico PFI (*Project Finance Initiative*) inglés¹², de participación privada en obras y funciones que, con anterioridad, se consideraban exclusivamente como públicas, a la vez que el propio concepto de «servicio público» es objeto de discusión, siendo sustituido, por ejemplo, en la normativa comunitaria por la expresión «servicio universal», voces, por otra parte, anfibiológicas y de ardua concreción¹³.

Ello conlleva, añadimos, un problema previo para la comprensión del contenido de esta ponencia, **el desarrollo de negocios y contratos, no propiamente concesionales, donde, sin embargo, la finalidad económica es la misma: lograr la participación del sector privado en actividades de interés público y por lo cual, deberían ser objeto de consideración conjunta, particularmente, en el terreno contable, donde se atiende para calificar el contrato o negocio jurídico subyacente al «fondo económico» de la transacción.**

Sin embargo, en el Derecho Tributario, la importancia, como hemos mencionado con anterioridad, del llamado «principio de calificación jurídica» de los actos y de los contratos conlleva la necesidad para el intérprete jurídico de realizar una previa e importante labor, antes de establecer la fiscalidad de una operación concreta, de calificación expresa de la naturaleza del negocio jurídico, atendiendo con exclusividad al presupuesto fijado por la Ley que da nacimiento al hecho imponible, artículo 20.1 de la LGT/2003, presupuesto, como hemos indicado anteriormente, de naturaleza exclusivamente jurídica.

Asimismo, esta diferencia hermenéutica puede conllevar a que, contablemente, se califiquen como «concesiones», negocios jurídicos que, desde el punto de vista del Ordenamiento Tributario, no lo sean y sufran, en consecuencia, un gravamen distinto al de la concesión administrativa en sentido estricto.

¹¹ La mencionada Ley 13/2003 parece zanjar la polémica al respecto, al calificar expresamente a las concesiones de obras públicas como una modalidad de los contratos administrativos e incluir esta modalidad en la legislación general sobre contratación administrativa.

¹² Los cuales, por cierto, están siendo objeto de una creciente crítica, *vid.* «Low marks for PFI», *The Economist*, January 18th, 2003.

¹³ Comisión de las Comunidades Europeas. «Libro Verde sobre los servicios de interés general», *op. cit.*, págs. 7 y 8.

E. La conexión entre la contabilidad y el sistema tributario.

De todas formas y, frente a lo que pudiera parecer tras la lectura de los párrafos anteriores, hay una relación íntima entre las normas contables que debe cumplir el concesionario (o la persona privada que ejecute funciones similares) de cualquier obra o servicio público y su fiscalidad.

La razón es que el concesionario, por su propia naturaleza, al mezclar en su actividad medios humanos y materiales con el fin de obtener ingresos en el tiempo se convierte en un empresario ¹⁴ y, por lo tanto, se encuentra directamente obligado por el CCo, artículos 25 ¹⁵ y siguientes, a llevar una contabilidad ordenada de su empresa.

Asimismo, estos concesionarios suelen poseer una naturaleza societaria, constituyendo personas jurídicas de carácter mercantil, normalmente, sociedades anónimas o de responsabilidad limitada e, incluso, determinadas concesiones, supuesto de las vinculadas a las construcciones de carreteras, han sido el campo fértil para la aparición de fórmulas originales de colaboración empresarial, sin personalidad jurídica propia, supuesto, en principio, de las conocidas antiguamente como «cesiones de unidad de obra» y hoy, como Uniones Temporales de Empresas (en adelante, UTE) y Agrupaciones de Interés Económico, cuyo tratamiento tributario aparece ahora regulado en los artículos 50 a 52, ambos inclusive (para las UTE) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE del 11), con un desarrollo de sus especialidades contables en la Resolución de 9 de octubre de 1997, del ICAC, publicada en el BOE de 6 de noviembre.

Es más, la relevancia del Ordenamiento Tributario para estas fórmulas originales de asociacionismo empresarial ha vuelto a ponerse de manifiesto con motivo de la última reforma significativa de la propia LIS, la contenida en la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes (BOE del 19), la cual, desde el 1 de enero de 2003, no sólo ha alterado la redacción del artículo 68 de la LIS (que con anterioridad al TRLIS normaba esta materia), sino que ha cambiado en su disposición adicional tercera la redacción del párrafo c) del artículo octavo de la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre Régimen Fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de Sociedades de Desarrollo Industrial Regional, extendiendo la duración temporal máxima de las UTE desde 25 años:

¹⁴ Desde el punto de vista fiscal, la realización de una actividad económica comporta «... la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios» (art. 25.1, primer párrafo, de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).

¹⁵ Artículo 25: «1. Todo empresario deberá llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios. Llevará necesariamente, sin perjuicio de lo establecido en las leyes o disposiciones especiales, un Libro de Inventarios y Cuentas Anuales y otro Diario».

«... salvo que se trate de contratos que comprenden la ejecución de obras y explotación de servicios públicos, en cuyo caso, la duración máxima será de cincuenta años.»

Pensando, sin duda, en la nueva modalidad de concesión de obras públicas a la que nos hemos referido anteriormente, propia del tráfico mercantil de las UTE ¹⁶ y cuya duración, para el supuesto de la construcción y explotación de obras públicas, se extiende, en general, a 40 años (art. 263.1 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Estado).

Entre paréntesis, cabe decir que la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Acompañamiento a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2004, BOE del 31, ha aclarado al respecto la duración de las UTE existentes con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la precitada Ley 46/2002, tratándolas a todas por igual desde este punto de vista temporal.

Pues bien, la normativa fiscal que recae sobre la actividad empresarial, tanto en lo que respecta a los tributos directos, cuyo objeto imponible es la «renta» (tal y como reconoce expresamente el art. 4.1 del TRLIS) ¹⁷, como en lo relativo a la tributación indirecta, centrada en el consumo y cuyo eje en el Ordenamiento Tributario europeo es el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), exige a los sujetos pasivos, en nuestro caso, a los concesionarios y entidades asimiladas, la posesión de una Contabilidad ordenada, según el CCo y la normativa contable española, centrada todavía, salvo en los Grupos de Sociedades cotizadas, en el PGC (BOE de 3 de enero de 1991), así como en la llevanza de determinados libros auxiliares de carácter fiscal (los denominados Libros-Registro Fiscales), diferentes de acuerdo con el impuesto que estemos considerando.

Pero, además, la relevancia para la fiscalidad de la contabilidad empresarial no procede sólo del cumplimiento riguroso de ciertos principios contables, supuesto del de «imagen fiel» (*the true and the fair view*), por utilizar la terminología anglosajona de la cual deriva esta expresión y que será, precisamente, uno de los aspectos más afectados por la introducción de las NIIF/NIC) y de la correcta llevanza de los Libros de Contabilidad y de sus anotaciones, artículos 29 y 30 del Cco; es decir, no se trata solamente de que el concesionario cumpla esta obligación formal de llevar, ordenada y cronológicamente, la contabilidad de su negocio (no entramos en la polémica sobre la distinción

¹⁶ Conviene conocer que el régimen fiscal de las Agrupaciones de interés económico españolas, de las Agrupaciones de interés económico, en general y de las UTE, ha sido objeto de una profunda reforma técnica, derivada del fin del régimen fiscal especial de la transparencia fiscal, como consecuencia de la entrada en vigor, el 1 de enero de 2003, de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes (BOE del 19).

Asimismo, aunque con una técnica jurídica deleznable, por no ser éste el cuerpo normativo apropiado, la disposición adicional tercera de esta ley altera la duración de las UTE, modificando la redacción del párrafo c) del artículo octavo de la Ley 18/1982, de 28 de mayo, sobre Régimen Fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de Sociedades de Desarrollo Industrial Regional, pudiendo extenderse hasta 50 años, en el supuesto de «... contratos que comprendan la ejecución de obras y explotación de servicios públicos...»; plazo que se vincula, lógicamente, con el nuevo contrato de concesión de obra pública.

¹⁷ «Hecho imponible».

1. Constituirá el hecho imponible la obtención de renta, cualquiera que fuere su fuente u origen, por el sujeto pasivo...»

entre Contabilidad Material y Contabilidad Formal), sino que, además, el beneficio determinado por las anotaciones contables resulta una magnitud directamente relevante para el cálculo de la base imponible del tributo empresarial más importante: el IS, tal y como afirma expresamente el artículo 10.3 del TRLIS:

«En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, 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.»

Es más, la citada relación entre el «beneficio neto», partida contable de la sociedad concesionaria, y la «base imponible», cuantificación de la renta sometida a tributación en el IS, no tiene, en principio, que verse afectada por la entrada en vigor de las NIIF/NIC.

Por lo tanto, está más que justificada la conexión entre la contabilidad del concesionario y la normativa fiscal y, por otro lado, esta conexión puede verse reforzada en un futuro próximo por la concurrencia de tres frentes:

A) En el terreno contable, tal y como hemos anticipado anteriormente, porque las normas clásicas de contabilidad de la Comunidad Europea, en especial, las conocidas como Cuarta y Séptima Directivas (de las cuales, en última instancia, deriva la revolución sufrida por nuestro Derecho Mercantil y nuestra práctica contable desde los años 1989-1990) han sido objeto de un *aggiornamento* o, mejor dicho, de una sustitución radical, por una nueva doctrina y normativa contable, aplicando modelos de contabilidad internacionales, normas NIIF/NIC¹⁸ y criterios del IASB¹⁹, donde, precisamente, lo esencial es el consenso de la profesión contable y auditora en torno a la magnitud del beneficio empresarial y donde el rigor y la exigencia de las valoraciones, unido a una mayor flexibilidad en el formalismo contable, reforzarán el cálculo de los riesgos potenciales en los que incurrir la actividad empresarial.

En este sentido, insistimos desde ya, en que los activos inmateriales modernos, de carácter organizativo y gestor, no reconocidos expresamente por nuestro Derecho Contable, los conocidos por la doctrina como «intangibles», esenciales en una economía moderna, en la denominada «sociedad del conocimiento» (piénsese, por ejemplo, en el valor de las patentes o en la problemática de los fondos de comercio, financieros o no, derivados de las adquisiciones de empresa), adquirirán una

¹⁸ Resulta más que significativa la anticipada publicación de la traducción al español (elaborada por el Censor Jurado de Cuentas y Catedrático de Alcalá de Henares, don José Antonio ANGULO GONZALO. *Texto completo de las NIC y las interpretaciones (SIC) 2001*, Ed. CISS-Praxis, 2002, la cual, tras la publicada en el DOUE, entendemos carece de valor oficial.

Para un comentario actual de estas disposiciones contables, se remite al lector a: VV.AA. *Normas Internacionales de Contabilidad*, FERNÁNDEZ SOTERO, Amador (coord.), Ed. Centro de Estudios Financieros, *Cinco Días*; Madrid, 2004.

¹⁹ ESTEBAN MARINA, Ángel: «Evolución probable de la Contabilidad y del Impuesto sobre Sociedades», *Carta Tributaria*, monografías, 1/2002, 1.ª quincena de enero de 2002.

gran significación en la reforma contable y con la introducción de las normas NIIF/NIC ²⁰, lo que **para un concesionario encargado de gestionar infraestructuras públicas supondrá un importante revulsivo en su sistema contable y en su valoración empresarial, frente a la situación vigente.**

Es más, profundizando en esta materia, ha de conocerse que la propia «concesión administrativa» supone un derecho ²¹, con un plazo de ejercicio determinado, en las manos del concesionario, derecho de valor indudable (piénsese, por ejemplo, en la posible estimación de su valor mediante la capitalización de los beneficios futuros que obtenga por el ejercicio concesional) y, por lo tanto, un activo inmaterial, de indudable importancia y valor empresarial; sobre todo, si tenemos en cuenta que en las NIIF/NIC el activo es algo que permite generar derechos a futuro para la empresa y, además, la distinción entre dominio eminente y dominio legal es mucho menos importante que en el modelo causalista, propio del Derecho de Contratos español, lo que contrasta (véase *supra*) con una identificación de la concesión, tal y como sucede en el PGC, con el volumen de los gastos realizados por el empresario para obtener el derecho, identificación prohibida, asimismo, por la NIC 38. Ahora bien, **nuestro Derecho Contable y el propio PGC no disponen de una adecuada representación de los «intangibles» y sus métodos valorativos y el tratamiento de los activos inmateriales, en general, deja mucho que desear**, aspecto en el que insisten las propuestas de reforma contable en España, incluidas en el Libro Blanco redactado al efecto ²²; las cuales pretenden, en última instancia, la presentación por parte de las empresas de un Informe de Capital Intelectual que manifieste los datos relevantes sobre los citados «intangibles» tanto a los accionistas como a terceros que la aplicación de las NIC supondrá una transformación radical al respecto.

B) En el terreno fiscal, las tendencias de reforma del IS se plantean, según afirma el Gobierno, una mayor aproximación entre el resultado contable y la base imponible, reduciendo los supuestos de los denominados «ajustes extracontables» que aparecen recogidos, fundamentalmente, en los artículos 11 y siguientes del TRLIS y donde se exponen algunas de las partidas que mayores problemas plantean en estos negocios, supuesto de los activos inmateriales y, dentro de las «provisiones para riesgos y gastos», las dotaciones al fondo de reversión.

A este respecto, conviene también decir que las NIIF/NIC no conocen el concepto de «provisiones para riesgos y gastos» y, por lo tanto, aparece una nueva causa para **afirmar que la contabilización de las concesiones administrativas y figuras similares va a ser objeto de una transformación radical en breve plazo.**

²⁰ MONTESINOS JULVE, Vicente; BENITO LÓPEZ, Bernardino; FUERTES FUERTES, Iluminada; PELEJERO DELICADO, M.^a Luisa y ZORIO GRIMA, Ana: *Análisis contable de las infraestructuras públicas y su financiación privada*, Ed. Consultores de Administraciones Públicas, Madrid, 2001.

²¹ Por todos, LÓPEZ PELLICER, J.A. y SÁNCHEZ DÍAZ, J.L.: *Las concesiones administrativas en la esfera local*, Ed. Instituto de Estudios de la Administración Local, 1976.

²² Ministerio de Economía. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. *Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España)*, Ed. ICAC, 2002.

Como un ejemplo reciente de que las relaciones entre la «renta» sometida a gravamen en el IS y el beneficio neto, derivado de la contabilidad empresarial, no van a ser afectadas por la entrada en vigor de las NIIF/NIC, tenemos la modificación del Reglamento del IS, Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, producida por medio del Real Decreto 1122/2005, de 26 de septiembre (BOE de 6 de octubre), en el cual se adapta la deducibilidad fiscal de las provisiones por saldo de dudoso cobro de las entidades de crédito a la incorporación de las reglas NIIF/NIC en la precitada Circular 4/2004.

C) El mayor protagonismo que se desea dar y, de hecho, se está dando, al sector privado en la financiación de la obra pública en España y, en particular, el reforzamiento del contrato de concesión de obra pública, tendrá que compensar la cesión de poderes públicos en algunos elementos y fases del contrato con un mayor control por parte de la Administración concedente y por parte de terceros, incluyendo a los propios usuarios de la obra o del servicio concesional; de esta forma, la auditoría y el rigor en la contabilidad del concesionario adquieren una nueva dimensión, aunque, entendemos, que la precitada Ley 13/2003 es totalmente insuficiente al respecto ²³.

Por ello, cuando hablamos de los resultados del concesionario, podemos afirmar, como hace alguna doctrina, que el modelo contable de determinación de los mismos es, a su vez, el modelo fiscal, al menos para la tributación sobre la renta.

F. Importancia de la contabilidad para el conocimiento y control de la actividad concesional.

Los poderes de la Administración Pública concedente (en principio, tan exorbitantes, como el llamado *ius variandi*) no pueden ejercerse sin un buen conocimiento por parte de la misma de la contabilidad y de la actividad económica del concesionario.

Sin entrar en la polémica acerca del alcance del secreto contable y de la interpretación de los artículos 32 ²⁴ y 33 del CCo, resulta evidente que tener acceso a información económica del concesionario es vital para que la Administración concedente:

- 1.º Determine con exactitud si el canon concesional es el adecuado o no en muchos supuestos; baste pensar, por ejemplo, en las concesiones donde éste depende del beneficio de la empresa concesionaria.
- 2.º Pueda conocer si la prestación del servicio público o la realización de la obra pública ha sido la adecuada.

²³ *Passim*, RUIZ OJEDA, Alberto; MARCOU, G y GOH, J.: *La participación del sector privado en la financiación de infraestructuras y equipamientos públicos: Francia, Reino Unido y España (elementos comparativos para un debate)*, Ed. Civitas, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2000.

²⁴ «1. La contabilidad de los empresarios es secreta, sin perjuicio de lo que se derive de lo dispuesto en las leyes...».

- 3.º Pueda discutir las tarifas cobradas por el concesionario y su variación.
- 4.º Consiga concretar aspectos esenciales para la vida concesional, caso de la existencia del Fondo de Reversión (véase *infra*) y, si éste existe, su adecuación y suficiencia para cumplir sus fines, etc.
- 5.º Controle la calidad del servicio público prestado o de la obra ejecutada.

Por ello, la contabilidad del concesionario (junto con toda la información económica que se posea del mismo: datos del Registro Mercantil, Memorias, información publicada en los periódicos económicos, escandallo de costes, Informes de Gestión, análisis de los flujos financieros de la entidad concesionaria...) debe ser cuidadosamente analizada por la entidad pública concedente y sus funcionarios y es muy importante que en el Pliego de Cláusulas Concesionales se permita el acceso a la misma y a documentos anexos, como pueda ser el Informe de Auditoría.

De hecho, algunas de estas funciones y objetivos de la contabilidad del concesionario son similares a los fines de la contabilidad pública local, tal y como se encuentran regulados actualmente en el artículo 205 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE del 9).

G. Contabilidad pública y concesión administrativa.

Aunque no es el objeto de este texto, no podemos olvidar que, al lado de la contabilidad del concesionario, es decir, de la contabilidad privada, **la propia Administración Pública concedente debe tomar en cuenta los efectos del contrato concesional y de los flujos de rentas que de él se derivan en su contabilidad pública.**

También en esta área se están produciendo aportaciones significativas, a medida que se altera la intervención del sector privado en la creación de infraestructuras públicas y se diseñan nuevos modelos de financiación privada de la obra pública desde el genérico PFI inglés hasta métodos como el «precio sombra», el llamado «modelo alemán», etc., junto con la entrada en vigor de nuevas leyes financieras: Ley 38/2003, General de Subvenciones y Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (BOE del 27).

Evidentemente, el desarrollo del sistema SEC95 por EUROSTAT y sus interpretaciones respecto al cómputo dentro del endeudamiento público de determinadas operaciones financieras y de ciertas empresas privadas financiadas, con mayor o menor intensidad, por el sector público, obligan a tomar muy en cuenta la incidencia en ratios muy relevantes de la contabilidad pública de las relaciones financieras entre la Administración Pública y el concesionario.

Téngase en cuenta que, en muchas ocasiones, la técnica concesional ha servido para que las Administraciones Públicas, en especial, las locales hayan utilizado la concesión como un sustituto

del endeudamiento, en principio, totalmente encubierto, hasta que en momentos posteriores la realidad surge, obligando al saneamiento e, incluso, al rescate de la empresa concesionaria.

Recientes experiencias en la Comunidad Autónoma de Madrid, el denominado «asunto MITRA», y en el Ayuntamiento de Madrid, en lo que respecta a los trabajos en la M-30 mediante la entidad Calle M-30, con la polémica respecto a la calificación de su endeudamiento, son un buen reflejo de cómo el negocio concesional y sus variantes están suponiendo nuevos planteamientos contables y perspectivas de computar el déficit público de las Administraciones diferentes, a medida que EUROS-TAT va interpretando el nuevo sistema de cuentas públicas.

Por último, la introducción de las NIIF/NIC también afectará a la estructura de nuestra contabilidad pública, cuyas reglas generales para las entidades locales aparecen recopiladas en los artículos 200 a 212, ambos inclusive, del TRLHL y que han sido objeto de un último desarrollo legislativo por la Orden EHA/4040/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo Básico de Contabilidad Local (BOE de 9 de diciembre), a partir de un simplismo que contrasta con la variabilidad y complejidad de las NIIF/NIC, sobre todo, si tomamos en consideración que ese «modelo básico» es la respuesta a la abundancia de pequeños Ayuntamientos que no remitían información contable, siquiera mínima, al Tribunal de Cuentas o entidades como el Banco de Crédito Local.

2. ALGUNOS ELEMENTOS ESPECÍFICOS DE LA CONTABILIDAD DEL CONCESIONARIO

A. Consideraciones generales.

En principio, la contabilidad de una empresa dedicada a la concesión de una obra pública, servicio público o de carácter mixto (cada vez más importantes en nuestra realidad local, por ejemplo, para financiar aparcamientos subterráneos, donde el concesionario construye, en principio, la obra pública y, con posterioridad, es retribuido por medio de la concesión del servicio de aparcamiento, supuesto de «concesión de obra», de acuerdo con el Derecho Comunitario, véase *supra*), es equivalente a la de un empresario y, por lo tanto, debe ajustarse a las reglas y principios contables, formales y materiales, del Cco y del PGC.

De todas formas, **sus especialidades pueden resumirse en dos:**

a) La existencia de algunos Planes de Contabilidad específicos que resultan de aplicación a este sector.

En este sentido, debemos citar las Normas de Adaptación del PGC para las autopistas de peaje, aprobadas por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 10 de diciembre

de 1998, por la que se aprueban las Normas de adaptación del PGC a las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje (BOE de 23 de diciembre de 1998) y cuyo antecedente más inmediato fue la Orden Ministerial de 8 de mayo de 1978, la cual adaptaba nuestro antiguo PGC, de 1973, a las sociedades concesionarias de autopistas de peaje (BOE de 18 de julio de 1978) y, por su importancia para las entidades locales, las Normas similares para concesionarios de aguas.

Nuevamente, conviene mencionar que, bajo el modelo de NIIF, no habrá adaptaciones sectoriales de contabilidad, sino disposiciones NIC relativas a ciertos negocios, contratos o elementos contables.

- b) La aparición de algunas cuentas, incluso dentro del propio PGC, que afectan a todas las concesiones** y que sólo se comprenden desde la existencia de una concesión administrativa, pretendiendo reflejar las particularidades contables de este negocio jurídico.

B. Las adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad a negocios concesionales.

B. I. En general.

Respecto a la existencia de una adaptación sectorial del PGC, interesa resaltar que lo determinante para la especialidad, en nuestra opinión, no es el tipo de obra o servicio público sobre el cual recae la concesión, sino, precisamente, la especificidad del contrato.

Esta opinión viene reforzada porque la otra adaptación del PGC generalmente vinculada al negocio concesional, la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 10 de diciembre de 1998, por la que se aprueban las normas de adaptación del PGC a las empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de agua (BOE de 24 de diciembre), tiene en común con la de autopistas, ya citada con anterioridad, no el tipo de obra pública o servicio concedido o la naturaleza concesional del negocio jurídico, son razones medioambientales o la importancia de la regulación.

Lo importante para introducir ciertas especialidades contables en el PGC vinculadas a las concesiones administrativas no es, por lo tanto, el sector económico, ni evidentemente el servicio prestado por el concesionario u obra pública que haya ejecutado, sino la propia particularidad del negocio jurídico concesional, especialmente, los importantes poderes del regulador público sobre el mismo.

En el mismo sentido, se pronuncian las EM de estas adaptaciones sectoriales del Plan, las cuales fundan su existencia en las particularidades del negocio concesional y, además, en el importante grado de regulación administrativa que, particularmente, la gestión de las autopistas conlleva.

B. II. Autopistas, túneles y vías de peaje.

De hecho, la especialidad que justifica una Norma de Adaptación del PGC en las autopistas, viene dada, en principio, por la normativa reguladora muy desarrollada y compleja de esta obra pública, por el tradicional control que el Estado ha ejercido sobre esta actividad de construcción de vías públicas (desde la vieja Ley General de Obras Públicas de 13 de abril de 1877)²⁵, por la existencia de un importante desfase temporal entre la obtención de ingresos (generalmente, por medio del peaje, lo que requiere el inicio de la explotación de la obra pública) y la aparición de gastos, muy anterior en el tiempo, con la relevancia de los gastos financieros vinculados a la financiación de la construcción e inversión en la carretera y, por último, por la existencia de una Ley propia, de autopistas de peaje, del año 1972, modificada en múltiples ocasiones (de hecho, en la introducción el carácter de sector regulado que tienen las autopistas de peaje y el control de sus precios por parte del Gobierno aparecen como algunas de las razones esenciales que justifican la inclusión de determinadas adaptaciones contables).

En segundo término, justifica esta norma contable específica para las concesiones de obras públicas en autopistas y vías de peaje, las especiales relaciones entre el sector público y la actividad privada que se instituyeron durante el nacimiento y el desarrollo de las autopistas de peaje en España; precisamente, esto aclara que no existan particularidades contables privadas, en lo que respecta a la financiación de otras modalidades de carreteras, dada la propiedad pública que existe sobre las mismas, aunque el sector privado tenga una relevancia esencial en las obras de construcción, mantenimiento y reparación de las mismas y, a su vez, supone la inadecuación de esta adaptación del PGC a las nuevas fórmulas de financiación de la obra pública de carreteras que se han desarrollado en España con posterioridad, del tipo «precio en la sombra», «modelo alemán», etc.

Todas estas disfunciones contables, en nuestra humilde opinión, se están incrementando y, en definitiva, conducen a la necesidad, en el marco de la reforma que la citada Ley 13/2003 ha incorporado al sistema de financiación de la obra pública viaria en España (que afecta tanto a las autopistas como a las carreteras y se ha extendido, posteriormente, a las infraestructuras portuarias), **de plantearse las especialidades contables** del nuevo contrato de concesión de obra pública que se configurará como eje **del mayor protagonismo del sector privado en la financiación pública**.

Nótese, de todas formas, que las especialidades contables del sector, se insiste, derivan de la intensidad regulatoria por parte de los poderes públicos de su actividad; en este sentido, el párrafo sexto del punto 10 del apartado II del Preámbulo de la Orden Ministerial que aprueba la adaptación contable sectorial, afirma expresamente:

«... El principio de correlación de ingresos y gastos... sirve de base a los criterios contenidos en la norma de valoración... y 20.ª "Fondo de reversión". A través de estas normas, que constituyen la principal novedad de las presentes normas de adaptación, se da solución a los dos problemas

²⁵ Todavía vigente, como demuestra la tabla de derogaciones contenida en la Ley 12/2003.

fundamentales que afectan exclusivamente a la actividad propia de este sector, es decir, la derivada de la explotación de activos en régimen de concesión administrativa.»

En este sentido, sorprende que en el texto de la Ley 13/2003 no se prevea, ni parezca que tenga importancia alguna, la futura existencia de un desarrollo contable específico, aunque tampoco hace falta, pues se podría implementar con posterioridad, en virtud de las autorizaciones del propio PGC.

De todas formas, tradicionalmente en nuestro Derecho Contable fueron las normas de adaptación de las sociedades concesionarias de autopistas, la primera incluida en la Orden de 30 de junio de 1977, las que plantearon la primigenia regulación de elementos tan relevantes para las concesiones administrativas como era **la contabilización del Fondo de Reversión** ²⁶.

Ahora bien, en la Ley 13/2003 sí se demanda a la empresa aspirante a la concesión la presentación de una importante documentación técnico-contable, junto con la posibilidad de que el agente de la Administración en la obra pública o el servicio público concedido tenga un acceso periódico a la documentación empresarial de carácter contable, derecho este último que nos lleva a reiterar la importancia de prever en toda concesión o negocio similar la exigencia de entrega y aportación a la entidad concedente de la contabilidad del concesionario y de los documentos que la sustentan (véase *supra*).

Recuérdese, de todas formas, que las Normas de Adaptación del PGC siempre se presentan de forma dinámica, buscando su imbricación con la realidad económica que reflejan, por lo que nada impediría una nueva norma de adaptación, deducida de la modificación del sistema de contratación, construcción y explotación de carreteras y otras obras viarias en España e, incluso, una adaptación general del PGC a la figura de las concesiones administrativas, aunque dada la variedad de supuestos y negocios jurídicos que la concesión engloba, no la veamos operativa, ni tampoco parece tener encaje en el sistema de «Normas de Adaptación» del PGC que ha desarrollado el ICAC hasta la fecha.

En cualquier caso, la próxima entrada en vigor de las disposiciones NIIF hace inviable esta propuesta, pues el hecho de que para el año 2007 se prevea la definitiva implantación en España de la profunda reforma sufrida por la contabilidad europea, con la incorporación de las NIIF, no parece permitir al ICAC destinar recursos a estos aspectos, relevantes si se quiere, pero secundarios, ante la ingente tarea de modificación contable que se avecina (véase *supra*).

Otra reflexión general, relativa a la adaptación mencionada del PGC a las concesiones de autopistas de peaje, es que, de la misma forma que en otras adaptaciones concretas del PGC, la especialidad radica sustancialmente en el desarrollo de nuevas cuentas, adaptadas a los negocios jurídicos de este sector, en este supuesto la modificación se centra en las Normas de Valoración, revelando un problema importantísimo de este tipo de obras públicas: la diferencia temporal entre

²⁶ ROJAS MIRAVETE, José Ignacio; MARÍN VILANOVA, José Miguel: «Problemática de los Fondos de Reversión», *Revista Técnica* n.º 11, 1985.

generación de gastos (construcción) y la obtención de ingresos (peajes o tarifas), con la subsiguiente problemática en uno de los principios esenciales en los planos contable y fiscal: la correlación de ingresos y gastos.

B. III. Concesiones de aguas. Otros temas.

En cambio, en la norma especial para las actividades de distribución de agua (nótese que lo significativo en esta adaptación sectorial no es el negocio concesional) las especialidades responden a nuevas cuentas, más propias de la concesión administrativa, aunque también hay problemas valorativos importantes e, indudablemente, medioambientales, aunque la Norma de Adaptación es poco novedosa en lo que respecta a este último aspecto, dada la fecha de su publicación, anterior a la Resolución del ICAC de 25 de marzo de 2002, sobre información de cuestiones medioambientales, donde, por primera vez, nuestras disposiciones contables se plantearon, de manera general, la incidencia de las responsabilidades y daños ecológicos en la contabilidad empresarial.

De esta manera, las especialidades de la concesión administrativa de aguas en el terreno contable pueden resumirse en la aparición de algunas cuentas particulares, al igual que en autopistas, mientras que no aparecen normas valorativas diferenciales, al contrario que en el negocio de las autopistas, donde el principio de correlación de ingresos y gastos y el tratamiento de los gastos financieros (véase Consulta del ICAC n.º 3, publicada en el «BOICAC» n.º 50, de junio de 2002) adquieren singular relevancia, junto con el desarrollo otorgado al Fondo de Reversión y a su cuantificación.

También se constata inmediatamente que, al igual que sucede en nuestro Derecho Administrativo, las normas contables se centran en el instante constitutivo de la concesión y en su extinción, sin plantearse la realidad concesional como un negocio dinámico, susceptible de variaciones múltiples a lo largo de su duración y con la producción de diferentes actos y contratos: transmisiones, prórrogas, subrogaciones, renunciaciones, etc.

C. Cuentas especiales en las concesiones.

Son las siguientes:

1.ª La primera, más evidente e importante, es la **cuenta 211. Concesiones Administrativas**, cuenta perteneciente al Activo. Grupo 2. Inmovilizado, Subgrupo 21. Inmovilizado inmaterial.

Su contenido es el siguiente: gastos efectuados para la obtención de los derechos de investigación o explotación otorgados por el Estado u otras Administraciones Públicas o el precio de adquisición de aquellas concesiones susceptibles de transmisión.

Su movimiento resulta como sigue:

- a) Se cargará por los gastos originados para obtener la concesión o por el precio de adquisición, con abono, generalmente, a cuentas del Subgrupo 57 (Tesorería).
- b) Se abonará por las enajenaciones y, en general, por la baja en inventario, con cargo, normalmente, a cuentas del Subgrupo 57 y, en caso de pérdidas, a la cuenta 670.

La valoración de esta cuenta se incorpora en la Norma Tercera de la Resolución de 21 de enero de 1992 del Presidente del ICAC, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial (BOE de 7 de marzo) (por cierto, esta Resolución tiene una enorme importancia en la conformación de la doctrina contable española, además de por las dificultades de valoración que comportan los bienes del inmovilizado inmaterial porque, al hilo de la misma, la STS de 27 de octubre de 1997 declaró su legalidad y, particularmente, otorgó a las Resoluciones del ICAC el carácter de interpretación auténtica de la normativa contable y como disposiciones de obligado cumplimiento).

Alguna doctrina contable ha planteado la posibilidad de que la entidad concesionaria no realice contraprestación alguna a favor de las Administraciones Públicas o entidades asimiladas de Derecho Público para el otorgamiento de la concesión; de manera similar a la consulta número 5 del BOICAC de 9 de abril de 1992.

En este caso, la entidad deberá anotar en la cuenta 211 el valor venal del derecho de uso, de arduo cálculo y, como contrapartida, se contabilizará en el Pasivo de la empresa concesionaria un ingreso a distribuir en varios ejercicios, imputándose a resultados del ejercicio en función de la amortización realizada sobre este derecho de uso.

En realidad, estos criterios son los aplicables en las situaciones ligadas a la creación de la cuenta 218, cuya naturaleza y movimientos trataremos posteriormente.

2.ª La segunda, también muy tradicional en el campo del Derecho concesional, es la **cuenta 144. Fondo de reversión**, que se define en el PGC como:

«Reconstitución del valor económico del activo revertible, teniendo en cuenta las condiciones relativas a la reversión establecidas en la concesión.»

La cual forma parte del Pasivo de la entidad, Grupo I, financiación básica, Subgrupo 14. Provisiones para riesgos y gastos.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por la estimación del devengo anual, con cargo a la cuenta 690, dotaciones a la provisión.
- b) Se cargará:
1. Cuando se aplique la provisión con abono, generalmente, a cuentas del Grupo 22.
 2. Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 790 ²⁷.

A pesar de esta claridad en el tratamiento contable del Fondo de Reversión, posteriormente complementada por la Norma Tercera de la ya citada Resolución del ICAC sobre normas de valoración del inmovilizado inmaterial, lo cierto es que el confusionismo respecto a su naturaleza y funciones abunda.

En este orden de cosas, es significativa la STS de 15 de octubre de 2003, donde, además, de afirmar que la norma contable:

«... en modo alguno impone a la sociedad la obligación de constituir y dotar dicho fondo, sólo señala cómo ha de contabilizarse si la misma ha decidido constituirlo» (fundamento jurídico tercero, segundo párrafo) (*sic*).

Considera a esta partida como equivalente a una reserva voluntaria de la sociedad, lo que es totalmente absurdo.

La reversión es una técnica muy compleja que requiere plantearse en su configuración múltiples aspectos desde los Registrales hasta los financieros, pasando por los contables y fiscales y, en consecuencia, no resulta fácil ni su delimitación, ni la relación entre la reversión y la amortización de los activos que son dos especies diferentes del género de los saneamientos contables, para impedir la duplicidad del saneamiento, ni la delimitación precisa de los activos con Plan de Amortización y de los activos con Plan de Reversión, etc.; por ello, no es de extrañar las dificultades que plantea la contabilización y estimación de las partidas vinculadas al Fondo de Reversión.

En las dotaciones anuales al Fondo de Reversión se trata de ir reteniendo, periódicamente, recursos dentro de la estructura patrimonial de la empresa, con el consiguiente menor beneficio y minoración del dividendo a repartir, pero con la correlativa creación de una «reserva» financiera en manos de la empresa, durante el período concesional, que puede obtener otros recursos, si se destina adecuadamente en ese tiempo y que, además, afecta a las tarifas de la concesión, al integrarse en el llamado «equilibrio económico-financiero» de la concesión.

²⁷ ANDRÉS AUCEJO, Eva: «La amortización de los activos revertibles a la Administración», *Impuestos*, n.º 23, diciembre 1999, págs. 80 a 110.

De no llevarse a cabo un tratamiento contable anticipado de la reversión, se produciría una pérdida irreparable para la empresa, cuando, al extinguirse la concesión, se produjese la salida del activo de la empresa, de su patrimonio concesional de destino, de todos los bienes y derechos que son de la Administración concedente y deben volver a la misma, sin que, a cambio, se produzca una entrada de recursos en la entidad concesionaria.

Téngase en cuenta, por consiguiente, la relevancia que adquiere el cálculo de las dotaciones anuales al Fondo de Reversión, mediante la cuenta 690, para la estructura tarifaria concesional, plasmada en el Plan Económico-Financiero.

En realidad, la escasez de cuentas específicas vinculadas a las concesiones revela, nuevamente, las limitaciones de la contabilidad española para reflejar la complejidad de los negocios que hoy día se inscriben bajo la rúbrica genérica de la «concesión».

Es más, otro problema de las cuentas citadas es su tradicionalismo y el hecho de que sólo expresan la vida de la concesión al principio: su constitución, y al final, con la devolución del activo revertible, pero no sus posibles situaciones intermedias, del tipo: renuncia, transmisión, subrogación, revocación, modificaciones, etc.

3.^a En la Norma de Adaptación del PGC para las concesiones de aguas (véase *supra*) aparece la **cuenta 218. Derechos sobre activos cedidos en uso**, cuenta de Activo, del Grupo 2. Inmovilizado, Subgrupo 21. Inmovilizado Inmaterial, la cual expresa el valor del derecho de uso sobre los activos y bienes que la empresa utiliza para el desarrollo de su actividad y que resulta muy importante, por ejemplo, en el supuesto de empresas mixtas y se está utilizando, asimismo, para reflejar la creación de un derecho de superficie.

Lo esencial es que la citada Norma de Adaptación del PGC plantea algo que el sentido común también nos dice: que la concesión tiene un valor, incluso si no es transmisible y que este valor no puede reducirse a los pagos necesarios para su obtención; además, el valor se puede acrecentar si, para realizar la actividad concesional, la Administración Pública concedente otorga poderes especiales, *verbi gratia*, para recaudar precios públicos o tasas o ceder bienes y derechos del patrimonio público a la empresa concesionaria.

Es más, otro aspecto importante de esta cuenta 218 (la cual puede aplicarse a cualquier concesión de obra pública que lleve aparejada la cesión de bienes de dominio público a la entidad concesionaria, sobre todo si tenemos en cuenta que el Cuadro de Cuentas de nuestro PGC no es obligatorio) es que reconoce que estos «derechos de uso» tienen valor, incluso, si su cesión por la Administración se ha producido sin contraprestación por parte de la empresa, debiendo estimarse por el valor atribuible a los bienes cedidos que es su valor venal e incluyendo, en su caso, los costes de renovación, ampliación o mejora que se realicen en esos bienes por el propio concesionario.

La cuenta 218 mencionada ha sido, asimismo, utilizada por el ICAC en la contabilización de los derechos de superficie, donde también ha aplicado la cuenta «Fondo de Reversión» (consultas 6 y 7 del BOICAC núms. 40 y 38, respectivamente).

En suma, el reflejo en cuentas de todos los derechos vinculados a una concesión nos parece particularmente pobre en nuestra normativa contable.

Si analizamos, a partir de la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992 mencionada, la valoración de las dos cuentas clásicas precitadas, la 211 y la 144, vemos que se parte de una concepción general y económica de la concesión administrativa definida como:

«... aquellos actos por los que una entidad de derecho público transfiere a un particular la gestión de un servicio público o el disfrute exclusivo de un bien de dominio público.»

Esta definición de la concesión administrativa en una disposición de carácter contable no pretende, como no podía ser menos, utilizar una delimitación jurídica muy precisa de este tipo de contratos; pero es evidente su identificación con el concepto más común de la concesión, derivado del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales ya precitado y de toda la doctrina de la concesión administrativa como una fórmula de la «gestión indirecta de los servicios públicos locales» (véase *supra*).

De esta manera, no sólo no integra contratos similares, del tipo «contratos administrativos especiales», sino que parece incapaz de responder a un concepto moderno de la concesión administrativa, aunque su flexibilidad permite, asimismo, la aplicación de estas cuentas y de sus valoraciones a negocios similares a la concesión.

Ello es coherente con el tratamiento de esta cuenta 211, pensada como un coste a amortizar durante el plazo concesional y no como un activo realmente valuable, susceptible de tener un reflejo en el mercado.

Respecto al «Fondo de Reversión», la doctrina contable española ²⁸ tampoco parece acabar de tener un criterio totalmente claro en los tres problemas tradicionales del mismo:

- a) Su cálculo.
- b) Sus relaciones y diferencias con la amortización técnica de los bienes propiedad de la empresa concesionaria.

²⁸ CEA GARCÍA, José Luis: *Análisis contable de la reversión de activos*, Ed. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1990.

- c) Los bienes cuyo valor debe revertirse, si los aportados por la entidad concedente al principio de la vida concesional o los adaptados a las condiciones de uso, legalidad y progreso de la técnica que, sustituyendo a los anteriores, deban entregarse en el momento de extinguir la concesión, de acuerdo con la conocida como «cláusula de progreso».

Sobre su método de cálculo, la Resolución del ICAC que comentamos, parte de **la identificación clásica del Fondo de Reversión como la restitución del valor neto contable estimado del activo a revertir en el momento de la reversión más los gastos necesarios para llevarla a cabo, aunque ciertamente acentúa el carácter financiero del mismo, frente a la tesis tradicional, derivada del grupo de cuentas en el cual se ubicaba en el PGC de 1973, las «provisiones».**

Actualmente, el Fondo de Reversión se configura como un fondo financiero que responde a un riesgo cierto: el retorno del activo a la entidad pública concedente, en el cual está determinado incluso el tiempo del retorno: el fin de la concesión, lo que supone, obviamente, importantes gastos para la empresa concesionaria y la pérdida de los activos que se devuelven; de esta forma, el Fondo de Reversión se incorpora dentro de las «provisiones para riesgos y gastos».

El problema parte de que el cálculo *ad futurum* de un valor neto contable es, ciertamente, complicado, por lo que se requiere un método racional y sistemático para estimarlo, adaptado a la corriente real de ingresos y gastos de la entidad.

La normativa contable habla sólo de «*un plan sistemático a lo largo del período concesional*», pero nada dice sobre los ajustes, al alza o a la baja, que se deban realizar en el momento de la reversión sobre el Fondo de Reversión previsto y tampoco la doctrina²⁹ se pone de acuerdo sobre el método más adecuado al respecto, aunque sí destaca la total independencia entre esta «amortización financiera» y la «amortización técnica» de los bienes de activo.

En este sentido, la Resolución Tercera.4 de la Resolución del ICAC que consideramos en estas páginas afirma:

«El plan sistemático a que debe responder la dotación del "Fondo de Reversión" se establecerá en función de la duración del período 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.»

En estas condiciones, la normativa contable opta por un cálculo de la dotación al Fondo de Reversión a partir de los flujos futuros de ingresos, método que puede no resultar apropiado para todas las concesiones y que no está exento de polémica, por el desconocimiento de tales

²⁹ Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. «Principios contables. Fondo de Reversión», colección *Documentos*, n.º 14, 2.ª edición, junio 1992.

flujos en muchos casos, aunque las tarifas estén preestablecidas, especialmente, si tomamos en cuenta la indeterminación que introduce en esta valoración el efecto del *ius variandi* y la lógica revisión de las tarifas, aunque, como sucede con las autopistas, se hayan tratado de modelizar estas revisiones y de incorporarlas a Planes Económico-Financieros, más o menos complicados.

Precisamente, un intento de superar estos problemas, dedicando una atención adecuada a su importancia al método de evaluar el Fondo de Reversión, lo encontramos en la Norma de Valoración 20.^a de la Norma de Adaptación del PGC a las autopistas de peaje (véase *supra*), la cual exige la dotación de este **Fondo desde que se inicie la explotación de los activos revertibles, la incorporación a su cuantía de los gastos necesarios para devolver los bienes cedidos en las condiciones establecidas en el contrato de concesión y la identificación del valor neto contable de los bienes a revertir con la última inversión minorado, en el caso de los bienes depreciables, en el importe de la correspondiente amortización acumulada.**

La normativa fiscal referida al Fondo de Reversión coincide con la contable, ya que el artículo 13 del TRLIS, relativo a los ajustes extracontables que pueden producir las provisiones para riesgos y gastos, tras rechazar (apartado 1) la deducibilidad fiscal, en general, de las mismas, incorpora diversas excepciones en el apartado 2 siguiente (para mayor información sobre el tratamiento fiscal de las dotaciones al Fondo de Reversión, véase *infra*), entre las cuales están:

«a) 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...»

La Norma de Adaptación del PGC para las autopistas de peaje trata, tal y como hemos afirmado y como era de esperar, con mayor detalle la valoración del Fondo de Reversión, incorporando una Norma especial de Valoración, la 20.^a, que, tras considerar las dotaciones al Fondo de Reversión como gasto del ejercicio, afirma que **su dotación anual, la cual sólo puede comenzar cuando se inicia la explotación de los activos revertibles, se realizará atendiendo al principio de correlación de ingresos y gastos (el cual, conviene decirlo, tiene cada vez mayor incidencia contable y fiscal, art. 19.1 del TRLIS, frente a lo que sucederá con las NIIF), se efectuará sistemáticamente de acuerdo con los ingresos previstos y se completará en el período que falte hasta finalizar la concesión.**

Los criterios de cálculo deben utilizarse de forma uniforme, con independencia de consideraciones fiscales o de las condiciones de rentabilidad concretas en las que se desenvuelva la concesión; asimismo, se prevé una abundante información en la Memoria sobre la dotación del Fondo de Reversión, su justificación y su determinación, desglosando el fondo correspondiente a cada una de las concesiones que se exploten simultáneamente.

Por otro lado, tratar de determinar con precisión qué debe entenderse por «valor neto contable» de los activos a revertir, exponiendo el tradicional criterio en los activos a revertir que tengan la consideración de depreciables, de que este valor será equivalente al precio de adquisición o coste de producción del bien, minorado en el importe de su amortización acumulada en el momento de la reversión, más el valor de las mejoras efectuadas e incluyendo los gastos necesarios para devolver los bienes de Activo a la Administración Pública concedente, no es suficiente para concretar la dotación de un Fondo de Reversión complejo con cierto rigor, si incluyéramos en nuestro cálculo la evolución tecnológica y sus efectos en los activos a revertir, la denominada «cláusula de progreso» de las concesiones administrativas más modernas.

Esta «cláusula del progreso» en los contratos concesionales, a partir de la jurisprudencia del *Conseil d'État* francés y que aparece recogida expresamente en el artículo 244.4 de la Ley 13/2003, del Contrato de Concesión de obra pública, se entiende como una potestad exorbitante de la Administración concedente que introduce una estipulación contractual explícita (y, en muchos casos, implícita, con los problemas interpretativos que tal circunstancia conlleva) en el contrato concesional, según la cual, el concesionario (con la correspondiente compensación) ha de introducir las adaptaciones tecnológicas procedentes en la prestación del servicio público, para que la calidad de éste se adecue al proceso de obsolescencia tecnológico.

En este sentido, el precitado artículo 244.4 de la Ley 13/2003 habla de la obligación del concesionario de mantener la obra pública de conformidad con lo que, en cada momento y, según el progreso de la ciencia, disponga la normativa técnica, medioambiental y de seguridad de los usuarios que resulte de aplicación. La cláusula se extiende a todas las obras públicas, lo que explica su creciente importancia y las nuevas dificultades que introduce en la estimación de las dotaciones al Fondo de Reversión.

Este hecho obliga a constantes adaptaciones de las dotaciones al Fondo de Reversión, para tener en cuenta la incidencia de las nuevas tecnologías y los subsiguientes problemas derivados de su estimación e impacto en los Planes Económico-Financieros de la empresa concesionaria y, por último, en las tarifas del servicio.

No es de extrañar, en consecuencia, que **subsistan demasiadas dudas respecto al Fondo de Reversión** y su cálculo, tal y como reproduce la confusión sobre su naturaleza y funciones que manifiesta la STS, arriba mencionada, de 15 de octubre de 2003; dudas que se acrecentarán en el proceso de adaptación a las NIIF, incluso, su futuro como partida de pasivo es debatible, existiendo la idea general de:

*«... incorporar un activo con denominación propia para registrar la provisión, en particular dicho activo podría ser el de concesiones administrativas amortizado durante la vida útil.»*³⁰

³⁰ Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España...; *op. cit.*, pág. 409.

Algunas cuestiones de contabilidad interesantes para las concesiones de autopistas se pueden observar también en diferentes consultas del ICAC, así en la consulta 1, publicada en el BOICAC, número 40, páginas 104 a 106 y en la consulta 9, publicada en el mismo Boletín, páginas 112 y 113.

En la primera se plantea la situación de bienes que no se amortizan, mas se revierten, como son los terrenos y bienes naturales, cuenta 220; en estas circunstancias, no existe la amortización técnica, efectuándose exclusivamente la dotación al Fondo de Reversión; el cual debería cubrir por sí sólo el valor del bien y los gastos necesarios que lo hayan incrementado, por ejemplo, los movimientos de tierra que se incorporarían como mayor valor de los citados terrenos.

Por su lado, en la última consulta se expone, precisamente, uno de los problemas típicos del Fondo de Reversión, la necesidad de alterar sus dotaciones a lo largo de la vida concesional, por el cambio en magnitudes utilizadas para el método sistemático que estima su dotación anual (o, en el supuesto de las autopistas de peaje, por la aprobación de un nuevo Plan Económico-Financiero): importes, plazos, tarifas, nuevas tecnologías, etc.; para ello, se aplica la Norma de Valoración 21.^a del PGC, según la cual, cuando se alteran las magnitudes estimadas, se debe ajustar la dotación al Fondo de Reversión del ejercicio y de los ejercicios siguientes.

Textualmente la consulta precitada (todas las consultas emanadas por el ICAC, así como diferentes aspectos contables, pueden obtenerse accediendo a la página web de la institución, www.icac.mineco.es) manifiesta:

«... la variación de cualquiera de las circunstancias, en concreto en el caso consultado el plazo concesional, obliga a modificar el valor estimado de "vida" de la citada concesión, lo que producirá que las dotaciones o excesos, en su caso, del fondo de reversión desde el ejercicio en que se obtiene dicha información deben ajustarse al nuevo período concesional, para lo que se rectificará el plan sistemático de la dotación o, en su caso, del exceso del citado fondo, del ejercicio y de los siguientes, en función de las nuevas circunstancias, lo que en cualquier caso exige que se impute a los ejercicios que resten del período concesional.»

La llegada de las NIIF/NIC provocará una reforma radical, ardua de prever, en el tratamiento del Fondo de Reversión y de sus dotaciones.

Es posible, incluso, que tal concepto desaparezca, al no citarse expresamente en las NIIF/NIC, aunque sí existe referencia a ciertas provisiones asociadas a activos, cuando éstos han de desmantelarse o ser trasladados, junto con los gastos necesarios para la restauración de su emplazamiento (párrafo 15 de la NIC 16, donde se consideran como «costes» vinculados a activos, los correspondientes al desmantelamiento y traslado del activo, en la medida que puedan ser computados como una provisión para gastos futuros).

Esta opinión contrasta con otro planteamiento que ubica las presentes «dotaciones al Fondo de Reversión» en el marco de las provisiones para gastos futuros, citadas en la NIC 37, párrafo pri-

mero, como «*pasivos en los que existe incertidumbre acerca de su cuantía y vencimiento*» a reflejar como pasivos de la entidad, pues «*representan obligaciones presentes y es probable que, para satisfacerlas, la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos*» (párrafo 13 de la NIC 37).

Otro efecto de las NIIF en las dotaciones al Fondo de Reversión es que la dotación debería efectuarse, en este caso, desde el inicio de la concesión, aunque no exista explotación efectiva del negocio, teniendo como contrapartida el valor contable del activo, posteriormente objeto de amortización, tal y como manifiestan los párrafos 66 y 69 de la precitada NIC 37.

En suma, en los momentos actuales existe una enorme incertidumbre respecto a la contabilización del «Fondo de Reversión» o de su cuenta sustitutiva bajo los criterios NIIF/NIC.

D. Conclusión general. La necesidad de una reforma general del sistema contable de las concesiones administrativas.

Para concluir, el marco contable hoy vigente para las concesiones administrativas en España no cubre todas las variedades de negocios concesionales existentes, está anticuado y no refleja ni todos los negocios jurídicos producidos a lo largo de la vida de la concesión, ni toda la problemática concesional y mucho menos contempla el verdadero valor de los derechos «intangibles» ligados a la concesión.

E. Hacia un nuevo modelo contable. Las Normas Internacionales de Contabilidad.

En todo caso, la reforma de la contabilización de las operaciones efectuadas por los concesionarios resulta inevitable, tal y como hemos señalado al principio de este texto, aunque no será sino un episodio, marginal y limitado, de la modificación sustantiva de nuestro modelo contable que producirá la aplicación de las NIIF/NIC.

Estas NIIF ya conforman, dicho sea de paso, nuestro Derecho Contable, al haberse publicado en el «DOUE», serie L, n.º 261, de 13 de octubre de 2003, como Reglamento (CE) n.º 1725/2003 de la Comisión, de 29 de septiembre de 2003, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo y, reiteramos, se han integrado, siquiera limitadamente, a nuestro Derecho Mercantil con motivo de la reforma de la contabilidad consolidada de los grupos de sociedades por la Ley 62/2003, su introducción para las entidades de crédito sometidas a la tutela del Banco de España por medio de la mencionada Circular 4/2004 y la más reciente para las entidades cotizadas en mercados organizados, conforme a una Circular de la CNMV, mencionadas con anterioridad en este texto.

Por último, no podemos olvidar que tampoco permanece estático el propio marco contable de las NIIF/NIC, como demuestran los Reglamentos (CE) n.º 2236/2004 de la Comisión de 29 de diciembre de 2004, que modifica el Reglamento (CE) n.º 1725/2003 por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2003 del Parlamento Europeo y del Consejo en lo relativo a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) números 1, 3 a 5, a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) números 1, 10, 12, 14, 16 a 19, 22, 27, 28, 31 a 41 y las interpretaciones del Comité de Interpretación de Normas (SIC) números 9, 22, 28 y 32 (DOUE, serie L n.º 392, de 31 de diciembre); Reglamento (CE) n.º 2237/2004 de la Comisión de 29 de diciembre de 2004, que modifica el Reglamento (CE) n.º 1725/2003 por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo por lo que se refiere a la NIC 32 y a la Interpretación CINIIF 1 (DOUE serie L, n.º 393, de 31 de diciembre) y Reglamento (CE) n.º 2238/2004 de la Comisión de 29 de diciembre de 2004, que modifica el Reglamento (CE) n.º 1725/2003, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad, de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a la NIIF 1, a las NIC números 1 a 10, 12 a 17, 19 a 24, 27 a 38, 40 y 41 y a las SIC números 1 a 7, 11 a 14, 18 a 27, 30 a 33 (DOUE serie L n.º 394, de 31 de diciembre); Reglamento (CE) n.º 211/2005 de la Comisión, de 4 de febrero, por el cual se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo que respecta a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) 1 y 2 y a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) núms. 12, 16, 19, 32, 33, 38 y 39 (DOUE serie L, n.º 41, de 11 de febrero) y, la última, por ahora, de esta larga retahíla de disposiciones la configura el Reglamento (CE) 1073/2005 de la Comisión, de 7 de julio de 2005, que modifica el Reglamento (CE) n.º 1725/2003, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo que respecta a la interpretación CINIIF 2 (bajo esta compleja rúbrica se esconde el tratamiento contable de las aportaciones de socios de entidades cooperativas e instrumentos similares) y el Reglamento (CE) n.º 1751/2005 de la Comisión de 25 de octubre de 2005 que modifica el Reglamento (CE) n.º 1725/2003 por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad, de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo que respecta a las NIIF 1, NIC 39 y SIC 12 (DOUE, serie L, n.º 282, de 26 de octubre).

3. LA FISCALIDAD DE LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS. ALGUNOS PROBLEMAS

A. Introducción.

Como en el apartado anterior, nos encontramos con que en pocas páginas no nos es posible exponer la rica problemática de la fiscalidad de las concesiones; por ello, y siguiendo la doctrina

más común ³¹, nos centraremos principalmente en la fiscalidad indirecta (pues la directa depende, en gran parte, de la normativa contable) y, en especial, en el tratamiento de las concesiones administrativas en el IVA y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITP y AJD), sin olvidar la fiscalidad local, muy relevante en esta área.

Antes de entrar en el estudio particular de cada tributo, conviene delimitar los ámbitos de gravamen de cada uno de ellos.

Si partimos del hecho indubitado de que la concesión y los negocios jurídicos similares o asimilados suponen una transferencia patrimonial de la Administración Pública a la empresa concesionaria, a cambio de un pago (canon, que puede estar compuesto de varias partidas, por ejemplo, un canon de utilización y una cantidad inicial), se trata, lógicamente, de unos negocios empresariales de carácter oneroso, en los que el transmitente ejerce una autoridad pública, parte de cuyas competencias se ceden a un empresario privado (véase, por ejemplo, la STS de 31 de octubre de 1982, donde se exponen los rasgos generales de una concesión administrativa) y en los que el negocio está vinculado a normas de Derecho Administrativo, normalmente, a la Ley de Contratos del Estado o al Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, pues la concesión se configura, mayoritariamente, como una modalidad de contrato público.

Asimismo, la doctrina ³² y con ella la jurisprudencia (STS de 19 de octubre de 1985, por poner otro ejemplo) afirman claramente **que en el negocio de la concesión administrativa cabe diferenciar entre la constitución de la misma y su posterior transmisión**, la cual, a su vez, puede producirse mediante negocios o contratos muy diferenciados, incluso, gratuitos [sobre este particular, para el caso de la transmisión gratuita de la concesión de un estanco, véase la consulta de la Dirección General de Tributos (en adelante, CDGT) de 10 de junio de 2004], generándose hechos impositivos diferentes en cada uno de los casos y, por lo tanto, existiendo la posibilidad de ser gravados por tributos distintos, aunque insistimos nuestra regulación, contable, fiscal y administrativa, suele centrarse en demasía en la creación de la concesión y no en los avatares posteriores de su desarrollo, lo que contradice tanto la versatilidad de la propia figura concesional (véase *supra*), como la dificultad de distinguirla de intervenciones administrativas similares, específicamente, las denominadas «autorizaciones» y «licencias» (en estas últimas la propia diferenciación entre «licencia» y «permiso» es objeto de un amplio debate doctrinal) y, por último, contradice la propia evolución de los conocidos como contratos público-privados o PPP (*Public-Private Contracts*) en la construcción y explotación de infraestructuras públicas y servicios públicos.

En estas condiciones, pueden plantearse dos opciones respecto a la tributación del momento original de la concesión: para algunos, debería aceptarse que el acto de otorgamiento de la concesión no es un negocio propio del tráfico de un empresario (idea que late, por ejemplo, en la interesante STS de 14 de marzo de 2002), al suponer la cesión de una competencia que entra

³¹ CRUZ AMORÓS, Miguel: «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.

³² *Passim*. MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio: *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Ed. Marcial Pons, 5.ª edición, Madrid, 1997, págs. 380 y ss.

en el ámbito de la potestad de la Administración Pública concedente y que, además, no existe competencia libre en su ejercicio, por lo que no debería incluirse dentro del campo del IVA, gravamen empresarial por excelencia, sino que, reconociendo el trasvase patrimonial que acrecienta el patrimonio de la entidad concesionaria y como «cierre» por la ausencia de un tributo general sobre el consumo que recaiga sobre el mismo, el impuesto que debería concurrir a estos negocios onerosos es el ITP y AJD.

Para otros, en cambio, el acto constitutivo de la concesión automáticamente conlleva la generación de una explotación económica y, por lo tanto, equivale a otorgar la naturaleza de empresario al concesionario, por lo que, siendo la primera operación empresarial del negocio, debería estar siempre sometida al IVA.

En cualquier caso, **la transmisión del negocio concesional y las operaciones del concesionario posteriores a la creación del derecho, presuponen ya un funcionamiento empresarial y, por lo tanto, se trataría de transmisiones o prestaciones que entrarían claramente en el ámbito del gravamen empresarial por excelencia: el IVA**, excepto si esta transmisión se produce *inter vivos* o *mortis causa* de manera gratuita (CDGT de 10 de junio de 2004), donde operaría el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Tradicionalmente en nuestro Derecho Tributario, tanto por la carencia de un gravamen general sobre el consumo durante mucho tiempo como por la relevancia jurídica de la concesión, se optó, incluso por razones de inercia hacendística, por la primera postura, incluyendo a la creación de las concesiones dentro del ámbito de los «Derechos Reales»; ahora, ITP y AJD.

Sin embargo, la aparición de nuevas entidades públicas con carácter empresarial, la flexibilización de las fórmulas negociales con las que interviene en la realidad económica el sector público y, especialmente, el hecho de que la mecánica del IVA requiera, para reducir la carga tributaria derivada de los IVA soportados en las adquisiciones de bienes y servicios, que el sujeto pasivo realice actividades sujetas al impuesto; así como el hecho de que el ITP soportado en la adquisición de un elemento o derecho patrimonial cualquiera suponga un mayor coste, configurándose un mayor valor de adquisición de la concesión, sólo recuperable mediante su amortización a lo largo de la vida útil; han ido obligando a trasladar los actos constitutivos de concesiones administrativas concretas al gravamen empresarial por excelencia: el IVA.

No es de extrañar, en suma, que las presiones de las entidades empresariales públicas, implicadas crecientemente en negocios mercantiles, **hayan llevado a trasladar de la esfera del ITP y AJD al hecho imponible del IVA concesiones administrativas muy importantes y que la tendencia sea continuar por esta senda**³³.

Lo criticable de esta circunstancia es la ausencia de una reflexión general sobre el tratamiento tributario de las concesiones y de los negocios vinculados a la vida concesional, así como la arbi-

³³ *Ibidem*, págs. 383 a 388.

triedad de que se sometan a uno u otro impuesto de naturaleza, función y orígenes radicalmente distintos (el ITP y AJD recae sobre el tráfico privado; el IVA sobre el tráfico empresarial) la constitución de las concesiones administrativas por consideraciones coyunturales (por ejemplo, el elevado volumen de obra pública que supone la construcción del AVE por parte del GIF, transformado en el «Administrador de Infraestructuras» o ADIF) y no en atención a la naturaleza o características sustanciales de la obra o servicio público concedido.

Asimismo, la técnica del cambio ha sido muy defectuosa, como demuestra el hecho de que sólo en la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE del 29), se recogiera en la normativa básica del ITP y AJD: su Texto Refundido de 1993, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, el reconocimiento legal de la no sujeción a este tributo de las concesiones administrativas sometidas, desde hacía ya varios años y en momentos distintos de tiempo, al IVA.

La falta de reflexión sobre qué concesiones administrativas deberían tributar (si es que así se considera oportuno) por el ITP y AJD y cuáles por el IVA en el momento de su creación, sigue siendo manifiesta en nuestra legislación más reciente.

En este sentido, la Ley 62/2003, de 30 de diciembre (BOE del 31), conocida como «Ley de Acompañamiento a la LPGE» para el año 2004, ha alterado la redacción del Impuesto General Indirecto Canario, similar al IVA, pero con vigencia territorial en las islas Afortunadas, para equiparar el tratamiento de la constitución de las concesiones a la situación vigente en la imposición indirecta de la Península, mas para llegar a esta conclusión ha tenido que esperar, sin duda por olvido del legislador, al 1 de enero de 2004.

B. Concesiones administrativas sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

B.1. Cuestiones generales.

El modelo de IVA europeo se conforma en los años 70 y tiene su expresión jurídica más conocida en la denominada «Sexta Directiva» del IVA, Directiva 77/388/CEE, de mayo de 1977, y aunque ésta ha sido objeto de múltiples reformas, encontrándose en un proceso de refundición, parte de una concepción sobre la actividad de los entes públicos y de intervención en la vida económica de los mismos muy diferente de la actual, con unas Administraciones Públicas mucho más intervencionistas en el mercado de bienes y servicios, compitiendo directamente con empresas privadas y con un poder regulador, sin embargo, menor.

En este sistema se entendía, básicamente, que el Estado y, en general, las Administraciones Públicas operaban de dos formas diferenciadas en la vida económica, sin relaciones entre las mismas; por un lado, investido de su poder de *imperium* realizaba actividades públicas, sin competencia del sector privado, entregando bienes y servicios públicos, cuya contraprestación eran los tribu-

tos; por otra parte, determinadas actividades las realizaba en competencia con el sector privado y cobrando precios por las mismas, revistiendo esta intervención fórmulas jurídicas muy variadas: empresas públicas, entidades, empresas nacionalizadas, servicios estatales, organismo autónomos comerciales, etc.

Ante esta dicotomía (que plantea sus propios problemas de delimitación y concreción), las primeras actividades mencionadas en el párrafo anterior, ajenas a todo sentido empresarial, quedaban fuera del objeto imponible del IVA: el consumo y, por lo tanto, se consideraban como operaciones no sujetas a este tributo indirecto, en el sentido de nuestro artículo 29 de la LGT de 1963 y, desde el 1 de julio de 2004, artículo 20.2 de la LGT/2003³⁴, es decir, que su mención en la Ley del Impuesto tenía un puro carácter didáctico e informativo, ya que su naturaleza las alejaba totalmente del ámbito del IVA.

En cambio, las segundas actividades de los entes públicos, aun por razones de competencia leal y fomento del libre mercado, debían estar sometidas al IVA, en las mismas condiciones que las entregas de bienes y prestaciones de servicios que ejecuta el sector privado, con el cual competía directamente.

Evidentemente, esta concepción está totalmente anticuada, dados los vientos de desregulación, liberalización y privatización de la actividad pública que soplan en el mundo y está planteando importantes problemas de competencia, por ejemplo, hoy nadie duda de que el sector privado realiza o puede ejecutar actividades propias del Servicio Postal, anteriormente monopolizadas por una entidad pública y, sin embargo, la exención prevista en la normativa del IVA para las prestaciones de servicios postales, se refiere exclusivamente a los servicios de naturaleza pública, únicos existentes en el momento histórico de la redacción de la Sexta Directiva (de hecho, el propio legislador español ha intentado modificar la Ley 37/1992, del IVA, para adecuarla a la nueva situación de la prestación del servicio postal y lo ha hecho de manera poco afortunada, aunque se encuentra en pleno debate parlamentario una modificación legislativa más precisa, con entrada en vigor el próximo día 1 de enero de 2006), lo que explica la reciente propuesta comunitaria de modificación de la Sexta Directiva en el sentido de eliminar la exención de las prestaciones de servicios postales públicos, salvo los de carácter universal.

En el mismo sentido, se ha pronunciado también la Comisión Europea, al señalar que **una de las finalidades de su estrategia de modificación del IVA³⁵ es replantearse el tratamiento fiscal de las operaciones realizadas por entes públicos.**

³⁴ «La Ley, en su caso, completará la determinación concreta del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción.»

La redacción del artículo 20.2 de la nueva LGT, incluida en el artículo correspondiente al hecho imponible, es menos imperativa:

«La ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción.»

³⁵ Comisión de las Comunidades Europeas. Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo. *Estrategia para mejorar el funcionamiento del régimen del IVA en el marco del mercado interior*, COM (2000) 348 final, Bruselas, 7 de junio de 2000.

Pero, mientras tanto, nuestra normativa nacional, centrada en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, sigue el criterio clásico y, de esta forma, dedica un artículo, el 8, a las «operaciones no sujetas al Impuesto», cuyo apartado 8.º (tras ser objeto de diferentes alteraciones legislativas que no son al caso, pero revelan la imposibilidad de ser simplistas a la hora de delimitar el terreno de las actuaciones de los entes públicos sometidos al Impuesto) empieza afirmando que están no sujetas al IVA:

«Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación tributaria.»

Es más, el número 9.º de este **artículo excluye expresamente de la sujeción al IVA a las concesiones y autorizaciones administrativas** (sin entrar en ninguna delimitación conceptual entre los dos términos), por entender que esta técnica de gestión de servicios públicos, de gestión indirecta, como la califica la doctrina administrativa común, no puede asimilarse a una actividad privada empresarial en el momento de la concesión y con independencia de que, con posterioridad, el ejercicio de la misma por parte de la empresa concesionaria, al consistir en un empresario que proporciona bienes y servicios al público, a cambio de una tarifa o contraprestación, se encuentre, de acuerdo con su naturaleza, plenamente sometida al Impuesto.

Si aceptamos este criterio, al ser la concesión un contrato administrativo, regido por normas ajenas al Derecho Privado y donde existen importantes elementos propios sólo de la actividad pública, como es el *ius variandi*, no es de extrañar que, en principio, las concesiones, al menos en su fase de constitución, no se sometan al IVA, entrando (aunque solamente sea por razones de capacidad económica y por constituir un claro acrecentamiento patrimonial, obtenido con carácter oneroso, para el concesionario) en el ámbito del ITP y AJD.

Respecto a las autorizaciones y licencias, instituciones que el Derecho Administrativo diferencia de las concesiones, en principio, porque en ellas no existe transferencia de potestades o derechos desde la Administración Pública a los particulares, sino un reconocimiento de derechos o bienes preexistentes en la esfera del particular, la ausencia de carácter empresarial en las mismas es más evidente y, por idéntica razón, su configuración se produce fuera del hecho imponible del IVA, además de que su otorgamiento responde claramente a una potestad soberana de la Administración Pública.

En todo caso, es importante señalar que uno de los requisitos indicados por la LIVA para la no sujeción de estas operaciones es que las mismas se realicen «*directamente*» por los entes públicos, esto no quiere decir que el uso para ejecutar las mismas de concesiones u otros mecanismos de «gestión indirecta» supongan la sujeción al impuesto; así, los servicios de alcantarillado prestados por un Ayuntamiento en nombre propio, a cambio de una tasa [contraprestación de naturaleza tributaria, conforme al art. 2.2 a) LGT/2003], no están sometidos al IVA, ya se presten de forma directa, ya mediante una empresa concesionaria, estando, por el contrario, sometida a gravamen el servicio que la citada empresa hace al Ayuntamiento (CDGT de 20 de octubre de 1998).

En el caso de que el anterior servicio, o el de basura (CDGT de 8 de octubre de 2004) se preste por el concesionario y éste cobre directamente el servicio al usuario, entonces, los destinatarios deberán pagar el importe total de la contraprestación (incluso teniendo ésta la naturaleza jurídica de tasa) más el IVA correspondiente que, en este supuesto, es del 7 por 100; lo mismo sucederá si la prestación se ejecuta por una sociedad mixta o una empresa mercantil de capital local; en cambio, si el servicio se presta en gestión directa por la entidad local se cobrará al usuario la tasa, mientras que el contratista, por sus servicios, repercutirá el correspondiente IVA al Ayuntamiento que no podrá deducirlo, al destinarse a operaciones no sujetas a este impuesto.

En el mismo sentido, las RRTEAC de 6 de marzo de 2002 y 23 de junio de 2004 señalan que corresponde a la Ley española el definir qué formas de gestión están incluidas o excluidas de la no sujeción al IVA y, por otra parte, que el impuesto debería ser neutral ante las mismas.

Por el contrario, el suministro de aguas efectuado por el Ayuntamiento o por un concesionario y sea cual sea la naturaleza de la contraprestación de este servicio, se somete plenamente al tributo, por razones de competencia, al sujetarlo expresamente la LIVA, artículo 7.8.º b) (CDGT de 23 de abril de 1999).

En la recogida de basuras que un Ayuntamiento presta por medio de empresa privada, si ésta actúa en nombre propio frente al destinatario, la operación se grava por el IVA. Si, por el contrario, la empresa presta el servicio a la entidad local, y ésta al consumidor final, la recogida de basuras no estaría sometida para el consumidor final (CDGT de 14 de junio de 1993).

B.II. La dialéctica Impuesto sobre el Valor Añadido-Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en las concesiones administrativas.

Pero este planteamiento es excesivamente simple (además de que resulta contrario a la neutralidad, pues la sujeción al IVA se hace depender de la forma de prestar los servicios públicos) y confunde la forma, el contrato de gestión de los servicios públicos o de prestación de un bien público, con la sustancia, ya que, de esta manera, la prestación, vía concesión, de un servicio como el suministro de aguas no estaría sometida al IVA, aunque su contraprestación fuera una tarifa privada, al menos en parte (suele haber un canon de saneamiento incorporado y otras partidas en el recibo, las cuales, si tienen la naturaleza de tasas, integran la propia base imponible del IVA); mientras que, si el suministro se efectúa sin concesión alguna, directamente por la entidad pública, también estaría no sujeto, siempre que no hubiese contraprestación o la contrapartida fuese una tasa o impuesto.

Si el suministro de agua se puede prestar, como de hecho se hace, por medios privados o mixtos, es evidente que, razones de competencia leal, exigirían una tributación equivalente en el servicio para impedir distorsiones en la competencia.

De hecho, hay que indicar claramente que el tratamiento de las actividades de los entes públicos en el IVA no acaba de ser coherente, ni termina de estar bien regulado y que ha sido objeto de diferentes reformas legales (la sujeción al IVA de las concesiones de aeropuertos y puertos se produce mediante la entrada en vigor de la Ley 8/1989, de 13 de abril, sobre

Tasas y Precios Públicos; sobre el particular, véase la interesante STS de 14 de marzo de 2002), sin que se hayan resuelto los problemas que plantea su aplicación y en los cuales, obviamente, aparecen interrelacionados otros aspectos tributarios, por ejemplo, el tratamiento de las subvenciones, también sometido a fuertes tensiones (véase al respecto las Conclusiones del Abogado General en el asunto C-204/03, Comisión de las Comunidades Europeas contra el Reino de España, por el tratamiento de las subvenciones en materia de deducciones, DOUE, serie C de 10 de marzo de 2005).

En otro orden de cosas, la técnica concesional de las obras públicas, de no someterse al IVA, supondría para el ente público concedente una mayor necesidad de recursos presupuestarios, al no deducirse los IVA soportados en los *inputs*.

En estas condiciones, por razones incluso de «contabilidad creativa», para evitar mayores aportaciones presupuestarias a los entes públicos constructores, **han entrado en el ámbito de la sujeción al IVA** (es decir, por causa de oportunidad política y coste económico y no por ninguna racionalidad tributaria) **diferentes modalidades de concesiones administrativas, concretamente las siguientes:**

- a) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario.*
- b) Las que tengan por objeto la cesión de los inmuebles e instalaciones de aeropuertos.*
- c) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias.*
- d) Las autorizaciones para la prestación de servicios al público y para el desarrollo de actividades comerciales o industriales en el ámbito portuario.»*

Ahora bien, conviene señalar que el régimen de sujeción normal de una constitución de una concesión administrativa es, por el contrario, su sometimiento al ITP, por lo que la sujeción al IVA tiene que estar legal y expresamente establecida.

De esta manera, la explotación de los servicios en terrenos de dominio público aeroportuario, concretamente el de restaurante-cafetería, concertada entre AENA y una empresa privada, se someterá al ITP, si la concesión se formalizó con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos que incorporó estas «concesiones» expresamente al ámbito del IVA (STS de 2 de junio de 2001).

No tenemos espacio para profundizar más en esta materia, pero cabe decir que el IVA no regula expresamente la vida posterior de la concesión, por ejemplo, la transmisión o renuncia de la misma, por lo que se aplicarán las reglas generales del impuesto, pues **si existe contraprestación, se trata de negocios empresariales, sometidos a este gravamen, cualquiera que sea la denominación (venta, cesión, subrogación, etc.) que conlleve la transmisión del negocio concesional.**

Esta equiparación se produce en todos los parámetros del impuesto, como demuestra la muy interesante sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, sito en Luxemburgo, de 18 de enero de 2001, que condena a España por no gravar al tipo general del IVA los peajes de las autopistas.

Por ello, la transmisión de las concesiones, así como su subrogación, están sometidas al IVA, aunque en su constitución hayan estado sujetas al ITP (en el mismo sentido, véase la RTEAC de 8 de octubre de 1989 o el supuesto de una cesión a terceros de la concesión de un aparcamiento subterráneo, CDGT, publicada en la Revista «Boletín Fiscal CISS» n.º 10/2002), incluyendo las transmisiones de concesiones administrativas portuarias (RTEAC de 6 de octubre de 1999), siempre que exista contraprestación, es decir, sea onerosa.

En otro orden de cosas, el rescate forzoso de una concesión se entiende como operación no sujeta al IVA, al no existir contraprestación (tema debatible) y en la extinción de las concesiones administrativas por el mero transcurso de tiempo, la CDGT de 4 de febrero de 1997 afirma, asimismo, la no sujeción al IVA.

B. III. Otras materias.

El hecho de que muchos concesionarios gestionen servicios públicos, en especial, en materia de aguas, los cuales incorporan sobre la tarifa o precio clásico del suministro el cobro de tributos de lo más variado, empezando por los diferentes cánones de saneamiento, regulados por las Comunidades Autónomas, ha llevado al legislador a señalar en la disposición adicional sexta al Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se regula el Reglamento del IVA, introducida en el nuevo Reglamento de «facturación», Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (BOE del 29), que las personas obligadas a recaudar por cuenta del concesionario de un servicio o actividad pública vendrán obligadas, asimismo, a ingresar junto con las contraprestaciones de los servicios, el IVA correspondiente y a emitir una factura completa por la operación, estando, por su parte, los usuarios o destinatarios obligados a soportar tal repercusión.

Asimismo, el lector debe considerar que, siendo el concesionario un empresario, la fiscalidad indirecta de sus actividades: entregas de bienes y prestaciones de servicios públicos, en nada se diferencia del sometimiento al IVA de cualquier actividad empresarial; aunque, lógicamente, las particularidades de la actividad concesional, por ejemplo, su marco regulador, permitan tratar en este gravamen algunos problemas específicos, *verbi gratia*, la consideración o no como autoconsumo de servicios sometido al IVA de la dación de tarjetas por una entidad concesionaria de autopistas a sus empleados que permitan el acceso a la autopista. La sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de octubre de 2003 finaliza afirmando, al respecto de esta cuestión, que en el supuesto de trabajadores en activo, los cuales para acceder a su lugar de trabajo e, incluso, por razones de control horario, tienen que pasar por el peaje de la autopista, no se genera hecho imponible del IVA; por el contrario, la dación de tarjetas a los empleados jubilados tiene carácter de retribución particular (asimismo, debe ser considerada como retribución en especie en el IRPF), creadora de un caso sometido al IVA.

Ello no quiere decir que algunos aspectos de las concesiones administrativas hayan planteado problemas particulares en el IVA, por ejemplo, alguna corriente doctrinal entiende que la propia cesión de un bien, por ejemplo, de una planta de tratamiento de residuos construida para una entidad pública a un concesionario podía asimilarse a una entrega de bienes; sin embargo, rechazamos esta postura, ya que el otorgamiento de las concesiones administrativas, ya hemos visto *ut supra*, no se somete, en general, al IVA.

También se ha debatido respecto del devengo del impuesto en los supuestos de construcciones de obra pública, habiendo la DGT, en principio, CDGT de 13 de septiembre de 1995 y 9 de febrero de 1996 establecido el momento de la recepción provisional de la obra; para alguna corriente doctrinal la entrada en vigor de la Ley 13/2003, introduce el artículo 241 en el Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas y considera el momento de terminación de las obras públicas sometidas a concesión cuando se produce el «acta de recepción formal», por lo cual tendría que llevarse a este momento el devengo de la entrega de bienes correspondiente.

C. Las concesiones administrativas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

C.1. Nota previa. El negocio jurídico que configura el hecho imponible.

La doctrina ha dedicado abundantes páginas al tratamiento del negocio concesional en este tributo³⁶, partiendo de que, tradicionalmente, toda concesión administrativa estaba sometida al mismo cuando se otorgaba y, ahora, sólo lo estarán aquellas concesiones no sometidas previamente al IVA.

Sin embargo, en este tributo (y de forma muy sintética) se da una serie de problemas que dificultan la aplicación del impuesto a las concesiones, como son:

a) **El concepto de «concesión administrativa» sometido a gravamen. Dado que lo esencial en el ITP es la existencia de una «transmisión patrimonial onerosa»**, con el subsiguiente acrecentamiento patrimonial en la persona del concesionario, es evidente (como demuestra una antigua polémica jurisprudencial, por ejemplo, RTEAC de 10 de marzo de 1994) que los actos y contratos sometidos no pueden ser exclusivamente los concesionales, sobre todo si tenemos en cuenta que el negocio concesional es complejo, admite variantes y está sometido a frecuentes cambios legislativos y de contenido (véase *supra*, I, de este texto).

La situación se complica si tenemos en cuenta la falta de unidad del propio negocio concesional, el cual (STS de 11 de marzo de 1969, RTEAC de 24 de mayo de 1969, SSTS de 31 de octu-

³⁶ *Passim*. HERNÁNDEZ BENTO, Enrique: «La delimitación del hecho imponible de las concesiones administrativas en el ITP», *I Jornadas Internas sobre Fiscalidad*, Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias, Las Palmas de Gran Canaria, 29 de abril de 1998.

bre de 1982 y 19 de octubre de 1995...) es más una institución que agrupa a diferentes negocios jurídicos que un contrato unitario (véase *supra*).

Asimismo, **la incidencia del principio de calificación en este tributo** ³⁷, junto con la versatilidad y dinamismo del negocio concesional, obligan a precisar los negocios a él sometidos.

Precisamente, la asimilación que hace el artículo 13.2 del TRITP y AJD es un ejemplo de las limitaciones impuestas por el propio legislador tributario a la relevancia de este principio de calificación, ya que identifica al negocio jurídico formal de la concesión administrativa, otros hechos, actos o contratos con calificación diferente en el Derecho Privado y, en particular, en el Derecho Administrativo.

En este sentido, el artículo 13.2 del TRITP y AJD, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, dice:

«Se equiparán a las concesiones administrativas, a los efectos del Impuesto, los actos y negocios administrativos, cualquiera que sea su modalidad o denominación, por los que, como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos o de la atribución de uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, se origine un desplazamiento patrimonial a favor de particulares.»

De todas maneras, siguen existiendo problemas, sobre todo por las dificultades de diferenciar entre concesión/licencia/autorización y entre el negocio concesional y el arrendamiento de servicios o contratos asimilados, por ejemplo los variopintos «conciertos» o «convenios».

En el mismo orden de cosas, las relaciones entre las «concesiones» y las autorizaciones o licencias administrativas como supuestos que generan el hecho imponible del ITP y AJD disponen de una larga historia en la vida de este gravamen y de su antecedente inmediato: el Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, desde que la Ley de 2 de abril de 1900, bajo los auspicios de la Reforma Tributaria de Villaverde, manifestara como hecho imponible expreso del tributo el otorgamiento y transmisión de todo tipo de concesiones administrativas ³⁸.

Así, tenemos los siguientes ejemplos:

³⁷ Recogido hoy, sustancialmente, en el artículo 2 del Texto Refundido.

³⁸ Para la historia de la sujeción al Impuesto de las concesiones administrativas, véase: VEGA HERRERO, Manuela: «Las concesiones administrativas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales», *Hacienda Pública Española*, n.º 74/1970, págs. 169 a 190.

- El otorgamiento del servicio público de aguas y saneamientos a un particular resulta ser una concesión administrativa sometida al ITP, con independencia de la denominación utilizada en el contrato (RTEAC de 17 de enero de 2001).
- La concesión del servicio de limpieza local por un Ayuntamiento está sujeta al ITP (RTEAC de 6 de octubre de 1999).
- El otorgamiento de unas denominadas «licencias» para construir y gestionar un cementerio por un Ayuntamiento constituyen concesiones administrativas sometidas al ITP (STS de 9 de abril de 2001).
- La naturaleza jurídica de un contrato de adjudicación de un servicio de limpieza de la red viaria es la de concesión administrativa, sometida en su constitución al ITP (CDGT de 6 de octubre de 1999).
- El contrato de cesión de la explotación de una cafetería en un hospital público no puede calificarse como de «concesión administrativa», sino como de «contrato administrativo especial», lo que supone su gravamen por el IVA como prestación de servicios (CDGT de 20 de abril de 1999), lo mismo sucede con las «concesiones» de los servicios de cafetería y limpieza en un centro docente (CDGT, publicada en la Revista «Boletín Fiscal CISS», n.º 10/2000) ³⁹.
- La concesión de un estanco está sujeta al ITP (CDGT de 23 de noviembre de 2001).
- La constitución de una concesión administrativa sobre el servicio de «Estacionamiento Regulado en la vía pública» (ORA), no está sometida al IVA, sino que comporta un hecho imponible gravado por el ITP (CDGT de 17 de febrero de 2004), etc.

b) Otro problema que se plantea a este respecto es que, si bien el ITP sólo grava la constitución de las concesiones administrativas, el artículo 7.1 B), segundo párrafo, del TRITP y AJD, aunque sea solamente por razones antifraude, dice:

«Se liquidará como constitución de derechos la ampliación posterior de su contenido que implique para su titular un incremento patrimonial, el cual servirá de base para la exigencia del tributo.»

En estas condiciones, **se plantea si determinadas vicisitudes del contrato concesional, en particular su prórroga, pueden asimilarse a «ampliación de derechos» y, en consecuencia, estar sometidas como nuevos hechos imponibles por ITP.**

La doctrina, en general, entiende que no, lo cual nos parece discutible, ya que la prórroga en un negocio con una validez esencialmente temporal, como es la concesión, aumenta el patrimonio

³⁹ CARBAJO VASCO, Domingo: «Las concesiones administrativas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales», *Carta Tributaria, Al Día*.

del concesionario y, por lo tanto, debería ser objeto de gravamen por la diferencia del acrecentamiento patrimonial.

Por su parte, la RTEAC, de 5 de febrero de 2003, manifiesta que la modificación y ampliación de una concesión administrativa implica un nuevo sometimiento al gravamen.

Con una argumentación confusa, se pronuncia con el mismo tenor la CDGT de 11 de abril de 2003, respecto a la revisión de la base imponible en el ITP y AJD de una concesión de aguas, como consecuencia de la ejecución de obras de mejora en su distribución, mas en esta consulta se liga la revisión de la base imponible al aumento del Fondo de Reversión de esta concesión.

c) Por su parte, la rescisión, anulación, cancelación o modificación de una concesión administrativa, si esta última minora la base imponible por la que se tributó en el ITP, da derecho al contribuyente a solicitar la devolución de los ingresos debidamente realizados por este gravamen, siempre que (y ahí, está el *quid* de la cuestión) se cumplan los requisitos del artículo 57 del TRITP y AJD, es decir:

- 1.º Que exista declaración o reconocimiento judicial o administrativo, por resolución firme, del acto o contrato concesional.
- 2.º Que el contrato no hubiera producido efectos lucrativos, lo que es imposible, pues toda concesión lo genera (CDGT de 23 de diciembre de 2003).

C. II. Actos Jurídicos Documentados y concesiones administrativas.

Téngase en cuenta, en otro orden de cosas y por su relevancia cuantitativa, que también la modalidad «AJD» del ITP y AJD afecta a muchas concesiones administrativas y que el alcance de este impacto depende, fundamentalmente, de que integren el hecho imponible de su modalidad de documentos notariales, así como del tributo que recaiga en la creación del contrato: si es ITP, no puede aparecer la exacción por la «cuota variable» de los documentos notariales; si es IVA, entonces hay compatibilidad y resaltamos que, una vez iniciada la vida de la concesión, el IVA se convierte en el gravamen ordinario de la misma y de sus actividades, por lo que, si se producen los tres supuestos que generan el hecho imponible del impuesto sobre AJD, variedad documentos notariales, es decir: tratarse de un documento notarial, contener cosa valuable y ser inscribible en un Registro Público, aparecerá este nuevo impuesto, al tipo (propio de las Comunidades Autónomas) del 0,5 o del 1 por 100 (aunque la primera alícuota es ya, prácticamente, una excepción), según el punto de conexión del acto o contrato gravado.

En esta línea, por ejemplo, la STS de 4 de febrero de 2002 ha declarado sometida a AJD la inscripción de arrendamientos y concesiones hidroeléctricas, pues al tener el contrato una duración superior a seis años, es susceptible de inscripción en el Registro de la Propiedad.

C. III. La base imponible de las concesiones administrativas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

A pesar de que el artículo 13.3 del citado TRITP y AJD trata de incorporar el «valor real» (que constituye la base imponible de este tributo) de todas las formas concesionales posibles, aparecen nuevos problemas, creados, en parte, por los cambios en la doctrina administrativa, como son a qué tipo de concesión se aplica cada una de las reglas de determinación de la base imponible contenidas en este artículo, si es posible utilizar varios criterios a la vez, si hay una jerarquía en los mismos (tesis que la doctrina administrativa en algunos casos parecía favorecer, así como las RRTE-AC), etc.⁴⁰.

También la historia del ITP y AJD revela que ha sido problemático el tratamiento de la base imponible del negocio concesional, aunque una línea conductora del mismo ha sido siempre la existencia de reglas especiales para determinar su base imponible, ajenas totalmente al criterio general de «valor real», de honda raigambre en este tributo.

Respecto a la utilización de los diferentes criterios de base imponible que figuran en el artículo 13.3 del TRITP y AJD, en los últimos tiempos, tanto la doctrina de la DGT (CDGT de 11 de abril de 2003) como el propio TEAC (R. de 5 de febrero de 2003) se han manifestado en sentido opuesto a una doctrina tradicional que buscaba utilizar, exclusivamente, un solo criterio, al indicar que la base imponible de las concesiones administrativas se establecerá mediante la aplicación conjunta de todas las reglas del artículo y apartado mencionados, según las obligaciones impuestas al concesionario y donde se pueden combinar todas las contraprestaciones que éste ha de abonar a la Administración Pública concedente.

En cambio, las reglas de valoración mencionadas en el apartado 4 del mismo artículo serían especiales y excluyentes entre sí y de aplicación subsidiaria sobre las anteriores.

El problema se plantea, en principio, porque el citado artículo 13.3 obliga a calificar, previamente, la modalidad de concesión y, específicamente, la naturaleza de las contraprestaciones del concesionario para la Administración Pública concedente, para configurar la base imponible, al decir:

«Como norma general para determinar la base imponible, el valor del derecho originado por la concesión se fijará por la aplicación de la regla o reglas que, en atención a la naturaleza de las obligaciones impuestas al concesionario, resulten aplicables de las que se señalan a continuación...»

Desarrollándose varias reglas diferenciadas, vinculadas al tipo de canon concesional:

a) Si el canon se abona de forma íntegra y total, ésta es la base imponible.

⁴⁰ Vid. FERNÁNDEZ MUÑOZ, Carmen; SÁNCHEZ CORRALES, Cristina y PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, Javier: *Guía del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Ed. CISS, 1999, págs. 143 a 145.

- b) Si el canon se abona periódicamente y la duración de la concesión no fuese superior a un año, la base imponible equivaldría a la suma de las prestaciones periódicas. Si la duración fuera superior a un año, capitalizando al 10 por 100 la cantidad anual que satisfaga el concesionario (no permitiéndose otro tipo de capitalización, ni introduciendo otro parámetro diferente, por ejemplo, la duración del contrato, CDGT de 12 de junio de 2003).
- c) Si la cantidad fuera variable, por la revisión de precios, se tomará el canon correspondiente al primer año; si la variabilidad fuera debida a otras causas, la cantidad a capitalizar se estimará en función de la media anual resultante.
- d) **En todo caso, el fondo de reversión se incorpora a la base imponible**, regla esta última modificada, precisamente, por la indeterminación producida por el cálculo del citado «fondo de reversión»; lo que ha conducido, conforme a la Ley 62/2003, de 30 de diciembre (BOE del 31), de Acompañamiento a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2004, a un cambio en este componente del cálculo de la base imponible por medio del artículo 8 de la citada ley.

Esta modificación, de acuerdo con la EM de la Ley 62/2003, se produce para «aclarar» en la regulación del ITP de las concesiones administrativas, el valor por el que computar determinados bienes que el concesionario esté obligado a revertir a la Administración ⁴¹, quedando la redacción como sigue:

«Dicho valor será el neto contable a la fecha de reversión, estimado según el porcentaje medio resultante de las tablas de amortización del Impuesto sobre Sociedades, más los gastos de la reversión previstos.»

Para ello, se modifica desde el 1 de enero de 2004 la redacción del citado artículo 13.3 c) del TRITP y AJD ⁴².

Ciertamente, se logra, de esta manera, una determinación del Fondo de Reversión más precisa en el momento del otorgamiento de la concesión, pero se separa totalmente esta regla de cálculo de la base imponible de lo que, contablemente, es el Fondo de Reversión y de sus mecanismos contables de valoración y dotación y, en general, de toda la doctrina contable al respecto (véase *supra*).

De todas formas, la gran responsable de este problema ha sido la cambiante doctrina de la DGT al respecto; así, la CDGT de 13 de septiembre de 1995 entendió que el valor del Fondo de

⁴¹ SALLERAS SANMARTÍ, Jordi: «Las concesiones administrativas y los Fondos de Reversión», *Carta Tributaria, Al Día*, n.º 20/2003, segunda quincena de noviembre, págs. 10 y 11.

⁴² Desde el 1 de enero de 2004 la nueva redacción del artículo 13.3 c) del TRITP y AJD sería como sigue:

«Cuando el concesionario está obligado a revertir a la Administración bienes determinados, se computará el valor neto contable estimado de dichos bienes a la fecha de la reversión, más los gastos previstos para la reversión. Para el cálculo del valor neto contable de los bienes se aplicarán las tablas de amortización aprobadas a los efectos del Impuesto sobre Sociedades en el porcentaje medio resultante de las mismas.»

Reversión era equivalente al valor actual de los bienes entregados en el instante de constituir la concesión, lo que, si bien resultaba práctico, por ser el único conocido en ese momento, no es lo que la normativa contable establece al respecto (véase *supra*); el TEAC mantuvo criterios similares en sus Resoluciones de 28 de junio de 1990 y 2 de diciembre de 1998, mientras que en la RTEAC de 7 de mayo de 1999 consideró que el fondo había de dotarse, como mínimo, por el importe de las obras a realizar o por el presupuesto de los gastos de la concesión.

Por su parte, la CDGT de 1 de febrero de 2000, equipara el Fondo de Reversión a su valor determinado de acuerdo con las normas del PGC, cuantificándolo como la «... *suma de ambas cantidades* (valor contable de los activos a revertir más los gastos necesarios para la reversión de los bienes) *se aproxime al valor como nuevos de los activos a revertir...*».

En todo caso, las mejoras a efectuar sobre el concesionario, si se incluyen en el cálculo del «Fondo de Reversión», tienen que computarse en la base imponible (CDGT de 11 de abril de 2003).

Por su parte, tampoco las RRTEAC fueron muy precisas al respecto, así la RTEAC de 7 de mayo de 1999 consideró que el fondo debería dotarse, como mínimo, por el importe de las obras a realizar o el presupuesto de gastos de la concesión, lo que tampoco resulta correcto, de acuerdo con la definición contable del Fondo de Reversión.

En esta línea de escasa claridad interpretativa, la RTEAC de 15 de septiembre de 2004 afirma, en nuestra opinión, *contra legem*, que si la Administración concedente, cuando finalizan las obras, indemniza al concesionario por el valor de los bienes revertidos, entonces, no debe computarse el Fondo de Reversión a efectos de determinar la base imponible del ITP.

Inmediatamente aparece el nuevo problema de las reglas, eso sí excluyentes y específicas, para:

«... los casos especiales en los que, por la naturaleza de la concesión, la base imponible no pueda fijarse por las reglas del apartado anterior...»

Las cuales se centran:

- a) En un porcentaje aplicable sobre el valor de los activos afectos a la explotación, mediante un porcentaje del 2 por 100 por cada año de duración con un mínimo del 10 por 100 y un máximo del 100 por 100 sobre el valor de los mencionados activos, o
- b) En el valor comprobado por la propia Administración Tributaria.

Incluso, se acepta como «última ratio» el valor declarado por el sujeto pasivo, sin perjuicio de la correspondiente comprobación administrativa.

Esta multiplicidad de reglas de determinación de la base imponible en las concesiones administrativas genera innumerables dudas, empezando por si nos encontramos ante una jerarquía de normas de aplicación o si, por el contrario, es preciso clasificar, previamente, la modalidad concesional para, seguidamente, cuantificar su base imponible.

En general, puede decirse:

- 1.º Que, antes de aplicarse la regla correspondiente de la base imponible, ha de fijarse, de forma prioritaria, la naturaleza de la concesión administrativa: de obra, de servicio público, mixta y conocer la forma de retribuirla, su canon o las prestaciones que conlleva.
- 2.º Que los criterios generales de determinación de la base imponible, artículo 13.3 del citado TR, son aplicables de forma prioritaria respecto de los del apartado 4 del mismo artículo y cada uno de los criterios incluidos en aquel apartado lo es de forma independiente, sin orden jerárquico alguno, pudiendo utilizarse conjuntamente, salvo el correspondiente al Fondo de Reversión (o el sistema de cálculo que lo sustituye a partir del 1 de enero de 2004) que siempre es objeto, si existe, de integración en la base imponible (nuevo elemento para concretar la importancia de un cálculo adecuado de esta partida contable, véase *supra*).
- 3.º Que las reglas especialísimas de determinación de la base imponible que aparecen recogidas en el apartado 4 del artículo 13 del Texto Refundido no responden, por su parte, a ningún criterio jerárquico, mas deben aplicarse de forma independiente cada una y subsidiariamente respecto de las disposiciones del apartado 3.
- 4.º Que, como última posibilidad, queda la valoración, siempre motivada, por un perito de la Administración Tributaria competente y, en su caso, iniciar el procedimiento de tasación pericial contradictoria, artículo 52 de la LGT y desde el 1 de julio de 2004 el artículo 135 de la LGT/2003.

Por su parte, la Ley Foral 35/2003, de 30 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias («Boletín Oficial de Navarra» del 31, BOE de 30 de enero), ha introducido en el sistema tributario navarro, mediante su artículo 4, una alteración legislativa en su ITP y AJD, trasladando a la fiscalidad de las concesiones administrativas competencia de la Diputación Foral de Navarra, el nuevo tratamiento del «Fondo de Reversión» que ha efectuado el Estado Central (véase *supra*).

C. IV. El tipo de gravamen en el negocio concesional.

Nos enfrentamos ante otra de las polémicas clásicas en el ITP y AJD, porque si se califican, en el caso de concesiones de obras públicas como inmuebles, de acuerdo con el CC, artículo 334.10.^º 43,

⁴³ «Son bienes inmuebles

(...)

10. Las concesiones administrativas de obras públicas...»

la alícuota de gravamen sería la relativa a las transmisiones onerosas de bienes de esta clase (es decir, en la mayor parte del territorio español, el 7%, dado el incremento que ha supuesto la capacidad normativa otorgada a las Comunidades Autónomas en esta materia por la Ley 21/2001, siendo el tipo común y residual el 6%) o si, por el contrario, el contrato concesional, con independencia del servicio u obra pública que se otorgue o de la existencia de cesión de uso de bienes inmuebles vinculados al demanio público, tiene un tipo de gravamen propio, asimilado al de transmisiones de bienes muebles que, en general, es del 4 por 100.

Téngase en cuenta, además, que dentro de la categoría de bienes muebles el CC, artículo 336, incluye expresamente a los contratos sobre servicios públicos.

Pues bien, en nuestra opinión y, salvo que las Comunidades Autónomas hayan ejercido las competencias en este terreno, el artículo 12.1, segundo párrafo, del texto refundido, deja claro que **las concesiones administrativas tributan como constitución de derechos y, por lo tanto, han de ser objeto de gravamen de acuerdo con las alícuotas aplicables para las transmisiones de bienes muebles o semovientes, más reducidas, situadas, en general, en el 4 por 100.**

Esto no quiere significar la ausencia de importancia de la diferencia entre modalidades de concesiones y su calificación, como muebles o inmuebles, a efectos del tributo, por ejemplo una CDGT de 14 de abril de 2005 utiliza la terminología civil para, calificando como bien mueble una concesión administrativa para la explotación de un local, al no recaer sobre obra pública, para no plantearse la posible aplicación a las aportaciones no dinerarias a una sociedad de esta concesión como susceptibles de integrar el supuesto de elusión por medio de sociedades, al cual se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

De todas maneras, algunas Comunidades Autónomas, por ejemplo, La Rioja, artículo 12 de su Ley 9/2004, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2005, en ejercicio de sus competencias hace tributar como constitución de bienes inmuebles la constitución de concesiones administrativas que se califiquen como tales bienes.

Esta tendencia, parece imparable (en línea con el aumento constante de presión fiscal sobre los inmuebles), ya que la Ley 5/2004, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias (BOE de 22 de febrero de 2005), en su artículo 55, introduce el tipo del 6,5 por 100 (equivalente al de transmisiones de bienes inmuebles sometidas al ITP en el territorio de esa Comunidad Autónoma) para «... *el otorgamiento de concesiones administrativas, así como en las transmisiones y constituciones de derechos sobre las mismas y, en los actos y negocios administrativos equiparables a ellos, siempre que tengan por objeto bienes inmuebles radicados en la Comunidad Autónoma de Canarias...*».

Como caso curioso, la CDGT de 6 de febrero de 2002 manifiesta que la adquisición de concesiones administrativas sobre viviendas no puede asimilarse a la adquisición de las propias viviendas, a los efectos de aplicar los beneficios fiscales que la normativa del ITP y AJD concede para estas últimas.

C. V. Las competencias de las Comunidades Autónomas y el punto de conexión para el gravamen de las concesiones administrativas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En el supuesto de negocios concesionales muy importantes, que abarcan varias Comunidades Autónomas (las cuales son las encargadas de la gestión de este impuesto y tienen determinadas competencias en su normativa, entre ellas, la más relevante: fijar la alícuota de gravamen que recae sobre la constitución de la concesión administrativa, véase *supra*), determinar el punto de conexión del gravamen supone una materia muy debatida, ya que se trata de conocer qué Comunidad Autónoma tiene la competencia para fijar el tipo de gravamen, gestionar el ITP y recaudarlo.

Esta problemática, muy significativa durante la vigencia de la Ley 14/1996, es decir, durante la aplicación del régimen de financiación autonómico del período 1997-2001, ha llevado a que la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (BOE de 31 de diciembre), haya dedicado un importante desarrollo legislativo, concretado en el artículo 25 C) 6.^a, a explicitar, según la modalidad de concesión (bienes, ejecución de obras y prestación de servicios, así como mixtas), los puntos de conexión de cada concesión, para determinar a qué Comunidad Autónoma corresponde la recaudación del ITP correspondiente.

Las reglas elegidas son las siguientes:

- a) **Si se trata de documentos relacionados con concesiones administrativas de bienes, ejecuciones de obras o explotaciones de servicios, la competencia corresponde a la Comunidad Autónoma donde, respectivamente, radique el bien, se ejecute la obra o se preste el servicio público.**
- b) **En las concesiones administrativas de explotación de bienes**, cuya ubicación supera el ámbito territorial de varias Comunidades Autónomas, entonces, la deuda tributaria por el ITP se distribuirá entre ellas, en atención a la extensión que ocupen en cada Comunidad Autónoma afectada.
- c) **En las concesiones administrativas de ejecución de obras en varias Comunidades Autónomas, se divide la recaudación del gravamen en proporción al importe estimado de las obras a realizar en las diferentes Comunidades Autónomas afectadas.**
- d) **En las concesiones de explotación de servicios** que superen el ámbito territorial de una Comunidad Autónoma; entonces, el rendimiento del gravamen se distribuye en proporción a la media aritmética de los porcentajes que supongan la población y la superficie total de cada Comunidad Autónoma.
- e) **En las concesiones administrativas de carácter mixto** se aplican las reglas anteriores para cada una de las modalidades concesionales afectadas.

Asimismo, la posibilidad de determinar con absoluta libertad cada Comunidad Autónoma el tipo de gravamen al que someterá las concesiones administrativas vinculadas [art. 41.1 a), primera línea, de la Ley 21/2001 citada] va a conducir a una cierta «competencia fiscal» entre las Comunidades Autónomas a la hora de gravar estos hechos impositivos y agudiza la determinación de establecer con exactitud a qué Comunidad Autónoma corresponde la recaudación, el tema del «punto de conexión», tal y como hemos indicado con anterioridad.

Lo sorprendente de todo este asunto es que el TEAC, a un supuesto de hecho bajo la vigencia de la Ley 14/1996, le ha aplicado las normas sobre puntos de conexión de la nueva Ley 21/2001 (RTEAC de 22 de enero de 2003), dotándoles de una capacidad interpretativa y no modificativa de la legislación anterior.

Nuestra opinión es contraria al efecto retroactivo de la Ley 21/2001 en este terreno, donde el principio de legalidad, entendemos, rige con todo rigor.

Por último, a efectos de determinar qué Comunidad Autónoma es competente para iniciar, en su caso, el expediente de comprobación de valores, el artículo 47.1 a), segundo párrafo, de la mencionada Ley 21/2001, da la respuesta, afirmando que si se supera el ámbito territorial de una Comunidad Autónoma en cualquier concesión administrativa, entonces, la competencia al respecto corresponderá a la Comunidad Autónoma donde se sitúe el domicilio fiscal de la entidad concesionaria.

Las reglas anteriores parecen haber sido objeto de una pacífica interpretación en la gestión tributaria, aunque la competencia para la función de comprobar el valor de toda la concesión se siga atribuyendo a la Comunidad Autónoma donde radique el domicilio social de la entidad concesionaria, artículo 47.1 a), segundo párrafo, de la precitada Ley 21/2001.

C. VI. La vida de la concesión administrativa y el gravamen por Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Nuevamente, la obsesión del Derecho Administrativo por la creación del derecho concesional y la ausencia de referencias al tratamiento fiscal de los actos posteriores a esta circunstancia, se traduce en la falta de una legislación precisa al respecto; así, se discute enormemente el tratamiento fiscal de la rehabilitación de una concesión administrativa (para nosotros, un nuevo hecho imponible, sometido como la constitución de derechos al ITP y AJD, para la AN una variedad de la extinción, no sometida al tributo); por su parte, la modificación debe estar sujeta, al generar un mayor valor patrimonial de la concesión [art. 7.1 B), apartado segundo, del TRITP y AJD], la prórroga (tema debatible, tal y como hemos señalado con anterioridad) y la transmisión (para nosotros, siempre sujeta al IVA, por tratarse de un acto del tráfico empresarial).

Lo único realmente claro es que los negocios posteriores a la constitución, de carácter normal en el tráfico económico desde la cesión de la concesión hasta su transmisión, entran ya plenamente en la actividad empresarial y, en consecuencia, han de estar sujetos al IVA (RTEAC de 22 de febrero de 1996).

Por ello, conviene mencionar la ausencia de control sobre instrumentos jurídicos posteriores a la constitución de la concesión que sí pueden tener determinados efectos tributarios, supuesto de las prórrogas y ampliación del contenido concesional.

D. Las concesiones administrativas y la fiscalidad local.

Además, el concesionario (que, no lo podemos olvidar, es un empresario) es sujeto pasivo de diversos tributos locales, donde también existen especialidades.

Conviene, por otra parte, indicar que la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1998, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (BOE del 28)⁴⁴, si por algo se caracteriza, es **por configurar al concesionario como un sujeto pasivo independiente en los tributos locales del propietario**, público, del bien sobre el cual recae la concesión y, en general, por aclarar su posición fiscal en cada uno de los gravámenes que componen el sistema de impuestos locales.

De hecho, de esta forma se pretende acabar con las dudas surgidas en la normativa de la anterior Contribución Territorial Urbana respecto a la sujeción del concesionario; para algunos, la concesión se identificaba con un derecho real, especialmente, si era de las demaniales (véase, *v. gr.*, la RTEAC de 9 de julio de 1983) y para otros, en cambio, no se preveía en la normativa del gravamen la posición subjetiva de estos sujetos (STS de 18 de diciembre de 1979).

Desde el punto de vista normativo, la mencionada Ley 51/2002, la Ley 39/1998 y otras alteraciones legales se han integrado, mejorando la seguridad jurídica en este terreno, en el TRLHL, publicado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE del 9).

En última instancia, lo que se pretende es que el tributo local recaiga sobre el concesionario. La razón de este objetivo es que se considera que siendo el titular del dominio público sobre el cual recae la concesión una Administración Pública, generalmente la local, y encontrándose ésta exenta (lógicamente) de gravámenes locales, de no exaccionarse el impuesto local sobre el concesionario, no existiría tributación efectiva, quedándose sin gravar la correspondiente capacidad económica, generándose discriminaciones entre empresarios privados que, según realicen la actividad económica, tributarían o no y, por último, trata de que las entidades locales no vean reducida su capacidad de ingresos, cuando concedan la gestión indirecta de sus servicios o bienes públicos.

Sin embargo, tal concepción plantea diferentes problemas, aunque sólo sea porque, en particular, para el supuesto de las concesiones administrativas sobre servicios públicos, puede suceder perfectamente que los bienes utilizados por el concesionario no sean bienes públicos.

En otro orden de cosas, otro de los problemas es el uso genérico del término «concesión administrativa» en la legislación de Haciendas Locales, pues una interpretación estricta y literal de esta

⁴⁴ *Passim*, VV.AA.: *Guía de la fiscalidad local. Impuestos Locales*, Ed. CISS-PRAXIS, Valencia, 1.ª edición, junio de 2003.

voz excluiría de tributos locales a fórmulas organizativas de los servicios públicos, de carácter «indirecto», mas no identificadas totalmente con la fórmula clásica de la concesión, produciéndose distorsiones en la carga tributaria soportada por diferentes actividades, sin ninguna justificación.

En general, la situación tributaria del concesionario es como sigue:

a) Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE); en principio, toda actividad empresarial está sometida al IAE, siendo importante señalar que la doctrina administrativa ha exigido, por ejemplo, que la actividad de explotación de autopistas mediante concesión sólo puede someterse a este tributo cuando se inicia efectivamente la explotación, no mediante el período de obras previas (CDGT de 2 de noviembre de 2001), lo cual, dicho sea de paso, supone un criterio idéntico al regulado contablemente para establecer el *dies a quo* desde el cual deben efectuarse por la empresa dotaciones al Fondo de Reversión (véase *supra*).

También están sometidas al IAE las prestaciones de servicios efectuadas por las empresas concesionarias de aparcamientos descubiertos en la vía pública (CDGT de 4 de octubre de 2001).

Obviamente, la incidencia del IAE es, tras el 1 de enero de 2003, muy reducida, dada la amplitud de las exenciones subjetivas incorporadas por la precitada Ley 51/2002 y que abarcan, sustancialmente, a todas las personas físicas y a las entidades cuya cifra neta de negocios sea inferior a 1 millón de euros (art. 83.1 de la Ley 39/1988), recopiladas ahora en el artículo 82 del TRLHL.

b) Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante, IBI), donde la concesión administrativa es un supuesto particular del hecho imponible, el cual recae sobre «... *los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos*», artículo 61.1 a) del TRLHL.

Importa señalar al respecto que, de acuerdo con el artículo 61.2, del citado TRLHL, el concesionario aparece como un sujeto pasivo «principal», pues la realización del hecho imponible sobre el inmueble determinará la no sujeción de los restantes casos establecidos por la ley: derechos reales de superficie y usufructo y propiedad.

Existiendo una concesión, los restantes derechos resultan no sujetos al IBI. Es decir, cuando concurren varios derechos, se pretende gravar al titular del derecho de contenido económico predominante, en nuestro caso, al concesionario.

La doctrina considera que en el IBI la expresión «concesión administrativa» ha de utilizarse en sentido estricto ⁴⁵, así, ni las adscripciones de bienes inmuebles de las Corporaciones Locales a las cuales se refiere el artículo 80 de la Ley del Patrimonio del Estado, ni las cesiones de bienes inmuebles de las entidades locales a entidades privadas sin fines de lucro, producirían el hecho imponible del tributo.

⁴⁵ *Ibidem*, págs. 113 y 114.

Ahora bien, el artículo 61.5 b) del TRLHL declara no sujetos al IBI, entre otros, a «... *los de dominio público afectos a un servicio público gestionado directamente por el Ayuntamiento, excepto cuando se trate de inmuebles cedidos a terceros mediante contraprestación*».

Ciertamente, la norma excluye a las fórmulas indirectas de la gestión de los servicios públicos, cuyo representante más preclaro es la concesión administrativa, pero plantea dudas sobre la naturaleza jurídica de las cesiones a las que se refiere la norma.

Además, si el Ayuntamiento puede repercutir el propio IBI sobre quienes hagan uso de sus bienes inmuebles mediante contraprestación, artículo 64.2, segundo párrafo, se comprende todavía menos el sentido de la disposición.

Respecto a las no sujeciones, conviene señalar que la redacción del artículo 61.5 a) del TRLHL, ha dejado clara que la antigua exención para las carreteras, caminos y bienes del dominio público marítimo-terrestre e hidráulico sólo será posible si su aprovechamiento es público y gratuito, estando sujetos los bienes de dominio público afectos a un servicio público gestionado directamente por el Ayuntamiento, excepto cuando se trate de inmuebles cedidos a terceros mediante contraprestación, artículo 61.5 b).

Se trata de evitar sentencias, como la STS de 11 de junio de 2002, donde se consideró que el aparcamiento subterráneo construido para su utilización por residentes, constituye la prestación de un claro servicio público, estando exento del gravamen.

Es más, se ha reforzado la exclusión de gravamen de estas infraestructuras públicas, aunque se hayan abonado, por cierto, mediante el modelo de «peaje en la sombra», declarándolas como un ejemplo de no sujeción al IBI.

Sin embargo, en lo que respecta al concesionario como sujeto pasivo del IBI, aparecen dos reglas particularmente significativas:

a') La primera, artículo 63.1, segundo párrafo, del TRLHL, es aquélla, según la cual:

«... En el supuesto de concurrencia de varios concesionarios sobre un mismo inmueble de características especiales, será sustituto del contribuyente el que deba satisfacer mayor canon.»

La concurrencia puede producirse en múltiples supuestos, por ejemplo, en un embalse pueden darse, a la vez, una concesión de energía eléctrica y un uso deportivo.

b') La segunda relativa al carácter del concesionario como «sujeto pasivo sustituto», por lo que, entendemos, que la naturaleza del concesionario como sujeto pasivo «principal» del IBI queda confundida, cuando, seguidamente, el artículo 63.2, segundo párrafo, TRLHL, lo menciona como sujeto pasivo sustituto, susceptible de repercutir la parte de la cuota líquida que le corresponda sobre otros concesionarios, en proporción a los cánones abonados por los mismos.

Esta fórmula generará problemas entre los diferentes concesionarios, especialmente, si consideramos que no es siempre fácil determinar *a priori* quién abona el canon de cuantía superior, aunque dado lo dispuesto actualmente por el artículo 36.3, segundo párrafo, de la LGT/2003, resulta ahora consustancial a la figura del sujeto pasivo sustituto, incluyéndose, asimismo, entre las funciones del mismo la presentación de las declaraciones y autoliquidaciones tributarias, como obligaciones tributarias formales típicas, artículo 29.2 c) de la LGT/2003.

Otro problema relevante para la concesión es la determinación de su base imponible, siendo meridiano que el valor catastral es diferente, según exista o no concesión administrativa sobre el bien inmueble correspondiente (STS de 17 de diciembre de 2004); llegándose a complejas valoraciones en el caso de las autopistas, respecto a si la autopista debe considerarse como un todo unitario, obligando a una Ponencia de Valores específica con su propio procedimiento valorativo (STS de 22 de noviembre de 2004).

c) El Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos Urbanos, vulgo «Arbitrio de Plusvalía».

En principio, el hecho imponible del impuesto requiere «... *la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo de dominio, sobre los referidos terrenos*» urbanos, artículo 104.1 del TRLHL.

No siendo la concesión administrativa un negocio jurídico de esta naturaleza, su nacimiento no debería dar origen al tributo; sin embargo, la complejidad del negocio registral en las concesiones y la afectación de bienes públicos a la actividad concesional con la subsiguiente inscripción de éstos, durante la vida concesional, al patrimonio del concesionario que se convierte en su «titular»⁴⁶ ha planteado algunas dudas a la doctrina, completas por la conservación en el artículo 105.1 e) del TRLHL, de la tradicional exención para las transmisiones de los inmuebles de titulares de concesiones administrativas revertibles respecto de los terrenos afectos a las mismas, aplicable por los titulares de concesiones administrativas.

En estas condiciones, lo paralelo a la exención podría ser la sujeción cuando los bienes se afectan; sin embargo, opinamos que, con independencia de lo establecido en el Registro de la Propiedad, la cesión de bienes por parte de la Administración concedente no puede asimilarse a una transmisión, además de que el sujeto pasivo sería la propia Administración Pública concedente, por lo cual, tal afectación estaría, a la postre, exonerada del tributo [art. 105.2 a) del TRLHL].

d) En el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, donde debe quedar claro que la existencia de obras sobre bienes de dominio público no supone la exoneración del gravamen, ni impide al concesionario ser sujeto pasivo del tributo (STS de 15 de marzo de 2003).

⁴⁶ RUIZ OJEDA, Alberto: «Inscripción registral de la concesión. Patrimonio de destino. Fondo de Reversión», *Gestión de los servicios públicos locales (especial referencia a la concesión administrativa)*, IFAES, Madrid, 15-16 de noviembre de 2000, mimeo.

En otro orden de cosas, conviene resaltar que la doctrina de nuestro TS permite, desde las Sentencias de 5 de abril de 1997 y 25 de mayo del mismo año, que el pliego de cláusulas concesionales suponga para el ente público concedente la asunción de compromisos respecto de beneficios fiscales vinculados a la concesión, aunque se modifique con posterioridad la normativa fiscal y frente a la teoría sobre la «indisponibilidad del crédito tributario» que figura en el artículo 36 de la LGT y mantenida, ahora, íntegramente en el artículo 18 de la LGT/2003 ⁴⁷.

E. El Impuesto sobre Sociedades y la actividad económica del concesionario.

E. I. Cuestiones generales.

Aunque esta materia podría ser objeto de un Tratado independiente, nos limitamos a indicar que las partidas donde pueden existir ajustes extracontables muy frecuentes sobre el beneficio neto de la empresa concesionaria, son las siguientes, de acuerdo con el TRLIS:

1.º Amortizaciones, artículo 11, tanto del activo material como de las propias cuentas que comprenden el activo inmaterial de la concesión.

Téngase en cuenta que los coeficientes de amortización lineales son los más comunes en la actividad económica y, por ello, es importante conocer la cuantía de los mismos y su formulación, tal y como establece el Anexo del Reglamento General del Impuesto.

Conviene no olvidar que los elementos de activo inmaterial, empezando por la propia cuenta 211. Concesiones administrativas (véase *supra*), son objeto de amortización lineal, de acuerdo con el artículo 11.5 del TRLIS, durante el período de su duración, existiendo, normalmente, en la concesión administrativa una identidad total entre la amortización, siguiendo criterios contables, vinculada a la duración del período concesional y la amortización fiscal, al tratarse de un elemento del inmovilizado inmaterial con fecha cierta de extinción [véase art. 1.5 del Reglamento del IS, aprobado por el RD 1777/2004, de 30 de julio (en adelante, RIS)]; aunque alguna doctrina se plantea ⁴⁸ la existencia de concesiones que, sin posibilidad de ingresos futuros o por alguna otra circunstancia, sufran una pérdida de valor inmediata, lo que deberá ser probado por el concesionario.

⁴⁷ El artículo 17.4 de la Ley 58/2003 dice:

«4. Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.»

⁴⁸ CONESA DUARTE, Antonio y DORTA VELÁSQUEZ, José Andrés: «Diferencias contables y fiscales en la valoración del inmovilizado inmaterial», *Técnica Contable, La Revista profesional de la Contabilidad*, págs. 603 a 620.

2.º Provisiones para riesgos y gastos, en particular, en las dotaciones al Fondo de Reversión.

La normativa del impuesto permite la deducibilidad fiscal de las dotaciones (o, siguiendo la terminología fiscal, de las «dotaciones para la recuperación del activo revertible»), frente al criterio general de que no son deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales o deudas probables; en este sentido, el artículo 13.2 b) del TRLIS afirma:

«2. ... serán deducibles:

(...)

b) *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 ella, 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 de aquél...»*

Las dudas que aparecen con esta partida deducible, dadas las dificultades para estimar la citada dotación y las posibilidades (e incluso las exigencias contables y financieras) de modificar su cuantía a lo largo de la vida concesional (véase *supra*), es si la Inspección de los Tributos puede modificar, en el curso de sus actuaciones de comprobación e investigación, las estimaciones sistemáticas que la empresa haya realizado para su dotación, produciéndose un desajuste entre la dotación contable y financiera y la dotación fiscal que es admisible como partida deducible en el Impuesto societario.

Tradicionalmente, tanto las actuaciones de la Inspección de Hacienda como la jurisprudencia han aceptado plenamente esta posibilidad ⁴⁹.

Otro problema que se ha expuesto es el inicio del cómputo de la dotación, ya que el «inicio de la explotación» puede ser diferente del correspondiente a la vida útil del activo a revertir; al respecto, la DGT ha sido muy abierta, así ha admitido, CDGT de 22 de mayo de 2000, la dotación al Fondo con un criterio lineal (lo que choca con disposiciones contables) y, en el supuesto de activos revertibles que, por sus características, se renovasen durante el período concesional, al tener una vida útil inferior a dicho período, que el valor neto contable de los mismos será el correspondiente al de su última inversión, minorada, en el supuesto de bienes depreciables, por el importe de la correspondiente amortización acumulada (CDGT de 6 de octubre de 1997).

En todo caso, la nueva normativa del IS trata de evitar la anterior regulación fiscal, especialmente, la derivada del artículo 60 del RIS de 1982 que admitía al final una doble deducción fiscal para los activos revertibles con depreciación.

⁴⁹ Una historia del tratamiento del Fondo de Reversión y de sus dotaciones en el IS, con anterioridad a la entrada en vigor, el 1 de enero de 1996, de la LIS, puede leerse en: ESTEBAN MARINA, Ángel: «Impuesto sobre Sociedades: dotaciones al Fondo de Reversión», *Crónica Tributaria*.

3.º **Imputación temporal**, aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos, pues en muchas concesiones, empezando por las de autopistas, el momento de generación de los ingresos es posterior al de producción de los gastos, generándose relevantes problemas para los concesionarios.

También se ha planteado un problema peculiar a la hora de, por un lado, calificar el negocio jurídico consistente en la transmisión, por el restante período de duración de la concesión, de los derechos sobre la misma (en este supuesto, de amarres y apartamentos en un puerto deportivo, inmuebles a revertir al Estado, una vez concluido el período concesional); planteándose que, al no ser una transmisión (el concesionario no es el «dueño» del negocio), deberían periodificarse tales ingresos por la duración del negocio; sin embargo, la STS de 21 de junio de 2005 ha rechazado tal periodificación, aplicando estrictamente el criterio del devengo del gravamen y aplicando, en consecuencia, todos los ingresos en el momento de la formalización de la «cesión» del derecho concesional.

E. II. Más sobre las dotaciones al Fondo de Reversión.

Aunque la normativa fiscal sigue *pari passu* la doctrina contable sobre el Fondo de Reversión y sus dotaciones (véase *supra*), algunas de sus consideraciones son particulares; así, la CDGT de 22 de julio de 1999 aceptó como deducibles en el IS las dotaciones a un fondo de reversión que se derivaría de la suscripción de un contrato para constituir un derecho de superficie con reversión posterior de lo construido, es decir, admitiría la deducibilidad de una especie de reversión «privada» (*sic*), haciéndolo, sin duda, porque la doctrina del ICAC relativa a la contabilización de los derechos reales de superficie asimila las provisiones ligadas a la reversión de este derecho, de carácter temporal, a un Fondo Reversión.

En nuestra opinión, cualquiera que sea la naturaleza de estas dotaciones, el concepto del Fondo de Reversión ha de limitarse a contratos de naturaleza administrativa; por lo demás, la doctrina administrativa sigue a la contable, así si la amortización varía a lo largo de la vida útil del bien, habrá que modificar el importe del fondo de reversión con impacto en las sucesivas dotaciones (CDGT de 6 de octubre de 1997), el período de dotación del Fondo de Reversión coincide con el período concesional (CDGT de 10 de octubre de 1997), etc.⁵⁰

E. III. Cómputo de bases imponibles negativas en concesionarias de autopistas.

Otra regla particular que afecta a entidades concesionarias es la contenida en el artículo 25.4 del TRLIS, según la cual:

⁵⁰ CORONA ROMERO, Enrique: «Provisiones para riesgos y gastos», en *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales/ Escuela de la Hacienda Pública, colecc. Manuales de Hacienda Pública, 2003, págs. 240 a 244.

«4. Lo dispuesto en el apartado anterior (el momento del cómputo del plazo general para la compensación de las bases impositivas negativas en el IS: con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos) será de aplicación a las bases impositivas negativas derivadas de la explotación de nuevas autopistas, túneles y vías de peaje realizadas por las sociedades concesionarias de tales actividades.»

E. IV. Bonificación en la cuota para la prestación de servicios públicos locales.

Mientras que las diferentes entidades sometidas al Derecho Público que conforman las Administraciones Públicas, es decir, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales, los organismos autónomos del Estado, Comunidades Autónomas y entidades locales y otros organismos públicos citados en la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, así como las entidades públicas análogas de las Comunidades Autónomas y entidades locales están totalmente exentas del IS, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9.1, letras a), b) y f), del TRLIS, lo que se traduce en importantes consecuencias para las restantes obligaciones tributarias formales, por ejemplo, la ausencia de la obligación de declarar el tributo, según lo regulado en el artículo 136.2 del TRLIS; se plantea el problema de si la fiscalidad puede afectar, según la forma en que se gestionen, a los diferentes servicios públicos.

En este sentido, el artículo 34.2 del TRLIS establece una bonificación en la cuota del 99 por 100 para la «... parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas de la prestación de cualquiera de los servicios comprendidos en el apartado 2 del artículo 25 o en el apartado 1 a), b) y c) del artículo 36 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, de competencias de las entidades locales territoriales, municipales y provinciales...».

Con esta redacción lo que se pretende, básicamente, es dejar con una fiscalidad cuasi-simbólica la prestación de servicios públicos locales, siempre, obviamente, que se realicen por las Administraciones Locales y no mediante la participación privada, incluyendo la de los concesionarios, estando éstos plenamente sujetos al IS, como cualquier empresario normal.

Ahora bien, el ámbito de la bonificación tiene unas claras excepciones subjetivas, ya que se aplicará:

«... excepto cuando se exploten por el sistema de empresa mixta o de capital íntegramente privado.»

La bonificación también se aplicará cuando los servicios referidos en el párrafo anterior se presten por entidades íntegramente dependientes del Estado o de las Comunidades Autónomas.»

En suma, si los citados servicios públicos se prestan mediante una entidad privada, normalmente el concesionario, no gozarán de esta bonificación, lo mismo sucede si se prestan mediante empresas públicas en cuyo capital la Administración no controla el 100 por 100.

La redacción de esta bonificación ha planteado diversos problemas, pues al afectar solamente a la parte de la cuota del IS generada por la prestación del servicio, puede conducir (dada la interpretación restrictiva de todo beneficio fiscal) a que los rendimientos financieros de la empresa beneficiada sí estén sujetos, habiendo la doctrina de la DGT diferenciado entre la inversión de tales recursos de forma transitoria y partiendo de la Tesorería de la entidad, que estaría exenta, al entenderla accesoria de la prestación del servicio público y la realización por el sujeto pasivo de inversiones financieras, ajenas e independientes del objeto principal del negocio, plenamente sometidas a imposición.

F. Las concesiones administrativas en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Aunque su existencia sea más que dudosa, ya que el Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP) grava con exclusividad a las personas físicas, artículo 1 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del IP; lo cierto es que dispone de una regla específica de valoración de las concesiones administrativas en el artículo 21 de la mencionada Ley 19/1991, la cual se limita a exponer:

«Las concesiones administrativas para la explotación de servicios o bienes de dominio o titularidad pública, cualquiera que sea su duración, se valorarán con arreglo a los criterios señalados en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.»

G. El concepto de tasa y la concesión administrativa.

G.1. Consideraciones previas.

Aunque, evidentemente, el estudio del papel del concesionario en las diferentes tasas que integran el Ordenamiento Tributario español, tanto en el Estado Central, como en las Comunidades Autónomas y en las Haciendas Locales, excede con mucho la finalidad de este trabajo, sí interesa resaltar la vinculación originaria del propio concepto de tasa con la realización de actividades concesiones.

En todo caso, conviene recordar al lector que la figura del concesionario tiene papeles peculiares como obligado tributario en tasas específicas, por ejemplo, las relacionadas con el dominio marítimo-terrestre.

En este sentido, si bien la tasa es una modalidad del tributo, conforme al concepto que de esta modalidad de ingreso público tiene el artículo 2.1 de la LGT/2003⁵¹, no pueden olvidarse sus singularidades respecto de la categoría central del tributo: los «impuestos»; empezando por la mayor vinculación de la tasa con el «principio del beneficio», mientras que los impuestos se sustentan en

⁵¹ «... Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.»

la capacidad económica del contribuyente, artículo 31.1 de la Constitución Española y, específicamente, artículo 2.2 c) de la LGT/2003 ⁵².

De esta manera, la tasa necesita un contenido sinalagmático en la prestación, un «*do ut des*», por lo cual, su deuda tributaria ha de sustentarse en los costes necesarios para prestar el servicio público o entrega del bien público que grava, o bien en el coste de la utilización especial del dominio público que conlleva.

En estas circunstancias, todas las cuantías de la tasa han de sustentarse en una Memoria económico-financiera de los costes que retribuyan, siendo nula de pleno derecho la tasa que carece de tal Memoria, tal y como manifiesta expresamente la Ley 8/1989, de Tasas y Precios Públicos.

G. II. La nueva definición de «tasa» en la Ley General Tributaria y sus problemas.

Pues bien, la tasa se define, de acuerdo con el artículo 2.2 a) de la LGT/2003, como:

«... los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

Se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público.» (el subrayado es nuestro).

La simple lectura de esta definición, la cual procede de la reforma de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos; por la Ley 25/1998, de 13 de julio, para adaptar la primera a la doctrina del Tribunal Constitucional, sentencia n.º 185/1995, de 14 de diciembre; refleja que la «*utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público*», supuesto generador de concesiones administrativas, produce el surgimiento de la tasa y, en un orden doctrinal más complejo, que la tasa parece responder a una contraprestación por ese uso especial que se otorga al concesionario ⁵³, aunque la forma de gestionar el servicio público no condicione el nacimiento de la tasa.

⁵² «Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por la Administración Pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos...»

⁵³ Para una discusión reciente sobre el concepto de «tasa» como modalidad tributaria, véase: MENÉNDEZ MORENO, Alejandro; CRUZ AMORÓS, Miguel: «Tasas y precios públicos», en VV.AA. *Externalización de la gestión y financiación del sector público en España*, Ed. Instituto de Empresa y Centro PwC & ie Sector Público, PriceWaterhouseCoopers, Madrid, 2005, págs. 177 y ss.

El criterio del Tribunal Constitucional ha sido reiterado en sentencias posteriores, por ejemplo, en la de 27 de marzo de 2003, al manifestar que los cánones por concesiones y autorizaciones para la utilización del dominio público portuario son prestaciones patrimoniales de carácter público de carácter tributario, por lo que su establecimiento y la regulación de sus elementos esenciales deben ser establecidos por ley, conforme actualmente a lo dispuesto en los artículos 31.3 de la Constitución Española y 8 de la LGT/2003.

Ahora bien, el problema surge porque esta definición de tasa en la LGT del año 2003 ha incluido, respecto a las definiciones anteriormente vigentes, en particular, las incluidas en la propia Ley 8/1989, de Tasas y Precios Públicos y en el TRLHL, el segundo párrafo que se cita arriba.

Téngase en cuenta que la definición de tasa de la LGT se aplica, conforme a su propio artículo 1, a todos los tributos del sistema tributario español y a todas sus Administraciones Públicas: estatal, autonómica y local; de esta manera, pudiera plantearse que coexisten diferentes definiciones de tasa, lo que no tiene ningún sentido, aunque lo extraordinario es que tal definición no se trasladase, en el seno del debate parlamentario de la propia LGT (pues su origen es una enmienda) a las otras normas donde se regula de forma general el concepto de tasa.

Para alguna corriente doctrinal, además, el precitado párrafo no sólo no es inocuo o simplemente aclaratorio, en el sentido lógico de que la forma de gestionar el servicio público no afecta a la calificación del recurso derivado del servicio, sino que trata, precisamente, de lo contrario, de cambiar la naturaleza privativa de las llamadas «tarifas» de los servicios públicos en «tasas», reguladas por el Derecho Financiero.

No es ésta nuestra opinión, mas reconocemos que, como suele suceder en estos tiempos de «motorización administrativa», una pésima técnica legislativa plantea problemas de aplicación de las normas muy relevantes.

G. III. Varia.

Como hemos insinuado con anterioridad, muchas tasas nacen con el negocio concesional, por ejemplo, en el caso de la denominada «tasa por reserva del dominio público radioeléctrico», de variable legislación, el otorgamiento de licencias y concesiones demaniales sobre tal dominio público genera el nacimiento de la correspondiente tasa.

Al respecto, la RTEAC de 22 de enero de 2004 ha manifestado que si una persona solicita la extinción de la reserva de dominio público radioeléctrico, siéndole concedida y, posteriormente, se le otorga una nueva concesión, debe pagar una nueva tasa por ésta.