

La reversión en el Impuesto sobre Sociedades: concesión y empresa mixta.

Adela AGUILAR FERNANDEZ
Economista y miembro de la A.E.A.F.

SUMARIO: El fondo de reversión en las concesiones administrativas.— Las dotaciones al fondo de reversión como gasto deducible en las empresas mixtas.— Conclusiones.



El objeto del presente trabajo es analizar la consideración como gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades de las dotaciones al Fondo de Reversión tanto para el caso de concesión como de empresa mixta; para ello vamos a comenzar por estudiar el tratamiento que recibe en el caso de concesión administrativa y los antecedentes del mismo, ya que la escasa normativa sobre la materia se refiere en mayor medida a la concesión y el concepto de fondo de reversión aparece estrechamente vinculado a la concesión como forma de gestión de servicios públicos.

* * *

estudios

EL FONDO DE REVERSION EN LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS.

1. Concepto de concesión.

Un órgano de la administración concede por tiempo limitado, a una entidad privada, la explotación de un servicio público; la entidad concesionaria lleva a cabo el servicio de la actividad bajo su propio riesgo, y una vez finalizado el período de la concesión, los activos afectos a la explotación revierten al Ente concedente sin abono, por parte de éste, de contraprestación alguna.

GARCIA TREVIJANO señala los rasgos básicos de esta figura jurídica:

- a) El concesionario actúa en nombre propio, o sea, que asume el riesgo de la empresa, siendo, por tanto, el empresario.
- b) El concesionario debe crear la empresa, es decir, organizar los medios materiales y técnicos para la explotación del servicio.

Es el concesionario quien financia, bien directamente mediante capital riesgo o mediante capital deuda, por su cuenta los medios necesarios para la prestación del servicio respondiendo ante terceros en caso de haber contraído deudas. Y una vez finalizado el plazo de la concesión se produce el fenómeno de la reversión, es decir, el ente concedente asume la titularidad plena de los bienes afectos a la prestación del servicio público.

Dado que la reversión se produce con carácter gratuito y sin indemnización, surge la necesidad de reconstruir los capitales invertidos en bienes revertibles.

En este contexto, y desde una perspectiva económica, el Fondo de Reversión tiene por finalidad compensar a la sociedad concesionaria del valor de los activos que finalizado el período de concesión han de revertir gratuitamente al ente concedente.

2. Aspectos contables del Fondo de Reversión.

En el Plan General de Contabilidad, la cuenta denominada “Fondo de Reversión” figura en el grupo 1: Financiación Básica, subgrupo 11, Reservas, con la definición de “restitución del valor – capital económicamente invertido en el activo reversible”, aclarando que el movimiento de esta



estudios

cuenta se expresará en las normas contables específicas que se dicten para las empresas con activos revertibles.

Y es en las adaptaciones del Plan a las Empresas Eléctricas y a las Sociedades Concesionarias de Autopistas de Peaje donde se precisan los movimientos y dotaciones de la cuenta "Fondo de Reversión".

Por lo que respecta a las empresas eléctricas, las asignaciones al Fondo de Reversión se realizan a través de la cuenta 670 denominada "Dotación del ejercicio al Fondo de Reversión", que se cargará por dicho concepto con abono a la cuenta 117 Fondo de Reversión y se abonará por las asignaciones del ejercicio con cargo a la cuenta 800 Explotación.

Tratamiento muy parecido recibe en el plan sectorial de las autopistas de peaje, difiriendo únicamente en la cuenta de dotación al fondo que en este caso la incluye dentro del epígrafe 68 Dotación del ejercicio para amortizaciones.

Como características fundamentales desde el punto de vista contable, cabe destacar:

- a) La consideración de las dotaciones al Fondo de Reversión como una partida de coste.
- b) La compatibilidad de las dotaciones al Fondo con las amortizaciones técnicas, ya que son conceptos totalmente diferentes y con tratamientos distintos en los planes de contabilidad.

3. La Reversión en la legislación tributaria derogada.

Nuestra legislación tributaria no admitía la existencia del Fondo de Reversión con la naturaleza que tiene actualmente, hasta la publicación de la Ley 61/78, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades. El texto refundido del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto 3359/1967, de 23 de diciembre, establecía, en su artículo 17, que únicamente tendrán la consideración de partidas deducibles de los ingresos, entre otras, las cantidades destinadas a la amortización de las obligaciones hipotecarias legalmente emitidas por las Entidades que exploten concesiones que hayan de revertir al Estado libres de aquellos gravámenes.

En este sentido es de resaltar cómo las dotaciones al Fondo de Reversión nacen en nuestro ordenamiento tributario con el fin de amortizar un tipo de recursos, las obligaciones hipotecarias emitidas por entidades

estudios

que exploten concesiones, lo cual le infunde desde sus orígenes de clara naturaleza económico-financiera.

Precisamente esta naturaleza es la que evita toda analogía con las dotaciones anuales a los fondos de amortización del inmovilizado, ya que ni cuantitativamente coincidirá el valor de los activos revertibles y el de los fondos destinados a la amortización de obligaciones.

4. Situación fiscal actual.

La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades según la Ley 61/78, en su artículo 13.k), establece como partidas deducibles las dotaciones anuales al Fondo de Reversión, según plan aprobado por la administración, y hasta el valor del activo que deba revertir a la Administración Pública concedente, sin perjuicio de la amortización de los elementos que sean depreciables.

Un primer desarrollo reglamentario del Impuesto sobre Sociedades lo constituye el Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre, regulador del Régimen Fiscal de la Inversión Empresarial, derogado a partir del 1 de enero de 1983, el cual, en su artículo 12.a), se refiere a la amortización de los activos revertibles, estableciendo que la norma afecta a todos los elementos del inmovilizado que deban revertir a la Administración concedente y precisando que la amortización se efectuará de tal forma que al terminar la concesión se haya creado un fondo de igual importe que el total de los elementos revertidos mediante la forma lineal que resulte de dividir, para cada ejercicio, el importe total del montante contable del activo reversible pendiente de esta amortización por reversión, por el número de años que falten para el fin del período concesional.

Con ello se trata, en realidad, de distribuir el coste de la reversión contemplando solamente el valor contable del activo reversible, en lugar de enfocar el problema desde el pasivo, que sería lo lógico para una amortización financiera. Además, se debería distinguir si la financiación de los activos se ha realizado con capitales propios o ajenos, pues al tratarse de un problema de sustitución financiera será necesario contemplar los derechos económicos de los accionistas o de los acreedores y en este último caso las condiciones, intereses y plazos de vencimiento de los créditos.

Por otra parte, el crear un Fondo de Reversión de igual importe al valor contable (coste de adquisición menos amortizaciones técnicas) parece poco ajustado a la realidad. La aproximación cuantitativa al valor contable de los elementos del activo reversible es consecuencia de una acertada

estudios

política de dotaciones al Fondo para ir sustituyendo capitales propios o ajenos que hayan financiado las inversiones reales; pero dada la dificultad que existe al respecto sería conveniente que quedara debidamente reglamentado el tratamiento fiscal de los desajustes.

Posteriormente, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades publicado por Real Decreto 2631/82, de 15 de octubre, en el artículo 60 establece las siguientes reglas:

1. La amortización de los elementos del inmovilizado de las Entidades que exploten concesiones que hayan de revertir al Estado, Comunidades Autónomas o a las Administraciones Públicas Territoriales, deberá practicarse de acuerdo con las siguientes normas:

- a) Amortización por reversión.

Comprenderá todos los elementos del inmovilizado que en virtud de la norma de concesión deben revertir a la Administración, y se llevará a cabo con arreglo a las siguientes reglas:

1. Se calculará de forma lineal, de modo que permita la total recuperación del importe de las inversiones en activos revertibles, en el período transcurrido entre su puesta en funcionamiento y la fecha establecida para la reversión.
2. En los casos de sustitución de activos, las dotaciones al Fondo de Reversión se aumentarán o disminuirán, según proceda, en la parte que corresponda a la diferencia entre el coste de adquisición del bien incorporado y el correspondiente al bien sustituido, sin que se tengan en cuenta respecto de este último las amortizaciones técnicas practicadas.
3. No tendrán la consideración de partida deducible las dotaciones al Fondo de Reversión:
 - correspondientes a la parte del período concesional anterior al primer ejercicio en que haya resultado aplicable la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades;
 - no practicadas, total o parcialmente, en el ejercicio correspondiente.

- b) Amortización técnica de los activos revertibles.

Se aplicarán las normas generales contenidas en el presente reglamento, aunque el período que reste de la concesión resulte inferior a la vida útil del elemento, siendo compatible con la amorti-

estudios

zación por reversión a que se refiere la letra precedente.

c) Amortización del inmovilizado no revertible.

Se aplicarán las normas generales previstas en el presente Reglamento.

2. Lo dispuesto en el número anterior se entenderá aplicable sin perjuicio de los planes de amortización que hayan obtenido u obtengan en el futuro refrendo de la Administración.

No obstante, dichos planes no podrán autorizar dotaciones acumuladas superiores a las resultantes de aplicar las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

Por otra parte, el artículo 100 del Reglamento citado se pronuncia en el mismo sentido que el artículo 13 de la Ley, estableciendo la deducibilidad como gasto de las dotaciones al Fondo de Reversión.

De la lectura de estos artículos y a grandes rasgos, cabe deducir lo siguiente:

- Es claro que las dotaciones al Fondo de Reversión son consideradas como gasto deducible.
- Deberán practicarse según el plan que cada empresa tenga aprobado por la administración. Entendiendo el término “administración” en un sentido amplio. En cada caso y en función de las características de la empresa concesionaria, la administración competente para aprobar estos planes será una distinta.
- Parece el artículo 60 contener una contradicción al establecer simultáneamente la presentación de plan a la administración y la obligatoriedad del sistema lineal. Debe entenderse que este artículo sólo es aplicable cuando la empresa concesionaria no tenga aprobado el plan por la administración.
- Se hace compatible la dotación al Fondo de Reversión con la amortización técnica.

Entre los múltiples comentarios posibles sobre los mencionados artículos, nos centraremos en los matices que consideramos más relevantes:

Por lo que respecta a las cuotas lineales de amortización es criticable en el sentido de que sería más racional atender a la forma de financiación de los activos revertibles, ya que si se trata de recursos ajenos será más adecuado cuotas crecientes para compensar la mayor carga de intereses

estudios

de los primeros ejercicios y disminución en los últimos, y si se tratara de capitales propios más lógico atender al ritmo probable de distribución de ingresos.

En cuanto a la compatibilidad entre amortizaciones técnicas y amortizaciones financieras es menester hacer algunas precisiones ya que en ocasiones induce a confusión la distinción entre las mismas, por lo cual es conveniente deslindar ambos conceptos.

- El Fondo de Amortización tiene naturaleza patrimonial y financiera. El carácter patrimonial proviene de ser un componente de coste de producción, representativo de la depreciación de los bienes del inmovilizado, mientras que el matiz financiero de dicho fondo es consecuencia de formar parte de la autofinanciación de la empresa.
- En cuanto al Fondo de Reversión tiene un claro carácter financiero, ya que las dotaciones al mismo no representan depreciación real del activo revertible. Por el contrario, trata de reconstruir un valor capital, con el fin de recuperar la inversión realizada por el concesionario ya que parece claro que la pérdida no se produce en el activo revertible, sino en los medios financieros dedicados a su adquisición, medios financieros que podemos agrupar de la siguiente forma:
 - a) Aportaciones iniciales al capital social.
 - b) Recursos obtenidos de terceros y empleados así mismo en activos revertibles.
 - c) Recursos obtenidos por la propia entidad concesionaria y destinada también a la ampliación o mejora de los bienes revertibles.

Así, pues, por la naturaleza del Fondo de Reversión su relación con el activo revertible es puramente de cálculo ya que la única forma de proceder a determinar el importe de las fuentes financieras que se destinan a la obtención del activo revertible es a través de dicho activo, ya que es difícil que el concesionario distinga entre las fuentes financieras destinadas a financiar activos revertibles y aquellos que financian otros activos. El valor del activo revertible deberá coincidir con el valor de los fondos financieros que se materializan en dicho activo y el valor contable del Fondo de Reversión será idéntico al valor de los activos revertibles.

Es precisamente el carácter financiero del Fondo de Reversión, unido al matiz financiero del fondo de amortización, lo que lleva a la confusión que antes mencionamos.

En este sentido, algunos autores consideran que en caso de bienes

estudios

totalmente amortizados no sería necesaria la constitución de un Fondo de Reversión, pues de no aplicar el fondo de amortización a la sustitución de tales bienes, la recuperación de los capitales invertidos en los mismos se habría producido directamente por el fondo de amortización, siendo en tal caso innecesario el Fondo de Reversión.

En este punto insiste el artículo 132 del R.I.S., al preceptuar que las entidades que exploten concesiones que hayan de revertir al Estado, Comunidades Autónomas o Administraciones Públicas Territoriales se considerará producido un incremento o disminución patrimonial, en el momento de la reversión, por el importe de las amortizaciones acumuladas no revertidas, minoradas en su caso por las reparaciones exigidas por el ente concedente para la recepción de los bienes.

Es decir, en el momento de la reversión, el saldo acumulado de la amortización técnica de los bienes a revertir se considera incremento de patrimonio de ese ejercicio, de estar el costo de los activos revertibles cubiertos totalmente por el Fondo de Reversión.

Es de resaltar la contradicción existente entre la Ley 61/78 Reguladora del Impuesto sobre Sociedades, que hace perfectamente compatible la amortización técnica y la amortización por reversión, y el R.I.S., el cual establece, en su artículo 132, una limitación a esta compatibilidad.

Por último, y por lo que respecta a la cuantía de Fondo de Reversión, nos vendrá determinado por el valor inicial de los activos revertibles más las revalorizaciones, las cuales se producirán bien por la sustitución de bienes revertibles ya amortizados por otros de valor superior, lo cual implica una auténtica materialización de fondos que deben ser reconstruidos; o bien por actualización de valores contables de activos revertibles al aplicar la legislación vigente sobre regularización de balances.

LAS DOTACIONES AL FONDO DE REVERSION COMO GASTO DEDUCIBLE EN LAS EMPRESAS MIXTAS.

El estudio del Fondo de Reversión no se agota con la concesión, ya que la reversión como figura jurídica se da fundamentalmente en la concesión administrativa, pero no de forma exclusiva. En este sentido cabe citar el artículo 163 de la Ley de Régimen Local de 1955, el cual nos dice: "tanto en los casos de arrendamiento, como en los de concesión y empresa mixta... c) se establecerán las garantías precisas para que al término del convenio, las instalaciones y bienes y material integrante del servicio reviertan al

estudios

patrimonio municipal en condiciones normales de uso". Así, la reversión de bienes afecta tanto a concesiones como a arrendamientos y a empresas mixtas.

1. Concepto de empresa mixta.

En caso de gestión por empresa mixta el servicio es prestado por una empresa en cuya gestión y capital social participan en distinta proporción una administración pública y los particulares.

GARRIDO FALLA considera que una empresa es de economía mixta por el puro dato de que el capital social esté constituido con aportaciones públicas y privadas, pues la característica de esta forma de gestión es que es aplicable tanto a los servicios públicos declarados como tales, como a actividades que continúan en el sector privado y en los que la administración interviene por simples razones financieras o con el propósito más elevado de iniciar una penetración. De aquí que una empresa mixta pueda constituirse aportando la administración exclusivamente o junto con otros bienes la concesión del servicio, en cuanto ésta es económicamente valorable.

En la esfera de la Administración Central, la empresa mixta se encuadra en la categoría de empresas nacionales, según establece la Ley sobre Entidades Estatales Autónomas de 26 de diciembre de 1958. En el ámbito local, la empresa mixta se encuentra regulada básicamente en la Ley de Régimen Local (Texto articulado y refundido, Real Decreto 24 de junio de 1955) y el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales (Decreto de 17 de junio de 1955).

La naturaleza y singularidad de la empresa mixta como forma de gestión de servicios en el terreno local se observa a través de la normativa que la regula; así, por ejemplo, en el artículo 206 de la Ley de Contratos del Estado, aplicable supletoriamente, se establece:

"Las sociedades de economía mixta deberán aparecer como parte contratante ante el Estado con las obligaciones y derechos propios del concesionario de servicios públicos."

Centraremos nuestro estudio en la empresa mixta de carácter local, porque es en ella donde se produce el fenómeno de la reversión con características más similares a la concesión.

El Reglamento de Servicios de Corporaciones Locales, en el capítulo IV, regula la gestión por empresa mixta. El artículo 102 establece que: "En las empresas mixtas, los capitales de las coproraciones locales y los

estudios

particulares se gastarán en común para realizar servicios susceptibles de municipalización o provincialización”.

Y dentro del citado capítulo IV, en el artículo 111, preceptúa:

1. Las empresas mixtas se constituirán por un plazo que no exceda de cincuenta años.
2. Expirado el período que se fijare, revertirá a la entidad local su activo y su pasivo y en condiciones normales de uso todas las instalaciones, bienes y material integrante del servicio.
3. En la constitución o estatutos de la empresa habrá de preverse la forma de amortización del capital privado durante el plazo de gestión del servicio por la misma, y expirado el plazo que se fije revertirán a la entidad local sin indemnización, el activo y el pasivo y, en condiciones normales de uso todas las instalaciones, bienes y material del servicio.

Del citado artículo 111 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales se desprenden tres aspectos fundamentales:

- I) Necesidad de amortizar el capital privado durante el plazo de gestión del servicio.
- II) Reversión al ente local del activo y del pasivo.
- III) Sin indemnización, es decir, carácter gratuito de la reversión.

2. Analogías y diferencias fundamentales entre concesión y empresa mixta.

No obstante ser dos formas de gestión totalmente distintas, existen entre ellas analogías fundamentales entre las cuales cabe mencionar:

- La asunción de la titularidad plena en el momento de la reversión de los bienes y derechos que constituyen el neto patrimonial sin que exista indemnización es idéntica en la concesión y en la empresa mixta.
- El neto patrimonial revertible tanto en caso de concesión como de empresa mixta ha sido financiado por terceros. En la empresa mixta,

estudios

el capital privado, unido al capital aportado por el ente beneficiario y la autofinanciación constituyen el capital-riesgo. A estas fuentes financieras hay que añadir, como en cualquier empresa, el capital-deuda.

Todos o parte de estos recursos financieros se pueden ver perjudicados por la reversión igual que en el caso de concesión, ya que la reversión se va a producir sin indemnización.

- La creación de un fondo destinado a reconstituir las fuentes financieras canalizadas a la financiación del activo revertible es una necesidad idéntica tanto en las concesiones como en las empresas mixtas; de aquí que la naturaleza económico-financiera del fondo sea la misma en ambos casos.

Mientras que, como diferencias fundamentales, recordemos lo siguiente:

- El artículo 111 de R.S.C.L. preceptúa que la reversión en la empresa mixta abarcará a la totalidad del patrimonio, es decir, tanto al activo como al pasivo, entendiendo por tal, naturalmente, el pasivo exigible. El ente beneficiario se subroga en todos los derechos y obligaciones de la empresa mixta en el momento de la reversión.

La diferencia fundamental es que el concedente carga también con el pasivo, pero no hay que olvidar que la importancia del mismo o prácticamente su inexistencia depende de la gestión social, la cual, a su vez, viene determinada por el propio ente, ya que al ser socio habrá influido en la política social y por consiguiente en el peso del pasivo exigible.

- Existen también diferencias importantes en cuanto a métodos de cálculo y a la mecánica contable a seguir en uno y otro caso, como consecuencia de aplicarse dos técnicas distintas para la dotación del Fondo de Reversión, ya que en una primera aproximación en el caso de concesión se dotará tomando como base el valor de los elementos del activo revertible y en el caso de empresa mixta se refiere al capital social, es decir, en un caso se refiere al activo y en otro al pasivo.

A este respecto, el cálculo de los fondos financieros a reconstruir y que se verían perjudicados en el momento de la reversión, no podrá realizarse como en el caso de la concesión a través del valor contable de los activos revertibles.

estudios

- Por otra parte, mientras que en la concesión el Fondo de Reversión trata de asegurar la continuidad de la empresa concesionaria en su actividad empresarial evitando la descapitalización de la empresa, en la empresa mixta esta continuación es imposible ya que en el momento de la reversión tendrá lugar la disolución de la misma.

No obstante estas diferencias, parece claro que la creación de un fondo destinado a reconstruir las fuentes financieras invertidas es una necesidad análoga tanto en el caso de concesión como de empresa mixta.

3. Base de cálculo del Fondo de Reversión.

Como decíamos anteriormente, las dos posibles técnicas para dotar el Fondo de Reversión son sustancialmente distintas, según se tome como base el activo o el pasivo.

Si se dota al fondo tomando como base valores del pasivo habrá que amortizar el valor nominal de las acciones pertenecientes a los socios privados, si bien hay que tener en cuenta que las reservas generadas por las actualizaciones de valor efectuadas en los inmovilizados, además de las reservas generadas por la propia explotación económica y en cumplimiento de lo establecido en la Ley de Sociedades Anónimas, no pueden beneficiar solamente al socio público, sino que necesariamente afectarán a la participación societaria privada.

En consecuencia, la fórmula a aplicar para la dotación del Fondo de Reversión sería la siguiente:

$$\frac{X\% (\text{Capital} + \text{Reservas})}{n \text{ años}}$$

para cada ejercicio y siendo X el tanto por cien de participación privada.

Si se dota tomando como base los valores del activo, el cálculo se realizará sobre el valor de los activos revertibles según lo establecido en el artículo 60 del R.I.S.

Por su parte, el artículo 111 del R.S.C.L. parece que faculta para ambas alternativas, ya que el “capital privado” que en él se menciona se puede entender tanto como cifra de pasivo de la sociedad como referido a los activos financiados con ese capital. Si bien, en el mismo artículo 111.3 establece que en la constitución o estatutos de la empresa habrá de preverse la forma de amortización del capital privado durante el plazo

estudios

de gestión del servicio por la misma, y dado que la forma de amortizar afecta a la política de dotaciones a seguir, el cumplimiento del mencionado punto 3 implica una limitación en cuanto a dicha política.

Por último, considerar que aunque la base de amortización se contemple única y exclusivamente desde la perspectiva del pasivo es inevitable su proyección en el activo y la consideración de las amortizaciones técnicas que a dicho activo pudieran afectar en tanto en cuanto puedan generar alteraciones patrimoniales según el artículo 132 del R.I.S.

4. Momento de efectuar la amortización del capital privado.

El R.S.C.L., en el artículo 111, dice que la amortización del capital privado se realizará durante el plazo de gestión del servicio. La palabra “durante” expresa que se puede realizar a lo largo de toda la vida de la empresa o en el momento de la disolución de la misma.

5. Ley 61/78 del Impuesto sobre Sociedades y empresa mixta.

Si bien el artículo 13.k) de la Ley 61/1978 parece referirse de forma explícita solamente a las concesiones administrativas, al realizar la lectura del mismo es preciso recordar el artículo 3 del Código Civil, según el cual “las normas se interpretarán según el sentido propio de las 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”.

Es evidente que el espíritu y la finalidad del artículo 13.k) es dar el carácter de gasto deducible al Fondo de Reversión y por tal debemos entender un fondo de carácter financiero, el cual trata de devolver a los accionistas no municipales el capital aportado en el caso de empresa mixta y de garantizar el capital invertido en activos revertibles en el caso de concesión. En definitiva, con sus matices correspondientes en ambos casos tiene el mismo carácter financiero y trata de garantizar la recuperación del capital invertido por particulares para llevar a cabo la actividad económica. Es decir, si la naturaleza del Fondo de Reversión es la misma, el espíritu del artículo 13.k) será también aplicable a ambas formas de gestión aunque el citado artículo no tenga en cuenta las particularidades de la empresa mixta y no se refiera de forma expresa a la misma. Por consiguiente, la consideración de gasto deducible del Fondo de Reversión será o no ade-

estudios

cuada, pero lo que no parece fácil de admitir es la deducción en caso de concesión y la no deducción en caso de empresa mixta.

6. Jurisprudencia al respecto.

Existe una sentencia de la Sala de Contencioso Administrativo de la Audiencia Territorial de Valladolid.

La importancia de la misma deriva de ser la primera vez que un tribunal entra a juzgar la deducibilidad del Fondo de Reversión en la empresa mixta.

La sala entiende que carece de sentido hablar de Fondo de Reversión en el caso de empresa mixta, por lo que, obviamente, no procede la deducibilidad de las dotaciones al mismo.

Argumenta la sentencia, en su primer considerando, las diferencias entre concesión y empresa mixta, y en el segundo considerando argumenta que “desde el punto de vista económico es evidente que los efectos que la reversión tiene en el patrimonio del concesionario, así como la renovación de equipos cuya vida útil es inferior al período concesional, no se producen en la empresa mixta, en la que por un lado los particulares ven amortizado su capital en el plazo de gestión de servicio”.

Como breve comentario a la misma, baste decir que por un lado es evidente que son formas de gestión distintas la concesión y empresa mixta, pero ello no obsta para que ambas impliquen el Fondo de Reversión, con lo cual el concepto es sustancialmente el mismo; y por otro, que al igual que la reversión puede producir pérdidas en el patrimonio del concesionario, también puede lesionar el patrimonio del accionista privado en el caso de empresa mixta si no se ha dotado un fondo suficiente para llevar a cabo la amortización del mismo, o bien procurar un neto patrimonial menor para el momento de la cesión global a la administración.

CONCLUSIONES.

Por todas las razones expuestas, es claro que el tratamiento legal que recibe el Fondo de Reversión dista mucho de tener la claridad necesaria y pone de manifiesto que la realidad económica no se encuentra amparada por las normas.

Si bien, en el caso de concesión, con las críticas apuntadas en las pá-



estudios

ginas anteriores, se encuentra regulada la deducibilidad de las dotaciones al Fondo de Reversión en la Ley del Impuesto sobre Sociedades; para el caso de empresa mixta existe un vacío legal, y que hace necesario utilizar procedimientos tales como la presentación de planes especiales de amortización ante la Administración Tributaria para su aprobación, o bien esperar a que los tribunales se pronuncien, con el fin de subsanar las deficiencias existentes, situación que lleva consigo una importante inseguridad jurídica.

En definitiva, sería deseable que la Administración Tributaria reconsiderara el tratamiento fiscal del Fondo de Reversión desde el punto de vista del Impuesto sobre Sociedades.

