

<p>TRIBUTACIÓN</p>	<p>NOVEDADES EN LOS IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO, SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES Y SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS (LEY 62/2003)</p>	<p>Núm. 19/2004</p>
--------------------	---	-------------------------



FRANCISCO DE ASÍS POZUELO ANTONI

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

EN el presente trabajo se abordan las novedades en los principales impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas (Patrimonio, Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), circunscribiéndose el autor al estudio de las modificaciones contenidas en Leyes estatales y, fundamentalmente, en la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. Próximamente, en esta misma Revista, se publicará otro artículo, del mismo autor, en el que se analizarán las novedades para 2004 contenidas en leyes autonómicas y referidas a los citados impuestos.

Sumario:

- I. Impuesto sobre el Patrimonio.
 1. Modificación del apartado 8 del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (art. 4 de la Ley 62/2003).

- II. Modificaciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
 2. Modificación del artículo 20.2 b) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (art. 5 de la Ley 62/2003).
 3. Introducción de un párrafo al apartado 1, del artículo 23 bis de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (art. 5 de la Ley 62/2003).
 4. Se modifica el apartado 1 del artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (art. 5 de la Ley 62/2003).
 5. Modificación de los artículos 31 y 34 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones relativos al régimen de autoliquidación del impuesto (art. 5 de la Ley 62/2003).

- III. Modificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
 6. Modificación del artículo 13.3 c) del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados relativo a la base imponible de las concesiones administrativas (art. 8 de la Ley 62/2003).
 7. Modificación del apartado 2 de la disposición adicional octava de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En esta ocasión, de las dos leyes nacionales que suelen incorporar modificaciones para el año siguiente, la central en el análisis de las novedades en el Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP), Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD) e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITP y AJD) es la ley de acompañamiento para 2004 (Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social).

Las modificaciones que incorpora las analizaremos por figuras impositivas, sin perjuicio de establecer las conexiones necesarias entre cada una de las citadas figuras.

I. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

1. Modificación del apartado 8 del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (art. 4 de la Ley 62/2003).

«Ocho. Uno. Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades.

También estarán exentos los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos del párrafo anterior.

Dos. La plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurren las condiciones siguientes:

- a) Que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad no gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, realiza una actividad empresarial cuando,*

por aplicación de lo establecido en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, dicha entidad no reúna las condiciones para considerar que más de la mitad de su activo está constituido por valores o es de mera tenencia de bienes.

- b) Que, cuando la entidad revista forma societaria, no concurren los supuestos establecidos en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.*
- c) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad, sea al menos del 5% computado de forma individual, o del 20% conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.*
- d) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.*

A efectos del cálculo anterior, no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número 1 de este apartado.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.1, de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad.

Tres. Reglamentariamente se determinarán:

- a) Los requisitos que deban concurrir para que sea aplicable la exención en cuanto a los bienes, derechos y deudas necesarios para el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.*
- b) Las condiciones que han de reunir las participaciones en entidades.»*

Resumen de la modificación: En la exención relativa a las participaciones en determinadas entidades, hasta ahora limitada al pleno dominio, o a la nuda propiedad en caso de dominio escindido, se incluye el usufructo vitalicio como derecho generador del beneficio.

Hasta el 1 de enero de 2004, fecha de entrada en vigor de esta modificación, en aquellos casos en los que el dominio de unas participaciones se encontrara desmembrado en nuda propiedad y usufructo, la exención sólo correspondía al nudo propietario. Este régimen, plenamente congruente con la normativa mercantil (el art. 67 de la Ley de Sociedades Anónimas establece que «*en el caso de usufructo de acciones la cualidad de socio reside en el nudo propietario*»), derivaba del artículo 4.2 del Reglamento del Impuesto que, lógicamente, hay que entender inaplicable ahora cuando el usufructo tenga carácter vitalicio.

Extender la exención al derecho de usufructo sobre participaciones, aunque sea sólo al vitalicio, supone un alejamiento más de lo que las exenciones sobre bienes empresariales o sobre participaciones pretendían ser y, además, acentúa la diferencia entre el régimen de la exención del empresario individual (de requisitos más severos) y la del accionista de una sociedad. Ese alejamiento lo produce el que el usufructuario de unas participaciones es, esencialmente, un perceptor de dividendos. Y aunque ya el año pasado se dio cabida en el Impuesto sobre Sucesiones a un importante beneficio fiscal para quien herede el derecho a cobrar dividendos, sigue resultando llamativo que, en el IP, un activo consistente en el derecho a cobrar rentas de capital goce de la exención.

Es verdad, por otro lado, que el beneficio exige unos requisitos personales (de implicación en tareas directivas de la empresa) que aparentan una relación con la empresa superior a la puramente capitalista, pero dado que el requisito de realizar labores directivas puede cumplirlo cualquier pariente de hasta segundo grado, la percepción de estar privilegiando el mero cobro de dividendos es difícil de disipar.

La aplicación de este beneficio en el IP plantea las siguientes cuestiones:

- El usufructo ha de ser vitalicio. El porqué de esta restricción no lo explica la norma, pudiendo estar vinculado, al menos, a dos circunstancias. Por un lado, a que el carácter vitalicio de un derecho parece prestarse menos a operaciones de planificación fiscal que lo que se prestan los derechos temporales. Y esta preocupación a veces late en el legislador.

Otra posible explicación sería el aproximar el beneficio en el IP al régimen del ISD, impuesto en el que el usufructo sobre participaciones goza de una reducción de la base imponible del 95%. Y como el usufructo sucesorio normalmente tiene carácter vitalicio, lo congruente sería que en el IP sólo este tipo de derecho tuviera derecho a la exención.

Sea cual fuere la razón de limitar a los usufructos vitalicios el beneficio, debe precisarse que un tal usufructo puede constituirse *inter vivos*, y por tanto puede ser ajeno al derecho sucesorio y al ISD. Y que como ya se ha dicho, el beneficio en el ISD ya existía en nuestro ordenamiento para cualquier tipo de usufructo, por lo que debería descartarse como motor de la reforma (además de que hubiera resultado una técnica legislativa algo defectuosa) el mejorar, indirectamente, el régimen en el ISD. Cuestión distinta es que esta modificación pueda tener, como luego se analizará, efectos en el ISD.

- El beneficiar este tipo de derecho sobre participaciones plantea algunas dudas procedimentales, derivadas fundamentalmente del hecho de que el usufructuario no es socio (por tanto no es partícipe) de la sociedad en cuestión.

Esas dudas no existirían, o serían menores, si al usufructuario no se le exigiera el cumplimiento de ningún requisito de los que impone la norma al sujeto pasivo. Es decir, si se optara por entender que quien gana o pierde la exención para las participaciones es el nudo propietario. Y que, caso de cumplir el nudo propietario todas las prescripciones exigidas (participar en un determinado porcentaje y realizar labores directivas), el usufructuario también podría aplicar la exención. De prevalecer esta interpretación (en contra de la cual el principal argumento que encontramos es que en un impuesto de naturaleza personal se condiciona totalmente la concesión de un beneficio a la situación y actividad de otro contribuyente), habría que despejar, no obstante, la duda de si el aprovechamiento por parte del usufructuario del cumplimiento de requisitos exigibles al nudo propietario se da en todo caso, o sólo cuando el usufructuario y el nudo propietario están unidos por una relación de parentesco conyugal, en línea recta o colateral hasta segundo grado (perímetro familiar que la ley diseña a otros efectos, a los efectos de poder cumplir el porcentaje del 20% de participación en la entidad). Y a este respecto hay que recordar que, aunque sea lo normal, no siempre el usufructo vitalicio va a estar unido a una relación de parentesco.

Si la interpretación que prevalece, como parece lógico, es la de exigir al contribuyente usufructuario el cumplimiento de los requisitos que la norma ha venido dictando desde su implantación, las alternativas se multiplican. En efecto, los requisitos subjetivos que se le exigen al sujeto pasivo para acceder a la exención son dos: un determinado grado de participación en la entidad y el ejercer efectivamente funciones de dirección remuneradas.

El segundo de estos requisitos, en la medida en que el usufructuario, como incluso un tercero ajeno al capital de la entidad, puede desarrollar labores directivas, no plantea singularidad. Pero sí las plantea la medición del requisito que exige que el sujeto pasivo deba participar individualmente en un 5% del capital de la empresa o en un 20% si precisa acudir a su grupo de parentesco de segundo grado.

En este sentido, parece claro que si el usufructuario no es mercantilmente socio, no participa en el capital de la entidad. Pero es que, fiscalmente, el artículo 4 del Reglamento del Impuesto ahonda en la misma idea, al definir la participación en función de la titularidad directa en el capital o patrimonio de la entidad. En este contexto normativo, como de la literalidad de las normas aplicables lo que se derivaría es la imposibilidad de aplicar la exención, en la medida en que el usufructuario no tiene participación alguna en el capital de la entidad, es preciso buscar una interpretación distinta en espera de una precisión reglamentaria o, en su defecto, de doctrina administrativa.

En la búsqueda de cómo medir la participación del usufructuario en el capital de la entidad varias opciones son planteables:

- Una primera solución sería aplicar sobre el porcentaje de capital que represente la plena propiedad de las participaciones (por ejemplo un 8%) los porcentajes con que el IP (por aplicación de los del ITP y AJD) distingue los valores de nuda propiedad y usufructo. De este modo, si el usufructuario tiene una edad de 64 años, le corresponderá un valor de usufructo del 25%, y se le atribuiría un porcentaje de «participación» en la entidad del 2% (25% del 8% que representa la plena propiedad de las participaciones en nuestro ejemplo) que le excluiría de la exención.

Esta vía, además de forzada, parece rechazable en la medida en que los porcentajes tributarios distribuyen el valor de los derechos sobre un bien, pero no la participación en el capital de una entidad.

- Si partimos de la idea de que el usufructuario debe medir su participación en relación a la del nudo propietario, y de que su participación no es «adicional» a la de éste (pues en otro caso resultaría que el capital de la entidad sumaría un porcentaje superior al 100%), hay que buscar la guía que vincule su porcentaje al del nudo propietario.

La opción más sencilla sería entender que el requisito de participación debe medirse en el usufructuario por el porcentaje de capital que corresponda a la nuda propiedad. Pero aun en este caso se plantean dos cuestiones dudosas:

- ¿Siempre hay que considerar que el usufructo da el mismo porcentaje de participación que la nuda propiedad, o sólo cuando nudo propietario y usufructuario están unidos por el parentesco que venimos citando? Entendemos que debe ser en todo caso. En primer lugar porque el carácter vitalicio del usufructo normalmente ya llevará implícito el parentesco. Y en segundo lugar porque de exigir (sin hacerlo explícitamente la ley) el parentesco entre usufructuario y nudo propietario, y por coherencia con el contexto del que se trae la norma de la «elasticidad del parentesco», el porcentaje que debería cumplir siempre el usufructuario (luego también, en esta hipótesis, el nudo propietario) sería el del 20%, impidiendo esta interpretación el que individualmente pudiera bastar el 5%.
- Se exija al usufructuario un 5 o un 20%, se haga o no por el parentesco que le una al nudo propietario, puede ocurrir que no alcance esas cifras. En tal caso, y supuesto que el usufructuario sea también, por otras participaciones, socio de la entidad, ¿cómo se agregan las participaciones tenidas en pleno dominio con las que sólo se disfrutan a través de un derecho real limitado? Si como usufructuario, y por la vía que sea, se le reconoce un porcentaje del 3%, cuando además es socio en un porcentaje de un 4%, ¿es posible afirmar (prescindiendo de que, en tal caso, se estará reconociendo una participación en la entidad superior al 100% dado que el 3% que tiene como usufructuario también la tendrá quien tenga la nuda propiedad sobre esos valores) que tiene un porcentaje del 7%?

Al margen de las implicaciones y dudas que plantea esta modificación en el IP, la estrecha relación de este beneficio con el ISD obliga a calibrar los efectos de la reforma en este otro impuesto. Para ello distinguimos las adquisiciones *mortis causa* de las *inter vivos*.

En las transmisiones *mortis causa* la incidencia parece mínima. Dado que la norma que otorga una reducción del 95% a la transmisión de los bienes exentos en el IP ya venía reconociendo el usufructo (vitalicio o temporal) como derecho sobre el que aplicar el beneficio, no hay ampliación de los supuestos de la reducción.

Y es que, realmente, no hay posibilidad de vincular la norma del IP con la del ISD por tratar de un derecho que nunca va a ser hecho imponible de los dos impuestos: Si estamos ante un usufructo vitalicio (en su caso exento en IP), con el fallecimiento de su titular el derecho se extingue y no integra ni el hecho imponible ni la base imponible del ISD correspondiente a esa herencia.

Otra cosa es que la reforma del IP pudiera estar relacionada con la que se operó el año pasado en la reducción del ISD para incluir en el beneficio los derechos económicos derivados de la extinción de un usufructo (en concreto el derecho del heredero de un usufructuario de exigir al nudo propietario una compensación económica por las reservas no distribuidas durante la pendencia del derecho de usufructo que tenía el causante). Al comentar este cambio en el ISD señalábamos cómo determinada referencia legal (en concreto la que dice «dicho usufructo») planteaba dudas interpretativas. En aquel momento nos inclinábamos, fundamentalmente por argumentos sintácticos y sistemáticos, por entender que los derechos económicos que se querían privilegiar eran los derivados del usufructo que, extinguiéndose en el momento del devengo del impuesto, hubiera tenido derecho a la reducción del 95% en el momento de su nacimiento.

Ahora, a la vista de la modificación en el IP, parece mejor la interpretación de limitar la reducción del 95% a los derechos económicos derivados de la extinción de los usufructos que gozaran de la exención en el IP.

En las transmisiones *inter vivos* también deben buscarse efectos de la modificación del IP. Y en concreto en la posibilidad de aplicar a la donación de un usufructo vitalicio el beneficio del que hasta ahora gozaba la donación de la plena o la nuda propiedad sobre participaciones exentas en el IP. El criterio administrativo comúnmente aplicado era el negar la reducción al usufructo, de modo principal pero entre otras razones, por el hecho de que el donatario de tal tipo de derecho nunca podría cumplir el requisito de mantenimiento exigido en la norma.

Para estudiar esta posibilidad hay que distinguir dos cuestiones: el acceso a la reducción del 95% que, hasta ahora, tenía la donación del usufructo de una empresa, y el requisito de que los bienes donados deba mantenerlos exentos en IP el donatario durante diez años.

Sobre la posibilidad de aplicar la reducción en la donación de un usufructo sobre participaciones lo que hay que analizar en primer lugar es si es subsumible este supuesto en el caso de «transmisión de participaciones *inter vivos*...de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención...» (primer inciso del art. 20.6 LISD).

Para ello hay que retomar el distingo entre la donación de un usufructo ya constituido y la constitución de un usufructo por el que se desmembra lucrativamente la plena propiedad. Entendemos que la donación de un usufructo ya constituido (temporal o vitalicio, exento o no exento en IP) no puede incluirse en el beneficio por cuanto difícilmente puede encajar en la exigencia legal de transmitir participaciones. Sólo en el caso de que la extraña redacción legal (habla de transmitir «participaciones de participaciones») se interpretara en el sentido de considerar que un usufructo es una «participación de una participación», podría entenderse válidamente aplicable la reducción. Pero, hasta ahora al menos, el criterio para dar algo de sentido a esa frase ha sido el considerar que la norma se refería a cuotas de propiedad sobre alguno de los bienes exentos en IP.

Si consideramos el otro caso, el de la transmisión de unas participaciones, entregando la nuda propiedad a un adquirente y el usufructo a otro distinto, el régimen fiscal debería ser el mismo. Es verdad que un criterio puramente lingüístico podría permitir la reducción por cuanto podría entenderse que, literalmente, hay una transmisión de participación (a dos adquirentes distintos pero la transmisión se produce). No obstante, y al margen de lo forzado de esta interpretación, no parece encajar con el espíritu de la norma ni con la lógica que la constitución lucrativa de un usufructo vitalicio pueda gozar de reducción mientras se le niega a la donación de ese mismo tipo de usufructo. Y, en cualquier caso, parece que si la intención del legislador hubiera sido el privilegiar la donación del usufructo vitalicio (o su constitución lucrativa, en lo que ambas operaciones tengan de diferenciables), debería haber actuado modificando la LISD y no la LIP.

En conclusión, al ser un requisito objetivo del beneficio el que se done una participación, se está exigiendo que sobre la misma se proyecte un derecho de propiedad, plena o nuda. Por ello, que en el IP esté exento el usufructo vitalicio no aporta ninguna ampliación del beneficio para la donación de participaciones.

La segunda cuestión que anunciábamos sobre la transmisión *inter vivos* de este tipo de derechos (la incidencia de la modificación en el requisito de mantenimiento de los bienes durante diez años gozando de la exención) tiene un interés menor si se niega al usufructo la posibilidad de gozar de la reducción en las donaciones. Pero no cabe duda de que si al final prevalece otra interpretación, que permita el beneficio a la donación de usufructos vitalicios sobre participaciones, nada impedirá que el requisito de mantenimiento pueda cumplirlo directa y personalmente el usufructuario.

II. MODIFICACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

2. Modificación del artículo 20.2 b) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (art. 5 de la Ley 62/2003).

«Con independencia de las reducciones anteriores, se aplicará una reducción del 100%, con un límite de 9.195,49 euros, a las cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros sobre vida, cuando su parentesco con el contratante fallecido sea

de cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado. En los seguros colectivos o contratados por las empresas a favor de sus empleados se estará al grado de parentesco entre el asegurado fallecido y beneficiario.

La reducción será única por sujeto pasivo cualquiera que fuese el número de contratos de seguros de vida de los que sea beneficiario, y no será aplicable cuando éste tenga derecho a la establecida en la disposición transitoria cuarta de esta ley.

La misma reducción será en todo caso aplicable a los seguros de vida que traigan causa en actos de terrorismo, así como en servicios prestados en misiones internacionales humanitarias o de paz de carácter público, y no estará sometida al límite cuantitativo establecido en el primer párrafo de esta letra, siendo extensible a todos los posibles beneficiarios, sin que sea de aplicación lo previsto en la disposición transitoria cuarta de esta ley.»

Resumen de la modificación: Se introduce una reducción para seguros de vida por fallecimiento en actos de terrorismo o por servicios prestados en misiones internacionales humanitarias o de paz de carácter público.

En el ISD, y en concreto en el concepto impositivo que grava los seguros de vida, existe una reducción del 100% de las cantidades percibidas por determinados beneficiarios (cónyuge y parientes en línea recta del fallecido). Esta reducción (regulada en el primer y segundo párrafos de la letra b) del art. 20.2 que se comenta) tiene el límite conjunto y único por sujeto pasivo (es decir, con independencia del número de seguros que gravitaran sobre la vida del fallecido) de 9.195,49 euros.

Como régimen transitorio, derivado de la implantación en 1987 de la actual ley del impuesto, sigue vigente, para los casos en los que el seguro hubiera sido concertado con anterioridad al 19 de enero de 1987 (si el seguro se concerta sobre la propia vida del contratante), la aplicación de los beneficios fiscales de los artículos 19 y 20 del Texto Refundido de 6 de abril de 1967, tal y como dispone la disposición transitoria cuarta de la ley e interpreta la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) en su Circular 2/1989, de 22 de noviembre.

Pues bien, para ampliar el ámbito de este beneficio fiscal –fundamentalmente por razones trágicamente cercanas en el tiempo– nace una reducción que por sus características es fácilmente diferenciable de la hasta ahora existente:

- En cuanto a su presupuesto de hecho la distinción es que la nueva reducción sólo se aplica cuando el fallecimiento se haya producido por acto terrorista o prestando un servicio en misión internacional humanitaria o de paz de carácter público. La norma señala realmente que los seguros «traigan causa» en ese tipo de actos o servicios. Aunque nos inclinamos por la anterior interpretación, hay que apuntar que otra vía de entendimiento de la norma

podría limitarla (por entender que la expresión alusiva a la «causa» se refiere no a las circunstancias del fallecimiento sino a la contemplación expresa de esas contingencias en la póliza) a aquellos seguros que expresamente hubieran previsto las especiales concreciones que recoge la norma.

- El requisito subjetivo de la reducción preexistente (exigiendo determinado parentesco) no existe en la nueva, de modo que será aplicable a cualquier beneficiario.
- En cuanto al beneficio, su eficacia temporal se retrotrae al 1 de enero de 2003 con lo que, en principio, y de darse todos los requisitos exigibles, la norma favorecería, por señalar sólo a quienes perecieron en el más grave accidente de este tipo acaecido el año pasado, a los beneficiarios de seguros de vida devengados por el siniestro del Yakolev 42. En éste, como en otros casos sucedidos en 2003, no debería haber impedimento procedimental, por ejemplo por haber presentado ya autoliquidación o declaración del impuesto, que pudiera evitar la aplicación de la reducción creada a finales de año.

Por otro lado, la norma contempla expresamente que la reducción se aplicará en cualquier caso. Incluso para aquellos contratos que pudieran estar en el ámbito de la disposición transitoria cuarta antes citada.

- El beneficio consiste en una reducción de la base imponible de un importe del 100%, que no está sometido al límite cuantitativo de 9.195,49 euros que tiene la reducción general por percepción de seguros de vida.

Si la interpretación que prevalece para aplicar esta norma es la de que no se exige la cobertura expresa de las contingencias de terrorismo o acto de servicio, la ausencia de límite cuantitativo beneficiará a cualquier seguro de vida que pudiera tener concertado el fallecido.

Si por el contrario se entendiera que la reducción queda condicionada a haberse previsto expresamente esas causas de muerte, se aplicaría el límite a todos aquellos seguros concertados por el fallecido sin contemplar expresamente los actos de terrorismo o los servicios humanitarios internacionales.

3. Introducción de un párrafo al apartado 1, del artículo 23 bis de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (art. 5 de la Ley 62/2003).

*«No obstante, la bonificación a que se refiere el párrafo anterior se **elevará al 99%** para los causahabientes comprendidos, según el grado de parentesco, en los grupos I y II señalados en el artículo 20 de esta Ley.»*

Resumen de la modificación: La bonificación del 50% creada el año pasado para las herencias devengadas en Ceuta y Melilla se eleva al 99% para el caso de los parientes más cercanos.

Con esta elevación del porcentaje prácticamente se elimina de tributación a las herencias y percepciones derivadas de seguros de vida cuando el causante tuviera la residencia habitual en Ceuta o Melilla. Para las donaciones se sigue manteniendo el porcentaje del 50%.

Compartiendo con la bonificación del 50% (que queda subsistente para otros grados de parentesco o para causahabientes sin relación familiar con el fallecido) los mismos requisitos de aplicación (la residencia habitual del causante en tales Ciudades, tanto a fecha de devengo, y eso es lo que determinará el sujeto acreedor de la obligación tributaria, como en los cinco años anteriores), la distinción la da el que del porcentaje del 99% se benefician exclusivamente el cónyuge y los ascendientes y descendientes (consanguíneos o por adopción) del fallecido.

Quizás de este beneficio haya que destacar de modo principal el que se otorga con independencia de la residencia del sujeto pasivo. En efecto, el punto de conexión que sitúa el impuesto en la órbita de esas Ciudades Autónomas es la residencia del fallecido, con lo que la residencia en cualquier otra Comunidad Autónoma de los causahabientes no es óbice ni condición para la aplicación del beneficio.

Esta circunstancia aleja el fundamento de la medida de lo que viene siendo habitual en todos los demás impuestos cuando se regula la situación de las personas residentes, o de los bienes situados, en Ceuta y Melilla: si lo propio es establecer beneficios para quien ahí reside o sobre los bienes ahí situados, el eliminar prácticamente la tributación a quien hereda a un residente en esas Ciudades no puede responder sólo (por falta de congruencia) al mejor *status* fiscal de esas Ciudades.

Y en ese sentido, como a quien se favorece es a cualquier heredero con independencia de su residencia, la pregunta que inmediatamente surge es por qué la medida se ha limitado a las herencias recibidas de residentes en Ceuta o Melilla. Entendemos que la razón no puede ser, al menos con el carácter de principal, el que la capacidad normativa sobre los tributos que nutren los presupuestos de esas Ciudades la retenga el Estado. Por la sencilla razón de que también las Cortes Generales pueden legislar –y profusamente lo hacen– sobre tributos cedidos a Comunidades Autónomas con capacidad normativa propia. Nos inclinamos más bien por una razón no estrictamente tributaria, cual sería que la eliminación (parcial) del gravamen sucesorio por parte del Estado le obligaría, en aplicación del principio de lealtad institucional recogido en el artículo 2 de la LOFCA, a compensar a los acreedores de ese impuesto (las Comunidades Autónomas) por la merma recaudatoria. Y es más fácil compensar lo que pueda perderse en Ceuta y Melilla que lo que suponga el impuesto en el resto de España.

4. Se modifica el apartado 1 del artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (art. 5 de la Ley 62/2003).

«En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiriera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código

Civil. No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo».

Resumen de la modificación: Se precisa que en los pactos sucesorios que supongan una transmisión *inter vivos*, el devengo se sitúa en la fecha de dicho acuerdo y no en la de fallecimiento del causante.

Una de las más importantes singularidades de los derechos forales respecto del derecho común recogido en el Código Civil es la posibilidad de que la sucesión *mortis causa* se defiera, además de conforme a testamento o a ley, por pacto sucesorio. Esa especialidad se agudiza cuando en alguno de estos derechos civiles, por ejemplo el gallego o el aragonés, se contempla que la transmisión derivada de un pacto sucesorio puede producir efectos en vida del causante, esto es, en vida de aquel que ha ordenado su sucesión mediante pacto.

Ante este panorama, y si ya el Derecho Tributario es escasamente proclive a recoger fielmente el sentido de las normas del Código Civil, es fácil imaginar que la recepción de tan peculiar situación (transmisión *inter vivos* derivada de un negocio *mortis causa*) no preocupó en absoluto al legislador del impuesto sucesorio. Todo lo más que llegaron a recoger la LISD y su reglamento sobre este tipo de acto es una genérica mención a los pactos sucesorios, pero sin contemplar el más singular de estos acuerdos: el que despliega efectos en vida del contratante que prepara su sucesión.

La incertidumbre fiscal que ha venido generando este tipo de pacto sucesorio con efectos *inter vivos* es la de su liquidación como transmisión *mortis causa* o *inter vivos*. La trascendencia de una u otra opción es evidente: No sólo las reglas de devengo son distintas, sino que también el régimen de reducciones de la base imponible depende de esa calificación previa. Así, en una transmisión *mortis causa*, y no en una *inter vivos*, se aplican reducciones por parentesco y la correspondiente a la adquisición de la vivienda habitual. Además, las reducciones «empresariales» de las transmisiones *mortis causa* se guían por los requisitos del 20.2 c) de la LISD y no por los más exigentes del 20.6.

Al contexto descrito, todavía previo a la modificación que se está analizando, hay que aportar también una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante, TEAR) de Galicia que, ilustrando sobre todo lo que se viene razonando, está directamente vinculada con la modificación que se ha producido para este año 2004.

En la Resolución de 23 de enero de 2003 se ventila una discrepancia entre la Administración Tributaria Gallega y un contribuyente a cuenta del pacto de mejora del artículo 128 de la Ley 4/1995, de Derecho Civil de Galicia. Entendía la Administración que, siendo el citado pacto un negocio sucesorio, debía liquidarse como tal (y así se plasma en la Instrucción 1/1996, de 28 de febrero, de la DGT de la Xunta de Galicia y confirma la DGT del Ministerio de Hacienda en consulta de 8 de febrero de 1996, ratificada en otras seguidas sobre análogos pactos gallegos), pero situando el devengo

en el momento del pacto y no cuando fallezca el contratante disponente. El reclamante, por su parte, entendía que, si el negocio es sucesorio, la fecha de devengo debía ubicarse en el momento del fallecimiento del causante.

El Tribunal, separándose de lo que ambas partes daban por bueno, esto es, que un negocio sucesorio *inter vivos* debe liquidarse como cualquier transmisión *mortis causa*, razona que este tipo de pacto debe tratarse fiscalmente como un negocio *inter vivos*, y por tanto sitúa el devengo en el momento del pacto sucesorio. De este modo, el TEAR se pronuncia expresamente sobre la fecha de devengo, pero también implícitamente lo está haciendo sobre qué reducciones aplicar a este tipo de pactos. Y así, si los pactos siguen las reglas de las transmisiones *inter vivos*, no será posible aplicar ni las reducciones por parentesco ni las de vivienda habitual. Además, el régimen de las reducciones empresariales será el propio de las donaciones.

En este estado de cosas, la modificación que instrumenta la Ley 62/2003 confirma lo que Administración gestora y revisora entendían: que el devengo de estos pactos se produce cuando se documentan.

Ahora bien, la inclusión de esa precisión en el apartado que se dedica a las adquisiciones *mortis causa* parece rechazar la tesis del TEAR a favor de tratar estos pactos como transmisión *inter vivos*. No obstante, como la inclusión es, precisamente, para exonerar de la regla general de devengo de las adquisiciones *mortis causa*, nos parece oportuno razonar sobre las siguientes cuestiones:

- a) El carácter *inter vivos* o *mortis causa* de los pactos sucesorios que suponen una transmisión en vida del causante.
- b) La adaptación de cada elemento de la liquidación (fundamentalmente las reducciones puesto que el devengo ya lo ha «adaptado» la ley) a las peculiaridades de ese pacto.
- c) Los efectos en el IRPF del carácter *inter vivos* o *mortis causa* de estos negocios.

En este análisis, dado que las figuras forales son particulares en cada región, y que los criterios administrativos previos no son los mismos (así, por ejemplo, la Administración Tributaria aragonesa, a diferencia de lo que se ha dicho sobre la gallega, viene considerando que los pactos sucesorios con efectos *inter vivos*, la denominada institución de presente, debe liquidarse como una donación), adoptamos una visión amplia que, en su caso, habría que adaptar luego a cada contrato sucesorio concreto.

a) *El carácter inter vivos o mortis causa de los pactos sucesorios que suponen una transmisión de bienes en vida del causante.*

La letra a del artículo 3 de la LISD dispone que constituye el hecho imponible del impuesto la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier «otro título sucesorio». Silente la Ley a lo largo de todo su articulado respecto de los pactos sucesorios, es el Reglamento del Impuesto el que los contempla, en el artículo 11, como una modalidad de título sucesorio.

Los pactos sucesorios, en ese artículo 11, se ven subsumidos en el común epígrafe de adquisiciones *mortis causa* (junto a la herencia, el legado, la donación *mortis causa* o las percepciones de los albaceas) como actos sujetos al tributo. Pero una vez afianzada su plena sujeción, pierden su singularidad y la atención del legislador, debiendo, en consecuencia, buscarse sus normas de liquidación (devengo, base imponible, reducciones y cuota) en las genéricas de las adquisiciones sucesorias.

Por tanto, parece indiscutible que el RISD se inclina por considerar los pactos sucesorios como adquisiciones *mortis causa*. Cuestión distinta es que esta puntual aparición en la normativa fiscal esté repleta de equívocos, y que el silencio sobre los pactos sucesorios se extienda al de alguno de sus efectos más característicos y diferenciadores de otras formas de delación (y en concreto a que una herencia deferida mediante pacto puede transmitirse *inter vivos*).

Así, al incluir los pactos entre los «otros» títulos sucesorios (como si fueran una clase distinta a la herencia o el legado) se está cometiendo, desde una visión civilista, un notable error, porque la naturaleza jurídica que corresponde a los pactos es la de ser (como lo es el testamento o la ley) un modo de delación de la herencia o el legado. Y sobre tal equívoco, ilustrativo de la escasa atención de la norma fiscal nacional a los derechos civiles distintos del común, difícilmente puede luego razonarse coherentemente sobre la tributación de estos pactos como adquisición *mortis causa* o *inter vivos*.

Sin embargo, lo cierto es que, literalmente, la LISD contempla como transmisión *mortis causa* (sin excepciones) a cualquier pacto sucesorio. Este criterio, además, puede entenderse confirmado con la modificación para 2004 de la regla de devengo de los pactos con efectos *inter vivos*. ¿Es suficiente la literalidad de la norma para aplicar a estos pactos todo el régimen de las adquisiciones *mortis causa* sin adaptación alguna?

Siendo indiscutible que el pacto, como tal instituto jurídico, es una figura sucesoria por su normativa reguladora, por sus requisitos, por su función de delación de la herencia y por la ordenación de relaciones jurídicas en razón de la muerte del instituyente, habrá que compartir también que, produciendo efectos *post mortem* (lo propio de las disposiciones sucesorias), también los genera antes del óbito. Sirva esta obviedad para resaltar que aplicar la categoría *mortis causa/inter vivos* sobre todo un contrato no siempre es posible y, a veces, es irrelevante. Y que existiendo una intrínseca naturaleza *mortis causa* en el nombramiento de heredero y en la ordenación que el instituyente realiza de sus bienes y derechos, la consecuencia primera del pacto es, sin embargo, *inter vivos*, pues opera la transmisión de la propiedad de los bienes del instituyente cuando todavía no ha fallecido. Y este singular efecto económico nos parece clave cuando la ley (de la que difícilmente podría predicarse el haber tenido en cuenta estas figuras forales) distingue claramente el régimen de las adquisiciones por el tiempo en que han de desplegarse efecto los contratos lucrativos.

Buena parte del problema estriba en que la norma fiscal hace depender la tributación del carácter *inter vivos* o *mortis causa* de la adquisición, sin precisar adecuadamente qué deba entenderse por tal y sin existir tampoco en las normas civiles una solución clara a la cuestión. Sin una especial profundización en los matices (por ejemplo sobre cuál deba ser el objeto de calificación, si el negocio o sus consecuencias), los conceptos *inter vivos* y *mortis causa* parecen gravitar no tanto sobre el

momento de celebración del negocio, sino sobre el momento del despliegue de sus efectos y la causa de la disposición. Y cuando la catalogación como *inter vivos* o *mortis causa* tiene un interés distinto al meramente teórico, la primera apariencia, ajustada al tenor literal de las dos opciones, es de que con esa dicotomía no se cubren todas las posibilidades de negocios. Y, así, mientras que las adquisiciones *mortis causa* parecen elegidas en función de su causa, motivo o referencia, las *inter vivos* parecen definidas por un elemento temporal que exige, sea al momento de celebración del acuerdo, sea al momento de producción de efectos, la supervivencia de los contratantes o de los beneficiarios. Con esta visión, casi exclusivamente lingüística, quedaría una zona en el universo de los negocios jurídicos sin adecuado encasillamiento. Por ello, y para evitar la profundización y la matización en los conceptos *inter vivos* y *mortis causa*, entendemos preferible –como hace la Resolución del TEAR citada– dar prioridad a la interpretación sistemática y finalista de la norma fiscal. Especialmente porque la ley va desgranando separadamente normas de liquidación según se trate de adquisiciones *mortis causa* o de adquisiciones *inter vivos*. Y cuando los efectos de la adquisición *mortis causa* son *post mortem*, como ocurre prácticamente siempre en el derecho común, la distinción es suficiente. Pero si de lo que se trata es de subsumir en tal distinción una transmisión sucesoria *inter vivos*, no está de más un esfuerzo adicional de entendimiento de la distinción fiscal.

En esta tesitura entendemos que, siendo insuficiente la distinción si se limita civilmente el carácter *mortis causa* a la razón del acuerdo, ignorando sus efectos, habrá que atender en la aplicación de la norma fiscal, siempre que sea acorde con su interpretación finalista y sistemática, al momento en que se producen los efectos, más que al carácter de la disposición o del contrato. Sólo de ese modo es oponible, como quiere la norma fiscal, una adquisición *inter vivos* a otra *mortis causa*.

No sólo la singularidad de estos pactos aboga por una interpretación sistemática y finalista de la ley fiscal en lugar de su literal aplicación. De liquidar estos pactos como adquisiciones *mortis causa*, la primera dificultad de aplicación de la ley (y el mejor ejemplo es que la ley ha tenido que cambiarse para 2004 por este motivo) es que el fallecimiento es imprescindible para liquidar una adquisición por tales reglas:

- El artículo 10 del RISD, en su letra b, señala como hecho imponible la adquisición de bienes y derechos por donación o por cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e *inter vivos*.

Dos elementos pueden subrayarse de esta norma. Por un lado, el centrar el hecho imponible en la adquisición de bienes o derechos y no en el negocio del que traigan causa. Circunstancia esta que bien puede invocarse para resaltar la preponderancia de los efectos sobre el acuerdo o contrato del que nazcan. Además, deja sentado que lo que se grava por este concepto impositivo no son sólo las donaciones, sino también otras adquisiciones equiparables. El carácter abierto del concepto lo refuerza el artículo 12 que enumera no exhaustivamente («entre otros» comienza el precepto) negocios gratuitos *inter vivos* que, comparados con el efecto patrimonial de los pactos que nos ocupan, no tienen una más cercana posición al concepto de donación. Por ello, llegar a concluir que la adquisición *inter vivos* de los bienes del instituyente tribute por este concepto, ni es una confusión con el concepto de donación, ni es una interpretación «económica» o ajurídica del impuesto.

- El segundo párrafo del mismo artículo 10 dice que «*las adquisiciones a que se refiere la letra a) del apartado anterior (las mortis causa) se entenderán realizadas el día del fallecimiento del causante, por lo que para exigir el Impuesto bastará que esté probado el hecho originario de la transmisión, aunque no se hayan formalizado ni presentado a liquidación los documentos, inventarios o particiones...*». Implícitamente se está revelando que el hecho originario de la transmisión *mortis causa* que se quiere gravar por el concepto impositivo «sucesiones» es el fallecimiento del causante. Y el hecho originario de la transmisión actual de bienes al instituido no es el fallecimiento, es el pacto. Que la ley haya cambiado esta situación para los pactos sucesorios, lejos de contradecir este argumento, refuerza la necesidad de que por ley o por interpretación de la norma se les dé a estos pactos el trato más ajustado a su naturaleza.
- El que la adquisición *mortis causa* exige el fallecimiento lo apoyan los supuestos de adición fiscal de determinados bienes al caudal relicto, uno de cuyos requisitos es siempre el lapso de tiempo que medie entre un determinado negocio y la fecha de fallecimiento del causante. Es pues otro ejemplo de que la sistemática del impuesto, explícitamente en este caso e implícitamente en otros, exige el fallecimiento para liquidar.

Como conclusión podemos afirmar que la singularidad de los efectos *inter vivos* de los pactos sucesorios, sumada a la estructura liquidatoria del impuesto, abogan por un análisis de cada elemento de la liquidación para determinar qué regla fiscal (las de las transmisiones *inter vivos* o las *mortis causa*) aplicar. Tan es así, que la modificación del artículo 24 de la LISD para 2004, ante la inconsistencia de aplicar literalmente la regla de devengo de la transmisión *mortis causa* a estos pactos, lo que realmente hace es particularizar ese elemento de la liquidación en función de su significado tributario y del efecto económico *inter vivos* del pacto sucesorio. Esa misma adaptación es la que, ante el silencio legal, debe hacer el intérprete de la norma cuando se trate de aplicar otros elementos de la liquidación a estos pactos.

b) La adaptación de cada elemento de la liquidación a las peculiaridades de ese pacto.

Aceptando por hipótesis que una transmisión *inter vivos* pueda liquidarse conforme a las reglas de las transmisiones *mortis causa*, los efectos liquidatorios más relevantes serían la aplicación de las reducciones por parentesco, vivienda habitual y transmisión de bienes empresariales.

Conforme a lo ya razonado, y aun en la hipótesis de que se considerara una transmisión *mortis causa*, la interpretación sistemática y finalista que antes proponíamos exige valorar la aplicación de esas reducciones a estos pactos.

En las reducciones por parentesco (que realmente se conceden para las adquisiciones *mortis causa*, y no exactamente para las adquisiciones como consecuencia de un pacto *mortis causa*) no encontramos razón bastante para negar su aplicación a los pactos sucesorios con efectos *inter vivos*, siempre que la naturaleza que se les otorgue, opinión que no compartimos, sea la de una adquisición *mortis causa*.

Respecto de la vivienda habitual, y a pesar de lo difícil que se hace razonar coherentemente sobre esta reducción por su deficiente construcción, está claro que se produce un «perjuicio» al contribuyente si se liquida como «donación» su adquisición antes de la muerte. Pero, aunque se liquidara como «sucesión», su aplicación sería más que dudosa cuando, de entrada, la norma exige que se trate de la vivienda habitual del fallecido. Y decir fallecido en lugar de causante puede ir más allá de una elección lingüística del término, pues, aun ignorando, después de varios años de su irrupción en el ordenamiento, el fundamento que se supone tendrá esta reducción, privilegiar el recibir de alguien, en vida, su vivienda habitual, despreocupándose de qué morada le quedará al instituyente, parece excesivo incluso para la amplitud con que se interpreta esta reducción.

Por último, la adquisición lucrativa de «bienes empresariales» (sea de empresa de persona física, sea a través de participaciones en una entidad) está privilegiada tanto en el concepto «sucesiones» como en el de «donaciones». Si se consideran estos pactos como adquisición *mortis causa*, la aplicación de la reducción pertinente deberá vencer el que se exija un fallecimiento (pues la ley lo que privilegia es la transmisión de la empresa o las participaciones del fallecido), el que el requisito de mantenimiento de lo adquirido (clave en la reducción) se compute desde el fallecimiento, o que la distinción entre la reducción aplicable se fije por la ley en función del tipo de adquisición y no por el tipo de negocio (la una se aplica a la transmisión *inter vivos* y la otra a la adquisición *mortis causa* que origine un fallecido).

En nuestra opinión, la reducción como adquisición sucesoria no procedería, pues, al margen de lo ya expuesto (basado sobre todo en argumentos literalistas), la finalidad de regular con distintos requisitos (especialmente los de «mantenimiento» que son más severos y exigentes para la transmisión *inter vivos*) la reducción para la adquisición *inter vivos* o *mortis causa* de la empresa es, claramente, la inevitabilidad de la transmisión tras la muerte o la voluntariedad si es en vida. Entendemos, por tanto, que o se aplica la reducción para transmisión *inter vivos*, o si se mantiene su liquidación como *mortis causa*, la reducción no debería ser aplicable.

c) Los efectos en el IRPF del carácter inter vivos o mortis causa de estos negocios.

Es sobradamente conocido que en el IRPF la falta de enriquecimiento «real» por parte de quien es transmitente a título gratuito no es óbice para entender obtenida una renta fiscal, resultado de comparar el valor de mercado de lo entregado con el coste por el que se adquirió (arts. 32.1 a) y 34 de la LIRPF). Sólo se exceptúa de tributación (al margen de los supuestos de donación de bienes empresariales del 31.3 c) de la LIRPF que, más que un supuesto de no gravamen, es un caso de diferimiento si se vincula este precepto al art. 34) la transmisión lucrativa por causa de muerte del contribuyente en la que, estimando el artículo 31.2 de la LIRPF que no existe alteración, no se entiende realizado ningún hecho imponible.

Este diferente trato en las transmisiones lucrativas reproduciría en el IRPF el debate que se sustancia en el ISD sobre la naturaleza de la adquisición actual de bienes en un negocio sucesorio. Lógicamente, los mismos argumentos manejados antes sirven ahora. No obstante, en un tono menos

riguroso, habría que destacar la redacción de la norma («transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente») que, al no emplear el latín, traslada la impresión de que la transmisión no se grava sólo cuando su causa sea la muerte del contribuyente, inclinando el beneficio más hacia la transmisión *post mortem*, causada precisamente por el óbito, que hacia la naturaleza sucesoria del negocio. Como parece lógico entender en cualquier impuesto.

5. Modificación de los artículos 31 y 34 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones relativos al régimen de autoliquidación del impuesto (art. 5 de la Ley 62/2003).

Tres. Se modifican los artículos 31 y 34 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que quedarán redactados de la siguiente manera:

«Artículo 31. Declaración y liquidación.

1. Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar una declaración tributaria, comprensiva de los hechos imposables a que se refiere la presente Ley, en los plazos y en la forma que reglamentariamente se fijen. No obstante lo anterior, podrán optar por presentar una autoliquidación, en cuyo caso deberán practicar las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria y acompañar el documento o declaración en el que se contenga o se constate el hecho imponible.

2. Los sujetos pasivos deberán aplicar el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las Comunidades Autónomas en que así se establezca en esta Ley.

Los sujetos pasivos deberán aplicar el régimen de autoliquidación por los hechos imposables en los que el rendimiento del impuesto se considere producido en el territorio de dichas Comunidades Autónomas en virtud de los puntos de conexión aplicables de acuerdo con lo previsto en 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.

Artículo 34. Normas generales.

1. La competencia para la gestión y liquidación del impuesto corresponderá a las Delegaciones y Administraciones de Hacienda o, en su caso, a las oficinas con análogas funciones de las Comunidades Autónomas que tengan cedida la gestión del tributo.

2. Las Comunidades Autónomas podrán regular los aspectos sobre la gestión y liquidación de este impuesto según lo previsto en 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. Cuando la Comunidad Autónoma no hubiese regulado dichos aspectos, se aplicarán las normas establecidas en esta Ley.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, la competencia para establecer como obligatorio el régimen de autoliquidación del impuesto corresponde al Estado, que introducirá en la Ley del Impuesto las Comunidades Autónomas en las que se haya establecido dicho régimen.

4. De acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior, se establece el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las siguientes Comunidades Autónomas:

- Andalucía.
- Castilla y León.
- Región de Murcia.»

Resumen de la modificación: Se adapta la ley a la existencia de un régimen opcional de autoliquidación en el impuesto (contemplado ya en el Reglamento) y se establece con carácter obligatorio para determinadas Comunidades Autónomas.

El artículo 31 de la LISD contemplaba como obligación formal de los sujetos pasivos la presentación de una declaración tributaria sin cita expresa del régimen de autoliquidación. Sin embargo, el Reglamento sí que desarrollaba la posibilidad de que los contribuyentes optaran voluntariamente por tal régimen de liquidación.

Por lo tanto, la modificación que se opera en el artículo 31 es de pura técnica normativa, al dar rango legal a la posibilidad (ya muy difundida en la práctica) de autoliquidar el impuesto.

La modificación del artículo 34 –identificable en un nuevo apartado 4 que establece la obligatoriedad de autoliquidar el impuesto cuando la Comunidad Autónoma competente sea la de Andalucía, Castilla y León o Región de Murcia– debe explicarse desde la perspectiva de la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas conforme al sistema de financiación que consagró la Ley 21/2001.

En esa ley se les reconoce capacidad normativa no sólo en aspectos sustantivos de la regulación de los impuestos, sino también en aspectos procedimentales. En concreto, y respecto del ISD, el artículo 40.2 de esa norma permite a estos entes poder regular los aspectos de gestión y liquidación. Sin embargo, uno de los aspectos procedimentales más importantes y decisivos en este impuesto queda fuera del alcance de la normativa autonómica. En efecto, ese mismo artículo 40.2 establece que el Estado retendrá la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes Comunidades Autónomas, implantando éste conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplir la autoliquidación del impuesto.

Para el año 2004 las Comunidades Autónomas que, cumpliendo el requisito de contar con un servicio de asistencia, han instado tal posibilidad son las tres a las que la norma les «permite» la obligatoriedad de la autoliquidación.

Aunque la Ley 21/2001 nada fije al respecto, parece claro que el establecimiento de este régimen ha de hacerse por ley (así lo dispone la nueva Ley General Tributaria que reserva a tal rango de norma esa decisión) y, en concreto, por previsión expresa del artículo 34.3 de la LISD, en la propia ley del impuesto. Por tanto, lo previsible es que en los próximos años el apartado 4 del artículo 34 se vaya modificando para dar cabida a las Comunidades Autónomas que vayan solicitando la implantación obligatoria del régimen de autoliquidación.

III. MODIFICACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

6. Modificación del artículo 13.3 c) del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados relativo a la base imponible de las concesiones administrativas (art. 8 de la Ley 62/2003).

«Con efectos desde el 1 de enero de 2004, se modifica el párrafo c) del apartado 3 del artículo 13 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que quedará redactado de la siguiente manera:

c) Cuando el concesionario esté 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.»

Resumen de la modificación: En el caso de que exista reversión, la base imponible de las concesiones administrativas se cuantifica en función del valor neto contable que resulta de aplicar los coeficientes medios de amortización aprobados a los efectos del Impuesto sobre Sociedades más los gastos de reversión.

Buena parte de las modificaciones que incorporan anualmente las leyes de acompañamiento deben explicarse desde el conocimiento de la situación previa sobre la que actúan. Esta modificación es, como se verá, buen ejemplo de esa necesidad.

Con anterioridad a la Ley 62/2003, el artículo 13.3 del texto refundido del impuesto establecía la cuantificación de la base imponible de las concesiones administrativas en función del canon y, adicionalmente, señalaba que «*cuando el concesionario esté obligado a revertir a la Administración bienes determinados, se computará el valor del fondo de reversión que aquél deba constituir en cumplimiento de lo dispuesto en Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, o norma que lo sustituya*». Ocurría, sin embargo, que esta mención a la cuantificación del fondo de reversión que contablemente ha de constituirse no resultaba de pacífica aplicación.

El fondo es un concepto que, nacido de una situación propia del derecho administrativo (la existencia de una concesión administrativa), tiene un significado esencialmente contable (el ser una provisión de riesgos y gastos que imputa plurianualmente el coste que a una entidad concesionaria le supone tener que revertir sin contraprestación los bienes afectos a su explotación) pero que se traduce posteriormente en el ámbito fiscal tanto en el Impuesto sobre Sociedades como, hasta ahora, en el ITP y AJD. Esta concurrencia de perspectivas, derivadas de intereses no siempre coincidentes, hacían del cálculo del fondo de reversión una delicada operación.

Para entender adecuadamente el alcance y el sentido de la modificación parece oportuno, antes de entrar en su análisis, el resumir el criterio administrativo de aplicación de la redacción anterior.

Así, ante la opción de aplicar el estricto concepto contable de fondo de reversión o interpretarlo matizadamente, la DGT, en contestación a la consulta 143/00, de 1 de febrero, estableció el criterio de cuantificación del fondo de reversión (a efectos del ITP y AJD) en los siguientes términos: «*... Del conjunto de las normas contables y fiscales, anteriormente citadas, se desprende que para llegar al valor neto contable de los activos revertibles han de aplicarse las reglas previstas en el ámbito contable, sin que el método consistente en la aplicación de las tablas de amortización aprobadas por el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, tenga tal naturaleza, sino que despliega sus efectos en el campo fiscal*».

Además, y tras esta remisión pura a la normativa contable, precisaba que la aseveración que hizo en consulta de 13 de septiembre de 1995 («*En general, se acepta también que la suma de estas dos cantidades se aproxime al valor, como nuevos, de los activos a revertir*») no debía tener ese carácter de generalidad, sin perjuicio de que en algún caso pueda cumplirse la misma.

Es importante la cita de esa rectificación o precisión porque con ella la DGT se separaba no sólo de su anterior criterio, sino también de lo que los tribunales económico-administrativos han venido considerando. En efecto, el TEAC, en varias Resoluciones (27-1-1999, 5-2-2002 y 16-7-2003) establecía el criterio de cuantificación de la base imponible según los siguientes parámetros:

- El cálculo del fondo de reversión conforme al criterio contable se califica como «una de las interpretaciones posibles».

- La aplicación de tal interpretación «llevaría a la fijación de un valor ridículo e insignificante para la concesión». Y como las normas de valoración del artículo 13 de la LITP (referidas todas ellas a concesiones administrativas) deben ser «homogéneas conduciendo a resultados similares», le resulta inconcebible que se pueda llegar a resultados radicalmente dispares, como sucedería de aplicar el concepto contable del fondo de reversión.
- Como conclusión propone que, a efectos del ITP y AJD, el fondo de reversión que aparece en el Plan General Contable deba dotarse al menos hasta el coste de ejecución de las obras necesarias para la explotación de la concesión.

Comparando los criterios del TEAC y de la DGT entendemos que el primero representa una correcta concepción de lo que debería ser la valoración de la base imponible de las concesiones administrativas. Pero está más cercano a una propuesta *lege ferenda* que a una aplicación de la ley vigente. Por su parte, el criterio de la DGT, apegado al hecho de que la ley del impuesto ya no considera los gastos de establecimiento (como hacía el texto refundido anterior) como cuantificación de la base imponible, se decanta por el concepto contable de fondo de reversión. Con lo que se ajusta mejor a la literalidad de la ley pero no al que parecería más congruente criterio de valoración de este hecho imponible.

En esta situación, la modificación que se establece para 2004 introduce matices relevantes:

- El supuesto de hecho para valorar las concesiones, conforme a algo más que el canon, es el mismo en las dos normativas: cuando exista reversión de determinados bienes.
- Desaparece cualquier mención tanto al fondo de reversión como a la normativa contable.
- En lugar de cuantificar la base imponible en función del fondo de reversión se alude al valor neto contable de los bienes y a los gastos necesarios para la reversión. Si no se creara un concepto autónomo de valor neto contable a efectos de este impuesto, la supresión de la mención al fondo de reversión, sustituyéndolo por los dos componentes citados, no supondría ningún cambio relevante, en la medida en que son el valor neto contable y los gastos necesarios de reversión los dos sumandos que conforman el fondo de reversión.
- En lugar de remitirse a la normativa contable se crea un valor neto ¿contable? a efectos del ITP y AJD. Para ello se considera que las amortizaciones que hay que restar del valor de adquisición de cada bien, para calcular su valor neto «contable» en el momento de la reversión, son las que se deriven de aplicar el coeficiente medio que resulte de las tablas de amortización previstas para el Impuesto sobre Sociedades.

A la vista de lo anterior dos puntos parecen centrales en la comparativa entre nueva y anterior legislación:

- a) La trascendencia de que la nueva normativa no aluda al fondo de reversión expresamente. Y en concreto si los supuestos en los que hay que aplicar la nueva norma de valoración son los mismos que cuando se condicionaba a la dotación de un fondo de reversión.
- b) La trascendencia de que la nueva normativa cree un concepto de valor neto contable a efectos del ITP distinto del de la normativa contable y del de la legislación del Impuesto sobre Sociedades.

a) *La supresión de cualquier referencia explícita al fondo de reversión.*

Para calibrar el alcance de este cambio, y dado que la norma sigue condicionando su eficacia a que exista reversión de bienes determinados, analizamos separadamente el significado de la reversión y el del fondo de reversión.

a.1) La reversión.

Establece el Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, en su artículo 164 lo siguiente: «*Cuando finalice el plazo contractual, el servicio revertirá a la Administración, debiendo el contratista entregar las obras e instalaciones a que esté obligado con arreglo al contrato y en el estado de conservación y funcionamiento adecuados*».

De este precepto interesa destacar las siguientes notas:

- Lo que revierte es el servicio.

No revierte ni la concesión ni los bienes concretos. La concesión es una modalidad de contrato, siendo lo que revierte el «objeto» de ese contrato: la gestión (indirecta por no realizarla la Administración) de un servicio público. Esta característica permite también diferenciar este concepto del de la reversión de un bien o bienes concretos (como es el caso de la expropiación), dado que la Administración debe recibir no tanto la titularidad de unos bienes o la titularidad de ese servicio (que nunca pierde), sino la «empresa en funcionamiento», de modo tal que pueda decidir finalizar el servicio, o explotarlo directamente u otorgar una nueva concesión.

- El concesionario entrega obras e instalaciones.

Uniendo esta característica con la anterior debe concluirse que la reversión no tiene que consistir necesariamente en una transmisión de la propiedad. El precepto habla de «entrega» y, en principio, hay entrega con la mera puesta a disposición del bien, independientemente del título que la pudiera convertir en transmisión dominical.

- Entrega las obras e instalaciones a que esté obligado con arreglo al contrato.

De este modo, si el contrato no incluyera ningún bien a revertir, el concesionario cumpliría con permitir que la Administración pudiera continuar el ejercicio del servicio (que es la esencia misma de la reversión). No revierten los bienes. Revierte el servicio, acompañado, en su caso, con la entrega de los bienes que el contrato de concesión haya especificado.

La posibilidad de una reversión sin efectiva entrega de algún bien, siendo llamativa, no sólo es perfectamente legal según el sentido de este precepto (habría reversión del servicio aunque no recepción de bien alguno), sino que, desde un punto de vista teórico, tampoco cabría reproche pues suele considerarse doctrinalmente la cláusula de reversión como un elemento no esencial del contrato de concesión.

- Las obras e instalaciones se entregan en el estado de conservación y funcionamiento adecuados.

Cuál sea ese estado es lo que debe precisar el contrato firmado. La implicación contable y fiscal de esta característica es la cuantía del fondo de reversión. La reversión trata de asegurar a la Administración que recibirá *en perfecto estado de uso* las instalaciones que precise para desarrollar el servicio. Este mismo hecho supone que el concesionario no puede preocuparse del estado de los activos afectos a la concesión, debiendo realizar cuantas inversiones, renovaciones de inmovilizado o gastos sean precisos para poder cumplir satisfactoriamente las obligaciones que la reversión le suponga. Aquí está el significado económico de la reversión.

Desde una perspectiva jurídica, y en concreto desde la relación contractual que toda concesión administrativa supone (ésta es una modalidad de gestionar los servicios públicos), la reversión es, para el concesionario, una obligación más de las que el contrato le pueda suponer. Tan es así que es perfectamente posible –y en la práctica así sucede– el considerar la reversión como la retribución –incluso la única retribución– que el adjudicatario deba satisfacer por habersele otorgado la concesión. Desde este entendimiento tiene pleno sentido que las normas del ITP y AJD, si se trata de valorar la contraprestación que el concesionario paga por prestar el servicio público, graviten sobre el fenómeno de la reversión.

Por otro lado, la legislación actual nada establece sobre las condiciones económicas en que los bienes deben entregarse al concesionario. Este silencio normativo, unido a la libertad contractual que preside el desarrollo de las concesiones administrativas, permite entender que en la reversión caben:

- Las entregas de bienes a la Administración sin coste para ésta y
- Las entregas de bienes a la Administración previo pago de los mismos por parte de ésta. En estos casos la reversión no sólo supone una transmisión de la propiedad sino, además, una auténtica compraventa.

a.2) El fondo de reversión.

- Concepto.

El concepto de fondo de reversión no viene definido en las normas de valoración del Plan General Contable aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre. Sí que, a la hora de definir el contenido de la cuenta de fondo de reversión (cuenta 144), se considera como la *«reconstitución del valor económico del activo revertible, teniendo en cuenta las condiciones relativas a la reversión establecidas en la concesión»*.

Que la definición se contenga en la parte III del PGC («definición y relaciones contables») y no en las normas de valoración no tiene especial relevancia contable, pero sí debe tenerse presente que, desde una óptica jurídica, las normas de valoración son obligatorias, mientras que el cuadro de cuentas y esa parte III son simplemente orientativos.

En todo caso, el concepto es el que los principios generalmente aceptados (recogidos en España por los Documentos sobre Principios Contables elaborados por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) también establecen: lo que en definitiva recoge el fondo de reversión es la idea de que si el concesionario ha de entregar sin contraprestación a la Administración unos bienes que a él le han supuesto un coste, de algún modo ha de recoger en sus libros que ha tenido un quebranto por esa entrega.

- Significado financiero del fondo.

El PGC lo que propone con ese concepto es la reconstitución (o recuperación, de manera más gráfica) del capital invertido por la empresa en los activos que deben revertir. Éste es el punto central y la esencia del fondo. De aquí derivan todos los razonamientos que puedan solucionar eventuales problemas en su aplicación.

Por ejemplo: contablemente la reconstitución del capital invertido en unos activos se efectúa mediante la amortización. Si esta amortización (entendida no en el sentido puramente contable de gasto por depreciación, uso u obsolescencia) asegura a la empresa esa reconstitución, el fondo no tendrá ninguna función que cumplir y no habrá que dotarlo.

También esta idea es la que utilizaremos posteriormente para indicar los activos revertibles por los que debe dotarse fondo.

- Significado jurídico del fondo.

El fondo de reversión, como tal figura, no tiene ninguna significación jurídica especial. Traducir un concepto financiero a términos jurídicos nunca es fácil, pero en el caso del fondo de reversión, podría comprenderse como una obligación más que el contrato de concesión impone al adjudicatario como contrapartida de la expectativa de beneficios que la concesión pueda reportarle. Ese coste se traduce –cuando tal sea el caso– en la entrega «gratuita» de unos determinados bienes que él ha sufragado.

- Significado del fondo en la rentabilidad de la empresa.

Desde una óptica de análisis coste-beneficio del negocio en que consista la concesión, la existencia de activos revertibles gratuitamente constituye un coste más del negocio a confrontar con los ingresos esperados.

- Significado contable del fondo.

El PGC considera el fondo de reversión como una provisión para riesgos y gastos (subgrupo 14 del PGC). Estas provisiones se definen como *las que tienen por objeto cubrir gastos originados en el mismo ejercicio o en otro anterior, pérdidas o deudas que estén claramente especificadas en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, sean probables o ciertos pero indeterminados en cuanto a su importe exacto o en cuanto a la fecha en que se producirán.*

Desde el punto de vista puramente contable la solución técnica que se propugna para reflejar en los libros la imagen fiel de esa pérdida financiera es a través de las dotaciones al fondo de reversión. Y, así, el Plan General Contable entiende que, como esa pérdida se consume a lo largo de los distintos ejercicios de duración de la concesión, debe dotarse anualmente una cantidad tal que acumule al final de la vida del servicio público un importe igual al valor neto contable de los activos a revertir, más los gastos necesarios para su acondicionamiento y entrega en perfecto estado de uso y conservación. De este modo se consigue reflejar esa pérdida financiera a lo largo de varios años y atesorar contablemente (en una cuenta de provisión para riesgos y gastos denominada «Fondo de Reversión») un importe que permita a la empresa no tener que asumir en el último año de la concesión la pérdida por la entrega sin contraprestación de esos activos que costeó.

a.3) Reversión frente a fondo de reversión.

Una vez fijados los activos revertibles y el significado del fondo de reversión, procede plantear si por todos los activos debe dotarse esa provisión. La respuesta (útil para fijar el verdadero alcance de la nueva norma del ITP y AJD) puede buscarse por dos grandes vías. Por un lado, desde

un exclusivo punto de vista conceptual y, por otro, atendiendo al dato, ya anticipado, de que el fondo se cuantifica, fundamentalmente, en función del valor neto contable de los bienes. El criterio que ahora se seguirá es el exclusivamente conceptual. Dejamos para el apartado siguiente la perspectiva que contempla la cuantía del fondo de reversión.

Desde la óptica propuesta resulta que si el fondo trata de reconstituir el capital invertido:

- a) Existirá reversión, pero no habrá que dotar fondo, por aquellos activos afectos a la actividad que no han supuesto coste económico para el concesionario. La razón es que si su uso no ha supuesto ningún coste de adquisición para el particular, no hay capital invertido que reconstituir. El ejemplo más claro es el de los bienes públicos de los que se recibe gratuitamente su uso, normalmente por parte de la Administración concesionaria.

Esta conclusión debe matizarse, no obstante, si en el momento de la reversión hubiera que efectuar gastos de acondicionamiento por los bienes a revertir. En tal caso, tales gastos forman parte del fondo de reversión, y, aun afectando a bienes disfrutados lucrativamente, habría que dotar provisión.

- b) Si la reversión se instrumenta como entrega de bienes y transmisión de la propiedad, pero pagando la Administración la adquisición de tales bienes, no se dota provisión. En efecto, si la reversión (del ejercicio del servicio público) se predica de cualquier tipo de entrega de bienes a la Administración concedente, no hay duda que la entrega por precio también es reversión. Pero en la medida en que el precio cubra el valor (neto contable) de los bienes en el momento de la entrega, no habrá pérdida que provisionar mediante fondo de reversión.

Los dos ejemplos –y es verdad que pueden ser algo infrecuentes y que su selección resulta de un excesivo rigor de los conceptos de reversión y fondo de reversión nacidos de ámbitos, el iusadministrativista el primero y el contable el segundo, muy distintos– vuelven a exigir una decisión como la que la normativa planteaba hasta 1 de enero de 2004: o se opta por la literalidad de la norma (antes acudiendo al concepto contable y ahora no) o se reconduce su interpretación aproximándola a su supuesta finalidad. De seguir la primera alternativa habría que cuantificar la base imponible, entre otros, por el valor de los bienes que el concesionario simplemente hubiera disfrutado en uso y por el de los que va a vender en el momento final de la reversión. Pero carecerían de sentido estas inclusiones si se compartiera que lo lógico sería que en la base imponible de las concesiones administrativas se estuviera cuantificando el «coste» que al concesionario le supone haber obtenido el desarrollo de un determinado servicio público. Esta idea de coste o precio la razonamos no sólo en atención al concepto impositivo en cuestión (transmisión patrimonial onerosa), sino a las otras reglas de valoración de la base imponible de las concesiones, que giran alrededor del canon pagado.

Si esta visión fuera la buena, habrá que reconocer que el ahora desaparecido fondo de reversión era un componente de la base imponible más congruente: aparentemente el fondo cuantifica aquello que la empresa ha de entregar «gratuitamente» a la Administración. Pero contemplada esa

entrega en el marco contractual que toda concesión supone, es preferible entenderlo como la cuantificación del precio que, por haber obtenido la concesión, paga el concesionario en el momento de la reversión.

b) El valor neto contable a efectos del ITP y AJD.

Como ya se ha dicho, además de eliminar cualquier referencia al fondo de reversión, la modificación más visible en este artículo 13 de la LITP es la de cuantificar la base imponible, que antes se refería al fondo de reversión, creando un nuevo concepto de valor neto contable. Con todo, entendemos que hablar de valor neto «contable», cuando la amortización a dotar se impone para un impuesto indirecto, sin validez ni en contabilidad ni siquiera en el Impuesto sobre Sociedades, resulta excesivo.

El análisis del cambio debe incluir la comparativa de esta nueva definición con los componentes del fondo de reversión, su trascendencia práctica, y la circunstancia que una misma empresa deba llevar un sistema de amortización a efectos contables, otro a efectos del Impuesto sobre Sociedades y uno tercero a efectos del ITP y AJD.

El importe del fondo puede reconducirse a dos grandes apartados: el valor neto contable de los bienes a revertir y los gastos necesarios para su reversión.

La Ley del Impuesto de Sociedades que nada dice sobre tipo de activos revertibles, condiciones de reversión o plazos, sí que contiene la determinación del importe que debe alcanzar el fondo. El artículo 13.2 b) lo fija en el *valor neto 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*. El ICAC, en su Resolución sobre Inmovilizado Inmaterial, precisa como cuantía del fondo el *valor neto contable estimado del activo a revertir en el momento de la reversión más los gastos necesarios para llevarla a cabo*.

Como se ve, las definiciones fiscal y contable son prácticamente coincidentes, con la salvedad de los gastos necesarios para llevar a cabo la reversión, que la norma fiscal limita a las *reparaciones exigidas por la entidad concedente para la recepción del bien*.

Por su parte, la nueva redacción de la LITP, sin referirse nunca al fondo de reversión, acoge también esa doble composición con los matices que ahora pasan a enumerarse.

b.1) El valor neto contable de los bienes a revertir.

Las notas comunes al valor neto contable que resulta de la contabilidad y al que resulta de la LITP son las siguientes:

- La determinación del valor neto contable surgirá de comparar el precio de adquisición con su amortización acumulada en el momento de la reversión.
- Si algún activo no fuera amortizable (terrenos), su valor neto contable coincidirá con su precio de adquisición.
- Si la reversión consiste en la entrega de un bien totalmente nuevo, en sustitución del activo usado durante toda la concesión (por ejemplo camiones), el valor neto contable del bien que va a revertir no es el de los camiones usados (que no van a entregarse), sino el coste que al concesionario pueda suponerle la compra de un nuevo vehículo en el momento de la reversión para su entrega a la Administración.
- En el extremo contrario, los activos que hayan agotado su vida útil en el momento de la finalización de la concesión no deberán computarse en el fondo.
- Los activos cuyo valor neto contable hay que considerar son exclusivamente los que subsistan en el momento de la reversión.

Suponiendo una concesión otorgada en 1997 en la que se utiliza desde el primer momento una maquinaria cuya vida útil es de 10 años, y considerando que el concesionario se ha obligado a revertir en el año 2010 la maquinaria precisa para el desarrollo del servicio, el valor neto contable que habrá que considerar no será el de la primera maquinaria, sino el de la segunda que haya habido que comprar al inicio del 2007, pues será ésta la que realmente revertirá.

- El fundamento de esta partida ya se ha ido anticipando. Se toma el valor neto contable de los bienes a revertir por considerar que la recuperación de su valor se realiza, en parte, con la amortización técnica, cumpliendo el fondo la misión de cubrir ese resto (valor neto contable) que la corrección valorativa no alcanza.

En esta situación ¿qué trascendencia tiene la modificación que se comenta?

En primer lugar, y eso supone un avance en la seguridad jurídica, la norma fija un criterio objetivo en un cálculo claramente presidido por las estimaciones. En efecto, los componentes del fondo de reversión pueden deslindarse desde el cómodo terreno de la reflexión teórica, pero lo verdaderamente difícil es cuantificar en la realidad esos importes. Quizás por eso la norma abandona la mención al fondo de reversión y sustituye el concepto contable de valor neto de los bienes revertibles por un valor neto «medio» según las tablas fiscales.

Junto a una mayor certeza en la aplicación de la norma, otro posible efecto de esta modificación podría girar sobre la protección del crédito tributario ante posibles cálculos interesados de los contribuyentes. Y es que, reconocido por la propia DGT que la amortización a considerar en el fondo de reversión para cuantificar el valor neto de los bienes es la contable y no la fiscalmente deducible,

una dotación generosa de la amortización contable, dirigida a dejar a cero el valor de los bienes en el momento de la reversión, suponía una clara ventaja en el ITP y AJD, al no tener que dotarse fondo de reversión y eliminar por tanto una parte de la base imponible del impuesto indirecto. Esa conducta, además, no siempre perjudicaba a la empresa en el Impuesto sobre Sociedades, pues la inexistencia de dotaciones en concepto de fondo de reversión se «sustituía» en base imponible por una mayor dotación de amortización. Este tipo de resultado, buscado o no por el concesionario, es el que las Resoluciones del TEAC antes citadas calificaban de absurdo e incongruente con los otros medios de valoración. Por ello, un modo de entender esta modificación es el de considerar que la ley, ante el abanico de posibilidades que tiene una empresa para fijar la cuota de amortización, opta por aceptar a efectos del ITP y AJD exclusivamente el coeficiente medio.

Sin embargo, entendemos que estas dos finalidades (seguridad jurídica y finalidad cautelar) sólo se verán plasmadas, y no siempre, cuando los bienes a revertir sean los que el concesionario adquiere o pone en funcionamiento en el momento inicial del contrato. Veamos con un **ejemplo** lo que ocurre si el plazo de vida útil de los bienes (el contable y/o el fiscal) es inferior a la duración de la concesión.

EJEMPLO:

Para ello supongamos una concesión de 30 años en la que los bienes empleados tienen una vida útil real de 20 años y para los que la aplicación del coeficiente medio fiscal supone una vida de 9 ó 10 años según convenga al ejemplo.

Con estos datos resultará que para seguir prestando el servicio público desde el año 21 hasta el final, el concesionario deberá adquirir otros bienes que cumplan la finalidad de los reemplazados. Esos bienes son los que, en el año 30, revertirán a la Administración.

Contablemente el concesionario, al fijar la vida útil de los bienes iniciales en 20 años, deberá estimar, en el momento de inicio de la concesión, el precio que deberá pagar en el año 21 por reemplazar esos bienes, además de fijarles una vida útil para poder cuantificar contablemente el fondo de reversión. La modificación en el ITP y AJD no evita, desde luego, esta estimación; casi al contrario, la complica.

A efectos del ITP y AJD, el concesionario debe declarar cuantificando la base imponible en función de los coeficientes medios fiscales de los bienes a revertir. ¿Pero cómo identifica los bienes que van a revertir? ¿Debe entender que también a efectos del ITP y AJD los bienes se van a reemplazar en el año 21 y por tanto debe aplicar los coeficientes medios (vigentes en el momento del otorgamiento de la concesión) sobre los bienes que estima adquirir ese año? De ser buena esta alternativa resultaría que el efecto cautelar que puede presidir esta modificación queda diluido pues el valor y el año de adquisición de los bienes a revertir quedan a la estimación del concesionario. Y si valor y fecha de adquisición quedan a la discrecionalidad del obligado tributario, de nada sirve acudir al coeficiente medio fiscal.

.../...

.../...

La otra opción para identificar los bienes a revertir sería considerar como fecha de reemplazo de los bienes originarios la que resulte de aplicar sobre su valor los coeficientes medios. En este segundo caso, la seguridad jurídica, y más en concreto la sencillez de cálculo, se resiente, pues la empresa no sólo deberá estimar un valor futuro de adquisición a efectos de dotar contablemente el fondo de reversión, sino que también se le exigirá otra estimación distinta a efectos del ITP y AJD. Así, si la vida media fiscal fuera de 9 años, el año en que se comprarían los bienes que definitivamente van a revertir sería el año 28. Por tanto, en referencia a tal fecha debería cuantificar su base imponible. Y si difícil le resulta al obligado tributario este tipo de estimación, tanto o más le resultará a la Administración revisar la aplicación de este sistema de valoración. Pero no sólo la complejidad aumenta en esta segunda opción, sino que la finalidad de prevención de la norma tampoco queda clara. Piénsese en el caso de que la vida útil que resulta de los coeficientes fiscales fuera de 10 años. En tal caso, en el año de la reversión (año 30), los bienes a entregar serían los comprados en el año 21 y presentarían, por agotar ese año su vida útil fiscal, un valor neto de cero. Por lo tanto, en ese mismo importe (cero) se cuantificaría la base imponible.

Como conclusión podemos apuntar que, en aquellos casos en los que exista reemplazo de bienes durante la concesión, la norma no aporta especial garantía ni jurídica (para contribuyente y Administración) ni recaudatoria (pues el mayor o menor ingreso queda al albur del valor y fecha de adquisición que el contribuyente fije para los bienes nuevos que adquiere).

b.2) Gastos previstos para la reversión.

Si la ley cambia el cómputo del valor neto contable por un nuevo valor neto fiscal, no ocurre lo mismo con este segundo componente, que lo es tanto del fondo de reversión como de la base imponible del ITP y AJD.

Desde la perspectiva del fondo de reversión, la inclusión de este componente se justifica en la necesidad de cubrir los desembolsos futuros que la empresa concesionaria tenga que asumir por gastos o inversiones sobre los bienes a revertir.

El papel de estos gastos nos parece más relevante que su apariencia de cierre de una cifra. Por eso es importante el recordar que los bienes deben revertir en el estado de conservación y funcionamiento adecuados. Ese aspecto lo recoge –como hemos visto– tanto la normativa de contratos del Estado como las reglas contables. Por lo tanto, el coste que a una empresa puede suponerle la reversión no lo indica siempre fielmente el valor neto contable de los bienes. Si el estado de los mismos

no alcanza el nivel estipulado en el pacto concesional, no será raro que el importe de estos gastos sea muy superior al del valor neto contable del bien. Como además lo decisivo es lo pactado en la concesión, podemos reputar este componente del fondo como el verdaderamente decisivo: si lo que hay que revertir, y las condiciones en las que hay que revertir, los fija el contrato, es ese importe el que va a constituir el fondo de reversión, siendo su desglose analítico en dos componentes algo puramente instrumental, constituyendo el valor neto contable una especie de cálculo inicial a cuenta de lo que finalmente vaya a resultar como importe del fondo.

Por ese papel central, y por entender que se hubiera podido solucionar los matices de discrepancia que entre TEAC y DGT pueden advertirse según lo antes expuesto, es sorprendente que la modificación no haya sido más explícita a este respecto. Y es que, siendo positivo cerrar la arbitrariedad en la estimación del valor neto de los bienes a revertir, se mantiene la duda sobre la estimación de los gastos conexos con la reversión: como toda estimación, como toda provisión para riesgos y gastos, tiene un claro componente aleatorio.

En primera instancia, la mejor estimación de esos gastos la dará siempre el cálculo de la propia empresa. Este cálculo deberá hacerse desde el momento inicial de la concesión, y si hubiera que hacer rectificaciones se tratarán como cambio de los criterios contables o como rectificación de la estimación por nueva información o conocimientos según prescribe la Norma de Valoración 21ª del PGC.

El importe hasta el que deberán llegar esos gastos será el que cubra la exigencia del pacto concesional. Y en tal amplio abanico cabrá desde la exigencia de que se entreguen bienes totalmente nuevos hasta la entrega de los bienes usados en el estado en el que se encuentren.

Por eso, mejor que intentar calcular la base imponible mediante la suma del valor neto fiscal y esos gastos, sería preferible (y entendemos que es posible incluso con el nuevo texto) cuantificarla en función de las condiciones de la reversión: desde el valor de reposición de los bienes cuando haya que entregarlos nuevos, hasta su puro valor neto contable (que puede ser nulo) cuando el grado de exigencia de la Administración sea mínimo. Pero aquilatar el componente «valor neto de los bienes» en atención a las tablas fiscales para mantener como segundo elemento de la base imponible los gastos, tiene algo de contradictorio.

7. Modificación del apartado 2 de la disposición adicional octava de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

El año pasado, a través de la Ley 46/2002, equivalente a la que ahora se comenta, se suprimió la exención que para las aportaciones no dinerarias reguladas en el artículo 108 de la LIS (en definitiva, aquellas que fiscalmente no podían catalogarse ni como canje de valores ni como aportación de rama de actividad) establecía nuestro ordenamiento.

Debe ser fruto de las reflexiones del legislador durante 2003 el volver a introducir la exención de la que las citadas operaciones, imprescindibles en casi cualquier instrumento de planificación fiscal en la que intervengan sociedades, gozaron hasta el 1 de enero de 2003 en el gravamen de operaciones societarias. Con el restablecimiento de la exención vuelve a favorecerse tributariamente los desplazamientos patrimoniales de bienes no dinerarios a título de capital.