

CONTABILIDAD	ASPECTOS CONTABLES Y FISCALES DE LA REGLAMENTACIÓN ECONÓMICA EN EL TRANSPORTE DE MERCANCÍAS POR CARRETERA	Núm.
TRIBUTACIÓN		4/1999

JOSÉ CARLOS CUERVO HUERGO

*Departamento de Administración de Empresas y Contabilidad.
Universidad de Oviedo*

SANTIAGO RUIZ ASENJO

Gerente Departamento Fiscal de PriceWaterhouseCoopers

Extracto:

ESTE trabajo analiza, en primer lugar, la problemática que surge de la aplicación de los principios contables y normas de valoración con respecto a los activos inmateriales inherentes a las *licencias de transporte*, tanto bajo el régimen vigente de *contingentación*, como en el supuesto previsible de una supresión de las restricciones cuantitativas de acceso al sector del transporte de mercancías por carretera; en segundo lugar, se estudian las características del esquema de relaciones entre la contabilidad y fiscalidad de estos activos, con el objeto de evaluar en qué medida la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades ha neutralizado las ostensibles injerencias del marco anterior y asimismo identificar las principales divergencias que actualmente existen entre ambos ámbitos normativos. La oportunidad de este trabajo cobra especial relevancia ante la inminente liberalización del sector, asunto candente por su enorme calado para la industria nacional, cuyos efectos financieros se prevén traumáticos y suscitan en estos momentos enorme controversia entre las compañías transportistas.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. La reglamentación económica en el transporte de mercancías por carretera.
 1. Objetivos e instrumentos de la regulación en España.
 2. Hacia una liberalización del transporte de mercancías por carretera: líneas maestras del nuevo régimen de intervención.
- III. Tratamiento contable de las licencias de transporte de mercancías por carretera.
 1. Test de reconocimiento como activos.
 2. Valoración inicial.
 - 2.1. Adquisición específica del activo a otros transportistas.
 - 2.2. Otorgamiento gratuito por la agencia reguladora.
 - 2.3. Adquisición como parte de un grupo de activos o de una empresa entera.
 3. Amortización.
 4. Depreciaciones extraordinarias.
- IV. Aspectos fiscales de las licencias de transporte. Especial referencia a las características del marco de relaciones entre contabilidad y fiscalidad.
 1. Incidencia histórica de las normas fiscales en el reconocimiento contable de las licencias de transporte.
 2. Principales divergencias entre criterios contables y fiscales en base a la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.
 - 2.1. Reconocimiento como activo de las licencias de transporte.
 - 2.2. Valoración inicial.
 - 2.3. Transmisión de licencias.
 - 2.4. Correcciones valorativas.
 3. Fiscalidad de los procesos de concentración empresarial entre empresas transportistas.
- V. Conclusiones.

Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN

El tratamiento contable del inmovilizado inmaterial es una de las áreas de la contabilidad que mayores dificultades plantea, en parte derivadas de la controversia existente acerca de su naturaleza y en gran medida debidas al alto grado de incertidumbre que rodea la valoración de los beneficios económicos futuros asociados con su utilización. Un ejemplo ilustrativo de esta aseveración lo encontramos en el sector del transporte de mercancías por carretera, donde los principales activos de las empresas se derivan en muchos casos de ventajas competitivas generadas al amparo de la intervención administrativa en la industria; nos referimos a la singularidad de las *licencias de transporte*, sometidas en nuestro país a un régimen de *contingentación* o cupos máximos en determinados segmentos del mercado desde los años ochenta, y que han generado *rentas de situación* o derechos comerciales negociables en un mercado específico que representan auténticos activos inmateriales con un peso harto significativo en el patrimonio de las empresas transportistas. La intrincada contabilidad de estos activos no ha sido abordada por los órganos reguladores de la normativa contable en España, donde la única referencia a la idiosincrasia de las empresas de transporte terrestre se encuentra en la adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad de 1973 ¹, cuyos preceptos distan de conformar un marco de referencia relevante en el contexto actual de las actividades de transporte.

Los especiales atributos de las licencias de transporte dimanar y dependen de las características del marco regulatorio vigente, inmerso en la actualidad en una fase trascendental de reestructuración en nuestro país, que ejerce una influencia directa sobre la oferta de transporte en las actividades más reglamentadas y determina las fórmulas de obtención y vigencia de estos activos. La contabilidad de las licencias entraña una problemática específica de reconocimiento y valoración, motivada, entre otros factores, por la diversidad de tratamientos atendiendo a la forma en que las mismas se hayan obtenido, las oportunidades de arbitraje o discrecionalidad contable que surgen en las *combinaciones de empresas* ante la manifiesta dificultad de discernir los beneficios económicos

¹ Aprobada por Orden de 2 de junio de 1987 (BOES de 24 de junio, 20 de julio y 21 de septiembre).

que incorporan las licencias del fondo de comercio, la mediatización del proceso de reconocimiento contable por la influencia de la legislación fiscal, y los elementos de incertidumbre que la evolución previsible de la regulación administrativa del sector hacia una liberalización plena según las directrices de la Unión Europea (UE) introduce en relación con la estimación de la vida útil de estos activos.

En línea con los argumentos expuestos, este artículo pretende analizar y discutir los criterios relevantes que coadyuven a clarificar y comprender el tratamiento contable y fiscal de las licencias de transporte, tanto en el marco del régimen actual de intervención administrativa en el sector como en el supuesto previsible de una liberalización del sistema vigente de cupos máximos. Para ello, deberemos recurrir con frecuencia a la literatura contable internacional, especialmente a los pronunciamientos del *Financial Accounting Standards Board* (FASB) y del *International Accounting Standards Committee* (IASC), donde la problemática de estos activos no ha pasado inadvertida a los profesionales de la contabilidad. Por su parte, cabe reseñar que el trabajo pretende cubrir exclusivamente aquellos aspectos fiscales de las licencias de transporte que tienen una especial incidencia en la contabilidad, y para ello se han tomado como principal referencia las normas reguladoras del Impuesto sobre Sociedades, tributo que grava directamente los beneficios de las empresas y que se encuentra, por ende, estrechamente vinculado al marco contable. En este sentido, se persigue un doble objetivo, primeramente estudiar en qué medida la fiscalidad de estos activos inmateriales puede haber distorsionado la imagen fiel que los estados financieros de las empresas deben transmitir, y en segundo término, exponer los rasgos más sobresalientes del nuevo marco de relaciones entre contabilidad y fiscalidad al amparo de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, cuya trascendencia económica puede influir, en gran medida, en las operaciones relacionadas con estos activos.

II. LA REGLAMENTACIÓN ECONÓMICA EN EL TRANSPORTE DE MERCANCÍAS POR CARRETERA

El sector del transporte se ha visto sometido a lo largo de la historia a diversas formas y grados de regulación en los distintos países del mundo. La reglamentación económica del sector fundamenta su justificación teórica en los fallos o imperfecciones del mercado, largamente reconocidos por los economistas, y que podrían tener un efecto pernicioso sobre los usuarios del transporte, el entorno y los propios agentes del mercado. En este sentido, las políticas de transporte diseñadas en los principales países industrializados han incorporado tradicionalmente instrumentos de regulación económica y social ², orientados a controlar la oferta, y a corregir las externalidades del transporte en relación con la degradación medioambiental y la seguridad vial, respectivamente.

² Los argumentos económicos subyacentes a las distintas políticas de transporte adoptadas por los gobiernos occidentales y los diversos instrumentos de regulación empleados son objeto de discusión en la obra de BUTTON, K. (1993, págs. 243-262). Para un estudio en profundidad de las externalidades o efectos externos del transporte, y de los instrumentos de regulación utilizados por los gobiernos para repercutir el coste de dichos efectos a los agentes causantes, puede consultarse la interesante obra de BUTTON *et al.* (1994), que presenta los resultados del seminario organizado en 1993 por la OCDE y la Conferencia Europea de Ministros de Transporte para afrontar el asunto de la internalización de los efectos externos del transporte.

1. Objetivos e instrumentos de la regulación en España.

La regulación económica comenzó a aplicarse en nuestro país a instancias del propio sector a partir del año 1971, con el objetivo de promover la ordenación interna de la industria ante el excesivo crecimiento del parque de vehículos industriales que se estaba produciendo y el ralentizamiento del crecimiento económico en los prolegómenos de la crisis del petróleo. El **cuadro 1** sintetiza los principales objetivos e instrumentos de la reglamentación administrativa del transporte de mercancías por carretera en España, que han perdurado hasta nuestros días.

CUADRO 1. Principales objetivos e instrumentos de la reglamentación económica en el transporte de mercancías por carretera en España.

OBJETIVO	INSTRUMENTO REGLAMENTARIO	CARÁCTER
<ul style="list-style-type: none"> • Controlar la oferta para evitar su sobredimensionamiento. 	<ul style="list-style-type: none"> • Contingentación o limitación del número de autorizaciones o licencias. 	<ul style="list-style-type: none"> • Selectivo, fundamentalmente en el transporte público pesado de ámbito nacional.
<ul style="list-style-type: none"> • Mejorar la estructuración del sector en términos de condiciones mínimas de tamaño empresarial y cualificación profesional. 	<ul style="list-style-type: none"> • Restricciones cualitativas de acceso al mercado (capacitación profesional, capacidad económica y honorabilidad de los transportistas), así como otras medidas sobre condiciones técnicas, antigüedad y disponibilidad de los vehículos. • Promoción de la agrupación y cooperación entre PYMES mediante figuras como las <i>sociedades de comercialización</i> y las <i>cooperativas de transporte</i>. 	<ul style="list-style-type: none"> • Variedad de situaciones atendiendo al segmento de mercado objeto de regulación (cuenta ajena/propia, transporte ligero/pesado, ámbitos local/nacional).
<ul style="list-style-type: none"> • Contener el deterioro tarifario provocado por la competencia desleal y los desequilibrios estructurales de los flujos de transporte. 	<ul style="list-style-type: none"> • Marco tarifario obligatorio. 	<ul style="list-style-type: none"> • Selectivo, con supresión gradual en los últimos años del transporte sujeto a tarifas obligatorias hasta la actual liberalización tarifaria plena.

FUENTE: *Elaboración propia a partir de GARCÍA ALCOLEA (1992, págs. 72-75).*

El principal objetivo de la regulación en nuestro país ha consistido en ejercer una influencia directa sobre el tamaño de la oferta, tratando de encontrar su ajuste con la demanda de transporte. El instrumento regulatorio empleado ha sido el establecimiento de barreras de entrada al mercado mediante la limitación del cupo de autorizaciones o licencias de transporte objeto de concesión; estas restricciones cuantitativas han afectado fundamentalmente al segmento de vehículos pesados de transporte público de ámbito nacional, que se ha mantenido desde 1984 sometido a un régimen de contingente cero, a excepción de mil licencias otorgadas por la Administración en 1987.

Con el objeto de valorar la situación del mercado y evaluar los efectos de la regulación, MATAS PRAT (1996, págs. 203-261) analiza la evolución de la demanda y la oferta de transporte durante el período 1984-1992, y concluye que en el caso español la oferta de transporte ha aumentado durante el período de análisis a pesar de la contingentación, circunstancia que cuestiona la existencia de un exceso de oferta. Dicho incremento ha seguido la tendencia alcista de la demanda y ha sido cubierto en los ámbitos no regulados (transporte por cuenta propia y público local), así como mediante un incremento significativo de la productividad técnica de los vehículos por el aumento de la capacidad de carga. Además, del estudio realizado por esta autora se desprende que la regulación cuantitativa no parece haber aportado beneficios elevados en términos de mayores niveles de eficiencia económica del sector, capacidad competitiva de las empresas a través de su modernización e innovación tecnológica o la reducción de los índices de siniestralidad.

2. Hacia una liberalización del transporte de mercancías por carretera: líneas maestras del nuevo régimen de intervención.

En las últimas dos décadas se han impulsado a nivel internacional reformas sustanciales en la regulación del transporte, que señalan hacia regímenes más liberales con un menor grado de control gubernamental sobre el sector. Este proceso de liberalización hacia un sistema de mercado se inició en los Estados Unidos durante los años setenta, provocado por la necesidad de mejorar la eficiencia económica del sector, y ha marcado una tendencia seguida por la mayoría de las economías industrializadas³, incluida la UE. De la experiencia observada en los países más avanzados, se infiere que las Administraciones deberán seguir interviniendo en el mercado, incluso en los sistemas más liberalizados, si bien el énfasis de las futuras políticas de transporte se centrará primordialmente en controlar los efectos externos no deseados del transporte.

³ El proceso de liberalización del transporte de mercancías por carretera en los Estados Unidos data de 1980 con la aprobación del *Motor Carriers Reform Act*, que supuso la eliminación de las barreras de entrada a la industria y la derogación del régimen tarifario existente. WINSTON *et al.* (1990) evalúan el resultado de la liberalización en los Estados Unidos, y concluyen que tras dicha liberalización se han fijado los precios óptimos del transporte de mercancías y que el mercado funciona correctamente. Para un estudio detallado de la regulación del transporte de mercancías por carretera en el Reino Unido, Canadá y los Estados Unidos, puede consultarse el análisis comparativo de BUTTON, K. y CHOW, G. (1983, págs. 237-264).

La normativa de la UE dispone un marco jurídico de liberalización del transporte por carretera, referido no sólo al transporte internacional, sino también al que se desarrolla en el interior de cada uno de sus Estados miembros. En el ámbito del transporte de mercancías, el proceso alcanzó su culminación total con la plena entrada en vigor, el 1 de julio de 1998, de las previsiones del Reglamento (CEE) 3118/93 sobre *cabotaje*, conforme a las cuales, a partir de esa fecha, no podrá ponerse obstáculo ni limitación de ningún tipo a que los transportistas de otros países de la UE realicen transporte interior en España con carácter temporal. En sintonía con las directrices comunitarias, durante la década de los noventa se han completado los procesos de liberalización de los mercados interiores de todos los países de la UE, a excepción de España e Italia, que se encuentran inmersas en un proceso gradual de reestructuración hacia la liberalización definitiva, presumiblemente en torno al año 2001.

Siguiendo el mandato comunitario, nuestro país ha modificado el vigente régimen de intervención administrativa⁴ para incorporar las pautas que permitan una supresión progresiva de las restricciones cuantitativas a la entrada al mercado, siendo sustituidas por medidas y controles de carácter cualitativo. El desarrollo normativo del nuevo marco regulatorio se ha concretado en la instauración, mediante la Orden de 23 de julio de 1997, de un nuevo régimen de otorgamiento y vigencia de las autorizaciones de transporte de mercancías, que prevé una descontingentación plena de todos los segmentos del mercado. Sin embargo, dicho postulado se ha quedado por el momento en una mera declaración de intenciones, pues se mantienen con carácter temporal limitaciones cuantitativas en el segmento de vehículos pesados de transporte público de ámbito nacional, donde la agencia reguladora ha creído conveniente ligar transitoriamente la concesión de nuevas licencias a la previa participación de la empresa beneficiaria en algún proceso de concentración empresarial de conformidad con determinados criterios fuertemente restrictivos; en particular, se limita el número de concesiones gratuitas a un máximo de diez licencias cada tres años.

En definitiva, la liberalización del sistema de concesiones es un asunto candente y de enorme calado para el sector nacional, que muchos transportistas se muestran reacios a asumir porque significaría renunciar a las *rentas de situación* creadas al amparo de la reglamentación económica del sector (máxime si tenemos en cuenta que la cotización de una licencia de transporte público de ámbito nacional se sitúa a noviembre de 1998 en torno a los cuatro millones de pesetas); con todo, se antoja como un proceso irreversible que, a diferencia de sus homólogas comunitarias, la Administración española ha decidido posponer sin fijar un calendario predeterminado mientras se estudian y tratan de consensuar las medidas más oportunas⁵.

⁴ Mediante Real Decreto 1136/1997, de 11 de julio, por el que se modifica parcialmente el Reglamento de la Ley de Ordenación de los Transportes Terrestres (BOE de 23 de julio).

⁵ Fuentes informadas del sector señalan que a partir del 1 de enero de 1999 se iniciará un período transitorio a cuyo término, presumiblemente en torno al año 2001, sobrevendrá la liberalización de las licencias de transporte. Durante esta etapa interina, el actual sistema de otorgamiento de licencias de transporte sufrirá modificaciones tendentes a facilitar la adquisición de nuevas autorizaciones a las empresas interesadas, aunque bajo determinadas restricciones aún por especificar (*Transporte Profesional*, núm. 151, octubre 1998, pág. 52).

III. TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS LICENCIAS DE TRANSPORTE DE MERCANCÍAS POR CARRETERA

Como veremos, las licencias de transporte cumplen, cuando se encuentran sometidas a regímenes de contingentación o cupos limitados, las condiciones necesarias para su reconocimiento como activos en el balance de situación de la empresa titular. El tratamiento contable de estos activos inmateriales se centrará en evaluar el test de reconocimiento, determinar su valor inicial y registrar las posteriores correcciones valorativas derivadas de la amortización y de las pérdidas efectivas de valor que pudieran afectar a dichos elementos por la disminución de la capacidad de generar ingresos futuros.

1. Test de reconocimiento como activos.

Existe un consenso en la literatura contable oficial acerca del concepto de activo, que se define como todo recurso controlado por la empresa como resultado de sucesos pasados, del que la empresa espera obtener, en el futuro, beneficios económicos (FASB, 1985, párrafo 25; IASC, 1989, párrafo 49). El proceso de reconocimiento de un elemento como activo se centrará en la cualificación del mismo bajo la definición anterior, y en su posterior medición con suficiente fiabilidad. Los criterios para la incorporación en el balance de un activo inmaterial, que aplicaremos a las licencias de transporte con el objetivo de evaluar si superan el test de reconocimiento como activos, son los siguientes (IASB, 1998c, párrafos 18-19):

- (i) El activo debe ser identificable.
- (ii) El recurso subyacente ha de ser controlado por la empresa.
- (iii) Es probable que se obtengan beneficios económicos futuros atribuibles al mismo para la empresa.
- (iv) Su coste puede determinarse con fiabilidad.

La esencia de un activo reside en el potencial del mismo para generar, directa o indirectamente, beneficios económicos futuros, siendo el precio de mercado la evidencia más manifiesta de dicha capacidad (FASB, 1985, párrafo 173). Pues bien, en todo sistema de restricción de acceso al mercado, la *contingentación* crea una *renta de situación* o derecho comercial que se negocia en un mercado específico y cuyo precio es un indicador de la marcha del sector (GARCÍA ALCOLEA, 1992, pág. 79). En efecto, en un régimen de cupos limitados, como el que afecta actualmente al transporte público pesado de ámbito nacional, las autorizaciones administrativas

de transporte representan licencias que confieren a su titular el derecho o privilegio de transportar mercancías en un ámbito geográfico determinado bajo condiciones de competencia restringida. Dichos derechos incluyen los beneficios oligopolísticos derivados de la limitada o exclusiva naturaleza de los mismos, y su valor está respaldado con referencia a un mercado activo de reventa (FASB, 1980, párrafo 15).

Además, de conformidad con la regulación vigente, el transporte público de mercancías por carretera en España únicamente puede ser realizado por personas físicas o jurídicas que obtengan la correspondiente autorización administrativa o título habilitante, documentada a través de la expedición de las correspondientes *tarjetas de transporte*. Dichas licencias se han de referir a un titular y vehículo concretos, por lo que la identificación del activo y la demostración del control sobre el recurso subyacente son inmediatos.

La medición del coste de un activo depende del modo en que éste haya sido obtenido, y sería de gran fiabilidad si el sacrificio económico realizado por la empresa se determinase con referencia a un *mercado activo* donde se negocien artículos homogéneos, compradores y vendedores puedan coincidir con facilidad, y los precios estén disponibles al público (IASB, 1998c, párrafo 28). A nuestro entender, estas circunstancias concurren en relación con el mercado específico de negociación de las licencias de transporte, donde la mediación de las asociaciones profesionales, las revistas especializadas y los concesionarios de vehículos industriales, entre otros, contribuyen a incrementar la fluidez y transparencia de los intercambios.

En consecuencia, podemos concluir que las licencias de transporte sometidas a regímenes de cupos limitados cumplen los requisitos señalados para su reconocimiento como activos inmateriales, puesto que se trata de derechos perfectamente identificables y controlables por la empresa que confieren a su titular el privilegio económico de explotar en condiciones de competencia limitada una actividad de transporte con fines lucrativos, y su valor se puede medir con suficiente fiabilidad con referencia a un mercado de reventa activo. En los siguientes apartados nos referiremos exclusivamente a las licencias para el transporte público en vehículos pesados de ámbito nacional, ya que son las únicas sometidas a restricciones cuantitativas bajo el régimen de concesiones actual.

2. Valoración inicial.

La determinación del coste de un activo inmaterial dependerá del modo en que éste haya sido adquirido, pudiendo distinguirse en el marco reglamentario vigente varios supuestos de adquisición de los derechos de explotación implícitos a las licencias de transporte, que son objeto de desarrollo en los siguientes subapartados.

2.1. Adquisición específica del activo a otros transportistas.

Las licencias de transporte pueden ser objeto de transmisión a otros titulares, bien individualmente o junto con el vehículo al que estén referidas (a excepción de las otorgadas gratuitamente por concentraciones empresariales), siempre y cuando la novación subjetiva sea autorizada por la Administración cumpliendo el adquirente los requisitos previos de otorgamiento. Cuando las licencias se adquieran separadamente a otros transportistas, el coste de adquisición se podrá determinar fácilmente e incluirá además del importe facturado por el vendedor, todos los gastos adicionales que estén relacionados con la novación subjetiva de las autorizaciones a favor del adquirente, tales como honorarios de profesionales o tasas ⁶.

2.2. Otorgamiento gratuito por la agencia reguladora.

El sistema de concesiones recientemente instaurado en nuestro país otorga a las empresas que surjan de una operación de concentración el derecho a obtener de forma gratuita nuevas licencias de transporte, aunque con carácter fuertemente restringido y condicionado al cumplimiento de determinadas condiciones; entre otras, se limita el número de concesiones a un máximo de diez licencias cada tres años, que además serán intransmisibles durante dicho período.

A nivel internacional, el IASC (1998c, párrafo 33) regula explícitamente el tratamiento contable de las *adquisiciones gratuitas de activos inmateriales mediante una subvención oficial*, aplicable a cualquier derecho de acceso a recursos de naturaleza limitada transferido por una agencia pública en beneficio de una empresa. En su pronunciamiento, el IASC remite al tratamiento contable de las *subvenciones de capital*, donde se contemplan dos criterios alternativos (1994, párrafos 24-27):

- (i) Un primer criterio análogo al previsto en la normativa española en relación con las *adquisiciones de activos del inmovilizado sin contraprestación*, consistente en reconocer el activo por su valor razonable (valor de mercado) con abono a una cuenta de ingresos diferidos, que será traspasada a resultados sobre una base sistemática y racional a lo largo de la vida útil del activo.
- (ii) Alternativamente, se puede asignar un valor nulo al activo recibido que de este modo figura valorado en contabilidad únicamente por el importe de los costes directos incurridos para su puesta en condiciones de funcionamiento ⁷.

⁶ Vid. Plan General de Contabilidad (PGC): Normas 4 y 5 y la posterior Resolución de 21 de enero de 1992, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del Inmovilizado Inmaterial (RICAC).

⁷ Esta segunda opción es asimismo contemplada dentro del ámbito profesional por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA, 1991, págs. 21-22; 1991, pág. 36), pero no por el PGC y la posterior RICAC.

Ambos criterios conducen a una misma solución contable en relación con las licencias de transporte adquiridas gratuitamente de la Administración bajo el régimen de concesiones actual, puesto que el hecho de que la agencia reguladora establezca su intransmisibilidad durante un plazo de tres años contados desde su otorgamiento determina que el valor razonable de estas licencias se deba considerar nulo. Efectivamente, la evolución previsible del sistema de concesiones hacia una descontingentación plena en los prolegómenos del nuevo milenio supondría la pérdida de la canjeabilidad de estos activos, circunstancia que aconseja la adopción de criterios de máxima prudencia valorativa, reflejándose las licencias otorgadas gratuitamente por la Administración exclusivamente por el importe capitalizado de los gastos adicionales relacionados con el activo.

2.3. Adquisición como parte de un grupo de activos o de una empresa entera ⁸.

En estas operaciones, la empresa adquirente deberá distinguir los activos inmateriales identificables de aquellos que adolecen de identificación específica, ya que el coste de los mismos se determinará de forma diferente (APB, 1970, párrafo 26; IASC, 1998a, párrafos 39 y 41):

- (i) El coste de los activos inmateriales identificables será una parte asignada del coste total del conjunto de activos o empresa adquirida, basada en los valores razonables de los activos individuales.
- (ii) Todo exceso del coste de adquisición sobre la participación del adquirente en el valor razonable de los activos y pasivos identificables de la empresa adquirida, debe ser calificado como un fondo de comercio y reconocido como un activo en los estados financieros de la empresa adquirente.

Se trata, en definitiva, de aislar las partidas incorporables a elementos patrimoniales individuales, diferenciándolas de aquellos elementos intangibles que están integrados en el conjunto de la empresa y unidos a ésta de forma indisoluble. Como hemos argumentado anteriormente, las licencias de transporte representan activos inmateriales perfectamente identificables, cuyo valor puede

⁸ La normativa contable nacional oficial sobre las *combinaciones de empresas* es parcial y se circunscribe al somero tratamiento del fondo de comercio en el PGC y la posterior RICAC, al Borrador de Normas de Contabilidad aplicables a las Fusiones y Escisiones de Sociedades, elaborado en el seno del ICAC y aún pendiente de aprobación, y a las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, en el marco de los grupos de sociedades, siendo la mayor parte de la regulación de carácter mercantil y fiscal. A nivel internacional, el tratamiento contable de las combinaciones de empresas es abordado por el IASC en la *International Accounting Standard* (IAS), núm. 22 (revisada en 1998), en relación con cualquier fórmula de crecimiento externo que suponga la integración de dos o más sociedades bajo una única unidad de decisión con independencia de la estructura legal o fiscal de la operación, donde se prevé un tratamiento diferenciado según se trate de *operaciones de adquisición* o de *unificación de intereses*. Dado que la mayor parte de los procesos de concentración empresarial realizados en el mundo de los negocios tienen la naturaleza de adquisiciones, el contenido de este apartado se centra exclusivamente en este tipo de operaciones.

medirse con suficiente fiabilidad con referencia a un mercado secundario. Por lo tanto, dichos activos deberán contabilizarse separadamente, aun cuando no hubiesen sido reconocidos por las empresas integradas (IASB, 1998c, párrafo 31).

En los Estados Unidos, el FASB fue requerido para clarificar el tratamiento contable de las licencias de transporte con motivo de la liberalización del sector en 1980. En su análisis, la Comisión encontró evidencia de que, con frecuencia, las empresas de transporte tendían a incluir el coste de las licencias de transporte dentro del fondo de comercio, basándose en que las adquisiciones de licencias de transporte estaban ligadas a otros beneficios adicionales, tales como una cartera de clientes, conocimientos del mercado, arrendamientos y localizaciones favorables sobre terminales de carga y determinados equipos ya establecidos, así como un personal cualificado y experimentado. En su pronunciamiento, el FASB (1980, párrafos 3, 15, 16 y 19) reconoce la realidad de que las licencias de transporte pueden contribuir a que la empresa incremente su eficiencia comercial y operativa, por ejemplo, mediante la adquisición de negocios establecidos o la consecución de economías de escala o sinergias correspondientes a una dimensión de empresa y flota óptimas, pero concluye que las empresas que no lo hubiesen hecho antes deberían asignar entonces sus costes a las licencias atendiendo a las circunstancias existentes en el momento en que dichos activos fueron adquiridos; el fundamento de esta decisión radica en que los beneficios económicos que incorporan las licencias de transporte residen en una ventaja competitiva que dimana de la intervención administrativa en el sector y que consiste en el beneficio de la protección contra la competencia, cuya naturaleza exclusiva está respaldada con referencia a un mercado secundario, lo que las convierte en elementos diferenciados del fondo de comercio. Por otro lado, algunas empresas de transporte puede que hayan construido negocios exitosos y generado fondos de comercio al amparo de las licencias de transporte, pero de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, únicamente el fondo de comercio adquirido a título oneroso puede afluarse en contabilidad.

3. Amortización.

Según el régimen administrativo vigente, las licencias de transporte se otorgan sin plazo de duración prefijado, si bien su validez queda condicionada a la comprobación periódica (visado cada dos años) de las condiciones que originalmente justificaron su otorgamiento. La vida económica de dichos activos vendrá determinada por el período durante el cual la empresa titular de las autorizaciones prevé que pueda beneficiarse del privilegio a ejercer la actividad de transporte público pesado de ámbito nacional en condiciones de competencia limitada.

La amortización de los activos inmateriales ha sido tradicionalmente un asunto polémico, ya que la determinación de la vida útil de los mismos acarrea dificultades evidentes ante el elevado grado de incertidumbre que suele rodear los beneficios económicos futuros esperados de dichos activos, especialmente en el caso de aquellos intangibles que carecen de protección legal durante un período temporal determinado o que se encuentran sometidos a sustanciales fluctuaciones en su valor porque los beneficios que incorporan dependen de ventajas competitivas (KIESO y WEYGANDT, 1992, pág. 589).

Existen posiciones radicales que rechazan la amortización sistemática del inmovilizado inmaterial, ya que el plazo de amortización elegido sería en todo caso arbitrario, y esta circunstancia conduciría a una inadecuada aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos. Con el fin de consensuar una solución a esta problemática que afiance la relevancia, fiabilidad y comparabilidad de los estados financieros, la mayoría de la profesión contable se ha inclinado por establecer períodos máximos de amortización⁹. Este criterio trata de anteponer el pragmatismo y la prudencia, y resulta congruente con el argumento de que la realidad del mercado constata que los beneficios económicos que representan los activos inmateriales, incluso aquellos con una vida legal indeterminada, no perduran eternamente (APB, 1970, párrafo 23). Así, las empresas de transporte norteamericanas amortizaban con anterioridad a la liberalización del sector en 1980 sus licencias de transporte durante un período de cuarenta años, que coincide con el plazo máximo previsto por la regulación de aquel país para cualquier activo inmaterial (FASB, 1980, párrafo 11).

En el caso español, el marco regulador de las actividades de transporte vigente presume una liberalización gradual y progresiva del sector hacia la supresión de las restricciones cuantitativas que afectan al segmento de vehículos públicos pesados de largo recorrido. Por otro lado, la liberalización del cabotaje en julio de 1998 podría suponer nuevas entradas, incrementando la competencia en el mercado nacional; así lo constata la referencia histórica de la liberalización del transporte de mercancías por carretera en Canadá en 1987, motivada en buena medida por el impacto directo del incremento en la competencia procedente de los transportistas estadounidenses a raíz de la desregulación del sector en los Estados Unidos (BUTTON, K., 1993, pág. 254). Estas circunstancias acrecientan la incertidumbre que rodea los beneficios oligopolísticos asociados con las licencias de transporte, por lo que a nuestro juicio es razonable optar por la elección de plazos de amortización lo más prudentes posibles. Quizás, atendiendo al límite máximo de carácter convencional que nuestra normativa prevé en relación con otros activos inmateriales sometidos a un elevado grado de incertidumbre en relación con los ingresos futuros esperados, debería tomarse como referencia un plazo máximo de cinco años para la amortización de las licencias de transporte. Además, de este modo se armonizarían los criterios de amortización de las licencias con el fondo de comercio, neutralizándose, en consecuencia, las posibilidades de arbitraje o discrecionalidad contable en el tratamiento de las combinaciones de empresas. En todo caso, deberán revisarse a cada fecha de cierre el plazo y método de amortización elegidos, para introducir los cambios que en las estimaciones inicialmente realizadas se pudiesen derivar de los cambios que se produzcan en la regulación o en la evolución del sector.

⁹ Así, por ejemplo, en los Estados Unidos se establece un plazo máximo de cuarenta años para amortizar cualquier activo inmaterial (APB, 1970, párrafo 29), y en Australia, la *Australian Accounting Research Foundation*, lo fija en veinte años. Por su parte, el IASC (1998c, párrafos 79-87) no fija plazos máximos de amortización en relación con el inmovilizado inmaterial, sino que instaura la presunción refutable de que la vida útil de todo activo inmaterial es a lo sumo de veinte años, en coherencia con el hecho de que los horizontes de planificación empresarial rara vez superan dicho plazo; si la vida útil del activo superase los veinte años, se establecen minuciosos tests de devaluación anuales. Para un detallado estudio comparativo internacional sobre esta materia puede consultarse la interesante obra de ORDELHEIDE, D. *et al.* (1995).

4. Depreciaciones extraordinarias.

La normativa española establece que las pérdidas coyunturales de carácter reversible se contabilicen mediante la dotación de las oportunas provisiones, las cuales se anularán en la medida en que desaparezcan las causas que motivaron la corrección de valor del activo inmaterial; en particular, se deberá reconocer una pérdida por devaluación de un activo cuando el valor recuperable del mismo sea inferior a su valor neto contable. Para determinar el valor recuperable de un activo, el IASC establece que se deberá elegir el mayor de los siguientes dos importes (1998b, párrafos 16-56):

- (i) *Valor en uso*, que se define como el importe presente de los flujos de caja futuros estimados derivados del uso continuado del activo y de la venta del mismo al final de su vida útil, descontados a una tasa antes de impuestos que refleje la rentabilidad que el mercado de capitales exigiría para una inversión equivalente; y
- (ii) *Valor neto de venta*, que representa la cuantía que se obtendría en una transacción libre entre partes experimentadas, neta de los gastos asociados a la operación.

Además, si el activo no genera flujos de caja ampliamente independientes de los flujos de otros activos, la empresa deberá determinar el valor recuperable a nivel de grupos identificables de activos que generen flujos de caja en gran medida independientes de otros activos o grupos de activos. A tal efecto, será preciso considerar factores diversos, entre otros, los criterios que emplea la dirección para planificar y controlar las operaciones del negocio (por líneas de productos, ramas de actividad, áreas geográficas, etc.), así como para la toma de decisiones acerca de la continuidad o venta de los activos y actividades de la empresa (IASC, 1998b, párrafos 65-72). Por ejemplo, es habitual que una empresa de carga completa dedicada al transporte nacional de mercancías gestione su flota de forma conjunta, sin asignar vehículos concretos a rutas o clientes fijos, sino planificando semanal, o incluso diariamente, la asignación óptima de cargas en función de los medios técnicos disponibles. La dirección se centraría en controlar la rentabilidad y productividad a nivel de delegaciones comerciales, clientes y rutas, conductores, medios de transporte utilizados (flota propia, subcontratados), etc. En este supuesto, múltiples factores exógenos afectan al rendimiento de cada vehículo individual (exigencias de los clientes, rutas, habilidad de los planificadores, etc.), de modo que el grupo identificable de activos de más reducida dimensión que genera flujos de caja ampliamente independientes lo constituye la flota en su totalidad.

Por otro lado, la supresión de las restricciones cuantitativas actuales traería consigo una devaluación irreversible del derecho económico que incorporan las licencias de transporte, puesto que supondría la eliminación de las barreras de entrada al mercado y la consiguiente desaparición del beneficio contra la competencia. La pérdida del valor de mercado de las autorizaciones sería una consecuencia manifiesta de dicha devaluación, como ha ocurrido en otros países tras la liberalización del sector. Como se ha significado en apartados anteriores, el FASB (1980)

abordó el tratamiento contable de los activos inmateriales de las empresas norteamericanas de transporte de mercancías por carretera afectadas por la liberalización del sector en 1980, disponiendo que el valor neto contable de las licencias de transporte fuese saneado con cargo a resultados extraordinarios del ejercicio para reflejar las pérdidas efectivas de valor experimentadas por dichos activos a consecuencia de la descontingentación del sistema de concesiones; este pronunciamiento del FASB suscitó enorme controversia entre las compañías transportistas, y determinó que se contabilizasen pérdidas por valor del 15 por 100 de los fondos propios de la industria en los Estados Unidos.

IV. ASPECTOS FISCALES DE LAS LICENCIAS DE TRANSPORTE. ESPECIAL REFERENCIA A LAS CARACTERÍSTICAS DEL MARCO DE RELACIONES ENTRE CONTABILIDAD Y FISCALIDAD

Como se delimita en la introducción, el objeto de este trabajo se circunscribe a aquellos aspectos fiscales con una especial incidencia en la contabilidad de las licencias de transporte, y para ello se han tomado como referencia fundamental las normas reguladoras del Impuesto sobre Sociedades (IS). Sin embargo, se incluyen determinadas referencias relevantes a la normativa que regula la fiscalidad de los empresarios sometidos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), aunque con carácter marginal, atendiendo a que su contenido puede condicionar ciertamente el tratamiento contable de estos activos inmateriales al tratarse de un sector muy atomizado y con elevados índices de subcontratación entre grandes y pequeñas empresas, donde las transmisiones de licencias pueden suponer, con frecuencia, la interacción de regímenes fiscales diversos.

1. Incidencia histórica de las normas fiscales en el reconocimiento contable de las licencias de transporte.

Sin duda, la fiscalidad ejerce una notable influencia sobre la actuación de los empresarios, algunas veces por el expreso deseo del legislador de utilizar las normas fiscales como instrumento de primer orden para modificar determinados comportamientos, en otras ocasiones, como consecuencia del interés de los sujetos afectados por minimizar sus costes fiscales. Sea como fuere, lo cierto es que históricamente la regulación del IS ha supuesto una seria traba para que los empresarios recogieran en sus balances las licencias de transporte que adquirían, bien originariamente de la Administración, o bien a terceros transportistas. Efectivamente, el tratamiento dispensado a este tipo de activos, y en general a los demás elementos del inmovilizado inmaterial desde el ámbito fiscal, se ha caracterizado por severas restricciones a la deducibilidad de los gastos derivados de las correcciones de sus valores iniciales y por el completo gravamen de los beneficios obtenidos en su transmisión, que comentamos sucintamente en los párrafos siguientes.

La normativa del IS vigente hasta 1995 invadía plenamente el marco contable; así, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS) de 1982¹⁰ era un auténtico código de reglas de valoración y registro de las diferentes partidas patrimoniales, con una clara vocación de transformar la contabilidad en un instrumento para el control de los impuestos¹¹. Según las definiciones contenidas en su articulado, las licencias de transporte quedaban integradas dentro de la categoría de elementos del inmovilizado inmaterial no amortizable, cuyo tratamiento fiscal-contable tenía tres rasgos destacables:

- (i) Únicamente se reflejarían en el activo del balance cuando hubieran sido adquiridos mediante una contraprestación. De no mediar contraprestación, la expresión de su valoración económica quedaba limitada al uso de cuentas de orden o de anotaciones marginales en el balance (art. 65).
- (ii) No podían ser amortizados sistemáticamente en un plazo de tiempo razonable. Si alguien se empeñaba en dotar amortizaciones, este gasto no sería deducible fiscalmente (art. 66).
- (iii) Se admitía la deducibilidad fiscal de las depreciaciones extraordinarias, pero siempre que pudiera probarse que la pérdida efectiva de valor se había producido en el ejercicio de su contabilización. En la práctica, la prueba exigida era de imposible aportación (art. 50).

Este régimen fiscal -en particular, la imposibilidad de deducir las amortizaciones- desincentivaba al adquirente de una licencia de transporte a la hora de reflejar su valor en el activo del balance, máxime considerando que este tipo de inmovilizado no disfrutaba de deducciones en la cuota, ni servía para materializar reinversiones, ventajas que se reservaban exclusivamente para los activos materiales. Tampoco existía especial interés por parte del transmitente en manifestar claramente la venta, puesto que el beneficio obtenido quedaría incorporado en su totalidad a la base del impuesto, sin posibilidad de aplicar exenciones por posteriores reinversiones en otros elementos del inmovilizado¹². En este contexto de severa fiscalidad no es de extrañar que los transportistas ocultaran las ventas de licencias o su verdadero precio, o bien aparentaran la conclusión de otro tipo de operaciones (ventas de vehículos, servicios de transporte, etc.).

¹⁰ Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre (derogado), por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOES del 21 a 27 de octubre y 4 de noviembre).

¹¹ Los preceptos con contenido contable del RIS de 1982 se localizaban principalmente en los artículos 37 a 155. De la injerencia en el marco contable es fiel reflejo la redacción del artículo 38, donde se dispone que «A los efectos de este Impuesto, se entenderán como valores contables los que resulten de la aplicación de los principios generales de contabilización y de los criterios y reglas establecidos en este Reglamento».

¹² La discriminación respecto a los activos materiales era aún más patente si el vendedor de las licencias era un transportista individual acogido al comúnmente denominado *sistema de módulos* del IRPF; así, el artículo 22 del Reglamento del IRPF, en la redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 1997, establecía que «En el rendimiento neto calculado mediante el método de estimación objetiva se entenderán incluidos los incrementos y disminuciones patrimoniales, con excepción de los procedentes de bienes inmuebles, buques y activos fijos inmateriales...».

La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) ¹³, en vigor desde el 1 de enero de 1996, ha mejorado la situación anterior, con dos modificaciones de particular consideración: el reconocimiento expreso de la autonomía de las normas contables y la conexión entre el resultado contable y la base del impuesto. Después de esta reforma, la contabilidad se rige exclusivamente por sus propias disposiciones, encuadradas en el ámbito mercantil e independientes de la norma fiscal; adicionalmente, el legislador fiscal acepta el resultado contable, es decir, el obtenido de la aplicación de los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados, como principal componente del resultado fiscal, completándose la determinación de la base imponible del impuesto con la aplicación de ciertas correcciones o ajustes cuya trascendencia se circunscribe exclusivamente al cálculo de la cuota tributaria ¹⁴.

Además, la vigente LIS admite la deducibilidad fiscal de las dotaciones a la amortización de los activos inmateriales y establece la aplicación a estos elementos de las mismas reglas previstas en relación con el inmovilizado material sobre corrección monetaria y diferimiento de impuestos en el caso de su transmisión ¹⁵, armonizándose ostensiblemente la fiscalidad de ambas rúbricas del balance ¹⁶. En el escenario actual, podemos concluir que las empresas transportistas deben registrar las licencias de transporte según los principios contables y las reglas de valoración que se han expuesto en los apartados anteriores, sin prejuicios de índole fiscal, de modo que los estados financieros formulados sean un fiel reflejo del patrimonio, de la situación financiera y del excedente económico de las empresas.

¹³ Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de diciembre).

¹⁴ La separación de los ámbitos fiscal y contable se establece inicialmente en la disposición final séptima del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el nuevo PGC. Sin embargo, dada la íntima relación entre contabilidad y fiscalidad, la genérica derogación de las disposiciones contables contenidas en el RIS creaba problemas interpretativos de muy difícil solución. Por ello, la publicación de la Ley 43/1995 ha clarificado definitivamente este panorama, en particular por lo dispuesto en su artículo 10, apartado 3, donde se dispone que «En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas».

¹⁵ Para completar la referencia realizada al régimen de módulos del IRPF, diremos que a partir del 1 de enero de 1998 se ha equiparado el tratamiento dispensado a las transmisiones de los elementos del inmovilizado inmaterial con los del inmovilizado material, ya que según lo dispuesto en el artículo 25 del Reglamento del IRPF vigente hasta 31 de diciembre de 1998, la incorporación de los beneficios depende de si el importe de las enajenaciones de inmovilizado supera o no las 500.000 pesetas, y no de la inclusión del elemento en una u otra categoría del inmovilizado. La nueva Ley del IRPF (Ley 40/1998, de 9 de diciembre), aplicable desde 1 de enero de 1999, establece la continuidad de las normas reglamentarias anteriores, hasta tanto se dicte su propio Reglamento y siempre que no se opongan a los preceptos de dicha ley.

¹⁶ No obstante, aún se mantiene un tratamiento discriminatorio en favor de los elementos materiales sobre los inmateriales en el régimen de las empresas de reducida dimensión (cifra de negocios inferior a 250 millones de pesetas), puesto que los incentivos especiales de libertad de amortización y exención por reinversión se reservan a elementos del inmovilizado material (arts. 123, 124 y 127 de la Ley 43/1995).

2. Principales divergencias entre criterios contables y fiscales en base a la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.

La remisión global a las normas contables permite a la vigente LIS omitir la regulación detallada de todas y cada una de las partidas que integran la base imponible. En esta materia, la ley fiscal se limita a regular aquellos extremos en que se desmarca de los principios contables; dicho en otros términos, existe un *numerus clausus* de criterios fiscales propios, que provocan divergencias entre el resultado contable y la base del impuesto. A continuación se analizan las particularidades que afectan a las licencias de transporte ¹⁷, siguiendo el mismo esquema apuntado al analizar su tratamiento contable.

2.1. Reconocimiento como activo de las licencias de transporte.

La nueva LIS no hace mención en ninguno de sus preceptos a los requisitos a considerar para el reconocimiento de activos, y por ello acepta sin reparos los criterios contables, que como hemos visto, otorgan a las licencias de transporte la categoría de activos inmateriales.

2.2. Valoración inicial.

En el supuesto de adquisición específica de dichos activos a otros transportistas, la normativa fiscal admite con carácter general la valoración contable del coste de adquisición. No obstante, establece determinadas precauciones ante posibles distorsiones en la valoración asignada por los particulares bajo determinadas operaciones (permutas, aportaciones a sociedades, vinculación de las partes, etc.), imponiendo a efectos fiscales el *valor normal de mercado* ¹⁸. En tales supuestos se genera una diferencia permanente en el transmitente, quien deberá integrar en su base imponible el exceso del valor normal de mercado sobre el valor contable; paralelamente, para el adquirente se generan otras diferencias permanentes de igual importe, pero de signo contrario, que se pondrán de manifiesto en ejercicios posteriores a medida que se amortice la licencia o en el momento de su transmisión.

¹⁷ Las particularidades que se exponen no son exclusivas de las licencias de transporte, sino que corresponden en general a todos los elementos del inmovilizado inmaterial. Además, los comentarios realizados son extensibles en su gran mayoría a los empresarios sometidos al régimen de *estimación directa* del IRPF, en la medida en que determinen sus rendimientos bajo el régimen de estimación directa, puesto que el artículo 42 de la Ley 18/1991 -en vigor hasta 31 de diciembre de 1998- y el artículo 26 de la Ley 40/1998 -en vigor desde 1 de enero de 1999- establecen para estos supuestos la aplicación automática de los preceptos del IS. No obstante, a partir del 1 de enero de 1999 las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de elementos afectos no se incluyen entre los rendimientos netos de las actividades económicas, y su cuantificación se efectuará según las reglas generales del nuevo IRPF, que son diferentes a las del IS.

¹⁸ Esta materia se regula en los artículos 15 y 18 de la Ley 43/1995.

En el supuesto de otorgamiento gratuito de nuevas licencias de transporte por la Agencia reguladora como consecuencia de un proceso previo de integración, el valor inicial fiscal coincidirá con el asignado en contabilidad, es decir, el importe de los gastos incurridos en los trámites administrativos. En este sentido, cabe matizar que aunque la adquisición de las nuevas licencias se calificase legalmente como una *adquisición a título gratuito*, la imposibilidad de transmitir las a terceros determina que carezcan de un *valor normal de mercado*, que es la referencia adoptada por la norma fiscal para gravar el incremento patrimonial. Por otro lado, las amortizaciones contables que se practiquen en el futuro sobre los gastos capitalizados no serán deducibles fiscalmente, pues como veremos, uno de los requisitos para que dicha deducibilidad resulte admisible es que los elementos del inmovilizado inmaterial se hayan puesto de manifiesto en virtud de adquisiciones a título oneroso ¹⁹, circunstancia que no concurre en el caso analizado. Esta limitación fiscal conduce, en los ejercicios en que se contabilicen las amortizaciones correspondientes, a unas diferencias calificadas en principio como permanentes, que podrán no obstante revertir cuando se pruebe la depreciación irreversible de las licencias.

2.3. Transmisión de licencias.

El resultado contable derivado de la transmisión del activo se calcula por diferencia entre el precio de venta y su valor neto contable. Hasta el 31 de diciembre de 1998, el artículo 15, apartado 11 de la LIS permite minorar las rentas positivas obtenidas en dicha transmisión en aquella parte que se estima corresponde a los efectos de la inflación. El cálculo de la depreciación monetaria se realiza a través de unos índices correctores que se aprueban anualmente, aplicados tanto al valor de adquisición como a las amortizaciones periódicas; en todo caso supone una diferencia permanente entre el resultado contable y el fiscal. A partir del 1 de enero de 1999, la corrección monetaria sólo se admite en el supuesto de transmisión de bienes inmuebles.

También se encuentra relacionado con la transmisión de elementos de inmovilizado el incentivo fiscal a la reinversión de beneficios extraordinarios; básicamente se trata de diferir y fraccionar el beneficio fiscal obtenido en un determinado ejercicio, a condición de que las empresas reinviertan el importe obtenido en la transmisión ²⁰. En la liquidación del impuesto, el traslado de la carga tributaria a otros ejercicios se traduce lógicamente en una diferencia temporal.

¹⁹ Vid. penúltimo párrafo del artículo 15.3 y artículo 11.4 a) de la Ley 43/1995.

²⁰ Vid. artículo 21 de la Ley 43/1995.

2.4. Correcciones valorativas.

La vigente LIS y el reciente Reglamento²¹ regulan detalladamente los requisitos para la admisión como gasto deducible de las dotaciones a la amortización de los elementos del inmovilizado; de hecho, esta materia es la más representativa de las diferencias existentes entre criterios fiscales y contables. En los apartados anteriores se argumenta la conveniencia de adoptar plazos de amortización contable prudentes en relación con las licencias de transporte, no superiores a los cinco años, pero la deducibilidad fiscal de este gasto presenta las siguientes peculiaridades²²:

- (i) El gasto sólo podrá ser deducido si el activo ha sido puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso, en la que, además, la entidad adquirente no pertenezca al mismo grupo empresarial que la transmitente. Si se incumple cualquiera de los dos requisitos anteriores, la dotación contable no será deducible, generándose una diferencia que en principio es permanente, pero que podrá revertir con motivo de la posterior transmisión de la licencia o de su depreciación irreversible.
- (ii) Cumpliendo los requisitos anteriormente señalados, la deducibilidad de la dotación se encuentra limitada anualmente a una décima parte del importe del activo. Esta limitación generará normalmente una diferencia temporal que revertirá después de que el activo haya sido completamente amortizado en contabilidad.
- (iii) En virtud de la disposición transitoria novena de la Ley 43/1995, el nuevo régimen de deducibilidad de las dotaciones a la amortización se aplica con carácter retroactivo a las licencias adquiridas antes del 1 de enero de 1996, fecha de su entrada en vigor, aun cuando ya estuvieran contablemente amortizadas. Se corrigen de esta forma los efectos de la derogada Ley 61/1978, que no consideraba este gasto como deducible, originándose diferencias permanentes, de signo contrario a las que se debieron contemplar en los ejercicios previos.

Al contrario de lo que ocurre en el caso de las amortizaciones, la norma fiscal no establece criterios específicos para ajustar las depreciaciones extraordinarias contabilizadas para reflejar las pérdidas de valor, reversibles o irreversibles, de las licencias de transporte. Consecuentemente,

²¹ Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 24 de abril).

²² El régimen general de la deducibilidad de las amortizaciones del inmovilizado inmaterial se regula en el artículo 11, apartados 4 y 5 de la Ley 43/1995. Para las empresas de reducida dimensión, el porcentaje de deducción fiscal máximo se puede elevar hasta el 15 por 100 (art. 125.5 de la Ley 43/1995), porcentaje que también se aplica en el régimen de módulos del IRPF [Instrucción 2.2 b) de la Orden de 13 de febrero de 1998].

asume las reglas establecidas por la legislación contable, sin que se produzcan diferencias a considerar en la liquidación del impuesto. No obstante, debemos matizar que en el supuesto de que las licencias se hubieran adquirido a título gratuito o existiera vinculación a efectos de grupo entre adquirente y transmitente, únicamente sería admisible la depreciación irreversible que estuviera debidamente probada por la empresa. En todo caso, los argumentos expuestos en los apartados anteriores para justificar la depreciación irreversible del valor implícito a las licencias de transporte en el supuesto de la liberalización del sector deberían ser a nuestro juicio plenamente asumidos por la Inspección fiscal.

3. Fiscalidad de los procesos de concentración empresarial entre empresas transportistas.

Como ya hemos señalado, el actual, aunque transitorio régimen de administrativo del sector del transporte contempla el otorgamiento gratuito de nuevas autorizaciones de ámbito nacional para vehículos públicos pesados, pero condicionado a un previo proceso de concentración empresarial. El requisito exigido para la obtención de dichas nuevas licencias está fundado en la consecución de un resultado de hecho: la integración en una sola empresa de todas las autorizaciones de transporte público pesado de mercancías de ámbito nacional de las que anteriormente fueran titulares dos o más empresas; el procedimiento jurídico empleado para alcanzar dicho resultado es indiferente, de forma que se acepta cualquier operación mercantil que conlleve la integración.

En consecuencia, los empresarios del transporte pueden estudiar adecuadamente las variadas posibilidades que ofrece nuestro sistema legal, como por ejemplo, la simple venta de las licencias de transporte, la aportación de un negocio de transporte a una sociedad, la fusión de dos sociedades, la adquisición de las acciones de una sociedad por otra con la posterior disolución de la primera, etc. En la elección de la alternativa más conveniente se ponderarán aspectos tales como el contenido patrimonial de la integración, la facilidad de llevar a cabo la operación, la urgencia de concluirla, los requisitos formales, los gastos de ejecución y, obviamente, las repercusiones fiscales para las empresas transmitente y adquirente.

Desde la perspectiva fiscal, las consecuencias de elegir un procedimiento u otro para concluir la integración pueden ser muy diferentes, lo cual advierte de la necesidad de su planificación, incluyendo los efectos tributarios que, en su caso, se produzcan para los socios de las empresas. Sin ánimo de hacer un planteamiento riguroso, podemos afirmar que la vigente LIS permite dos formas de enfocar fiscalmente las operaciones de integración:

- (i) *Similitud de las consecuencias contables y fiscales.* La transferencia completa de un negocio o de parte de sus elementos patrimoniales, entre los que se incluyen las licencias de transporte, genera resultados contables en el transmitente por la diferencia entre el valor contable y el valor asignado en la transmisión. El resultado fiscal de la transferencia se compondrá principalmente del resultado contable, al que posiblemente será preciso incor-

porar ciertos ajustes, como los derivados de divergencias entre el valor convenido y el precio de mercado, la actualización monetaria y el diferimiento de beneficios por reinversión. Para el adquirente, el valor fijado por las partes servirá en el futuro como valor fiscal de adquisición a efectos de amortizaciones, depreciaciones extraordinarias y posteriores enajenaciones ²³.

- (ii) *Neutralidad fiscal*. Determinadas operaciones de concentración empresarial (fusiones, escisiones, aportaciones de ramas de actividad y canje de valores) pueden beneficiarse de un régimen fiscal especial que consiste en la no integración en la base imponible de los resultados que se pongan de manifiesto al realizarlas. No hay tributación para el transmitente, pero a cambio el adquirente mantendrá, a exclusivos efectos fiscales, los valores que los diferentes elementos patrimoniales tenían en la entidad transmitente. Obviamente, este método genera importantes ajustes entre el resultado contable y la base imponible del impuesto, tanto en el año de la transmisión como en los posteriores ²⁴.

No se puede afirmar que uno de los dos enfoques sea siempre más favorable, cada uno tiene sus ventajas e inconvenientes relativos. Se debe destacar que la regla fiscal general es la de similitud de las consecuencias contables y fiscales, mientras que la alternativa de la neutralidad en procesos de concentración empresarial está regulada en la LIS como un régimen especial, aplicable exclusivamente a los cuatro tipos de operaciones referidas y siempre con carácter facultativo para los sujetos afectados. Consecuentemente, habrá operaciones de integración de licencias que serán válidas a efectos de obtener gratuitamente nuevas autorizaciones, pero que no podrán gozar de neutralidad fiscal; el ejemplo más sencillo es la venta de todas las licencias de que es titular una empresa en favor de otra.

Por último, significamos que la problemática contable que se plantea en los procesos de adquisición de una empresa o de conjuntos de activos por un precio único, consistente en la asignación de un valor propio a cada elemento patrimonial adquirido, no tiene especial trascendencia fiscal cuando se refiere a la separación del fondo de comercio y de las licencias de transporte. Ambos intangibles tienen idéntico tratamiento fiscal, por lo que en principio sería indiferente la distribución que se efectúe del valor conjunto; sin embargo, debemos acentuar la trascendencia de respetar el reflejo contable separado de dichos activos con el fin de evitar futuras complicaciones en materia de amortizaciones, depreciaciones extraordinarias o transmisiones individuales de las licencias.

²³ En esta materia rige especialmente lo dispuesto en los artículos 15 y 18 de la Ley 43/1995.

²⁴ El régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores se regula en los artículos 97 a 110 de la Ley 43/1995.

V. CONCLUSIONES

A modo de síntesis de los apartados anteriores y para concluir el presente trabajo se exponen las siguientes consideraciones:

- (i) Las licencias de transporte sometidas a regímenes de contingentación o de restricciones cuantitativas de acceso al mercado incorporan derechos de explotación de naturaleza exclusiva que se negocian en un mercado específico y que cumplen los requisitos necesarios para su reconocimiento como activos inmateriales. La contabilidad de estos activos está supeditada a las características del marco regulatorio de las actividades de transporte vigente, cuya evolución previsible hacia una liberalización del sistema actual de concesiones confiere un carácter preeminente al principio contable de prudencia valorativa, que a nuestro juicio se ha de concretar en la observación de las siguientes pautas:
- La asignación de un valor nulo a las licencias adquiridas gratuitamente de la Administración ante el elevado grado de incertidumbre que rodea los derechos comerciales implícitos a las mismas.
 - La adopción de plazos de amortización muy conservadores, no superiores a cinco años, para las licencias adquiridas a terceros.
 - La realización de minuciosos tests de devaluación anuales en relación con estos activos para evaluar en qué medida la apertura progresiva del mercado nacional puede afectar a la rentabilidad de las operaciones de la empresa, contabilizándose en su caso las oportunas depreciaciones extraordinarias, reversibles o definitivas.
 - La valoración y registro separado del coste de las licencias de transporte del fondo de comercio, incluso si dicho desglose no se hubiese hecho con anterioridad, con el objeto de fomentar la transparencia de las correcciones valorativas y las transmisiones de dichas autorizaciones.
 - El saneamiento contra resultados extraordinarios del ejercicio del valor neto contable de las licencias de que fuese titular una empresa en el momento en que sobrevenga la liberalización plena del sector para reflejar la devaluación irreversible de los beneficios económicos inherentes a las mismas.
- (ii) En otro orden, la vigente Ley 45/1995, del Impuesto sobre Sociedades, ha contribuido significativamente a neutralizar las interferencias de los regímenes anteriores en el reconocimiento como activos inmateriales de las licencias de transporte, puesto que establece la armonización fiscal de dichos elementos con las partidas del inmovilizado material y reconoce expresamente la autonomía entre contabilidad y fiscalidad. Sin embargo, pueden surgir divergencias sustanciales entre los criterios fiscales y los principios y normas de valoración contables, entre otras:

- Los preceptos fiscales imponen el valor normal de mercado en determinadas operaciones, tales como las permutas, aportaciones de licencias a sociedades, vinculación entre adquirente y transmitente, etc.
- Las dotaciones a la amortización de las licencias adquiridas a título lucrativo o a una sociedad del grupo no tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible; en estos casos, únicamente la depreciación irreversible probada por la empresa, por ejemplo, con motivo de la liberalización del sistema actual de concesiones, sería en principio admisible desde el ámbito fiscal.
- Según el régimen de concesiones vigente, los procesos de integración empresarial representan la única alternativa para la obtención gratuita de nuevas licencias de la Administración, donde los empresarios del transporte gozan de absoluta libertad para escoger el procedimiento jurídico que cause la integración. No obstante, las repercusiones fiscales de estas operaciones difieren significativamente en función del enfoque seguido por la empresa, por lo que se hace indispensable la adecuada planificación de las mismas.

En definitiva, cabe reseñar que se avecinan cambios trascendentales en la regulación administrativa del sector, cuyas repercusiones económicas han sido ampliamente discutidas a lo largo de este trabajo, al mismo tiempo que se proponían las soluciones contables más adecuadas; lógicamente, en el período actual de transición debe ser el juicio profesional de cada transportista y la revisión de los auditores quienes evalúen en qué medida la evolución del mercado afecta a cada empresa individual. Por su parte, el actual marco de relaciones entre contabilidad y fiscalidad puede calificarse como *aséptico* en cuanto al tratamiento de las licencias de transporte, aunque incorpora una casuística particular que no debe pasar inadvertida a ningún gestor que pretenda una planificación racional de las operaciones relacionadas con las licencias de transporte.

BIBLIOGRAFÍA

- ACCOUNTING PRINCIPLES BOARD (1970): «Intangible Assets», *Opinion*, núm. 17, AICPA, Nueva York.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (1991): «Inmovilizado Inmaterial y Gastos Amortizables», *Serie sobre Principios Contables*, Documento núm. 3, AECA, Madrid.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (1991): «Ingresos diferidos», *Serie sobre Principios Contables*, Documento núm. 12, AECA, Madrid.
- BUTTON, K.J. (1993): *Transport Economics*, 2nd edition, Edward Elgar, Cambridge.

- BUTTON, K.J. *et al.* (1994): *Internalising the social costs of Transport*, ECMT, París.
- BUTTON, K.J. y CHOW, G. (1983): «Road haulage regulation: a comparison of the Canadian, British and American approaches», *Transport Reviews*, núm. 3, págs. 237-264.
- FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J.M. (1996): «Inmovilizado Inmaterial y Gastos Amortizables», en MENÉNDEZ MENÉNDEZ, M. (dir.): *Contabilidad Financiera Superior*, Civitas, Madrid, págs. 365-407.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (1980): «Accounting for Intangible Assets of Motor Carriers», *Statement of Financial Accounting Standards (SFAC)*, núm. 44, FASB, Stamford.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (1985): «Elements of Financial Statements», *Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC)*, núm. 6, Stamford.
- GARCÍA ALCOLEA, R. (1992): «El transporte de mercancías por carretera en la economía española. La reglamentación económica y la problemática actual del sector», en GINÉS DE RUS *et al.* (dir.): *Economía y política del transporte en España y Europa*, Civitas, Madrid, págs. 63-96.
- GARRIDO MIRALLES, P. (1996): *Fusiones en Europa: Aspectos económicos y contables*, ICAC, Madrid.
- GONZALO ANGULO, J.A. y TUA PEREDA, J. (1997): *Normas Internacionales de Contabilidad*, Ediciones del Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid.
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (1991): Resolución de 30 de julio, por la que se dictan normas de valoración del Inmovilizado Material, BOICAC, núm. 6.
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (1992): Resolución de 21 de enero, por la que se dictan normas de valoración del Inmovilizado Inmaterial, BOICAC, núm. 8.
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (1993): «Borrador de normas de Contabilidad aplicables a las Fusiones y Escisiones de Sociedades», BOICAC, núm. 14.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (1989): *Marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros*, Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid, 1997.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (1994): «Contabilidad de las subvenciones oficiales y presentación de las ayudas estatales», *Norma Internacional de Contabilidad (NIC)*, núm. 20, Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid, 1997.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (1998a): «Business Combinations», *International Accounting Standard (IAS)*, núm. 22 (revisada), IASC, Londres.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (1998b): «Impairment of Assets», *IAS*, núm. 36, IASC, Londres.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (1998c): «Intangible Assets», *IAS*, núm. 38, IASC, Londres.
- KIESO, D.E. y WEYGANDT, J.J. (1992): *Intermediate Accounting*, 7th edition, John Wiley & Sons, Nueva York.
- LARRIBA DÍAZ-ZORITA, A. (1997): «Procesos legales de concentración empresarial», *Dudas, ejemplos y soluciones del Plan General de Contabilidad, Capítulo XVII*. ICAC, Expansión, Coopers & Lybrand, Ed. Recoletos, Madrid.

- LEY 44/1978, de 8 de septiembre (derogada), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 11 de septiembre).
- LEY 61/1978, de 27 de diciembre (derogada), del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 30 de diciembre).
- LEY 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 7 de junio).
- LEY 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de diciembre).
- LEY 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.
- LÓPEZ DÍAZ, A. Y MENÉNDEZ MENÉNDEZ, M. (1991): *Contabilidad financiera*, Alfa Centauro, Madrid.
- MATAS PRAT, A. (1995): «Efectos de la desregulación del transporte de mercancías por carretera», en GARCÍA DELGADO, J.L. (dir.): *La regulación de los transportes en España*, Civitas, Madrid, págs. 203-261.
- ORDELHEIDE, D. *et al.* (1995): *Transnational Accounting*, Macmillan Press, London.
- ORDEN DE 2 DE JUNIO DE 1987, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las especiales características de las Empresas de transportes terrestres (BOES de 24 de junio, 20 de julio y 21 de septiembre).
- ORDEN DE 23 DE JULIO DE 1997, por la que se desarrolla el Reglamento de la Ley de Ordenación de los Transportes Terrestres en materia de autorizaciones de transporte de mercancías por carretera (BOE de 31 de julio).
- REAL DECRETO 2384/1981, de 3 de agosto (derogado), por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOES del 24, 26 y 27 de octubre).
- REAL DECRETO 2631/1982, de 15 de octubre (derogado), por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOES del 21 a 27 de octubre y 4 de noviembre).
- REAL DECRETO 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (BOE de 27 de diciembre).
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (BOE de 27 de diciembre).
- REAL DECRETO 1841/1991, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 31 de diciembre).
- REAL DECRETO 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 24 de abril).
- REAL DECRETO 1136/1997, de 11 de julio, por el que se modifica parcialmente el Reglamento de la Ley de Ordenación de los Transportes Terrestres (BOE de 23 de julio).
- WINSTON, C. *et al.* (1990): *The economic effects of surface freight deregulation*, The Brookings Institution, Washington.