

Una parcela en la contabilidad-fiscaldad en España: ¿la utilidad de las normas de actualización y regularización de balances: 1961-1996?

María del Carmen Cámara Barroso

Programa de Doctorado "La Gestión de la Empresa ante la Globalización"
Departamento de Economía Financiera y Contabilidad
Departamento de Organización de Empresas, Marketing y Sociología
Universidad de Jaén
ccamara@ujaen.es

Resumen

Este trabajo aborda una de las parcelas que relacionan la contabilidad y la fiscalidad empresarial en España: las normas de regularización y actualización de balances (1961-1996). Hemos realizado un análisis histórico de las distintas disposiciones presentes en nuestro ordenamiento, desde entonces hasta 1996, y de las que no ha existido ninguna nueva versión. Estas normas han sido justificadas por su importancia para la mejora de la calidad de la información contable y como una buena solución en las cargas tributarias de las empresas. Para conocer la utilidad que pudieran haber tenido para la contabilidad y la fiscalidad empresarial, hemos recabado la opinión experta de los académicos y profesionales que han tenido una mayor presencia e influencia en la relación contabilidad-fiscalidad, con la perspectiva que puede dar estos catorce años desde la última norma aplicada.

INTRODUCCIÓN

En una situación de estabilidad monetaria, la valoración basada en el coste histórico tiene innumerables ventajas, por dotar al sistema de una verdadera objetividad. Ante un cambio de escenario, la depreciación monetaria supone una alteración de la unidad de medida, y esto produce efectos negativos en la información. Por ejemplo, ello origina que el balance se convierta en un agregado heterogéneo que no representa el verdadero valor de la empresa. Pero no sólo la inflación ha podido tener influencia en la falta de representatividad de las cifras contables, sino que en muchos casos ha sido aun más significativa la ocultación de elementos patrimoniales.

Desde el año 1961 se han venido aplicando en España diversas normas de actualización y regularización de balances, siendo la última de 1996. Estas medidas pretendían responder a una petición del mundo empresarial que se quejaba de los efectos que la inflación podía tener en los balances, que están claramente relacionados con el concepto de imagen fiel.

En sus orígenes, con la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957 nació el régimen de las evaluaciones globales, dejando resuelto, desde el punto de vista fiscal, la tributación excesiva originada por el fenómeno inflacionista. Con esta medida se estableció una nueva sistemática para la determinación de las bases tributarias, consistente en el establecimiento de los beneficios por sectores de actividad económica, mediante cálculos estadísticos, y con autonomía de los resultados obtenidos; en definitiva, se trataba de un sistema

algo “rudimentario” de estimación objetiva, que entroncaba con la escasez de la administración tributaria y la ausencia de una contabilidad empresarial generalizada. La contabilidad dejó de valer entonces; para empezar a usarla había que actualizarla. Los sistemas de estimación objetiva global obviaban la contabilidad empresarial, lo que daba lugar a que las empresas no la llevaran, o en caso de llevarla no fuera representativa.

Con las primeras leyes de regularización se permitió a las empresas, con lo que podríamos denominar una suerte de “amnistía fiscal”, la incorporación de aquellos valores que no estaban reflejados en contabilidad. En este contexto, la actualización propiamente dicha –esto es, la revaluación de los valores del balance- se presentaba como una medida de carácter complementario para conseguir una cierta homogeneidad de valoración entre los elementos incorporados y los que ya existían en contabilidad. Una vez mejorada la calidad de la información financiera de las empresas y normalizada la situación tributaria de los contribuyentes, estas medidas de afloración de elementos ocultos y eliminación de valores no reales dejaban de tener sentido.

En general, en los diferentes momentos de su historia, el contenido de las leyes ha sido el siguiente:

- La regularización inmediata de la contabilidad mediante la corrección de las cifras contables y la creación de una cuenta compensadora, a la que se llama cuenta de regularización o similar.
- Regularización diferida mediante la creación y dotación del fondo extraordinario de reposición (si bien esta solución aparece abandonada en la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964).
- Amnistía fiscal para la incorporación y eliminación en el balance de elementos patrimoniales.

La regularización, frente a la actualización, resuelve la falta de contabilización de un bien. La actualización, por el contrario, trata de resolver un desajuste entre valores contables y valores reales y, por lo tanto, parte de un valor contabilizado. En España se ha hecho uso de la técnica de regularización y actualización de balances¹ en los años 1961, 1964, 1973, 1977, 1979, 1980, 1981, 1983 y 1996. En 1961, 1964, 1973 y 1977, se aplicaron conjuntamente ambas técnicas, mientras que en 1979, 1980, 1981, 1983 y 1996 se autorizó exclusivamente la indiciación de los valores contables.

Nos hemos planteado dos objetivos fundamentalmente:

- Una perspectiva histórica sobre este tema contable y fiscal que a lo largo de treinta y cinco años ha estado presente en nuestra realidad empresarial.

Conocer si estas medidas realmente han sido útiles y relevantes para la contabilidad, y favorable fiscalmente para las empresas, así como intentar explicar las razones de que esta actuación no se haya producido ya más desde 1996. Para ello hemos creído que lo mejor era tener la visión de los expertos de mayor prestigio en este área.

¹ No obstante, tenemos que decir que, a veces, se utiliza el término regularización (en ocasiones en los títulos de las normas) de una forma genérica, para referirse tanto a la regularización en sentido estricto, como la hemos definido, como realmente a sólo una actualización.

METODOLOGÍA

La metodología que hemos seguido la resumimos en las siguientes fases:

1. Hemos realizado un análisis de las distintas normas de actualización y regularización publicadas.
2. Hemos hecho un estudio comparativo de las mismas, relacionándolas con el contexto económico, social y político en el que han sido aprobadas.
3. Hemos realizado un análisis crítico de las distintas aportaciones doctrinales realizadas por los académicos y profesionales.
4. Nuestra contribución fundamental procede de las seis entrevistas que hemos realizado a seis especialistas, que podemos afirmar que son de los más influyentes en España, sobre contabilidad y fiscalidad. Esta afirmación está avalada por lo siguiente: (i) todos ellos han tenido una participación en varias comisiones dentro del ICAC o del Ministerio de Hacienda, como reguladores, técnicos o asesores; (ii) todos ellos han sido miembros del Grupo de Trabajo encargado de elaborar el *Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma. Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España* (2002), bajo la dirección organizativa del ICAC; concretamente, son todos miembros de la Subcomisión encargada del "Estudio de la relación contabilidad-fiscalidad"; (iii) todos ellos han realizado contribuciones al más alto nivel en publicaciones científicas y profesionales y han participado en los eventos más significativos relacionados con la contabilidad-fiscalidad, habiendo sido las referencias más utilizadas por quienes se han adentrado en el estudio de estas materias; y (iv) una gran parte de ellos han tenido actuaciones profesionales importantes como asesores de empresas en los ámbitos contable y fiscal.

Las personas a las que nos hemos dirigido, y de las que hemos tenido su ayuda, han sido las siguientes:

Sixto Álvarez Melcón

Enrique Corona Romero

Enrique Ortega Carballo

Eduardo Américo Cruz

Eduardo Sanz Gadea

Ramón García-Olmedo Domínguez

Las entrevistas son la base fundamental de nuestras conclusiones, ya que está aquí la razón fundamental de la aportación que hacemos con nuestro estudio.

También la visión de los expertos nos ha suministrado un importante conocimiento sobre la utilización y utilidad que han tenido las normas dentro del tejido empresarial español, ya que otras opciones, como podría ser el conocimiento empírico, a través de archivos o a través de las propias empresas no sería factible, ni creemos que se disponga de una información rigurosa sobre la aplicabilidad de estas normas y su influencia en la calidad contable y en la fiscalidad empresarial. Podemos

señalar esta cuestión como una limitación a nuestro estudio actual, a la vez que una posible extensión del mismo.

Sí hemos aprovechado para hacer algunos estudios, a través de información de la Central de Balances del Banco de España, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, de las páginas web de las empresas del IBEX, y un caso especial de una empresa de suficiente entidad que ha aplicado la normativa (Tabacalera, 1996), para ver cuál ha sido su influencia en sus datos contables.

5. Por último, hemos hecho un estudio más particular de la última norma de actualización (1996).

Principales normas de regularización y actualización de balances dictadas en España y la visión de los expertos

Hemos tenido ocasión de comprobar cómo las diferentes leyes han presentado ciertas particularidades, condicionadas en parte por el contexto económico, político y social de la época en que nacieron.

Las principales normas dictadas sobre regularización y actualización de balances², y que a continuación vamos a resumir, son las siguientes:

- Ley 76/1961, de 23 de diciembre.
- Decreto 1985/1964, de 2 de julio.
- Decreto-Ley 12/1973, de 30 de noviembre.
- Ley 50/1977, de 14 de noviembre.
- Ley 1/1979, de 19 de julio.
- Ley 42/1979, de 29 de diciembre.
- Ley 74/1980, de 29 de diciembre.
- Ley 9/1983, de 13 de julio.
- Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio.

La Ley 76/1961, de 23 diciembre, sobre Regularización de Balances, ofrecía en su Exposición de Motivos dos soluciones diferentes. La primera, la regularización de balances, que parecía más adecuada para empresas con inversiones antiguas; la segunda, el fondo de reposición, más apto para empresas nuevas. A tenor de la mencionada Exposición de Motivos los cuatro objetivos fundamentales que se perseguían eran: (i) conocer sus costes reales de producción; (ii) saber cuál es su beneficio auténtico; (iii) abrir el camino para su integración en otras de dimensiones económicamente racionales; y (iv) colocarlas en situación de poder negociar adecuadamente en orden a la participación de capitales extranjeros.

“En el 61 no tuvo mucho éxito, no se metió nadie en este negocio, en el Texto Refundido se apuntaron algunos más”, afirma Enrique Corona. La Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, autorizó al Ministerio de Hacienda para adaptar las normas de la Ley 76/1961, de 23 de diciembre, y para que se publicara un Texto Refundido. Finalmente, el Texto Refundido de la Ley de Regularización de Balances de 1964 se incardinó en el contexto de una

² Junto a ellas, han existido numerosos textos normativos (órdenes, reales decretos, reales decretos-leyes, leyes, etc.) que han desarrollado aspectos concretos de las mismas.

dictadura en pleno desarrollismo tecnocrático (Plan de Estabilización, 1959-1961) pero con una inflación importante.

La promulgación del Decreto-Ley 12/1973, siguiente en el tiempo, coincidió con el inicio de la crisis económica en los países occidentales, provocada por la fuerte elevación de los precios del petróleo. Por medio de su artículo 20 se restableció la vigencia de la Ley de Regularización de Balances, según su Texto Refundido aprobado por Decreto 1985/1964, de 2 de julio. Sixto Álvarez opina que la regularización del 73 tuvo mucho que ver con la llegada del Plan General de Contabilidad a España; "fue un elemento muy importante". Enrique Ortega recuerda que en 1973 el envite de la norma fiscal consistía en la aceptación de la regularización de balances siempre y cuando se aplicara el plan; "esta es la norma que hizo obligatorio el Plan General de Contabilidad del 73".

Por su parte, la amnistía de la Ley 50/1977 se dio en pleno proceso de transición democrática, una aguda crisis económica y unos índices de inflación desorbitados. Según Eduardo Amérigo, la Ley 50/1977 pretendía un cambio en el sistema, conseguir un sistema que tuviera en cuenta la capacidad; "ahí se acabó lo que había y empezamos de nuevo".

La regularización de 1979 presentó las siguientes características: (i) sólo estaba permitida la actualización de valores; (ii) se prohibió la incorporación de activos ocultos, la eliminación de pasivos ficticios y demás operaciones similares comprendidas en el Texto Refundido; y (iii) se seguía manteniendo la prohibición de actualizar elementos situados en el extranjero.

Por su parte, la Ley de Presupuestos para 1980 constituyó un caso muy particular en cuanto a la regularización de balances se refiere: (i) autorizó a las entidades jurídicas sujetas por primera vez al Impuesto sobre Sociedades como consecuencia de lo dispuesto en la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, a actualizar sus activos fijos materiales; y (ii) autorizó a las personas jurídicas españolas con negocios en el extranjero, sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, a actualizar sus activos fijos materiales situados fuera del territorio español.

En la regularización contemplada por la Ley 74/1980, de 29 de diciembre, que aprobó los Presupuestos Generales del Estado para 1981, la actualización se extendía a los bienes de activo fijo material situados en España y en el extranjero.

La regularización de 1983 coincidió con unos niveles de inflación muy elevados, y la actualización pudo tener cierto sentido económico. A partir de 1983 y hasta 1996 se produce una actitud decididamente contraria a cualquier medida actualizadora. Esta posición se manifiesta en la ausencia de las mismas desde 1983 a 1996. El hecho de que la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, no contemplase la actualización de valores entre sus medidas antiinflacionistas, no hace más que confirmar que la promulgación del Real Decreto-Ley de 1996 fue una decisión política, sometida a las reglas de oportunidad que rigen éstas. Enrique Ortega considera que la actualización de 1996 principalmente se utilizó por las empresas públicas bajo el mandato del Gobierno.

En resumen, en el aspecto económico, las actualizaciones de los años 60, años 70 y principios de los años 80 se dan en el marco de unos niveles de inflación muy superiores a los de la década 1985 a 1995; en estos momentos la inflación no era tan acusada.

Conclusiones

Queremos traer a este apartado de conclusiones especialmente las visiones de nuestros seis entrevistados, que como ya quedó recogido son exponentes en la comunidad científica y en la profesión en este área, ya que realmente han sido protagonistas como normalizadores y como analistas, en la relación contabilidad-fiscalidad, sobre todo en las más recientes, pero también son grandes concededores de todas ellas. Resumimos aquí, en varios apartados, los planteamientos que creemos son más significativos.

1. Las normas de regularización han sido las impulsoras de la moderna contabilidad en España.
2. Un motivo importante -pero no el único- de la aparición en nuestro ordenamiento de las leyes de regularización, era la repercusión de la inflación en las cifras de los elementos patrimoniales, fruto del conservadurismo contable del coste histórico.
3. La motivación esencial para acudir a la regularización ha sido, en general, -con excepciones- de índole fiscal.
4. El primer Plan General de Contabilidad Español (PGC) de 1973 está íntimamente ligado a las normas de regularización, especialmente a la de 1973. Quienes se acogían voluntariamente a esa regularización, debían aplicar obligatoriamente el PGC; por lo que no cabe duda de la importancia de esas normas para la modernización de la contabilidad.
5. Existe una clara relación con el contexto político, social y económico. Son varias las normas en las que se puede encontrar una influencia de la situación política (1977), aunque también haya podido establecerse una correspondencia con reformas fiscales coetáneas.
6. En opinión de los expertos, la técnica utilizada, basada fundamentalmente en coeficientes muy genéricos, es poco productiva y eficaz para su aprovechamiento por la contabilidad, por lo que algunos de ellos entienden que con este sistema la calidad de la información contable no mejoraba, incluso empeoraba.
7. Es incuestionable la dificultad de la separación entre contabilidad y fiscalidad, y ello a pesar de los sustanciales avances producidos, entre los que podemos situar como punto de referencia más significativo la promulgación del Plan General de Contabilidad Español de 1990, que tenía su fundamento en una legislación adaptada a la normativa comunitaria en materia contable. Fue también la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades una norma fundamental en este sentido, a partir de la cual la base imponible procede del resultado contable ajustado. Pese a la necesidad de establecer una separación entre ambas disciplinas, es evidente la existencia de una interrelación entre las mismas.
8. Por último, y a modo de resumen final, queremos recoger algunos comentarios más de los que han realizado nuestros entrevistados, que puedan contribuir a responder a algunos de nuestros interrogantes: la oportunidad de estas medidas para la contabilidad, la importancia que pudo tener (aunque quizás aquí centrado más en la última actualización - 1996-), y la posibilidad de una nueva medida de este tipo:

- Las causas esgrimidas por Sixto Álvarez para el nacimiento de estas medidas fueron las siguientes: deterioro producido por no ser la contabilidad un sistema informativo y la inflación del momento “que hacía que los valores fueran al traste”.
- Eduardo Amérigo sentencia que no se percibe como una mejora de la calidad contable aunque haya podido tener una ventaja fiscal para las empresas.
- Eduardo Amérigo tiene la impresión de que en el 96 el número de empresas acogidas no fue nada elevado; la existencia de un gravamen del 3 por ciento “hizo mucho”.
- Enrique Ortega opina que en el contexto de las Normas Internacionales sería difícil volver a encontrarnos con una actualización de carácter atemporal, aunque estemos aún sometidos a la IV Directiva, y ésta lo permite, “íbamos a ser muy criticados”. Por su parte, Enrique Corona entiende que el concepto de revalorizar es compatible con las Normas Internacionales.
- Eduardo Amérigo opina que “ahora que estamos subidos en la rueda contable de las Normas Internacionales esto sería una cosa impensable, no se entendería en el resto de Europa realizar una valoración con unos índices. Ya el ICAC lo percibió como una intromisión fiscal en la materia contable”.
- Para terminar, Ramón García-Olmedo cree que las leyes de regularización y actualización de balances no son el mejor método para luchar contra estos problemas.