

ÁNGEL ESTEBAN MARINA*Doctor en Ciencias Económicas.
Inspector de Finanzas del Estado.***Extracto:**

EN el número 164 de esta Revista publiqué un artículo relativo a la Actualización de Balances de 1996. En dicho trabajo, la exposición se hacía tomando como eje el Real Decreto-Ley 7/1996 y un anteproyecto de Decreto de desarrollo del mismo elaborado por el Ministerio de Economía y Hacienda.

El citado anteproyecto, modificado en función del preceptivo dictamen del Consejo de Estado y de las propuestas de organismos y entidades que se consideraron oportunas, ha sido aprobado por el Real Decreto 2607/1996, de 20 de diciembre.

El objeto de este trabajo es exponer y comentar el contenido de dicho Decreto, poniendo de manifiesto *las diferencias más notables* con relación al anteproyecto que fue comentado en el artículo publicado en el número precitado 164; entre tales diferencias se encuentran el tratamiento de la obra en curso, la actualización de las sociedades pertenecientes a grupos consolidables, la elasticidad en la aplicación de los coeficientes, normativas autónomas para el gravamen único y para las especificidades de las personas físicas, etc.

Lógicamente, el lector encontrará omisiones o que ciertos aspectos tienen análisis limitado. Estos defectos, que reconozco de antemano, se hace preciso imputarlos a las muchísimas cuestiones que cualquier actualización de balances lleva consigo; su elevado número impide, por la dimensión que un artículo de Revista debe tener, tratar dichas cuestiones con el detalle y profundidad deseados.

Para soslayar, por lo menos en parte, el referido defecto, se incluye un sumario analítico en el que se pretende recoger, de manera sistematizada, todos los aspectos importantes de la vigente actualización de balances.

Sumario:

- I. Presentación.
- II. Consideraciones previas.
 - 1. Metodología de la exposición.
 - 2. La incidencia del dictamen del Consejo de Estado.
- III. Sujetos pasivos que pueden actualizar. Bienes actualizables.
 - 1. Sujetos pasivos que pueden actualizar.
 - 2. Sociedades pertenecientes a grupos consolidables.
 - 3. Bienes actualizables.
 - 4. Inmovilizado material ubicado en España y en el extranjero.
 - 5. Actualización del inmovilizado material en curso de fabricación o de instalación.
 - 6. Elementos patrimoniales adquiridos en régimen de arrendamiento financiero (Ley 26/1988, disp. adic. séptima, 1). Prohibición de actualizar al arrendador.
 - 7. Solares y terrenos de las empresas inmobiliarias.
 - 8. Las edificaciones. Los valores catastrales.
 - 9. Obligación de actualizar todos los bienes permitidos.
- IV. Balance actualizable.
 - 1. Desajuste temporal en la fecha de cierre del balance regularizable: disposición transitoria única.
 - 2. Los bienes fiscalmente amortizados.
 - 3. Operaciones prohibidas.
- V. Los coeficientes.
 - 1. La tabla de coeficientes.
 - 2. Su aplicación. La disposición transitoria primera del Plan General de Contabilidad.

3. Actualización de elementos patrimoniales.
4. Actualización de las amortizaciones.
5. Técnica operativa.
6. Elementos adquiridos en régimen de *leasing*.
7. Bienes incluidos en el balance cerrado en 31 de diciembre de 1983. Adquisiciones posteriores.
8. Revalorizaciones efectuadas entre 31 de diciembre de 1983 y 9 de junio de 1996.

VI. Novedades más llamativas.

1. La financiación ajena: planteamiento doctrinal.
 - 1.1. Tratamiento de la financiación ajena en las primeras regularizaciones de balances.
 - 1.2. Real Decreto-Ley 7/1996: declaración de intenciones. Desarrollo reglamentario.
 - 1.3. Desarrollo reglamentario.
2. Amortizaciones posteriores a la actualización.
3. Cautelas recaudatorias.
4. Pérdidas habidas en la enajenación de elementos patrimoniales.
5. Información en las cuentas anuales.

VII. La Cuenta: concepto.

1. Determinación del saldo y registro contable.
 - 1.1. Incidencia del valor de mercado.
 - 1.2. Plusvalías de la Ley 76/1980.
 - 1.3. Plusvalías de las Leyes 29/1991 y 43/1995.
 - 1.4. Las minusvalías.
2. Indisponibilidad de la Cuenta. Excepciones a la indisponibilidad.
3. Comprobación administrativa.
 - 3.1. Comprobación de conformidad: efectos.
 - 3.2. Disconformidad con la propuesta inspectora: consecuencias.
4. Aplicación del saldo: destinos posibles. Disposición indebida.

VIII. La fiscalidad.

1. El gravamen único.
 - 1.1. Concepto, determinación del hecho imponible y devengo.
 - 1.2. Autoliquidación e ingreso.
 - 1.3. Características tributarias y tratamiento contable.
2. Tributos vinculados a la aplicación de la Cuenta.
 - 2.1. Ampliación de capital: efectos sobre la sociedad y sobre el accionista.
 - 2.2. Dotación de reservas de libre disposición y subsiguiente reparto de las mismas.

IX. Especialidades en las personas físicas.

1. Personas físicas que pueden actualizar.
2. Elementos patrimoniales actualizables.
3. Balance actualizable. Plazo para realizar la actualización y documentación a presentar.
4. Operaciones no amparadas.
5. Contribuyentes que determinan su rendimiento por el método de estimación objetiva: opción para actualizar las amortizaciones.
6. Comprobación administrativa: inicio del plazo y efectos.
7. Puntualizaciones sobre el gravamen único: obligados al pago en el caso de sujetos pasivos del artículo 33 de la Ley General Tributaria.
8. Exclusiones a la aplicación de determinados artículos del Real Decreto 2607/1996.
 - 8.1. Disponibilidad de la Cuenta.
 - 8.2. Agravio comparativo a las sociedades.
 - 8.3. «No integración» en base imponible.

X. Conclusiones.

I. PRESENTACIÓN

En el número 164 de «Estudios Financieros» (Revista de Contabilidad y Tributación) publiqué un artículo relativo a la Actualización de Balances de 1996. En dicho trabajo, la exposición de los diversos temas que dicha actualización conlleva se hizo tomando como eje y guía las reglas insertas en el Real Decreto-Ley 7/1996 y en un anteproyecto de Decreto sometido a información pública que, con las rectificaciones convenientes y cumplida la tramitación legal, desarrollaría el anterior. Tras las modificaciones correspondientes basadas en las contestaciones a la citada información pública y en el preceptivo dictamen del Consejo de Estado, el Reglamento de la vigente actualización ha sido aprobado por el Real Decreto 2607/1996, de 20 de diciembre.

Existen algunas diferencias -no muchas- entre el primitivo anteproyecto y el Decreto finalmente aprobado. Roque de las Heras, con su proverbial amabilidad, me pidió que preparase un nuevo trabajo que recogiera tales diferencias. Con su petición, a la que accedí gustoso, me planteó el problema de elegir la estructura de la nueva exposición. Si me limitaba a reseñar las diferencias entre el anteproyecto y el Decreto definitivo el trabajo resultante, sobre todo para el lector que no hubiera visto el artículo anterior, quedaría incompleto, impreciso, casi ininteligible.

Por ello, he optado por escribir un nuevo artículo en el que se recojan los diversos temas que comprende la actualización, según aparecen regulados en el Real Decreto 2607/1996. Elegir esta vía ha supuesto tener que reproducir del trabajo precedente aquellas cuestiones que no han sido objeto de modificación. Al lector, que tras haber leído el primer artículo, contemple este segundo, le pido disculpas por la reiteración.

En el anterior trabajo se dedicaron los números II y III del sumario a los aspectos doctrinales y a la panorámica internacional de la regularización de balances. En el presente omito tales números, dado que serían una reproducción literal de los mismos dígitos aparecidos en el número 164 de «Estudios Financieros» (Revista de Contabilidad y Tributación).

En 1996 el Estado español ha optado, una vez más, por autorizar -es la nación de la Europa occidental que más veces ha puesto en práctica la medida- la regularización de balances. Creo que lo ha hecho influenciado por las presiones de determinados círculos empresariales y no porque esté convencido de su necesidad en los órdenes político, tributario y contable.

Digo esto porque la moderna doctrina económica atribuye a la citada regularización dos inconvenientes, acelerar la inflación y provocar fuertes descensos en la recaudación del Impuesto sobre Sociedades que, frontalmente, colisionan con los postulados gubernamentales del momento y con el criterio que impera ahora en la Unión Europea.

A diferencia de las actualizaciones permitidas a partir de 1973, la presente no es gratuita; está sometida a un gravamen del 3% del saldo de la Cuenta de regularización. Este gravamen ha provocado fuertes críticas en determinados medios económicos y de opinión, pienso que injustificados. En los últimos veinticinco años, en la Comunidad Europea, no ha habido ninguna gratuita, salvo las del Estado español en 1977, 1979, 1980, 1981 y 1983 y las autorizadas en 1990 por las Diputaciones Forales del País Vasco, en lo que afectaron a la actualización de valores. En las más recientemente permitidas en la CEE, Italia 1992, Grecia 1990, Portugal 1988, Francia 1984 y Bélgica 1983, los tributos que han gravado las mismas han sido bastante más elevados que el que corresponde a la española de 1996.

Por último, una precisión de orden terminológico que reitero en cuantos trabajos sobre regularización de balances realizo. La palabra *regularización* encierra un concepto general; por tanto, con ella, se hace referencia lo mismo a la *revalorización o actualización de activos* que a la *afloración* en contabilidad de bienes que anteriormente no estaban contabilizados o que lo estaban en forma equívoca.

II. CONSIDERACIONES PREVIAS

Antes de iniciar la descripción y el análisis de la vigente actualización, quiero hacer algunas consideraciones que entiendo afectan, directa o indirectamente, al contenido de ésta.

1. Metodología de la exposición.

Las normas que regulan la actualización de balances de 1996 son: el Real Decreto-Ley 7/1996, artículo 5.º, la Ley 10/1996, disposición adicional primera, el Real Decreto 2607/1996, de 20 de diciembre, y la Orden Ministerial de 8 de enero de 1997.

En este número, y en los siguientes III a IX, cuando aparezcan las expresiones Real Decreto-Ley y Decreto, sin su numeración correspondiente, se están mencionado, respectivamente, el Real Decreto-Ley 7/1996, artículo 5.º, y el Real Decreto 2607/1996. En los mismos números, cuando aparezca la palabra «Cuenta», sin más añadidos, se está haciendo referencia a la cuenta «Reserva de revalorización, Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio».

El texto del Real Decreto es, lógicamente, más amplío y preciso que el del Real Decreto-Ley. Por ello, se toma como eje de la exposición las normas del primero, haciendo referencia a las diferencias entre uno y otro cuando se entiende que éstas son sustanciales.

2. La incidencia del dictamen del Consejo de Estado.

En los primeros anteproyectos de Decreto elaborados por el Ministerio de Economía y Hacienda, las normas que de modo especial afectaban a las personas físicas se incluían al final de cada uno de los artículos referentes a la actualización de sociedades. El Consejo de Estado, en su dictamen de fecha 12 de diciembre de 1996, relativo al citado Decreto, reparó dicha forma de proceder, arguyendo: «Pero, en todo caso, parece muy recomendable una regulación separada de las especialidades aplicables a las personas físicas cuyo entendimiento y aplicación -por su novedad- puede resultar especialmente problemático...». Esta recomendación ha sido aceptada por el mencionado Ministerio, recopilando las especialidades aplicables a dichos sujetos pasivos en el Título II (arts. 18 a 25). Consecuente con este criterio, en el número IX de este trabajo se reseñan las especificidades que corresponden a las mismas.

III. SUJETOS PASIVOS QUE PUEDEN ACTUALIZAR. BIENES ACTUALIZABLES

1. Sujetos pasivos que pueden actualizar.

Con relación a 1979, 1980, 1981 y 1983, la vigente actualización amplía notablemente el número de sujetos pasivos que pueden efectuarla, toda vez que en dichos años se limitaba esta posibilidad a «los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades», sin distinguir que lo fueran por obligación personal o real. En cambio, en 1964, 1973 y 1977 pudieron regularizar también «las personas físicas ejercientes de industria o comercio» (art. 19 del Texto Refundido, Decreto 1985/1964).

El Real Decreto-Ley permite actualizar a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades por obligación personal de contribuir y por obligación real cuando lo sean mediante establecimiento permanente situado en territorio español. También pueden acogerse las personas físicas que realicen actividades empresariales o profesionales. Por su parte, el Decreto, artículo 1.º, desarrolla y puntualiza las condiciones que deben cumplir las anteriores sociedades y personas físicas, disponiendo:

- a) Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades por obligación personal de contribuir y por obligación real de contribuir mediante establecimiento permanente situado en territorio español, siempre que lleven su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen.
- b) Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por obligación personal de contribuir que realicen actividades empresariales o profesionales, cualquier que fuese el régimen de estimación de su base imponible, y por obligación real de contribuir mediante establecimiento permanente, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:
- 1.º Tratándose de sujetos pasivos que realicen actividades empresariales, deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio. No obstante, cuando la actividad empresarial realizada no tenga, según el Código de Comercio, carácter mercantil, será suficiente la llevanza de los libros-registros, debidamente diligenciados, previstos en el apartado dos del artículo 67 del Reglamento del IRPF (libros-registros de ventas e ingresos, de compras y gastos y de bienes de inversión).
 - 2.º Tratándose de personas físicas que realicen actividades profesionales, deberán llevar los libros-registros, debidamente diligenciados, previstos en el apartado tres del artículo 67 del Reglamento del IRPF (libros registros de ingresos, de gastos, de bienes de inversión y de provisiones de fondos y suplidos).
- c) Las sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades en régimen de atribución de rentas, que realicen actividades empresariales o profesionales, siempre que lleven su contabilidad de acuerdo con lo previsto en las letras anteriores, según los casos.

La Orden Ministerial de 4 de mayo de 1993 modificada por otra Orden Ministerial de 31 de octubre de 1996, fija las normas relativas a la llevanza y diligenciado de los libros-registros acabados de mencionar. Respecto del libro-registro de bienes de inversión, establece que en el mismo se registrarán, debidamente individualizados, los elementos del inmovilizado material e inmaterial afectos a la actividad profesional desarrollada por el sujeto pasivo, reflejando al menos los siguientes datos:

En cuanto al inmovilizado material se anotará por cada bien:

- *El número de anotación.*
- *La descripción del bien, con indicación de todos aquellos datos que permitan su perfecta identificación.*

- *El valor de adquisición.*
- *La fecha de comienzo de su utilización, y*
- *La cuota de amortización correspondiente y, en su caso, la dotación al fondo de reversión.*

2. Sociedades pertenecientes a grupos consolidables.

En el primer anteproyecto de Decreto repartido por el Ministerio de Economía y Hacienda en el mes de septiembre de 1996 para ser sometido a información pública, se imponía la obligación de actualizar a todas las sociedades del grupo que consolidasen. Curiosamente la situación, con ligeras diferencias, era muy similar a la que se produjo en 1983. La similitud más notoria estaba en que en ambas la obligación de actualizar todas las empresas del grupo la imponían los respectivos Decretos de desarrollo; en cambio, las normas básicas, Ley 9/1983 y Real Decreto-Ley 7/1996, ignoran la medida, ni siquiera citan los grupos de sociedades. Por el contrario, la diferencia más importante que, indirectamente, podía contribuir a que se obligara a actualizar a todas las empresas consolidables, está en la calidad, en 1996, de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades de los grupos consolidados (Ley 43/1995, art. 79.1), condición que no tenían en 1983.

Aun conociendo el antecedente de 1983, me produjo cierta extrañeza leer la norma correspondiente en el citado anteproyecto de Decreto, toda vez -ya se ha dicho- que el Real Decreto-Ley no hace ninguna referencia a la posible actualización conjunta de las sociedades integrantes de los repetidos grupos. Ante este silencio, mi idea -lo expuse en alguna charla y en el núm. 164 de la Revista «Estudios Financieros»- era que, a la vista de las normas de dicho Real Decreto-Ley relativas a:

- a) Naturaleza, devengo y forma de pago del gravamen único (éste no tiene consideración de cuota del Impuesto sobre Sociedades).
- b) Presentación del balance actualizado.
- c) Dotación, comprobación y disposición de la Cuenta,

las sociedades partes de dichos grupos debían actualizar de manera independiente, sin que les afectase su pertenencia a los mismos.

Por otra parte, es comprensible el deseo del Ministerio de Economía y Hacienda de contribuir, a través de la citada medida, a la «homogeneidad contable» de los reiterados grupos y, a su vez, abrir a éstos un cauce para el cumplimiento de la obligación de presentar, de modo simultáneo, el balance consolidado y los balances de las empresas que se han integrado para la confección del primero.

Sin despreciar esta posible ventaja, creo que la norma, de haberse mantenido en sus primitivos términos y no ser objeto de modificación, hubiera provocado discusiones y algunos contenciosos Administración/contribuyentes por las siguientes causas:

- a) Se quebrantaba el principio de legalidad al establecer por Decreto una restricción o negación no recogida en el Real Decreto-Ley.
- b) La actualización es voluntaria con carácter general (R.D.-L., art. 5.º) y, por tanto, no se puede hacer obligatoria para algunas sociedades por norma de Decreto.
- c) Pudiera haber acontecido que ciertos grupos consolidables, apoyándose únicamente en la normativa básica (R.D.-L.), hubiesen optado por actualizar algunas -no todas- sociedades del mismo. A la vista de este comportamiento, ¿cómo hubiera reaccionado la Administración? ¿anulando las actualizaciones practicadas y devolviendo el gravamen único ingresado? ¿considerar que el grupo había incumplido las normas vigentes y, en consecuencia, proceder mediante acta la actualización de las sociedades que anteriormente no la habían efectuado?
- d) ¿Qué postura adoptarían los grupos y sus empresas componentes ante las posiciones posibles de la Administración?

Sopesando, creo que adecuadamente, el conjunto de razones positivas y negativas referentes a la medida que se comenta, considero que el Ministerio de Economía y Hacienda ha acertado plenamente al modificar su criterio inicial; al efecto dice el Decreto, artículo 1.º a), párrafo segundo: **«Las sociedades que formen parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 81 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, practicarán las operaciones de actualización en régimen individual».**

3. Bienes actualizables.

Dispone el artículo 5.º 2 del Real Decreto-Ley: «Serán actualizables los elementos patrimoniales del inmovilizado material situados tanto en España como en el extranjero. Tratándose de sujetos pasivos por obligación real de contribuir mediante establecimiento permanente, los elementos patrimoniales deberán estar afectos a dicho establecimiento permanente».

A su vez, el Decreto, artículo 2.º 1 a), realiza las siguientes puntualizaciones:

- a) «Serán susceptibles de actualización los elementos patrimoniales del inmovilizado material situados tanto en España como en el extranjero, se hallen o no afectos a explotaciones económicas».

- Aunque no dice nada al respecto, hay que entender que se trata de entidades sometidas a la obligación personal de contribuir.

 - La posibilidad de actualizar todos los activos, se encuentren o no afectos a la realización de actividades económicas, no está recogida en el Real Decreto-Ley, pero se sobrentiende por la mención posterior de los sujetos pasivos por obligación real. En las anteriores actualizaciones tampoco se hacía referencia a dicha posibilidad (creo que no era preciso hacerla).
- b) «Tratándose de sujetos pasivos por obligación real de contribuir mediante establecimiento permanente, los elementos patrimoniales deberán estar afectos al mismo». Este párrafo creo que tampoco era necesario, puesto que es reproducción de lo dicho en el Real Decreto-Ley.

En la actual regularización, la falta de catálogo de activos materiales aptos para ser actualizados, es uno de los muchos vacíos producidos por la derogación del Texto Refundido de Regularización de Balances.

En las actualizaciones precedentes la cuestión se resolvía por remisión a lo establecido en el artículo 4.º del citado Texto Refundido, o por la reproducción de ese artículo, con las modificaciones que en cada caso se consideraron oportunas (véase el art. 3.º del R.D. 621/1981).

En la vigente el vacío es total; no existe catálogo, lista o inventario de bienes actualizables y no actualizables al que remitirse, y ello en momentos en los que el desarrollo tecnológico ha dado lugar a elementos patrimoniales que pueden tener condición de activos fijos o circulantes, según el criterio de la persona que los examine o los intereses en juego en cada examen. Así, por ejemplo, las minas, no las instalaciones mineras, se consideraron en 1979 concesiones administrativas y, por tanto, no actualizables, mientras que en las restantes regularizaciones se reputaron activos fijos y, por ello, pudieron ser actualizadas. Con independencia de esta referencia histórica, lo cierto es que hoy existe una serie de bienes que precisarán mayor concreción para poder efectuar o no su actualización. Tal sucede, por ejemplo, con determinados repuestos, algunos combustibles especiales como el nuclear, concretos componentes de equipos informáticos, las existencias mínimas o medias envasadas continuamente en las cubas-madre de los criadores-elaboradores de vinos y de determinados licores, etc.

Pienso, a la vista del vacío legal en orden al catálogo de los bienes actualizables, que hubiera sido lógica la remisión a las cuentas comprendidas en el subgrupo 2.2 «Inmovilizaciones materiales» del Plan General de Contabilidad, Real Decreto 1643/1990, puesto que también a éste se remiten los redactores del Decreto con relación a otras cuestiones.

4. Inmovilizado material ubicado en España y en el extranjero.

La vigente actualización mantiene el criterio iniciado en 1979, y continuado en 1980, 1981 y 1983, de permitir actualizar el inmovilizado situado en el extranjero. En lo relativo a los sujetos pasivos por obligación personal la situación es idéntica a la de las regularizaciones acabadas de citar.

Respecto de los sujetos pasivos por obligación real de contribuir mediante establecimiento permanente, se mantiene el matiz introducido en 1983 de permitir la actualización del inmovilizado afecto a dicho establecimiento, cualquiera que sea el país donde se encuentre ubicado. La diferencia con las actualizaciones de 1979, 1980 y 1981 es notable, ya que en éstas se imponía la doble condición de que tal inmovilizado estuviera afecto a un establecimiento permanente y, a la vez, situado en España.

5. Actualización del inmovilizado material en curso de fabricación o de instalación.

Establece el Decreto, artículo 2.º 1 a), párrafo tercero, que «los elementos patrimoniales del inmovilizado material en curso serán susceptibles de actualización».

Durante el período de información pública el cambio de criterio en el Ministerio de Economía y Hacienda con respecto a la actualización del referido inmovilizado ha sido radical. En el anteproyecto inicial se decía que los activos componentes del mismo «No serán susceptibles de actualización»; en la redacción definitiva se ha suprimido, simplemente, la negación.

Evidentemente, el cambio se ha hecho con cierta precipitación; ello deber ser la causa de que en el texto definitivo se pongan de manifiesto notorias omisiones como son las que se traslucen a través de las siguientes preguntas:

- *¿En curso de qué? Creo que los redactores del Decreto deberían haber añadido «en curso de producción o de instalación». Así se habrían evitado preguntas como la que acabo de formular.*
- *¿Cuál es el plazo de duración de una obra a partir del que la misma es susceptible de actualizarse? ¿el plazo debe contarse de modo ininterrumpido o discontinuo? Estas preguntas ponen de relieve la falta de un precepto similar al de la Ley 9/1983, artículo 32 b): «La actualización alcanzará... al inmovilizado en curso cuyo proceso de construcción dure más de dos años ininterrumpidos...». Con la norma vigente se van a poder actualizar obras que se encuentren en curso el 31-12-1995, aunque su duración pueda ser de dos días, una semana o un mes, y sin que se requiera continuidad en la ejecución de las mismas.*

Con las excepciones de 1979 y 1983 y de las regularizaciones autorizadas por las Diputaciones Forales del País Vasco en 1990, el criterio que se sostenía en el anteproyecto inicial significaba el retorno a la línea histórica iniciada por el Texto Refundido de 1964 y continuada por todas las regularizaciones habidas hasta la fecha. El criterio sostenido tradicionalmente por el Ministerio de Hacienda sobre la cuestión ha sido que para permitir la regularización de un bien se requiere que éste se encuentre «**efectivamente en uso**», lo que **no acontece** con las inmovilizaciones en curso de producción o de instalación. Curiosamente, ésta era la razón que se daba en la memoria explicativa del primitivo anteproyecto para justificar la prohibición de actualizar dichas inmovilizaciones.

6. Elementos patrimoniales adquiridos en régimen de arrendamiento financiero (Ley 26/1988, disp. adic. séptima, 1). Prohibición de actualizar al arrendador.

Cuando leí por primera vez el Real Decreto-Ley 7/1996 confieso que me llevé una gran sorpresa al ver que se permitía la actualización de elementos patrimoniales adquiridos en régimen de *leasing*. La sorpresa obedecía a la existencia de razones económico-contables, históricas, jurídicas y, específicamente, tributarias que, sumadas, se contraponen, en mi criterio, a dicha actualización. Veamos algunas de ellas.

Según la Ley 43/1995, artículo 10.3, a partir de 1 de enero de 1996, las normas del Plan General de Contabilidad son de aplicación en el campo tributario. Pues bien, dicho Plan considera a los bienes adquiridos en régimen de arrendamiento financiero como «Inmovilizaciones Inmateriales», subgrupo 21, cuenta 217. «Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero».

El Real Decreto-Ley, ratificado por el Decreto, limita la posibilidad de actualizar a los «elementos patrimoniales de inmovilizado material». Con esta limitación, ¿cómo es posible que se permita la actualización de bienes adquiridos en régimen de *leasing* que, según la norma fiscal aplicable, el Plan General de Contabilidad, son derechos y, por tanto, activos inmateriales no actualizables?

El examen de la historia pone de manifiesto que en las regularizaciones de 1961, 1964, 1973, 1977, 1979 y 1980 no se hacía ninguna mención o referencia al posible tratamiento de los bienes arrendados con opción de compra. En las actualizaciones de 1981 y 1983 y en las regularizaciones autorizadas en el País Vasco en 1990 se ha prohibido expresamente la actualización de bienes sometidos a contratos de arrendamiento financiero. Los preceptos, en cada caso, han sido los siguientes:

- **1981: Real Decreto 621/1981, artículo 4.º 3:** «No podrán ser objeto de actualización los bienes sometidos a un contrato en vigor de arrendamiento financiero, tanto por parte del arrendador como del arrendatario».

- **1983: Ley 9/1983, artículo 32 b):** «...sin que resulte aplicable... a bienes cedidos en régimen de arrendamiento financiero o en opción de compra».
- **1984: Real Decreto 382/1984 (reglamenta la ley anterior) artículo 4.º:** «No podrán ser actualizables... f) Los bienes cedidos en régimen de arrendamiento financiero o de opción de compra, tanto por parte del arrendador como del arrendatario, mientras esté en vigor el correspondiente contrato».
- **1990. Guipúzcoa: Norma Foral 13/1990, artículo 3.º:** «... sin que, por tanto, resulte aplicable a las existencias y a los bienes cedidos en régimen de arrendamiento financiero o en opción de compra». La misma redacción llevan la Norma Foral 11/1990, artículo 85, de Vizcaya y la Norma Foral 42/1990, artículo 33, de Álava.

En 1996 se cambia diametralmente de criterio. Dispone el Real Decreto-Ley 7/1996, artículo 5.º 2, párrafo segundo: «También serán actualizables los elementos patrimoniales adquiridos en régimen de arrendamiento financiero a que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito...».

El Decreto, artículo 2.º 1 b), amplía y puntualiza lo dicho en el Real Decreto-Ley, estableciendo: «Los elementos patrimoniales del inmovilizado en régimen de arrendamiento financiero, se hubiese o no ejercitado la opción de compra, en virtud de contratos a los que sea de aplicación el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito. Los efectos de la actualización estarán condicionados, con carácter resolutorio, a que en su momento se ejercite la opción de compra, sin perjuicio de lo previsto en el último párrafo del apartado 1 del artículo 15 de este Real Decreto».

«En caso de no ejercitarse la opción de compra, el sujeto pasivo deberá regularizar su situación tributaria con efectos del período impositivo en el que hubiera podido ejercitarse dicha opción».

El apartado que se menciona en el texto precedente fija el destino de la Cuenta (compensar pérdidas, ampliar capital o dotar reservas) una vez que la Administración haya comprobado la actualización o pasado el plazo para efectuarla, indicando que -último párrafo- la parte del saldo de la misma proveniente de elementos patrimoniales en régimen de arrendamiento financiero se podrá destinar a dichos fines a partir del momento en que se ejercite la opción de compra. El mismo texto determina el momento en que el sujeto pasivo debe regularizar su situación tributaria con relación a los bienes adquiridos en régimen de *leasing* **cuando no ejercita la opción de compra**.

Ya se ha dicho que en 1981, 1983 y 1990 se prohibió actualizar al arrendador y al arrendatario. El Real Decreto-Ley 7/1996 no especifica a cuál de estas dos personas (o a las dos) le corresponde el derecho de actualizar. De su redacción parece desprenderse que tal derecho le corresponde únicamente al arrendatario porque habla de «elementos patrimoniales adquiridos en régimen de arrendamiento financiero...». La duda suscitada por el Real Decreto-Ley ha sido aclarada por el Decreto de modo un tanto particular (lo hace dentro de las normas relativas a los coeficientes de actualización), disponiendo, artículo 7.º 1 c), párrafo segundo: «La entidad de arrendamiento financiero no podrá practicar actualización respecto de los elementos patrimoniales cedidos en régimen de arrendamiento financiero».

7. Solares y terrenos de las empresas inmobiliarias.

Otra gran novedad de la actualización de 1996 -no hay ningún antecedente en las anteriores regularizaciones- es permitir actualizar solares y terrenos a las empresas inmobiliarias. Así lo dispone el tantas veces citado Real Decreto-Ley, artículo 5.º 2 en su segundo párrafo, último inciso, y lo ratifica el Decreto, artículo 2.º 1 c), aclarando que la posibilidad de actualizar se extiende «incluso a los incorporados a edificios construidos o en construcción».

La prohibición en anteriores regularizaciones de actualizar los citados bienes a las referidas sociedades ha estado fundada en la naturaleza de «activo circulante» que los solares y terrenos tienen para las mencionadas empresas. Al no ser «activo fijo», quedaba vedada su actualización.

En el orden puramente doctrinal de la regularización de balances, la medida tampoco tiene una justificación clara, puesto que dichos bienes, según las normas del Impuesto sobre Sociedades, no son susceptibles de amortizarse.

Por tanto, creo que la única razón por la cual el legislador, en 1996, haya permitido la actualización de tales bienes a dichas empresas se encuentra en abrir a éstas la posibilidad de que confeccionen sus balances con las rúbricas de los repetidos bienes con saldos más elevados y, como consecuencia de ello, reducir el beneficio ante su posible enajenación o ampliar el coste de construcción o edificación si los destinan a estos fines.

8. Las edificaciones. Los valores catastrales.

Dispone el Decreto, artículo 2.º 2 (nada dice sobre el asunto el R.D.-L. 7/1996) que: «En el caso de edificaciones, la actualización deberá hacerse distinguiendo entre el valor del suelo y el de la construcción».

La distinción en las edificaciones del valor del terreno y del de la propia construcción es también una novedad de la vigente actualización; en ninguna de las anteriores se había realizado.

Dado que el índice es único para cualquier bien actualizable, no parece tener mucha justificación el precepto que comento. Pienso que la explicación se halla en querer diferenciar el valor del terreno, magnitud no amortizable en el Impuesto sobre Sociedades. De ser éste el motivo, la norma tendrá poco alcance porque, en general y hasta ahora, en la contabilidad empresarial no se escinden los citados valores. Para la de amortización de las edificaciones propiamente dichas se está a los costes individualizados si se conocen, y si no a la prorratea en función de los valores catastrales fijados en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (este criterio estaba recogido en el art. 44.2 del anterior RIS).

En cambio, se echa de menos un precepto similar al de 1983 para las tierras de labor, pero generalizado a todos los inmuebles. En dicho año se permitió actualizar las citadas tierras por su valor catastral cuando la aplicación de los coeficientes arrojase un importe inferior al mencionado valor.

9. Obligación de actualizar todos los bienes permitidos.

La vigente regularización es «absoluta», en el sentido de obligar a que se actualicen todos los bienes aptos para ello. La norma se recoge en el artículo 5.º 2, párrafo tercero, del Real Decreto-Ley, que dispone: «La actualización se referirá necesariamente a la totalidad de los elementos patrimoniales susceptibles de la misma». El Decreto, artículo 2.º 3, amplía este precepto, estableciendo: La actualización se referirá necesariamente a la totalidad de los elementos patrimoniales susceptibles de la misma y «a las correspondientes amortizaciones».

Esta norma ha aparecido en todas las actualizaciones habidas en España, pero, en el orden práctico, ha tenido escasa utilidad, dada la incidencia que el procedimiento de aplicación de los coeficientes ha tenido en el resultado de las diversas regularizaciones.

En todas las autorizadas se ha permitido emplear dichos coeficientes con gran elasticidad; es decir, por valores que iban desde el máximo correspondiente inscrito en la tabla a la unidad o inferiores a la misma.

Con la aplicación de este criterio, empleando el coeficiente uno, se actualizaba formalmente pero, de hecho, la medida resultaba inoperante porque los valores en balance del bien que se regularizaba y de su amortización acumulada segúan siendo iguales a los de antes de actualizar. Si el coeficiente aplicado era inferior a la unidad, el resultado eran minusvalías en el elemento patrimonial actualizado.

En cuanto a la actualización de 1996, el Real Decreto-Ley no dice nada sobre la elasticidad «en la aplicación de los coeficientes». En el primer anteproyecto de Decreto repartido para información pública tampoco se hacía referencia a la misma; de su redacción parecía desprenderse la idea de que los coeficientes debían aplicarse con rigidez, sin posibles reducciones. Por lo menos así lo entendí y lo dije en alguna charla y en un artículo publicado en el número 164 de la Revista «Estudios Financieros». Posteriormente el Ministerio de Economía y Hacienda ha debido cambiar de criterio, toda vez que el Decreto, artículo 6.º 2, permite al sujeto pasivo «aplicarlos en la proporción que estime adecuada sobre la parte fraccionaria de los coeficientes». No obstante, el procedimiento vigente para tal aplicación es diferente al empleado en anteriores regularizaciones. Así, por ejemplo, el Real Decreto 382/1984, artículo 4.º, cuarta, disponía: «Para proceder a la actualización de los bienes a que se refiere este artículo se podrá aplicar, en la proporción que se estime adecuada, los coeficientes máximos de actualización que figuran en la escala del artículo 8.º». La diferencia a que me acabo de referir consiste en que en las precedentes actualizaciones la «elasticidad era total», de manera que se permitía aplicar coeficientes inferiores distintos a cada uno de los bienes actualizables, mientras que en la vigente el coeficiente inferior debe aplicarse, con carácter general, a todos los elementos susceptibles de actualizarse.

Con ello, la posibilidad de eludir la actualización de alguno o algunos de los elementos permitidos a sus coeficientes específicos ha quedado reducida pero no eliminada. En mi opinión, para no aplicar los coeficientes a sus valores tabulados persiste la vía de considerar «el estado de uso y utilización» (R.D.-L., art. 5.º 3) para fijar un valor de mercado que se acomode a las pretensiones de la sociedad que regulariza.

IV. BALANCE ACTUALIZABLE

Preceptúa el Real Decreto-Ley 7/1996, artículo 5.º 3, párrafo primero, que «la actualización de valores se practicará respecto de los elementos del inmovilizado material que figuran en el primer balance cerrado con posterioridad a la entrada en vigor de la presente disposición (9-6-1996), siempre que se encuentren efectivamente en estado de uso y utilización y que no se hallen fiscalmente amortizados». Por su parte, el Decreto, artículo 3.º 1, puntualiza: La actualización de valores se practicará respecto de los elementos patrimoniales susceptibles de actualización que figuren en el balance integrante de las cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio que se cierre con posterioridad al día 9 de junio de 1996, siempre que, a la fecha del referido balance, se encuentren efectivamente en estado de uso y utilización y que no se hallen fiscalmente amortizados. A estos efectos se tomarán, como mínimo, las amortizaciones que debieron realizarse con dicho carácter.

1. Desajuste temporal en la fecha de cierre del balance regularizable: disposición transitoria única.

Obsérvese la diferencia en las fechas de cierre de los balances regularizables. El Real Decreto-Ley -sin ninguna excepción- y Decreto, dan, con carácter general, la fecha del balance cerrado con posterioridad al 9 de junio de 1996. Pero, evidentemente, en esta fecha no estaban publicadas las normas reglamentarias precisas para poder efectuar la actualización; por ello, se produce un desajuste entre la citada fecha y la de publicación de tales normas.

Las vigentes reglas que establecen la fecha «de balance regularizable» también son distintas a sus paralelas en actualizaciones precedentes. En éstas se disponía que dicho balance sería el cerrado el 31-12-... del año en que se publicaba en el BOE la correspondiente ley de actualización y, en caso de no coincidir el ejercicio empresarial con el año natural, el citado balance sería el cerrado en el curso del año siguiente al de la referida publicación.

En 1996, probablemente por error, se ha roto la fórmula habitual. Para conciliar, en cierta medida, el reseñado desajuste de fechas, ha sido preciso incluir en el Decreto la disposición transitoria única, que preceptúa: Las entidades cuyo primer balance cerrado con posterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, hubiere sido aprobado con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del presente Real-Decreto, podrán actualizar los elementos patrimoniales que figuraron en aquel balance de acuerdo con lo previsto en las citadas disposiciones. En este caso, las operaciones de actualización deberán ser aprobadas dentro de los seis meses siguientes a la entrada en vigor del presente Real Decreto. El gravamen único de actualización deberá ser autoliquidado e ingresado dentro de los 25 días siguientes a la aprobación de las operaciones de actualización. La presentación fuera de plazo de la citada autoliquidación será causa invalidante de las operaciones de actualización.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también será de aplicación a las entidades que hubiesen convocado sus juntas generales con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del presente Real Decreto, siempre que dichas juntas generales deban celebrarse dentro de los 45 días siguientes a la mencionada fecha.

El efecto de la actualización se registrará, una vez tomado el acuerdo, en los términos previstos en el presente Real Decreto, con efectos desde el día primero del ejercicio.

Con la anterior disposición se ataja el absurdo dimanante del Real Decreto-Ley consistente en tener que efectuar la actualización en gran parte de un período (de 7-6-1996 a 31-12-1996) en el que, seguramente, no se habría publicado la norma reglamentaria correspondiente.

Igualmente, fija los plazos para la aprobación del balance y para practicar la liquidación y el ingreso del gravamen único de aquellas sociedades que, en la fecha de publicación del Decreto, tuvieran convocadas sus juntas generales, siempre que deban transcurrir menos de 45 días entre la fecha de la referida publicación y la de la celebración de dichas juntas. Por último, el párrafo tercero indica que los efectos de la actualización, una vez registrada en los libros las operaciones correspondientes a ésta, se retrotraerán al día primero del ejercicio en que se asentaron tales operaciones.

2. Los bienes fiscalmente amortizados.

El Real Decreto-Ley, artículo 5.º 3, y el Decreto, artículo 3.º 1 con la misma redacción, prohíben la actualización de los bienes que se encuentren fiscalmente amortizados.

Las regularizaciones de 1961, 1964 y 1973 no prohibieron la actualización de dichos bienes y, en cambio, permitieron actualizar los elementos que «estuvieran efectivamente en uso el día de practicar la regularización». Un elemento puede estar perfectamente en uso aunque fiscal o contablemente se encuentre amortizado pero, a partir de esa premisa, se plantea una segunda cuestión; ¿sobre qué valor neto contable se aplica el correspondiente coeficiente?

Tanto si la amortización se efectúa por el sistema de cuenta compensadora de pasivo como si se realiza por el método de detracción directa, los bienes, una vez que están totalmente amortizados, tienen un valor neto contable igual a cero o que tiende a cero. Si a cero se le afecta por un coeficiente el resultado de la afección sigue siendo cero.

Ante esta cortapisa, las empresas que deseaban hacer lucir en su contabilidad bienes totalmente amortizados, recurrieron al subterfugio de aflorar éstos como si se tratara de elementos ocultos. Las discusiones entre las empresas y la Inspección por esta causa fueron muchas y bastantes las actas de disconformidad que se incoaron, aunque tengo el convencimiento de que, con la técnica de la afloración, se llevaron nuevamente a contabilidad gran cantidad de bienes que ya se encontraban totalmente amortizados.

En 1981, 1983 y 1990 (regularización de balances autorizada por las Diputaciones Forales del País Vasco), al igual que sucede en 1996, no se permitió la actualización de los mencionados elementos.

No obstante, entre la vigente actualización y las tres citadas en el párrafo anterior se produce una notable diferencia; en éstas se hablaba de «elementos que se encuentren contablemente amortizados» mientras que en la actual se prohíbe actualizar los que se «hallen fiscalmente amortizados».

Evidentemente, con este criterio se reducen o anulan -según los elementos estén total o parcialmente amortizados en el orden fiscal- las posibilidades de actualizar elementos acogidos a los regímenes especiales de libertad de amortización (R.D.-L. 2/1985, R.D.-L. 7/1995 y R.D.-L. 2/1995) y de amortización acelerada -coeficiente 1'5- (R.D.-L. 3/1993). Con ello, el importe a abonar a la Cuenta al actualizar dichos elementos es inferior al que se hubiera abonado de computar «las amortizaciones contables».

Me parece mucho más coherente la postura del legislador en 1996. Ante las cada vez mayores diferencias entre reglas contables y leyes fiscales, y siendo la Actualización de Balances una ley fiscal, lo lógico es que sean conceptos tributarios (bienes fiscalmente amortizados) los que se manejen al establecer las normas aplicables a la citada actualización.

3. Operaciones prohibidas.

Dice el Real Decreto-Ley, artículo 5.º 4, que «no podrán acogerse a la presente disposición las operaciones de incorporación de elementos patrimoniales no registrados en los libros de contabilidad ni las de eliminación de dichos libros de los pasivos inexistentes»; el Decreto, artículo 5.º, reproduce literalmente esta norma.

En mi criterio, el anterior precepto adolece de cierta imprecisión terminológica o, dicho en otras palabras, escasa concreción en conceptos que ya están precisados por la técnica contable.

Esta técnica, para exponer la idea que emana del precepto en cuestión, distingue entre activos y pasivos ficticios y activos y pasivos ocultos.

Los activos y pasivos ficticios son los que se encuentran asentados en libros pero carecen de contenido real o, lo que es lo mismo, no existen los elementos contabilizados.

Los activos y pasivos ocultos tienen existencia real, pero no aparecen reflejados o en libros.

V. LOS COEFICIENTES

El Real Decreto-Ley, artículo 5.º 6 establece, de modo genérico, las características de los coeficientes en la vigente actualización; dice al respecto: «Las operaciones de actualización se practicarán aplicando los coeficientes que reglamentariamente se determinen. A estos efectos, el Gobierno, antes de que finalice el presente año, aprobará la tabla de coeficientes de

actualización que enlazará con la actualización de elementos patrimoniales autorizada por la Ley 9/1983, de 13 de julio, de Presupuestos Generales del Estado. En dicha tabla se recogerá la depreciación producida desde la actualización autorizada por la Ley 9/1983, y se podrán tomar en consideración las circunstancias relativas a la forma de financiación de las empresas y profesionales, sea a través de los propios coeficientes contenidos en la misma o mediante un coeficiente específico, así como las circunstancias derivadas de las actividades que realizan dichos empresarios o profesionales».

El Decreto, en cumplimiento de la Orden anterior, la desarrolla por medio de varias reglas.

1. La tabla de coeficientes.

El Decreto, artículo 6.º 1, inserta y dispone la aplicación de la siguiente tabla de coeficientes:

AÑO DE ADQUISICIÓN DEL ELEMENTO PATRIMONIAL	COEFICIENTES
1983 y anteriores	1'810
1984	1'640
1985	1'520
1986	1'430
1987	1'360
1988	1'300
1989	1'240
1990	1'190
1991	1'150
1992	1'130
1993	1'110
1994	1'090
1995	1'050
1996	1'000

En la tabla puede verse que, al igual que sucedió en la actualización de 1983, los coeficientes enlazan con la regularización precedente, y no se publican los coeficientes que pudieran corresponder a los años que la han precedido. En el número IV.2 he expuesto los efectos de la implantación de este criterio, que reitero aquí. Las sociedades que en 1983, y en las regularizaciones autorizadas

en ejercicios anteriores a éste, no hayan realizado la actualización de sus valores contables han perdido el derecho a efectuarla. Los valores actualizables son los recogidos en el balance de 1983, con independencia de que se hayan o no revaluado en este año y en todas las actualizaciones que le antecedieron.

2. Su aplicación. La disposición transitoria primera del Plan General de Contabilidad.

Dice el Real Decreto-Ley, artículo 5.º 6: Los coeficientes se aplicarán de la siguiente manera:

- «a) Sobre el precio de adquisición o coste de producción, atendiendo al año de adquisición o producción del elemento patrimonial. El coeficiente aplicable a las mejoras será el correspondiente al año en que se hubieran realizado».

El Decreto, artículo 6.º 4 a) tras reproducir la norma anterior, añade: «A estos efectos no será de aplicación lo previsto en la disposición transitoria primera de Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad».

3. Actualización de elementos patrimoniales.

El Decreto, artículo 6.º 2, da una serie de reglas para actualizar los elementos patrimoniales que sintetizo a continuación:

- a) Los coeficientes de actualización tienen el carácter de máximos.
- b) El sujeto pasivo podrá aplicarlos en la proporción que estime adecuada sobre la parte fraccionaria de los coeficientes.

En lo que afecta a la norma de aplicar los coeficientes se ha producido un notable cambio en el criterio sustentado por el Ministerio de Economía y Hacienda. En el anteproyecto inicial se disponía la aplicación rígida de los mismos, sin dar opción a reducciones en los valores tabulados. Por el contrario el Decreto, como se acaba de ver, autoriza a aplicarlos en la proporción que el sujeto pasivo estime adecuada.

- c) La proporción elegida deberá aplicarse respecto de todos los elementos patrimoniales y sus amortizaciones, cualquiera que fuese el año de su adquisición o producción.

d) Excepciones a la rigidez proporcional. Dice el Decreto, artículo 6.º 3, que los coeficientes pueden aplicarse en proporción diferente a la elegida en los elementos patrimoniales afectos a:

- La obra benéfico-social de las Cajas de Ahorro.
- Fondo de educación y promoción de las sociedades cooperativas.
- Las actividades constitutivas de objeto social o finalidad específica de las entidades a que se refiere el artículo 133 de la Ley 43/1995: fundaciones y similares sin ánimo de lucro, federaciones deportivas, colegios profesionales y mutuas de accidentes de trabajo.
- A las que sea de aplicación el régimen fiscal previsto en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, o del patrimonio histórico-artístico.

4. Actualización de las amortizaciones.

Respecto de la aplicación de los coeficientes a las amortizaciones, dice el Real Decreto-Ley, artículo 5.º 6, párrafo cuarto: «Sobre las amortizaciones correspondientes al precio de adquisición o coste de producción que fueron fiscalmente deducibles, atendiendo al año en que se dedujeron. No obstante, se tomarán, como mínimo, las amortizaciones que debieron realizarse con dicho carácter».

Añade el Decreto, artículo 6.º 4 b): «Cuando el período impositivo no coincida con el año natural el coeficiente aplicable será el que corresponda al año en que se inició aquél».

5. Técnica operativa.

En la actualización de balances los cálculos numéricos pertinentes, en términos generales, son simples y fáciles de realizar; pueden afrontarse en cada caso específico sin ningún tipo de problemas. Por ello, a continuación se inserta un supuesto, sencillo y reducido, con la mera pretensión de que pueda servir de guía o recordatorio al lector.

1

Ejemplo:

Se trata de una máquina adquirida y puesta en funcionamiento el 1-1-1991. La amortización contable coincide con la fiscal; se hace por cuotas constantes en un plazo de diez años. En 31-12-1996 la situación era la siguiente:

AÑO	VALOR ADQUISICIÓN	AMORTIZACIÓN FISCAL	COEFICIENTE	ACTIVO REVALORIZADO	AMORTIZACIÓN REVALORIZADA
1991	15.000.000	1.500.000	1'15	17.250.000	1.725.000
1992		1.500.000	1'13		1.695.000
1993		1.500.000	1'11		1.665.000
1994		1.500.000	1'09		1.635.000
1995		1.500.000	1'05		1.575.000
1996		1.500.000	1'00		1.500.000
	15.000.000	9.000.000		17.250.000	9.795.000

INCREMENTOS: Incremento en el valor neto patrimonial:

$$17.250.000 - 15.000.000 = 2.250.000$$

Incremento en el valor de las amortizaciones:

$$9.795.000 - 9.000.000 = 795.000$$

REDUCCIONES: Supuesta la aplicación del método general (40%).

Reducción del incremento en el valor patrimonial:

$$40\% 2.250.000 = 900.000$$

Reducción del incremento en el valor de las amortizaciones:

$$40\% 795.000 = 318.000$$

INCREMENTO NETO:

$$- \text{Elemento: } 2.250.000 - 900.000 = 1.350.000$$

$$- \text{Amortizaciones: } 795.000 - 318.000 = 477.000$$

$$\text{INCREMENTO NETO } \underline{\underline{873.000}}$$

.../...

.../...

El anterior supuesto requiere las siguientes puntualizaciones:

- a) Si la adquisición y puesta en funcionamiento de la máquina se hubiera hecho en el transcurso del año 1991, y no en el día 1 de enero de dicho año, la revalorización de la máquina se habría hecho los mismos valor de adquisición y coeficiente, pero la cuota de amortización computable sería la que correspondiera a la parte proporcional del tiempo que estuvo en funcionamiento.
- b) De ser de aplicación la cláusula «valor de mercado», la reducción a operar en el INCREMENTO NETO calculado según se ha expuesto en el anterior supuesto, sería la diferencia entre el valor neto revalorizado de la máquina (precio de adquisición revalorizado menos la suma de las cuotas de amortización revalorizadas) y valor de mercado de la misma máquina en el momento de la actualización.
- c) Si entre los valores revalorizados hubiera bienes que anteriormente fueron objeto de revalorización (Ley 76/1980, revalorizaciones voluntarias, etc.), las plusvalías correspondientes a éstas deberán ser objeto de reducción del INCREMENTO NETO calculado según se indica en el precedente supuesto.

6. Elementos adquiridos en régimen de *leasing*.

Preceptúa el Real Decreto-Ley, artículo 5.º 6, que «Tratándose de elementos patrimoniales adquiridos en régimen de arrendamiento financiero, se considerarán amortizaciones, a los exclusivos efectos de la presente actualización, las recuperaciones de coste que hayan sido fiscalmente deducibles».

El Decreto, artículo 7.º 1, al desarrollar la regla anterior, establece: Tratándose de elementos patrimoniales del inmovilizado adquiridos en régimen de arrendamiento financiero, en virtud de contratos a los que sea de aplicación el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, los coeficientes se aplicarán de la siguiente manera:

- a) Sobre el valor al contado del elemento patrimonial en el momento de la perfección del contrato, atendiendo al año en que la misma se hubiere producido.
- b) Sobre las cuotas de arrendamiento financiero, en la parte correspondiente a la recuperación de coste, que hayan sido fiscalmente deducibles, atendiendo a los años en que se dedujeron.
- c) Cuando la opción de compra se hubiere ejercitado, sobre las amortizaciones fiscalmente deducibles correspondientes a dicha opción, atendiendo a los años en que se dedujeron.

En el número III.6 se han expuesto con cierta amplitud las cuestiones que, en mi opinión, aconsejaban no permitir la actualización de bienes adquiridos en régimen de *leasing*; aquí, por considerar que tendrían cabida «algunas de ellas», las reitero.

Como no podía menos de suceder, dadas las peculiaridades económico-jurídicas de la figura que nos ocupa, el legislador se ha visto obligado a dictar normas especiales para la actualización de la misma.

En realidad, lo que hace el Decreto, artículo 7.º 1, es reseñar dos procedimientos de actualización; uno para los casos en que está vigente el contrato (alquiler de bienes), y el otro para las situaciones en que vencido éste, se ha ejercido la opción de compra. La referencia a esta segunda circunstancia creo que no era necesaria; hubiera sido suficiente con remitirse a las normas generales de actualización.

7. Bienes incluidos en el balance cerrado en 31 de diciembre de 1983. Adquisiciones posteriores.

Para la aplicación de los coeficientes, la vigente actualización diferencia los elementos registrados en el balance cerrado en 31-12-1983 de los adquiridos con posterioridad a esta fecha. Respecto de los primeros preceptúa el Real Decreto-Ley, artículo 5.º 6, penúltimo párrafo: «Tratándose de elementos patrimoniales contenidos en el primer balance cerrado en o a partir de 31 de diciembre de 1983, se considerará como precio de adquisición o coste de producción de los mismos el valor que tenían en dicho balance».

En relación con esta norma, recuerdo lo dicho en el número V.1 sobre la imposibilidad de recuperar el valor perdido como consecuencia de la inflación habida entre la fecha de adquisición y 31.12.1983, en aquellos elementos patrimoniales no actualizados en 1983 ni en las regularizaciones autorizadas en años anteriores a éste.

A su vez, el Decreto, artículo 7.º 2, desarrolla el anterior precepto, disponiendo: Tratándose de elementos patrimoniales contenidos en el primer balance cerrado en o a partir de 31 de diciembre de 1983, los coeficientes se aplicarán de la siguiente manera:

- a) Sobre el valor que los elementos patrimoniales tenían en dicho balance, atendiendo al año de cierre del mismo.
- b) Sobre las amortizaciones acumuladas en los referidos balances y sobre las practicadas posteriormente que fueron fiscalmente deducibles, atendiendo, respectivamente al año que cerró el balance y a los años en los que las amortizaciones se dedujeron. No obstante, se tomarán, como mínimo, las amortizaciones que debieron realizarse con dicho carácter.

8. Revalorizaciones efectuadas entre 31 de diciembre de 1983 y 9 de junio de 1996.

Dice el Real Decreto-Ley, artículo 5.º 6, último párrafo: «Tratándose de elementos patrimoniales que hubieran sido, con posterioridad a la fecha del cierre del balance a que se refiere el párrafo anterior (31-12-1983), objeto de revalorizaciones, incluso las amparadas por la Ley 76/1980, de 26 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Fusiones de Empresas, los coeficientes se aplicarán sobre el precio de adquisición o coste de producción, sin tomar en consideración las mencionadas revalorizaciones».

El Decreto, artículo 7.º 3, 4 y 5, a su vez, puntualiza en varias reglas la forma de aplicar los coeficientes en las distintas modalidades de actualización recogidas en el Real Decreto-Ley 7/1996; resumidas, las características de dichas reglas son:

LEY 76/1980.

a) Bienes revalorizados con ocasión de fusiones, escisiones, etc., Ley 76/1980:

- *Elementos. La cifra contabilizada por la adquirente y el año que corresponda a la fecha de la fusión.*
- *Amortizaciones: las relativas al año en que fueron fiscalmente deducibles minoradas en la parte correspondiente a la revalorización practicada en el momento de la fusión.*

b) Bienes registrados en el balance cerrado en 31-12-1983.

- *Los elementos y sus respectivas amortizaciones se han de actualizar por el valor que ambos tenían en dicho balance y por el coeficiente que corresponda al año que fueron fiscalmente deducibles.*

c) Bienes no afectados por la aplicación de la Ley 76/1980 ni registrados en el balance cerrado en 31-12-1983.

Es de aplicación la regla general consistente en: elementos. Su precio de adquisición afectado por el coeficiente que corresponda al año en que se realizó ésta. Amortizaciones. Las que fueron sucesivamente fiscalmente deducibles afectadas por el coeficiente que corresponda al año de su dotación.

LEYES 29/1991 Y 43/1995.

Bienes adquiridos en virtud de la aplicación de estas leyes.

- *Elementos*: el precio de adquisición en la entidad transmitente y el coeficiente que corresponda al año de esa adquisición. Si los bienes estaban registrados en el balance correspondiente a 31-12-1993, el valor que tenían en este balance y el coeficiente correspondiente a dicho año.
- *Amortizaciones*: las que fueron fiscalmente deducibles en la entidad transmitente y en la entidad adquirente afectadas por el coeficiente que corresponda al año en que fueron dotadas.

LEY 15/1987.

El apartado 1 de la disposición única de la Ley 15/1987, de 30 de julio, autorizó una regularización específica del balance de la Compañía Telefónica Nacional de España correspondiente al citado año.

La vigente actualización, a diferencia de lo que hace con las empresas que se acogieron a la Ley 76/1980, trata a la actualización efectuada por la Telefónica en 1987 de manera similar a como lo hace con las sociedades que regularizaron en 1983. Por ello, las normas relativas a la actualización de los bienes y sus respectivas amortizaciones son las mismas, sin más diferencia que la que afecta a la distinción del año (1983 ó 1987).

VI. NOVEDADES MÁS LLAMATIVAS

En este epígrafe se ha pretendido recoger los aspectos de la vigente actualización que constituyen novedades con respecto a las inmediatas precedentes.

1. La financiación ajena: planteamiento doctrinal.

Los efectos de la inflación sobre los activos empresariales son los mismos, con independencia de que éstos se hayan financiado con fondos propios o con fondos ajenos, pero las consecuencias sobre el patrimonio de la empresa varían según cuál haya sido la forma de financiación de dichos

activos. Si la citada financiación lo ha sido con fondos ajenos la empresa habrá obtenido un beneficio extraordinario, en parte nominal -beneficio de inflación-, cuantificado por la diferencia entre el incremento de valor de sus bienes y el montante de los intereses pagados a los prestamistas.

1.1. Tratamiento de la financiación ajena en las primeras regularizaciones de balances.

Por causa de tales beneficios extraordinarios, en las primeras regularizaciones autorizadas en el mundo se establecieron gravámenes sobre parte de las plusvalías -la que se consideraba correspondía a los bienes financiados con fondos ajenos- emanadas de la forma de financiación. Así la francesa aprobada por Ley de 15 de agosto de 1945 (art. 2.º) y desarrollada por Decreto de 20 de febrero de 1946 (art. 26) -fue la primera permitida en el orbe- fijó un gravamen del 5 por 100 de la parte de las plusvalías que resultaba de aplicar a éstas el coeficiente determinado por el total préstamos partido por la suma del total préstamos más el capital y las reservas.

En España aconteció algo similar. El Texto Refundido de 1964 (art. 15.uno) estableció un gravamen del 4 por 100 «sobre la parte de incremento de activo atribuible a la financiación realizada con préstamos amortizables o reintegrables en plazo superior a cinco años». La regularización de 1973 mantuvo la vigencia del mencionado gravamen. La de 1977 lo suprimió y la supresión se ha mantenido en todas las autorizadas hasta 1983 y 1990, ésta por las Diputaciones Forales del País Vasco.

1.2. Real Decreto-Ley 7/1996: declaración de intenciones. Desarrollo reglamentario.

El legislador, en 1996, ha resucitado de manera un tanto atípica el antiguo concepto económico de la incidencia de la financiación ajena en la regularización de balances.

Sobre el particular, y como presentación, dispone el Real Decreto-Ley, artículo 5.º 6: «...se podrán tomar en consideración las circunstancias relativas a la forma de financiación de las empresas y profesionales, sea a través de los propios coeficientes contenidos en la misma o mediante un coeficiente específico, así como las circunstancias derivadas de las actividades que realizan dichos empresarios o profesionales».

La norma anterior es indeterminista; creo que es una mera declaración de intenciones, donde parece que ni siquiera las intenciones están claras, puesto que se dice que «...se podrán tomar en consideración...» y no «...se tomarán en consideración...» que sería la redacción más lógica. Lo que sí parece estar claro es la idea de operar, respecto de la financiación ajena, por medio de coeficientes y no mediante gravámenes que, hasta el presente, ha sido la técnica unánimemente aplicada.

El Decreto, artículo 8.º, desarrolla la cuestión estableciendo dos procedimientos, a elección de la empresa. Una es de carácter general, independiente del volumen de financiación ajena; la otra sopesa, a través de un índice, dicha financiación.

El procedimiento de reducción elegido por el sujeto pasivo habrá de aplicarse a la totalidad de los elementos patrimoniales susceptibles de actualización.

PROCEDIMIENTO GENERAL U ORDINARIO.

Consiste, según el Decreto, artículo 8.º 1 a), en «reducir en un 40 por 100 el incremento del valor de los elementos patrimoniales actualizados y el de los fondos de amortización correspondientes».

Como puede verse el procedimiento es muy simple. Estriba en reducir en un 40 por 100 tanto las plusvalías generadas por la actualización como el incremento en las respectivas amortizaciones consecuencia de la puesta en práctica de la misma.

En la Memoria explicativa del proyecto del Decreto se justificaba el índice del 40 por 100 de la siguiente forma: «..., el fundamento de esta medida reside en que, considerando el último quinquenio, de promedio, los recursos propios de las empresas españolas han representado, aproximadamente, respecto de la total financiación minorada en los derechos de crédito y la tesorería, un 60 por 100».

La media del 40 por 100 de financiación ajena creo que puede resultar excesiva para las pequeñas empresas que, en general, suelen tener difícil el acceso al crédito a partir de ciertos límites, y para algunas medias y hasta grandes de determinadas actividades comerciales e industriales y más aún para las de transportes.

PROCEDIMIENTO ANALÍTICO.

De no considerar conveniente el procedimiento ordinario que se acaba de reseñar, las empresas pueden optar por la aplicación del índice calculado en función de su propia estructura financiera; al efecto dispone el Decreto, artículo 8.º 1 b), que el sujeto pasivo podrá:

Reducir el incremento del valor de los elementos patrimoniales actualizados y el de las amortizaciones correspondientes en el porcentaje resultante de restar de 100 el resultado de multiplicar por 100 el coeficiente determinado de la siguiente manera:

- 1.º En el numerador: los fondos propios.
- 2.º En el denominador: el pasivo total menos los derechos de crédito y la tesorería.

Las magnitudes determinantes del coeficiente serán las habidas durante el tiempo de tenencia de cada elemento patrimonial actualizable o en el ejercicio al que corresponde el balance actualizado y en los cinco ejercicios anteriores, a elección del sujeto pasivo. Dichas magnitudes serán las que resulten de los balances de cierre de cada uno de los ejercicios correspondientes.

No se aplicará la reducción cuando el coeficiente previsto en esta letra, referido al ejercicio al que corresponde el balance actualizado y a los cinco ejercicios anteriores, sea superior al 0'4.

La precedente manera de determinar la financiación ajena es el «complemento a cien» del índice que se recoge en la Ley 43/1995, artículo 15.11. En el orden práctico, su límite está en el 40 por 100, pues de superarse éste, las empresas emplearán el procedimiento ordinario.

La aplicación del procedimiento analítico lleva consigo cálculos numéricos tan laboriosos que, en mi opinión, pueden determinar que las empresas decidan no actualizar y, si lo hacen, apliquen el procedimiento general.

2. Amortizaciones posteriores a la actualización.

La vigente actualización, por medio del Decreto -nada dice sobre la cuestión el Real Decreto-Ley- ordena la aplicación de un procedimiento para el cálculo y la imputación de las amortizaciones post-actualización sin antecedentes en las anteriores regularizaciones. Consiste en escindir dicha amortización en dos subcuotas, una calculada sobre los valores previos a la actualización y otra determinada sobre el incremento neto consecuencia de la misma.

Establece el Real Decreto-Ley, artículo 5.º 8: «El nuevo valor resultante de la actualización se amortizará, en la forma que reglamentariamente se determine, a partir del primer período impositivo siguiente a la fecha de cierre del balance al que se refieren las operaciones de actualización,...». El Decreto, artículo 11.1 y 2, desarrolla esta norma, disponiendo: El valor de los elementos patrimoniales previo a la realización de las operaciones de actualización se amortizará, a efectos fiscales, de la manera en que se venía haciendo con anterioridad a la actualización.

El incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización se amortizará en los períodos impositivos que resten por completar la vida útil de los elementos patrimoniales actualizados. A estos efectos será deducible en cada uno de los períodos impositivos referidos el resultado de aplicar al incremento neto de valor el porcentaje resultante de dividir la amortización contable del elemento patrimonial practicada en cada período impositivo, en la medida en que se corresponda

con la depreciación efectiva, entre el valor contable que dicho elemento patrimonial tenía con anterioridad a la realización de las operaciones de actualización, excluido, en su caso, el valor correspondiente al suelo.

Las normas previstas en el presente apartado también se aplicarán al incremento neto de valor de los elementos patrimoniales en régimen de arrendamiento financiero.

En mi opinión, el penúltimo párrafo anterior es bastante confuso. Pienso que quiere decir que la subcuota correspondiente al incremento neto se calculará prorrateando la parte de dicho incremento que corresponde al ejercicio en proporción a la amortización practicada en el mismo respecto del valor que el elemento tenía antes de actualizar.

3. Cautelas recaudatorias.

El Real Decreto-Ley, artículo 5.º 8, creo que para atenuar los efectos que sobre la recaudación fiscal pudieran tener las amortizaciones post-actualización, continúa: «...pero no surtirán efectos en el primer pago fraccionado que se realice en relación a los períodos impositivos que se inicien durante 1997 por la modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 38 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (pagos fraccionados en función de la base imponible calculada según las normas del Impuesto, de los períodos tres, nueve y once primeros meses de cada año natural), ni en los dos primeros pagos fraccionados a efectuar en 1997 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas».

El Decreto, artículo 11.3, reproduce, prácticamente, la regla anterior sin ningún añadido. El precepto y sus fines están tan claros que considero no precisan ningún otro comentario.

4. Pérdidas habidas en la enajenación de elementos patrimoniales.

Preceptúa el Real Decreto-Ley, artículo 10.5, que: «Las pérdidas habidas en la transmisión de elementos patrimoniales actualizados se minorarán, a los efectos de su integración en la base imponible, en el importe del saldo de la cuenta Reserva de revalorización Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, correspondiente a dichos elementos. Dicho saldo será disponible». El Decreto, artículo 12, dice prácticamente lo mismo, puntualizando que la minoración tiene como límite el importe del incremento neto que hubiera correspondido al elemento enajenado con pérdidas y éstas tienen que haberse producido dentro del período de indisponibilidad de la Cuenta. Así pues ésta deberá cargarse, con abono al incremento neto del bien enajenado, por el importe de la revaluación que en su momento se registró (éste es el límite).

5. Información en las cuentas anuales.

El Decreto, artículo 17, sin que el Real Decreto-Ley haya previsto nada sobre el tema, reseña una serie de normas de naturaleza contable que afectan al balance, a la memoria y a las cuentas consolidadas. Con ello, se sigue la pauta marcada por otras disposiciones de naturaleza fiscal, las cuales imponen la obligación de relatar en la memoria anual la manera en que se ha dado cumplimiento a determinadas normas tributarias.

La Memoria anual es un documento mercantil regulado por el Código de Comercio y por las Leyes de Sociedades Anónimas y de Responsabilidad Limitada; estas leyes detallan con toda claridad cuál debe ser su contenido. Por tanto, no resulta procedente que normas puramente fiscales introduzcan nuevos contenidos en la ya de por sí complicada estructura de dicha memoria.

La improcedencia de esta forma de legislar resulta clara a la vista del artículo 17 del Decreto. Hay que tener en cuenta que el Código de Comercio, el artículo 195.3 de la Ley de Sociedades Anónimas y el PGC ya determinan la información concreta que ha de facilitarse en el caso de actualización de valores.

VII. LA CUENTA: CONCEPTO

El Real Decreto-Ley, artículo 5.º, dedica dos párrafos a la Cuenta, ubicados discontinuamente que, en mi opinión, son en parte repetitivos y en parte contradictorios. Por un lado dispone, artículo 5.º 3: «El importe de las revalorizaciones contables que resulten de las operaciones de actualización se llevarán a la cuenta Reserva de revalorización Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, que formará parte de los fondos propios».

Por otro, artículo 5.º 7, ordena que «La diferencia entre las cantidades determinadas por aplicación de lo previsto en los párrafos a) (elementos revalorizados) y b) (amortizaciones revalorizadas) del apartado anterior y el valor anterior a la realización de las operaciones de actualización de los elementos patrimoniales, teniendo en cuenta las amortizaciones que fueron fiscalmente deducibles, será el importe de la plusvalía debido a la depreciación monetaria. El importe resultante se abonará a la cuenta Reserva de revalorización Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, y sumado al valor anterior a la realización de las operaciones de actualización, teniendo en cuenta las amortizaciones que fueron fiscalmente deducibles, determinará el nuevo valor del elemento patrimonial actualizado».

Obsérvese la diferencia conceptual existente entre los dos párrafos anteriores. El primero dice que «...las revalorizaciones contables que resulten de las operaciones de actualización se llevarán a la Cuenta...». Así pues, a la Cuenta han de llevarse las revalorizaciones realizadas en los elementos y en sus respectivas amortizaciones. Por consiguiente, en el orden registral, hay que abonar la Cuenta por las revalorizaciones de elementos y cargarla por la revalorización de amortizaciones. Por este procedimiento, el saldo de la Cuenta se determina por diferencia entre los abonos y cargos acabados de reseñar.

En cambio, de la redacción del segundo se desprende la idea de que al saldo de la Cuenta hay que llegar a través de aproximaciones sucesivas o, lo que es lo mismo, mediante subsiguientes cálculos extracontables. En la contabilidad se ha de efectuar un único asiento de cargo a los valores revalorizados con abono a la Cuenta por el importe final resultante de la realización de dichos cálculos.

1. Determinación del saldo y registro contable.

A la vista de lo que después establece el Decreto, es el segundo criterio el que se impone y desarrolla. En efecto, dispone éste, artículo 9.º 1: «La diferencia entre las cantidades determinadas por aplicación de los coeficientes previstos en el apartado 1 del artículo 6.º de este Real Decreto (elementos revalorizados menos amortizaciones revalorizadas), minoradas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo anterior (financiación ajena), y el valor anterior del elemento patrimonial será el importe de la plusvalía debido a la depreciación monetaria o incremento neto de valor del elemento patrimonial actualizado».

«Para determinar el valor anterior del elemento patrimonial actualizado se tomarán los valores que hayan sido considerados a los efectos de aplicar los coeficientes de actualización». Se está refiriendo a los valores del activo, sin tener en cuenta las amortizaciones, antes de efectuar la revalorización.

Tras fijar el anterior sistema de cálculo, el Decreto, artículo 9.º 2, establece la manera de registrar en cuentas la actualización, diciendo: «El importe de la plusvalía debida a la depreciación monetaria o incremento neto de valor se abonará a la cuenta "Reserva de revalorización Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio", debiendo utilizarse como contrapartida las cuentas correspondientes a los elementos patrimoniales actualizados, sin variar el importe de la amortización acumulada contabilizada».

Creo que es conveniente resaltar el tratamiento extracontable dado a la revalorización de las amortizaciones acumuladas; una forma así de proceder no tiene precedente en el Derecho nacional ni el comparado.

Después de reseñar el anterior procedimiento general de cálculo y registro de la Cuenta, el Decreto enumera tres causas por las cuales procede modificar el saldo de la misma; son las siguientes:

1.1. Incidencia del valor de mercado.

El Decreto, artículo 9.º 3, establece: «El nuevo valor resultante de la actualización no podrá exceder del valor de mercado del elemento patrimonial actualizado, teniendo en cuenta su estado de uso en función de sus desgastes técnicos y económicos y de la utilización que se haga por el sujeto pasivo».

Añadiendo, en cuanto al registro contable: «El exceso de valor resultante de la aplicación de lo establecido en el párrafo anterior se cargará a la cuenta "Reserva de revalorización Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio", con abono a la cuenta en la que ha sido reflejado el incremento neto de valor del elemento patrimonial correspondiente».

Desde el punto de vista económico y de la técnica contable no me parece correcta la anterior forma de proceder porque rompe la necesaria correlación entre el registro de los elementos y sus respectivas amortizaciones acumuladas. Si como consecuencia de la actualización de balances se incrementan los valores de dichos elementos y amortizaciones, cuando entra en juego la «cláusula valor de mercado» y se reduce parte de la plusvalía de un determinado bien, en paralelo, y en la misma proporción, debería reducirse el incremento operado en su correspondiente amortización. A este respecto, repito una vez más lo dispuesto en el Texto Refundido de Regularización de Balances, artículo 9.º 4: (...cuando haya de aplicarse un incremento inferior al máximo permitido, las amortizaciones sólo podrán aumentarse en la misma proporción...) que, sin ninguna excepción, se ha mantenido en todas las regularizaciones habidas hasta 1996.

1.2. Plusvalías de la Ley 76/1980.

Para llevar a cabo la integración en la Cuenta de los resultados de actualizar, en 1996, los bienes anteriormente revalorizados como consecuencia de la aplicación de la Ley 76/1980, preceptúa el Decreto, artículo 10.1 que «El saldo de la cuenta "Reserva de revalorización Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio", se minorará en el importe de la revalorización, debiendo hacerse lo mismo respecto de la cuenta que refleja el incremento neto de valor».

En el supuesto de operaciones amparadas en la Ley 76/1980, de 26 de diciembre, únicamente se considerarán revalorizaciones las practicadas por la entidad adquirente sobre los elementos patrimoniales existentes en su patrimonio con anterioridad a la realización de las referidas operaciones.

Vemos que el tratamiento es consecuente con lo dicho en los números precedentes sobre la Ley 76/1980; las revalorizaciones a minorar tienen que corresponder a elementos existentes en el patrimonio de la adquirente con anterioridad a la aplicación de dicha ley y ser resultantes de la misma aplicación.

1.3. Plusvalías de las Leyes 29/1991 y 43/1995.

Con relación a los elementos que hayan podido ser objeto de revalorización por haberse acogido en ejercicios anteriores a 1996 a las Leyes 29/1991 y 43/1995, y a efectos del tratamiento de las posibles plusvalías ante su integración en la Cuenta, dispone el Decreto, artículo 10.2 que «tratóndose de elementos patrimoniales adquiridos en virtud de fusión, escisión, aportación de activos y demás operaciones comprendidas en el Título I de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, y en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, que hubieran sido contabilizados en la entidad adquirente por un valor al diferente al determinado por aplicación de los artículos 5.º y 99, respectivamente, de las referidas leyes, el saldo de la cuenta "Reserva de revalorización Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio", sobre el que se aplicará el gravamen único de actualización al que se refiere el artículo 26 de este Real Decreto, se reflejará en la memoria de las cuentas anuales. En el balance actualizado deberá reflejarse únicamente el importe del exceso del nuevo valor de los elementos patrimoniales actualizados sobre su valor contable previo a las operaciones de actualización».

Así pues, el gravamen único ha de girarse sobre la plusvalía calculada a partir del precio de adquisición, mientras que al balance regularizado irá solamente la revalorización determinada a partir de los valores resultantes de la aplicación de las Leyes 19/1991 y 43/1995.

1.4. Las minusvalías.

El Decreto, artículo 9.º 4, prohíbe computar minusvalías, tanto en los elementos como en la propia Cuenta.

2. Indisponibilidad de la Cuenta. Excepciones a la indisponibilidad.

Establece el Real Decreto-Ley, artículo 5.º 9, que: «El saldo de la cuenta Reserva de revalorización del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, será indisponible hasta que sea comprobado y aceptado por la Administración Tributaria». El Decreto, artículo 13.1, por su parte, puntualiza y fija una excepción: «El saldo de la cuenta "Reserva de revalorización Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio", será indisponible hasta que sea comprobado y aceptado por la Inspección de los Tributos, o transcurra el plazo para hacerlo. No obstante, la parte de saldo correspondiente a los elementos patrimoniales transmitidos será disponible hasta el límite de las pérdidas habidas».

Además de la excepción a la «no disponibilidad» relativa a las pérdidas sufridas en la enajenación de elementos actualizados, el Decreto, artículo 13.2, reseña las tres siguientes:

- a) Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la sociedad.
- b) Cuando el saldo de la cuenta necesariamente se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores previsto en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre.
- c) Cuando la entidad deba aplicar el saldo de la Cuenta en virtud de una obligación de carácter legal.

3. Comprobación administrativa.

Dispone el Real Decreto-Ley, artículo 5.º 9, que: «La comprobación deberá realizarse dentro de los tres años siguientes a la fecha de cierre al balance en el que consten las operaciones de actualización, en la forma que reglamentariamente se determine».

Cumpliendo el anterior mandato, el Decreto, artículo 14.2, establece: «El plazo para efectuar la comprobación será de tres años, contados desde la fecha de cierre del balance en que consten las operaciones de actualización. Transcurrido dicho plazo sin que la comprobación se haya efectuado, las operaciones de actualización se considerarán comprobadas de conformidad y el saldo de la cuenta "Reserva de revalorización Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio", aceptado por la Inspección de los Tributos».

Añade el Decreto, artículo 14.3, que: «La presunción de conformidad no impedirá rectificar errores materiales, privar de efectos probatorios a documentos declarados falsos o regularizar la incorporación de activos ocultos».

Además de las anteriores operaciones, tampoco se encuentran permitidas, evidentemente, la actualización de elementos del circulante, créditos, títulos-valores, inmovilizaciones inmateriales, la afloración de pasivos ocultos y la eliminación de activos y pasivos ficticios.

3.1. Comprobación de conformidad: efectos.

En caso de realizarse la comprobación «de conformidad», el Decreto, artículo 14.4, obliga a realizar una serie de operaciones que, a su vez, producen determinados efectos. En este sentido, dice el citado artículo:

En caso de conformidad con las rectificaciones propuestas por la Inspección de los Tributos, se procederá a la regularización de la situación tributaria, tanto del gravamen único de actualización como del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, según proceda.

El sujeto pasivo deberá realizar las anotaciones contables procedentes de acuerdo con las rectificaciones propuestas por la Inspección de los Tributos, de manera tal que luzcan en el balance correspondiente al primer ejercicio que cierre con posterioridad a la fecha en que se dicte el acto administrativo que ponga fin a la comprobación de las operaciones de actualización.

Cuando proceda eliminar, total o parcialmente, el incremento neto de valor de los elementos patrimoniales actualizados como consecuencia de las rectificaciones propuestas por la Inspección de los Tributos, se aplicará lo previsto en el artículo 141 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, hasta que el sujeto pasivo cumpla con la obligación de realizar las anotaciones contables que procedan.

Recuerdo que el artículo 141 de la Ley 43/1995 establece la obligación de mencionar en la memoria las revalorizaciones voluntarias cuyo incremento no se hubiera incluido en la base imponible del referido impuesto.

3.2. *Disconformidad con la propuesta inspectora: consecuencias.*

La disconformidad con la propuesta inspectora de rectificación origina una serie de consecuencias que fija el Decreto, artículo 14.5, al establecer:

En caso de disconformidad con las rectificaciones propuestas por la Inspección de los Tributos, se procederá a la regularización de la situación tributaria, tanto del gravamen único como del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, según proceda.

Cuando la impugnación haya sido resuelta con carácter firme, el sujeto pasivo practicará, en su caso, las anotaciones contables a las que se refiere el apartado anterior (el caso «de conformidad»).

Cuando proceda eliminar, total o parcialmente, el incremento neto de valor de los elementos patrimoniales actualizados como consecuencia de la resolución o sentencia que resuelva con carácter firme la impugnación, se aplicará lo previsto en el artículo 141 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, hasta que el sujeto pasivo cumpla con la obligación contable prevista en el párrafo anterior.

4. Aplicación del saldo: destinos posibles. Disposición indebida.

Dispone el Real Decreto-Ley, artículo 5.º 9, que: «Una vez efectuada la comprobación o transcurrido el plazo para realizar la misma, el saldo de la Cuenta podrá destinarse a la eliminación de resultados contables negativos, a la ampliación del capital social o, transcurridos diez años contados a partir de la fecha de cierre del balance en el que se reflejaron las operaciones de actualización, a reservas de libre disposición».

El Decreto, artículo 15.1, desarrolla con gran detalle la regla anterior, preceptuando:

A partir de la fecha en que la Administración Tributaria haya comprobado y aceptado el saldo de la cuenta «Reserva de revalorización Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio», y el sujeto pasivo hubiera efectuado las anotaciones contables resultantes de las rectificaciones propuestas, o en el caso de no mediar comprobación hubiese pasado el plazo de tres años a que se refiere el apartado 2 del artículo 11 de este Real Decreto, dicho saldo podrá destinarse a:

- a) Eliminar los resultados contables negativos. Las pérdidas objeto de compensación podrán ser tanto las acumuladas que procedan de ejercicios anteriores a aquel en el que se haya efectuado la comprobación como las del propio ejercicio en que se compruebe o de los siguientes.
- b) Ampliación del capital social. A estos efectos tendrá la consideración de capital social el fondo de dotación fundacional, el fondo mutual y el fondo social, de las entidades de carácter fundacional, mutual y asociativo, respectivamente, y la dotación patrimonial de los establecimientos permanentes.
- c) Reservas de libre disposición, una vez transcurridos diez años contados a partir de la fecha del balance en el que se reflejaron las operaciones de actualización.

La parte del saldo de la cuenta «Reserva de revalorización Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio», que provengan de elementos patrimoniales en régimen de arrendamiento financiero, podrá destinarse a las finalidades establecidas en el presente apartado cuando, además de haberse cumplido los requisitos previstos en el mismo, se hubiere ejercitado la opción de compra.

En lo relativo a la disposición indebida, dice el Real Decreto-Ley, artículo 5.º 9: «La aplicación del saldo de la cuenta Reserva de revalorización Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, a finalidades distintas de las previstas en el párrafo anterior (eliminar pérdidas, ampliar capital y dotar reservas) determinará la integración del mismo en la base imponible del período impositivo en el que dicha aplicación se produjo, pudiendo compensarse con dicho saldo las bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores».

El Decreto, artículo 16, desarrolla la regla anterior en los siguientes términos:

1. La disposición del saldo, total o parcial, de la cuenta «Reserva de revalorización Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio», antes de que sea comprobado y aceptado por la Inspección de los Tributos, o la aplicación del mismo a finalidades distintas de las previstas en el artículo anterior, determinará la integración de su importe como ingreso en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del período impositivo en el que se hubiera producido la disposición o aplicación indebida, no pudiendo compensarse dicho saldo con bases imponibles negativas.

Vemos que la disposición indebida del saldo de la Cuenta conlleva graves consecuencias para la sociedad que realiza dicha disposición. El llevarla a efecto determina la integración del referido saldo en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, sin que sea posible reconducirlo, una vez realizada la disposición indicada, a la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores.

VIII. LA FISCALIDAD

En España, las regularizaciones de 1961, 1964 y 1973 llevaron consigo gravámenes por distintos conceptos. A partir de la última citada, todas las siguientes han sido gratuitas; esta tendencia se ha roto en 1996 con la exigencia del gravamen único.

A continuación se reseñan los tributos que pueden estar relacionados con la vigente actualización, y que van desde el que grava la formación de la Cuenta a los que pueden afectar a las distintas opciones existentes para la distribución de su saldo.

1. El gravamen único.

El gravamen único fue establecido por el Real Decreto-Ley 7/1996, artículo 5.º 5. Desde el mismo momento de la publicación se puso en tela de juicio su constitucionalidad; se consideraba por bastantes tratadistas y algunos partidos políticos que tal gravamen quebrantaba el artículo 133 de la Constitución Española, el cual dispone que el establecimiento de tributos ha de hacerse mediante ley.

El Gobierno, pienso que sopesando esta tesis, decidió refrendar mediante la disposición adicional primera de la Ley 10/1996, de 18 de diciembre, las normas fijadas por el Real Decreto-Ley, si bien las amplía y sistematiza de modo que constituyen un conjunto normativo en cierta manera autónomo.

El Decreto, a su vez, siguiendo el planteamiento expuesto en el párrafo anterior, profundiza en la autonomía dedicando su Título III al repetido gravamen. Regula la cuestión en el artículo 26 y, mediante los añadidos precisos, perfila el contorno tributario de dicho gravamen. Por ello, en la exposición siguiente reproduzco las reglas que aparecen en el Decreto sin comentarios o ampliaciones, que considero no son necesarios.

1.1. Concepto, determinación del hecho imponible y devengo.

Los sujetos pasivos que practiquen la actualización, deberán satisfacer un gravamen único del 3 por 100 sobre el saldo acreedor de la cuenta «Reserva de revalorización Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio».

Tratándose de personas físicas que no estuvieran obligadas a llevar contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio, el gravamen único recaerá sobre el incremento neto de valor de los elementos patrimoniales actualizados.

Se entenderá realizado el hecho imponible del gravamen único, en el caso de personas físicas que estuvieran obligadas a llevar contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio, cuando se formule el balance actualizado, y, en el caso de personas jurídicas, cuando dicho balance se apruebe por el órgano competente.

Se entenderá por balance actualizado el balance integrante de las cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio que se cierre con posterioridad al día 9 de junio de 1996.

Tratándose de personas físicas que no estuvieran obligadas a llevar contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio, el hecho imponible se entenderá realizado el día 31 de diciembre de 1996.

El gravamen único se devengará el día que se presente la declaración relativa al período impositivo al que corresponda el balance actualizado.

Tratándose de personas físicas el gravamen único se devengará el día que se presente la declaración correspondiente al año 1996.

1.2. Autoliquidación e ingreso.

El gravamen único se autoliquidará e ingresará conjuntamente con la declaración por el Impuesto sobre Sociedades relativa al período impositivo al que corresponda el balance en el que constan las operaciones de actualización, o por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al año 1996, dentro del plazo legalmente establecido.

La presentación de la declaración fuera de plazo será causa invalidante de las operaciones de actualización. En este caso no se devengará el gravamen único.

A bastantes sociedades de las que cierran su ejercicio económico entre el 9-6-1996 y la fecha de publicación del Decreto no les será posible presentar conjuntamente la declaración-ingreso del Impuesto sobre Sociedades y el balance actualizado con su ingreso correspondiente. En estos casos habrá que estar a lo establecido en la disposición transitoria única del Decreto.

1.3. Características tributarias y tratamiento contable.

El Real Decreto-Ley, artículo 5.º 5, la Ley 10/1996, disposición adicional única, 5 y el Decreto, artículo 26.5 y 6, con redacción similar, perfilan las siguientes características tributarias del gravamen único:

- a) El importe del gravamen único no tiene la consideración de cuota del Impuesto sobre Sociedades ni del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- b) Tampoco tiene la consideración de gasto fiscalmente deducible de los tributos citados en el párrafo anterior.
- c) Tiene la consideración de deuda tributaria.
- d) Se ha de autoliquidar e ingresar conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al balance actualizado.

Respecto del tratamiento contable, el Real Decreto, artículo 26.5, reproduciendo lo dicho en el Real Decreto-Ley, artículo 5.º 5, y en la Ley 10/1996, disposición adicional primera, 7, preceptúa que el gravamen único se cargará a la Cuenta; y no dice más. Así pues, en la normativa vigente no se especifican el momento y la técnica registral a emplear para proceder a tal cargo.

Este vacío, en mi opinión, da lugar a que se pueda optar por una de estas dos vías contables:

- 1.ª Cargo directo e inmediato sin haber realizado previamente asientos puente.
- 2.ª Realizar el cargo a través de cuentas transitorias.

2. Tributos vinculados a la aplicación de la Cuenta.

En la vigente actualización los posibles destinos del saldo de la Cuenta se han reseñado en el número VII.4; son: eliminación de resultados contables negativos, ampliación del capital social o dotación de reservas de libre disposición.

La eliminación de resultados contables negativos, un simple asiento contable, no tiene incidencia fiscal para la sociedad que efectúa el asiento ni para sus accionistas.

2.1. Ampliación de capital: efectos sobre la sociedad y sobre el accionista.

En el orden tributario, esta operación precisa ser enfocada desde la perspectiva de la sociedad que amplía su capital y de los accionistas que reciben las correspondientes acciones.

- a) *Sociedad que amplía capital.* En principio, la operación está sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados pero, en todas las regularizaciones precedentes, se ha dispuesto la respectiva exención. El Real Decreto-Ley, creo que por omisión involuntaria, nada dice sobre el particular.

La laguna ha sido cubierta por el Decreto, artículo 15.5, que establece: «La incorporación al capital social del saldo de la cuenta "Reserva de revalorización Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio", gozará de exención en los términos previstos en el número 11 de la letra B.11 del artículo 45 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por el Real Decreto-Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre».

- b) *Accionista que recibe las acciones.* La recepción por el accionista de acciones liberadas no se considera rendimiento del capital mobiliario y, por tanto, no está sujeta a gravamen por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 18/1991, art. 37.uno.1) ni por el Impuesto sobre Sociedades. Curiosamente en el articulado de la Ley 43/1995 no he encontrado ningún precepto que establezca la exención, en el último impuesto citado, de la recepción de acciones liberadas. En cambio, la norma sí estaba recogida en el Real Decreto 2631/1982, Reglamento de dicho Impuesto, artículo 94.3 d). Igualmente, resulta extraño que en la regla de valoración 8.ª del Plan General de Contabilidad no se haga ninguna referencia al tratamiento de la mencionada recepción; entiendo que habrá que estar, por analogía, a lo que la citada regla dice sobre los derechos de suscripción.

El posible gravamen se producirá, en su caso, en concepto de incremento de patrimonio cuando se enajenen las acciones recibidas.

2.2. Dotación de reservas de libre disposición y subsiguiente reparto de las mismas.

Dispone el Real Decreto-Ley, artículo 5.º 9, que transcurridos diez años desde la fecha del cierre del balance regularizado, el remanente del saldo de la Cuenta pendiente de aplicación podrá destinarse a reservas de libre disposición, añadiendo: «Dichas reservas darán derecho a la deducción por doble imposición de dividendos...». Esta redacción no es correcta.

El asiento contable consistente en cargar a «Cuenta» con abono a «Reservas de libre disposición» no tiene, transcurridos los referidos diez años, relevancia fiscal para la empresa que lo realiza; por tanto, no puede generar derecho a deducción por doble imposición de dividendos. La incidencia fiscal surge más adelante, cuando se opte por repartir las citadas reservas.

El error ha sido rectificado por el Decreto, que establece: «La distribución de las reservas de libre disposición a que se refiere la letra c) del apartado 1 (reservas dotadas con cargo a la Cuenta) dará derecho a la deducción por doble imposición de dividendos prevista en el artículo 28 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre. Igualmente dará derecho a la deducción por doble imposición de dividendos prevista en el artículo 78 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas».

Así pues, transcurridos los diez años antes acotados, el reparto de reservas de libre disposición dotadas con cargo a la Cuenta, tendrá el mismo tratamiento fiscal que tendría cualquier dividendo percibido por los accionistas, sean éstos personas físicas o jurídicas.

IX. ESPECIALIDADES EN LAS PERSONAS FÍSICAS

En el número II.2 se han expuesto las causas por las cuales el Ministerio de Economía y Hacienda, al redactar el Decreto que reglamenta la vigente actualización, se ha visto en la necesidad de separar en su Título II las especialidades que afectan exclusivamente a las personas físicas. Sin embargo la separación, en el orden normativo, entre las personas jurídicas y las personas físicas no ha sido total, puesto que se han regulado en artículos comunes aspectos tales como las personas físicas que pueden actualizar y el devengo, liquidación e ingreso por éstas del gravamen único.

1. Personas físicas que pueden actualizar.

Lo relativo a las personas físicas, en cuanto sujetos pasivos que pueden acceder a la actualización en 1996, está recogido en el artículo 1.º del Decreto. En el número III.1 se han reseñado y comentado las normas correspondientes; al mismo me remito sin ampliaciones de ningún tipo.

2. Elementos patrimoniales actualizables.

Respecto la forma de actualizar los elementos por parte de las personas físicas, el Decreto, artículo 18.1, 2 y 3, puntualiza lo siguiente:

a) Independencia de actividades.

«Las personas físicas podrán practicar la actualización de manera independiente respecto de las distintas actividades empresariales o profesionales que realicen» (art. 18.1).

Si mi interpretación es correcta, el precepto anterior significa que a las personas físicas se les concede:

a) *La posibilidad de actualizar los elementos de alguna o algunas de sus actividades empresariales o profesionales y no hacerlo en las restantes.*

b) *También les está permitido, por la indicada independencia, reducir los coeficientes de forma individualizada, distinta y en la proporción que consideren más conveniente, para su aplicación a los elementos integrantes de cada una de las actividades que decidan actualizar.*

b) Afección a actividades empresariales o profesionales.

«Los elementos patrimoniales susceptibles de actualización deberán estar afectos a la realización de actividades empresariales o profesionales» (art. 18.2).

Considero que la anterior puntualización era muy necesaria porque, evidentemente, existen personas físicas ejercientes de actividades empresariales o profesionales que, a su vez, son titulares de elementos patrimoniales susceptibles de actualización no afectos a dichas actividades.

3. Balance actualizable. Plazo para realizar la actualización y documentación a presentar.

«La actualización se practicará respecto de los elementos patrimoniales que figuren en los libros o registros a 31 de diciembre de 1996, siempre que, en dicha fecha, se encuentren efectivamente en estado de uso y utilización y que no se hallen fiscalmente amortizados. A estos efectos se tomarán, como mínimo, las amortizaciones que debieron realizarse con dicho carácter» (art. 18.3).

Con las personas físicas no se produce el desajuste de fechas que se da con las personas jurídicas como consecuencia de lo dispuesto en el Real Decreto-Ley, artículo 5.º 3, que ha sido descrito el número IV.1. La remisión específica a «los elementos que figuran en libros o registros a 31 de diciembre de 1996» elimina el problema que se ha suscitado con las sociedades.

«En el caso de personas físicas que realicen actividades empresariales no mercantiles o actividades profesionales, el importe de las revalorizaciones contables se reflejará en el libro registro de bienes de inversión a que hace referencia el artículo 67 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el artículo 1.º del Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre» (art. 19.1).

«Las operaciones de actualización se realizarán entre el 31 de diciembre de 1996 y el día en que termine el plazo de presentación de la declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes al año 1996» (art. 19.2).

Así pues, según la clase de declaración, los plazos serán:

- a) *Declaraciones positivas o negativas sin ingreso ni devolución: el período comprendido entre 31 de diciembre de 1996 y el 20 de junio de 1997.*
- b) *Declaraciones «a devolver», con solicitud de devolución o con renuncia a la misma: el período comprendido entre 31 de diciembre de 1996 y 1 de julio de 1997.*

De la disposición final primera del Decreto se desprende que la documentación a presentar por las personas físicas es la siguiente:

a) *Actividades empresariales mercantiles:*

- Balance actualizado.
- La información complementaria que determine el Ministerio de Economía y Hacienda.
- La declaración relativa al gravamen único, cuyo modelo se anuncia en el Decreto, disposición final segunda.

b) *Actividades empresariales no mercantiles y actividades profesionales:*

- Resumen de los elementos patrimoniales actualizados afectos a las mencionadas actividades.
- La declaración relativa al gravamen único.

4. Operaciones no amparadas.

Preceptúa el Decreto, artículo 20, que: «Lo previsto en el artículo 5.º de este Real Decreto se aplicará en relación a los libros registros llevados por personas físicas que realicen actividades empresariales no mercantiles o profesionales».

El significado de la regla anterior es que las personas físicas, al igual que sucede con las sociedades, tienen prohibido (en la terminología del Decreto) «la incorporación de elementos no registrados en los libros de contabilidad y la eliminación en dichos libros de los pasivos inexistentes» (véase número VII.3.1).

5. Contribuyentes que determinan su rendimiento por el método de estimación objetiva: opción para actualizar las amortizaciones.

Dispone el Decreto, artículo 21: «Tratándose de personas físicas que determinen o hayan determinado el rendimiento neto de sus actividades empresariales o profesionales, mediante el método de estimación objetiva, se tomará la amortización resultante de aplicar al precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial correspondiente el coeficiente de amortización lineal máximo o el coeficiente derivado del período máximo de amortización, según tablas de amortización oficialmente aprobadas, a elección del sujeto pasivo».

La regla precedente concede a los sujetos pasivos sometidos a estimación objetiva la posibilidad, para actualizar sus amortizaciones, de optar entre:

- a) El coeficiente de amortización lineal máximo.
- b) El coeficiente derivado del período máximo de amortización.

La cuantificación de estos coeficientes habrá de hacerse con arreglo a los intervalos que para dichos conceptos establece la Orden Ministerial de 12 de mayo de 1993, que se han mantenido en vigor por la Ley 43/1995.

6. Comprobación administrativa: inicio del plazo y efectos.

Dice el Decreto, artículo 23:

1. El plazo para efectuar la comprobación se computará desde el día 31 de diciembre de 1996.

2. Tratándose de personas físicas que realicen actividades empresariales no mercantiles o actividades profesionales, el importe de las rectificaciones se reflejará en el libro-registro de bienes de inversión a que hace referencia el artículo 67 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el artículo 1.º del Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre.

Desconozco las causas por las cuales el Ministerio de Economía y Hacienda fija en el 31-12-1996, la fecha del inicio del plazo para la comprobación administrativa de la Cuenta. La medida no resulta comprensible; es difícil entender que se inicie el plazo para comprobar una documentación que todavía no ha sido presentada a la Administración. Lo lógico, para el comienzo de tal plazo, hubieran sido el 20-6-1997 para las declaraciones «a ingresar» y el 1-7-1997 para las declaraciones «a devolver».

La obligación para los sujetos pasivos que realicen actividades empresariales no mercantiles o actividades profesionales, de reflejar el importe de las rectificaciones consecuencia de la acción inspectora en el libro registro de bienes de inversión (art. 67 del Reglamento del IRPF), confirma mi opinión -ya expuesta- sobre la imposibilidad de actualizar elementos patrimoniales por aquellas personas físicas que, determinando sus rendimientos por el método de estimación objetiva, hayan optado por no llevar ni diligenciar los libros registros en las condiciones establecidas en la Orden Ministerial de 4 de mayo de 1993 modificada por otra Orden Ministerial de 22 de octubre de 1996.

7. Puntualizaciones sobre el gravamen único: obligados al pago en el caso de sujetos pasivos del artículo 33 de la Ley General Tributaria.

En el número VIII.1, al reseñar la normativa referente al gravamen único, se han reproducido las reglas especiales de dicho gravamen en lo que afectan a las personas físicas. A lo dicho en referido número me remito; con ello se evitan repeticiones que creo son innecesarias.

En el caso de sujetos pasivos del artículo 33 de la Ley General Tributaria, dispone el Decreto; artículo 26.8: «Tratándose de sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades en régimen de atribución de rentas, el gravamen único de actualización deberá ser satisfecho por los socios herederos, comuneros o partícipes, en la proporción que se deduzca de las normas o pactos aplicables en cada caso y, en su defecto, a partes iguales».

8. Exclusiones a la aplicación de determinados artículos del Real Decreto 2607/1996.

El legislador ha considerado conveniente incluir en el Decreto preceptos que disponen la «no aplicación» de concretos artículos del mismo. Las exclusiones en la aplicación normativa nacen, lógicamente, de las diferencias jurídicas y de orden contable entre las sociedades y las personas físicas y giran sobre la indisponibilidad, destinos y aplicación indebida del saldo de la Cuenta.

8.1. Disponibilidad de la Cuenta.

Establece el Decreto, artículo 22, que «lo previsto en el artículo 13 de este Real Decreto no será de aplicación a las personas físicas». El artículo 13, por su parte, ordena la indisponibilidad del saldo de la Cuenta «hasta que sea comprobado y aceptado por la Inspección de los Tributos o transcurra el plazo para hacerlo». Así pues, si este artículo no es de aplicación, hay que entender que dicho saldo es de libre disposición para las personas físicas que hayan actualizado sus elementos patrimoniales, con independencia de que estén o no obligadas a llevar su contabilidad con arreglo a las normas del Código de Comercio.

8.2. Agravio comparativo a las sociedades.

Consecuente con la libertad de disposición descrita en el número anterior, el Decreto, artículo 24, dice que «lo previsto en los apartados 1 (posibles destinos de la Cuenta: eliminar resultados negativos, ampliar capital y dotar reservas), 2 (prohibición específica de distribuir el saldo directa o indirectamente), 3 (bloqueo de la Cuenta en caso de disconformidad con las propuestas inspectoras de rectificación) y 5 (exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la incorporación de la Cuenta a capital) del artículo 15 no será de aplicación a las personas físicas».

De las precedentes exclusiones, es lógica la relativa a la inaplicabilidad del artículo 15.5, puesto que, en personas físicas, la incorporación de la Cuenta a capital no estaría gravada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; son coherentes con la libertad de disposición las referencias a la «no aplicación» de los apartados 1 y 2 del artículo 15, y resulta incomprensible la inaplicabilidad del apartado 3 del mismo artículo porque, si mi interpretación es correcta, significa que el sujeto pasivo puede disponer libremente de la Cuenta aunque, como consecuencia de la comprobación de ésta, se haya instruido acta de disconformidad que se encuentre pendiente de sentencia o resolución definitiva.

8.3. «No integración» en la base imponible.

El Decreto, artículo 25, congruente asimismo con la tantas veces mencionada libertad de disposición, establece que «lo dispuesto en el artículo 16 no será de aplicación a las personas físicas». Recuerdo que este artículo decreta la integración del saldo de la Cuenta, para ser gravado por el Impuesto sobre Sociedades, en la rúbrica de Resultados de aquel ejercicio en que se hubiera producido la disposición o aplicación indebidas, entendiéndose por tales que se disponga del citado saldo antes de ser comprobado por la Inspección de los Tributos o se aplique a fines distintos de los autorizados en el artículo 15.

X. CONCLUSIONES

La generalidad de las conclusiones que pudieran desprenderse de las líneas que anteceden ya se han expuesto en los correspondientes epígrafes.

Ante la vigente actualización, los tres aspectos básicos de los que, en mi opinión, han de derivarse conclusiones de cierta trascendencia son:

- a) Número e importancia de las sociedades acogidas.
- b) Incremento de la recaudación, como consecuencia de la regularización, en el ejercicio que la misma se autoriza.
- c) Descenso de la recaudación como consecuencia del mayor gasto fiscal que significa el incremento en las cuotas de amortización.

De los tres apartados anteriores, en la fecha que se cierra este artículo -finales del mes de febrero de 1997-, cualquier vaticinio que pudiera hacerse sobre los dos últimos sería especular sin fundamento por lo cual, a propósito, omito hablar de ellos.

Respecto del primero, es difícil prever el grado de aceptación que la medida va a tener por parte de las sociedades. Éstas, en los últimos veintitrés años, han estado acostumbradas a que las regularizaciones fueran gratuitas; la exigencia del gravamen del 3 por 100 en 1996 puede determinar que bastantes empresas decidan abstenerse.

Igualmente, puede contribuir a que se reduzca el grado de acogimiento la forma en que se tratan en dicha actualización determinadas figuras tributarias como son, entre otras:

- El coeficiente o coeficientes de financiación ajena.
- No computarse minusvalías.
- La técnica de actualización de las amortizaciones acumuladas y el «no registro» de las mismas.
- La manera de aplicarse la «cláusula valor de mercado», etc.

Por último, de cara al referido acogimiento, creo que hay que ponderar adecuadamente la «economía de opción» que para las empresas significan los artículos 11, 15.11 y 21 de la Ley 43/1995, Porque puede suceder que bastantes sociedades -no sé en qué proporción- opten por la aplicación de dichos artículos y decidan inhibirse ante la presente actualización.

Evidentemente, a las anteriores prevenciones o reservas darán respuesta los primeros seis meses del año 1997.