EM 06 1

Contabilidad financiera y de sociedades. Análisis de las cuentas de reservas de regularización de balances. Autor, María Abelina Besteiro Varela.

Tanto la concepción fiscal del beneficio como la concepción contable se basan en el convenio de la estabilidad general de los precios. Pero en una situación inflacionaria se produce un aumento en el valor nominal del beneficio y, por tanto, en el impuesto que lograba. Fue la ley 76.961 de 23 de diciembre la ley que estableció en España el camino por donde iba a transcurrir la regularización de balances, siendo al preámbulo de dicha ley donde hemos de acudir para conocer la filosofía del legislador sobre esta importante medida de política fiscal con gran incidencia contable.

En dicho preámbulo se establece que una secuela de la situación inflacionaria es la frecuencia con que lucen ganancias nominales de capital que no responde a situaciones de enriquecimiento real. La cuestión es especialmente grave en cuanto a las amortizaciones que han de calcularse por el coste histórico en razón a las normas reguladoras de los tributos sobre beneficios. El cálculo insuficiente de las amortizaciones pide el establecimiento de alguna fórmula que llene el vacío producido por un crecimiento consolidado en su coste para evitar que, de otra forma, los impuestos absorban en definitiva una fracción del capital real del negocio o al menos obliguen a que se afecten a la sustitución de servicios que hubieran debido servir para financiar una expansión neta de las empresas exigida por una etapa de desarrollo económico.

La regularización en nuestro país se lleva a cabo mediante a un conjunto de coeficientes que sirven para actualizar el valor de origen de los elementos regularizados y, si se trata de bienes sujetos a depreciación, se actualizan también sus respectivos fondos de amortización. Estos coeficientes vienen establecidos en las propias disposiciones de la ley de regularización y, por tanto, no quiere esto decir que se tenga en cuenta total y absolutamente la depreciación del dinero, sino que son coeficientes establecidos por el legislador que aproximan las valoraciones de origen al valor real actual. b. La posibilidad de conseguir sinceridad contable en aquellas empresas cuya contabilidad no responda a la realidad de los hechos económicos por existir elementos del activo y exigibilidad que pesen sobre tales elementos que no estuviesen contabilizados, ya que la ley permite que afloren a la contabilidad sin imposición ni responsabilidad alguna frente a la Administración, incluso las responsabilidades derivadas de hechos incursos en las leyes y delitos monetarios y contrabando.

Análogamente, permite eliminar activos y pasivos que no respondan a una realidad económica por tratarse de anotaciones contables ficticias. Por tanto, la ley, en este sentido, es una ley de amnistía fiscal. Los objetivos que persigue el legislador español con las leyes de regularización se desprenden del preámbulo de la ley 76.961 de 23 de diciembre.

La regularización de balances tiene ventajas evidentes, ya que los balances de nuestras

empresas son más sinceros sin que lo impidan trabas legales de orden fiscal. En el orden macroeconómico se facilita la actuación sobre datos e índices más reales. El preámbulo de dicha ley establecía que es necesario adoptar medidas que permitan a las empresas cuatro objetivos fundamentales.

Conocer sus costes reales de producción. Saber cuál es su beneficio auténtico. Abrir el camino para su integración en otras de dimensiones económicamente racionales y colocarlas en situación de poder negociar adecuadamente en orden a la participación de capitales extranjeros.

Estos cuatro objetivos que persigue la regularización son, en nuestra opinión, demasiado amplios para que ninguna ley aislada pueda abarcarlos. Sin embargo, la actualización de valores y una contabilidad adecuada a la realidad del patrimonio favorece sin duda alguna el acercamiento a dichos cuatro objetivos. Nosotros diríamos que, al conseguir los costes reales más sinceros, al posibilitar la amortización sobre los elementos regularizados, permite simultáneamente un beneficio de ejercicio más acorde con la realidad económica de la empresa.

Ahora bien, la ley de regularización persigue un conjunto de objetivos de naturaleza financiera derivados del proceso de capitalización de las cuentas de regularización. La capitalización de la cuenta de regularización del año 61 fue aprobada por el Decreto 3.155.1966, de 29 de diciembre, y establecía con carácter general que, 1. La incorporación del saldo de la cuenta al capital social podrá realizarse durante un periodo de 10 años que se iniciaría el día 1 de enero de 1968. 2. Dentro del indicado periodo, las sociedades quedan facultadas para realizar la incorporación de que se trata, ya sea de una sola vez, por la totalidad del saldo que presente la cuenta, o de modo fraccionado por las porciones de dichos saldos que acordasen.

En este último caso, las sociedades podrán también, a su elección, realizar anualmente una o varias incorporaciones parciales o, incluso, no llevar a efecto ninguna durante el año en que no lo consideras inconvenientes. 3. Los saldos pendientes de la cuenta de regularización del año 1961 que no hubiesen sido capitalizados al 31 de diciembre de 1978, la disposición transitoria sexta de la Ley 61.1978, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades, establece que se traspasarán a reservas. Si se trata de una sociedad anónima y la reserva legal no alcanza el tope del 20% del capital social establecido en el artículo 106 de la Ley de Sociedades Anónimas, podrán destinar a dotar dichas reservas legales hasta el mencionado tope.

Si aún quedase remanente, éste irá a reservas de libre disposición. Si en lugar de tratarse de sociedades anónimas, se trata de cualquier otro tipo de sociedades, el remanente de regularización de la cuenta del año 1961 se traspasará a reservas de libre disposición. El Decreto Ley 12.1973, del 30 de noviembre, puso en marcha nuevamente el proceso de regularización de balances con ligeras modificaciones con relación a la regularización del año 1961.

Los remanentes de la cuenta de regularización del año 1973 que al 31 de diciembre de 1978 no

se hubiesen capitalizado, tienen, a partir del 1 de enero de 1979, dos años para que, si la sociedad lo desea, pueda llevar esta reserva a capital siendo preceptivo que se desembolse en dinero o bienes al menos el 40% de la cuantía que asciende la ampliación de capital. El 60% restante se puede imputar a la cuenta de regularización del año 1973. A partir del 1 de enero de 1981, el saldo de la cuenta de regularización 1973 tendrá el mismo fin que hemos dicho anteriormente para la cuenta de 1961, es decir, dotación a reserva legal o, en su caso, a reservas de libre disposición.

La Ley 50.1977, de 14 de noviembre, de medidas urgentes de reformas fiscales, permitió a las empresas cuya contabilidad no fuese veraz el aflorar activos y pasivos ocultos. Por tanto, la cuenta resultante de esta afloración, regularización Ley 50.1977, es una cuenta de reservas que las sociedades podrán incorporar a capital hasta el 31 de diciembre de 1982, sin que exista obligación alguna de desembolso mínimo de los socios al efectuarse la ampliación. El remanente no capitalizado a esta última fecha podrá destinarse a dotar la reserva legal y el resto o, en su caso, la totalidad, a reservas de libre disposición.

Tanto las cuentas de regularización del año 1961 como las del año 1973 eran cuentas que tenían una naturaleza mixta. Por una parte, se permitía la actualización de los elementos existentes en contabilidad mediante la aplicación de unos coeficientes y, por otra parte, se podían aflorar en contabilidad activos y pasivos ocultos. La naturaleza mixta, por tanto, era que una parte de la cuenta se debía exclusivamente a afloraciones de elementos ocultos, mientras que el resto de la cuenta se debía a actualizaciones de valores.

La cuenta de regularización del año 1977 recoge el resultado de la afloración de activos y pasivos ocultos, sin que tenga apenas incidencia la actualización de valores. La Ley de Presupuestos del año 1979, en su artículo 28, establece unos nuevos coeficientes de regularización para la actualización de activos fijos. Esta ley únicamente permite la actualización de valores, pero no la afloración de activos y pasivos ocultos.

El resultante de la cuenta se denomina Actualización Ley de Presupuestos de 1979. La técnica para proceder a la actualización de valores es la misma que la utilizada para actualizar valores en regularizaciones anteriores. Lo único que varía, lógicamente, son los coeficientes máximos.

Es decir, se aplicarán tales coeficientes al valor activo en función del año en que se ha comprado o construido el elemento, y también se aplicarán los coeficientes a las amortizaciones en función del año en que se ha dotado la amortización. La cuenta que recoge la actualización es una cuenta de reserva que aparecerá en lo pasivo de balance de la empresa. La capitalización de la cuenta de actualización del año 1979 se realizará entre la fecha en que la cuenta de actualización haya sido comprobada por la Inspección de Hacienda y el 31 de diciembre de 1984, sin que exista obligación de desembolso mínimo alguno por parte de los socios.

Las operaciones de actualización a que se refiere la Ley de Presupuestos de 1979 deberán realizarse antes del 1 de enero de 1980, reflejándose en el balance del ejercicio social que

corresponda a la fecha de los asientos contables. Las amortizaciones sobre los nuevos valores de los bienes actualizados se computarán desde el momento en que luce en contabilidad la actualización de valores que se realice. El saldo de la cuenta que no se hayan capitalizado al 31 de diciembre de 1984 se destinarán a, tratándose de sociedades anónimas, a la reserva legal del artículo 106 de la Ley de 17 de julio de 1951 hasta que ésta alcance la cuantía máxima exigida y el exceso sobre dicho límite a reserva de libre disposición.

b. Tratándose de sociedades no anónimas u otras entidades jurídicas a reservas de libre disposición. Por último, destaquemos que no podrá capitalizarse el saldo de la cuenta de actualización si en el activo del balance de la empresa de que se trate figuran pérdidas acumuladas que excedan del importe de las reservas que aparezcan en el pasivo y mientras dicho exceso no sea eliminado con cargo a la cuenta y que las sociedades anónimas podrán dotar la reserva legal establecida en el artículo 106 de la Ley de 17 de julio de 1951 con cargo a la cuenta y simultáneamente a su capitalización en cuantía de hasta el 20% de la cifra que se incorpore a capital.