INFLACIÓN Y TRIBUTOS. ESPECIAL CONSIDERACIÓN DE LA ACTUALIZACIÓN DE BALANCES

Por D. Francisco Álvarez Arroyo
Doctor en Derecho

SUMARIO

I. INCIDENCIA DE LA INFLACIÓN EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

I.1. IMPOSICIÓN ESTATAL

a) En el Impuesto sobre Sociedades

b) En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

c) En el Impuesto sobre el Valor Añadido

I.2. IMPOSICIÓN AUTONÓMICA

a) En los impuestos propios

b) En los impuestos cedidos

a') En el Impuesto sobre el Patrimonio

b') En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

c') En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

I.3. IMPOSICIÓN LOCAL

a) En el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

b) En el Impuesto de Actividades Económicas

c) En el Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica

d) En el Impuesto de Bienes Inmuebles

e) En el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

II. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA FRENTE A LA INFLACIÓN: STC 221/1992

II.1. CAPACIDAD ECONÓMICA FICTICIA

II.2. LA S.T.C. 221/1992

a) Capacidad económica

b) Reserva de ley

c) Autonomía local

II.3. MECANISMOS CORRECTORES Y RESERVA DE LEY

a) Discrecionalidad del Gobierno

b) Ley formal o ley material

III. ACTUALIZACIÓN DE BALANCES

III.1. PRECEDENTES NORMATIVOS

III.2. ACTUALIZACIÓN DE BALANCES EN EL EJERCICIO 1996 (R.D. LEY 7/1996 Y R.D. 2607/1996)

I. INCIDENCIA DE LA INFLACIÓN EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

El fenómeno inflacionario afecta a todos los sectores de un país, no pudiendo quedar al margen del mismo las deudas tributarias, no sólo porque en numerosas ocasiones se producen aplazamientos del pago o las devoluciones se prorrogan, sino, sobre todo, por el incremento nominal (no real) que sufren las bases imponibles de algunos tributos.

No es ajeno el sistema tributario al problema de la inflación, las deudas tributarias, con sus peculiaridades, no dejan de ser deudas de dinero y como tales sujetas a vaivenes del valor de la moneda. Además, como ya se apuntó al inicio, el valor en dinero de bienes y servicios constituye la base imponible de la mayoría de los impuestos vigentes en territorio español.

Brevemente intentaremos apuntar, a través de un somero repaso a las principales figuras impositivas, los problemas más relevantes que la inflación pudiera suscitar en las mismas.

I.1. Imposición estatal

a) En el Impuesto sobre Sociedades

La base imponible de este tributo, como ya es sabido, es la diferencia entre los ingresos obtenidos menos los gastos deducibles, a lo que hay que sumar/restar los incrementos/disminuciones patrimoniales. Pues bien, en este último componente es donde las alteraciones del valor de la moneda pueden incidir aumentando/minorando ficticiamente los valores de «adquisición» y «enajenación» necesarios para determinar la modificación patrimonial. También se producen distorsiones cuando se procede a la actualización de balances (a la cual dedicaremos especial atención), beneficiándose al propio contribuyente pues al actualizar los valores del inmovilizado estará disminuyendo el hipotético incremento patrimonial en caso de enajenación[1], al tiempo que consigue una mayor posibilidad de amortización de los bienes actualizados.

Por otra parte, la ley del I.S. califica como gasto deducible las cantidades destinadas a la amortización de los valores del inmovilizado cuando efectivamente se produzca una depreciación, se está reconociendo con ello la existencia del

[1] Si bien para estos casos existe otra posibilidad de restar la influencia de la inflación, establecida en el art. 15.11 de la Ley 43/1995, que permite deducir la depreciación monetaria con base en coeficientes que se establecen en la Ley de Presupuestos.

problema que nos ocupa en este aspecto del impuesto, y con el fin de solucionarlo de algún modo el propio Ministerio de Economía y Hacienda pública periódicamente tablas de coeficientes de amortización.

b) En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Al igual que ocurre en el anterior, los incrementos y disminuciones patrimoniales también forman parte de la base imponible del I.R.P.F. y se suscitan idénticos problemas.

Por otro lado, la progresividad de este impuesto juega malas pasadas cuando se produce un proceso inflacionario, pues saltar de un escalón a otro puede suponer un incremento de varios puntos porcentuales en el tipo impositivo, sin que la renta real haya aumentado. No es éste un problema desconocido por la Administración[2], evitarlo, en la medida de lo posible, es la finalidad que se pretende al modificar (cuando se modifica) la escala impositiva del impuesto, al tiempo que constituye uno de los principales caballos de batalla entre los distintos Gobiernos y los Sindicatos[3].

No debemos olvidar el delicado asunto de las devoluciones cuando la declaración-liquidación de I.R.P.F. resulta negativa, la práctica de la Administración tributaria aún hoy (aunque en mucha menor medida que en años anteriores) consiste en abonar el importe correspondiente a la devolución al menos seis meses después de la presentación de la autoliquidación, cierto es que el trabajo es mucho pero no es menos cierta la pérdida económica que sufre el contribuyente al disponer de su dinero con seis o más meses de retraso sin percibir por ello interés alguno, cuando precisamente si la declaración es negativa, dejó de disponer de su dinero mucho antes, cuando se le practicaron las correspondientes retenciones.

c) En el Impuesto sobre el Valor Añadido

Es conocido por todos que la base imponible del I.V.A. es el precio de los bienes y servicios, por su parte la inflación, de una forma general, puede definirse como el aumento de los precios. Si el precio de los bienes y servicios aumenta, la recaudación por este impuesto, al tener un tipo de gravamen fijo, también crece. El fenómeno inflacionario, en el sentido expuesto, beneficia al Fisco y perjudica al consumidor quien sufre, además de la subida del precio, la del impuesto.

---

[2] Tampoco es desconocido en otros países europeos, como por ejemplo, Italia, según se nos pone de manifiesto en *Inflazione, bilancio e fisco*, Cedam, Padova, 1982.

[3] En opinión de Calle Saiz, R., *vid., Salarios, impuestos e inflación: una síntesis*, Instituto de Estudios Laborales y de la Seguridad Social, Madrid, 1982, «*la imposición progresiva aumenta la posibilidad de que una persona trabaje menos en comparación con lo que sucedería si el impuesto sobre la renta fuera proporcional*». Lo cual no deja de ser cierto, pero resulta más cierto aún la injusticia que representa un tributo proporcional sobre la renta.

I.2. Imposición autonómica

a) En los impuestos propios

Cualquiera que sea la denominación, es difícil que un tributo autonómico no pueda verse afectado por la inflación, al menos de forma indirecta. De este modo, ciñéndonos al ámbito de nuestra C.C.A.A., la incidencia que pudiera tener la inflación sobre los tributos extrafiscales como Impuesto sobre Dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento, Impuesto sobre las Tierras calificadas como Regadíos infrautilizados, quizá no resulta especialmente significativa, pero que duda cabe que a la hora de determinar la «infrautilización», hay que tener en cuenta la posible alteración que los índices de inflación pudieran provocar.

También hay que pensar en que el Impuesto sobre Aprovechamientos Cinegéticos, se establece conforme a unas tarifas, que deberían ser objeto de revisión periódicamente.

Pero donde la inflación sí puede jugar un papel importante respecto a la carga fiscal, es en los ya vigentes Impuesto «Ecológico» e Impuesto sobre Solares, en el primero, la determinación de la base imponible, grosso modo, depende de la facturación de las compañías eléctricas, mientras que el segundo, recae sobre el valor catastral o de mercado de dichos inmuebles.

b) En los impuestos cedidos

a') En el Impuesto sobre el Patrimonio

Un impuesto que recae sobre la titularidad de bienes y derechos, y cuya base imponible se determina aplicando un determinado tipo de gravamen al valor de dichos bienes se ve afectado por la inflación de forma irremediable, pues ese valor puede verse incrementado debido a procesos inflacionarios, con el consiguiente aumento de la presión fiscal. La única solución parece ser la deflactación de los tipos de gravamen, al igual que sucede con el I.R.P.F.

b') En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Por lo que respecta al hecho imponible «transmisiones patrimoniales», puede decirse lo mismo que ya se dijo respecto al I.V.A., al recaer sobre el precio de la transmisión, éste puede aumentar por culpa de la inflación, con el consiguiente aumento de la cuota a pagar, ya que el tipo de gravamen es fijo y proporcional.

c') En el Impuesto sobre las Sucesiones y Donaciones

Estamos ante un impuesto cuya base imponible está aparejada a la noción de valor real de los bienes que conforman el caudal relicto, con lo cual la posibilidad de que la inflación pueda suponer una alteración de dicho gravamen es más que real, incrementándose de forma artificial, el ya de por sí desagradable y one-

roso deber de tributar con motivo de la sucesión hereditaria. No faltan voces muy autorizadas que propugnan la supresión de este gravamen[4], a cuyos argumentos (vulneración de principios constitucionales, escasa potencia recaudatoria, disparidad de regímenes en función del territorio, sobreimposición con otros tributos –I.R.P.F., I.I.V.T.N.U.–) habría que añadir el que se apunta en estas líneas.

I.3. Imposición local

a) En el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

La base imponible de este impuesto presenta una gran similitud con la del I.V.A., también aquí la base imponible se determina con referencia al precio, en este caso, de las construcciones. De esta manera sufrirá las consecuencias derivadas de la inflación del mismo modo que sucedía con el I.V.A.

b) En el Impuesto de Actividades Económicas

La cuota tributaria en el I.A.E. se determina en función de las tarifas del impuesto y no con referencia a alguna base imponible susceptible de verse alterada por motivo de la inflación. Por tanto, la incidencia de ésta estará limitada únicamente a la progresiva devaluación que sufrirán las tarifas mínimas establecidas, cuya actualización, sin embargo, permite el art. 87 de la Ley 39/88 reguladora de las Haciendas Locales, habilitando para ello a las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

c) En el Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica

Idénticas consideraciones pueden hacerse en este punto, pues para este tributo la determinación de la cuota se realiza del mismo modo que en el I.A.E., con arreglo a tarifas preestablecidas que *«podrán ser modificadas por la Ley de Presupuestos Generales»* (*vid.*, art. 96.2 L.R.H.L.).

d) En el Impuesto sobre Bienes Inmuebles

El art. 66 de la L.R.H.L. regula la base imponible constituyendo como tal al valor de los bienes inmuebles determinándose éste conforme al valor catastral y valor de mercado de aquellos. Valores catastrales que periódicamente son revisados, aunque dicha revisión dé lugar, como se pone de manifiesto en la Exposición de Motivos del reciente Real Decreto Ley 5/1997, de 9 de abril, por el que se modifica parcialmente la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, y se establece una reducción en la base imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, a la *«existencia de un fuerte impacto tributario en los municipios revisados, en forma de notables aumentos en el Impuesto sobre Bienes Inmue-*

[4] *Vid.* Checa González, C., La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para la reflexión, I.D.E.L.C.O., Marcial Pons, Madrid, 1996.

bles para un significativo volumen de inmuebles», lógicamente los inmuebles más afectados son aquellos cuyo valor es más elevado.

La incidencia de la inflación sobre la base imponible de este impuesto ya ha sido puesta de manifiesto por García-Moncó, A.M.[5]: *«Es obvio que el peligro del concepto comentado es que nos desplaza hacia categorías económicas difícilmente trasladables al mundo del derecho y que, por otra parte, introduce efectos económicos indeseables sobre la aplicación de las figuras impositivas. En este sentido, debemos llamar la atención sobre el efecto que supone acudir a los valores de mercado para determinar la base imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, teniendo presente que hoy día el mercado inmobiliario se haya notablemente incidido por dos fenómenos económicos negativos, como son la inflación y la especulación. Operar con valores de mercado sin someterlos a alguna corrección en función de los aludidos fenómenos, puede llevar a la Administración tributaria (ya sea estatal, autonómica o local), a beneficiarse en términos recaudatorios de la inflación y especulación cuyos efectos, de cualquier clase, debería en principio combatir»*.

e) En el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos

Es en este tributo donde el problema de la inflación se ha manifestado con mayor fuerza, llegando incluso a someterlo a la consideración del T.C. En efecto el T.S.J. de Valencia, considerando que *«el pleno respeto al principio de capacidad económica exige "depurar" o separar la parte del incremento de valor que por deberse exclusivamente a la inflación, tiene un carácter meramente nominal o ficticio»* plantea cuestión de inconstitucionalidad, resuelta, desacertadamente a mi juicio, por sentencia del Pleno del T.C. 221/1992, de 11 de diciembre, a la que vamos a referirnos en el siguiente apartado.

II. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA FRENTE A LA INFLACIÓN

II.1. Capacidad económica ficticia

«Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica», y ello aún cuando se trate de una capacidad económica potencial[6]. Sin embargo, el T.C. ha reconocido en Sentencia del Pleno n.º 221/1992, de 11 de diciembre, por un lado, la posible distorsión económica que la infla-

[5] *Vid., El Impuesto de Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, 2.ª ed., Lex Nova, Valladolid, 1995, pág. 109. Igualmente, *vid.*, Varona Alabern, J. E., *El valor catastral: su gestión e impugnación*, Aranzadi, Pamplona, 1995, pág. 43, al referirse a la presión fiscal sobre la imposición inmobiliaria.

[6] En este sentido se ha pronunciado el T.C. en varias sentencias, S 37/87, de 26 de marzo y 186/93, de 7 de junio de 1993, ambas criticadas por la doctrina. *Vid.*, a este respecto, Checa González, C., *«El Impuesto sobre tierras infrautilizadas de la C.C.A.A. andaluza. Comentario a la S.T.C. 37/87 de 26 de marzo»*, *Impuestos*, tomo I, 1987, págs. 661-676; asimismo véase mi trabajo, *«El Impuesto extremeño de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento. Comentario a la S.T.C. de 7 de junio de 1993»*, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 27, 1994.

ción puede provocar en la capacidad económica haciéndola inexistente o ficticia y por otro, la vulneración del sistema tributario justo del art. 31.1 C.E. que supondría tener en consideración la capacidad económica antes aludida. Así dice en su Fundamento Jurídico 4.º: *«... de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia»*. Muy acertada nos parece esta interpretación constitucional del principio de capacidad económica, el cual como el propio T.C. ha señalado[7], *«obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra»* y no donde sólo existe en apariencia. Llegado este punto cabría formular a nuestro Alto Tribunal la siguiente pregunta: ¿Qué diferencias, por lo que al principio de capacidad económica así entendido, existen entre una renta ficticia y una renta potencial, si ésta última no es más que una posibilidad de que la renta llegue a producirse?

III.2. La S.T.C. n.º 221/1992, de 11 de diciembre

La Audiencia Territorial y posteriormente la Sala de lo Contencioso-Administrativo del T.S.J. de Valencia plantean sendas cuestiones de inconstitucionalidad contra el art. 4 del R.D.L 15/78 de 7 de junio y 355.5 del R.D. 781/1989 de 18 de abril respectivamente, pero con un mismo argumento, a saber, que las normas que autorizan al Gobierno para realizar correcciones monetarias en el valor inicial de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos pueden vulnerar tres principios constitucionales: el de capacidad económica, el de reserva de ley tributaria y el de autonomía de las Haciendas Locales.

Pues bien, a juicio del T.C no existe vulneración de ninguno de los principios constitucionales aludidos:

a) Capacidad económica

La Sala proponente de la cuestión de inconstitucionalidad considera que es necesario «depurar» la parte de incremento debida únicamente a la inflación, por el contrario el T.C., tras señalar que *«el principio de capacidad económica opera como un límite al poder legislativo en materia tributaria»*, considera que el propósito de eludir la inflación *«puede alcanzarse también, aunque de forma indirecta, por otras vías, y de manera especial mediante la fijación del valor corriente en venta al terminar el período de imposición»* de tal manera que *«el valor resultante sea inferior al valor real»*. No le falta razón al T.C., sin embargo, acudir a métodos indirectos de determinación debe ser subsidiario, para cuando no sea posible conseguir el mismo resultado con los métodos directos, y en este caso no nos parece adecuado recurrir a infravalorar los incrementos cuando determinar el lastre de la inflación no resulta excesivamente complicado una vez se conozcan los datos necesarios (IPC).

[7] *Vid.*, por todas, S.T.C. 27/1981.

b) Reserva de ley

Ante la pretendida vulneración del principio de reserva de ley sostenida por el T.S.J. de Valencia, el T.C. considerando que *«las correcciones monetarias son un elemento ajeno a la estructura básica del impuesto, no esencial sino accidental»* declara que *«ningún reproche cabe hacer desde la perspectiva del principio de reserva de ley»*.

Distinta opinión sostuvo el Magistrado Rodríguez Bereijo quien mediante voto particular afirma: *«El precepto es, a mi parecer, inconstitucional porque al dejar a la completa discrecionalidad y arbitrio del Gobierno, atendiendo a meras razones de oportunidad («cuando razones de política económica así lo exijan», la regulación de un elemento integrante de la base imponible del impuesto, como es la corrección monetaria del valor inicial de los terrenos del período de imposición, lleva a cabo una deslegalización constitucionalmente inaceptable de un elemento esencial del tributo, contraria al principio de reserva de ley que, como este Tribunal tiene declarado reiteradamente, no permite que la definición del hecho imponible y de los demás elementos esenciales o configuradores del tributo puedan dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria»*.

Similares argumentos a los del voto particular sostiene el mismo T.C. en el F.J. 4.º de la S.T.C. 37/81 de 16 de noviembre, por la cual se declaró la inconstitucionalidad de determinados preceptos de una Ley del Parlamento vasco, ya que se entendió que la habilitación que dicha Ley confería al Gobierno vasco *«constituye una deslegalización, una simple transferencia de la atribución del Parlamento vasco para crear tributos (y entre ellos las tasas)»*.

c) Autonomía local

Tampoco aprecia nuestro Alto Tribunal ninguna vulneración del principio de autonomía local, aduciendo para ello, acertadamente a mi entender, que: *«La autonomía local, en su proyección en el terreno tributario, no exige que esa intervención, que debe reconocerse a las entidades locales, se extienda a todos y cada uno de los elementos integrantes del tributo. Con relación a la concreta materia cuestionada, la práctica de correcciones monetarias, la autorización al Gobierno no carece de justificación; la complejidad en la elaboración de los posibles índices, la necesidad de asegurar que tales índices sean homogéneos en todo el territorio, así como la incidencia que tales correcciones puedan tener sobre la política económica, justifican plenamente que el legislador haya atribuido dicha facultad al Gobierno»*.

II.3. Mecanismos correctores y reserva de ley

a) Discrecionalidad del Gobierno

El legislador, como ha señalado el T.C. (F.J. 6.º S.T.C. 221/92) goza de libertad para decidir la aplicación o no de correcciones monetarias y asimismo para establecer la fórmula concreta de llevarlas a cabo. Parece ser que en este punto el legislador ha optado por la autorización al Gobierno, y no sólo en este concreto

impuesto impugnado sino en muchos otros[8], para llevar a efecto la corrección. Pero no sólo, ha «delegado» en el Gobierno la materialización de tales medidas sino que, además, ha dejado en manos de éste la determinación del momento en que deben aplicarse («cuando razones de política económica así lo exijan»).

En principio nada cabría objetar a esta autorización, ya que el Gobierno, como gran conocedor de la situación económica de un país y disponiendo de técnicos suficientemente cualificados, está en muy buena disposición para establecer fórmulas correctoras de la inflación. Ahora bien, la existencia de un proceso inflacionario se trata de un fenómeno económico que se da o no se da, que existe o no existe, y el Gobierno únicamente puede constatar su existencia. Por ello, creo necesario matizar la opinión del T.C. manifestada en el último párrafo del F.J. 7.º *(«es razonable que la Ley autorice al Gobierno para que éste aprecie cuando concurren las circunstancias que justifican la práctica de las expresadas correcciones»)*, quizá sería más adecuado para un sistema tributario justo que en estos casos el Ejecutivo se limite exclusivamente a constatar la existencia de la inflación y una vez hecho esto, que la corrección monetaria opere automáticamente mediante un mecanismo que el propio Gobierno haya diseñado, de lo contrario podría atribuirse una excesiva discrecionalidad al Gobierno, quien por motivos políticos o simplemente recaudatorios, puede no apreciar en ningún momento la concurrencia de esas circunstancias.

Este grave riesgo que este tipo de autorización conlleva, ya puesto de manifiesto por el mismo T.C. (F.J. 6.º *in fine*), es la inactividad de la Administración, *«el no ejercicio de esa autorización por el Gobierno podría dar lugar, en situaciones extremas, a una tributación irracional y arbitraria que rebasara los límites constitucionales»*. En este sentido, no faltan opiniones[9], con las que coincido, que consideran que la inactividad del Gobierno puede suponer una infracción por omisión de principios constitucionales, cuyo control constitucional se muestra muy difícil porque al no existir un ley escrita, el recurso y la cuestión de constitucionalidad no encuentran soporte alguno para su viabilidad, y, por otro lado, acudir al recurso de amparo es una solución poco factible habida cuenta que la susodicha omisión del Gobierno infringiría el art. 31.1 C.E., que no está incluido entre los preceptos constitucionales que el recurso de amparo salvaguarda, por lo que la única posibilidad sería, como pone de manifiesto Martín Queralt, J.[10], que se produzcan *«actuaciones administrativas –expresas, presuntas, simples vías de hecho y actuaciones concretadas en aprobación de disposiciones normativas–, susceptibles de originar violación de Derechos fundamentales comprendidos en los arts. 14 a 29 y 30.2 C.E.»*.

---

[8] Baste citar, sin ir más lejos, los arts. 87 y 96.2 de la L.R.H.L.

[9] *Vid.*, Merino Jara, I., «La ausencia de desarrollo de los planes de ahorro popular: hipotéticas consecuencias», *Jurisprudencia Tributaria*, 1993-II, págs. 1060 y ss., también Falcón y Tella, R., «Comentario general de Jurisprudencia. La interdicción constitucional del gravamen de plusvalías meramente monetarias», Civitas, *R.E.D.F*, n.º 78, 1993, pág. 335. Asimismo, *vid.*, el párrafo 8.º del voto particular formulado por el Magistrado Rodríguez Bereijo en la S.T.C. 221/92.

[10] *Vid.*, *«Recurso de amparo en materia tributaria»*, *Revista Valenciana de Hacienda Pública*, n.º 18, 1992, págs. 130 y ss.

B) LEY FORMAL O LEY MATERIAL:

Es doctrina reiterada[11] que el principio de reserva de ley *«comprende la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen siempre al plano de la Ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria»*.

Así, respecto a las correcciones monetarias, caben plantearse algunos interrogantes. En primer lugar, dada la estrecha relación que los distintos mecanismos guardan con la base imponible y el tipo de gravamen, ambos considerados elementos esenciales, hemos de preguntarnos si éstos no son también esenciales o configuradores del tributo. La respuesta que haya de darse a esta pregunta dependerá de la estructura del tributo de que se trate y de la naturaleza del mecanismo corrector, no obstante la mayoría de los impuestos disponen de adecuadas normas que determinan su base imponible, por tanto la corrección monetaria, normalmente, constituirá un elemento accidental de concreción de la misma, el cual, pienso, no debe quedar estrictamente sometido a la reserva de ley, pues la celeridad en su aplicación es fundamental y por tanto la legislación delegada o de urgencia (Decreto-Ley) e incluso la potestad reglamentaria[12] se muestran como instrumentos más ágiles que la Ley formal para llevarla a cabo. Sin embargo, no podemos olvidar al que, con mayor probabilidad, sea el instrumento legal más adecuado, dado su rango, características y periodicidad, nos referimos por supuesto a la Ley de Presupuestos Generales.

III. ACTUALIZACIÓN DE BALANCES

Hemos asistido, en el período impositivo de 1996, a una edición más del uso de la técnica de actualización o regularización de balances, cuya virtualidad consiste como veremos inmediatamente en suavizar, en mayor o menor medida, los efectos inflacionarios en la contabilidad de las empresas, mediante la posibilidad de aumentar el valor contable de ciertos elementos de activo. La regularización de balances ha sido demandada con cierta intensidad por las empresas, dado que la anterior data de la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 1983, habiendo transcurrido más de diez años desde entonces sin que se haya autorizado una nueva regularización.

III.1. PRECEDENTES NORMATIVOS

Con la Ley 76/61 de 23 de diciembre de 1961, de regularización de balances, aparentemente se introduce en España esta medida para solucionar de algún modo *«el problema fiscal planteado por el binomio amortizaciones-inflación»*, para lo

[11] Cfr., por todas, S.T.C. 6/1983, 179/1985 y 19/1987.

[12] Si bien la falta de control parlamentario puede suscitar algunos recelos, dada la importancia que este tipo de actuaciones conllevan para la economía.

cual la medida *«más corrientemente aplicada en los últimos tiempos por los países que experimentaron un cierto grado de desarrollo inflacionario, consiste en permitir a los contribuyentes revalorizar sus balances, o ciertos elementos de ellos, y, al propio tiempo hacer lo mismo con las amortizaciones, compensando las plusvalías de activo por fondos no sometidos a impuesto en el pasivo»* (E. de M.).

Poco tiempo después, con la autorización del art. 237.2 de la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del sistema tributario, se dicta el Decreto número 1985/64, de 2 de julio de 1964, que contiene el Texto refundido de la Ley sobre regularización, por el que asistimos a la segunda regularización de balances, en similares condiciones a la anterior.

Nuevamente la Ley 1/79, de 19 de julio de 1979, de Presupuestos Generales del Estado, en su art. 28 autoriza la actualización de activos fijos materiales, remitiéndose en cuanto al régimen aplicable a la Ley 41/64, modificándose, obviamente los coeficientes de regularización, y articulándose mediante Orden Ministerial de 28 de septiembre de 1979.

A renglón seguido, la Ley 74/1980, de 29 de diciembre, en sus art.s 39 y 40, autoriza una nueva regularización de activos, concretándose esta vez, por medio del Real Decreto 621/81 de 27 de marzo de 1981, el régimen aplicable a la misma, y por medio del Real Decreto 861/80, de 11 de abril de 1980, éste último, en lo que se refiere a la actualización de activos fijos materiales situados en el extranjero.

No sería ya hasta la Ley 9/83 de 13 de julio de 1983, de Presupuestos Generales del Estado, cuando se autorizase por medio de su art. 32 una nueva actualización de valores, siendo el Real Decreto 382/94, de 22 de febrero, el instrumento jurídico que establezca el régimen aplicable a la regularización, que a la postre sería la última hasta la que aquí vamos a comentar.

Si hacemos un somero repaso sobre las regularizaciones habidas, únicamente podremos determinar la existencia de dos características comunes a todas: la voluntariedad y la utilización de coeficientes, todas las regularizaciones han tenido el carácter de voluntarias para las empresas, y en todas se ha utilizado la técnica de los coeficientes para determinar el valor actualizado. Por lo demás, si bien la estructura básica de toda regularización es la misma, no siempre se han seguido criterios uniformes ni en cuanto a sujetos ni en cuanto a elementos regularizables, ni en la exigencia de gravámenes.

En efecto, si en 1961 se exigía un gravamen único del 1,5%, y en 1964 se reduce al 0,15%; en las actualizaciones habidas en 1979, 1981 y 1984 no se estableció ningún tipo de gravamen, siendo por tanto la misma «gratuita» para las empresas que optasen por regularizar.

Tampoco ha existido uniformidad en cuanto a los sujetos que pudieran optar por la actualización, si en 1961 y 1964 se amplia el elenco de sujetos a *«las personas físicas que ejerzan industria o comercio, en los términos que más adelante se seña-*

lan»; en cambio, en 1979, 1981 y 1984, esta posibilidad de regularizar ciertos elementos del balance se restringe únicamente a las personas jurídicas.

Por último, en cuanto a los elementos actualizables, en 1961 y 1964, pudieron regularizarse los elementos del activo fijo material junto a patentes, ciertos créditos y los valores mobiliarios nacionales de renta variable, todos ellos aún cuando se encontrasen totalmente amortizados; sin embargo, en 1979, si bien por remisión a la Ley de regularización de 1964, pueden regularizarse elementos ya amortizados totalmente, estos elementos se restringen a los que formen parte del activo fijo material, excluyendo patentes y valores mobiliarios; en 1981, igualmente pueden regularizarse sólo los elementos de activo fijo material excluyéndose patentes y valores mobiliarios, si bien *«en ningún caso podrán ser objeto de actualización los activos fijos materiales que, en la fecha a que se refiere la norma segunda anterior, se encuentren contablemente amortizados»;* en 1984, por el contrario, pueden regularizarse los elementos del activo fijo material[13], más inmovilizaciones en curso, e incluso los valores mobiliarios de renta variable en moneda nacional o extranjera, todo ello siempre que no se encuentren totalmente amortizados.

III.2. Actualización de balances en el ejercicio 1996 (R.D. Ley 7/1996 y R.D. 2607/1996)

Por medio del art. 5 del Real Decreto Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica, se autoriza y regula una nueva actualización de balances, que se justifica por «el escenario económico actual y el hecho de haber transcurrido más de doce años desde la última actualización autorizada, considerando, además la reciente entrada en vigor de una Ley del Impuesto sobre Sociedades» (E. de M.).

Esta nueva edición de la regularización de balances coincidió con todas sus antecesoras en dos únicos aspectos, como no podía ser de otra manera: su carácter voluntario y la utilización de coeficientes para regularizar el valor de los elementos patrimoniales regularizables.

Del mismo modo, se extendió su ámbito de aplicación a las personas físicas que realicen actividades empresariales o profesionales, al igual que sucedió en 1961 y 1964 (no así en 1979, 1981 y 1984), si bien, sólo aquellas que lleven su contabilidad con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio, lo cual, resulta acertado pues de otra forma sería muy difícil determinar dicha regularización.

También coincide con las actualizaciones de 1961 y 1964 en la exigencia de un gravamen único, en este caso del 3%, frente al 1,5% y 0,15%, respectivamente, que se exigió en su momento.

[13] Remitiéndose al art. 3 del R.D. 621/1981, de 27 de marzo.

Si en cuanto al gravamen único y a los sujetos coincide con las actualizaciones de 1961 y 1964, no sucede lo mismo con los elementos regularizables, donde la coincidencia es con las de 1981 y 1984, al permitirse únicamente la actualización del inmovilizado material, que se encuentre en uso y no esté fiscalmente amortizado.

Autorizada la actualización, y sentadas las bases de la misma, su régimen se establece por vía reglamentaria, más concretamente en el R.D. 2607/1996, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las Normas para la Actualización de Balances regulada en el art. 5 del Real Decreto-Ley 7/1996, en cuyo articulado se recogen los coeficientes aplicables, la forma de articular la actualización desde el punto de vista contable, las especialidades aplicables a las personas físicas, y en fin, la determinación del gravamen único de actualización. Por último, mediante Orden Ministerial de 20 de marzo de 1997 (B.O.E. del 26), se aprobaron los modelos oficiales para la actualización de valores, así como el lugar, plazo y forma.