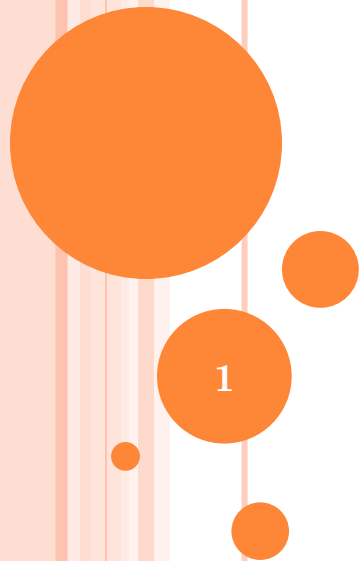


ACTUALIZACIÓN DE BALANCES

LEY 16/2012 DE 27 DE DICIEMBRE



Ley 16/2012, de 27 de diciembre , BOE del 28 de diciembre

ACTUALIZACIÓN DE BALANCES

Por los **efectos positivos** que puede generar en el ámbito empresarial, al favorecer tanto la **financiación interna** como el **mejor acceso al mercado de capitales**, se establece la **opción**, para los **sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades**, los **contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades económicas** y los **contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes** que operen en territorio español a través de un **establecimiento permanente**, de realizar una **actualización de balances**.

Esta actualización monetaria de valores contables, que cuenta con diversos **antecedentes normativos**, incorpora técnicas de actualización ya conocidas y conlleva una **carga fiscal reducida**.

Antecedentes normativos.

Ejercicio 1979 L 1/1979 y RD 2342/1979

Ejercicio 1980 L 42/1979 y RD 861/1980

Ejercicio 1981 L 74/1980 y RD 621/1981

Ejercicio 1983 L 9/1983 y RD 382/1984

Ejercicio 1996 RDL 7/1996 art.5; L 10/1996 disp.adic.1^a; RD 2607/1996

Artículo 9. Actualización de balances.

1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades económicas, que lleven su contabilidad conforme al Código de Comercio o estén obligados a llevar los libros registros de su actividad económica, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente podrán acogerse, con carácter voluntario, a la actualización de valores regulada en la presente disposición.

RIRPF Artículo 68. Obligaciones formales, contables y registrales.

*"2. Los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la **modalidad normal del método de estimación directa**, estarán obligados a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio.*

3. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, cuando la actividad empresarial realizada no tenga carácter mercantil, de acuerdo con el Código de Comercio, las obligaciones contables se limitarán a la llevanza de los siguientes libros registros:

- a) Libro registro de ventas e ingresos.*
- b) Libro registro de compras y gastos.*
- c) Libro registro de bienes de inversión.*

*4. Los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la **modalidad simplificada del método de estimación directa**, estarán obligados a la llevanza de los libros señalados en el apartado anterior.*

*5. Los contribuyentes que ejerzan **actividades profesionales** cuyo rendimiento se determine en **método de estimación directa**, en cualquiera de sus modalidades, estarán obligados a llevar los siguientes libros registros:*

- a) Libro registro de ingresos.*
- b) Libro registro de gastos.*
- c) Libro registro de bienes de inversión.*
- d) Libro registro de provisiones de fondos y suplidos.*

6. Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas que determinen su rendimiento neto mediante el método de estimación objetiva deberán conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las facturas emitidas de acuerdo con lo previsto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, y las facturas o justificantes documentales de otro tipo recibidos. Igualmente, deberán conservar los justificantes de los signos, índices o módulos aplicados de conformidad con lo que, en su caso, prevea la Orden Ministerial que los apruebe.

7. Los contribuyentes acogidos a este método que deduzcan amortizaciones estarán obligados a llevar un libro registro de bienes de inversión. Además, por las actividades cuyo rendimiento neto se determine teniendo en cuenta el volumen de operaciones habrán de llevar un libro registro de ventas e ingresos."

2. Serán **actualizables** los elementos del **inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias situados tanto en España como en el extranjero**. Tratándose de contribuyentes del **Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente**, los elementos actualizables deberán estar afectos a dicho establecimiento permanente.

También serán **actualizables** los elementos del **inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias adquiridos en régimen de arrendamiento** 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. **Los efectos de la actualización estarán condicionados, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.**

En el caso de **contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, los elementos actualizables deberán estar afectos a la actividad económica.

En el caso de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, la ley 16/2012 no dice que no se puedan actualizar elementos patrimoniales que no estén afectos a la realización de actividades económicas, además, el RD 2607/1996 que desarrollaba el RD-Ley 7/1996, posibilitaba la actualización a los afectos o no afectos.

Nota: El Inmovilizado material incluido en la cuenta 580. de los Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta podría entenderse como actualizable.

El inmovilizado material en curso también podría entenderse como actualizable.

La actualización se referirá:

- **Necesariamente a todos los elementos susceptibles de la misma y a las correspondientes amortizaciones,**
- **Salvo en el caso de los inmuebles, respecto a los cuales podrá optarse por su actualización de forma independiente para cada uno de ellos.** En el caso de inmuebles, la actualización deberá realizarse distinguiendo entre el valor del suelo y el de la construcción (para cada inmueble la actualización debe ser conjunta para el terreno y construcción)

3. La actualización de valores se practicará respecto de los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias que figuren en el primer balance cerrado con posterioridad a la entrada en vigor de la presente disposición (el 28 de febrero de 2012), o en los correspondientes libros registros a 31 de diciembre de 2012 en el caso de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que estén obligados por dicho impuesto a la llevanza de los mismos, siempre que no estén fiscalmente amortizados en su totalidad (en el caso de libertad de amortización aplicada no cabrá actualización, salvo que no se haya amortizado íntegramente el precio de adquisición o coste de producción) (Será amortizable el precio de adquisición o coste de producción, excluido, en su caso, el valor residual por lo que en el caso de que haya valor residual no podrá estar totalmente amortizado)

A estos efectos, se tomarán, como mínimo, las amortizaciones que debieron realizarse con dicho carácter.

Ejemplo: Elemento actualizable adquirido por 100 a principios del año 2006, coeficiente máximo de amortización: 20%, coeficiente mínimo: 10%. Valor residual 0.

Coeficiente de amortización fiscal aplicado:

2006:	0%
2007:	0%
2008:	0%
2009:	20%
2010:	20%
2011:	20%
2012:	10%

Valor neto contable: $100 - 70\% \times 100 = 30$

Valor neto contable aplicando amortización mínima del 10%: $100 - 70\% \times 100 - 10\% \times 3 \text{ años (2006 a 2008)} \times 100 = 0$

Esto supone que no cabe actualizar este elemento.

No obstante, en caso de que existiera un valor residual positivo significativo estimado, si que cabría su actualización.

El importe de las revalorizaciones contables que resulten de las operaciones de actualización se llevará a la cuenta «reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre», que formará parte de los fondos propios.

Nota: Este aumento de fondos propios tiene impacto en el cálculo del deterioro de la participación en el socio (art. 12.3 del TRLIS). Supondrá reversión de deterioro fiscal dotado con anterioridad o minoración del cálculo del deterioro del ejercicio 2013.

Tratándose de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que estén obligados a llevar los libros registros de su actividad económica, el importe de la revalorización contable deberá reflejarse en el libro registro de bienes de inversión.

Las operaciones de actualización se realizarán dentro del período comprendido entre la fecha de cierre del balance del primer ejercicio cerrado con posterioridad al 28 de diciembre de 2012 y el día en que termine el plazo para su aprobación (se contabiliza en el diario de 2013, a partir del 31 de diciembre de 2012 y hasta el 30 de junio de 2013)

Este gravamen se autoliquidará e ingresará conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta relativa al período impositivo al que corresponde el balance en el que constan las operaciones de actualización

Tratándose de personas jurídicas, el balance actualizado deberá estar aprobado por el órgano social competente.

Plazo de presentación e ingreso del modelo 208 "Gravamen único sobre revalorización de activos de la Ley 16/2012, para sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades:

Será coincidente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente relativa al período impositivo al que corresponda el balance en el que constan las operaciones de actualización, efectuándose por tanto **dentro de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo correspondiente al primer ejercicio cerrado con posterioridad al 28 de diciembre de 2012.**

La presentación e ingreso de la declaración inicial como, en su caso, de las complementarias que pudieran efectuarse, fuera de plazo será causa invalidante de las operaciones de actualización

En el caso de **contribuyentes** del Impuesto sobre la Renta de las **Personas Físicas** las operaciones de actualización se realizarán dentro **del período comprendido entre el 31 de diciembre de 2012 y la fecha de finalización del plazo de presentación de la declaración por dicho impuesto correspondiente al período impositivo 2012.**

El plazo de presentación e ingreso del modelo 108 "Gravamen único sobre revalorización de activos de la Ley 16/2012, para sujetos pasivos de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Autoliquidación", tanto de la declaración inicial como, en su caso, de las complementarias que pudieran efectuarse, será el comprendido **entre los días 24 de abril y 1 de julio de 2013, ambos inclusive.**

4. No podrán acogerse a la presente disposición las operaciones de incorporación de elementos patrimoniales no registrados en los libros de contabilidad, o en los libros registros correspondientes en el caso de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que estén obligados por dicho impuesto a la llevanza de los mismos, ni las de eliminación de dichos libros de los pasivos inexistentes (en este caso cabe actualizar los elementos patrimoniales financiados con los pasivos inexistentes)

“Art. 134 TRLIS: Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas.

- 1. Se presumirá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo y no se hallen registrados en sus libros de contabilidad.
 - 2. Se presumirá que los elementos patrimoniales no registrados en contabilidad son propiedad del sujeto pasivo cuando éste ostente la posesión sobre ellos.**
 - 4. Se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes.**
 - 5. El importe de la renta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro u otros.*
 - 6. En todo caso, se entenderá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización, los bienes y derechos respecto de los que el sujeto pasivo no hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*
- No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el sujeto pasivo acredite que los bienes y derechos cuya titularidad le corresponde han sido adquiridos con cargo a rentas declaradas o bien con cargo a rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de sujeto pasivo de este Impuesto.*
- 7. El valor de los elementos patrimoniales a que se refieren los apartados 1 y 6, en cuanto haya sido incorporado a la base imponible, será válido a todos los efectos fiscales.”*

5. Las operaciones de actualización se practicarán aplicando los siguientes coeficientes:

Con anterioridad a 1 de enero de 1984.	2,2946	En el ejercicio 1984	2,0836
En el ejercicio 1985	1,9243	En el ejercicio 1986	1,8116
En el ejercicio 1987	1,7258	En el ejercicio 1988	1,6487
En el ejercicio 1989	1,5768	En el ejercicio 1990	1,5151
En el ejercicio 1991	1,4633	En el ejercicio 1992	1,4309
En el ejercicio 1993	1,4122	En el ejercicio 1994	1,3867
En el ejercicio 1995	1,3312	En el ejercicio 1996	1,2679
En el ejercicio 1997	1,2396	En el ejercicio 1998	1,2235
En el ejercicio 1999	1,2150	En el ejercicio 2000	1,2089
En el ejercicio 2001	1,1839	En el ejercicio 2002	1,1696
En el ejercicio 2003	1,1499	En el ejercicio 2004	1,1389
En el ejercicio 2005	1,1238	En el ejercicio 2006	1,1017
En el ejercicio 2007	1,0781	En el ejercicio 2008	1,0446
En el ejercicio 2009	1,0221	En el ejercicio 2010	1,0100
En el ejercicio 2011	1,0100	En el ejercicio 2012	1,0000

Nota: Son los mismos coeficientes aplicables en base al 15.9 del TRLIS para transmisiones realizadas el 2012

Los coeficientes se aplicarán de la siguiente manera:

- a) **Sobre el precio de adquisición o coste de producción (valor contable)**, atendiendo al año de adquisición o producción del elemento patrimonial. El coeficiente aplicable a las mejoras será el correspondiente al año en que se hubiesen realizado.
- b) **Sobre las amortizaciones contables correspondientes al precio de adquisición o coste de producción que fueron fiscalmente deducibles**, atendiendo al año en que se realizaron.

Nota: Si la amortización fiscal es mayor que la contable, solo actualiza lo contabilizado, si la amortización fiscal es menor que la contable, solo actualiza la fiscalmente deducible. P.e: amort contable: 10, fiscal: 100, actualiza sobre 10, amort contable 100, fiscal 50, actualiza sobre 50) .

En este punto se difiere de la actualización del RD-Ley 7/1996 que tomaba la amortización fiscal y la corrección monetaria del 15.9 del TRLIS que toma la amortización contable.

Tratándose de **elementos patrimoniales actualizados** de acuerdo con lo previsto en el **artículo 5 del Real Decreto-ley 7/1996**, de 7 de junio, **los coeficientes se aplicarán** sobre el precio de adquisición y sobre las amortizaciones que fueron fiscalmente deducibles correspondientes al mismo (**importes originales, sin actualizar**) , **sin tomar en consideración el importe del incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización.**

En el caso de **entidades de crédito y aseguradoras**, a efectos de la aplicación de este apartado, **no se tendrán en cuenta las revalorizaciones de los inmuebles que se hayan podido realizar, como consecuencia de la primera aplicación, respectivamente, de la Circular 4/2004**, de 22 de diciembre, a entidades de crédito, sobre normas de información financiera pública y reservada y modelos de estados financieros, **y del Real Decreto 1317/2008**, de 24 de julio, por el que se aprueba el Plan de contabilidad de las entidades aseguradoras y **que no tuvieron incidencia fiscal**

6. La diferencia entre las cantidades determinadas por aplicación de lo establecido en el apartado anterior (Valor neto contable resultante de la aplicación de los coeficientes sobre el precio de adquisición o coste de producción contable y sobre las amortizaciones fiscales contabilizadas) se minorará en el importe del valor neto anterior del elemento patrimonial (precio de adquisición o coste de producción contable menos amortizaciones fiscales contabilizadas) y al resultado se aplicará, en cuanto proceda, un **coeficiente** que vendrá determinado por:
- 1.º En el **numerador: el patrimonio neto** (fondos propios, ajustes por cambio de valor, subvenciones y donaciones recibidas)
 - 2.º En el **denominador: el patrimonio neto más pasivo total** (es el total del pasivo del balance) (pasivo corriente y no corriente) **menos los derechos de crédito** (corto y largo plazo: clientes, deudores y valores representativos de la cesión a terceros de capitales) y la tesorería (caja y bancos)

Las magnitudes determinantes del coeficiente serán las habidas **durante el tiempo de tenencia del elemento patrimonial o en los cinco ejercicios anteriores a la fecha del balance de actualización, si este último plazo fuere menor, a elección** del sujeto pasivo o contribuyente (cabría aplicar para unos elementos patrimoniales el coeficiente de los 5 ejercicios anteriores y para los otros desde la tenencia).

Este coeficiente **no se aplicará cuando resulte superior a 0,4.**

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, incluidas las amortizaciones (precio de adquisición o coste de producción contable menos amortizaciones fiscales contabilizadas)

El coeficiente a que se refiere este apartado no será de aplicación a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Ejemplos:

Se supone que no cabe aplicar coeficiente por patrimonio neto.

Se suponen los siguientes importes y un tipo de gravamen del 25%

Precio de adquisición contable	100
Amortización contable	40
Valor neto contable	60
Precio de adquisición fiscal	100
Amortización fiscal	60
Valor neto fiscal	40
Habr� un pasivo fiscal diferido de $(60-40) \times 25\%$: 5	
Actualiza sólo la amortización contable al ser menor que la amortización fiscal	
Valor neto actualizado	72
Menos valor neto contable tomado para calcular los coeficientes	60
Importe de la revalorización	12

Precio de adquisición contable	100
Amortización contable	40
Valor neto contable	60
Precio de adquisición fiscal	100
Amortización fiscal	30
Valor neto fiscal	70
Habr� un activo fiscal diferido de $(30-40) \times 25\%: 2,5$	
Actualiza sólo la amortización fiscal al ser menor que la amortización contable	
Importe de la revalorización:	
Valor neto actualizado	75
Menos valor neto contable tomado para calcular los coeficientes	70
Importe de la revalorización	5

Precio de adquisición contable	100
Amortización contable	40
Valor neto contable	60
Precio de adquisición fiscal	120
Amortización fiscal	48
Valor neto fiscal	72
Habr� un activo fiscal diferido neto de $(60-72) \times 25\% : 3$	
Activo por diferencia precio de adquisición: $(100-120) \times 25\% : 5$	
Pasivo por diferencia de amortizaciones : $(48-40) \times 25\% : 2$	
Actualiza el precio de adquisición contable	
Actualiza sólo la amortización contable al ser menor que la amortización fiscal, no tiene en cuenta los ajustes extracontables	
Valor neto actualizado	72
Menos valor neto contable tomado para calcular los coeficientes	60
Importe de la revalorización	12

Art 15.9 TRLIS: Aplicación de la depreciación monetaria:

A los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas obtenidas en la **transmisión de elementos patrimoniales del activo fijo o de estos elementos que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta**, que tengan la naturaleza de **bienes inmuebles**, se deducirá el importe de la depreciación monetaria producida desde el día 1 de enero de 1983, calculada de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Se multiplicará el precio de adquisición o coste de producción de los bienes inmuebles transmitidos y las amortizaciones acumuladas relativas a aquéllos por los coeficientes que se establezcan en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado.

b) La diferencia entre las cantidades determinadas por la aplicación de lo establecido en el párrafo anterior se minorará en el valor contable del elemento patrimonial transmitido.

c) La cantidad resultante de dicha operación se multiplicará por un coeficiente determinado por:

1.º En el numerador: el patrimonio neto.

2.º En el denominador: el patrimonio neto más pasivo total menos los derechos de crédito y la tesorería.

Las magnitudes determinantes del coeficiente serán las habidas durante el tiempo de tenencia del elemento patrimonial transmitido o en los cinco ejercicios anteriores a la fecha de la transmisión, si este último plazo fuere menor, a elección del sujeto pasivo.

Lo previsto en este párrafo no se aplicará cuando el coeficiente sea superior a 0,4.

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 hubiesen realizado.

b) Sobre las **amortizaciones contabilizadas**, atendiendo al año en que se realizaron. Tres. Tratándose de elementos patrimoniales actualizados de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, los coeficientes se aplicarán sobre el precio de adquisición y sobre las amortizaciones contabilizadas correspondientes al mismo, sin tomar en consideración el importe del incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización.

La diferencia entre las cantidades determinadas por la aplicación de lo establecido en el apartado anterior se minorará en el importe del valor anterior del elemento patrimonial y al resultado se aplicará, en cuanto proceda, el coeficiente a que se refiere la letra c) del apartado 9 del artículo 15 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

El importe que resulte de las operaciones descritas en el párrafo anterior se minorará en el incremento neto de valor derivado de las operaciones de actualización previstas en el Real Decreto-ley 7/1996, siendo la diferencia positiva así determinada el importe de la depreciación monetaria a que hace referencia el apartado 9 del artículo 15 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Para determinar el valor anterior del elemento patrimonial actualizado se tomarán los valores que hayan sido considerados a los efectos de aplicar los coeficientes establecidos en el apartado uno.

7. El importe que resulte de las operaciones descritas en el apartado anterior se minorará en el incremento neto de valor derivado de las operaciones de actualización previstas en el Real Decreto-ley 7/1996 (las inicialmente calculadas aunque ya no estén en la cuenta de reservas de actualización), siendo la diferencia positiva así determinada el importe de la depreciación monetaria o incremento neto de valor del elemento patrimonial actualizado.

El nuevo valor actualizado **no podrá exceder del valor de mercado de los elementos patrimoniales actualizados**, teniendo en cuenta su estado de uso en función de los desgastes técnicos y económicos y de la utilización que de ellos se haga por el sujeto pasivo o contribuyente.

Notas:

- No es obligatorio realizar valoraciones de mercado, no obstante, si se dispone de las mismas por otras causas, p.e: a efectos de seguros o préstamos con garantía hipotecaria, si que deben tenerse en cuenta.
- También hay que tener en cuenta la cautela (que podría indicar que el importe actualizado excedía del valor de mercado) que se establece en caso de deterioro o pérdidas en transmisión posterior, sin impacto en base imponible dado que se compensa con reservas de actualización de la ley 16/2012.

El saldo de la cuenta «reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre» no podrá tener carácter deudor ni en relación al conjunto de las operaciones de actualización ni en relación a la actualización de algún elemento patrimonial.

El incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización se amortizará (fiscalmente), a partir del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015, durante aquellos que resten para completar la vida útil del elemento patrimonial, en los mismos términos que corresponde a las renovaciones, ampliaciones o mejoras.

Ejemplo:

Importe de la actualización: 20

Valor neto contable antes de actualizar: 100

Vida útil pendiente: 4 años, amortizable de forma lineal. Valor residual: 0

**%: Amortización del ejercicio sobre el valor neto contable antes de actualizar/
valor neto contable antes de actualizar: $25/100$: 25%**

Amortización del importe actualizado: $25\% \times 20$: 5.

Amortización del ejercicio: $25+5$: 30

8. Los sujetos pasivos o los contribuyentes que practiquen la actualización deberán satisfacer un **gravamen único del 5 por ciento sobre el saldo acreedor de la cuenta «reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre»**.

Tratándose de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las **Personas Físicas** que estuvieran obligadas a llevar los libros registros de su actividad económica, **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 jurídicas, cuando el balance actualizado se apruebe por el órgano competente y, en el caso de personas físicas, cuando se formule el balance actualizado.

Tratándose de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las **Personas Físicas** que estuvieran obligadas a llevar los libros registros de su actividad económica, **el hecho imponible se entenderá realizado el día 31 de diciembre de 2012**

El gravamen único será exigible el día que se presente la declaración relativa al período impositivo al que corresponda el balance en el que constan las operaciones de actualización (no en la fecha de finalización del período voluntario de declaración). Tratándose de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el gravamen único será exigible el día que se presente la declaración correspondiente al período impositivo 2012.

ICAC: “El gravamen único que lleva aparejada la rectificación contable y fiscal del precio de adquisición de los activos se reconocerá en el ejercicio 2013, cuando el órgano competente apruebe el balance de actualización. Dicho importe, de acuerdo con lo previsto en la Ley fiscal, se contabilizará con cargo a la cuenta en que luzca la reserva originada por la actualización.”

Este gravamen se autoliquidará e ingresará conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes relativa al período impositivo al que corresponda el balance en el que constan (se contabiliza en 2013) las operaciones de actualización, o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al período impositivo 2012. (el pago se contabiliza con cargo a la cuenta de Reserva de Revalorización Ley 16/2012)

En dicha declaración, modelo 208, constará el balance actualizado y la información complementaria que se determine por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

La presentación de la declaración fuera de plazo, (fin del plazo de declaración del año 2012 , normalmente el 25/7/2013) será causa invalidante de las operaciones de actualización.

El importe del gravamen único no tendrá la consideración de cuota del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ni del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, su importe se cargará en la cuenta «reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre», y no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible de los citados Impuestos.

El gravamen único tendrá la consideración de deuda tributaria.

Plazos en caso de cierre del ejercicio social el 31/12/2012:

- 1) Formulación de CCAA por los administradores: antes del 30/3/2012: El balance no incluirá la actualización de valores, sin perjuicio de la información en la memoria del proceso de actualización.**
- 2) Aprobación por la Junta General de Accionistas de las CCAA: antes de 30/6/2012**
- 3) Operaciones de actualización: entre el 1/1/2013 y 30/6/2013.**
- 4) Aprobación de por la Junta General de Accionistas de la actualización y del balance actualizado: antes de 30/6/2012.**
- 5) Registro contable de las operaciones de actualización y del balance actualizado: Efectos retroactivos a 1/1/2013**
- 6) Exigibilidad del gravamen: 25/7/2013 (o el día en que se presente la declaración del periodo al que corresponde el balance en que constan las operaciones de actualización)**
- 7) En las CCAA de 2013 se reflejan los efectos de la revalorización de valores y la Reserva por Revalorización Ley 16/2012.**

9. El saldo de la cuenta «reserva de revalorización de la Ley 16/ 2012, de 27 de diciembre», no se integrará en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ni del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

10. El saldo de la cuenta “reserva de revalorización de la Ley 16/ 2012, de 27 de diciembre», será indisponible hasta que sea comprobado y aceptado por la Administración tributaria.

Dicha comprobación deberá realizarse dentro de los tres años siguientes a la fecha de presentación de la declaración del año 2012. (Esto supondría que no cabe exigir ingreso o devolución de la deuda tributaria del 5% declarada)

Nota: El vencimiento del plazo de comprobación no debería suponer, a los efectos del valor fiscal de los elementos patrimoniales actualizados, aceptar las operaciones de actualización basadas en errores materiales, documentos falsos o la incorporación de activos ocultos, las cuales podrán rectificarse aun vencido dicho plazo.

A estos efectos, no se entenderá que se ha dispuesto del saldo de la cuenta, sin perjuicio de la obligación de información prevista en el apartado 12 de este artículo, en los siguientes casos:

- a) Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la sociedad.
- b) Cuando el saldo de la cuenta 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, canje de valores, y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea, de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, previsto en el capítulo VIII del título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- c) Cuando la entidad deba aplicar el saldo de la cuenta en virtud de una obligación de carácter legal. (p.e; para dotar reserva indisponible para acciones propias)

En caso de minoración del saldo de la cuenta «reserva de revalorización de la Ley 16/ 2012, de 27 de diciembre», como consecuencia de la comprobación administrativa, se devolverá, de oficio, el importe del gravamen único que corresponda al saldo minorado. Esta misma regla se aplicará en caso de minoración del incremento neto del valor, tratándose de personas físicas. Si se aumenta el saldo de la reserva de actualización, debería ingresarse el 5% mas intereses y, en su caso, sanción.

Una vez efectuada la comprobación o transcurrido el plazo para la misma, el saldo de la cuenta podrá destinarse a la eliminación de resultados contables negativos, a la ampliación de 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.

No obstante, el referido saldo sólo podrá ser objeto de distribución, directa o indirectamente, cuando los elementos patrimoniales actualizados estén totalmente amortizados, hayan sido transmitidos o dados de baja en el balance (debería incluir el caso de que estén totalmente amortizados pero no dados de baja en el balance) .

Nota: en la actualización de 1996, no se permitía la distribución de dicho saldo, directa o indirectamente, a menos que la plusvalía monetaria a la que corresponde haya sido realizada. A estos efectos se entendía realizada la plusvalía cuando los elementos patrimoniales habían sido contablemente amortizados. En caso de amortización parcial, se entendía que la plusvalía se ha realizado en la parte amortizada.

Dichas reservas darán derecho a la deducción por doble imposición de dividendos prevista en el artículo 30 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. Igualmente, dará derecho a la exención prevista en la letra y) del artículo 7 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

La aplicación del saldo de la cuenta «reserva de revalorización de la Ley 16/ 2012, de 27 de diciembre» a finalidades distintas de las previstas en este apartado, determinará la **integración del mismo en la base imponible del período impositivo en que dicha aplicación se produzca, no pudiendo compensarse con dicho saldo las bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.**

La distribución indebida del saldo de la reserva tendrá la consideración de distribución de beneficios al efecto de determinar la base de la deducción por doble imposición de dividendos (DGT 30-12-02)

Lo previsto en este apartado en relación con la indisponibilidad de la cuenta «reserva de revalorización de la **Ley 16/ 2012, de 27 de diciembre**», y con el destino del saldo de la citada cuenta no será de aplicación a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Casos particulares en relación a la actualización de balances de 1996

Si pasados 3 años desde la actualización y antes de amortizar íntegramente o transmitir o dar de baja los elementos actualizados, se aplica la reserva a compensar pérdidas seguida de la obtención de beneficios que se compensan con dichas pérdidas y posterior distribución de dichos beneficios, debería tener los mismos efectos que la distribución de la reserva de actualización y, por tanto, aplicación indebida de esta cuenta con el efecto de su integración en la base imponible.

No se entiende que el saldo de la cuenta se ha distribuido cuando, sin modificación del mismo, se distribuyan dividendo con cargo a otras reservas o se reduzca capital con devolución de aportaciones. En el supuesto de destinarse el saldo de la cuenta a ampliar capital o a reservas de libre disposición no se entiende que se ha distribuido indirectamente la cuenta en el caso de reducción de capital o distribución de reservas, cuando el importe del capital o de las reservas que quedan con posterioridad sea superior a la parte no distribuible de la reserva de revalorización integrada en el capital o en las reservas de libre disposición (DGT 19-2-97).

En el caso de **disolución-liquidación de una entidad entre el cuarto y el décimo año, se entiende producida una aplicación indebida**, debiendo integrar su importe en la base imponible del IS del período impositivo en el que se haya producido la disposición o aplicación indebida.

La disolución de una sociedad dentro de los diez años posteriores a la actualización que ha capitalizado reservas de revalorización, supone el **incumplimiento del destino de dicha cuenta**, por lo que deberá integrarse en la base imponible del período en que se produce la disolución (DGT CV 2-11-05).

11. Las pérdidas habidas en la transmisión o deterioros de valor de elementos patrimoniales actualizados (en este caso la reserva pasa a ser disponible), (dentro del periodo de indisponibilidad de la Reservas por revalorización, aunque la ley 16/2012 no lo menciona sí que los hacía la actualización del 1996) se minorarán, a los efectos de su integración en la base imponible, en el importe del saldo de la cuenta «reserva de revalorización de la 16/2012, de 27 de diciembre», correspondiente a dichos elementos. Dicho saldo será disponible en este caso.

Nota: en la actualización de 1996: transcurrido el plazo de tres años de indisponibilidad de la cuenta de reserva de revalorización previsto en el RD 2607/1996 art.13, la pérdida que se obtenga en la transmisión de los elementos actualizados se computaba íntegramente

Parece que los **elementos patrimoniales actualizados pueden transmitirse en cualquier momento, esto supone en caso de inmuebles que la tributación del 5% suponga un ahorro fiscal del 30%, en caso de renta positiva en la transmisión, para sociedades que no sean ERD.**

Para estos inmuebles cabría aplicar el 15.9 que, por ejemplo para una adquisición desde 2005, supone los siguientes coeficientes para transmisiones en 2013:

En el ejercicio 2005 1,1328	En el ejercicio 2006 1,1105
En el ejercicio 2007 1,0867	En el ejercicio 2008 1,0530
En el ejercicio 2009 1,0303	En el ejercicio 2010 1,0181
En el ejercicio 2011 1,0181	En el ejercicio 2012 1,0080

Y los coeficientes de actualización de la Ley 16/2012 son los siguientes:

En el ejercicio 2005	1,1238	En el ejercicio 2006	1,1017
En el ejercicio 2007	1,0781	En el ejercicio 2008	1,0446
En el ejercicio 2009	1,0221	En el ejercicio 2010	1,0100
En el ejercicio 2011	1,0100	En el ejercicio 2012	1,0000

Ejercicio de adquisición, transmitiendolo en 2013	coeficientes art. 15.9 para 2013	coeficientes actualización, igual que los coeficientes del 15. 9 para 2012
En el ejercicio 2005	1,1328	1,1238
En el ejercicio 2006	1,1105	1,1017
En el ejercicio 2007	1,0867	1,0781
En el ejercicio 2008	1,053	1,0446
En el ejercicio 2009	1,0303	1,0221
En el ejercicio 2010	1,0181	1,0100
En el ejercicio 2011	1,0181	1,0100
En el ejercicio 2012	1,008	1,0000

12. Deberá incluirse en la **memoria** de las cuentas anuales correspondientes a los **ejercicios en que los elementos actualizados** se hallen en el patrimonio de la entidad, **información relativa a los siguientes aspectos**:

a) **Criterios empleados** (coeficientes de actualización, amortizaciones fiscales y contables) en la actualización con indicación de los elementos patrimoniales afectados de las cuentas anuales afectadas.

b) **Importe de la actualización de los distintos elementos actualizados del balance y efecto de la actualización sobre las amortizaciones.**

c) **Movimientos durante el ejercicio de la cuenta «reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre», y explicación de la causa justificativa de la variación de la misma** (por distribución a accionistas, por pase a reserva legal o voluntaria, etc).

El incumplimiento de las obligaciones establecidas en este apartado tendrá la consideración de **infracción tributaria grave**.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros por cada dato omitido, en cada uno de los primeros cuatro años en que no se incluya la información,

y de 1.000 euros por cada dato omitido, en cada uno de los años siguientes,

con el límite del 50 por ciento del saldo total de la cuenta «reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre». Esta sanción se reducirá conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, el **incumplimiento sustancial de las obligaciones de información** (p.e: ausencia de información detallada o sin información de todos los puntos) previstas en este apartado, **determinará la integración del saldo de la cuenta «reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre» en la base imponible del primer período impositivo más antiguo de entre los no prescritos en que dicho incumplimiento se produzca, no pudiendo compensarse con dicho saldo las bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores** (aunque en periodos anteriores se haya cumplido íntegramente las obligaciones de información, y sin devolución del 5%)

VENTAJAS DE LA ACTUALIZACIÓN

- 1) A partir de 2015 se pagarán menos impuestos por amortización superior. Si se venden los activos antes de finalizar su vida útil también se pagará una cuota inferior al tomar un valor fiscal mayor pero hay que tener en cuenta la aplicación de los coeficientes del art. 15.9 que podrían suponer un resultado similar sin coste fiscal.
- 2) Mejora de la situación patrimonial y financiera y del ratio Patrimonio/Pasivos totales.
- 3) Puede resolver situaciones de desequilibrio patrimonial al aumentar los fondos propios.
- 4) Refleja mas fielmente el valor razonable de los activos
- 5) La distribución del saldo de Reserva de Revalorización da derecho a la Deducción por doble imposición de dividendos y para calcular los beneficios generados no distribuidos durante el periodo de tenencia de la participación se incluye el importe de la reserva a los efectos de la DDID.

INCONVENIENTES DE LA ACTUALIZACIÓN

- 1) Costes administrativos y de asesoramiento de la actualización (supone un detalle pormenorizado de los elementos a actualizar).
- 2) Si opta por revalorizar un inmueble debe revalorizar todos los elementos del inmovilizado material. Hay que tener en cuenta que en el caso de inmuebles adquiridos en periodos de precios altos, el valor actualizado puede estar por encima del valor de mercado)
- 3) Pago en 2013 de un 5% de la revalorización.
- 4) Los ahorros fiscales dependen de la capacidad de generar bases imponibles positivas en el futuro.
- 5) Disminución de los beneficios contables al aumentar la amortización.
- 6) La valoración de los activos entre empresas será menos comparable debido a la aplicación de coeficientes de financiación diferentes.
- 7) Aumento de tributación de los socios por el Impuesto sobre el Patrimonio.

PERFIL DE LA ENTIDAD MÁS ADECUADO PARA ACOGERSE A LA ACTUALIZACIÓN

- 1) Entidad con **previsión de obtención de beneficios que minorará por mayores amortizaciones a partir de 2015 o menores beneficios en caso de ventas de los elementos patrimoniales actualizados.**
- 2) **Sin otros beneficios fiscales pendientes de aplicar, tales como bases imponibles negativas o deducciones.**
- 3) **Con capacidad de reducir la distribución de beneficios**
- 4) **Previsión de transmitir a corto o medio plazo los elementos objeto de revalorización y no se trata de inmuebles (ya que en este último caso puede aplicar el 15.9 del TRLIS)**
- 5) **Sociedad en situación de desequilibrio patrimonial que podrá mejorar al aumentar sus fondos propios con la reserva por revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre.**
- 6) **Con elementos patrimoniales actualizables que no se amorticen a largo plazo.**

CONSULTA ICAC

Pregunta 1. **Si debe entenderse que la mencionada Ley es compatible** con el marco normativo contable vigente y en particular **con el criterio de valoración de coste histórico** referido en el apartado 6º del Marco Conceptual del vigente Plan General de Contabilidad y **con el principio de uniformidad** recogido en el apartado 3º del mismo.

Respuesta:

A raíz de la última actualización de balances aprobada en el año 1996 (artículo 5 del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberación de la actividad económica), este Instituto publicó la **consulta 1 en el BOICAC nº 28, de diciembre de 1996**, sobre determinadas cuestiones relacionadas con la actualización de balances que cabe traer a colación por analogía para dar respuesta a la duda que ahora se plantea.

Respecto a si la medida es compatible con el criterio de valoración de coste histórico, se informa que **la nueva valoración dada a sus activos** por una entidad en aplicación de lo dispuesto en la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, esto es, por ministerio de la Ley, **es equiparable al precio de adquisición de dichos bienes**, debiendo tener por lo tanto tal consideración, y sin perjuicio, por otra parte, de la obligación de incluir en la memoria la debida información sobre estos hechos de acuerdo con lo previsto en el Plan General de Contabilidad y en la propia Ley.

Por lo tanto, **hay que entender que una entidad al acogerse, con carácter voluntario, a la actualización de valores regulada en la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, mantiene la aplicación del principio del precio de adquisición en los activos actualizados, sin cambiar de criterio contable, y en consecuencia el principio de uniformidad no se ve afectado por la medida.**

Pregunta 2. **Si el efecto de la actualización debe reflejarse en las cuentas anuales del primer ejercicio que se cierre con posterioridad a la fecha de entrada en vigor de la mencionada Ley, es decir, en las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2012, o bien en el ejercicio 2013**, cuando se produce la aprobación de la actualización por parte del órgano competente, siendo en tal caso el balance actualizado al que la Ley hace referencia un balance distinto al de las cuentas anuales del ejercicio 2012, formulado en el periodo que establece para las operaciones de actualización el apartado 3 del artículo 9 de la Ley, esto es, dentro del periodo comprendido entre la fecha del balance de cierre del ejercicio 2012 y el día en que termine el plazo para su aprobación, conforme a los criterios contemplados en la Ley para la determinación de la actualización de balances y los que en su caso y a tal propósito específico se consideren aplicables.

Conclusiones:

a) La reciente Ley de actualización condiciona la rectificación de los valores contables y, con ella, la realización del hecho imponible, a la aprobación por el órgano competente (la Junta General, en el caso de las sociedades de capital) del balance actualizado.

b) De lo anterior no cabe inferir la identidad entre el balance actualizado y el balance que debe incorporarse a las cuentas anuales, sino que la Junta General, en el supuesto de que opte por acogerse a la revisión de valores, solo podrá hacerlo en tiempo y forma; esto es, en el mismo plazo conferido para aprobar las cuentas anuales del ejercicio 2012 y previa elaboración de un balance ad hoc de actualización.

c) Considerando que los elementos patrimoniales cuyo valor se rectifica son los incluidos en el balance cerrado a 31 de diciembre de 2012, **la actualización que apruebe el órgano competente surtirá efectos retroactivos, contables y fiscales, sin solución de continuidad, a partir del 1 de enero de 2013.**

Pregunta 3. **Si la fecha de actualización de la base fiscal de los activos es el 31 de diciembre de 2012, o, por el contrario, si la base fiscal se actualiza en la fecha de aprobación del balance actualizado por parte del órgano competente,** teniendo a tal fin en consideración el contenido del apartado 8 del artículo 9 de la Ley, que indica que el hecho imponible del gravamen único se entenderá realizado, en el caso de personas jurídicas, cuando el balance actualizado se apruebe por el órgano competente.

Respuesta:

Como se ha indicado, **la rectificación de la valoración contable y fiscal de los activos surge en la fecha en que el órgano competente apruebe el balance de actualización, sin perjuicio de su incorporación a la contabilidad de la empresa con efectos retroactivos desde el 1 de enero de 2013** y al margen de que a partir de esa fecha los efectos contables y fiscales de la actualización puedan divergir. Así, no cabe duda que **desde un punto de vista contable, el precio actualizado formará parte de la base de amortización del activo desde ese momento, mientras que a efectos fiscales,** de acuerdo con el último párrafo del apartado 7, la eficacia de la amortización fiscal del incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización **se difiere hasta el ejercicio 2015.**

Pregunta 4. En el caso de que se concluya que la actualización contable se debe reflejar en las cuentas anuales de 2012 y que la actualización de la base fiscal se produce en el momento de la aprobación de las cuentas anuales por parte del órgano competente, si esto conllevaría el registro a 31 de diciembre de 2012 de un impuesto diferido pasivo, con origen en la diferencia entre el valor contable y el valor fiscal de los activos, conforme a la NRV 13ª Impuestos sobre beneficios, y cuál sería la contrapartida de este impuesto diferido pasivo, así como qué registro cabría realizar una vez efectuada la aprobación del balance actualizado por el órgano competente.

Respuesta:

El valor en libros y la base fiscal de los activos actualizados se modificará en el ejercicio 2013, por lo que no cabe el reconocimiento de impuesto diferido alguno por esta circunstancia a 31 de diciembre de 2012

Pregunta 5. Si el gravamen único del 5 por ciento, que no tiene la consideración de cuota del Impuesto sobre sociedades, debe registrarse en el ejercicio en que se apruebe la actualización por parte del órgano competente, momento en el que de conformidad con la ley tiene lugar el hecho imponible, o si en todo caso debe registrarse en el mismo momento en que se registre el efecto de la actualización.

Respuesta:

Los hechos económicos y jurídicos deben contabilizarse cuando ocurran. Por lo tanto, en relación con el caso que nos ocupa, **el gravamen único que lleva aparejada la rectificación contable y fiscal del precio de adquisición de los activos se reconocerá en el ejercicio 2013, cuando el órgano competente apruebe el balance de actualización.**

Dicho importe, de acuerdo con lo previsto en la Ley fiscal, se contabilizará con cargo a la cuenta en que luzca la reserva originada por la actualización.

Pregunta 6. La decisión sobre la conveniencia de la actualización de balances es un proceso que implicará cálculos complejos y toma de decisiones que previsiblemente propondrá el Consejo de Administración y que, en su caso, aprobará el órgano competente. Teniendo en cuenta la fecha de publicación de la Ley, tanto dicha propuesta como su aprobación son hechos y decisiones que se producirán en el ejercicio 2013. No obstante, en el caso de que se concluya que la actualización debe registrarse en las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2012, se plantea si las cuentas anuales de dicho ejercicio deberían reformularse ante una situación en la que los administradores formularan sus cuentas anuales de 2012 sin acogerse a la actualización, o bien informaran de que el proceso de evaluación y trabajos de cuantificación de impactos aún no ha concluido, y posteriormente se realizaran o completaran las operaciones de actualización a que hace referencia el apartado 3 del artículo 9 de la Ley y el órgano competente decidiese acogerse a la misma (o viceversa), y en particular si estos hechos ponen de manifiesto condiciones existentes al cierre del ejercicio de acuerdo con la norma de registro y valoración 23ª del Plan General de Contabilidad.

Respuesta:

A la vista de las respuestas anteriores, en las sociedades de capital el **procedimiento a seguir será el siguiente:**

a.- En el ejercicio 2013, dentro del plazo legal previsto a tal efecto, el consejo de administración formulará las cuentas anuales del ejercicio 2012 sin incluir en el balance la rectificación de valores, pero informando en la memoria de las operaciones de actualización que, en esa fecha, esté previsto proponer a la Junta General.

b.- Del mismo modo, en el ejercicio 2013, la Junta General aprobará las cuentas anuales del ejercicio 2012 sin incluir lógicamente la rectificación de valores, y aprobará también la correspondiente actualización.