

**INOCENCIO CARAZO GONZÁLEZ***Economista.**Socio Director de CARAZO Y GUILLAMOT, S.L. AUDITORES.**Master en Dirección Económico-Financiera por el Centro de Estudios Financieros.*

---

***Sumario:***

---

- I. Introducción.
- II. ¿Actualización?
- III. Quién puede acogerse a la actualización.
- IV. Otros aspectos de interés.
- V. Obligaciones contables.
- VI. ¿Qué bienes pueden actualizarse? (Art. 2).
- VII. Tabla de coeficientes.

- VIII. Balance de partida para la actualización.
  - IX. Procedimiento general de actualización.
  - X. Procedimientos en casos especiales.
  - XI. Corrección según la forma de financiación.
  - XII. Contabilización de la actualización (art. 9).
  - XIII. Balance actualizado.
  - XIV. Cuenta Reserva de revalorización Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio.
  - XV. Amortización de los elementos actualizados.
  - XVI. Disposición de la cuenta de actualización.
  - XVII. Transmisión de los elementos actualizados.
  - XVIII. Información a proporcionar en las cuentas anuales.
- Ejemplos.

## I. INTRODUCCIÓN

Desde siempre, el principio del precio de adquisición ha sido un principio bastante cuestionado; en nuestro país su observancia es de obligado cumplimiento y, al menos en teoría, su aplicación puede menoscabar el objetivo fundamental: la imagen fiel. Las disposiciones normativas dictadas a lo largo de 1996 sobre actualización de balances, como posteriormente se indica, creemos que no contribuyen precisamente al fortalecimiento del citado y buscado objetivo.

Desde la Ley 9/1983, de 13 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 1983 (BOE 14-7-83) y el Real Decreto 382/1984, de 22 de febrero, por el que se desarrolla la actualización de valores contenida en la ley anterior, no se había producido ninguna actualización de balances a nivel nacional. Las demandas desde distintos sectores en este sentido, hacía tiempo que se habían dejado oír.

A lo largo de 1996 se dictan diversas disposiciones normativas en este sentido, sin que su contenido parezca que haya dejado satisfechos a los posibles sujetos interesados. Veamos cuál es la legislación aplicable:

- Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica (art. 5).
- Ley 10/1996, de 18 de diciembre, de medidas fiscales urgentes de corrección de la doble imposición interna intersocietaria y sobre incentivos a la internacionalización de las empresas.
- Real Decreto 2607/1996, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las Normas para la Actualización de Balances.
- Orden de 8 de enero de 1997 por la que se aprueba el modelo de declaración-liquidación del gravamen único de actualización (Mod. 208).

Estas disposiciones, sobre todo el Real Decreto 2607/1996, contienen los aspectos fiscales y contables de la actualización; este breve trabajo se centra casi con carácter exclusivo en los segundos.

## II. ¿ACTUALIZACIÓN?

Es importante que conozcamos el concepto que se nos ofrece en la legislación mencionada.

Conviene aclarar que no es una REGULARIZACIÓN de balances. En este sentido, el artículo 5 del reglamento indica que no podrán acogerse a la actualización las operaciones de:

- Incorporación de elementos patrimoniales no registrados en la contabilidad.
- Eliminación en dichos libros de los pasivos inexistentes.

¿Es una ACTUALIZACIÓN de balances? Parece que es una denominación excesivamente preciosa para la autorización contenida en la legislación.

El concepto de «actualización de balances» debe abarcar lo que su propia denominación indica: los balances. Tal y como veremos a continuación, sólo son susceptibles de «actualizarse» algunas partidas del activo del balance, por lo que creemos que la denominación más exacta es la de «revalorización de algunas partidas del balance». En cualquier caso, el concepto de actualización en el sentido amplio no se dio ni con el Decreto 1985/1964, de 2 de julio, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley de Regularización de Balances.

## III. QUIÉN PUEDE ACOGERSE A LA ACTUALIZACIÓN

### a) Entidades.

- Sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades por:
  - Obligación personal.
  - Obligación real de contribuir mediante establecimiento permanente situado en territorio español.
- Los grupos de sociedades (art. 81 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre) practicarán las operaciones de actualización en régimen individual.
- Sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades en régimen de atribución de rentas.

**b) Personas físicas.**

Sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por:

- Obligación personal.
- Obligación real de contribuir mediante establecimiento permanente.

Deben realizar actividades empresariales o profesionales.

**IV. OTROS ASPECTOS DE INTERÉS****La actualización es VOLUNTARIA.**

Así lo establece el artículo 1 del reglamento. Consideramos que el siempre etéreo concepto de «imagen fiel» queda, si cabe, más difuminado que nunca. Piénsese, por ejemplo, en dos sociedades de características y volumen similares; supongamos que una de ellas decide actualizar y la otra no; si antes de la actualización las cuentas anuales reflejaban la imagen fiel y después de la misma también, aun admitiendo la permanencia de la lógica contable, algo se escapa.

**La actualización es COMPLETA.**

Una vez adoptada la decisión de actualizar, la actualización se referirá necesariamente a la TOTALIDAD de los elementos patrimoniales susceptibles de la misma.

**PERÍODO PARA ACTUALIZAR.**

- Personas jurídicas.

Dentro del plazo que media entre la fecha de cierre del ejercicio y el día que termine el plazo para la aprobación de las cuentas anuales correspondientes al mismo (art. 3.2).

- Personas físicas.

Entre el 31 de diciembre de 1996 y el día que termine el plazo de presentación de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a 1996 (art. 19.2).

## V. OBLIGACIONES CONTABLES

### a) Entidades.

Deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen.

### b) Personas físicas.

- *Si realizan actividades empresariales:*

Deben llevar su contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio.

- *Si realizan actividades empresariales que no tienen carácter mercantil:*

Basta la llevanza de los libros registros debidamente diligenciados previstos en el artículo 67.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- *Si realizan actividades profesionales:*

Basta la llevanza de los libros registros debidamente diligenciados previstos en el artículo 67.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

## VI. ¿QUÉ BIENES PUEDEN ACTUALIZARSE? (ART. 2)

### 1. Elementos actualizables.

- Inmovilizado material. (Subgrupo 22 del PGC).
- Inmovilizado material en curso. (Subgrupo 23 del PGC, a excepción de la cuenta 239, «Anticipos para inmovilizaciones materiales»).
- Bienes en régimen de arrendamiento financiero. (Cuenta 217 del PGC).
- Solares y terrenos de las inmobiliarias (incluso los incorporados a edificios construidos o en construcción). Es decir, los recogidos tanto el grupo 2 como en el 3 de la adaptación sectorial.

## 2. Condiciones.

Los elementos patrimoniales actualizados:

- Pueden estar situados en España o en el extranjero.
- Deben aparecer en el balance correspondiente al primer ejercicio que se cierre con posterioridad al 9 de junio de 1996.
- Deben encontrarse en estado de uso y utilización.

(NOTA: Contrasta esta afirmación con la inclusión como bienes actualizables de las inmovilizaciones en curso).

- No deben estar fiscalmente amortizados.

## 3. Condiciones particulares.

*Bienes adquiridos en leasing.*

- Es indiferente que se haya o no realizado la opción de compra.
- Los efectos de la actualización están condicionados con carácter resolutorio a que se ejercite la opción de compra.
- Mientras no se haya ejercitado la opción de compra no se podrá disponer de la parte correspondiente de la Reserva de revalorización.

*Edificaciones.*

- La actualización debe hacerse diferenciando el valor del suelo del valor de la construcción.

*Empresas inmobiliarias.*

- Son aquellas que llevan su contabilidad de acuerdo a la Orden Ministerial de adaptación del PGC.
- Sólo éstas pueden actualizar sus solares y terrenos (existencias).

**VII. TABLA DE COEFICIENTES**

El artículo 6 del reglamento contiene la tabla de coeficientes que ha de aplicarse en la actualización y que a continuación reproducimos:

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

Como puede observarse esta tabla es la misma que la indicada en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Estos coeficientes tienen el carácter de máximos. Pueden ser aplicados en la proporción que se estime más adecuada calculada sobre la parte fraccionaria de los mismos. La proporción elegida deberá aplicarse respecto de todos los elementos patrimoniales y sus amortizaciones, cualquiera que fuere el año de su adquisición o producción.

**VIII. BALANCE DE PARTIDA PARA LA ACTUALIZACIÓN**

El Real Decreto 2607/1996 realiza una doble consideración, en función de que el cierre del ejercicio social coincida con el año natural.

### 1. Empresas cuyo cierre coincide con el año natural.

Será el correspondiente al ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 1996.

Este balance incluirá posteriormente el resultado de las operaciones de actualización y, lógicamente, el saldo de la cuenta «Reserva de revalorización Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio».

### 2. Empresas cuyo cierre no coincide con el año natural (disp. trans. única).

Si sus cuentas se hubieran aprobado con anterioridad a la entrada en vigor del presente reglamento: dentro de los seis meses siguientes a la entrada en vigor del reglamento.

Lo indicado anteriormente es válido también para las entidades que hubiesen convocado sus Juntas Generales antes de la entrada en vigor del reglamento y que tengan que ser celebradas dentro de los 45 días siguientes a la mencionada fecha.

En ambos casos la actualización se registrará con efectos desde el día primero del ejercicio.

### 3. Observación.

El balance actualizado deberá estar aprobado por el órgano competente. (Art. 3.3).

## IX. PROCEDIMIENTO GENERAL DE ACTUALIZACIÓN

El artículo 6 establece el procedimiento general para realizar la actualización distinguiendo tres aspectos:

- 1.º Forma de aplicar los coeficientes.
- 2.º Aplicación de los coeficientes sobre el precio de adquisición o coste de producción de los bienes.
- 3.º Aplicación de los coeficientes sobre las amortizaciones fiscales.

La consideración de las amortizaciones fiscales en vez de las contables, es un aspecto diferenciador respecto a otras leyes de actualización anteriores.

Veamos cómo se lleva a cabo lo indicado anteriormente:

*1.º Forma de aplicar los coeficientes.*

Podrán aplicarse, a elección del sujeto pasivo:

- Elemento por elemento.
- Por grupos homogéneos de elementos o por instalaciones complejas especializadas, siempre que se hayan tratado en contabilidad como un conjunto a efectos de la amortización.

*2.º Aplicación sobre el valor de los bienes.*

Los coeficientes se aplicarán sobre el precio de adquisición o coste de producción.

Se aplicará el coeficiente correspondiente al año de adquisición o producción.

Las MEJORAS: en función del coeficiente correspondiente al año en que se hubieran realizado.

A estos efectos no es de aplicación lo previsto en la disposición transitoria primera del Plan General de Contabilidad.

Recuérdese que en base a la indicada disposición se podía tomar como precio de adquisición de los bienes el que tuviesen en el balance correspondiente al ejercicio cerrado antes de la entrada en vigor de la Ley 19/1989, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las directivas de la CEE en materia de sociedades.

Los valores recogidos en el citado balance podían haber sido objeto de revalorizaciones voluntarias y que a pesar de haber sido aceptadas como precio de adquisición, son rechazadas a los efectos de la actualización.

*3.º Aplicación sobre las amortizaciones.*

Sobre las amortizaciones, atendiendo al año en que se dotaron.

Sólo se consideran las que fueron fiscalmente deducibles.

En todo caso y como mínimo se tomarán las que debieron realizarse con dicho carácter.

Si el período impositivo no coincide con el año natural, el coeficiente aplicable será el que corresponda al año en que se inició aquél.

En el caso de personas físicas acogidas al régimen de estimación objetiva, se tomará la amortización resultante de aplicar al precio de adquisición o coste de producción el coeficiente de amortización lineal máximo o el derivado del período máximo de amortización según tablas. (Art. 21).

## X. PROCEDIMIENTOS EN CASOS ESPECIALES

El artículo 7 contempla, bajo el título de «casos especiales» los siguientes:

- 1.º Elementos adquiridos en *leasing*.
- 2.º Elementos contenidos en el primer balance cerrado con posterioridad al 31 de diciembre de 1983.
- 3.º Elementos previamente revalorizados.

Veamos cada caso de manera individual.

### 1.º *Elementos adquiridos en leasing. (Art. 7.1).*

#### *APLICACIÓN DE LOS COEFICIENTES.*

- Sobre el valor al contado, aplicando el coeficiente que corresponda al año en que se perfeccionó el contrato.
- Sobre estas cuotas de *leasing*, en la parte correspondiente a la recuperación de coste, que hayan sido fiscalmente deducibles, atendiendo a los años en que se dedujeron.
- Si se hubiera ejecutado la opción de compra, sobre las amortizaciones fiscalmente deducibles, correspondientes a dicha opción.

#### *ACTUALIZACIÓN DE LA ENTIDAD ARRENDADORA.*

La entidad de arrendamiento financiero no podrá practicar la actualización respecto de los elementos patrimoniales cedidos en régimen de arrendamiento financiero.

**NOTA:** Creemos que el reglamento es poco explícito en el tratamiento de los bienes adquiridos en régimen de arrendamiento financiero, sobre todo con aquellos contratos que antes de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad se contabilizaban como gasto y, haciendo uso de la opción contemplada en la disposición transitoria quinta del mismo texto, se decidió seguir contabilizando como gasto, y con posterioridad se han contabilizado por el valor residual al ejercer la opción de compra.

En estos casos, desde nuestra óptica, debe seguirse el camino indicado en el caso de los contratos de *leasing* contabilizados de acuerdo con lo indicado en la norma quinta de valoración del Plan General de Contabilidad.

2.º *Elementos contenidos en el primer balance cerrado después del 31 de diciembre de 1983.*  
(Art. 7.2).

- Sobre el valor que los elementos tenían en dicho balance, atendiendo al año de cierre del mismo.
- Sobre las amortizaciones acumuladas en el referido balance y sobre las practicadas posteriormente que fueron fiscalmente deducibles.

3.º *Actualización de elementos previamente revalorizados.*

Se trata de aquellos elementos patrimoniales cuyas cifras hayan sido revalorizadas después del cierre del primer balance posterior al 31 de diciembre de 1983 por cualquier causa, y específicamente las amparadas por:

- La Ley 76/1980, de 26 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Fusiones de Empresas. (Art. 7.3).
- El Título Primero de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas. (Art. 7.4).
- El Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. (Art. 7.4).
- La Ley 15/1987, de 30 de julio, de tributación de la Compañía Telefónica Nacional de España. (Art. 7.5).

En estos casos prevalece la idea de que no debe considerarse la revalorización realizada, debiéndose tomar el precio de adquisición o coste de producción inicial.

## XI. CORRECCIÓN SEGÚN LA FORMA DE FINANCIACIÓN

El contenido del artículo 8 del reglamento es un fiel reflejo de lo recogido en la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, luego no es una novedad la realización de correcciones teniendo en cuenta la forma de financiación del sujeto pasivo, siendo su justificación la misma que la de la Ley 43/1995.

Las características básicas son las que a continuación se indican:

### 1. Corrección.

Es obligatoria.

La corrección opera sobre el importe neto de la cifra de actualización, es decir, sobre el incremento de valor de los bienes actualizados y el de las amortizaciones correspondientes.

Se puede optar entre dos procedimientos:

- a) Reducir en un 40 por 100 el incremento neto.
- b) Reducir dicho incremento neto en el porcentaje resultante de restar de 100 el resultado de multiplicar por 100 el coeficiente determinado de la siguiente manera:
  - En el numerador: los fondos propios.
  - En el denominador: pasivo total menos los derechos de crédito y la tesorería.

## 2. Precisión sobre el coeficiente.

Las magnitudes determinantes del coeficiente serán, a elección del sujeto pasivo:

- a) Las habidas durante el tiempo de tenencia de cada bien actualizable.
- b) Las del ejercicio al que corresponde el balance actualizado y los cinco ejercicios anteriores.

Quienes opten por aplicar la reducción derivada de la utilización del coeficiente, no practicarán reducción alguna cuando dicho coeficiente correspondiente al ejercicio del balance actualizado y a los cinco ejercicios anteriores sea superior al 0'4.

## 3. Otros aspectos.

El procedimiento de reducción elegido se aplicará a la totalidad de los elementos patrimoniales actualizables (UNIFORMIDAD).

En el caso del leasing, la reducción se practicará sobre la recuperación de coste que haya sido fiscalmente deducible, en lugar de tomar las amortizaciones.

Es necesario detenerse en el comentario de las partidas que configuran el coeficiente por la polémica que en algunos casos han suscitado.

Respecto al numerador, FONDOS PROPIOS, la literalidad de la expresión nos conduce a las partidas recogidas en la letra A del pasivo del balance. No obstante hay algunas cuentas que deberían restarse, tales como «Accionistas (socios) por desembolsos no exigidos» y las «Acciones propias».

En el denominador se recogen los siguientes conceptos:

– PASIVO TOTAL.

Incluye el TOTAL GENERAL (A+B+C+D+E) del pasivo corregido, en su caso, por lo indicado para los recursos propios.

– DERECHOS DE CRÉDITO.

Nuevamente hemos de acudir a la literalidad de lo que el reglamento indica, aunque la lógica nos lleve a pensar en lo que realmente quería o debía decir. Desde el primer punto de vista predomina la concepción jurídica, entendiendo por «Derechos de crédito» cualquier activo que nos indique dicha naturaleza con independencia de la nomenclatura contable, comprendiendo tanto el corto como el largo plazo.

– TESORERÍA.

Parece evidente que en este apartado se recoge el subgrupo 57 del PGC.

Otro aspecto que debemos plantearnos es cómo se determina el coeficiente. El artículo 8 se limita a dar la composición del mismo con las reservas que se han expuesto anteriormente, pero no dice nada de cómo calcularlo. Pueden darse dos interpretaciones al menos, aunque en condiciones normales no existirán grandes diferencias entre una y otra forma de cálculo.

- 1.<sup>a</sup> Consiste en sumar los recursos propios correspondientes a los años de referencia y dividir entre la suma de los pasivos menos la suma de los derechos de crédito y menos la suma de la tesorería correspondiente a los referidos ejercicios.

Si denominamos:  $R$  a los recursos propios  
 $P$  al pasivo total  
 $C$  a los derechos de crédito  
 $T$  a la tesorería

el coeficiente vendría determinado por:

$$\frac{\sum Rn}{\sum Pn - \sum Cn - \sum Tn}$$

donde  $n$  nos indica el período a considerar (actualización y los cinco ejercicios anteriores) o los años de permanencia.

- 2.<sup>a</sup> Consiste en hallar un coeficiente para cada uno de los ejercicios a considerar y posteriormente hallar la media de todos ellos.

Veamos mediante un *ejemplo* todo lo indicado:

1

**Ejemplo:**

Supongamos una sociedad cuyos datos a efectos de determinar el porcentaje de corrección por la forma de financiación son los siguientes:

	Año 1990	Año 1991	Año 1992	Año 1993	Año 1994	Año 1995	Año 1996
Fondos propios ...	19.380.000	20.400.000	21.000.000	21.540.000	22.188.000	23.040.000	44.051.600
Total pasivo .....	61.589.000	59.432.780	59.291.210	61.855.200	63.428.200	64.105.800	64.868.100
Derechos crédito	9.424.000	9.517.000	9.994.400	10.155.600	9.895.200	10.056.400	10.261.000
Tesorería .....	3.510.000	4.420.000	5.122.000	4.264.000	3.965.000	4.927.000	5.232.500

**Solución:**

Vamos a calcular el porcentaje de acuerdo con lo expuesto anteriormente.

**PRIMERA FORMA:**

A) Sumatorio del ejercicio actualizado y los cinco anteriores:

$$100 - \frac{\text{Total fondos propios}}{\text{Pasivo total} - \text{Derechos de crédito} - \text{Tesorería}} \times 100$$

$$100 - \frac{152.219.600}{372.981.290 - 59.879.600 - 27.930.500} \times 100$$

$$100 - \frac{152.219.600}{285.171.190} \times 100 = 46'62$$

B) Porcentaje en función al tiempo de tenencia de cada elemento:

Elemento adquirido en 1994 (1994-1996)

$$100 - \frac{\text{Total fondos propios}}{\text{Pasivo total} - \text{Derechos de crédito} - \text{Tesorería}} \times 100$$

$$100 - \frac{89.279.600}{192.402.100 - 30.212.600 - 14.124.500} \times 100$$

$$100 - \frac{89.279.600}{148.065.000} \times 100 = 39'70$$

.../...

.../...

**SEGUNDA FORMA:**

A) Cálculo de porcentajes año a año y media de los mismos:

$$100 - \frac{\text{Total fondos propios}}{\text{Pasivo total} - \text{Derechos de crédito} - \text{Tesorería}} \times 100$$

Año 1996:

$$100 - \frac{44.051.600}{64.868.100 - 10.261.000 - 5.232.500} \times 100$$

$$100 - \frac{44.051.600}{49.374.600} \times 100 = 10'78$$

Año 1995:

$$100 - \frac{23.040.000}{64.105.800 - 10.056.400 - 4.927.000} \times 100$$

$$100 - \frac{23.040.000}{49.122.400} \times 100 = 53'10$$

Año 1994:

$$100 - \frac{22.188.000}{63.428.200 - 9.895.200 - 3.965.000} \times 100$$

$$100 - \frac{22.188.000}{49.568.000} \times 100 = 55'24$$

Año 1993:

$$100 - \frac{21.540.000}{61.855.200 - 10.155.600 - 4.264.000} \times 100$$

$$100 - \frac{21.540.000}{47.435.600} \times 100 = 54'59$$

Año 1992:

$$100 - \frac{21.000.000}{59.291.210 - 9.994.400 - 5.122.000} \times 100$$

$$100 - \frac{21.000.000}{44.174.810} \times 100 = 52'46$$

.../...

.../...

Año 1991:

$$100 - \frac{20.400.000}{59.432.780 - 9.517.000 - 4.420.000} \times 100$$

$$100 - \frac{20.400.000}{45.495.780} \times 100 = 55'16$$

Cálculo de la media de los coeficientes anteriores:

$$\frac{10'78 + 53'10 + 55'24 + 54'59 + 52'46 + 55'16}{6} = 46'89$$

Como puede observarse existe una ligera diferencia consecuencia del incremento en los recursos propios del año 1996.

*B) Cálculo del porcentaje de cada año de tenencia y media de los mismos:*

$$100 - \frac{\text{Total fondos propios}}{\text{Pasivo total} - \text{Derechos de crédito} - \text{Tesorería}} \times 100$$

Año 1996:

$$100 - \frac{44.051.600}{64.868.100 - 10.261.000 - 5.232.500} \times 100$$

$$100 - \frac{44.051.600}{49.374.600} \times 100 = 10'78$$

Año 1995:

$$100 - \frac{23.040.000}{64.105.800 - 10.056.400 - 4.927.000} \times 100$$

$$100 - \frac{23.040.000}{49.122.400} \times 100 = 53'10$$

Año 1994:

$$100 - \frac{22.188.000}{63.428.200 - 9.895.200 - 3.965.000} \times 100$$

$$100 - \frac{22.188.000}{49.568.000} \times 100 = 55'24$$

Cálculo de la media de los coeficientes anteriores:

$$\frac{10'78 + 53'10 + 55'24}{3} = 39'71$$

## XII. CONTABILIZACIÓN DE LA ACTUALIZACIÓN (ART. 9)

### 1. Nuevo valor neto de los elementos actualizados.

El que resulte de sumar al valor anterior del elemento patrimonial el incremento neto de valoración obtenido en el proceso de actualización.

Dicho valor se obtiene de la siguiente forma:

- Valor anterior en el activo del balance.
- Más el incremento por aplicación de los coeficientes.
- Menos el resultado de aplicar los coeficientes a las amortizaciones.
- Menos la reducción correspondiente por la financiación ajena.

### 2. Contabilización.

El incremento neto de valor se abonará a la cuenta «Reserva de revalorización Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio» con cargo a cada elemento patrimonial actualizado.

La estructura del asiento será:

*Cuenta del bien actualizado*

a *Reserva de revalorización Real  
Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

Por el gravamen único del 3 por 100:

*Reserva de revalorización Real  
Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio*

a *Hacienda Pública acreedor por  
conceptos fiscales*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

### 3. Amortizaciones acumuladas.

El importe de la amortización acumulada contabilizada no sufrirá variación alguna. (Art. 7.2).

### 4. Limitación de valor.

El nuevo valor resultante después de la actualización no podrá exceder del valor de mercado.

Si se produjera exceso de valor, éste debe cargarse a la cuenta «Reserva de revalorización Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio» con abono a la cuenta del bien respectivo.

La secuencia es la siguiente: se calcula, se contabiliza y, en su caso, se corrige.

En este caso se deshace el asiento inicial por el exceso, es decir:

<i>Reserva de revalorización Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio</i>	a	<i>Cuenta del bien actualizado</i>
_____	x	_____

## XIII. BALANCE ACTUALIZADO

### 1. Observaciones.

Es el mismo balance que se había tomado como base para la actualización al que se le han incorporado todas las operaciones de la misma.

### 2. Operaciones de actualización.

Las operaciones de actualización se reflejarán en este mismo balance.

Cabría preguntarnos, ¿dónde se contabilizan las operaciones de actualización? La respuesta es, lógicamente, en el Libro Diario diferenciando las siguientes situaciones:

- 1.<sup>a</sup> La sociedad tiene un programa informático que no le permite contabilizar en el ejercicio precedente una vez cerrado el mismo. En este caso, las operaciones se contabilizan en la fecha en que se realicen con efecto del primer día del ejercicio.

- 2.<sup>a</sup> El programa informático de la sociedad le permite realizar anotaciones en el Diario del ejercicio 1996. En este caso, las operaciones reflejadas en el balance serán un fiel reflejo de las contenidas en el Diario.
- 3.<sup>a</sup> La sociedad ha legalizado el Diario y el Libro de Inventarios y Cuentas Anuales antes de contabilizar las operaciones de actualización. Éste es un caso bastante frecuente en la práctica, es decir, que las cuentas anuales legalizadas no coinciden con las cuentas que posteriormente se someten a la aprobación de la Junta General, como consecuencia, por ejemplo, de algún ajuste propuesto por los auditores y aceptado por la sociedad.

La solución es sencilla; basta con añadir en la memoria una nota adicional explicando la razón de la no coincidencia.

### **3. Aprobación del balance actualizado.**

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

### **4. Declaración del impuesto.**

El balance actualizado deberá constar en la declaración relativa al período impositivo al que el mismo corresponda.

Se refiere según los casos al:

- Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo relativo al balance actualizado.
- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al año 1996.

La declaración deberá presentarse dentro del plazo legalmente establecido en el modelo 208, aprobado por la Orden de 8 de enero de 1997.

### **5. Importancia de la declaración.**

La no presentación, o presentación fuera de plazo de la declaración, será causa invalidante de las operaciones de actualización realizadas.

## **XIV. CUENTA RESERVA DE REVALORIZACIÓN REAL DECRETO-LEY 7/1996, DE 7 DE JUNIO**

El artículo 9 del Real Decreto aclara el contenido y naturaleza de esta cuenta de la siguiente manera:

### **1. Contenido.**

Representará la suma total debida al incremento neto de valor de los elementos patrimoniales actualizados.

### **2. Naturaleza contable.**

Formará parte de los fondos propios de la entidad.

En ningún caso podrá tener saldo deudor, ni en relación al conjunto de las operaciones de actualización, ni en relación a la actualización de algún elemento patrimonial.

### **3. Naturaleza fiscal.**

Su saldo no se integrará en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades ni del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

### **4. Determinación.**

Su importe vendrá determinado por la suma, para todos los elementos actualizados, de la diferencia entre:

- El valor resultante de la aplicación de los coeficientes de actualización a los diferentes elementos patrimoniales y sus amortizaciones.
- Menos el efecto de la forma de financiación.
- Menos el valor previo de cada elemento patrimonial actualizado.

Este importe representará la plusvalía debida a la depreciación monetaria, correspondiente al incremento neto de valor del elemento patrimonial actualizado.

## 5. Registro contable.

El importe anterior se abonará a la cuenta «Reserva de revalorización Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio».

La contrapartida estará formada por las cuentas representativas en el activo de los elementos patrimoniales actualizados.

En ningún caso se variará el importe de la amortización acumulada.

## XV. AMORTIZACIÓN DE LOS ELEMENTOS ACTUALIZADOS

Una vez que se ha realizado la actualización, surge la cuestión de cómo debe amortizarse el nuevo valor en futuros ejercicios. Esta cuestión viene contemplada en el artículo 11 del reglamento, que diferencia el valor antes de la actualización y el incremento neto de valor en los siguientes términos:

### 1. Distinción inicial.

Dentro del valor ya actualizado de los diferentes bienes se deberá distinguir entre:

- Su valor contable antes de su actualización.
- El incremento neto de valor experimentado como consecuencia de la actualización.

### 2. Amortización del valor previo a la actualización.

Se continuará amortizándose fiscalmente sobre el valor del bien antes de la actualización, tal como se venía haciendo con anterioridad a la misma.

El valor anterior de los elementos patrimoniales actualizados se amortizará, a efectos fiscales, de la manera en que se venía haciendo con anterioridad a la actualización.

### 3. Amortización del incremento debido a la actualización.

El incremento neto de valor se amortizará a lo largo de los períodos impositivos que les resten de vida útil a los elementos actualizados.

Para ello se imputará a cada elemento el resultado de aplicar al incremento neto de valor, el porcentaje resultante de dividir la amortización contable practicada en cada período impositivo, en la medida en que se corresponda con la depreciación efectiva, *entre el valor contable que dicho elemento patrimonial tenía con anterioridad a la actualización, excluido en su caso el valor del suelo.*

Como se observa, el reglamento habla del «valor contable que dicho elemento patrimonial ...», debiéndose entender que dicho valor es el importe resultante de minorar al precio de adquisición o coste de producción la amortización acumulada, es, en definitiva, el valor neto contable.

Por otra parte el criterio que se indica es un criterio fiscal, por lo que contablemente se debe amortizar como se venía haciendo con anterioridad a la actualización, aplicando el principio de uniformidad. En caso de discrepancia entre contabilidad y fiscalidad habrá que realizar los pertinentes ajustes.

## XVI. DISPOSICIÓN DE LA CUENTA DE ACTUALIZACIÓN

Una vez que hemos visto cómo se crea la cuenta de «Reserva de revalorización», viene la cuestión de cuál va a ser su destino. Como a continuación se indica, hay que hablar de tres períodos de tiempo perfectamente diferenciados, poniendo de manifiesto que sólo es de aplicación para el caso de personas jurídicas.

Con el fin de ofrecer una mayor claridad de exposición, vamos a suponer que el ejercicio de actualización es el cerrado a 31 de diciembre de 1996, poniendo de manifiesto que lo que se indica es extrapolable a períodos que no coincidan con el año natural.

### **Primer período: INDISPONIBILIDAD TOTAL.**

Comprende el tiempo que va desde 1 de enero de 1997 a 31 de diciembre de 1999, o dentro de este intervalo, al momento en que haya sido comprobada por la Administración Tributaria.

Veamos en qué términos lo establecen los artículos 13 y 15.

#### *1. Indisponibilidad.*

El saldo de la cuenta «Reserva de revalorización Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio», será indisponible hasta que:

- Sea comprobado y aceptado por la Administración Tributaria, o
- Transcurra el plazo para hacerlo.

La parte del saldo que provenga de elementos patrimoniales adquiridos en *leasing*, sólo será disponible a partir del momento en que se ejercite la opción de compra. [Art. 15.1 c)].

La parte del saldo que provenga de operaciones en las que el sujeto pasivo no estuviere conforme con las rectificaciones propuestas por la Administración, sólo será disponible a partir del momento en que la impugnación haya sido resuelta con carácter firme. (Art. 15.3).

## 2. Excepciones.

Será disponible la parte del saldo de la cuenta correspondiente a las pérdidas habidas en la transmisión de elementos patrimoniales actualizados, hasta el límite de las mismas.

## 3. Supuestos que no constituyen disposición.

- Cuando un socio o accionista ejerza su derecho de separación de la sociedad que hubiera actualizado.
- Cuando el saldo de la cuenta necesariamente se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores previstos en la Ley 43/1995.
- Cuando la entidad deba aplicar el saldo de la cuenta en virtud de una obligación de carácter legal.

## Segundo período: DISPONIBILIDAD PARCIAL.

Este segundo período va desde la finalización del anterior hasta que hayan transcurrido diez años contados a partir de la fecha del balance en que se reflejaron las operaciones de capitalización, es decir, hasta el 31 de diciembre del 2006.

A este respecto, el artículo 15.1 a) y 15.1 b) indica que:

Verificada y aceptada la actualización -habiéndose efectuado, en su caso, las anotaciones contables pertinentes-, o transcurrido el plazo de tres años sin haberse realizado la misma, su saldo se podrá destinar a:

- Eliminar resultados contables negativos:
  - Procedentes de ejercicios anteriores al de la verificación.
  - Del propio ejercicio.

- Ampliar el capital social de las entidades mercantiles, o el fondo de dotación fundacional, el fondo mutual y el fondo social, de las entidades de carácter fundacional, mutual y asociativo.

### **Tercer período: DISPONIBILIDAD CASI TOTAL.**

Comprende el período que comienza el 1 de enero del 2007, a partir del cual se podrá destinar a reservas de libre disposición.

No obstante, a este período lo hemos denominado de «disponibilidad casi total» debido a que el saldo de la cuenta no se puede distribuir directa o indirectamente a menos que la plusvalía haya sido realizada.

Veamos en qué términos contempla este aspecto el artículo 15:

El saldo de la cuenta podrá destinarse a Reservas de libre disposición, una vez transcurridos diez años contados a partir de la fecha del balance en el que se reflejaron las operaciones de actualización.

No distribución (art. 15.2):

El saldo de la cuenta «Reserva de revalorización Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio» no podrá ser distribuido directa o indirectamente, a menos que la plusvalía haya sido realizada, entendiéndose que ha sido así cuando los elementos patrimoniales actualizados:

- Hayan sido contablemente amortizados.
- Hayan sido transmitidos o dados de baja en la contabilidad.

## **XVII. TRANSMISIÓN DE LOS ELEMENTOS ACTUALIZADOS**

Otra cuestión que se plantea es el tratamiento a dar a los resultados habidos en las transmisiones de elementos actualizados con posterioridad a dicha actualización.

Veamos cuál es el planteamiento:

### **1. Determinación del resultado.**

Habrà de entenderse que estará constituido por la diferencia entre el importe obtenido y el valor neto contable una vez regularizado.

## 2. Beneficios.

No se indica nada, por lo tanto debe entenderse que son resultado del ejercicio en que se realice la transmisión sin que se alteren las cifras de actualización.

## 3. Pérdidas (art. 12).

A efectos de su integración en la base imponible, las pérdidas habidas en la transmisión de elementos patrimoniales actualizados se minorarán, hasta el límite de las mismas, en el importe del incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización, siempre que dichas pérdidas se hubieran producido dentro del período de indisponibilidad de la cuenta «Reserva de revalorización Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio». Es decir, no serán pérdidas deducibles.

Este tema lo desarrollamos posteriormente en unos *ejemplos* al final del trabajo.

## XVIII. INFORMACIÓN A PROPORCIONAR EN LAS CUENTAS ANUALES

Como se comentaba al inicio de este trabajo, el Real Decreto tiene un fuerte contenido contable. Tanto es así que en el artículo 17 se indica de manera pormenorizada la información que debe incluirse en el balance y en la memoria. Veamos cuál es su contenido:

### 1. En el balance (art. 17.1).

Deberá figurar dentro de los fondos propios, en el epígrafe denominado *Reservas de revalorización* el importe correspondiente a la actualización practicada, neta del gravamen único de actualización.

El gravamen único de actualización figurará en la partida acreedora de la Hacienda Pública.

### 2. En la memoria (art. 17.2).

Deberá proporcionarse información sobre los siguientes aspectos:

- Criterios empleados en la actualización, con indicación de las partidas de las cuentas anuales afectadas.

- Movimiento durante el ejercicio de la cuenta «Reserva de revalorización Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio», indicando:
  - Saldo inicial.
  - Aumentos del ejercicio.
  - Disminuciones y traspasos a capital, o a otras partidas en el ejercicio, con indicación de la naturaleza de esa transferencia.
  - Saldo final.
  
- Tratamiento fiscal de la partida *Reserva de revalorización*.
  
- Otra información acerca de los elementos objeto de actualización:
  - Ley que lo autoriza.
  - Importe de la actualización para cada partida del balance, indicando los elementos más significativos.
  - Efecto de la actualización sobre la dotación a la amortización y, por tanto, sobre el resultado del próximo ejercicio.
  - Importe de las actualizaciones netas acumuladas, al cierre del ejercicio, y el efecto de las mismas sobre la dotación a la amortización y a las provisiones en el ejercicio.

### 3. En las cuentas consolidadas (art. 17.2).

Se deberá incluir la misma información que la requerida en las cuentas anuales individuales.

Se añadirá la información relativa a la parte correspondiente a la reserva de revalorización que incide de las siguientes partidas:

- Reservas en sociedades consolidadas por integración global o proporcional.
- Reservas en sociedades puestas en equivalencia.
- Socios externos.

2

**Ejemplo:**

CASO GENERAL. INMOVILIZADO MATERIAL

Supongamos que se adquirió una maquinaria cuyas características son las siguientes:

ELEMENTO:						
Código: 223002		Descripción: ENVASADORA RC12				
Precio de adquisición: 13.248.000						
Fecha de compra: 1/7/1988			Fecha de alta: 1/7/1988			
ELEMENTO						
		VALOR INICIAL	COEF.	ACTUALIZADO	DIFERENCIA	
		13.248.000	1'30	17.222.400	3.974.400 (A)	
AMORTIZACIÓN (Fiscal)						
AÑO	BASE AMORT.	%	CUOTA	COEF.	ACTUALIZADO	DIFERENCIA
1988	13.248.000	10	662.400	1'30	861.120	198.720
1989	13.248.000	10	1.324.800	1'24	1.642.752	317.952
1990	13.248.000	10	1.324.800	1'19	1.576.512	251.712
1991	13.248.000	10	1.324.800	1'15	1.523.520	198.720
1992	13.248.000	10	1.324.800	1'13	1.497.024	172.224
1993	13.248.000	10	1.324.800	1'11	1.470.528	145.728
1994	13.248.000	10	1.324.800	1'09	1.444.032	119.232
1995	13.248.000	10	1.324.800	1'05	1.391.040	66.240
1996	13.248.000	10	1.324.800	1'00	1.324.800	0
1997						
1998						
TOTAL .....			11.260.800		12.731.328	1.470.528 (B)

Valor bruto actualizado (A - B) .....	2.503.872
Corrección por forma financiación (40% s/2.503.872) .....	1.001.549
Valor neto de la actualización .....	1.502.323

**Registro de la actualización:**

1.502.323 Inmovilizado

a Reserva revalorización Real  
Decreto-Ley 7/1996 1.502.323

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

Por el gravamen único del 3%:

45.070 Reserva revalorización Real  
Decreto-Ley 7/1996

a Hacienda Pública acreedor 45.070

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

3

**Ejemplo:**

LEASING

En 1994 la Sociedad FECMA, S.A., lleva a cabo un contrato de *leasing* cuyos datos son los que se exponen a continuación.

ELEMENTO: _____						
Código: 217005		Descripción: CAMIÓN MOD. 520				
Valor al contado: 7.944.300						
Fecha de contrato: 26/4/1994			Fecha de alta: 26/4/1994			
ELEMENTO						
	VALOR INICIAL		COEF.	ACTUALIZADO	DIFERENCIA	
	7.944.300		1'09	8.659.287	714.987 (A)	
RECUPERACIÓN COSTE (Deducido fiscalmente)						
AÑO	CUOTA NETA	CARGA FINANCIERA	RECUPERACIÓN COSTE	COEF.	ACTUALIZADO	DIFERENCIA
1994	2.277.666	591.884	1.685.782	1'09	1.837.502	151.720
1995	3.036.888	555.094	2.481.794	1'05	2.605.884	124.090
1996	3.036.888	258.311	2.778.577	1'00	2.778.577	0
1997						
	TOTAL .....		6.946.153		7.221.963	275.810 (B)

Valor bruto actualizado (A - B) .....	439.177
Corrección por forma financiación (40% s/439.177) .....	175.671
Valor neto de la actualización .....	263.506

**Registro de la actualización:**

263.506 *Derechos sobre bienes en arrendamiento financiero*

a *Reserva revalorización Real Decreto-Ley 7/1996* 263.506

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

Por el gravamen único del 3%:

7.905 *Reserva revalorización Real Decreto-Ley 7/1996*

a *Hacienda Pública acreedor* 7.905

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

4

**Ejemplo:**

AMORTIZACIONES FUTURAS

Con los datos que a continuación se indican, calcular la amortización de un bien actualizado adquirido en 1994.

Es conveniente recordar que:

*Valor anterior:* como se venía haciendo.

*Plusvalía:* durante el resto de vida útil, aplicando el siguiente porcentaje:

$$\frac{\text{DEPRECIACIÓN EFECTIVA DEL PERÍODO}}{\text{VALOR CONTABLE ANTERIOR A LA ACTUALIZACIÓN}} \times 100$$

**Solución:**

AÑO	PRECIO ADQ./AMORT.	COEF.	ACTUALIZACIÓN	DIFERENCIA
1994	100	1'090	109	9
1994	<10>	1'090	10'9	<0'9>
1995	<10>	1'050	10'5	<0'5>
1996	<10>	1	10	-
	70			7'6

Corrección por forma de financiación (7'6 x 40%) ..... 3'04  
 VALOR NETO DE LA ACTUALIZACIÓN ..... 4'56

AMORTIZACIÓN VALOR ANTERIOR .....	10
AMORTIZACIÓN PLUSVALÍA (10/70 x 4'56) .....	0'65
AMORTIZACIÓN DEL EJERCICIO .....	10'65

## 5

**Ejemplo:**

## ENAJENACIÓN DE ELEMENTOS PATRIMONIALES ACTUALIZADOS (ART. 12)

Supongamos que una sociedad vende en 1999 una maquinaria que actualizó al amparo del Real Decreto-Ley 7/1996. Los datos contables son los siguientes:

Valor en libros .....	1.000.000
Amortización acumulada .....	800.000
Valor enajenación .....	80.000

El valor en libros es el resultado de sumar al precio de adquisición (900.000) el valor neto de la actualización (100.000).

Vemos que el valor neto contable es de 200.000 u.m. y que la pérdida es de 120.000 u.m.

Las anotaciones a realizar serían las siguientes:

80.000	<i>Tesorería</i>	
800.000	<i>Amortización acumulada</i>	
97.000	<i>Reserva revalorización Real</i>	
	<i>Decreto-Ley 7/1996</i>	
23.000	<i>Pérdidas procedentes del in-</i>	
	<i>movilizado material</i>	
		<i>a Maquinaria</i> 1.000.000
_____ x _____		

**NOTA:** Cabría contabilizar toda la pérdida en la cuenta (671) *Pérdidas procedentes del inmovilizado material* y considerar las 97.000 u.m. como una diferencia permanente positiva.

6

**Ejemplo:**

RECTIFICACIÓN POR LA ADMINISTRACIÓN

A lo largo de 1998 la Inspección de los Tributos comprueba las operaciones de actualización efectuadas por la Sociedad X, proponiendo las siguientes disminuciones:

Mobiliario .....	5.000.000
Construcciones .....	10.000.000
Terrenos .....	8.000.000

La sociedad acepta las correcciones indicadas y procede a su contabilización.

El asiento que corresponde es el siguiente:

22.310.000	<i>Reserva de revalorización Real</i>		
	<i>Decreto-Ley 7/1996</i>		
690.000	<i>Hacienda Pública, deudor por</i>		
	<i>conceptos fiscales</i>		
		<i>a Mobiliario</i>	5.000.000
		<i>a Construcciones</i>	10.000.000
		<i>a Terrenos</i>	8.000.000
		_____ x _____	

**NOTA:** Deben corregirse las correspondientes amortizaciones mediante el siguiente asiento:

	<i>Amortización acumulada de</i>		
	<i>mobiliario</i>		
	<i>Amortización acumulada de</i>		
	<i>construcciones</i>		
		<i>a Ingresos y beneficios ejer-</i>	
		<i>cicios anteriores</i>	
		_____ x _____	