

LA ACTUALIZACIÓN DE BALANCES AUTORIZADA POR LA LEY 16/2012

Joaquín Blasco Merino

*Inspector de Hacienda del Estado
Licenciado en Ciencias Económicas*

EXTRACTO

Se analiza desde un punto de vista fiscal los principales aspectos objetivos, subjetivos y temporales del régimen de actualización de balances autorizado por el artículo 9 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica matizando las semejanzas y diferencias con la anterior actualización de balances (aprobada por el Real Decreto-Ley 7/1996 y por el Real Decreto 2607/1996) y con el procedimiento de cálculo de la corrección monetaria de la plusvalía gravable en supuestos de transmisión de determinados bienes inmuebles que regula el artículo 15.9 del TRLIS.

Palabras clave: actualización de balances y Ley 16/2012.

Fecha de entrada: 23-01-2013 / Fecha de aceptación: 25-01-2013

REVALUATION AUTHORIZED BY LAW 16/2012

Joaquín Blasco Merino

ABSTRACT

Is analyzed from a tax point of view the main objective aspects, subjective and temporary revaluation scheme authorized by Article 9 of Law 16/2012, of 27 December, by adopting various taxation measures aimed at consolidating public finances and boost economic activity qualifying the similarities and differences with the previous revaluation (approved by Royal Decree-Law 7/1996 and Royal Decree 2607/1996) and the procedure for calculating the correction taxable capital gain monetary transmission in cases of certain immovable property provided under Article 15.9 to TRLIS.

Keywords: revaluation and Law 16/2012.

Sumario

- I. Objeto y alcance
- II. Personas y entidades que pueden acogerse
- III. Elementos actualizables y operaciones no amparadas
 1. Por su naturaleza
 2. Por su ubicación geográfica
 3. Por la aplicación o funcionalidad de los elementos
 4. Operaciones no amparadas por la actualización
- IV. Aspectos temporales de las operaciones de actualización
- V. Mecánica de las operaciones de actualización
 1. Aplicación de los coeficientes de actualización y cálculo del incremento neto de valor
 2. Aplicación del ratio de financiación
 3. Importe de la revalorización
- VI. Fiscalidad de las revalorizaciones de los valores contables. Repercusiones en los ejercicios posteriores
 1. Gravamen Único
 2. Amortización de elementos patrimoniales actualizados
 3. Tratamiento de las rentas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales actualizados
 4. Consecuencias de la aplicación indebida de la cuenta «Reserva de revalorización»
- VII. Comprobación y destino de la cuenta «Reserva de revalorización»
- VIII. Información adicional de las operaciones de actualización
- IX. Conclusiones

I. OBJETO Y ALCANCE

El artículo 9 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (en adelante Ley 16/2012), autoriza una actualización de balances cuyo objeto es el reconocimiento en contabilidad, de acuerdo con el efecto de la erosión monetaria, de valores más actuales que los aplicados con base en el principio de precio de adquisición, con una carga fiscal reducida.

La actualización de los valores de elementos patrimoniales conforme a una disposición legal es una de las excepciones contempladas por la normativa mercantil al principio general de que los bienes a los que le es aplicable la actualización se deben registrar contablemente por su precio de adquisición. Así, la actualización de balances aprobada, basada en índices que tratan de compensar la depreciación monetaria que pueden haber sufrido fundamentalmente los inmovilizados materiales y las inversiones inmobiliarias por el paso del tiempo, podrá ser reflejada en la contabilidad mercantil de las empresas siempre que los valores resultantes de las operaciones de actualización no superen el valor estimado de mercado de los activos revaluados.

Con esta nueva actualización de balances, es la octava vez que en la práctica contable española se permite revalorizar los elementos patrimoniales, si bien, en este caso, con una carga fiscal directa, con base en índices aprobados por una norma fiscal con trascendencia contable. Las anteriores revalorizaciones tuvieron lugar respecto de los ejercicios 1964, 1973, 1977, 1979, 1981, 1983 y 1996. Todo ello sin perjuicio de las actualizaciones de balances aprobadas por las Diputaciones Forales Vascas.

La norma tiene como precedente normativo más inmediato la actualización de balances que se aprobó por el Real Decreto-Ley 7/1996 cuyo contenido es bastante similar con pequeñas diferencias.

En todo caso, la actualización de balances regulada en la Ley 16/2012 tiene carácter voluntario, ahora bien, si se opta por actualizar su alcance será general, esto es, deberá afectar a la totalidad de elementos patrimoniales susceptibles de ser actualizados, 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.

Se contempla asimismo un supuesto particular tratándose de sociedades que tributan en régimen de declaración consolidada por la cual la opción de actualizar es independiente respecto de cada una de las sociedades que integran el grupo, pudiendo unas actualizar y otras no.

II. PERSONAS Y ENTIDADES QUE PUEDEN ACOGERSE

Podrán actualizar sus balances las siguientes personas y entidades:

1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS) o los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante IRNR) con establecimiento permanente en España, siempre que unos y otros lleven su contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio o con las normas que les puedan resultar específicamente aplicables.

Así, ningún sujeto pasivo del IS ve incrementadas sus obligaciones de índole contable o registral para poder acogerse a la actualización de balances, al establecerse estas en los mismos términos a los previstos en el artículo 133.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS).

2. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF) que realicen actividades económicas, siempre que cumplan los siguientes requisitos de índole contable y registral:
 - Respecto de las actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad normal del método de estimación directa, que lleven contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio.
 - Respecto de las actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad simplificada del método de estimación directa, que lleven los libros registros a que se refiere el artículo 68.2 del Reglamento del IRPF aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (en adelante RIRPF).
 - Respecto de las actividades empresariales que no tengan carácter mercantil de acuerdo con el Código de Comercio, que lleven los libros registros a que se refiere el artículo 68.2 del RIRPF.
 - Respecto de las actividades profesionales cuyo rendimiento se determine en el método de estimación directa, que lleven los libros registros a que se refiere el artículo 68.3 del RIRPF.
 - Respecto de las actividades económicas cuyo rendimiento se determine por el método de estimación objetiva, que lleven el libro registro de bienes de inversión y/o el libro registro de ventas o ingresos que establece el artículo 68.7 del RIRPF.
 - Todo ello sin perjuicio de que los contribuyentes que lleven contabilidad de acuerdo a lo previsto en el Código de Comercio, no estarán obligados a llevar los libros registros establecidos en el artículo 68 del RIRPF.

III. ELEMENTOS ACTUALIZABLES Y OPERACIONES NO AMPARADAS

Como sabemos, la actualización de balances aprobada por el artículo 9 de la Ley 16/2012 tiene carácter voluntario. Ahora bien, si se decide revalorizar, la actualización deberá tener carácter general abarcando a la totalidad de elementos susceptibles de la misma, salvo en el caso de los inmuebles, respecto a los cuales podrá optarse por su actualización de forma independiente para cada uno de ellos.

Son susceptibles de actualización:

1. POR SU NATURALEZA

Con carácter general, solo son susceptibles de actualización los elementos del Inmovilizado Material y las Inversiones Inmobiliarias no siendo actualizables ni los elementos del inmovilizado financiero, ni los del inmovilizado intangible ni los que integren el activo circulante de las empresas.

Recordar que:

- Los Inmovilizados Materiales se incluyen en el subgrupo 21 del cuadro de cuentas que recoge el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (en adelante PGC) y se definen en el mismo como «Elementos del activo tangibles representados por bienes, muebles o inmuebles, excepto los que deban ser clasificados en otros subgrupos, en particular en el subgrupo 22».
- Las Inversiones Inmobiliarias se incluyen en el subgrupo 22 del cuadro de cuentas que recoge el PGC y se definen en el mismo como «Activos no corrientes que sean inmuebles y que se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos o su venta en el curso ordinario de las operaciones».

La Ley 16/2012 no establece ningún precepto específico sobre el «inmovilizado material en curso» (cuentas incluidas en el subgrupo 23 del cuadro de cuentas del PGC). No obstante, teniendo en cuenta que en el modelo de balance de las cuentas anuales dicha partida figura en el epígrafe del inmovilizado material y que en la anterior actualización de balances aprobada por el Real Decreto-Ley 7/1996 no se incluía mención expresa sobre dichos activos pero en su posterior desarrollo reglamentario aprobado por el Real Decreto 2607/1996 se possibilitó la actualización de los «inmovilizados materiales en curso», parece razonable que la interpretación que se haga de la norma determine que sea aplicable a los citados «inmovilizados materiales en curso».

Esta regla general presenta tres excepciones:

- Son actualizables los elementos del Inmovilizado Material o Inversiones Inmobiliarias adquiridos en régimen de arrendamiento financiero se haya ejercitado o no la opción de compra. Ahora bien, la actualización queda condicionada en este último caso, con carácter resolutorio, a que definitivamente se ejercite la opción de compra existente. Correlativamente, las entidades de *leasing* no podrán actualizar los elementos cedidos en régimen de arrendamiento financiero.
- No son actualizables los terrenos y solares, incluso los incorporados a edificios construidos o en construcción, que formen parte del activo circulante de las empresas inmobiliarias.
- Son actualizables los elementos patrimoniales correspondientes a acuerdos de concesión registrados como activo intangible por las empresas concesionarias que deban aplicar los criterios contables establecidos por la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, por la que se aprueban las normas de adaptación del PGC a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas.

2. POR SU UBICACIÓN GEOGRÁFICA

Resultan actualizables aquellos elementos patrimoniales que, siéndolo por su naturaleza, se encuentren situados tanto en España como en el extranjero.

Cuando se trate de sujetos pasivos no residentes que operan en España a través de establecimiento permanente, solo serán actualizables aquellos elementos patrimoniales que se encuentren afectos al establecimiento permanente citado, situados por lo tanto en España.

3. POR LA APLICACIÓN O FUNCIONALIDAD DE LOS ELEMENTOS

Resultan actualizables todos los elementos susceptibles por su naturaleza y ubicación geográfica que formen parte del patrimonio de las empresas, se encuentren o no afectos a la realización de actividades económicas, siempre que no estén fiscalmente amortizados, computándose a tales efectos la amortización mínima.

En realidad la Ley 16/2012 nada dice sobre la exigencia de la afectación. No obstante, si tenemos en cuenta la similitud de esta norma con la actualización de balances aprobada por el Real Decreto-Ley 7/1996 y que en el desarrollo reglamentario aprobado por el Real Decreto 2607/1996 se posibilitó la actualización a los inmovilizados estuvieran afectos o no parece razonable que este mismo régimen sea aplicable con la Ley 16/2012.

Tratándose de sujetos pasivos del IRPF la norma señala expresamente que los elementos patrimoniales deberán estar afectos a la realización de actividades económicas.

4. OPERACIONES NO AMPARADAS POR LA ACTUALIZACIÓN

La actualización no ampara:

- La incorporación de elementos patrimoniales ocultos o no registrados en contabilidad o en los libros registros correspondientes en el caso de contribuyentes del IRPF que estén obligados por dicho impuesto a la llevanza de los mismos.
- Ni la eliminación de pasivos inexistentes.

IV. ASPECTOS TEMPORALES DE LAS OPERACIONES DE ACTUALIZACIÓN

Las operaciones de actualización versarán sobre los elementos patrimoniales susceptibles que figuren en el balance integrante de las cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio cerrado con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 16/2012 (28 de diciembre de 2012).

Por tanto, para las sociedades con ejercicio coincidente con el año natural se tomará el balance cerrado el 31 de diciembre de 2012.

Tratándose de sujetos pasivos del IRPF, se tomará los elementos que figuren en el balance o libro registro, según el caso, a 31 de diciembre de 2012.

Las operaciones de actualización deben realizarse entre la fecha de cierre del ejercicio al que corresponde el balance base para las operaciones de actualización y el día que termine el plazo para la aprobación de las cuentas anuales de las que aquel forma parte. Por tanto, para las sociedades con ejercicio coincidente con el año natural las operaciones de actualización se realizarán entre el 31 de diciembre de 2012 y el 30 de junio de 2013.

Tratándose de sujetos pasivos del IRPF, las operaciones de actualización se realizarán entre el 31 de diciembre de 2012 y el 30 de junio de 2013, fecha de finalización del plazo reglamentario de declaración del IRPF correspondiente a 2012.

Para los sujetos pasivos del IRPF no obligados a llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio, el importe de las revalorizaciones contables se reflejará en los libros registros correspondientes.

V. MECÁNICA DE LAS OPERACIONES DE ACTUALIZACIÓN

La mecánica de las operaciones de actualización aparece regulada en los apartados 5, 6 y 7 del artículo 9 de la Ley 16/2012 y es muy similar a la establecida en la anterior actualización de balances (aprobada por el RDL 7/1996 y por el RD 2607/1996) y a la corrección monetaria de la plusvalía gravable en supuestos de transmisión de determinados bienes inmuebles que regula el artículo 15.9 a) del TRLIS.

1. APLICACIÓN DE LOS COEFICIENTES DE ACTUALIZACIÓN Y CÁLCULO DEL INCREMENTO NETO DE VALOR

La tabla de coeficientes de actualización aprobada por el artículo 9.5 de la Ley 16/2012, coincidente con la que el artículo 15.9 a) del TRLIS establece para la corrección, por efecto de la inflación, de la plusvalía gravable en supuestos de transmisión de determinados bienes inmuebles durante 2012, es la siguiente:

Año de adquisición o producción del elemento patrimonial	Coefficientes
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	1,215
En el ejercicio 2000	1,2089
En el ejercicio 2001	1,1839
En el ejercicio 2002	1,1696
	.../...

Año de adquisición o producción del elemento patrimonial	Coefficientes
.../...	
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	1,01
En el ejercicio 2011	1,01
En el ejercicio 2012	1

1.1. Aplicación de los coeficientes de actualización en el caso general

Con carácter general, los coeficientes de actualización se aplicarán del siguiente modo:

- 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.
- Sobre las amortizaciones contables correspondientes al precio de adquisición o coste de producción que fueron fiscalmente deducibles, atendiendo al año en que se realizaron.

La redacción de la norma se refiere a las amortizaciones contables que fueron fiscalmente deducibles lo que, de una interpretación literal, supone que no se aplicará a las amortizaciones fiscales no contables por amortización acelerada o libertad de amortización.

La cuantificación de la amortización determinada por la norma difiere tanto de la que se recoge para la anterior actualización de balances (en la que se refería a la amortización fiscal) como de la relativa a la corrección monetaria (en la que se tiene en cuenta la amortización contable sin referencia a la deducibilidad fiscal).

EJEMPLO 1

Elemento patrimonial	Automóvil turismo
Fecha de adquisición	1 de julio de 2009
Precio de adquisición	50.000 euros
Amortización contable	16 % (coeficiente máximo de tablas)
Amortización fiscal	Igual que la contable

Solución

	Valor anterior		Valor posterior	
	Contable	Fiscal	Coefficientes actualización	Valor actualizado
Precio de adquisición	50.000,00	50.000,00	1,0221	51.105,00
Amortización 2009	4.000,00	4.000,00	1,0221	4.088,40
Amortización 2010	8.000,00	8.000,00	1,01	8.080,00
Amortización 2011	8.000,00	8.000,00	1,01	8.080,00
Amortización 2012	8.000,00	8.000,00	1	8.000,00
Valor neto	22.000,00	22.000,00		22.856,60

En caso de que la empresa hubiera aplicado amortización acelerada o libertad de amortización, la actualización hubiera sido la misma al tomarse las amortizaciones contables fiscalmente deducibles.

En todo caso, la aplicación de los coeficientes de actualización deberá tener lugar respetando las siguientes reglas:

- Regla 1.^a. Las operaciones de actualización se realizarán elemento por elemento y tratándose de edificaciones deberá diferenciarse entre el valor del suelo y el de la construcción.
- Regla 2.^a. Cuando el periodo impositivo no coincida con el año natural, el coeficiente aplicable a las amortizaciones será el correspondiente al año en que se realizó la dotación.

- Regla 3.^a. En caso de bienes adquiridos en régimen de arrendamiento financiero, como fecha de adquisición se tomará la fecha en la que se suscribió en contrato con independencia de la fecha de ejercicio de la opción de compra. Este criterio se sustenta en la norma de registro y valoración 8.^a 1.2 del PGC que establece que para los elementos adquiridos vía *leasing* «El arrendatario, en el momento inicial, registrará un activo de acuerdo con su naturaleza». Además, en Consulta Vinculante V0785/2005 (NFC029718) de la Dirección General de Tributos ya se estableció este mismo criterio a los efectos de aplicar la corrección monetaria que se regula actualmente en el artículo 15.9 del TRLIS.

EJEMPLO 2

Elemento patrimonial	Equipo de mantenimiento
Fecha de contrato de <i>leasing</i>	1 de julio de 2008
Valor contado elemento	8.000 euros
Duración del contrato	2 años (24 cuotas mensuales)
Parte de las cuotas correspondientes a la recuperación del coste del bien	320 euros
Importe de la opción de compra	320 euros
Fecha de la opción de compra	1 de julio de 2010
Amortización contable	12 %

Solución

	Valor anterior		Valor posterior	
	Contable	Fiscal a efectos actualización	Coefficientes actualización	Valor actualizado
Precio de adquisición	8.000,00	8.000,00	1,0446	8.356,80
Amortización 2008	480,00	480,00	1,0446	501,41
Amortización 2009	960,00	960,00	1,0221	981,22
Amortización 2010	960,00	960,00	1,01	969,60
Amortización 2011	960,00	960,00	1,01	969,60
Amortización 2012	960,00	960,00	1	960,00
Valor neto	3.680,00	3.680,00		3.974,98

.../...

.../...

Se toma como fecha de adquisición la correspondiente a la firma del contrato y como amortización la que corresponde al elemento adquirido con independencia de la recuperación de coste habida y la deducción fiscal que se haya realizado al amparo del régimen especial de arrendamiento financiero que recoge el artículo 115 del TRLIS.

1.2. Cálculo del incremento neto de valor

Una vez determinado el valor actualizado mediante la aplicación de los coeficientes citados, el incremento neto de valor se determinará por la diferencia entre el valor actualizado y el importe del valor neto anterior del elemento patrimonial.

1.3. Supuestos especiales de aplicación de los coeficientes de actualización

La normativa contempla reglas específicas de aplicación de los coeficientes de actualización para una serie de supuestos, que analizamos a continuación:

1. Elementos patrimoniales actualizados de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 del Real Decreto-Ley 7/1996

En caso de elementos patrimoniales actualizados en 1996 por aplicación del Real Decreto-Ley 7/1996, los coeficientes se aplicarán:

- Sobre el precio de adquisición.
- Sobre las amortizaciones que fueron fiscalmente deducibles correspondientes al mismo sin tomar en consideración el importe del incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización que se realizaron en su momento.

Por precio de adquisición se deberá tomar el precio original, sin incluir el incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización que se realizó en 1996.

Por amortización se deberá tomar las fiscalmente deducibles en su momento sin tomar en consideración las correspondientes al importe del incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización que se realizaron en 1996. Se debe recordar que, a efectos de dotar amortizaciones correspondientes a un elemento patrimonial actualizado por aplicación del Real Decreto-Ley 7/1996, había que diferenciar dos partes en el nuevo valor del mismo:

- El valor que el elemento patrimonial tenía con anterioridad a la actualización, que se amortizaba fiscalmente de la misma manera como se venía haciendo hasta dicho momento.
- El incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización, que se amortizaba en los periodos impositivos que restaban para completar la vida útil del elemento actualizado. Para ello se imputaba a cada uno de ellos el resultado de aplicar a dicho incremento neto de valor el porcentaje resultante de dividir la **amortización contable** correspondiente al valor anterior del elemento patrimonial practicada en cada periodo impositivo, en la medida en que se corresponda con la depreciación efectiva, entre el **valor contable** que el elemento patrimonial tenía con anterioridad a la actualización. Esto es:

$$\text{Incremento neto de valor} \times \frac{\text{Amortización contable anual sobre valor anterior del elemento}}{\text{Valor contable del elemento anterior a la actualización}}$$

EJEMPLO 3

Edificio adquirido nuevo a principios de 1995, figurando con un valor de adquisición de 5.000.000 de euros, de los que 600.000 euros corresponden al valor del suelo.

Las amortizaciones contables y fiscales son coincidentes, alcanzado el 2 % del valor de la edificación.

Determinar cuáles son las variables sobre las que se aplicarán los coeficientes en la actualización de balances aprobada por la Ley 16/2012 y el importe actualizado sabiendo que el incremento neto de valor fue el que resulta de la aplicación directa de los coeficientes.

Solución

Como precio de adquisición se tomarán 5.000.000 de euros distinguiendo el valor de la construcción (4.400.000 euros) y el valor del suelo (600.000 euros).

Como amortizaciones hasta 1996 se tomarán las fiscalmente deducibles, que fueron 88.000 euros (4.400.000 euros × 2 %).

Como amortizaciones a partir de 1996 se tomarán las fiscalmente deducibles que no se correspondan con el incremento neto de valor resultante de la actualización de balances realizada en 1996.

En 1996 la actualización de balances realizada se debió computar por los siguientes importes:

.../...

.../...

Terreno	Valor anterior		Valor posterior	
	Contable	Fiscal	Coefficientes actualización	Valor actualizado
Precio de adquisición	600.000,00	600.000,00	1,05	630.000,00
Valor neto	600.000,00	600.000,00		630.000,00

Construcción	Valor anterior		Valor posterior	
	Contable	Fiscal	Coefficientes actualización	Valor actualizado
Precio de adquisición	4.400.000,00	4.400.000,00	1,05	4.620.000,00
Amortización 1995	88.000,00	88.000,00	1,05	92.400,00
Amortización 1996	88.000,00	88.000,00	1	88.000,00
Valor neto	4.224.000,00	4.224.000,00		4.439.600,00

El incremento neto de valor fue de 245.000 euros de los que 30.000 correspondían al terreno y 215.600 correspondían a la construcción.

De acuerdo con el régimen establecido en el Real Decreto-Ley 7/1996 la empresa a partir de 1997 debería haber dotado una amortización anual por importe de 92.491 euros de los que:

- 88.000 euros correspondían al bien sin actualizar (4.400.000 euros × 2 %). Este será el importe a computar para aplicar los coeficientes en la actualización de balances aprobada por la Ley 16/2012.
- Y 4.491 euros correspondía a la amortización del incremento neto de valor de acuerdo con el siguiente cálculo:

Edificación (el terreno no se amortiza):

$$\text{Porcentaje de amortización} = \frac{88.000}{4.224.000} \times 100 = 2,083 \%$$

$$\text{Cuota anual amortización incremento valor a partir de 1997} = 215.600 \times 0,02083 = 4.491 \text{ euros.}$$

.../...

.../...

En aplicación de la Ley 16/2012 los coeficientes y el valor actualizado sería el que se indica a continuación:

Terreno	Valor anterior		Valor posterior	
	Contable	Fiscal	Coefficientes actualización	Valor actualizado
Precio de adquisición	600.000,00	600.000,00	1,3312	798.720,00
Valor neto	600.000,00	600.000,00		798.720,00

Construcción	Valor anterior		Valor posterior	
	Contable	Fiscal	Coefficientes actualización	Valor actualizado
Precio de adquisición	4.400.000,00	4.400.000,00	1,3312	5.857.280,00
Amortización 1995	88.000,00	88.000,00	1,3312	117.145,60
Amortización 1996	88.000,00	88.000,00	1,2679	111.575,20
Amortización 1997	88.000,00	88.000,00	1,2396	109.084,80
Amortización 1998	88.000,00	88.000,00	1,2235	107.668,00
Amortización 1999	88.000,00	88.000,00	1,215	106.920,00
Amortización 2000	88.000,00	88.000,00	1,2089	106.383,20
Amortización 2001	88.000,00	88.000,00	1,1839	104.183,20
Amortización 2002	88.000,00	88.000,00	1,1696	102.924,80
Amortización 2003	88.000,00	88.000,00	1,1499	101.191,20
Amortización 2004	88.000,00	88.000,00	1,1389	100.223,20
Amortización 2005	88.000,00	88.000,00	1,1238	98.894,40
Amortización 2006	88.000,00	88.000,00	1,1017	96.949,60
Amortización 2007	88.000,00	88.000,00	1,0781	94.872,80

.../...

.../...

.../...

Construcción	Valor anterior		Valor posterior	
	Contable	Fiscal	Coefficientes actualización	Valor actualizado
.../...				
Amortización 2008	88.000,00	88.000,00	1,0446	91.924,80
Amortización 2009	88.000,00	88.000,00	1,0221	89.944,80
Amortización 2010	88.000,00	88.000,00	1,01	88.880,00
Amortización 2011	88.000,00	88.000,00	1,01	88.880,00
Amortización 2012	88.000,00	88.000,00	1	88.000,00
Valor neto	2.816.000,00	2.816.000,00		4.051.634,40

2. Inmuebles revalorizados por las entidades de crédito y por entidades aseguradoras

En el caso de entidades de crédito y aseguradoras, a efectos de la aplicación de los coeficientes de actualización, no se tendrán en cuenta las revalorizaciones de los inmuebles que se hayan podido realizar y que no tuvieron incidencia fiscal 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.

Por tanto, los datos relativos a precio de adquisición y amortización de los respectivos inmuebles serán los que hubiera habido si no se hubieran revalorizado de acuerdo con el régimen previsto en las citadas normas.

Las entidades de crédito y aseguradoras que se acogieron a esta revalorización debieron contabilizar en su balance un pasivo por diferencias temporarias imponible que en caso de que ahora se acojan a la actualización de balances de la Ley 16/2012 implicará su regularización. Por ello, aflorará en la cuenta de Pérdidas y Ganancias un ingreso contable que no tendrá efecto en la base imponible del IS.

2. APLICACIÓN DEL RATIO DE FINANCIACIÓN

El incremento neto de valor resultante de aplicar los coeficientes de actualización debe ponderarse (reducirse) en función de un ratio que trata de reflejar las circunstancias relativas a la forma de financiación de las empresas, cuya mecánica aplicativa es similar a la establecida para la corrección monetaria del artículo 15.9 del TRLIS.

De acuerdo con la Ley 16/2012, el incremento neto de valor se deberá reducir por un coeficiente determinado por las siguientes magnitudes:

$$\frac{\text{Patrimonio neto}}{\text{Patrimonio neto} + \text{Pasivo total} - (\text{Derechos de crédito} + \text{Tesorería})} \times 100$$

Las magnitudes a considerar a estos efectos serán, a elección del sujeto pasivo:

- Los relativos al tiempo de tenencia de cada elemento actualizado, con lo que cada elemento tendrá su propio ratio de financiación en función del periodo de tenencia.
- Las correspondientes a los cinco ejercicios anteriores al que se realiza la actualización, con lo que el ratio de financiación será igual para todos los elementos actualizables.

Cuando el ratio de financiación sea superior al 0,4 no se practicará reducción alguna.

Este ratio de financiación no es aplicable a los contribuyentes del IRPF.

Debe advertirse que a los efectos del cálculo del coeficiente de financiación, tanto la Ley 16/2012 como el artículo 15.9 del TRLIS se refieren a los cinco ejercicios anteriores a la fecha del balance de actualización, mientras que el artículo 8 del Real Decreto 2607/1996 se refería al ejercicio al que correspondía el balance actualizado y a los cinco ejercicios anteriores.

A los efectos de su cálculo debe tenerse en cuenta que de acuerdo con el PGC:

- a) El patrimonio neto está integrado por los fondos propios, los ajustes por cambio de valor y las subvenciones, donaciones y legados recibidos. A su vez los fondos propios lo integran el capital suscrito, la prima de emisión, las reservas de revalorización, el resto de reservas de la sociedad, los resultados de ejercicios anteriores, los beneficios o pérdidas del ejercicio, y minorando el importe de los fondos propios en el dividendo a cuenta entregado en el ejercicio y las acciones propias en poder de la sociedad, se destinen o no a reducir capital.

Asimismo, la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 20 de diciembre de 1996 matiza otras cuestiones de interés acerca de la determinación del patrimonio contable.

- b) El pasivo total de la empresa lo integran todas aquellas partidas que forman parte de los pasivos por impuesto diferido a largo plazo, las provisiones, periodificaciones, deudas (a largo y corto plazo, con empresas del grupo u otras), acreedores comerciales y otras cuentas a pagar y pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta.
- c) Los derechos de crédito lo integran todas aquellas cuentas representativas de deudas de terceros con la empresa con fecha establecida de vencimiento, como son, entre otras, todas las cuentas de clientes, deudores y de valores representativos de la cesión de capitales propios a terceros.
- d) La tesorería está constituida por las disponibilidades líquidas en caja de la empresa, así como los saldos a su favor en bancos y otras instituciones de crédito.

EJEMPLO 4

Supongamos ahora una entidad en la que los únicos elementos actualizables son los contemplados en los tres EJEMPLOS precedentes, cuyos balances correspondientes a 2012 y cuatro años anteriores (periodo impositivo coincidente con el año natural en todos los casos) arrojan los siguientes datos, respecto de las magnitudes que nos interesan (en miles de euros):

	2008	2009	2010	2011	2012	Media ponderada
Pasivo total	165.000	170.000	175.000	180.000	185.000	175.000
Derechos de crédito	10.000	15.000	20.000	25.000	30.000	20.000
Tesorería	10.000	10.000	10.000	15.000	20.000	13.000
Patrimonio neto	35.000	40.000	45.000	48.000	50.000	43.600

Solución

Ratio de financiación: $43.600.000 / (43.600.000 + 175.000.000 - (20.000.000 + 13.000.000)) = 0,2349$. Este ratio determinará los siguientes incrementos de valor reducidos por aplicación del ratio de financiación:

Elemento	Valor neto anterior	Valor neto posterior (actualizado)	Incremento neto valor	Incremento neto valor reducido (*)
Automóvil de turismo	22.000,00	22.856,60	856,60	201,22
				.../...

.../...

.../...

Elemento	Valor neto anterior	Valor neto posterior (actualizado)	Incremento neto valor	Incremento neto valor reducido (*)
.../...				
Equipo de mantenimiento	3.680,00	3.974,98	294,98	69,29
Construcción	2.816.000,00	4.051.634,40	1.235.634,40	290.250,52
Terreno	600.000,00	798.720,00	198.720,00	46.679,33
	3.353.680,00	4.789.185,98	1.435.505,98	337.200,35
(*) Incremento neto valor \times 0,2349.				

En caso de que el coeficiente hubiera sido superior a 0,4, el importe del incremento neto de valor reducido sería 1.435.505,98 euros por cuanto no sería de aplicación el coeficiente citado.

3. IMPORTE DE LA REVALORIZACIÓN

El incremento neto de valor resultante de aplicar los coeficientes de actualización, una vez reducido en función del ratio de financiación, constituye el importe de la revalorización de cada elemento actualizado que, añadido al valor patrimonial anterior del mismo, determina el importe del nuevo valor de dicho elemento patrimonial, con las siguientes limitaciones:

- No podrá exceder de su valor de mercado, teniendo en cuenta su estado de uso en función de sus desgastes técnicos y económicos y de la utilización que del elemento se haga por el sujeto pasivo. En consecuencia cuando de las operaciones de actualización resulte un nuevo valor del elemento superior al de mercado, el importe de la revalorización solo podrá practicarse hasta alcanzar dicho valor de mercado.
- Cuando el elemento actualizado hubiera sido objeto de la revalorización prevista en el Real Decreto-Ley 7/1996, el incremento neto de valor resultante de aplicar los coeficientes de actualización y, en su caso, la reducción en función del ratio de financiación, se minorará en el incremento neto de valor derivado de las operaciones de actualización realizadas al amparo del citado Real Decreto-Ley 7/1996.

El importe conjunto de la revalorización de los distintos elementos actualizados deberá abonarse a una cuenta de fondos propios denominada «Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre» (en adelante, «Reserva de revalorización»), siendo la contrapartida un cargo al precio de adquisición o coste de producción de los respectivos elementos actualizados.

EJEMPLO 5

Sean los incrementos netos de valor determinados en el EJEMPLO 4 anterior, correspondientes a los elementos contemplados en los EJEMPLOS 1 a 3 precedentes, y supongamos que en ningún caso el nuevo valor patrimonial de los distintos elementos, resultante de las operaciones de actualización, supera su valor de mercado, excepción hecha de la edificación del inmueble cuyo valor de mercado se estima en 2.850.000 euros. Determinar el saldo de la cuenta «Reserva de revalorización» y proceder a su reflejo contable.

Solución

Elemento	Incremento neto valor	Incremento neto valor Real Decreto-Ley 7/1996	Exceso sobre valor de mercado	Reserva de revalorización
Automóvil de turismo ..	201,22		0,00	201,22
Equipo de mantenimiento	69,29		0,00	69,29
Construcción	290.250,52	215.600,00	40.650,52 (*)	34.000,00
Terreno	46.679,33	30.000,00	0,00	16.679,33
	337.200,35	245.600,00	40.650,52	50.949,84

(*) El importe del valor de la actualización correspondiente a la construcción se determina de la siguiente forma:

Valor anterior elemento patrimonial	2.816.000,00
+ Incremento neto valor reducido	290.250,52
– Incremento neto valor Real Decreto-Ley 7/1996.....	–215.600,00
<hr/>	
Nuevo valor elemento patrimonial	2.890.650,52
Límite valor de mercado	–2.850.000,00
<hr/>	
Exceso sobre valores de mercado	40.650,52

Reflejo contable del saldo de la cuenta:

Debe	Asiento	Haber
201,22	Automóvil de turismo	
		.../...

.../...

.../...

Debe	Asiento	Haber
.../...		
69,29	Equipo de mantenimiento	
34.000,00	Construcción	
16.679,33	Terreno	
	a Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre	50.949,84

En todo caso, resulta necesario tener presente los siguientes aspectos referentes al saldo de la cuenta «Reserva de revalorización» y a su reflejo contable:

- El saldo de la cuenta «Reserva de revalorización» no puede tener nunca carácter deudor (negativo), ni en relación con el conjunto de las operaciones de actualización ni en relación con la actualización de algún elemento patrimonial aisladamente considerado.
- El incremento neto de valor abonado a la cuenta «Reserva de revalorización» tendrá siempre como contrapartida las cuentas de activo correspondientes al precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales actualizados, sin que, en ningún caso, proceda modificar el importe de la amortización acumulada contabilizada.

VI. FISCALIDAD DE LAS REVALORIZACIONES DE LOS VALORES CONTABLES. REPERCUSIONES EN LOS EJERCICIOS POSTERIORES

La fiscalidad de las revalorizaciones de los valores contables, consecuencia de la actualización de balances, descansa sobre tres pilares básicos:

1. El importe abonado a la cuenta «Reserva de revalorización» no se integra en la base imponible del IS, IRPF o IRNR.
2. El nuevo valor del elemento patrimonial, resultado de añadir al valor anterior del mismo el importe del incremento resultante de las operaciones de actualización, tendrá plenos efectos fiscales. Esto supone que:
 - El nuevo valor del elemento patrimonial se tomará como valor de adquisición para determinar las rentas derivadas de futuras transmisiones.

- El incremento neto valor se amortizará a partir del primer periodo 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.
3. El saldo de la cuenta «Reserva de revalorización», o el incremento de valor de los elementos actualizados para los sujetos pasivos del IRPF no obligados a llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio, se va a sujetar a un impuesto denominado Gravamen Único.

Tres aspectos completan el estudio de la fiscalidad de las revalorizaciones de los valores contables consecuencia de la actualización de balances, que hacen referencia a su repercusión sobre ejercicios futuros:

- Amortización de elementos patrimoniales actualizados.
- Tratamiento de las rentas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales actualizados.
- Consecuencias de la aplicación indebida de la cuenta «Reserva de revalorización».

1. GRAVAMEN ÚNICO

El apartado 8 del artículo 9 de la Ley 16/2012 establece de modo similar al Real Decreto-Ley 7/1996 un Gravamen Único a modo de «peaje» para alcanzar los beneficios fiscales que, al menos en teoría, toda actualización de balances de este tipo conlleva.

Analizamos a continuación los elementos determinantes de este impuesto y su naturaleza y tratamiento contable.

1.1. Elementos del Gravamen Único

1.1.1. Sujetos pasivos

Son sujetos pasivos del Gravamen Único las personas y entidades que practiquen la actualización de balances autorizada por la Ley 16/2012.

1.1.2. Realización del hecho imponible

El hecho imponible del Gravamen Único se entiende realizado:

- Tratándose de personas jurídicas sujetos pasivos del IS o del IRNR, con la aprobación del balance actualizado por el órgano competente.

- Tratándose de sujetos pasivos del IRPF obligados a llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio, con la formulación del balance actualizado.
- Tratándose de sujetos pasivos del IRPF no obligados a llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio, al 31 de diciembre de 2012.

1.1.3. *Devengo*

El Gravamen Único se va a devengar:

- Tratándose de sujetos pasivos del IS o del IRNR, el día en que se presente la declaración relativa al periodo impositivo al que corresponde el balance en el que consten las operaciones de actualización.
- Tratándose de sujetos pasivos del IRPF, el día en que se presente la declaración correspondiente a 2012.

1.1.4. *Base imponible*

Con carácter general, la base imponible del Gravamen Único está constituida por el saldo acreedor de la cuenta «Reserva de revalorización».

Tratándose de personas físicas no obligadas a llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio, la base imponible estará constituida por el importe del incremento neto de valor de los elementos patrimoniales actualizados.

1.1.5. *Tipo de gravamen*

El tipo impositivo del Gravamen Único es el 5%.

1.1.6. *Plazo de declaración e ingreso*

Con carácter general, el Gravamen Único se autoliquidará e ingresará:

- Tratándose de sujetos pasivos del IS o IRNR, conjuntamente con la declaración relativa al periodo impositivo al que corresponda el balance en el que consten las operaciones de actualización.
- Tratándose de sujetos pasivos del IRPF, conjuntamente con la declaración correspondiente a 2012.

En todo caso, es causa invalidante de las operaciones de actualización la presentación fuera de plazo voluntario de declaración del Gravamen Único.

En estos supuestos en los que no se da validez a las operaciones de actualización, no se devengará, consecuentemente, el Gravamen Único.

A fecha de elaboración de este documento, está pendiente que se apruebe el modelo específico para realizar el ingreso del Gravamen Único e incluir toda la información complementaria relativa a las operaciones de actualización.

1.1.7. Devoluciones de oficio

Si como consecuencia de la comprobación administrativa de las operaciones de actualización resultara una minoración del saldo de la cuenta «Reserva de revalorización», o tratándose de sujetos pasivos del IRPF del incremento neto de actualización, procederá en cuanto que el acto administrativo de comprobación sea firme, la devolución de oficio del Gravamen Único correspondiente al saldo minorado.

1.2. Naturaleza y tratamiento contable del Gravamen Único

El Gravamen Único presenta tres características básicas:

- No tiene la consideración de cuota del IS, IRPF o IRNR.
- No es gasto fiscalmente deducible.
- Tiene la consideración de deuda tributaria.

En cuanto a su contabilización, se cargará por el importe del Gravamen Único la cuenta «Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre» con abono a la correspondiente a Hacienda Pública acreedora.

EJEMPLO 6

Cuantificar el Gravamen Único correspondiente al saldo de la cuenta «Reserva de revalorización» determinada en el EJEMPLO 5 anterior y proceder a su reflejo contable.

Solución

Saldo de la cuenta «Reserva de revalorización»	50.949,84
Gravamen Único de Actualización (50.949,84 × 0,05)	2.547,49
	.../...

.../...

Su reflejo contable motivaría el siguiente asiento:

Debe	Asiento	Haber
2.547,49	Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre a Hacienda Pública acreedora	2.547,49

2. AMORTIZACIÓN DE ELEMENTOS PATRIMONIALES ACTUALIZADOS

A efectos de dotar amortizaciones correspondientes a un elemento patrimonial actualizado, han de diferenciarse dos partes en el nuevo valor del mismo:

- El valor que el elemento patrimonial tenía con anterioridad a la actualización, que se amortizará fiscalmente de la misma manera como se venía haciendo hasta dicho momento.
- El incremento neto de valor se amortizará, a partir del primer periodo 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 ese momento, en los mismos términos que corresponde a las renovaciones, ampliaciones o mejoras. Fiscalmente se recoge el artículo 1.7 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades que señala «se imputará a cada periodo impositivo el resultado de aplicar al importe de las renovaciones, ampliaciones o mejoras el coeficiente resultante de dividir la amortización contabilizada del elemento patrimonial practicada en cada periodo impositivo, en la medida en que se corresponda con la depreciación efectiva, entre el valor contable que dicho elemento patrimonial tenía al inicio del periodo impositivo en el que se realizaron las operaciones de renovación, ampliación o mejora». Esto es:

$$\text{Incremento neto de valor} \times \frac{\text{Amortización contable anual sobre valor anterior del elemento}}{\text{Valor contable del elemento anterior a la actualización}}$$

EJEMPLO 7

Determinar la cuota anual de amortización correspondiente al incremento neto de valor determinado en el EJEMPLO 2.

.../...

.../...

Equipo de mantenimiento:

Valor contable a 1 de enero de 2015 de la parte no actualizada: 1.760 euros.

$$\text{Porcentaje de amortización} = \frac{960}{1.760} \times 100 = 54,54 \%$$

$$\text{Cuota anual amortización incremento valor} = 69,29 \times 0,5454 = 37,79 \text{ euros}$$

3. TRATAMIENTO DE LAS RENTAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE ELEMENTOS PATRIMONIALES ACTUALIZADOS

Como se ha dicho, el nuevo valor revalorizado del elemento patrimonial actualizado se tomará como valor de adquisición para determinar las rentas derivadas de futuras transmisiones, con plenos efectos fiscales.

Excepcionalmente, cuando se transmita el elemento patrimonial actualizado y se produzca una pérdida o se generen deterioros de valor, esta pérdida o deterioro no se integrará en la base imponible del IS, hasta el límite del importe de la revalorización del elemento consecuencia de la actualización de balances, computándose el correspondiente ajuste extracontable positivo.

Entendemos que para que sea de aplicación esta norma se deberá producir la pérdida o el deterioro dentro del periodo de indisponibilidad de la cuenta «Reserva de revalorización» en los términos que luego se verá. Es cierto que la Ley 16/2012 nada dice directamente de este límite temporal, pero teniendo en cuenta que esta limitación aparecía expresamente en la actualización de balances de 1996 y que la Ley 16/2012 sí que señala expresamente que el saldo de la cuenta «Reserva de revalorización» correspondiente a dicho importe pasara a ser disponible, es razonable concluir la existencia de la limitación temporal citada.

EJEMPLO 8

Supongamos que el 31 de diciembre de 2013, siendo indisponible la cuenta «Reserva de revalorización», se transmite el automóvil de turismo a que se refiere el EJEMPLO 1 por 13.500 euros.

.../...

.../...

Solución

Determinamos el resultado contable:

Precio de transmisión	13.500,00	
Valor contable	14.201,22	
Valor de adquisición (50.000 + 201,22)		50.201,22
Amortización acumulada		-36.000,00
2009 a 2012		-28.000,00
2013		-8.000,00
Resultado contable	-701,22	
Reserva de revalorización correspondiente	201,22	
Ajuste extracontable positivo	201,22	

Todo ello sin perjuicio del ajuste extracontable positivo correspondiente a la amortización acelerada.

Entendemos que esta norma únicamente opera en caso de transmisión de elementos patrimoniales actualizados, por cualquier título y bajo cualquier fórmula contractual, durante el periodo de indisponibilidad de la cuenta «Reserva de revalorización», no cuando los mismos sean simplemente dados de baja en los libros de contabilidad. En este caso cabría plantear si la actualización de balances practicada no habría llevado a contabilizar el elemento correspondiente por un valor superior al de mercado.

En todo caso, por el importe de la minusvalía no integrada en la base imponible, la «Reserva de revalorización» correspondiente podrá ser traspasada sin más a reservas de libre disposición, es decir, dejará de ser indisponible, con el límite de las pérdidas habidas.

La razón de limitar la libre disposición del saldo de la cuenta «Reserva de revalorización», correspondiente a un elemento patrimonial actualizado transmitido con minusvalía o que ha sufrido deterioro de valor durante el periodo de indisponibilidad de aquella, al importe de las pérdidas habidas o del deterioro se encuentra, precisamente, en fijar una cautela ante la eventualidad de que la actualización de balances practicada hubiera determinado la contabilización del elemento patrimonial transmitido o deteriorado por un valor superior al de mercado.

4. CONSECUENCIAS DE LA APLICACIÓN INDEBIDA DE LA CUENTA «RESERVA DE REVALORIZACIÓN»

La disposición, total o parcial, del saldo de la cuenta «Reserva de revalorización» antes de efectuarse la comprobación o de que transcurra el plazo para efectuar la misma o a finalidades distintas de las previstas legalmente determinará la integración del importe indebidamente dispuesto o aplicado en la base imponible del IS correspondiente al ejercicio en el que tal circunstancia se ha producido, mediante el correspondiente ajuste extracontable positivo.

Dicho ajuste extracontable positivo no podrá verse minorado por la compensación de bases imponibles negativas procedentes de periodos impositivos anteriores.

Lo previsto en relación con la indisponibilidad de la cuenta «Reserva de revalorización», y con el destino del saldo de la citada cuenta, no será de aplicación a los contribuyentes del IRPF.

VII. COMPROBACIÓN Y DESTINO DE LA CUENTA «RESERVA DE REVALORIZACIÓN»

La Ley 16/2012 contempla un régimen jurídico para la aplicación de la «Reserva de revalorización» que se divide en tres fases temporales dependiendo de la disponibilidad de la misma, que pasamos a analizar, así como una cuarta fase relativa al reparto de la misma:

1.ª Fase: Periodo de indisponibilidad. Comprobación de las operaciones de actualización

La Administración dispone de un plazo de tres años, contados desde la fecha de presentación de la declaración del Gravamen Único para comprobar las operaciones de actualización. Si transcurrido dicho plazo la Administración no las ha comprobado, la actualización de balances se entenderá aprobada de conformidad.

El saldo de la cuenta «Reserva de revalorización» será indisponible hasta que sea comprobado y aceptado por la Administración tributaria o hasta que haya transcurrido el plazo de tres años para la comprobación.

A estos efectos, no se entenderá que se ha dispuesto del saldo de la cuenta, sin perjuicio de la obligación de información en la memoria que dispone la Ley 16/2012, 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 TRLIS.
- c) Cuando la entidad deba aplicar el saldo de la cuenta en virtud de una obligación de carácter legal.

2.ª Fase: Periodo de disponibilidad limitada

Una vez comprobado por la Administración el saldo o transcurrido el plazo de 3 años que se dispone para ello y hasta el periodo de 10 años, la Reserva pasa a tener una disponibilidad limitada. A partir de ese momento el saldo de la cuenta podrá destinarse:

- A la eliminación de resultados contables negativos,
- O a la ampliación de capital social.

3.ª Fase: Periodo de disponibilidad legal

Una vez transcurridos diez años contados a partir de la fecha de cierre del balance en el que se reflejaron las operaciones de actualización, el saldo de la cuenta «Reserva de revalorización» se podrá destinar a reservas de libre disposición.

No obstante, el referido saldo solo 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.

Como puede comprobarse, el destino principal de la cuenta de «Reserva de revalorización» es fortalecer los fondos propios de la entidad. En este sentido, si una entidad actualiza un bien cuya vida útil pendiente es 12 años, la «Reserva de revalorización» podrá destinarse a reservas de libre disposición a los 10 años pero solo podrá ser objeto de reparto a los 12 años, salvo transmisión anterior del bien.

Además es reseñable que la prohibición que la norma establece sobre la posible distribución del saldo de la «Reserva de revalorización» es aplicable cuando se realice tanto directa como indirectamente, intentando evitar cualquier tipo de operación que suponga una minoración de la misma.

4.ª Fase: Distribución del saldo de la cuenta «Reserva de revalorización»

Una vez:

- Que hayan transcurridos diez años contados a partir de la fecha de cierre del balance en el que se reflejaron las operaciones de actualización.
- Que los activos actualizados ya no formen parte del balance o estén totalmente amortizados,

el saldo de la cuenta «Reserva de revalorización» podrá ser distribuido entre los socios de la entidad.

Cuando la «Reserva de revalorización» resulte distributable entre los socios dará derecho a deducción por doble imposición de dividendos que recoge el artículo 30 del TRLIS siempre que el socio sea sujeto pasivo del IS y se cumplan los requisitos de participación y antigüedad que recoge el citado artículo.

El apartado 10 del artículo 9 de la Ley 16/2012 recoge expresamente que el reparto de la «Reserva de revalorización» dará derecho a la deducción por doble imposición de dividendos prevista en el artículo 30 del TRLIS.

Se plantea la duda, en caso de que se transmitan las correspondientes participaciones, sobre si la «Reserva de revalorización» se puede considerar como integrante del incremento neto de beneficios a los efectos de la deducción por doble imposición de plusvalías del artículo 30.5 del TRLIS.

La Ley 16/2012 nada señala sobre esta cuestión pero teniendo en cuenta:

- Que tampoco se hacía referencia alguna en el Real Decreto-Ley 7/1996.
- Que la similitud de los regímenes establecidos por la Ley 16/2012 y el Real Decreto-Ley 7/1996 es evidente.
- Que la Dirección General de Tributos en Consulta 1187/2000 respondió afirmativamente para el caso del Real Decreto-Ley 7/1996,

resulta razonable afirmar que la «Reserva de revalorización» se puede considerar como integrante del incremento neto de beneficios a los efectos de la deducción por doble imposición de plusva-

lías del artículo 30.5 del TRLIS, todo ello, sin perjuicio de posibles pronunciamientos en contrario de la citada Dirección General.

VIII. INFORMACIÓN ADICIONAL DE LAS OPERACIONES DE ACTUALIZACIÓN

Amén de la información contable que se desprende de lo hasta aquí comentado, los sujetos pasivos que se acojan a la actualización de balances deberán incluir en la Memoria de sus cuentas anuales, durante todos los ejercicios en que los elementos actualizados permanezcan en el patrimonio de la entidad, cierta información, que sucintamente recogemos a continuación:

- a) Criterios empleados 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», y explicación de la causa justificativa de la variación de la misma.

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% del saldo total de la cuenta «Reserva de revalorización». 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 previstas en este apartado determinará la integración del saldo de la cuenta «Reserva de revalorización» en la base imponible del primer periodo 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 periodos impositivos anteriores.

IX. CONCLUSIONES

Llegado el momento de analizar la conveniencia o no de acogerse a la actualización de balances autorizada por Ley 16/2012, son numerosas las variables a tener en cuenta, debiendo

contemplarse globalmente las consecuencias de índole fiscal, mercantil, contable, etc., que de la misma se derivan para, valorando los efectos que pudiera tener sobre la estrategia empresarial diseñada, adoptar la decisión más adecuada en cada caso.

En principio, como una primera aproximación, la comparación de un gravamen del 5 % con la posibilidad de recuperar un 35 % (25 % – 30 % para las empresas de reducida dimensión) vía amortizaciones futuras a partir de 1 de enero de 2015 parece hacer atractiva la actualización. Sin embargo, la realidad no es tan simple pues, junto al resto de ventajas e inconvenientes que pueden derivarse de cualquier operación de revalorización y que a continuación sucintamente recogemos, hemos de cuestionarnos la «recuperabilidad» del citado gravamen inicial del 5 %, habida cuenta de las vicisitudes y alternativas que pueden plantearse. Veamos, a modo de ejemplo:

- Las entidades con importantes bases imponibles negativas o en las que el activo esté compuesto predominantemente por elementos patrimoniales amortizables a muy largo plazo, o por terrenos o solares no amortizables, tendrán, a priori, mayores dificultades en recuperar el gravamen del 5 % inicialmente satisfecho, amén del efecto financiero negativo más acusado de este último.
- Cuando existen proyectos de transmitir en el corto plazo partes cuantitativamente importantes del inmovilizado, puede resultar aconsejable no actualizar, pues la aplicación de la corrección monetaria prevista en el artículo 15.9 del TRLIS produciría efectos similares a aquella y no se soportaría el gravamen adicional del 5 %.

No existe por lo tanto una solución o criterio de general aplicación, debiendo estudiarse cada situación en particular. A tal efecto enunciamos a continuación, sin ánimo exhaustivo, los efectos positivos y negativos que, eventualmente, la actualización de balances conllevaría.

1. Efectos positivos de la actualización de balances:

- Un menor coste fiscal a futuro en el IS, IRPF e IRNR como consecuencia de las mayores amortizaciones.
- Una mejor imagen patrimonial de la empresa.
- La posibilidad de eludir situaciones de reducción obligatoria de capital o de disolución también obligatoria.
- Una mejora en la capacidad crediticia de la empresa.
- El hecho de que la distribución del saldo de la cuenta «Reserva de revalorización» origine el derecho a la deducción por doble imposición de dividendos.

2. Efectos negativos de la actualización de balances:

- El coste inicial del 5 % del saldo de la cuenta «Reserva de revalorización».

- El incremento en la tributación de los socios por el Impuesto sobre el Patrimonio.
- La reducción contable de la cuenta de resultados en ejercicios futuros a causa de las mayores amortizaciones, con sus efectos consiguientes en la política de dividendos de la entidad.