

## ACTUALIZACIÓN DE BALANCES 2012. ANÁLISIS FISCAL Y CONTABLE

**Javier Romano Aparicio**

*Profesor del CEF*

---

### EXTRACTO

En el presente trabajo se aborda el estudio de la actualización de balances recogida en 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, tanto desde el punto de vista fiscal como contable. Los comentarios se han ilustrado con una serie ejemplos para mostrar al lector el procedimiento de la actualización y sus excepciones.

**Palabras claves:** actualización de balance.

---

## THE BALANCE SHEET REVALUATION 2012. TAX AND ACCOUNTANT ANALYSIS

**Javier Romano Aparicio**

---

### ABSTRACT

This paper outlines the rules on balance sheet revaluation laid down in article 9 of Spain's law 16/2012 (December 27<sup>th</sup>), on tax measures for fiscal consolidation and development of economic activity. This analysis includes both the accounting and tax implications of the aforementioned rule. The paper also includes examples on the general rule for balance sheet revaluation its exceptions.

**Keywords:** balance sheet revaluation.

---

---

## Sumario

1. Introducción
2. Elementos actualizables
3. Plazo para realizar la actualización
4. Coeficientes de actualización
5. Procedimiento de actualización
6. Elementos anteriormente actualizados según el Real Decreto-Ley 7/1996
7. Reducción del importe de actualización
8. Reducción del importe de actualización en bienes actualizados con base en el Real Decreto-Ley 7/1996
9. Destino cuenta «Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre»

## 1. INTRODUCCIÓN

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 su artículo 9, autoriza una actualización de balances para:

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

## 2. ELEMENTOS ACTUALIZABLES

Se pueden actualizar:

- Los elementos de inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias situados tanto en España como en el extranjero.
- Los elementos de inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias adquiridos en régimen de arrendamiento a que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito. Los efectos de la actualización estarán condicionados, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.
- 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 Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas.

La actualización es voluntaria, no obstante, si se opta por su realización, se llevará a cabo para todos los elementos susceptibles de la misma y a las correspondientes amortizaciones, salvo en el caso de los inmuebles, respecto a los cuales podrá optarse por su actualización de forma in-

dependiente 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.

La actualización se practicará respecto de los elementos susceptibles de actualización que figuren en el primer balance cerrado con posterioridad a la entrada en vigor de la presente disposición, o en los correspondientes libros registros a 31 de diciembre de 2012 (28 de diciembre de 2012). Por tanto el caso más habitual será con los valores expresados al 31 de diciembre de 2012.

El importe de las revalorizaciones contables que resulten de las operaciones de actualización se llevará a la cuenta «Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre».

### 3. PLAZO PARA REALIZAR LA ACTUALIZACIÓN

Las operaciones de actualización deben realizarse entre la fecha de cierre del ejercicio al que corresponda el balance que ha servido para la actualización y el día en que termine el plazo para su aprobación. Por tanto, generalmente será entre el 31 de diciembre de 2012 y el 30 de junio de 2013. Tratándose de personas jurídicas, el balance actualizado deberá estar aprobado por el órgano social competente. En el caso de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las operaciones de actualización se realizarán dentro del periodo comprendido entre el 31 de diciembre de 2012 y la fecha de finalización del plazo de presentación de la declaración por dicho impuesto correspondiente al periodo impositivo 2012.

### 4. COEFICIENTES DE ACTUALIZACIÓN

Los coeficientes propuestos por la norma son los siguientes:

Con anterioridad a 1 de enero de 1984. ...	2,2946	En el ejercicio 1984 .....	2,0836
En el ejercicio 1985 .....	1,9243	En el ejercicio 1986 .....	1,8116
En el ejercicio 1987 .....	1,7258	En el ejercicio 1988 .....	1,6487
En el ejercicio 1989 .....	1,5768	En el ejercicio 1990 .....	1,5151
En el ejercicio 1991 .....	1,4633	En el ejercicio 1992 .....	1,4309
En el ejercicio 1993 .....	1,4122	En el ejercicio 1994 .....	1,3867
En el ejercicio 1995 .....	1,3312	En el ejercicio 1996 .....	1,2679
En el ejercicio 1997 .....	1,2396	En el ejercicio 1998 .....	1,2235
			.../...

.../...			
En el ejercicio 1999 .....	1,2150	En el ejercicio 2000 .....	1,2089
En el ejercicio 2001 .....	1,1839	En el ejercicio 2002 .....	1,1696
En el ejercicio 2003 .....	1,1499	En el ejercicio 2004 .....	1,1389
En el ejercicio 2005 .....	1,1238	En el ejercicio 2006 .....	1,1017
En el ejercicio 2007 .....	1,0781	En el ejercicio 2008 .....	1,0446
En el ejercicio 2009 .....	1,0221	En el ejercicio 2010 .....	1,0100
En el ejercicio 2011 .....	1,0100	En el ejercicio 2012 .....	1,0000

## 5. PROCEDIMIENTO DE ACTUALIZACIÓN

Los coeficientes de actualización se aplicarán de la siguiente forma:

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

### EJEMPLO 1

La sociedad anónima «RIVER» se acoge a la actualización de balances de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, sobre una maquinaria que fue adquirida el 1 de enero de 2007 con un precio de adquisición de 70.000 euros y que se ha venido amortizando con un porcentaje anual del 15 % (porcentaje máximo según las tablas de amortización).

#### **Solución**

El importe por el que figura la máquina en contabilidad será su precio de adquisición menos la amortización acumulada. En primer lugar se actualiza el precio de adquisición multiplicando el mismo por el coeficiente de actualización del año en el que se adquirió.

$$70.000 \times 1,0781 = 75.467$$

.../...

.../...

A continuación se actualiza la amortización acumulada, operación que se realiza multiplicando cada una de las cuotas de amortización efectuadas por el coeficiente de actualización en el que se han realizado las dotaciones.

Año	Amortización contable	Coefficiente actualización	Amortización actualizada
2007	10.500,00	1,0781	11.320,05
2008	10.500,00	1,0446	10.968,30
2009	10.500,00	1,0221	10.732,05
2010	10.500,00	1,0100	10.605,00
2011	10.500,00	1,0100	10.605,00
2012	10.500,00	1,0000	10.500,00
<b>Total</b>	<b>63.000,00</b>		<b>64.730,40</b>

Por último, se calcula el importe de la actualización por diferencia entre el valor actualizado y el valor contable:

Valor actualizado (75.467 - 64.730,40) .....	10.736,60
Valor contable (70.000 - 63.000) .....	7.000,00
<b>Importe a actualizar .....</b>	<b>3.736,60</b>

El asiento en libro diario para registrar el proceso anterior será el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria .....	3.736,60	
114-	Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre .....		3.736,60

Los sujetos pasivos o los contribuyentes que practiquen la actualización deberán satisfacer un gravamen único del 5 % sobre el saldo acreedor de la cuenta «Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre», por lo que por reconocimiento de la deuda tributaria se hará:

.../...

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
114-	Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre (3.736,60 × 5%) .....	186,83	
475-	Hacienda Pública, acreedora por reserva de revalorización .....		186,83

## 6. ELEMENTOS ANTERIORMENTE ACTUALIZADOS SEGÚN EL REAL DECRETO-LEY 7/1996

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

### EJEMPLO 2

El 1 de enero de 1995 se adquirieron unas instalaciones cuyo precio de adquisición fue de 100.000 euros cuya vida útil era de 20 años, amortizándose anualmente al 5 % anual, porcentaje admitido por las tablas de amortización. Las instalaciones fueron actualizadas el 31 de diciembre de 1996 con base en la actualización de balances regulada en el artículo 5 del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio.

En enero de 2013 se vuelve a actualizar el elemento conforme a la actualización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre.

### **Solución**

El 1 de enero de 1995 las instalaciones se registran por un precio de adquisición de 100.000 euros que es la base de amortización para los años 1995 y 1996, en los que las cuota de amortización fueron de  $100.000 \times 5\% = 5.000$ .

La actualización del año 1996, teniendo en cuenta que el coeficiente del año 1995 era de 1,05, produjo los siguientes valores actualizados:

.../...

.../...

Instalaciones técnicas (100.000 × 1,05) .....	105.000
Amortización 1995 (5.000 × 1,05) .....	5.250
Amortización 1996 (5.000 × 1,00) .....	5.000
Incremento neto (5.000 – 250) .....	4.750

Valor actualizado (105.000 – 5.250 – 5.000) .....	94.750,00
Valor contable (100.000 – 5.000 – 5.000) .....	90.000,00
Importe a actualizar .....	4.750,00

Código	Cuenta	Debe	Haber
212	Instalaciones técnicas .....	4.750	
114-	Reservas por revalorización Real Decreto-Ley 7/1996 ..		4.750

Esta actualización está sometida a un tipo de gravamen del 3 % por lo que además se hizo el siguiente apunte:

Código	Cuenta	Debe	Haber
114-	Reservas por revalorización Real Decreto-Ley 7/1996 ..	142,50	
475-	Hacienda Pública, acreedora por reserva de revalorización (4.750 × 3%) .....		142,50

A partir de este momento, y durante los próximos 18 años la cuota de amortización sería:

$$\frac{94.750}{18} = 5.263,88 \Rightarrow 5,55\%$$

Por tanto, el valor contable de las instalaciones a 31 de diciembre de 2012, fecha que se tomará para realizar la actualización, es:

Instalaciones técnicas .....	105.000,00
Amortización acumulada (5.250 + 5.000 + 5.263,88 × 16) .....	94.472,08
Valor contable .....	10.527,92

.../...

.../...

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

El valor de actualización del precio de adquisición es:

Instalaciones técnicas (100.000 × 1,3312) .....	133.120,00
---	------------

El valor de las cuotas de amortización actualizadas y su importe total sería:

1995	1,3312	5.000	6.656,00
1996	1,2679	5.000	6.339,50
1997	1,2396	5.000	6.198,00
1998	1,2235	5.000	6.117,50
1999	1,2150	5.000	6.075,00
2000	1,2089	5.000	6.044,50
2001	1,1839	5.000	5.919,50
2002	1,1696	5.000	5.848,00
2003	1,1499	5.000	5.749,50
2004	1,1389	5.000	5.694,50
2005	1,1238	5.000	5.619,00
2006	1,1017	5.000	5.508,50
2007	1,0781	5.000	5.390,50
2008	1,0446	5.000	5.223,00
2009	1,0221	5.000	5.110,50
			.../...

.../...

.../...

.../...			
2010	1,0100	5.000	5.050,00
2011	1,0100	5.000	5.050,00
2012	1,0000	5.000	5.000,00
			102.593,50

Valor actualizado de las instalaciones:

Valor actualizado (133.120 - 102.593,50) .....	30.526,50
Valor contable .....	10.527,92
Importe a actualizar .....	19.998,58

Código	Cuenta	Debe	Haber
212	Instalaciones técnicas .....	19.998,58	
114-	Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre .....		19.998,58

Código	Cuenta	Debe	Haber
114-	Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre (19.998,58 × 5%) .....	999,93	
475-	Hacienda Pública, acreedora por reserva de revalorización .....		999,93

## 7. REDUCCIÓN DEL IMPORTE DE ACTUALIZACIÓN

El importe de la actualización obtenido en los epígrafes anteriores debe minorarse en determinadas ocasiones en relación con la estructura financiera de la empresa. El importe de la minoración se calcula a partir del siguiente ratio:

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

Las magnitudes determinantes del coeficiente serán las habidas durante el tiempo de tenencia del elemento patrimonial o en los cinco ejercicios anteriores a la fecha del balance de actualización, si este último plazo fuere menor, a elección del sujeto pasivo o contribuyente. Este coeficiente no se aplicará cuando resulte superior a 0,4.

**EJEMPLO 3**

La sociedad «RIVER» (véase ejemplo 1) ha tenido los siguientes datos promedio en los últimos cinco años:

Conceptos	Importe
Patrimonio neto .....	100.000
Pasivo .....	300.000
Derechos de crédito + Tesorería .....	25.000

**Solución**

El importe que se calculó inicialmente para la actualización fue:

Valor actualizado (75.467 - 64.730,40) .....	10.736,60
Valor contable (70.000 - 63.000) .....	7.000,00
Importe a actualizar .....	3.736,60

Sin embargo, este importe ha de ser reducido, aplicando el ratio anteriormente mencionado.

$$\frac{100.000}{300.000 + 100.000 - 25.000} = 0,27$$

Importe de la actualización (3.736,60 × 0,27) .....	1.008,88
---	----------

.../...

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria .....	1.008,88	
114-	Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre .....		1.008,88

Los sujetos pasivos o los contribuyentes que practiquen la actualización deberán satisfacer un gravamen único del 5 % sobre el saldo acreedor de la cuenta «Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre», por lo que por reconocimiento de la deuda tributaria se hará:

Código	Cuenta	Debe	Haber
114-	Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre (1.008,88 × 5%) .....	50,44	
475-	Hacienda Pública, acreedora por reserva de revalorización .....		50,44

## 8. REDUCCIÓN DEL IMPORTE DE ACTUALIZACIÓN EN BIENES ACTUALIZADOS CON BASE EN EL REAL DECRETO-LEY 7/1996

Si se trata de bienes que fueron actualizados con base en el Real Decreto-Ley 7/1996, existe una reducción de valor actualizado obtenido conforme a la depreciación monetaria calculada en el apartado anterior.

La ley de actualización señala al respecto:

«(...) se minorará en el incremento neto de valor derivado de las operaciones de actualización previstas en el Real Decreto-Ley 7/1996, siendo la diferencia positiva así determinada el importe de la depreciación monetaria o incremento neto de valor del elemento patrimonial actualizado. Dicho importe se abonará a la cuenta "Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre", y sumado al valor anterior a la realización de las operaciones de actualización que resulten de aplicación de la presente disposición, determinará el nuevo valor del elemento patrimonial actualizado.»

**EJEMPLO 4**

A partir de los datos del ejemplo número 2 calcular el importe de la actualización de las instalaciones técnicas sabiendo que:

- El importe del ratio al que se refiere la Ley 16/2012 en su artículo 9 es de 0,3.
- El valor de mercado de las instalaciones en el momento de la actualización es 20.000 euros.

**Solución**

La actualización realizada en 1996 produjo la siguiente cuantía:

Instalaciones técnicas (100.000 × 1,05) .....	105.000
Amortización 1995 (5.000 × 1,05) .....	5.250
Amortización 1996 (5.000 × 1,00) .....	5.000
Incremento neto (5.000 – 250) .....	4.750

Código	Cuenta	Debe	Haber
212	Instalaciones técnicas .....	4.750	
114-	Reservas por revalorización .....		4.750

Código	Cuenta	Debe	Haber
114-	Reservas por revalorización .....	142,50	
475-	Hacienda Pública, acreedora por reserva de revalorización (4.750 × 3%) .....		142,50

A partir de este momento, y durante los próximos 18 años, la cuota de amortización sería:

$$\frac{94.750}{18} = 5.263,88 \Rightarrow 5,55 \%$$

Por tanto, el valor contable de las instalaciones a 31 de diciembre de 2012, fecha que se tomará para realizar la actualización, es:

.../...

.../...

Instalaciones técnicas .....	105.000,00
Amortización acumulada .....	94.472,08
Valor contable .....	10.527,92

El proceso de actualización produce, en principio, el siguiente importe<sup>1</sup>:

Valor actualizado (133.120 - 102.593,50) .....	30.526,50
Valor contable .....	10.527,92
Importe a actualizar .....	19.998,58

Ahora bien, este importe debe ser reducido, ya que el ratio al que hace referencia el párrafo 7 del artículo 9 es 0,3 (la reducción opera cuando el valor del cociente es menor de 0,4).

Importe reducido ( $19.998,58 \times 0,3$ ) .....	5.999,57
---	----------

Además, al tratarse de un bien actualizado en su momento según el Real Decreto-Ley 7/1996, el importe anterior se minorará en el incremento neto de valor derivado de las operaciones de dicha actualización, siendo la diferencia positiva así determinada el importe de la depreciación monetaria o incremento neto de valor del elemento patrimonial actualizado. Dicho importe se abonará a la cuenta «Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre», y sumado al valor anterior a la realización de las operaciones de actualización que resulten de aplicación de la presente disposición, determinará el nuevo valor del elemento patrimonial actualizado.

Importe anterior actualización .....	5.999,57
Importe actualización Real Decreto-Ley 7/1996 .....	-4.750,00
Actualización final .....	1.249,57

Por último, hay que comprobar (art. 7) que el nuevo valor actualizado no podrá exceder del valor de mercado del elemento patrimonial actualizado, teniendo en cuenta su estado de uso en función de los desgastes técnicos y económicos y de la utilización que de ellos se haga por el sujeto pasivo o contribuyente.

<sup>1</sup> Véanse los cálculos de actualización en el ejemplo 2.

.../...

.../...

Saldo anterior cuenta «Instalaciones técnicas» .....	105.000,00
Saldo anterior amortización acumulada .....	-94.472,08
Más actualización final .....	1.249,57
<b>Total .....</b>	<b>11.777,49</b>
Límite: valor de mercado del bien actualizado .....	20.000,00

Los asientos de la actualización serían los siguientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
212	Instalaciones técnicas .....	1.249,57	
114-	Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre .....		1.249,57

Código	Cuenta	Debe	Haber
114-	Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre .....	62,48	
475-	Hacienda Pública, acreedora por reserva de revalorización (1.249,62 × 5%).....		62,48

## 9. DESTINO CUENTA «RESERVA DE REVALORIZACIÓN DE LA LEY 16/2012, DE 27 DE DICIEMBRE»

El saldo de la cuenta «Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre» será indisponible hasta que sea comprobado y aceptado por la Administración tributaria. Dicha comprobación deberá realizarse dentro de los tres años siguientes a la fecha de presentación de la declaración de actualización.

Una vez efectuada la comprobación o transcurrido el plazo para la misma, el saldo de la cuenta podrá destinarse a la eliminación de resultados contables negativos, a la ampliación de capital social o, transcurridos diez años contados a partir de la fecha de cierre del balance en el que se reflejaron las operaciones de actualización, a reservas de libre disposición.

Código	Cuenta	Debe	Haber
114- 121	Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre Resultados negativos de ejercicios anteriores .....	xxx	xxx

Código	Cuenta	Debe	Haber
114- 100	Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre Capital social .....	xxx	xxx

A los diez años del balance en el que se reflejaron las operaciones de actualización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
114- 113	Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre Reservas voluntarias .....	xxx	xxx

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. Dichas reservas darán derecho a la deducción por doble imposición de dividendos prevista en el artículo 30 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

La aplicación del saldo de la cuenta «Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre» a finalidades distintas de las previstas en este apartado o antes de efectuarse la comprobación o de que transcurra el plazo para efectuar la misma determinará la integración del referido saldo en la base imponible del periodo impositivo en que dicha aplicación se produzca, no pudiendo compensarse con dicho saldo las bases imponibles negativas de periodos impositivos anteriores.

**NOTA:** Este artículo también ha sido publicado en Revista *Cefgestión*. CEF, núm. 176, abril 2013.