

¿QUÉ RAZONES PUEDEN HABER DETERMINADO UNA NUEVA ACTUALIZACIÓN DE BALANCES?

Ángel Esteban Marina

*Doctor en Ciencias Económicas
Inspector de Hacienda del Estado*

EXTRACTO

En el presente artículo el autor recoge el proceso político-administrativo que llevó a la aprobación de la vigente actualización de balances, reseñando además los postulados histórico-doctrinales que, con el devenir de los años, han ido configurando la estructura técnica de la citada actualización. Por último, expone y analiza las características específicas de las reglas insertas en el artículo 9 de la Ley 16/2012, que regula la citada actualización.

Palabras claves: Impuesto sobre Sociedades, actualización de balances y Ley 16/2012.

Fecha de entrada: 07-06-2013 / Fecha de aceptación: 02-07-2013

WHAT REASONS HAVE MOTIVATED THE NEW BALANCE SHEET REVALUATION?

Ángel Esteban Marina

ABSTRACT

In the present paper, the author records the administrative & economic process which has led to the current balance sheet revaluation, also identifying both the historic and doctrinal postulates throughout time which have configured the technical structure of the aforementioned revaluation. Finally, he describes and analyzes the rules included in article 9 of Law 16/2012, which governs the referred balance sheet revaluation.

Keywords: Corporate Income Tax, balance sheet revaluation and Law 16/2012.

Sumario

1. Presentación
2. Proceso político-administrativo que condujo a la vigente actualización de balances
3. Postulados histórico-doctrinales de la regularización de balances
 - 3.1. Operativa tradicional en la regularización de balances
 - 3.2. Concepto y acepciones del término «regularización»
 - 3.3. Objetivos de la citada operación
 - 3.4. Condiciones y modalidades
 - 3.5. Ventajas, inconvenientes y técnicas sustitutivas
4. Concreción del objeto perseguido y omisión de desarrollo reglamentario
5. Características y peculiaridades de la nueva actualización
 - 5.1. Sujetos pasivos facultados para actualizar sus balances. Voluntariedad de la operación
 - 5.2. Elementos patrimoniales actualizables. Requisitos
 - 5.3. Balance a actualizar y registro contable del saldo de la revalorización
 - 5.4. Del coeficiente único a los coeficientes múltiples. Coeficiente especial en 1983 para las tierras de labor
 - 5.5. Tabla de coeficientes de la vigente actualización: reglas para su aplicación
 - 5.6. Las amortizaciones mínimas. Supresión del derecho a actualizar los incrementos patrimoniales derivados de la actualización de 1996
 - 5.7. ¿Qué función asigna la Ley 16/2012, al artículo 15.9 b), del Real Decreto Legislativo 4/2004?
6. Proceso técnico de la reevaluación y determinación del incremento resultante. La cuenta
 - 6.1. Proceso técnico de la reevaluación y tratamiento del incremento resultante
 - 6.2. Preceptiva estructural: evaluación limitada al «valor de mercado» y omisión de referencia al «estado de uso y aplicación»
 - 6.3. Adecuación legal de las minusvalías. Prohibición de saldo deudor en la cuenta y en los elementos actualizados
 - 6.4. Las amortizaciones post actualización
7. El gravamen único: antecedentes normativos y regulación vigente
 - 7.1. Concepto. Determinación del hecho imponible. Devengo
 - 7.2. Características tributarias. Tramitación administrativa: autoliquidación e ingreso
 - 7.3. La Cuenta: «Reserva de revalorización de la Ley 16/2012»; naturaleza, especificaciones, limitación a su disponibilidad

- 7.4. Comprobación administrativa de La Cuenta: procedimiento y efectos
 - 7.5. Omisión en 1996 en la «deducción por doble imposición interna» que se corrige en 2012
 - 7.6. Pérdidas producidas en la transmisión o por el deterioro de los elementos actualizados
 - 7.7. Información contable: datos a insertar en la memoria de la sociedad
 - 7.8. Régimen sancionador por incumplimiento de las normas sobre la anterior información
 - 7.9. ¿Es factible la posible renuncia a la actualización de balances?
8. Conclusiones y recomendaciones

1. PRESENTACIÓN

El redactor de este artículo considera que los párrafos siguientes configuran un tríptico que recoge, en primer lugar, el proceso político-administrativo que llevó a la promulgación de la vigente actualización de balances; a continuación, se reseñan los postulados histórico-doctrinales que, con el devenir de los años, han ido configurando la estructura técnica de la citada actualización y, por último, se exponen y analizan las características específicas de las reglas insertas en el artículo 9 de la Ley 16/2012. En consonancia con el anterior esquema, se someten a la benevolencia del lector las líneas que van a continuación con la salvedad relativa a que, por haber publicado el autor de este artículo en la Editorial CISS, en los años 1984 y 1996, dos libros relativos a las respectivas regularizaciones de balances de dichos años, el posible revisor, ante este nuevo texto, pueda tener la sensación de encontrarse ante normas, conceptos, ideas o expresiones ya contemplados con anterioridad.

2. PROCESO POLÍTICO-ADMINISTRATIVO QUE CONDUJO A LA VIGENTE ACTUALIZACIÓN DE BALANCES

En los primeros días del mes de octubre de 2012 el ámbito empresarial español se vio sorprendido por uno de los muchos proyectos de ley, de decreto-ley o de decreto con los que, en los últimos tiempos, el Gobierno de la nación ha pretendido arbitrar soluciones tendentes a impulsar la actividad económica y, con ello, provocar cierta recuperación del empleo en el Estado.

Con objetivo de alcanzar tales fines, el Consejo de Ministros, en su reunión celebrada el 27 de septiembre de 2012, tomó el «Acuerdo por el que se solicita la tramitación parlamentaria por el procedimiento de urgencia del Proyecto de Ley por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica». Consonante con este acuerdo, en el apartado dedicado al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, se repitió el texto de tal acuerdo.

Por su parte, el Boletín Oficial de las Cortes Españolas de 4 de octubre de 2012 reitera el antes reproducido acuerdo e incluye, en la Exposición de Motivos y en el articulado de la citada norma, consideraciones y reglas relativas a la actualización de balances, la cual va prevista en el mencionado documento.

En el apartado IV de la referida Exposición de Motivos se dice (reproduzco literalmente): «Por los efectos positivos que puede generar en el ámbito empresarial, al favorecer tanto la fi-

nanciación interna como el mejor acceso al mercado de capitales, se establece la opción, para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades económicas y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español a través de un establecimiento permanente, de realizar una actualización de balances. Esta actualización monetaria de valores contables, que cuenta con diversos antecedentes normativos, incorpora técnicas de actualización ya conocidas y conlleva una carga fiscal reducida». En páginas posteriores de este artículo se analiza el contenido de dicho apartado, se compara el citado contenido con la normativa de actualizaciones de balances precedentes y se emite el parecer técnico-contable que el mismo sugiere.

En la parte dispositiva del repetido anteproyecto se dedica el artículo 9 del Capítulo III a la Actualización de Balances, desarrollando los aspectos relativos a la normativa reguladora que afecta «a las personas físicas y jurídicas que pueden actualizar», a «los elementos patrimoniales actualizables», «procedimiento para realizar la actualización y manera de contabilizar la plusvalía resultante», plazo para realizar la mentada actualización», «elementos patrimoniales no actualizables», «fijación y aplicación de los coeficientes de actualización», «criterios para la amortización del nuevo valor actualizado», «devengo, liquidación e ingreso del **gravamen único**», «dotación, comprobación, y posibles destinos del saldo de la cuenta **«reserva de revalorización de la Ley xx/2012»** y concesión al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas de la posibilidad del desarrollo reglamentario de la propia ley cuando esta se publique.

En orden a la posible incorporación a la contabilidad de elementos ocultos y supresión en la misma de activos y pasivos ficticios, el apartado 4 del mencionado artículo 9 establece: «4. No podrán acogerse a la presente disposición las operaciones de incorporación de elementos patrimoniales no registrados en los libros de contabilidad..., ni las de eliminación de dichos libros de los pasivos inexistentes». Sin embargo, la contundencia con la que están redactadas las dos anteriores prohibiciones no es tan rotunda como parece desprenderse de su texto, toda vez que tanto la incorporación de elementos ocultos como la supresión de activos y pasivos ficticios pueden llevarse a cabo con base en disposiciones ya vigentes con anterioridad a la publicación del referido anteproyecto, cuales son:

1. Declaración tributaria especial (amnistía fiscal) regulada en la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, modificado por la disposición final tercera del Real Decreto-Ley 19/2012, de 30 de marzo.
2. Los artículos 1, tercero, uno, el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, y el artículo 26, cuarto, del Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria de fomento de la competitividad, las cuales establecen un gravamen especial sobre las rentas de fuente extranjera, que permita repatriación de dividendos o la transmisión de participaciones, correspondientes a entidades que, pese a realizar actividades empresariales en el extranjero, se localizan en territorios de nula tributación o en paraísos fiscales, lo que impide la aplicación del régimen de exención.

Tras los precedentes prolegómenos, la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, con la misma denominación que iba en el mentado anteproyecto e, igualmente, con similar posición (apartado IV de la Exposición de Motivos) y texto (art. 9 de la parte dispositiva) a los recogidos en el reiterado anteproyecto. En líneas anteriores ha quedado dicho que en el tramo dispositivo (art. 9.12) del tantas veces citado anteproyecto se preveía la posibilidad del desarrollo reglamentario de la nueva actualización de balances, al igual que aconteció en la regularización de 1983 (RD 9/1984) y en la actualización de 1996 (RD 2607/1996). Sin embargo, la Ley 16/2012 no dice nada sobre el referido desarrollo, y el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas tampoco se ha manifestado sobre el particular, por lo cual cabe entender que tal desarrollo no se llevará a efecto.

3. POSTULADOS HISTÓRICO-DOCTRINALES DE LA REGULARIZACIÓN DE BALANCES

En el inicio de la Presentación de este trabajo ha quedado reseñada la sorpresa que se produjo en el ámbito empresarial español al conocer que el Gobierno iba a autorizar una nueva actualización de balances en momentos en los que, como consecuencia de la fuerte crisis económica que sufría y sufre el país, la actividad de las empresas, la inversión en las mismas y el empleo se veían y se ven muy negativamente afectados y, ante estas circunstancias tan desfavorables, no se consideraba conveniente proceder a la mentada actualización; sin embargo, y pese a los anteriores aspectos negativos que, junto con algunos otros, configuran la fuerte recesión económica imperante, el Consejo de Ministros ha optado por permitir la referida nueva actualización.

3.1. OPERATIVA TRADICIONAL EN LA REGULARIZACIÓN DE BALANCES

Es cuestión sobradamente conocida que la regularización de balances, en su inicio, tenía por objetivo primordial, casi único, constituir un instrumento de apoyo en la lucha empresarial contra la inflación en sus activos. La inflación, como es sabido, provoca entre otros muchos problemas, el deterioro de la información contable de las empresas. A consecuencia de esto, los dos principales estados financieros ven alteradas sus funciones representativas del patrimonio y de los resultados de la siguiente forma:

- El balance de situación no representa el valor patrimonial real de los distintos elementos que lo componen toda vez que se ha utilizado para la determinación del citado valor unidades monetarias de diferente poder adquisitivo. Esta disociación valorativa determina que se haga necesaria la rectificación de valores para que el referido documento presente una valoración del patrimonio en unidades monetarias homogéneas.
- La cuenta de pérdidas y ganancias no expresa los resultados realmente obtenidos durante el periodo, pues si bien los ingresos y costes aparecen nominalmente registrados con base en una misma unidad de cuenta, al estar constituida por unidades monetarias de muy distinto poder adquisitivo, resulta que no refleja los verdaderos

costes; por ello, y al ser los beneficios que dicha cuenta muestra superiores a los realmente obtenidos, se hace preciso separar los atribuibles al proceso inflacionario de los que corresponden a un enriquecimiento real.

La generalidad de las legislaciones –la española, hasta 1995, es un ejemplo– gravan por el Impuesto sobre Sociedades el beneficio neto obtenido en el periodo de imposición, que determinan deduciendo de los ingresos brutos los gastos necesarios para la obtención de estos ingresos; las revalorizaciones de los elementos de activo que por cualquier concepto luzcan en cuentas se computan como ingresos. España ha seguido este criterio durante 95 años, la publicación de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, modificó sustancialmente esta postura.

Aunque la doctrina contable ha dado diversas soluciones para luchar contra los efectos de la inflación en la contabilidad de las empresas, el legislador y la administración empresarial se han inclinado por una de estas dos:

- Regularización de balances: con esta técnica se pretende conseguir que los bienes componentes del patrimonio de las empresas estén inscritos en el balance por su valor real. Las revalorizaciones de activo que necesariamente se habían de producir no se sometían, hasta hace veinte años, a gravamen por el Impuesto sobre Sociedades.
- Fondos de reposición o de ampliación de bienes y equipos: se forman con beneficios del ejercicio procedentes de la actividad empresarial o de la enajenación de elementos de activo; las dotaciones a estos fondos quedan exentas en el Impuesto sobre Sociedades. Constituyen variedades de este sistema la libertad de amortización, las amortizaciones aceleradas y los planes especiales de amortización.

3.2. CONCEPTO Y ACEPCIONES DEL TÉRMINO «REGULARIZACIÓN»

La palabra «regularización» tiene fuerte arraigo en la terminología contable. En sentido amplio, se entiende por regularización el conjunto de operaciones y asientos contables que es necesario realizar para que las cuentas tengan un saldo igual a la existencia física de los valores que registran o de los resultados que representan. Con ello se consigue que el balance sea expresión del valor real de patrimonio y la cuenta de pérdidas y ganancias refleje los resultados verdaderamente obtenidos en el ejercicio.

La técnica contable usa el término regularización para referirse a tres operaciones que es preciso distinguir:

- a) La liquidación de las operaciones que han sido registradas en la contabilidad con la finalidad de dejar las cuentas con el saldo igual a la existencia real de los valores que deba contener o de los resultados que representen. Se referirá siempre a operaciones que hayan sido debidamente registradas en la contabilidad.

- b) La corrección de los valores, que figuran en contabilidad, de los distintos elementos que componen el patrimonio mediante la adecuada rectificación de los valores monetarios del balance, con el fin de igualarlos a su valor real en la fecha que se confecciona el mismo.
- c) La afloración o incorporación en contabilidad de bienes, derechos u obligaciones, que no estén registrados y la eliminación de activos y pasivos ficticios que figurando en contabilidad carecen de contenido real. Esta operación supone la contabilización de todos aquellos elementos patrimoniales, que por unas u otras razones, no fueron contabilizados en el momento que procedía, o que lo fueron de manera distinta a como debiera con arreglo a las normas legales o a los principios de la «veracidad contable».

Desde hace algunos años, en Sudamérica, la palabra regularización se viene empleando como sinónimo de amnistía fiscal. El procedimiento, con las peculiaridades de cada caso, ha sido el siguiente: se abre un periodo de regularización contable que determina el perdón de todas las posibles faltas cometidas hasta ese momento; se invita a las empresas a que pongan en orden su contabilidad y se anuncian duras penas para quienes en el futuro, falseando la contabilidad, defrauden al fisco. Algún país sudamericano ha superado largamente la docena de estas «regularizaciones».

3.3. OBJETIVOS DE LA CITADA OPERACIÓN

La regularización de balances apareció por primera vez en Francia en el año 1945; tenía como objetivo primordial la lucha contra los efectos de la inflación en la contabilidad y en el patrimonio de las empresas. Pues bien, esos objetivos básicos se han mantenido en todas las regularizaciones posteriores a la acabada de citar, especialmente, en distintos países pertenecientes preferentemente a la Unión Europea (UE), al considerarse que dichos efectos se anulan, por lo menos en parte, al conseguir:

- Balances con valores patrimoniales actualizados.
- Cuentas de pérdidas y ganancias que expresen los resultados reales del ejercicio, y no los monetarios.
- Amortizaciones en función del valor actual de mercado de los equipos industriales y los demás bienes legalmente amortizables.

Otras veces, manteniendo como fin primordial la lucha contra la inflación, se aprovecharon las regularizaciones para decretar amnistías fiscales. La concesión de estas se ha hecho de distintas formas; en unas ocasiones se han dispuesto expresamente y en otras han ido encubiertas en el mecanismo contable de la afloración de activos ocultos.

Anteriormente hemos hecho referencia al procedimiento seguido por algunos países sudamericanos para establecer este tipo de regularizaciones; por lo que a España respecta, el artículo trece

del Decreto 1985/1964, de 2 de julio, la regla 13 de la Orden Ministerial de 2 de febrero de 1974 y el artículo treinta y uno de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, establecieron medidas que, en mayor o menor grado, llevaban implícitas amnistías fiscales. El mismo fin han tenido las regularizaciones; de balances autorizadas por las Diputaciones Forales vascongadas en el año 1990, en lo que hace referencia a la afloración de existencias. El pago en cuatro años, por cuartas partes, de la cuota resultante por el Impuesto sobre Sociedades o por el IRPF a causa de los incrementos de patrimonio determinados por tales afloraciones, sin que se devenguen intereses de demora, sin sanciones y sin necesidad de avalar la deuda, entrañaba, en mi opinión, una amnistía fiscal, siquiera fuese atenuada.

En España, el legislador ha empleado la regularización de balances como instrumento para implantar el Plan General de Contabilidad (PGC) (DL 12/1973, de 30 de noviembre) y como incentivo de la inversión bursátil (RD 621/1981, de 27 de marzo); creo que ningún otro Estado ha usado esa técnica para alcanzar estos fines.

En las regularizaciones autorizadas en Europa en los últimos años (generalmente anteriores a la última década) se observan dos características que, con matices, pueden considerarse comunes a todas ellas; son:

- a) Tiene como objetivo conseguir contabilidades veraces, con exclusión de cualquier otro de los fines que acabo de exponer.
- b) Ruptura de la gratuidad fiscal de la operación que caracterizó a la mayoría de las permitidas entre 1945 y los primeros años de la década de los setenta. A partir de estos, las autorizadas, en general, han llevado consigo el devengo de gravámenes sobre las operaciones de actualización y/o las operaciones de reparto o aplicación del saldo de la cuenta.

Ejemplo de la pretensión de conseguir, como único objetivo, contabilidades veraces fueron las actualizaciones permitidas en Francia y en Bélgica en 1976; las normas fueron similares en ambos países. La regularización se empleó como simple instrumento para actualizar los valores de los bienes del activo, las amortizaciones acumuladas y las futuras dotaciones a los fondos de amortización. En el orden fiscal, la operación no representó ningún beneficio para las empresas, puesto que el saldo acreedor de la cuenta de regularización debió ser saldado, en sucesivos ejercicios, con la cuenta de pérdidas y ganancias al contabilizar las amortizaciones.

Las últimas actualizaciones permitidas en Francia (1980 a 1983), Bélgica (1983), Portugal (1988), Grecia (1987) e Italia (1990), lo han sido con gravámenes distintos según el Estado autorizante.

3.4. CONDICIONES Y MODALIDADES

Las condiciones han dependido en cada caso de la nación donde se han implantado y de los objetivos que se persigan con la regularización; las más generalizadas son:

- Descartar la imposición fiscal sobre plusvalías de regularización de origen monetario. Esta condición raramente se ha cumplido en toda su pureza; normalmente, las plusvalías de activo se han gravado a tipos bajos. Cuando los activos habían sido financiados con fondos ajenos a medio y largo plazos, el gravamen se ha realizado a tipos más elevados. Finalmente, en los casos de incorporación de las plusvalías de regularización al capital, ha sido gravada la entrega de las correspondientes acciones, aunque a tipos inferiores a los que corresponderían en el caso de percepción de dividendos por los accionistas.
- No repartir en efectivo o en bienes la plusvalía proveniente de la regularización. Esta norma es insoslayable, ha de cumplirse de manera absoluta; lo contrario, es acelerar aún más la descapitalización de las empresas fomentada por la inflación. Únicamente en aquellos casos en que el beneficio de la sociedad pueda hacer frente a las nuevas amortizaciones y a los nuevos dividendos es aconsejable la incorporación de la plusvalía de regularización al capital.
- Debe ir en armonía con otras medidas de política económica. Efectivamente, la regularización de balances no debe nunca constituir una norma aislada; ha de ser una componente más de ese conjunto, acaso ideal, de leyes cuyo único objetivo sea frenar la inflación.

En este sentido, creo que es un ejemplo claro de bien legislar la Exposición de Motivos de la Ley 76/1961, de 23 de diciembre, sobre Regularización de Balances, antecedente básico del texto refundido de Regularización de Balances de 2 de julio de 1964, que, con las necesarias adaptaciones al paso del tiempo, se ha mantenido vigente hasta 1996.

En dicha Exposición de Motivos se marcaban con claridad los objetivos de la regularización; estos eran:

- a) Permitir una sana financiación industrial.
- b) Facilitar la determinación de los costes reales.
- c) Abrir o ampliar a las empresas españolas las posibilidades de financiación exterior.
- d) Contribuir a la incorporación de España a áreas económicas supranacionales.

Lamentablemente, la consecución de los anteriores objetivos y el éxito de la propia regularización se fundamentaban (así lo decía la Exposición de Motivos citada) en que, tras la «Política de Estabilización» llevada a cabo por el Gobierno, se había «dominado la situación inflacionaria»; como esto último no se consiguió, las esperanzas de saneamiento financiero y de veracidad contable suscitadas por la Ley de Regularización de Balances, texto refundido de 2 de julio de 1964, se vieron frustradas.

Jurídicamente, la operación que nos ocupa se ha concebido siempre como un apéndice de Impuestos sobre Sociedades; por ello, en todas las regularizaciones habidas en España únicamen-

te han podido acogerse a los beneficios de las mismas las citadas entidades, salvo en 1961 que se permitió regularizar también a las personas físicas ejercientes de industria o comercio. La anterior y penúltima actualización autorizada por el Gobierno español, aprobada por el Real Decreto-Ley 7/1996, amplió notablemente en número los sujetos pasivos que podían regularizar; pudieron hacerlo las sociedades, los establecimientos permanentes de personas físicas o jurídicas y los empresarios y profesionales que fueran personas físicas; esta misma pauta es la seguida por la Ley 16/2012.

En las correspondientes leyes que autorizan las regularizaciones se suelen reseñar sus características principales: de aplicación voluntaria u obligatoria por las empresas; clases de bienes susceptibles de ser regularizados (todos los activos o parte de ellos); exención total o parcial de los distintos tributos que pudieran gravar las diversas fases de la operación; técnica valorativa a emplear (coeficientes o tasación pericial) y plazos para que las sociedades puedan realizar las operaciones de regularización y para que la Administración efectúe la comprobación de tales operaciones.

Las modalidades de regularización son muy diversas, no solo a nivel técnico, sino también dentro del Derecho positivo; puede decirse sin lugar a error que la regularización de balances realizada en cada país presenta características que la distinguen de las demás regularizaciones efectuadas en las otras naciones.

Estas peculiaridades giran normalmente sobre los siguientes extremos:

- Por la voluntariedad: la regularización puede ser voluntaria u obligatoria para todas las empresas. A veces, se autorizan regularizaciones de carácter mixto, es decir, obligatorias para aquellas empresas en las que se dan ciertas condiciones o particularidades y voluntarias para todas las demás.
- Por los bienes a que afecta: total o parcial, según que se puedan o se deban regularizar todos los bienes y derechos componentes del patrimonio o solo algunos de ellos.
- Por la técnica valorativa: mediante tasación pericial o por la aplicación de índices. La primera puede hacerse tasando elemento a elemento o valorando grupos homogéneos de bienes; la segunda, por aplicación del índice general del coste de la vida o de los índices específicos de los bienes que se regularizan.

Cuando se opera con la técnica de los índices, su aplicación puede ser automática o reglada. El automatismo, a su vez, puede ir definido por el paso del tiempo (o cada año, cada semestre o cada trimestre) o por el nivel que pueda alcanzar el índice básico en un momento dado (10%, 20%, 200%, etc., sobre el anterior). La aplicación de índices será reglada cuando el Gobierno, periódicamente, vaya autorizando nuevas regularizaciones, fijando en cada caso los coeficientes a aplicar.

- Por la incidencia tributaria: gratuita o con coste fiscal. Ya se ha dicho que en este segundo caso ha habido gran heterogeneidad en los tributos que se han aplicado y en la cuantía por la que se han devengado los mismos.

3.5. VENTAJAS, INCONVENIENTES Y TÉCNICAS SUSTITUTIVAS

Doctrinalmente, a la regularización de balances se le han señalado las siguientes **ventajas**:

- 1.º Los balances que se elaboren después de efectuada la regularización reflejarán con mayor exactitud la situación de la empresa que aquellos otros que se confeccionarían de no haberse regularizado. Esta idea, que modernamente se ha manejado como argumento principal para justificar las sucesivas regularizaciones, es solo en parte correcta.

Considero que solo en parte es correcta por las siguientes razones:

- a) Cuando la tendencia económica es de signo inflacionista, el balance regularizado solo será «monetariamente veraz» en el instante en que se realice la actualización de los valores; inmediatamente después, al no cortarse la inflación, el balance dejará de reflejar el valor real de los bienes que lo componen. Así pues, la tan manida «veracidad contable» a alcanzar no se habrá conseguido; de nuevo, los valores reflejados en el balance serán inferiores a los valores que se den en el mercado.
- b) Lo dicho en el párrafo anterior invita a analizar qué debe entenderse por «veracidad contable» o, más concretamente, cuándo un balance debe admitirse como «veraz». En mi opinión, un balance formado con base en los valores de adquisición de sus elementos componentes es tan veraz como aquel en que dichos elementos estén regularizados. Los anexos al balance y la documentación complementaria nos darán la fecha de adquisición de los bienes, y a partir de esa fecha, por aplicación del índice de precios que en cada caso se considere más oportuno, o por simple contemplación del mercado, podrá llegarse a la valoración actual de los bienes componentes del patrimonio. Entiendo, por tanto, que el problema de la veracidad contable nace de omitir en el balance societario el registro de ciertos elementos patrimoniales o de tergiversar en el mismo la naturaleza de tales elementos y no de que el balance esté regularizado o sin regularizar.
- c) La actualización de los valores de todos los bienes por aplicación de un solo índice, que, hasta recientemente ha sido la técnica más empleada, produce notorias diferencias entre los valores regularizados y los valores reales. Este inconveniente se ha pretendido subsanar mediante procedimientos tales como la tasación pericial (Bélgica, en 1974) o la elaboración de varios índices (Francia, en 1978, con un índice general para toda clase de bienes, excepto inmuebles, los cuales fueron afectados por un índice específico), etcétera. Pienso que la tasación pericial es administrativamente imposible por su alto coste, sobre todo en países de gran desarrollo económico; y en cuanto a la pluralidad de índices, su número nunca será suficiente para recoger la amplia gama de bienes que constituyen el patrimonio empresarial. Además, las diferencias en el

valor de los bienes por el paso del tiempo no solo son de origen monetario, engloban también la incidencia de todas las variables que, en la economía de mercado, contribuyen a la formación y evolución de los precios.

- 2.º Una vez actualizados los valores de los bienes en el balance por medio de la regularización, será posible calcular cuotas de amortización, fiscalmente deducibles como gasto, en función, no del coste de reposición que sería lo ideal, sino de los valores regularizados que, por lo menos teóricamente, deberán coincidir con los valores de mercado en el momento que se lleve a efecto dicha regularización.
- 3.º Ayuda a la determinación de costes y beneficios más en consonancia con la realidad; igualmente, en el caso de enajenaciones de carácter patrimonial, hace disminuir el beneficio nominal de tales enajenaciones.
- 4.º Permite al inversor conocer con más exactitud el valor de su inversión y beneficiarse de la posible entrega de acciones total o parcialmente liberadas, cuando el saldo representativo de la plusvalía neta de regularización se incorpore al capital. La claridad de los balances, después de efectuar la misma, es un estímulo para realizar nuevas inversiones.

Respecto a los **inconvenientes** que pueda presentar la reiterada regularización, los tratados y trabajos sobre el particular, enfocando la cuestión desde distintos puntos de vista, citan gran cantidad de casos en los que resulta improcedente su aplicación. En las líneas siguientes, únicamente se hace referencia a los que se considera más frecuentes:

- 1.º Da lugar a descensos acusados en los ingresos fiscales por el Impuesto sobre Sociedades.
- 2.º Discrimina a las empresas según que hayan financiado sus activos con capitales propios o con capitales ajenos. El principio nominalista del dinero hace que las sociedades financiadas con capitales ajenos continúen reembolsando sus deudas con moneda depreciada después de haber aumentado el valor de sus bienes como consecuencia de la regularización; así obtienen beneficios extraordinarios, tanto mayores cuanto más largo sea el plazo para el pago de sus deudas.
- 3.º Por esta causa, en las primeras regularizaciones autorizadas en Europa (Francia, en el año 1945, fue la primera nación en establecer un gravamen que afectara a la «financiación ajena»), se creó un tributo especial que gravaba dichos beneficios. Por lo que a España respecta, tal gravamen se aplicó en las regularizaciones de 1964 y 1973, y fue suprimido en la de 1977, esta supresión se mantuvo en todas las autorizadas hasta 1983 y 1990, correspondiendo las de este último año a las puestas en vigor por las Diputaciones Forales del País Vasco.
- 4.º Después, un tanto sorpresivamente, el Real Decreto-Ley 7/1996, artículo 5.6, dispuso que «... se podrán tomar su consideración las circunstancias relativas a la forma de **financiación de las empresas**...», pienso hoy y pensaba en su momento, que la

regla anterior es indeterminista, pues constituye una mera declaración de intenciones, donde parece que ni siquiera las intenciones están claras, toda vez que afirma «... se podrán tomar en consideración...» y no «... se tomarán en consideración...» que sería la redacción más lógica, y todo ello sin añadir ninguna norma que determinase su aplicación en el orden práctico. La carencia que acababa de ponerse de manifiesto fue cubierta por el Real Decreto 2607/1996, artículo 8, el cual desarrolló la cuestión estableciendo dos procedimientos, a elección de la empresa; uno es de carácter general, independiente del volumen de financiación ajena, el otro sopesa, a través de un índice, dicha financiación. El procedimiento de reducción elegido por el sujeto pasivo habría de aplicarse a la totalidad de los elementos patrimoniales susceptibles de actualización. La exposición de estos dos procedimientos y su relación y conexión con el artículo 15.9 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) se relatan en el siguiente epígrafe 5.7 de este trabajo.

- 5.º El aumento de valor de los bienes en el activo obliga a incrementar las cantidades destinadas a fondos de amortización. Cuando la empresa obtenga o esté en condiciones de obtener los beneficios precisos para hacer frente al incremento de aquellas, no tendrá problema; pero si se encuentra en situación estacionaria, difícilmente podrá dotar las nuevas amortizaciones. En este caso, necesariamente, tendrá que optar entre reducir el beneficio distribuible o reducir las cantidades destinadas a fondos de amortización. Ante esta opción, frecuentemente, se suele recurrir al reparto de «beneficios ficticios»; el dividendo se sigue repartiendo, pero no con cargo a resultados sino con «carga real» al patrimonio de la empresa, aunque la «presentación contable» haga aparentar que son repartidos con cargo a beneficios reales.
- 6.º Por tanto, si la incorporación de la cuenta de regularización al capital no se hace con las adecuadas cautelas, puede acelerarse la descapitalización de la empresa, sobre todo en aquellos casos en que los beneficios de la explotación no sean suficientes para hacer frente al dividendo que habitualmente se haya venido repartiendo.

Especial trascendencia adquiere esa cautela en aquellas empresas que coticen en Bolsa. En efecto, el acceso de las grandes empresas al mercado público de capitales depende en gran medida de la cotización de sus acciones; a su vez, en la cotización incide grandemente la cuantía y regularidad del dividendo. Planteadas así las cosas, las sociedades tienden a sostener el dividendo a ultranza, aun en aquellos ejercicios en que los beneficios no son suficientes para su dotación; cuando esto sucede, resulta claro que la empresa distribuye parte del dividendo con cargo a su patrimonio.

- 7.º La entrega de acciones total o parcialmente liberadas, consecuencia de la incorporación de la cuenta de regularización al capital, puede dar lugar a especulaciones bursátiles, muchas veces no aconsejables. La especulación atípica suele ser tanto más intensa cuanto mayor es el número de sociedades importantes que efectúan la entrega de dichas acciones en un mismo periodo.
- 8.º En caso de empresas poco escrupulosas, la regularización de balances puede ser un vehículo de evasión fiscal. El procedimiento consiste en hacer figurar los bienes

en el activo por encima de su valor real, sin tener en cuenta las limitaciones que se establecen. Una vez fijados esos valores, las cuotas de amortización que fiscalmente se deducirán como gasto serán superiores a las reales (de hecho, se creará una reserva que no ha tributado por el Impuesto sobre Sociedades); igualmente, las plusvalías puestas de manifiesto en la enajenación de activos fijos serán inferiores a las reales y, por tanto, el gravamen girado será inferior al que se produciría si el bien estuviera adecuadamente valorado en el balance. Llevada la cuestión a sus últimos extremos –algún caso tengo visto con este proceder– se reevalúan determinados activos con escasa o nulo valor real en el mercado. Después, en los ejercicios siguientes, «se enajenan» dichos bienes provocando pérdidas fiscalmente compensables. De esta forma se elimina la tributación de los beneficios realmente obtenidos porque estos se aplicarán a compensar las citadas pérdidas.

La experiencia me tiene demostrado que contribuyen grandemente a esta práctica viciosa las dos siguientes causas:

- a) El corto plazo (muy inferior al de cinco años que, para la prescripción, fijaba el art. 64 de la anterior Ley General Tributaria, Ley 230/1963, reducido a cuatro años por así disponerlo la Ley 1/1998, y mantenido en la misma duración en virtud de lo que establece el art. 66 de la vigente Ley General Tributaria, Ley 58/2003), en relación con el vencimiento establecido en las distintas disposiciones legales para que pueda llevarse a efecto la comprobación fiscal de las regularizaciones efectuadas.
 - b) La norma inserta en dichas disposiciones en virtud de la cual, transcurrido el plazo que se establece para la comprobación, se consideran fiscalmente válidas todas aquellas regularizaciones que no hayan sido objeto de inspección.
- 9.º Instrumento acelerador de la inflación (es el inconveniente más importante). El aumento de los valores contables de los activos da lugar al incremento de sus respectivas cuotas de amortización. Tales incrementos se repercuten en cadena; primero a los costes de producción y después a los precios de venta. Empíricamente, este efecto se ha constatado en las diversas regularizaciones autorizadas en España; fue particularmente intenso en las sociedades de suministros y de servicios (agua, gas, electricidad, transportes, etc.). En Gran Bretaña ha sido el argumento más esgrimido por los diversos gobiernos, tanto conservadores como laboristas, que se han sucedido en los últimos cincuenta años, para oponerse de manera sistemática a las pretensiones patronales de reevaluar los activos.

Los inconvenientes acabados de reseñar y otros no reseñados que afectan a la regularización de balances han determinado que los poderes públicos y la doctrina económica ideen, recomienden y pongan en práctica **técnicas sustitutivas** de la reiterada regularización; con ellas, se aspira a conseguir sus mismos fines. En el orden práctico, suele recomendarse que dichas técnicas se apliquen de manera conjunta y no alternativa o independiente; las más frecuentes de las mentadas técnicas son las siguientes:

- Permitir la deducción fiscal de una amplia gama de provisiones (existencias, ciertas inmovilizaciones y valores mobiliarios concretos), de fondos de previsión para financiar inversiones futuras o de inversiones ya realizadas o en periodo de instalación.
- Autorizar amortizaciones aceleradas y libertad de amortización.
- **Indiciar las plusvalías** de enajenación en función de la fecha de adquisición del bien enajenado.

4. CONCRECIÓN DEL OBJETO PERSEGUIDO Y OMISIÓN DE DESARROLLO REGLAMENTARIO

Tras la experiencia internacional por haber transcurrido más de cincuenta años desde su inicial implantación, la regularización de balances se ha ido estructurando sobre un soporte constituido por ciertas premisas y por el cumplimiento de determinados postulados que, coordinados entre sí, han acabado conformando una especie de «cuerpo de doctrina» de general aceptación.

En los precedentes epígrafes 3.1 a 3.5 se ha expuesto la evolución histórico-normativa de dicha regularización; en la misma pueden examinarse las referidas premisas y postulados que, con el transcurrir de los años, han ido configurando el entramado legal que se considera debe servir de pauta a la hora de autorizar una nueva de las citadas regularizaciones.

Por otra parte, en el anterior epígrafe 1 ha quedado reseñado el proceso de tramitación legislativa de la actualización de balances permitida para ser realizada en 2013, que operará sobre el balance cerrado el 31 de diciembre de 2012, y también se ha reproducido el apartado IV de la Exposición de Motivos del correspondiente proyecto de ley; en dicho apartado se enumeran, por cierto, de forma muy sucinta, las premisas y postulados condicionantes de la nueva actualización que se prevé. En las líneas que siguen a continuación se procede al análisis pormenorizado de estas premisas y postulados.

El reiterado apartado IV se inicia con la siguiente declaración de intenciones: «Por los efectos positivos que puede generar en el ámbito empresarial, al favorecer tanto la financiación interna como el mejor acceso al mercado de capitales, se establece...». Por este inciso puede verse que el *leit motiv* de la actualización de balances que se plantea, a diferencia de sus precedentes, no tiene como finalidad declarada «la lucha contra la inflación», o la «consecución de la veracidad contable», o de ambos motivos a la vez y, a falta de alguna o algunas de estas concreciones para fijar las metas a alcanzar, recurre a incluir la siguiente expresión: «favorecer tanto la financiación interna como el mejor acceso al mercado de capitales».

En cuanto conozco, tanto la doctrina contable como la doctrina financiera, en ninguna o en muy escasas ocasiones han hecho referencia a la indicada regularización como instrumento coadyuvante de la posible financiación interna o como elemento de mejora en el acceso al mer-

cado de capitales; en mi opinión, estos dos motivos tienen un marcado signo generalista, son escasamente determinantes y poco o nada relacionados con los fines que tradicionalmente se han asignado a la tantas veces mentada regularización.

No obstante los anteriores reparos, estimo que los redactores del citado proyecto de ley se vieron mediatizados por **limitaciones y restricciones** que no afectaron a las precedentes reevaluaciones de activos autorizadas en España. Las **limitaciones** nacen de nuestra pertenencia a la UE que, por principio fundacional, considera inasumible la existencia de inflación en los precios, y menos aun que esta se reconozca en el articulado de una ley promulgada por un Estado miembro; en cambio, razones de naturaleza **recaudatoria** apoyadas en la necesidad de **ingresos tributarios** que el Estado tiene en estos momentos para poder hacer frente a sus compromisos presupuestarios, han condicionado que la ley, que recientemente ha aprobado la reiterada reevaluación, no podía admitir en su articulado, como justificante de su publicación, el combate contra la inflación en cuentas ni tampoco tener por objetivos el contener o interrumpir la recesión económica, puesto que esta, conceptualmente, se opone a cualquier pensión de reevaluar activos en contabilidad.

Entonces, si por un lado combatir la inflación y las posibles acciones contra la recesión económica no resultan aconsejables como justificantes de la reevaluación de elementos patrimoniales y por el otro favorecer la financiación interna de las empresas o mejorar el acceso de estas al mercado de capitales guardan escasa o nula relación con las razones aducibles para permitir el restablecimiento de la tantas veces nombrada actualización, cabe preguntarse: ¿cuál es la verdadera razón que ha determinado tal restablecimiento?

Teniendo en cuenta el contexto económico imperante en España en estos momentos, muy alejado del que se considera idóneo para aplicar de manera adecuada la técnica contable de la actualización de balances, entiendo –puedo equivocarme– que las verdaderas razones por las cuales el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas haya optado por autorizar dicha actualización han sido, simplemente, razones de naturaleza **recaudatoria** apoyados en la necesidad de **ingresos tributarios** que el Estado tiene en estos momentos para poder hacer frente a sus compromisos presupuestarios.

Esta suposición se ve reafirmada al contemplar el tipo impositivo fijado en el mencionado anteproyecto para cuantificar el ingreso que corresponde realizar a las empresas y personas físicas que lleven a cabo la actualización de referencia; en efecto, el artículo 9.8 de tal anteproyecto disponía: «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 xx/2012, de xx de xx"», lo que pone de manifiesto que el «efecto recaudatorio» estaba presente en el ánimo del legislador desde el inicial planteamiento de la norma que se proyectaba.

Una primera característica que inmediatamente se pone de manifiesto en la vigente actualización es la carencia de desarrollo reglamentario, lo que determina una notable diferencia con

respecto a la mayoría de las precedentes regularizaciones, en las cuales la norma que establecía la propia actualización estaba acompañada del correspondiente real decreto en el que se fijaban las particularidades específicas de la medida. Ya ha quedado dicho en párrafos anteriores que en el anteproyecto de ley se establecía la posibilidad de publicar el referido desarrollo; sin embargo, el tal desarrollo no ha visto la luz. Desconozco las causas por las cuales el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas ha prescindido de dicha publicación, pero el resultado de esta omisión es que el artículo 9, de la Ley 16/2012, sea la única fuente legislativa reguladora de la presente actualización de balances.

5. CARACTERÍSTICAS Y PECULIARIDADES DE LA NUEVA ACTUALIZACIÓN

Por la situación de normativa legal incompleta acabada de describir, la reseña de las características y peculiaridades de la nueva actualización se hace preciso realizarla a partir del ordinal de materias, tal y como estas se encuentran estructuradas en el citado artículo 9.

5.1. SUJETOS PASIVOS FACULTADOS PARA ACTUALIZAR SUS BALAN- CES. VOLUNTARIEDAD DE LA OPERACIÓN

Detalla el artículo 9.1, párrafos primero y segundo: «1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades económicas, que lleven su contabilidad conforme al Código de Comercio o estén obligados a llevar los libros registros de su actividad económica, y 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.

En el caso de sujetos pasivos que tributen en el régimen de consolidación fiscal, de acuerdo con lo establecido en el Capítulo VII del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, las operaciones de actualización se practicarán en régimen individual».

Respecto a los sujetos pasivos que pueden actualizar, el legislador ha seguido el criterio ya recogido en la regularización de 1996, al permitir actualizar prácticamente a la generalidad de contribuyentes que, llevando su contabilidad conforme al Código de Comercio o los libros registros obligados a llevar por el ejercicio de su actividad económica, se encuentren en condiciones de hacerlo; tales sujetos son:

- a) Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, tanto los sometidos por obligación personal de contribuir como los sometidos por obligación real.

- b) Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades económicas.
- c) Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente.
- d) Sujetos pasivos que tributen en el régimen de consolidación fiscal (Capítulo VII del Título VII del TRLIS). Las operaciones de actualización se **practicarán en régimen individual**, es decir, se habrán de actualizar de modo independiente cada uno de los balances de las empresas que componen el grupo.

Este último precepto soslaya las controversias y algún contencioso, como los que produjeron en 1996 a consecuencia de no especificarse en la Ley de Actualización de ese año si tal actualización debía afectar o no afectar a todas las empresas del grupo. La cuestión fue resuelta por el propio Ministerio de Hacienda al disponer en el Real Decreto 2607/1996 [art. 1 a)], que reglamentó la citada actualización, que: «Las sociedades que formen parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 81 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, practicarán las operaciones de actualización en **régimen individual**».

En las distintas actualizaciones de valores autorizadas con anterioridad a 1996 el catálogo de sujetos pasivos a los que les estaba permitido regularizar no ha sido uniforme sino que ha variado notablemente en función de las distintas revalorizaciones que se han puesto en vigor; así, mientras en las aprobadas en los años 1979, 1980, 1981 y 1983, los contribuyentes que podían actualizar eran, exclusivamente, «los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades», sin distinguir que lo fueran por obligación personal o real, en las correspondientes a los ejercicios 1964, 1973, 1996 y 2012 han podido regularizar también «las personas físicas ejercientes de industria o comercio».

La **voluntariedad** en orden a la posible acogida a la nueva actualización está instituida en un inciso situado al final del primer párrafo (art. 9.1), en el que tras detallar el censo de los sujetos que pueden acceder a la citada actualización, añade que tales sujetos «... podrán acogerse, con **carácter voluntario**, a la actualización de valores regulada en la presente disposición».

5.2. ELEMENTOS PATRIMONIALES ACTUALIZABLES. REQUISITOS

El artículo 9.2 de la Ley 16/2012, en lo que respecta a la actualización de los elementos del inmovilizado material y a las inversiones inmobiliarias, reproduce, casi literalmente, lo dispuesto en la actualización de 1996 (RDL 7/1996, art. 5.2, y RD 2607/1996, art. 2.1), en relación con los mismos elementos patrimoniales; dispone al efecto: «Serán actualizables los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias situados tanto en España como en el extranjero. Tratándose de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, los elementos actualizables deberán estar afectos a dicho establecimiento permanente. También serán actualizables:

- a) Los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias adquiridos en régimen de arrendamiento a que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito. Los efectos de la actualización estarán condicionados, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.
- b) 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».

Así pues, en la vigente actualización son bienes actualizables:

- a) Con carácter general, los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias situados tanto en España como en el extranjero.
- b) Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, por los elementos afectos a dicho establecimiento.
- c) Los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias adquiridos en régimen de arrendamiento a que se refiere el apartado 1) de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988 (condiciones que deben reunir las operaciones de arrendamiento financiero).
- d) Activos intangibles de las empresas concesionarias que deban aplicar los criterios contables establecidos por la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre (PGC de las empresas concesionarias de infraestructuras públicas).
- e) Contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: los elementos actualizables deberán estar afectos a la actividad económica.

En el mismo apartado 2 b) del artículo 9 de la Ley 16/2012, se insertan **varias condiciones específicas** alusivas a que «la actualización se referirá necesariamente a todos los elementos susceptibles de la misma y a las correspondientes amortizaciones», salvo en los inmuebles, en los que podrá optarse «por su actualización de forma independiente para cada uno de ellos». Cualquiera que sea el sistema de actualización de tales inmuebles, esta «deberá realizarse distinguiendo entre el valor del suelo y el de la construcción».

La **prohibición** de actualizar **patrimonios ocultos y activos y pasivos ficticios** está recogida en el apartado 4 del reiterado artículo 9, al disponer: «No podrán acogerse a la presente disposición las operaciones de incorporación de elementos patrimoniales no registrados en los libros de contabilidad, o en los libros registros correspondientes en el caso de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que estén obligados por dicho impuesto a la llevanza de los mismos, ni las de eliminación de dichos libros de los pasivos inexistentes».

5.3. BALANCE A ACTUALIZAR Y REGISTRO CONTABLE DEL SALDO DE LA REVALORIZACIÓN

La **especificación y condiciones** para la confección de este documento se muestran en el artículo 9.3, párrafo primero, de la Ley 16/2012, que dispone: «La actualización de valores 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 (28 de diciembre de 2012), o en los correspondientes libros registros a 31 de diciembre de 2012 en el caso de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que estén obligados por dicho impuesto a la llevanza de los mismos, siempre que no estén fiscalmente amortizados en su totalidad. A estos efectos, se tomarán, como mínimo, las amortizaciones que debieron realizarse con dicho carácter». Este párrafo, con la excepción relativa a los contribuyentes del IRPF, es reproducción casi literal del artículo 5.3 del Real Decreto-Ley 7/1996, que implantó la actualización de balances del citado año, lo cual pone de manifiesto la escasez de novedades aportadas por la nueva actualización.

Con independencia de tal reproducción, en el mencionado párrafo se echa en falta la existencia de un requisito que iba en la actualización de 1996 (art. 5.3 del RDL 7/1996), y en la mayoría de sus precedentes, que consistía en «el estado de uso y utilización» que se precisaba para que un elemento patrimonial fuese actualizable; pues bien, esta estipulación ha desaparecido de la Ley 16/2012, como condición *ex ante* o de cumplimiento previo a la posible actualización, no sé si por omisión voluntaria, olvido o carencia de preceptiva reglamentaria.

En efecto, comparativamente se produce la siguiente situación: el Real Decreto 2607/1996, de 20 de diciembre, artículo 3.1, imponía, para que los elementos patrimoniales pudieran ser actualizados, las condiciones de que «se encontrasen efectivamente en estado de uso y utilización y no hallarse fiscalmente amortizados»; de estas dos condiciones, en 2012 únicamente se mantiene la segunda, mientras la primera solo se recoge en el artículo 9.7, párrafo segundo, de la Ley 16/2012 como condición colateral *ex post*, al disponer: «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». Es decir, «el estado de uso y utilización» del elemento patrimonial actualizable nada más hay que considerarlo después de efectuada la actualización y no con anterioridad a esta, como acontecía en 1996.

En 1996, a la premisa relativa al «estado de uso y utilización» de los bienes a actualizar, se daba cumplimiento a través de lo dispuesto en el artículo 9.3, párrafo segundo, del Real Decreto 2607/1996, de 20 de diciembre, el cual precisaba: «El **nuevo valor resultante** de la actualización no podrá exceder del **valor de mercado** del elemento patrimonial actualizado,...»; evidentemente, esta cautela era consecuencia de la aplicación del **principio de prudencia valorativa** inserto en el artículo 31.1 c) de la Cuarta Directiva de la CEE.

La norma referente al «estado de uso y utilización» que, en principio, parecía tener gran relevancia tributaria, resultó ser una simple declaración doctrinal; por ello, operativamente, ha

sido de escasa utilidad. A la Inspección le era muy difícil por no decir imposible, pues habría tenido que recurrir a tasaciones periciales contradictorias para demostrar que el «estado de uso y utilización» de un bien llevaba aparejada la reducción del valor resultante de la aplicación de los coeficientes. Resulta obvio que la finalidad de la discusión Inspección/empresa eran, por parte de la Inspección reducir las futuras cuotas de amortización fiscalmente deducibles y, en su caso, incrementar el beneficio en la posible enajenación del bien regularizado. A estas cuestiones se oponían las empresas, afirmando que los coeficientes aplicados por ellas estaban en consonancia con el «estado de uso y aplicación» de los elementos patrimoniales actualizados.

Como el asunto no parecía tener una solución clara, más bien parecía presentar contornos espinosos, tanto la Administración como las sociedades decidieron eludirlo casi por completo y fueron escasos los contenciosos surgidos por diferencias en relación con el mismo; en cambio, las sociedades sí emplearon el repetido precepto para aplicar los coeficientes con elasticidad ajustada a sus intereses, teniendo en cuenta que aplicando el coeficiente 1 se producía la ficción contable de que se actualizaba el bien, pero el valor de este en contabilidad permanecía inalterado y, de aplicarse un coeficiente inferior a la unidad, no se provocaba revalorización sino devaluación en los registros contables.

Ha quedado dicho en líneas precedentes que **la prohibición** de actualizar elementos que se encontrasen fiscalmente amortizados está recogida tanto en la actualización de 1996 como en la de 2012, pero en la mayoría de las regularizaciones anteriores a 1996 se **permitió actualizar los elementos que «estuvieran efectivamente en uso el día de practicar la regularización»**. Resulta indudable que un bien puede estar **«perfectamente en uso»** aunque fiscal o contablemente se encuentre amortizado pero, a partir de esta consideración, se plantea la siguiente pregunta: ¿sobre qué valor neto contable se girará el correspondiente coeficiente teniendo en cuenta que los bienes, una vez que están totalmente amortizados, tienen un valor neto contable igual a cero o que tiende a cero, y si a cero se le afecta por un coeficiente el resultado de la afectación sigue siendo cero?

Ante esta cortapisa, las empresas que desearon hacer lucir en su contabilidad bienes totalmente amortizados, recurrieron al subterfugio de aflorar estos como si se tratara de elementos ocultos. Las discusiones entre las empresas y la Inspección por esta causa fueron muchas y bastantes las actas de disconformidad que se incoaron, aunque tengo el convencimiento de que, con la técnica de la afloración, se llevaron nuevamente a contabilidad gran cantidad de bienes que ya se encontraban totalmente amortizados.

En lo que hace referencia a la **regularización de amortizaciones ya contabilizadas**, la postura en la actualización de 2012 (Ley 16/2012, art. 9.3) y en la de 1996 (RD 2607/1996, art. 3.1), es la misma: impone en ambas dos condiciones; la primera, es que las amortizaciones ya registradas, y con anterioridad actualizadas, hubieran tenido en su momento naturaleza de «fiscalmente deducibles», y la segunda ordena la integración de las «amortizaciones mínimas», al disponer literalmente: «A estos efectos (balance a actualizar), se tomarán como mínimo, las amortizaciones que debieron realizarse con dicho carácter», lo que resultaba lógico y necesario para una correcta actualización de las cuentas del balance. La propia normativa reguladora del **cómputo de**

las amortizaciones mínimas en la actualización de balances nos pone de manifiesto las contradicciones en que a veces incurre la preceptiva tributaria. Se acaba de decir que el Real Decreto 2607/1996, artículo 3.1, imponía la obligación de computar tales amortizaciones; en cambio, la Ley 43/1995 no obligaba a la dotación de las mismas; ni siquiera las mencionaba. Por ello, fue preciso acudir al artículo 48 del Real Decreto 2631/1982 (Reglamento del IS), para tener «legalmente conceptuadas las amortizaciones mínimas» y poder determinar, en su caso, el importe a conmutar en la respectiva actualización.

En lo concerniente a las operaciones a cumplimentar como consecuencia de la actualización de referencia, el párrafo tercero del reiterado artículo 9.3 preceptúa: «Las operaciones de actualización se realizarán dentro del periodo comprendido entre la fecha de cierre del balance a que se refiere el párrafo primero de este apartado (28 de diciembre de 2012), y el día en que termine el plazo para su aprobación. 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».

Respecto al registro de las **plusvalías resultantes** de la reiterada operación, el párrafo segundo del tantas veces mentado artículo 9.3 estipula: «El importe de las revalorizaciones contables que resulten de las operaciones de actualización se llevará a la cuenta "reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre", que formará parte de los fondos propios. Tratándose de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que estén obligados a llevar los libros registros de su actividad económica, el importe de la revalorización contable deberá reflejarse en el libro registro de bienes de inversión».

5.4. DEL COEFICIENTE ÚNICO A LOS COEFICIENTES MÚLTIPLES. COEFICIENTE ESPECIAL EN 1983 PARA LAS TIERRAS DE LABOR

En el anterior epígrafe 3.4 han quedado reseñados los diversos sistemas recogidos por la doctrina contable para la determinación del valor actualizado de los elementos patrimoniales susceptibles de actualización. Desechada la tasación pericial individualizada por el elevado número de actuaciones que requeriría y el poco tiempo disponible para efectuarlas, se impone la necesidad de recurrir al sistema denominado de «índices o coeficientes».

Desde 1964 a 1983, en la generalidad de regularizaciones de balances autorizadas en España, se aplicó este último sistema y en el mismo se perfilaron las siguientes características:

- a) Los coeficientes multiplicadores eran únicos para toda clase de bienes.
- b) Tenían el carácter de topes máximos, pudiendo ser aplicados otros inferiores, sin que pudieran descender por debajo de la unidad.

- c) Como límite del valor regularizado operaba el valor real de mercado en el momento de efectuarse la regularización.
- d) El año 1942 fue el ejercicio base que servía de arranque para la confección de la escala, salvo la regularización de 1961, que se tomó el año 1940.

La Ley 9/1983, de 13 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 1983, artículo 32, autorizó una nueva actualización de balances y, junto con el Real Decreto 382/1984, que desarrolló la anterior, rompieron con la corriente histórica al introducir diversas modificaciones entre las que destacan:

- a) Sustituyeron el coeficiente multiplicador único aplicado para la actualización de los valores del inmovilizado material por una tabla de coeficientes descendientes a partir del año 1980, que fue el primero en incluirse en dicha tabla.
- b) Hasta 1983, se determinaba el coeficiente a aplicar en función del año en el que tuvo lugar la adquisición del bien actualizable; a partir de dicho año, se sustituyó este sistema por el de computar el valor contable que pudiera tener tal bien el 31 de diciembre de 1980 si el mismo había sido adquirido con anterioridad a esta fecha; si lo fue con posterioridad, se había que tomar la fecha de adquisición a efectos de aplicar los mencionados coeficientes.
- c) Se estableció una excepción bastante peculiar por los bienes a que afecta y por la técnica a emplear. En efecto, disponía el apartado d) del artículo 32: «cuando la actualización se refiera a tierras de labor y los valores que resulten de la aplicación del coeficiente sean inferiores al valor catastral establecido por la Administración, podrá utilizarse este valor a efectos de la actualización». Este precepto desvirtuaba notablemente el fin primordial que la teoría económica impone a la revalorización de balances: constituir fondos de amortización que permitan la reposición de los activos cuando estos lleguen al final de su vida útil. Las tierras de labor, por no depreciarse en los procesos productivos, no pueden ser objeto de amortizaciones que sean fiscalmente deducibles. Por esta causa, creo que para conseguir la reducción de las plusvalías gravables por el Impuesto sobre Sociedades en las posibles futuras enajenaciones de tierras de labor, no era preciso recurrir a la regularización de balances; bastaba, simplemente, una **indicación** específica para esta clase de bienes en función del año de su adquisición.

En cuanto al procedimiento para efectuar la actualización de las tierras de labor, se acaba de ver que se admitía, como alternativa a los coeficientes, el valor catastral establecido por la Administración, cuando este fuera superior al resultante de la aplicación de los índices. Esta norma era, en mi opinión, de **cumplimiento imposible** porque la Administración, en la Contribución Territorial Rústica, no tenía establecidos **valores catastrales**; lo que sí tenía fijado eran **rentas catastrales**. En defensa de la **imposibilidad legal** de aplicar **estas rentas como módulos** para determinar el **valor regularizado** de las tierras de labor se expusieron diversidad de argumentos, algunos muy sólidamente fundamentados, pero los mismos no se aceptaron porque la Administración tributaria ya había decidido admitir las mencionadas rentas como módulos para realizar valoraciones actualizadas.

La vía normativa que se siguió en su momento consistió en extrapolar las normas de valoración del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas [OM de 14 de enero de 1978, regla diez, apartado b)] a la actualización de valores, que constituye materia propia del Impuesto sobre Sociedades. Creo que, jurídicamente, esta extrapolación no era posible por las razones siguientes:

- a) La analogía está específicamente prohibida por la Ley General Tributaria, tanto por la Ley 230/1953, artículo 24, como por la Ley 58/2003, artículos 24, 12 y 14.
- b) El citado precepto, simple orden ministerial, que fue dictado para reglamentar exclusivamente el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, no puede extenderse a las personas jurídicas, en las que ni siquiera existe gravamen sobre su patrimonio.
- c) En el Impuesto sobre el Patrimonio, el valor resultante ha de calcularse en función de la base imponible de la cuota fija de la Contribución Rústica del periodo que se devengue el impuesto, en cambio, en la actualización de valores no se devenga ningún impuesto.

Pese a la existencia de los anteriores reparos y de algunos más que podrían mencionarse, se impuso la aplicación de OM citada, lo cual significó un importante quebranto para los intereses del Tesoro, en especial los relacionados con las enajenaciones de grandes fincas que, en aquellos momentos, eran las que arrojaban un mayor índice de especulación porque, evidentemente, con el apoyo de este precepto, se permitió revalorizar en gran cuantía, con exención del Impuesto sobre Sociedades, las fincas próximas a las ciudades y, como consecuencia, reducir las plusvalías a gravar cuando, más o menos próximamente, se transfirieran.

En las actualizaciones posteriores a 1983, las de 1996 y 2012, no se ha autorizado, ni siquiera se ha citado, el referido sistema de revalorización especial de las tierras de labor; en cambio, se ha mantenido el sistema de pluralidad de coeficientes recogidos en su correspondiente escala que se inició en 1983.

5.5. TABLA DE COEFICIENTES DE LA VIGENTE ACTUALIZACIÓN: REGLAS PARA SU APLICACIÓN

Dispone el artículo 9.5 de la Ley 16/2012: «Las operaciones de actualización se practicarán aplicando los siguientes coeficientes»; seguidamente, inserta una tabla con los mismos y cuyo primer peldaño reserva para el índice 2,2946, que correlaciona con elementos patrimoniales existentes en la empresa con anterioridad a 1 de enero de 1984, situando en último lugar de dicha tabla a los ejercicios 2011 y 2012, que afecta con los coeficientes 1,0100 y 1,0000 respectivamente.

En la mencionada tabla puede verse que, al igual que sucedió en las actualizaciones de 1983 y 1996, los coeficientes enlazan con la regularización precedente, y no se publican los coeficientes

que pudieran corresponder a los años que las han precedido. Las sociedades que en los referidos años, y en las regularizaciones autorizadas en ejercicios anteriores a los mismos, no hubieran realizado la actualización de sus valores contables, han perdido el derecho a efectuarla. Para la vigente actualización, los valores actualizables son los recogidos en el balance de 1984, con independencia de que se hayan o no revaluado en este año y en todas las actualizaciones que lo antecedieron.

Tras la referida tabla, seguidamente, en el mismo artículo 9.5 se establece: «Los coeficientes se aplicarán de la siguiente manera: a) Sobre el precio de adquisición o coste de producción, atendiendo al año de adquisición o producción del elemento patrimonial. El coeficiente aplicable a las mejoras será el correspondiente al año en que se hubiesen realizado. b) Sobre las amortizaciones contables correspondientes al precio de adquisición o coste de producción que fueron fiscalmente deducibles, atendiendo al año en que se realizaron». Estas normas son reproducción literal de otras similares que iban insertas en la actualización de 1996 [RDL 7/1996, art. 5.6 a) y b)], lo que prueba, una vez más, la vinculación operacional y normativa entre las actualizaciones de 1996 y 2012.

Sobre la posible incidencia, positiva o negativa, que el PGC pudiera tener en la vigente actualización, no se dice nada, ni siquiera se le cita o menciona en ninguno de los doce apartados de que consta el reiterado artículo 9 de la Ley 16/2012. En cambio, en la actualización de 1996, el Real Decreto-Ley 7/1996, artículo 5.6, reproducía los apartados a) y b) que se han inscrito en el párrafo que antecede y el Real Decreto 2607/1996, artículo 6.4 a), tras reiterar los mismos apartados, añadía el siguiente inciso: «A estos efectos no será de aplicación lo previsto en la disposición transitoria primera del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad».

Por su parte, dicha disposición transitoria precisaba: «Las valoraciones de los distintos elementos patrimoniales, conforme a los principios y normas vigentes en el último ejercicio cerrado antes de la entrada en vigor de la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea, en materia de sociedades, se considerarán equivalentes al precio de adquisición, a los efectos previstos en la citada Ley». Con este precepto se pretendía establecer la equivalencia entre los costes de adquisición o de producción y los resultantes en cuentas de la aplicación de las normas emanadas de las Directivas de la Comunidad Económica Europea; la Ley 16/2012, por medio del inciso repetido en el párrafo precedente, lo que hace es prohibir la puesta en práctica de tal equivalencia en la vigente actualización.

Ha quedado dicho en líneas que anteceden que en el articulado de la Ley 16/2012, en contraste con anteriores actualizaciones, no se citaba, ni siquiera se mencionaba al PGC; sobre esta cuestión, únicamente puedo decir que desconozco las causas de tal ausencia. Pensando con lógica, lo normal es deducir que puede obedecer a cualquier de los tres siguientes motivos: omisión voluntaria, olvido y, por último, carencia de soporte normativo por la supresión del desarrollo reglamentario, que era habitual en anteriores actualizaciones de valores. Con independencia de la razón que haya podido motivar la referida ausencia, la misma, en mi opinión, resulta notoriamente sorprendente, habida cuenta del elevado grado de intromisión que el ICAC ha conseguido en los últimos tiempos en cuestiones completamente fiscales cuya competencia debería corresponder en exclusiva a la Dirección General de Tributos (DGT).

Después de tener redactado el anterior párrafo, descubro que el «ICAC, en su consulta n.º 5, publicada en el BOICAC n.º 92, diciembre 2012», se «ha pronunciado sobre la nueva actualización de balances». Este «**pronunciamento**» consiste en una nota de texto deslavazado, escrita con cierto desorden, en la que estipula «que la actualización que apruebe el órgano competente surtirá efectos **retroactivos**, contables y fiscales, sin solución de continuidad, **a partir del 1 de enero de 2013**». En relación con el artículo 9 de la Ley 16/2012, realiza algunas consideraciones de naturaleza contable relativas «al primer balance cerrado al que debe afectar la actualización», «a las cuentas anuales del ejercicio 2013», «al gravamen único», «a la compatibilidad de la nueva actualización con el criterio de valoración por el coste histórico» y a «las cuentas anuales consolidadas».

A su vez, la DGT, en respuesta a una consulta de fecha 8 de febrero de 2013, formulada por la «dominante de un grupo de empresas que tributa en régimen de consolidación fiscal», en la que hace alusión a «si el balance resultante de la actualización es el balance integrante de las cuentas anuales a que se refieren los artículos 34.1 y 35 del Código de Comercio» y «si el gravamen único debe ingresarse en la fecha de presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades del periodo impositivo 2012». A esta pregunta responde la citada DGT que «la entidad consultante y sus entidades dependientes..., **deberán elaborar un balance de actualización ad hoc, específico y distinto**, por tanto, del correspondiente a las cuentas anuales del ejercicio 2012». Respecto al ingreso del gravamen único, la referida DGT puntualiza que: «El gravamen único se devengará con ocasión de la aprobación del balance ad hoc por parte del órgano competente, y **deberá autoliquidarse e ingresarse conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012**, al tratarse de un balance cerrado a 31 de diciembre de 2012, tal y como establece el apartado 8 del artículo 9 de la Ley 16/2012.»

Retornando de nuevo a la tabla de coeficientes, el antedicho artículo 9.5 estipula que: «Los coeficientes se aplicarán de la siguiente manera»: «a) Sobre el precio de adquisición o coste de producción, atendiendo al año de adquisición o producción del elemento patrimonial. El coeficiente aplicable a las mejoras será el correspondiente al año en que se hubiesen realizado». «b) Sobre las amortizaciones contables correspondientes al precio de adquisición o coste de producción que fueron fiscalmente deducibles, atendiendo al año en que se realizaron». Una vez más, las reglas que anteceden entrecomilladas constituyen reiteración textual de lo dispuesto en el artículo 5.6 del Real Decreto-Ley 7/1996; vemos que se mantiene, por tanto, el criterio de emplear «el precio de adquisición o coste de producción» como módulo determinante en la aplicación de los coeficientes, desechándose «el valor contable» como tal módulo, aunque anteriormente se hubiera dispuesto su uso en la actualización de 1983.

5.6. LAS AMORTIZACIONES MÍNIMAS. SUPRESIÓN DEL DERECHO A ACTUALIZAR LOS INCREMENTOS PATRIMONIALES DERIVADOS DE LA ACTUALIZACIÓN DE 1996

Respecto a las amortizaciones mínimas, el reiterado artículo 9.5 reproduce, casi por completo, el artículo 5.6 b) del Real Decreto-Ley 7/1996, aunque omite el último inciso de este que estipula-

ba: «No obstante, se tomarán, como mínimo, las amortizaciones que debieron realizarse con este carácter», lo cual, por otra parte, ya está incluido en artículo 9.3, último inciso del primer párrafo, de la Ley 16/2012. En lo concerniente a dichas amortizaciones me remito a lo dicho en el precedente epígrafe 5.3 de este trabajo, sin que considere necesarias otras ampliaciones o precisiones.

En lo que respecta al empleo de los coeficientes, el penúltimo párrafo del repetidamente citado artículo 9.5 incluye la siguiente norma: «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».

Desconozco los motivos por los cuales el legislador de 2012 castiga a las empresas que actualizaron en 1996 con la supresión del derecho a reevaluar los incrementos de patrimonio que contabilizaron en este último año por el hecho de acudir a la actualización autorizada en tal ejercicio, sin que en los articulados del Real Decreto-Ley 7/1996 y del Real Decreto 2607/1996 se previese la posibilidad de cercenar en el futuro, en todo o en parte, los beneficios fiscales que el acogimiento a dicha actualización les reportó.

El Real Decreto 2607/1996, artículo 3, estipulaba: «1. La actualización de valores se practicará respecto de los elementos patrimoniales susceptibles de actualización que figuren en el balance integrante de las cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio que se cierre con posterioridad al día 9 de junio de 1996, ...» y ni en este, ni en ninguno de los cuatro apartados que componen dicho artículo, se hace mención alguna al referido cercenamiento, y tampoco se efectúa alusión, ni siquiera indicación al mismo (ya se ha dicho) en toda la preceptiva reguladora de la actualización de 1996. Sin embargo, y pese a carecer de soporte legal en que apoyarse, el artículo 9.5 de la Ley 16/2012 **excluye del cómputo de los valores actualizables** a los incrementos valorativos habidos en los **elementos patrimoniales y en las amortizaciones correspondientes** que hayan sido consecuencia de la actualización de 1996.

Esta anomalía, ¿por qué? Insisto en manifestar mi desconocimiento de cualquier norma concreta que ratifique la citada amputación, pero intuyo que debe venir motivada por razones de recaudación tributaria; no conmutar los incrementos de valor provocados por la actualización de 1996 determina menores cuotas de amortización fiscalmente deducibles y, en caso de enajenación de elementos patrimoniales actualizados en dicho año, mayor beneficio tributable por el Impuesto sobre Sociedades.

En mi opinión, la **prohibición de actualizar los incrementos** de patrimonio y de las amortizaciones nacidos de la actualización de 1996 es un **precepto inconstitucional** y creo que, si las empresas lo recurrieran, el Tribunal Constitucional no tendría más remedio que darles la razón. Tales incrementos nacidos en 1996, una vez que fueron aceptados por la Administración tributaria, se mueven en igualdad de condiciones contables y fiscales que los restantes elementos patrimoniales del balance, con los mismos derechos, obligaciones y limitaciones que puedan afectar a estos y, por tanto, procede otorgarles el mismo tratamiento «actualizador» que se dispense a

dichos elementos; recortar los mencionados derechos, sin el apoyo específico de una ley que lo autorice, supone un notorio quebrantamiento del Real Decreto-Ley 7/1996.

Igualmente, el último párrafo del artículo 9.5 de la Ley 16/2012 exceptúa de la posible actualización a «las entidades de crédito y aseguradoras», por las revalorizaciones de los inmuebles que sean consecuencia, **en las entidades de crédito**, de la primera aplicación de la Circular 4/2004, de 22 de diciembre, y **en las entidades aseguradoras**, del Real Decreto 1317/2008, de 24 de julio, por el que se aprobó el Plan de contabilidad de estas últimas entidades.

5.7. ¿QUÉ FUNCIÓN ASIGNA LA LEY 16/2012, AL ARTÍCULO 15.9 B), DEL REAL DECRETO LEGISLATIVO 4/2004?

Históricamente, la primera norma que reguló la aplicación del coeficiente-índice corrector, objeto de exposición y análisis en algunos de los párrafos que siguen a continuación, fue el artículo 15.11, de la Ley 43/1995, al cual se le asignó como función la de «integrar en la base imponible las rentas positivas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado material que tengan la naturaleza de bienes inmuebles». En el vigente Real Decreto Legislativo 4/2004, TRLIS, el referido índice está reproducido en el artículo 15.9, con la misma función que se acaba de exponer.

La Ley 16/2012, sin mencionar en ninguna parte de su articulado al artículo 15.9 b) Real Decreto Legislativo 4/2004, establece en el artículo 9.6: «La diferencia entre las cantidades determinadas por aplicación de lo establecido en el apartado anterior (valor de los elementos patrimoniales ya actualizados menos el importe de las amortizaciones acumuladas, también actualizadas) se minorará en el importe del valor neto anterior del elemento patrimonial y al resultado se aplicará, en cuanto proceda, un coeficiente que vendrá determinado por: 1.º En el numerador: el patrimonio neto. 2.º En el denominador: el patrimonio neto más pasivo total menos los derechos de crédito y la tesorería». Es decir, dicho coeficiente se calculará mediante el cómputo de las partidas que se citan en la aplicación de la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{Patrimonio neto}}{\text{Patrimonio neto} + \text{pasivo total} - \text{derechos de crédito y tesorería}}$$

Añadiendo, como precepto complementario, lo siguiente: «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.»

Los anteriores párrafos entrecomillados, así como la fórmula acabada de inscribirse, son transcripción prácticamente literal del artículo 15.9 b), del Real Decreto Legislativo 4/2004 (TRLIS).

Por su parte, el artículo 9.6 de la Ley 16/2012 completa y finaliza los reproducidos párrafos con las siguientes reglas de naturaleza operativa: «Para determinar el valor anterior del elemento patrimonial actualizado se tomarán los valores que hayan sido considerados a los efectos de aplicar los coeficientes de actualización a que se refiere este apartado, incluidas las amortizaciones. El coeficiente a que se refiere este apartado no será de aplicación a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». Sin embargo, y pese a esta transposición normativa, reitero que en la Ley 16/2012 no se menciona el citado artículo 15.9 b), del Real Decreto Legislativo 4/2004, ni se hace referencia específica al posible objeto de su «teórica» inclusión en dicha ley.

Revisando la historia tributaria, vemos que la actualización de 1996 restableció, de manera un tanto atípica, la antigua vinculación de la financiación ajena con la regularización de balances; digo de manera un tanto atípica por el proceso que estructuró la normativa legal aplicable para retomar a la citada «vinculación». En efecto, sobre el particular dispuso, en el Real Decreto-Ley 7/1996, artículo 5.6, que: «... se podrán tomar en consideración las circunstancias relativas a la forma de financiación de las empresas y profesionales, sea a través de los propios coeficientes contenidos en la misma o mediante un coeficiente específico, así como las circunstancias derivadas de las actividades que realizan dichos empresarios o profesionales». Esta norma (ya se ha dicho en el precedente epígrafe 3.5 de este trabajo), considerada en sí misma, resultaba «indeterminista y ambigua»; pienso que era mera declaración de intenciones, donde parece que ni siquiera las intenciones estaban claras, puesto que se decía que «... **se podrán tomar en consideración...**» y no «... se tomarán en consideración...» que hubiera sido la redacción más lógica.

La imprecisión acabada de reseñar fue corregida por vía reglamentaria al establecer el artículo 8 del Real Decreto 2607/1996 dos procedimientos o métodos (el contribuyente podía elegir el empleo de cualquiera de ellos) para la determinación de la incidencia de la «financiación ajena» en el valor «post actualización»; una vez elegido el método en cuestión, el sujeto pasivo había de aplicarlo a la totalidad de los elementos patrimoniales susceptibles de ser actualizados. De tales métodos, uno era de carácter general, de aplicación muy simple e independiente del volumen de financiación ajena; consistía en «reducir en un 40 por 100 el incremento del valor de los elementos patrimoniales actualizados y el de los fondos de amortización correspondientes».

El otro procedimiento, de aplicación en el caso de que el contribuyente no considerase conveniente el empleo de método ordinario acabado de reseñar, sopesaba a través de un índice la referida financiación [RD 2607/1996, art. 8.1 b)], disponiendo para el cálculo de tal índice lo siguiente: «b) Reducir el incremento del valor de los elementos patrimoniales actualizados y el de las amortizaciones correspondientes en el porcentaje resultante de restar de 100 el resultado de multiplicar por 100 el coeficiente determinado de la siguiente manera: 1.º En el numerador: Los fondos propios. 2.º En el denominador: El pasivo total menos los derechos de crédito y la tesorería». Por tanto, la fórmula para cuantificar el coeficiente-índice de financiación ajena, bastante parecido al anteriormente reproducido del artículo 15.9 b), del TRLIS, era:

Fondos propios

Pasivo total – derechos de crédito y tesorería

El párrafo siguiente del citado artículo 15.9 c), relativo a «las magnitudes determinantes del coeficiente» es transcripción literal de otro del citado TRLIS, reproducido en líneas que anteceden; al mismo me remito, sin que crea necesario copiarlo nuevamente.

La precedente manera de determinar la financiación ajena es el «complemento a cien» del índice que se reseñaba en la Ley 43/1995, artículo 15.11, con objeto «de integrar en la base imponible las rentas positivas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado material que tengan la naturaleza de bienes inmuebles». En el vigente Real Decreto Legislativo 4/2004, TRLIS, el referido índice está **reproducido** en el artículo 15.9, con la misma finalidad que se recogía en la Ley 43/1995. En el orden práctico, la utilización del reiterado procedimiento b) tenía un límite que estaba fijado en el 40% del incremento generado por la actualización, pues de superarse este, las empresas deberían emplear el procedimiento a).

Evidentemente, la aplicación del tantas veces mentado procedimiento b) llevaba y lleva consigo cálculos numéricos bastante laboriosos que, en ocasiones, determinaron que las sociedades decidieran no actualizar y, si lo hicieron, fue empleando el procedimiento a). Del texto del mencionado procedimiento b) se deduce que su utilización entraña: el cálculo de los índices de financiación ajena de los elementos actualizados y de sus correspondientes amortizaciones en todos y cada uno de los ejercicios transcurridos desde la adquisición de cada elemento, e igualmente calcular, también año a año, la reducción provocada por la incidencia de la financiación ajena.

Retornando al examen de Real Decreto 2607/1996, se detecta que el mismo dedica el artículo 11 a lo que llama «amortización de los elementos patrimoniales actualizados», dedicando el primero de sus apartados a lo que designa como «valor previo a la actualización de dichos elementos» y el segundo a lo que denomina «amortización incremento neto de valor resultante de esa actualización». Sobre el primero precisa el artículo 11.1: «El valor de los elementos patrimoniales previo a la realización de las operaciones de actualización se amortizará, a efectos fiscales, de la manera en que se venía haciendo con anterioridad a la actualización». Por tanto, la amortización de los citados valores previos habría de efectuarse por el sistema tradicional que se venía empleando con anterioridad a la actualización.

En cuanto al segundo de dichos apartados, concreta el artículo 11.2: «El incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización se amortizará en los periodos impositivos que resten por completar la vida útil de los elementos patrimoniales actualizados. A estos efectos, será deducible en cada uno de los periodos impositivos referidos el resultado de aplicar al incremento neto de valor el porcentaje resultante de dividir la amortización contable 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 con anterioridad a la realización de las operaciones de actualización, excluido, en su caso, el valor correspondiente al suelo». Aunque el citado artículo 11.2 no hacía ninguna referencia al posible empleo del artículo 1.7 del Real Decreto 1777/2004, parecía claro que el texto del precepto reproducido en este mismo párrafo llevaba a la utilización del citado artículo 1.7, y esta ha sido la interpretación que se dio a la cuestión. Así pues, la fórmula por la que se optó para calcular «el incremento neto de valor» fue:

Amortización contable anual sobre el valor anterior del elemento

Valor contable del elemento con anterioridad a la actualización

En el inicio del presente epígrafe se ha reseñado lo que dispone el artículo 9.6 de la Ley 16/2012, a efectos de la fórmula para el cálculo del coeficiente-índice a emplear en la determinación del «valor post actualización» del elemento patrimonial actualizable; también, en el párrafo que antecede, se ha indicado que la citada fórmula se incluyó por primera vez en la Ley 43/1995, artículo 15.11, con objeto de «regular la integración en la base imponible del IS de las rentas positivas obtenidas en la transmisión de inmuebles». Después, con ocasión de la actualización de balances de 1996, el Real Decreto 2607/1996, artículo 8.1, lo incorporó a su articulado con la finalidad de determinar la «**incidencia de la "financiación ajena"** en el valor de los elementos actualizables después de que estos hayan sido actualizados, pero no realizó mención alguna relativa a su posible empleo en la actualización de bienes inmuebles; e igualmente, el mencionado real decreto, artículo 11.2, recurrió a la utilización de la reiterada fórmula para fijar «el valor de los elementos patrimoniales previo a la actualización».

Así pues vemos que, históricamente, al coeficiente-índice de referencia se le han asignado las funciones de «regular la integración en la base imponible del IS de las rentas positivas obtenidas en la transmisión de inmuebles» (art. 15.11 de la Ley 43/1995), incidencia de la «financiación ajena» en el valor de los elementos actualizables después de que estos fueran actualizados (art. 8.1 del RD 2607/1996), y fijar «el valor de los elementos patrimoniales previo a la actualización» (art. 11.2 del RD 2607/1996); pero... ¿en la actualización de 2012 qué misión se le confiere? La respuesta a esta pregunta no aparece clara, sino más bien confusa, a la vista de la dispuesto en los apartados 5, 6 y 7 del artículo 9 de la tantas veces mentada Ley 16/2012 concatenado con la ausencia en esta ley de mención y de asignación de cometido o cometidos del reiterado artículo 15.9 del TRLIS.

En efecto, inicialmente el artículo 9.5 determina: «Los coeficientes se aplicarán de la siguiente manera: a) Sobre el precio de adquisición o coste de producción, atendiendo al año de adquisición o producción del elemento patrimonial. El coeficiente aplicable a las mejoras será el correspondiente al año en que se hubiesen realizado. b) Sobre las amortizaciones contables correspondientes al precio de adquisición o coste de producción que fueron fiscalmente deducibles, atendiendo al año en que se realizaron», y no dice más. Seguidamente, el artículo 9.6, como enlace y continuación con el precepto anteriormente reproducido, precisa: «6. La diferencia entre las cantidades determinadas por aplicación de lo establecido en el apartado anterior se minorará en el importe del valor neto anterior del elemento patrimonial y al resultado se aplicará, en cuanto proceda, un coeficiente que vendrá determinado por: 1.º En el numerador: el patrimonio neto. 2.º En el denominador: el patrimonio neto más pasivo total menos los derechos de crédito y la tesorería». En todas las anteriores reglas se vislumbra, aunque no se mencione, el necesario empleo del tantas veces citado artículo 15.9.

Y como, por otra parte, el artículo 9.2, inciso primero, dispone que: «serán actualizables los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias situados tanto en España

como en el extranjero», entiendo que resulta procedente aplicar en la actualización de 2012 el coeficiente-índice corrector regulado en el artículo 15.9 del TRLIS y en artículo 1.7 del Real Decreto 1777/2004. Tras esta aceptación, se plantea la disyuntiva de dilucidar cuándo debe ser empleado dicho coeficiente-índice: ¿con todos los elementos patrimoniales susceptibles de reevaluación o únicamente con los elementos patrimoniales del inmovilizado material que tengan la naturaleza de bienes inmuebles? De la literalidad de los apartados 5 y 6 del artículo 9, al no hacerse en ellos ninguna referencia a la utilización del ya explicitado procedimiento b), parece desprenderse que su aplicación será obligatoria para todos los elementos que sean objeto de actualización; sin embargo, con este posicionamiento no están de acuerdo parte de la doctrina tributaria y algunos tratadistas, los cuales fundamentan su disconformidad en la tradición histórica (año 1995), que limitó la aplicación de mencionado coeficiente-índice a la transmisión de inmuebles, sin extenderla al resto de los bienes del patrimonio empresarial.

6. PROCESO TÉCNICO DE LA REEVALUACIÓN Y DETERMINACIÓN DEL INCREMENTO RESULTANTE. LA CUENTA

Las cuestiones que se desarrollan a continuación están expuestas en los apartados 5, 6 y 7 del tantas veces mentado artículo 9 de la Ley 16/2012. En el precedente epígrafe 5.6 de este trabajo se ha reproducido el penúltimo párrafo del apartado 5 de dicho artículo 9; a lo dicho allí sobre «la supresión del derecho a reevaluar los incrementos de patrimonio contabilizados en 1996 por el hecho de haber actualizado sus balances en este ejercicio» me remito, sin que considere precisas otras adiciones o esclarecimientos.

6.1. PROCESO TÉCNICO DE LA REEVALUACIÓN Y TRATAMIENTO DEL INCREMENTO RESULTANTE

Por su parte, en el penúltimo párrafo del apartado 6 del tantas veces mentado artículo 9, tras detallar los datos que corresponde computar para el cálculo del coeficiente-índice de referencia, establece: «Para determinar el valor anterior (al inicio del proceso de actualización) del elemento patrimonial actualizado se tomarán los valores que hayan sido considerados a los efectos de aplicar los coeficientes de actualización a que se refiere este apartado, incluidas las amortizaciones», añadiendo en el primer inciso, primer párrafo del apartado 7: «El importe que resulte de las operaciones descritas en el apartado anterior (valores patrimoniales post actualización) se minorará en el incremento neto de valor derivado de las operaciones de actualización previstas en el Real Decreto-Ley 7/1996 (en el anterior epígrafe 5.6 de este trabajo ya han quedado expuestas las razones por las cuales el autor considera inconstitucional esta norma), siendo la diferencia positiva así determinada el importe de la depreciación monetaria o incremento neto de valor del elemento patrimonial actualizado».

Así pues, las fases de la tramitación que lleva a fijar del valor en cuentas de los elementos patrimoniales actualizados y de sus correspondientes amortizaciones son las siguientes:

- Determinación del valor anterior al inicio del proceso de actualización de los elementos patrimoniales a actualizar y de sus correspondientes amortizaciones.
- Cálculo del valor «post actualización» de dichos elementos y amortizaciones.
- Minoración del incremento patrimonial derivado del acogimiento a la actualización de 1996 (**recuerdo lo dicho sobre la citada minoración en el precedente epígrafe 5.6 de este artículo; a ello nuevamente me remito**).
- Precisión del incremento neto de reevaluación mediante el cálculo de la diferencia entre el valor actualizado y el valor anterior a la actualización.

En el anterior epígrafe 5.7 de este trabajo se han expuesto las dudas que suscita el posible empleo, en la presente actualización, del artículo 15.9 del Real Decreto Legislativo 4/2004, TRLIS, ignorado por completo en todo el articulado de la Ley 16/2012, pues en ninguna parte de la misma se hace mención a dicho artículo 15.9, ni a sus posibles funciones o cometidos en la vigente reevaluación. Únicamente, en el artículo 9.2 de la citada ley, de manera un tanto tangencial, se dice que: «Serán actualizables... y las inversiones inmobiliarias situadas tanto en España como en el extranjero»; este inciso les sirve de apoyo a algunos tratadistas para sostener que el mismo determina, a su vez, la utilización del mentado artículo 15.9 del TRLIS, para regular la actualización de las «inversiones inmobiliarias», mientras que no afecta al resto de los elementos patrimoniales, los cuales se han de actualizar usando el «sistema general», lo que excluye para estos últimos el manejo del coeficiente-índice calculado con la fórmula reseñada en el apartado 6 del artículo 9 de la reiterada Ley 16/2012. En mi opinión, esta interpretación al estar fundada en anteriores experiencias actualizadoras y no arrancar de norma específica concreta inserta en la vigente Ley de Actualización resulta bastante discutible.

Téngase en cuenta –también se ha dicho en el precedente epígrafe 5.7– que, en el orden legislativo, la utilización del reiterado artículo 15.9 ha sido para dos fines claramente definidos, escuetos y puntualizados, como son: «integrar en la base imponible del IS las rentas positivas obtenidas en la transmisión de inmuebles» (art. 15.9 del TRLIS), o «determinar la incidencia de la financiación ajena en el valor post actualización de los elementos patrimoniales actualizables» (art. 8.2 del RD 2607/1996). A la vista de estos objetivos, entiendo que resulta difícilmente conciliable con los mismos la pluralidad de cometidos que lleva consigo la actualización de balances de 2012, razón por la cual he afirmado en el párrafo inmediato anterior al presente que la pretendida aplicación de lo que hemos denominado procedimiento b) para el cálculo del valor «neto post actualización» sea bastante discutible, ya que parece responder más a una interpretación «voluntarista» que a la de dar cumplimiento a un precepto legal.

6.2. PRECEPTIVA ESTRUCTURAL: EVALUACIÓN LIMITADA AL «VALOR DE MERCADO» Y OMISIÓN DE REFERENCIA AL «ESTADO DE USO Y APLICACIÓN»

El antepenúltimo párrafo del artículo 9.7, tras «estructurar las fases de la tramitación» que se han reseñado en líneas precedentes, impone la condición, ya expuesta y comentada en el anterior

epígrafe 5.3, que seguidamente se reitera: «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», agregando a continuación, en el último inciso, párrafo primero, del citado artículo 9.7 «Dicho importe (valores patrimoniales post actualización 2012 menos incrementos patrimoniales de la actualización de 1996) 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».

La **limitación a su valor de mercado**, de la valoración contable que pueda alcanzar el elemento patrimonial actualizado, es norma contable de general aceptación cualquiera que sea el criterio valorativo empleado, aunque, en el orden operativo, constituya una simple declaración retórica, con escaso valor operativo porque da lugar a preguntas tales como ¿qué debe entenderse por valor de mercado?, ¿precio mayorista? De hecho se dan distintos según el fabricante, almacenista importador, la clase de cliente, el volumen de pedidos, zonas geográficas, descuentos y formas de pago, etc., ¿precio minorista?, cada tienda o establecimiento pone el precio que cree conveniente a sus distintos productos y, además, sucede cada vez con más frecuencia que una misma empresa pone precios distintos al mismo producto según los barrios y ciudades donde se ubican sus locales comerciales de venta. El entrecruzamiento de todas estas variables y de algunas más que podrían aducirse hace que la «fórmula valor de mercado» goce, con el paso del tiempo, cada vez de menor aceptación. Respecto a la condición relativa al «estado de uso y utilización» de los elementos actualizables, entiendo que los aspectos que pueden afectar a tal condición han quedado suficientemente analizados en citado epígrafe 3.5; por ello, no considero necesario incluir otras explicaciones relativas a la misma.

Además de las anteriores estipulaciones, el reiterado artículo 9.7 desarrolla el requisito relativo a la «determinación del valor anterior (a la actualización) del elemento patrimonial actualizado», disponiendo al efecto: «Para determinar el valor anterior del elemento patrimonial actualizado (véase epígrafe 5.7) se tomarán los valores que hayan sido considerados a los efectos de aplicar los coeficientes de actualización a que se refiere este apartado, incluidas las amortizaciones». El cómputo de tenencia en cuentas (**el ejercicio al que corresponde el balance actualizado y en los cinco ejercicios anteriores**), de cada elemento patrimonial actualizable resulta reproducción de lo dispuesto en el artículo 8 del Real Decreto 2607/1996, lo cual pone de manifiesto, una vez más, lo que reiteradamente se viene afirmando sobre el seguimiento por parte de la actualización de 2012 de la normativa dictada para la actualización de 1996.

6.3. ADECUACIÓN LEGAL DE LAS MINUSVALÍAS. PROHIBICIÓN DE SALDO DEUDOR EN LA CUENTA Y EN LOS ELEMENTOS ACTUALIZADOS

Como detalle anecdótico, afirmo que al igual que me sucedió con el Real Decreto-Ley 7/1996 y con el Real Decreto 2607/1996, me ha causado gran extrañeza la omisión, la «no exis-

tencia» en la Ley 16/2012 de la palabra «minusvalía» ni cualquier otra que, en la terminología económica, pudiera considerarse sinónimo de ella como pudieran ser desvalorización o devaluación. En cuanto a mi información llega, el único atisbo en relación con el empleo del citado vocablo en las actualizaciones de 1996 y 2012 se encuentra, respectivamente, en el artículo 9.4 del Real Decreto 2607/1996, y en el artículo 9.7 de la Ley 16/2012, en los cuales, con una similar redacción, se estipulaba y se estipula: «El saldo de la cuenta "Reserva de revalorización Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio", (o "Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre",) no podrá tener carácter deudor, ni con relación al conjunto de las operaciones de actualización ni con relación a la actualización de algún elemento patrimonial».

En todas las regularizaciones y actualizaciones, habidas en España con anterioridad a 1996, se ha permitido que las minusvalías existentes en los bienes regularizados se hayan cargado a la cuenta; así por ejemplo en la actualización de 1983, el artículo 32, tres, de la Ley 9/1983, establecía: «La Cuenta, una vez comprobada y aceptada por la Administración, podrá destinarse a la ampliación de capital en los plazos y condiciones que reglamentariamente se establezcan. Si el saldo fuera deudor y no existieran saldos acreedores procedentes de actualizaciones legales anteriores que permitan su compensación, podrá abonarse total o parcialmente a la cuenta de Pérdidas y Ganancias del ejercicio en el que la comprobación se realice o amortizarse en los cinco siguientes». Con toda evidencia, resulta que con la aplicación de la norma reproducida en párrafo inmediato anterior, ha quedado anulada la posibilidad de deducir del saldo de la cuenta cualquier «minusvalía», ni siquiera en el caso de que el saldo final de la misma fuera acreedor.

Me parece bastante desacertada la referida anulación, pues entiendo que la misma **va a contrarcorriente** con la **tendencia internacional**, la cual, en términos generales, acepta la deducción de las reiteradas minusvalías; **rompe con la tradición** histórica española, la cual, en ninguna regularización anterior, ha vedado la eliminación de dicha partida; **quebranta el fin primordial** de la actualización que consiste en conseguir que los elementos actualizados aparezcan en contabilidad por sus «**valores reales**», e indirectamente, **supedita normativa específicamente fiscal** (la actualización de balances lo es) a reglas ajenas al Derecho tributario, como sucede con el artículo 39 del Código de Comercio, «en cuanto obliga a practicar correcciones valorativas de las depreciaciones de los bienes, cuando estas tienen el carácter de fijas, mediante la dotación de la correspondiente provisión».

6.4. LAS AMORTIZACIONES POST ACTUALIZACIÓN

En la actualización de 2012, la regulación de lo relativo a las amortizaciones post actualización guarda gran parecido con lo establecido para la misma cuestión en la actualización de 1996; en efecto, dispone el artículo 9.7, último párrafo, de la Ley 16/2012: «El incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización 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», y este precepto resulta coincidente con el artículo 11.2, primer inciso, del Real Decreto 2607/1996. Por tanto, el cálculo del importe de dichas amortizaciones se habrá de hacer a través de un procedimiento sui generis consistente en que la correspondiente cuota ha de constar de dos partes, de «dos subcuotas», una calculada sobre los valores previos a la actualización y otra determinada sobre el incremento neto consecuencia de la misma. Por consiguiente, las magnitudes a considerar en el referido cálculo son:

- a) **Valores anteriores del elemento patrimonial a amortizar** (art. 9.6, penúltimo párrafo). Serán los relativos al precio de adquisición o coste de producción, atendiendo al año de adquisición o producción de los mismos [art. 9.5 a)], tomándose los valores que hayan sido considerados a los efectos de aplicar los coeficientes de actualización (art. 9.6, penúltimo párrafo), y teniendo en cuenta que 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 fuera menor, a elección del sujeto pasivo o contribuyente (art. 9.6, 2.º, párrafo segundo).
- b) **Amortización del incremento patrimonial neto**. Se efectuará a «partir del primer periodo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015, durante aquellos que resten para completar la vida útil del elemento patrimonial, ...» (art. 9.7, último párrafo). **(Reitero que en todo el texto de la Ley 16/2012 no se hace mención al posible empleo de algún artículo o artículos del RDLeg. 4/2004, TRLIS, ni al reglamento de este, RD 1777/2004).**

Algunos autores, ante la norma citada, tan simple como escasamente precisa, recurren, con la intención de llegar a una interpretación coherente de la misma, a la utilización de lo dispuesto en el artículo 1.7 del mentado reglamento, que establece: «Cuando las renovaciones, ampliaciones o mejoras de los elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias se incorporen a dicho inmovilizado, el importe de las mismas se amortizará...». Obsérvese que este precepto habla solamente de «renovaciones», «ampliaciones» o «mejoras», pero elude hacer referencia a «actualizaciones» o «revalorizaciones», con lo que estas últimas quedan fuera de poderse las aplicar la mencionada norma.

Al ser inviable la utilización de la reiterada norma, queda **eliminado**, por **dejar de ser operativo**, el coeficiente establecido en el inciso final del artículo 1.7 del Reglamento del IS, que dispone: «A tal efecto (determinar el valor de las amortizaciones), 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».

Suprimida la utilización del coeficiente de referencia, el procedimiento para el cálculo del importe de la amortización que corresponde al incremento patrimonial generado por la actualización es, en general, el mismo que se sigue para la amortización de los restantes elementos patrimoniales actualizados, es decir: aplicación del coeficiente de amortización relativo al referido elemento sobre la diferencia entre el saldo contable post actualización del elemento actualizado y las amortizaciones acumuladas, igualmente contables y también actualizadas, del mismo elemento. Evidentemente, la supresión del reiterado coeficiente determina un mayor volumen de amortizaciones, normalmente deducibles, mientras que si se aplica el mismo tales amortizaciones decrecen.

Llama la atención, por su novedad, la prohibición de amortizar establecida en el primer inciso del reiterado artículo 9.7 de la Ley 16/2012, el cual precisa: «el incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización (no se podrá actualizar) hasta del primer periodo impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015». En cuanto a mi saber llega, no han existido en España ni en el derecho comparado casos en los cuales se haya rezagado el «derecho a la amortización contable y fiscal» durante dos periodos impositivos (ejercicios 2013 y 2014, ambos de transcurrir anual); por el contrario, la generalidad de actualizaciones de balances aprobadas en nuestra nación han permitido la dotación a los fondos de amortización en las mismas fechas y en paralelo con la utilización del elemento patrimonial al que tales fondos correspondieran. Ejemplo patente de lo acabado de señalarse se encuentra en la actualización de 1996, en la cual, en el segundo párrafo del artículo 5.8 del Real Decreto-Ley 7/1996 se determinaba: «El nuevo valor resultante de la actualización se amortizará, en la forma que reglamentariamente se determine, a partir del primer periodo impositivo siguiente a la fecha de cierre del balance al que se refieren las operaciones de actualización, ...». Romper la correlación en el tiempo entre la utilización del elemento patrimonial y su propia amortización es contrario a los «principios contables generalmente aceptados» y desechable como norma aplicable en una correcta administración empresarial; por tanto, concluyo que su vigencia no puede estar justificada ni siquiera por motivos de naturaleza tributaria, cual es retrasar la deducción fiscal de las pertinentes cuotas de amortización.

7. EL GRAVAMEN ÚNICO: ANTECEDENTES NORMATIVOS Y REGULACIÓN VIGENTE

El gravamen único, con la configuración normativa existente en la actualización de 2012, fue establecido por el Real Decreto-Ley 7/1996, artículo 5.5. En alguno de los anteriores epígrafes de este artículo ha quedado expuesta mi opinión relativa a que los redactores de la vigente actualización habían operado con cierta precipitación a la hora de fijar bastantes de las reglas reguladoras correspondientes. Considero que tal precipitación se pone claramente de manifiesto en el mimetismo que se evidencia cotejando ambas normativas al detectarse que en la de 2012 aparecen párrafos que resultan reproducción, al pie de la letra, de otros insertos en la 1996, lo que constituye, a mi entender, prueba concluyente de la mentada precipitación.

Aunque ya existían precedentes de dicho gravamen en la legislación española, se consideró por algunos tratadistas que el mismo quebrantaba y quebranta uno de los postulados fundamen-

tales de la actualización de balances, cual es la gratuidad fiscal de esta operación. Como detalle específico del caso español, aconteció que desde el mismo momento de la publicación del Real Decreto-Ley 7/1996, se puso en tela de juicio su constitucionalidad, ya que se entendió por parte de la doctrina y por algunos partidos políticos que tal gravamen quebrantaba el artículo 133 de la Constitución española, el cual dispone que el establecimiento de tributos ha de hacerse mediante ley. El Gobierno en aquel entonces, pienso que sopesando los efectos de esta tesis, decidió reafirmar el citado precepto mediante la disposición adicional primera de la Ley 10/1996, de 18 de diciembre, si bien ampliado y sistematizado, de manera que constituyó un conjunto normativo en cierto modo autónomo; en cambio, en la actualización de 2012 esta cuestión no se ha suscitado.

7.1. CONCEPTO. DETERMINACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE. DEVENGO

Las materias que se citan en el título anterior se encuentran reguladas en el artículo 9.8 de la Ley 16/2012 y son muy similares a las dictadas para la actualización de 1996; en general, se trata de definiciones concretas, escuetas y susceptibles de comprensión inmediata sin necesidad de añadir interpretaciones o ampliaciones que las complementen. Por ello, en los renglones que siguen, se enuncian dichas materias con la redacción que llevan en el articulado de la mentada ley; así tenemos:

- **Concepto:** «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". Tratándose de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que estuvieran obligadas a llevar los libros registros de su actividad económica, el gravamen único recaerá sobre el incremento neto de valor de los elementos patrimoniales actualizados». En esta norma, la única diferencia con la actualización de 1996 consiste en el tipo de gravamen aplicable; pues mientras en esta última era del 3 %, en la actual asciende al 5 %.
- **Determinación del hecho imponible:** «Se entenderá realizado el hecho imponible del gravamen único, en el caso de personas jurídicas, cuando el balance actualizado se apruebe por el órgano competente y, en el caso de personas físicas, cuando se formule el balance actualizado. Tratándose de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que estuvieran obligados a llevar los libros registros de su actividad económica, el hecho imponible se entenderá realizado el día 31 de diciembre de 2012». En la delimitación del «hecho imponible» varía la redacción de los respectivos preceptos, pero no se produce ninguna alteración en las partidas a computar en su determinación entre la actualización de 1996 y la de 2012.
- **Devengo:** «El gravamen único será exigible el día que se presente la declaración relativa al periodo impositivo al que corresponda el balance en el que constan las operaciones de actualización. Tratándose de contribuyentes del Impuesto sobre la

Renta de las Personas Físicas el gravamen único será exigible el día que se presente la declaración correspondiente al periodo impositivo 2012». En lo concerniente al devengo, la posición de ambas actualizaciones, 2012 y 1996, es la misma, y se corresponde con el día en que se ha de presentar el balance relativo a la declaración del IS en el que estén registradas las respectivas operaciones de actualización.

La condición de que el citado balance esté aprobado por el órgano competente suscitó en 1996 y suscita ahora algunas dudas sobre qué puede acontecer si esa aprobación, por causas que pueden ser distintas, no se ha producido (entre tales causas, las más frecuentes se encuentran en la no convocatoria de la Junta General de Accionistas o que, convocada esta, la misma se celebre sin acuerdo). En mi opinión (y admitido que puedan existir apreciaciones en contra), la Administración tributaria, a petición de los administradores de la sociedad, debería aceptar el balance actualizado que presenten dichos administradores, siempre a reserva de la ulterior aprobación y subsiguiente presentación del justificante de esta. En el hipotético caso de producirse esta última contingencia, ¿qué postura podría adoptar la Administración tributaria ante la misma?; ¿devolver el balance actualizado y el gravamen único correspondiente a este balance?; ¿requerir a la sociedad para que en plazo prudencial presente justificante de haberse realizado la citada aprobación?

7.2. CARACTERÍSTICAS TRIBUTARIAS. TRAMITACIÓN ADMINISTRATIVA: AUTOLIQUIDACIÓN E INGRESO

A las características tributarias y al procedimiento administrativo para la gestión del denominado «gravamen único» dedica la Ley 16/2012 los párrafos 4 a 7 del artículo 9.8, siguiendo estos la línea normativa ya expuesta en el número anterior consistente en la reproducción literal de lo dispuesto en el Real Decreto 2607/1996, artículo 26.4; en efecto, establece el mencionado artículo 9.8:

- **Presentación, liquidación e ingreso.** «Este gravamen se autoliquidará e ingresará conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes relativa al periodo impositivo al que corresponda el balance en el que constan las operaciones de actualización, o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al periodo impositivo 2012. En dicha declaración constará el balance actualizado y la información complementaria que se determine por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. La presentación de la declaración fuera de plazo será causa invalidante de las operaciones de actualización». Así pues, vemos que en esta regla se reitera la obligación de presentar, ya actualizado, el balance que se corresponda con el periodo impositivo 2012; y, en cuanto a la invalidación del balance presentado «fuera de plazo» (la norma ya iba en la actualización de 1996), me parece un precepto demasiado estricto por su rigidez, pues evidentemente pueden existir razones legales, admi-

nistrativas o técnico-contables que determinen la imposibilidad de estructurar y exhibir tal balance en el plazo prefijado.

- **Configuración tributaria.** La configuración tributaria del gravamen que nos ocupa se encuentra igualmente regulada en el reiterado artículo 9.8 de la Ley 16/2012, que, a su vez, es reproducción del artículo 26.5 y 6 del Real Decreto 2607/1996. En mi criterio, dicha configuración, por los particularismos y las excepciones que establece, constituye un caso sui generis dentro de la estructura tradicional del Impuesto sobre Sociedades. Recogiendo las anteriores condiciones, dispone el citado artículo 9.8: «El importe del gravamen único no tendrá la consideración de cuota del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ni del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, su importe se cargará en la cuenta "reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre", y no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible de los citados impuestos. El gravamen único tendrá la consideración de deuda tributaria».

Resumiendo el párrafo que antecede, el «gravamen único» debe cumplir los siguientes requisitos:

- a) El importe de dicho gravamen **no tiene** la consideración de **cuota** del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ni del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- b) **Tampoco tiene** la consideración de gasto **fiscalmente deducible** de los tributos citados en el párrafo anterior.
- c) **Tiene** la consideración de **deuda tributaria**.
- d) Se ha de **autoliquidar e ingresar conjuntamente** con la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al **balance actualizado**.

En líneas precedentes ha quedado dicho que el entrelazado que marcan los anteriores requisitos y condiciones, por los particularismos y excepciones que en los mismos se establecen, constituye un caso «peculiar» dentro de la estructura tradicional del Impuesto sobre Sociedades. Fundamento esta afirmación en el hecho de que la actualización de balances es una parte importante del citado impuesto y, por tanto, a la cuota resultante de dicha actualización no se la puede negar el carácter de cuota de tal tributo; si se quiere matizar alguna diferencia denominémosla «cuota autónoma» o con un término similar. La afirmación de que cuota resultante de la liquidación no tiene la consideración de gasto fiscalmente deducible es consustancial con el fin recaudador de la propia actualización; por tanto, resulta una tautología esta regla; igualmente, resulta tautológico declarar que la repetida cuota «tiene la consideración de deuda tributaria», pues todas las cuotas resultantes de la liquidación de tributos tienen naturaleza de deudas tributarias; finalmente, el hecho de que el balance actualizado sea el mismo que se ha de emplear en la declaración del Impuesto sobre Sociedades ratifica la declaración realizada al comienzo de este párrafo en sentido de que la actualización de balances es parte importante del reiterado impuesto.

7.3. LA CUENTA: «RESERVA DE REVALORIZACIÓN DE LA LEY 16/2012»; NATURALEZA, ESPECIFICACIONES, LIMITACIÓN A SU DISPONIBILIDAD

En el desarrollo normativo de los anteriores conceptos, la Ley 16/2012 mantiene, en cuanto a su presentación, la misma pauta relatada en renglones precedentes que estriba en la reproducción literal de normas que ya estuvieron incluidas en la actualización de 1996. En la citada ley, el tratamiento de «La Cuenta» está regulado en artículo 9, apartados números 9 y 10, que resultan ser, respectivamente, transcripciones de los artículos 9.5 y 13.1 del Real Decreto 2607/1996.

En estas condiciones, el citado artículo 9.9 de la referida ley delimita: «El saldo de la cuenta "reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre", no se integrará en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ni del Impuesto sobre la Renta de no Residentes». En mi opinión, este precepto es reiteración de lo dispuesto en el artículo 9.8 de la misma ley, pues dada la mecánica operativa del Impuesto sobre Sociedades, si el «gravamen único» no tiene consideración de «cuota tributaria», el importe que serviría para cifrar tal cuota no puede estar integrado en la base imponible determinante de la misma; por tanto, entiendo que dicho artículo 9.9 es innecesario.

Respecto a la posible aplicación del saldo de «La Cuenta», establece el artículo 9.10 de la tantas veces citada Ley 16/2012: «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 a que se refiere el apartado 8 anterior». (Balance actualizado con la liquidación correspondiente al IS del ejercicio 2012); el plazo de presentación es igual al de la actualización de 1996.

En el propio artículo 9.10, en un inciso, se señalan las excepciones a la anterior indisponibilidad, precisando: «A estos efectos, no se entenderá que se ha dispuesto del saldo de la cuenta, sin perjuicio de la obligación de información prevista en el apartado 12 de este artículo, en los siguientes casos: a) Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la sociedad. b) Cuando el saldo de la cuenta se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea, de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, previsto en el Capítulo VIII del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. c) Cuando la entidad deba aplicar el saldo de la cuenta en virtud de una obligación de carácter legal». Así pues, las excepciones a la indisponibilidad de «La Cuenta» son:

- a) Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la sociedad.
- b) Cuando el saldo de la cuenta necesariamente se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de la aplicación el régimen especial de las fusiones y de las demás operaciones previstas 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.

7.4. COMPROBACIÓN ADMINISTRATIVA DE LA CUENTA: PROCEDIMIENTO Y EFECTOS

En el precedente número 7.3 ha quedado dicho que el plazo para realizar la comprobación administrativa de La Cuenta es de tres años contados a partir de la fecha de presentación del balance actualizado. Por su parte, el artículo 9.10 de la reiterada Ley 16/2012 concreta las especificaciones que deben acompañar al saldo de dicha Cuenta; tales especificaciones son:

- **Minoración del saldo.** «En caso de minoración del saldo de la cuenta "reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre", como consecuencia de la comprobación administrativa, se devolverá, de oficio, el importe del gravamen único que corresponda al saldo minorado...». La devolución del «gravamen único», en el caso de que la comprobación administrativa determine una minoración en el saldo de La Cuenta, es una contingencia que no estuvo prevista en la actualización de 1996.
- **Disposición indebida de la reserva de revalorización.** 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 (eliminar resultados contables negativos, ampliar capital y dotar reservas) 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. Vemos que la disposición indebida del saldo de La Cuenta conlleva graves consecuencias para la sociedad que realiza dicha disposición; el llevar a efecto tal disposición determina la integración del referido saldo en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, sin que sea posible reconducirlo, una vez realizada la disposición indicada, a la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores.
- **Destinos posibles del saldo tras la comprobación administrativa.** Una vez efectuada la comprobación o transcurrido el plazo para la misma, el saldo de la cuenta podrá destinarse a la eliminación de resultados contables negativos, a la ampliación de capital social o, transcurridos diez años contados a partir de la fecha de cierre del balance en el que se reflejaron las operaciones de actualización, a reservas de libre disposición. No obstante, el referido saldo 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.
- **La aplicación de las reservas de «libre disposición».** Se trata de las reservas asentadas en contabilidad después de que hayan transcurrido diez años desde la fecha del

balance actualizado; sobre el particular se establece: «Dichas reservas darán derecho a la deducción por doble imposición de dividendos prevista en el artículo 30 del Texto Refundido de la Ley del IS...». Así pues, transcurridos los diez años antes acotados, el reparto de reservas de libre disposición dotadas con cargo a La Cuenta tendrá el mismo tratamiento fiscal que tendría cualquier dividendo percibido por los accionistas, sean estos personas físicas o jurídicas.

7.5. OMISIÓN EN 1996 EN LA «DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA» QUE SE CORRIGE EN 2012

En la vigente actualización se corrige una omisión o error que aconteció en la reevaluación de 1996; consistió esta en que el Real Decreto-Ley 7/1996, artículo 5.9, disponía que «transcurridos diez años desde la fecha del cierre del balance regularizado, el remanente del saldo de la cuenta pendiente de aplicación podrá destinarse a reservas de libre disposición», añadiendo que «Dichas reservas darán derecho a la deducción por doble imposición de dividendos». La redacción de este añadido resultaba incompleta por la siguiente causa:

El asiento contable consistente en cargar a «Cuenta» con abono a «Reservas de libre disposición» no tiene, transcurridos los referidos diez años, relevancia fiscal para la empresa que lo realiza; por tanto, no puede generar derecho a deducción por doble imposición de dividendos; la incidencia fiscal surgirá más adelante, cuando se opte por repartir las citadas reservas.

La anterior omisión fue rectificada por el Real Decreto 2607/1996, artículo 15.4, que dispuso «La distribución de las reservas de libre disposición a que se refiere la letra c) del apartado 1 (reservas dotadas con cargo a la Cuenta) dará derecho a la deducción por doble imposición de dividendos prevista en el artículo 28 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre». En este artículo se precisaban las reglas que regulaban «la deducción para evitar la doble imposición INTERNA: dividendos y plusvalías de fuente interna», y este mismo cometido cumple el artículo 30 del TRLIS.

7.6. PÉRDIDAS PRODUCIDAS EN LA TRANSMISIÓN O POR EL DETERIORO DE LOS ELEMENTOS ACTUALIZADOS

La Ley 16/2012, artículo 9.11, puntualiza sobre los dos anteriores conceptos: «Las pérdidas habidas en la transmisión o deterioros de valor de elementos patrimoniales actualizados se minorarán, a los efectos de su integración en la base imponible, en el importe del saldo de la cuenta "reserva de revaloración de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre", correspondiente a dichos elementos. Dicho saldo será disponible». Esta norma es prácticamente reiteración de lo dicho en el Real Decreto 2607/1996, artículo 12, aunque en este, además, se complementaba con la siguiente condición: «Las pérdidas habidas..., se minorarán, hasta el límite de las mismas, en el importe del incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización correspon-

diente a los referidos elementos patrimoniales, siempre que dichas pérdidas se hubieran producido dentro del periodo de indisponibilidad de la cuenta "Reserva de revalorización del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio"».

El reproducido complemento ha sido suprimido en la actualización de 2012; por ello, las sociedades que actualicen en esta última no deberán cumplir los requisitos relativos a:

- a) Límite de la minoración al incremento neto de reevaluación generado en el elemento actualizado.
- b) Que las pérdidas a minorar se hubieran producido dentro del periodo de indisponibilidad de la cuenta.

7.7. INFORMACIÓN CONTABLE: DATOS A INSERTAR EN LA MEMORIA DE LA SOCIEDAD

La vigente actualización, artículo 9.12 de la Ley 16/2012, al igual que lo hizo la de 1996, artículo 17.2 del Real Decreto 2607/1996 (en las anteriores a esta última no existen precedentes), introduce una serie de normas de naturaleza contable que afectan a la memoria societaria, a los criterios empleados en la evaluación de los diversos elementos actualizados, al importe de dicha evaluación y a los movimientos habidos durante el ejercicio en la cuenta «reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre», con explicación de la causa justificativa de la variación de la misma. Las dos normas acabadas de mencionar presentan una redacción similar, si bien la correspondiente a 2012 es más sucinta que la de 1996; esta última se configuró con un texto más amplio y con mayor detalle que la anterior, que ordeno y resumo en los siguientes puntos:

- En el **balance** de las cuentas anuales deberá figurar en la agrupación correspondiente a los fondos propios del pasivo del balance, en el epígrafe denominado «Reserva de revalorización», el importe correspondiente a la actualización practicada. Deberá incluirse en la **memoria** de las cuentas anuales, correspondientes a los ejercicios en que los elementos actualizados se hallen en el patrimonio de la entidad, información relativa a los siguientes aspectos:
 - a) Criterios empleados en la actualización con indicación de las partidas de las cuentas anuales afectadas.
 - b) Movimiento durante el ejercicio de la cuenta «Reserva de revalorización...».
 - c) Tratamiento fiscal de la partida «Reserva de revalorización».
 - d) En relación con los elementos objeto de actualización se deberá informar sobre la ley que lo autoriza, importe de la actualización para cada partida del balance, efecto de la actualización sobre la dotación a la amortización,

importe de las actualizaciones netas acumuladas al cierre del ejercicio, y el efecto de dichas actualizaciones sobre la dotación a la amortización y a las provisiones en el ejercicio.

- e) En las cuentas anuales consolidadas deberá incluirse la misma información que la requerida en las cuentas anuales individuales.
- f) Socios externos.

Frente a la anterior estructura perfectamente ordenada y sistematizada, el repetido artículo 9.12 de la Ley 16/2012 pone de manifiesto, una vez más, la precipitación o la urgencia (ya se ha dicho en renglones anteriores de este artículo), con que ha sido redactada la vigente actualización de balances. En efecto, para facilitar la comparación, reproduzco literalmente el reiterado artículo 9.12: «Deberá incluirse en la memoria de las cuentas anuales correspondientes a los ejercicios en que los elementos actualizados se hallen en el patrimonio de la entidad, información relativa a los siguientes aspectos: a) Criterios empleados en la actualización con indicación de los elementos patrimoniales afectados de las cuentas anuales afectadas. b) Importe de la actualización de los distintos elementos actualizados del balance y efecto de la actualización sobre las amortizaciones. c) Movimientos durante el ejercicio de la cuenta "reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre", y explicación de la causa justificativa de la variación de la misma».

Registrar en la memoria societaria anual de ciertos eventos acontecidos en la actualización de balances, tal y como sucede en las actualizaciones de 1996 y 2012, aunque sea comportamiento frecuente del legislador al dictar normas tributarias, no me parece que sea el tratamiento adecuado en una apropiada técnica legislativa. Es preciso tener en cuenta que la citada memoria es un documento mercantil regulado por el Código de Comercio y por las Leyes de Sociedades Anónimas y de Responsabilidad Limitada; estas leyes detallan con toda claridad cuál debe ser su contenido y no hacen ninguna referencia a la posible inscripción de normas relacionadas con el cumplimiento de obligaciones fiscales. Así pues, entiendo que no resulta procedente que cuestiones puramente tributarias se introduzcan en la referida memoria y aumentar con ello su ya de por sí complicada estructura presente. La improcedencia de esta forma de legislar resulta clara a la vista de los artículos 17.2 del Real Decreto 2607/1996 y 9.12 de la Ley 16/2012; hay que tener en cuenta que el 35.3 del Código de Comercio, el 195.3 de la Ley de Sociedades Anónimas y la norma de registro y valoración n.º 10 del PGC ya determinan la información concreta que ha de facilitarse en el caso de actualización de valores.

7.8. RÉGIMEN SANCIONADOR POR INCUMPLIMIENTO DE LAS NORMAS SOBRE LA ANTERIOR INFORMACIÓN

Si el examen efectuado en el artículo 9 de la Ley 16/2012 resulta fiable, únicamente los dos últimos párrafos del apartado 12 de dicho artículo constituyen novedad con respecto a la actualización de 1996. Tales párrafos precisan las sanciones procedentes cuando se incumplen las normas relativas a la información contable (ya detallada en el anterior epígrafe 7.7) que se deben incluir en la memoria

y que hacen alusión a determinadas operaciones de la propia actualización. La redacción de los párrafos de referencia resulta un tanto oscura, confusa, pues no deja ver claro cuáles son los conceptos que se encuentran afectados por las sanciones que los mismos establecen; en este sentido dispone el primero de dichos párrafos: «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 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre". Esta sanción se reducirá conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria». De esta norma parece desprenderse que cualquier incumplimiento, por mínimo que sea, tiene la consideración de «infracción tributaria grave», y debe provocar la imposición de las sanciones que en la misma se especifican.

El párrafo segundo, por su parte, especifica: «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 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre" 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». A la vista de la precedente regla, las preguntas surgen de inmediato: ¿qué debemos entender por incumplimiento sustancial de las obligaciones de información?; ¿a qué texto legal debe acudir para conocer su alcance?; yo, por mi parte, ignoro las posibles respuestas relativas a las anteriores preguntas y, por ello, he dicho al principio de este número que la redacción de los mentados párrafos resultaba confusa.

Con respecto a la segunda pregunta, acaso podría estimarse que a la misma responde el artículo 193.4 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, que concreta: «A los efectos... se entenderá que existe incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales:

- a) Cuando el obligado tributario incumpla la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros registros establecidos por la normativa tributaria.
- b) Cuando la contabilidad no recoja fielmente la titularidad de las actividades, bienes o derechos.
- c) Cuando los libros o registros contengan omisiones, alteraciones o inexactitudes que oculten o dificulten gravemente la constatación de las operaciones realizadas.
- d) Cuando aplicando las técnicas o criterios generalmente aceptados a la documentación facilitada por el obligado tributario no pueda verificarse la declaración o determinarse con exactitud las bases o rendimientos objeto de comprobación.
- e) Cuando la incongruencia probada entre las operaciones contabilizadas o registradas y las que debieran resultar del conjunto de adquisiciones, gastos u otros aspectos de la actividad permita presumir..., que la contabilidad o los libros registros son incorrectos».

En relación con el posible acomodo del anterior precepto al inciso que en el repetido artículo 9.12 hace referencia al «incumplimiento sustancial de las obligaciones de información», mi criterio es que, aun aceptando que se trata de una norma de contenido correcto y con funciones deterministas y admitiendo que las diversas opiniones y posturas favorables a la aplicación pueden ser viables, el hecho cierto es que, por regular aspectos tributarios, (rendimientos, bases, gastos, cuotas...) **no debe emplearse en la actualización de balances**, puesto que esta no es, propiamente, un tributo, aunque pueda tener efectos recaudadores.

7.9. ¿ES FACTIBLE LA POSIBLE RENUNCIA A LA ACTUALIZACIÓN DE BALANCES?

La prohibición de renunciar a la regularización o, lo que es lo mismo, el mantenimiento de ella una vez que las sociedades hubieran optado por realizarla, ha sido una constante en todas las autorizadas, salvo en las permitidas en 1996 y 2012. Así, el texto refundido, Decreto 1985/1964, artículo tercero, cinco, disponía: «... sin que, una vez efectuada (la regularización), pueda volverse sobre la opción ejercida y dejarla sin efecto». En el mismo sentido se manifestaba la Ley 9/1983 (reguladora de la anterior actualización permitida), artículo 32.uno a): «... sin que quepa, en ningún caso, volver sobre ella».

Sin embargo, tanto en la actualización de 1996 como en la de 2012, la eliminación legislativa de esta cuestión ha sido absoluta, puesto que nada dicen sobre el particular el Real Decreto-Ley 7/1996, el Real Decreto 2607/1996 y la Ley 16/2012; por lo tanto hay que entender, en buena técnica jurídica, que la renuncia está permitida, toda vez que no existe precepto legal que expresamente la prohíba.

Aceptada la legalidad de la renuncia como un evento admisible, surgen varias preguntas, tales como ¿qué efectos puede o debe tener la mentada renuncia?, ¿puede la empresa que desiste de la opción ejercida solicitar la devolución del gravamen único en el caso de que lo hubiera ingresado? En la vigente actualización parece que el contribuyente, presentándose ante la Administración tributaria, debe simultanear las tres siguientes acciones: manifestar su acogimiento a la opción actualizadora, presentar el balance actualizado y pagar el gravamen único; por ello, entiendo que procede estimar que la repetida renuncia ha sido formulada después de realizado el pago de dicho gravamen.

Desconozco si en la actualización de 1996 se produjeron renunciaciones y, de producirse estas, el número de las mismas así como el tratamiento subsiguiente dado al gravamen único en el sentido de devolverlo o no devolverlo en el caso de que ya pudiese estar ingresado. Con vistas a la vigente actualización, ya ha quedado dicho que el acogimiento a ella resulta renunciante y la solicitud a este acogimiento, a través de la declaración del Impuesto sobre Sociedades, lleva consigo el pago del gravamen único.

En lo tocante a la actualización de 2012, y una vez que la sociedad haya optado por repetida renuncia, lo lógico es que la misma entidad presente ante la Administración tributaria escrito solicitando las devoluciones del balance actualizado (después de la renuncia este documento ca-

rece de utilidad para la citada Administración) y del gravamen único; ¿qué suerte puede correr la petición de devolver este gravamen? Desconozco la respuesta apropiada a esta pregunta; evidentemente, no se trataría de una «devolución de ingresos indebidos», pues la referida renuncia no está regulada (ni siquiera contemplada) en la Ley 58/2003, General Tributaria, artículos 32 (concepto de la devolución de ingresos indebidos) y 221 (procedimiento para la devolución de dichos ingresos). Con estos antecedentes, lo más probable, en mi opinión, es que la citada Administración deniegue tal devolución.

8. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

- 1.º Ignoro el número de sociedades que se hayan podido acoger a la actualización de 2012, los capitales que tales sociedades representan y las cifras de incremento patrimonial que dicho acogimiento ha llevado consigo; de tener conocimiento de los anteriores datos, y para poder realizar un adecuado análisis de los mismos, habría que tener muy en cuenta que la vigente actualización constituye una excepción, casi una contradicción, con las premisas y con las estipulaciones que han condicionado las precedentes revalorizaciones de balances.
- 2.º Tras la experiencia internacional por haber transcurrido más de cincuenta años desde su inicial implantación, la regularización de balances, se ha ido estructurando sobre un soporte constituido por ciertas premisas y por el cumplimiento de determinados postulados que, coordinados entre sí, han acabado conformando una especie de «cuerpo de doctrina» de general aceptación.
- 3.º La mencionada regularización, desde que fue implantada en diferentes naciones, principalmente europeas y de distinto nivel de desarrollo económico, ha tenido como objetivo básico y primordial la lucha contra la inflación económica en la medida que esta deteriora la contabilidad societaria; así pues, la recuperación de la «veracidad contable» ha servido, en el transcurrir de los años como justificante para poner en marcha el proceso regularizador, ya que únicamente apoyándose en la «veracidad registral» se pueden determinar costes reales de producción.
- 4.º La reevaluación de balances no ha de constituir una medida aislada sino que debe ir en armonía y acompañada de otras normas de política económica que coadyuven a anular o reducir la inflación; entre estas medidas se encuentran, como las más frecuentemente utilizadas, las siguientes:
 - a) Declaración gubernamental relativa a la necesidad de un cambio en la política económica operante en el momento en que se opta por la actualización de balances.
 - b) Voluntariedad u obligatoriedad de la operación.
 - c) Gratuidad fiscal o con coste impositivo.

- d) Elementos susceptibles de ser regularizados.
 - e) Autorización o prohibición de incorporar a la contabilidad y consiguiente reevaluación de elementos patrimoniales no registrados en libros o registrados de manera equívoca.
 - f) Técnica valorativa a emplear.
 - g) Prohibición o no de actualizar elementos que ya se encontrasen fiscal o contablemente amortizados.
 - h) Plazo para que las sociedades puedan realizar las operaciones correspondientes.
 - i) Plazo para que la Administración tributaria pueda efectuar la comprobación de la regularización.
- 5.º En el anterior epígrafe 1 ha quedado dicho que la vigente actualización **constituye una excepción, casi una contradicción, con las premisas y con las estipulaciones que han condicionado las precedentes revalorizaciones de balances**. Sostengo esta aseveración porque en las actuales circunstancias no solo no se dan los requisitos puntuales para una correcta actualización, sino que, por el contrario, acontecen algunos eventos que resultan contrarios a la misma; entre tales eventos destacan:
- a) La fuerte crisis económica que sufría y sufre el país; por causa de ella la actividad de las empresas, la inversión en las mismas y el empleo se veían y se ven muy negativamente afectados. La experiencia tiene demostrado que en épocas de depresión, la actualización de balances puede contribuir a acelerar dicha recesión por el incremento de las cuotas de amortización correspondientes; tal incremento lleva consigo el acrecentamiento de los costes de producción empresariales.
 - b) En cuanto a mi conocimiento alcanza, en la última década no se ha autorizado ninguna regularización de balances en naciones de grande o mediana importancia económica; ello es una indicación de suficiente significado en orden al abandono que, por distintas razones, se ha producido en el comportamiento de la autoridad gubernativa con respecto a la posible aplicación de la mencionada técnica contable.
 - c) Es cuestión sobradamente conocida que el mantenimiento del nivel de precios en la Comunidad Europea constituye un postulado, acaso el principal, de los fijados por la UE para asegurar el correcto funcionamiento de la misma; evidentemente, con esta premisa, la aparición de cualquier forma de inflación está vetada en el seno de la Unión. Ante este veto, ciertas medidas antiinflación, como pueda ser la actualización de balances, resultan innecesarias o, por lo menos inapropiadas, al no correlacionarse con las pautas antiinflacionistas fijadas en la normativa comunitaria. En mi opinión, lo que

de hecho acontece es que la UE, al no regular la reiterada actualización, lo que en realidad efectúa es el envío de un «mensaje sublimado» contra la ruptura de la estabilidad de los precios.

- d) Declive de la inflación y alza del paro laboral. La inflación, en los dos últimos años, se ha movido en coeficientes situados entre el 1,2 y el 1,4%; por tanto, son índices que reflejan cierta estabilidad en el nivel general de precios.

La doctrina económica recomienda poner en práctica la actualización de balances cuando la inflación alcanza o supera cotas del 7 u 8%; así pues, el índice inflacionario existente a finales de 2012 no aconsejaba la reimplantación de la citada técnica reevaluatoria.

- e) El «gravamen único» del 5% sobre el saldo acreedor de la cuenta «Reserva de revalorización, Ley 16/2012», estimo que resulta muy elevado. En la actualización de 1996, el tipo de imposición por el concepto similar al anterior fue del 3%; ya entonces me pareció alto, pero en la actualización vigente está ampliamente superado, sobre todo si se tiene en cuenta que la teoría económica recomienda que, con objeto de preservar la pureza doctrinal de la regularización de balances, los incrementos de valor que puedan generarse en los elementos patrimoniales regularizados han de ser gratuitos en lo que respecta a su fiscalidad.
- f) Cuantificación inadecuada del «gravamen único» en el apartado LV del Preámbulo de la Ley 16/2012. En líneas que anteceden se ha dicho que la gratuidad fiscal que caracterizó a la mayoría de las regularizaciones permitidas entre 1945 y los primeros años de la década de los setenta se quebró a partir de 1977. Tras este año, casi todas las actualizaciones autorizadas han llevado consigo el devengo de gravámenes sobre las operaciones de actualización y/o las operaciones de reparto o aplicación de saldo de la Cuenta. Pues bien, si en el examen de estas últimas acciones no se ha incurrido en posibles errores, en ninguna de ellas se ha superado ni igualado el gravamen que por la actualización de elementos patrimoniales se devenga en virtud de lo dispuesto en la Ley 16/2012.
- g) Por este motivo, no parece ajustarse a la verdad la afirmación que consta en el último inciso del apartado LV del citado Preámbulo, el cual asevera: «... incorpora (la Ley 16/2012) técnicas de actualización ya conocidas y **conlleva una carga fiscal reducida**». A mi entender, no puede afirmarse que el gravamen de un 5% sobre el saldo acreedor de la cuenta «Reserva de revalorización, Ley 16/2012» constituya «una carga fiscal reducida»; por el contrario, considero que tal gravamen representa «una carga fiscal excesiva», teniendo en cuenta los gravámenes girados en actualizaciones precedentes y el criterio de la teoría económica según el cual «la regularización de balances, para que pueda cumplir adecuadamente sus fines, debe estar exenta de imposición fiscal».

- h) Casos en los que el artículo 15.9 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades constituye una vía alternativa para eludir en algunas operaciones el «gravamen único» del 5%. El citado impuesto dedica el artículo 15 a fijar las reglas de valoración» y, a su vez, destina el apartado 9 a concretar «los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del activo fijo o de estos elementos que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta, que tengan la naturaleza de bienes inmuebles».

Ordenando de manera sistematizada el contenido de dicho artículo, tenemos que:

- 1.º Es deducible, en la transmisión de los elementos patrimoniales que se relacionan en el siguiente número 2.º, el importe de la depreciación monetaria producida (en tales elementos) desde el día 1 de enero de 1983.
- 2.º Los elementos patrimoniales cuya transmisión es susceptible de generar deducción son:
 - Elementos patrimoniales de activo fijo.
 - Elementos patrimoniales que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta que tengan la naturaleza de inmuebles.

Al comparar la precedente deducción por depreciación monetaria con el incremento de valor que pueda producirse en los reseñados elementos patrimoniales como consecuencia de la actualización de balances, resulta que, al no haber lugar a la liquidación del «gravamen único» en la mentada deducción, la entidad involucrada que tenga decidida, o en expectativas, la transmisión a plazo corto de alguno o algunos de los elementos patrimoniales anteriormente reseñados, optará, por ser fiscalmente más conveniente, por el sistema de «deducción por depreciación monetaria», soslayando la vía de la actualización de balances.

En el anterior epígrafe 3.5 de este artículo se han reseñado las principales ventajas e inconvenientes de la reiterada reevaluación contable, y en el presente epígrafe se acaban de exponer la circunstancias que, por su carácter negativo, pueden aconsejar la abstención ante la opción actualizadora; resumidas, estas últimas circunstancias son: La fuerte crisis económica que sufría y sufre la nación; carencia en la última década, en naciones de grande o mediana importancia económica, de autorizaciones para regularizar balances; posicionamiento «sublimado» de la UE que, de manera indirecta, resulta opuesta a la citada regularización; declive de la inflación y alza del paro laboral y devengo del «gravamen único» y técnica contrapuesta a tal gravamen (aplicación del art. 15.9 del TR del IS) que, en determinadas operaciones, resulta fiscalmente más favorable para el contribuyente. En mi opinión, confrontar las condiciones favorables con las condiciones desfavorables de la mentada reevaluación conlleva a concluir que las desfavorables son más y de mayor enjundia que las favorables y, con ello, a formular la pregunta que da título a este artículo: ¿Qué razones pueden haber determinado una nueva actualización de balances?

En el precedente epígrafe 4 de este trabajo se han expuesto y analizado los objetivos que el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas declara perseguir con la vigente reevaluación de elementos patrimoniales. Tras dicho análisis, se ha llegado a la conclusión de que ninguno de los objetivos declarados tiene la suficiente trascendencia para justificar la reapertura de dicha medida, por lo que la aplicación de la misma únicamente se justifica, a mi parecer, en razones de carácter **recaudatorio** que se motivan en la necesidad de **ingresos tributarios** que el Gobierno tiene en estos momentos para poder hacer frente a los compromisos devenidos de la liquidación del Presupuesto, el cual resulta difícil de equilibrar, dada la intensa recesión que acucia la actividad económica española, y que a su vez provoca, entre otros efectos, el descenso de los ingresos tributarios. Precisamente, la pretensión de ampliar tales ingresos ha sido, **a mi parecer, la razón principal y casi única por la que se haya optado por restablecer la mencionada actualización.**