

Análisis de la actualización de balances prevista en la Ley 16/2012

Rocío Arias Plaza

Abogada de Gómez-Acebo & Pombo

La Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (Ley 16/2012), ha introducido una medida que permite a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (IS), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) que realicen actividades económicas, y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) que operen en territorio español mediante establecimiento permanente, actualizar voluntariamente el valor de ciertos activos de su balance. Con ocasión de la aprobación de esta medida, se prevé excepcionalmente la posibilidad de acogerse a una auténtica **actualización monetaria de valores contables**.

La **principal ventaja fiscal** del régimen de actualización de balances vigente es que mediante el pago de un tributo del 5 % del importe de la revalorización, se abre la posibilidad de amortizar el incremento neto de valor de los elementos objeto de actualización durante los períodos que resten para completar la vida útil de dicho elemento patrimonial. Esta circunstancia implica una posible minoración de la carga impositiva como consecuencia de los mayores costes por amortización de los elementos actualizados.

I. ÁMBITO OBJETIVO Y BALANCE CORRESPONDIENTE

En cuanto al **ámbito objetivo** de aplicación de la actualización, éste incluye a los elementos de los Subgrupos 21 (*Inmovilizaciones materiales*) y 22 (*Inversiones inmobiliarias*) del Plan General de Contabilidad vigente. A su vez, se

prevé la posibilidad de actualizar el valor de los siguientes elementos: (i) los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias adquiridos en régimen de arrendamiento financiero, afectos a actividades empresariales o profesionales; y (ii) los elementos patrimoniales correspondientes a acuerdos de concesión registrados como activo intangible por las empresas concesionarias.

Con carácter general, la actualización debe efectuarse sobre todos los elementos susceptibles de la misma y sus correspondientes amortizaciones, si bien se admite una excepción en relación con los bienes inmuebles, respecto de los cuales puede optarse por la actualización de forma independiente para cada uno de ellos.

La actualización se debe practicar respecto de los activos que figuren en el **primer balance cerrado con posterioridad a 28 de diciembre de 2012**. A este respecto, el balance de las cuentas anuales de 2012 sirve de base para realizar la actualización, si bien esta se lleva a cabo en un **documento extracontable** en el cual, partiendo de los valores del citado balance, se realizan las operaciones necesarias para incorporar los nuevos valores actualizados.

II. ÁMBITO SUBJETIVO

Pueden acogerse a esta medida:

- (i) los sujetos pasivos del IS;
- (ii) los contribuyentes del IRPF que realicen actividades económicas y que lleven su

contabilidad conforme al Código de Comercio o estén obligados a llevar los libros registros de su actividad económica; y,

- (iii) los contribuyentes del IRNR con establecimiento permanente.

III. IMPLICACIONES EN LAS AMORTIZACIONES

Como consecuencia de la implementación de esta medida, se permite amortizar el incremento neto de valor de los elementos objeto de actualización durante los períodos que resten para completar la vida útil del elemento patrimonial en cuestión.

A pesar de que la eficacia de la amortización fiscal del incremento neto de valor del activo se difiere hasta el primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015, la amortización contable de dicho incremento tiene plenos efectos desde el inicio del ejercicio 2013.

Los bienes totalmente amortizados desde un punto de vista fiscal no pueden ser objeto de actualización. En este punto, la Ley 16/2012 exige que se tome, al menos, la amortización mínima, lo que pone de manifiesto cierta incongruencia con la necesidad exigida en el artículo 9.5.b) de que la amortización sea contable.

El objetivo de la actualización de balances es que los costes correspondientes a la amortización de los activos se estimen sobre la base de valores actualizados más próximos a su valor real que al valor de adquisición, y que la ganancia o pérdida patrimonial derivada de una eventual transmisión de los referidos activos se ajuste a la realidad económica y quede a salvo del efecto inflacionario.

IV. PROCEDIMIENTO DE ACTUALIZACIÓN

El procedimiento de actualización consiste en **aplicar los coeficientes** previstos en el artículo 9.5 de la Ley 16/2012 sobre:

- (i) el precio de adquisición o coste de producción de los activos actualizables y las mejoras practicadas en los mismos, y
- (ii) las amortizaciones contables que fueron fiscalmente deducibles.

Tales coeficientes, determinados según el año de adquisición o producción de los activos, permiten **compensar la revalorización provocada por la inflación**.

El importe de la revalorización se debe llevar a una partida específica de reservas denominada "reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre" (en adelante, "la Reserva").

La Reserva será disponible y podrá emplearse para la eliminación de resultados contables negativos o la ampliación del capital social, desde el momento en que sea comprobada y aceptada por la Administración Tributaria o, en cualquier caso, transcurridos tres años desde la fecha de presentación de la declaración a que se hará referencia.

Transcurridos diez años contados desde la fecha de cierre del balance en el que se reflejen las operaciones de actualización, la Reserva podrá destinarse a reservas de libre disposición, si bien su posible distribución exige que el elemento actualizado esté totalmente amortizado, transmitido o dado de baja.

V. DECLARACIÓN DEL GRAVAMEN ÚNICO

Aquellos que se acojan a la actualización de balances vigente deberán satisfacer un gravamen único del 5 % sobre el saldo de la Reserva. Dicho gravamen se deberá registrar contablemente en el ejercicio 2013, pues será en ese ejercicio en el que se apruebe el balance de actualización por el órgano competente. Con la aprobación de dicho balance se produce el devengo del gravamen, que se registrará en la partida de la Reserva, disminuyendo su importe.

Con carácter general y en el ámbito del IS, el gravamen único será exigible con la presentación de la declaración del Impuesto en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo al que corresponda el balance en el que se practiquen las operaciones de actualización.

La cuota del gravamen único no tendrá la consideración de cuota del IS, del IRPF o del IRNR, ni de gasto fiscalmente deducible de los citados Impuestos, aunque sí tendrá la consideración de deuda tributaria.

V.I. CONCLUSIÓN

La exposición de motivos de la Ley 16/2012 declara que la actualización de valores vigente **conlleva una carga fiscal reducida**. En efecto, el pago de un gravamen del 5 % sobre el incremento neto de valor de los elementos

actualizados abre la posibilidad de minorar la carga impositiva futura como consecuencia de los mayores costes por amortización de los elementos actualizados, cuya deducibilidad fiscal se realiza, en la mayoría de los supuestos, al tipo general del IS del 30 por ciento o, en su caso, al tipo del 25 por ciento.