CIRCULAR 10/13

ACTUALIZACIÓN DE BALANCES
según la Ley 16/2012 de medidas tributarias

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 (BOE 28/12/2012) establece una nueva[1] actualización de balances a la que podrán acogerse las empresas españolas (véase nuestra circular nº 1/13).

A continuación, analizamos los distintos aspectos a tener en cuenta en relación a esta materia:

1) Objetivo de la actualización de balances:

Según expone la Ley, esta actualización tiene como objetivo favorecer la financiación interna y la mejora al acceso al mercado de capitales por parte de las empresas.

En la práctica, significa adecuar determinados valores del inmovilizado al nivel de la inflación que ha tenido España en los últimos años, en base a unos coeficientes de actualización aplicables sobre el precio de adquisición y amortizaciones practicadas.

2) ¿Quién se puede acoger?:

Se trata de una norma totalmente opcional, a la cual se pueden acoger:

- Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (IS).
- Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) que realicen actividades económicas, que lleven la contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio o estén obligados a llevar los libros de registro de su actividad económica.
- Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) con establecimiento permanente (EP).

3) ¿Cuáles son los elementos susceptibles de actualización?:

La norma establece que serán actualizables los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, tanto si se encuentran en España como el extranjero, siempre que estén registrados contablemente o en los libros de registro correspondientes (en el caso de contribuyentes del IRPF).

No se incluye el inmovilizado en curso. En el caso de contribuyentes del IRNR con EP, los elementos actualizables tienen que estar afectos al citado EP.

También se prevé que sean actualizables los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias en régimen de arrendamiento financiero. En estos elementos los efectos de la actualización estarán condicionados al ejercicio de la opción de compra. Igualmente, se podrán actualizar los elementos ligados a acuerdos de concesión

[1] La última actualización se realizó el año 1996.

registrados como activo intangible; no lo podrán ser los registrados como activo financiero.

La actualización se referirá a todos los elementos susceptibles de actualizarse y a sus correspondientes amortizaciones, excepto el caso de inmuebles, respecto de los cuales se podrá optar por una actualización de forma independiente para cada uno de ellos.

Una vez calculada la actualización de valor esta podrá estar sometida a un efecto corrector en base a un ratio que mide el nivel de patrimonio neto y el nivel de endeudamiento de la empresa.

4) Contrapartida del aumento de valor por actualización:

El aumento de valor tendrá como contrapartida la creación de una cuenta que figurará como fondos propios en el patrimonio neto de la empresa. Esta partida llevará el nombre de "Reserva de revalorización de la Ley 16/2012".

5) Momento en que debe realizarse dicha actualización:

La actualización de valores se practicará respecto de los elementos que figuren en el primer balance aprobado con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 16/2012. A efectos prácticos, significa que el balance de referencia (para todas las empresas que cierren el ejercicio el día 31 de diciembre) será el balance cerrado a 31/12/12.

La actualización se realizará dentro del periodo comprendido entre la fecha de cierre del balance y el día en que finalice el plazo para su aprobación, o de presentación de la declaración del IRPF en caso de personas físicas. Así mismo, en el caso de personas jurídicas, el balance actualizado tendrá que estar aprobado por el órgano social competente.

Por lo tanto, a efectos prácticos, para aquellas entidades que cierren el ejercicio coincidiendo con el año natural, se puede entender que la junta de accionistas que apruebe las cuentas cerradas a 31/12/2012 tendrá que aprobar también el balance revalorizado (si la empresa se acoge a la actualización prevista por la Ley 16/2012).

6) Gravamen del 5%:

La revalorización no está exenta de impuestos, ya que la Ley establece un gravamen único del 5% sobre el saldo acreedor de la cuenta "Reserva de revalorización de la Ley 16/2012", el cual será exigible en los siguientes plazos:

- Para personas jurídicas: el día que se presente la declaración IS relativa al periodo impositivo a que corresponda el balance en que consten las operaciones de actualización.
- Para contribuyentes del IRPF: el gravamen único será exigible el día que se presente la declaración correspondiente al periodo impositivo 2012.

El gravamen será autoliquidado e ingresado conjuntamente con la declaración del IS o del IRNR que corresponda en el balance actualizado, o del IRPF correspondientes al periodo 2012. En la citada declaración constará el balance actualizado y la información

complementaria que se determine por el Ministerio. Este gravamen no tendrá la consideración de gasto deducible.

7) Amortización del incremento de valor:

El incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización se amortizará, con efectos fiscales, a partir del primer periodo impositivo que se inicie **a partir del día 1/01/2015**, durante aquellos años que queden para completar la vida útil del elemento patrimonial, en los mismos términos que corresponde a las renovaciones, ampliaciones o mejoras.

8) Destino de la "Reserva de revalorización de la Ley 16/2012". Deducibilidad del importe revalorizado:

El saldo de la cuenta "Reserva de revalorización de la Ley 16/2012" no se integrará en la base imponible del IS, del IRPF ni del IRNR.

El saldo de la cuenta de la citada reserva será **indisponible** hasta que sea comprobado y aceptado por la Administración Tributaria. Esta comprobación se tendrá que realizar dentro de los tres años siguientes a la fecha de presentación de la declaración.

Una vez efectuada la comprobación, o pasados los tres años, el saldo de la cuenta de "Reserva de revalorización de la Ley 16/2012" se podrá destinar a la eliminación de resultados contables negativos, a la ampliación de capital o, pasados 10 años desde la fecha de cierre del balance en que se reflejaron las operaciones de actualización, a reservas de libre disposición.

Aún así, el saldo de la mencionada cuenta de reserva sólo podrá ser objeto de distribución, directamente o indirectamente, cuando los elementos patrimoniales actualizados **estén totalmente amortizados, se hayan transmitido a terceros o bien se hayan dado de baja** del balance. La Reserva quedará anulada, con todos los efectos tributarios, si se hace una disposición no prevista por la Norma.

La citada reserva dará derecho a la **deducción por doble imposición de dividendos**, prevista en el artículo 30 del TRLIS.

9) Información en la memoria:

Durante los ejercicios en que los elementos actualizados estén en el patrimonio neto, se tendrá que facilitar la siguiente información en la memoria de las cuentas anuales:

a) Criterios utilizados en la actualización, con indicación de los elementos patrimoniales implicados de las cuentas anuales afectadas.
b) Importe de la actualización de los diferentes elementos actualizados del balance y el efecto de la actualización sobre las amortizaciones.
c) Movimientos durante el ejercicio de la cuenta "Reserva de revalorización Ley 16/2012" y explicación de la causa que ha justificado la variación de la cuenta.

El incumplimiento de las obligaciones de información tendrá la consideración de **infracción tributaria grave**, y puede llegar a suponer la integración del saldo de la reserva a la base imponible.

10) Ventajas de acogerse a la actualización:

A. Ventajas fiscales. Son básicamente de dos tipos:

A.1. Incremento del gasto fiscal deducible, por el aumento de las amortizaciones, dado que las amortizaciones contables -sobre las bases revaloradas- son también gasto fiscal.

Así mismo, hay que tener en cuenta lo siguiente:

- Ha de haber suficientes beneficios fiscales.
- Esta ventaja no es aplicable a los terrenos, puesto que no se amortizan.

Por lo tanto, si se trata de edificios, habrá que ver si la ventaja por la parte construida compensa el Impuesto del 5% que habrá que pagar tanto para el terreno como para la edificación.

(b) Menor beneficio fiscal en la transmisión de los elementos revalorizados en aumentar el coste de adquisición fiscal. Sobre esto también hay que hacer unas consideraciones:

- Sólo afecta a las transmisiones con beneficio, puesto que la pérdida no es fiscalmente deducible. En caso de pérdida, pues, se habrá tributado por el 5% inútilmente.
- En el caso de transmisiones de edificios, la actualización no comporta ningún beneficio fiscal adicional, comoquiera que la normativa fiscal general contempla ya la aplicación de los mismos coeficientes de actualización monetaria que los aplicables a la actualización. En caso de transmisión de edificios, se habrá tributado también por el 5% de forma inútil.

B. Ventajas financieras por la mejora en la estructura del balance de la empresa. La actualización mejora en concreto el ratio *Patrimonio Neto/Pasivos totales*. Está claro que la empresa no mejora ni empeora por la actualización: vale, objetivamente, lo mismo que antes. Pero los acreedores actuales o potenciales y el mercado en general a menudo analizan las entidades a partir de sus balances, y el balance actualizado presenta unos fondos propios y una situación de solvencia más elevados.

C. Ventaja de reequilibrio patrimonial: Las Sociedades incursas en algunos de los supuestos previstos en los artículos 363 y 327 de la Ley de Sociedades de Capital[2] podrían resolver la situación por el aumento de los fondos propios derivado de la actualización de balances.

D. Valores más aproximados a la realidad: El balance actualizado representa *más aproximadamente la situación real*. Y el resultado contable también se acerca puesto que

[2] Los artículos mencionados se refieren a situaciones de fondos propios inferiores en mitad del capital social como consecuencia de pérdidas sufridas (obligación de disolución) o, en caso de sociedades anónimas (no aplicable a limitadas), a situaciones en que las pérdidas hayan reducido el patrimonio neto por debajo de las 2/3 partes de su capital social (obligación de reducir su capital social).

las amortizaciones (y, en la medida que sean afectados, los consumos) se acercarán a los correspondientes valores de reposición.

Quién se puede acoger a la actualización?

- Los sujetos pasivos del IS.
- Los contribuyentes del IRPF que realicen actividades económicas.
- Los contribuyentes del Impuesto sobre la renta de NO residentes.

¿Es obligatoria?

NO. Se trata de una actualización totalmente opcional.

¿Qué balance se ha de tener como base?

El balance aprobado después de la entrada en vigor de la Ley 16/2012. A efectos prácticos es el balance a 31.12.12 (para la mayoría de empresas)

¿Cuándo se ha de hacer?

Durante el periodo comprendido entre la fecha de cierre y la fecha de aprobación de las cuentas anuales. Lo aprueba la Junta General de Accionistas u organismo competente.

Elementos susceptibles de actualización

- Inmovilizado material
- Inversiones inmobiliarias
- Bienes en régimen de leasing (con opción de compra)
- Intangibles ligados a acuerdos de concesión

Coeficientes de actualización

Van desde 1984 hasta el año 2012.

¿Cómo se aplican los coeficientes de actualización?

Se aplican, elemento a elemento, en base al coeficiente del año de adquisición o de producción. También se han de actualizar las amortizaciones efectuadas (año a año y coeficiente a coeficiente)

Incremento de valor del activo y contrapartida

El incremento de valor del activo tiene como contrapartida la cuenta “Reserva de revaloración Ley 16/2012” que figurará en los fondos propios.

¿Es el incremento directo?

No.

¿Se ha de corregir por algún coeficiente?

Si. El incremento (previo) se ha de corregir por un coeficiente que mida el grado de patrimonio neto y endeudamiento de la empresa. Si es persona física, o bien el ratio tiene un resultado superior a 0,4 no se aplica.

¿Hay gravamen tributario?

Si.

Un 5% del importe de incremento neto de valor después de practicar, si es necesario, el coeficiente corrector ligado al endeudamiento y los fondos propios.

No será gasto deducible.

¿Cuándo se paga?

Con la liquidación fiscal del IS o IRPF del ejercicio de registro.

¿Puede haber comprobación tributaria?

Si, durante 3 años.

Destino de la Reserva

Una vez efectuada la comprobación o pasados los 3 años, el saldo de la cuenta "Reserva de revaloración Ley 16/2012" se podrá destinar a eliminar resultados contables negativos o a incremento de capital. Pasados 10 años, se podrán destinar a reservas de libre disposición.

La distribución de la reserva dará derecho a la deducción por doble imposición de dividendos prevista en el artículo 30 del TRLIS.

¿Serán deducibles en años posteriores las amortizaciones vinculadas al incremento neto de valor?

Sí, pero a partir del ejercicio 2015 y de forma prospectiva.