

ACTUALIZACIÓN DE BALANCES LEY 16/2012 DE MEDIDAS TRIBUTARIAS: TEORÍA Y PRÁCTICA

José Antonio Rodríguez Ondarza

(Catedrático de Hacienda Pública y Sistema Fiscal)
(Universidad Complutense de Madrid)

Luis Alfonso Rojí Chandro

(Profesor asociado de Sistema Fiscal Español)
(Universidad Autónoma de Madrid)

En el impuesto sobre Sociedades la base imponible se determina mediante la corrección del resultado contable, calculado conforme a las normas mercantiles establecidas en el Código de Comercio, en el Plan General de Contabilidad y en las disposiciones que los desarrollan, por aplicación de los preceptos establecidos en la propia normativa del impuesto. Coloquialmente, esta frase quiere decir que, salvo norma fiscal especial, lo fiscal se pliega a lo que establezcan las normas contables.

El **valor de los elementos patrimoniales**, por tanto, es el que se determina conforme a las normas contables, con carácter general, y en consecuencia, en la mayoría de los supuestos se caracteriza **por basarse en el precio de adquisición o en el coste de producción**, sin que sea objeto de modificación por el transcurso del tiempo para adaptarlo a la evolución de la inflación. Esto hace que los bienes se encuentren valorados por su coste histórico y que en las transmisiones de los mismos, la renta contable que se ponga de manifiesto esté determinada en términos nominales y no reales, sin tener en cuenta el efecto que la inflación ha producido sobre la misma por lo que la normativa del Impuesto sobre Sociedades establece un mecanismo de corrección de la depreciación monetaria con la finalidad de no gravar rentas nominales y tener en cuenta la pérdida del valor del dinero como consecuencia de la inflación.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas podemos establecer consideraciones similares para los supuestos de contribuyentes que realicen actividades económicas y que determinen su rendimiento neto mediante la aplicación de la modalidad normal del método de estimación directa.

Periódicamente, las Administraciones tributarias competentes suelen aprobar normas que permiten una actualización del valor de determinados activos registrados en los balances de las entidades y personas físicas mencionadas, de tal manera que puede eliminarse el efecto de la inflación y reconocerse un valor contable y fiscal superior al de adquisición mediante la aplicación de las reglas que se establecen en las citadas normas.

Habiendo transcurrido más de dieciséis años desde la última actualización de balances, **y teniendo presente que en la actual coyuntura económica el robustecimiento de los balances de las empresas es un elemento esencial a los efectos de poder acceder en mejores condiciones a los mercados financieros**, la Administración tributaria entiende procedente acometer un **nuevo procedimiento de actualización de balances** para eliminar los efectos de la inflación del valor contable de los activos a los que se aplica, permitiendo con ello que los balances reflejen de forma más adecuada la valoración de los activos fijos de las empresas.

Actualización de balances 2013 (Ley 16/2012 de 27 de diciembre)

TEORÍA

1. ¿Quién puede aplicar la actualización de balances?
2. ¿Qué elementos de activo son actualizables?
3. ¿Qué aspectos temporales influyen en la actualización de balances?
4. ¿Cómo se practica la actualización de elementos?
5. ¿Cómo se contabiliza la actualización de un activo?
6. ¿Cómo se amortiza el importe del bien actualizado?
7. ¿Cuál es el régimen fiscal de la actualización de balances?
8. ¿Cómo se contabiliza el importe del gravamen único?
9. ¿Qué destino tiene la cuenta "Reserva de revalorización Ley 16/2012"?
10. ¿Qué ocurre si transmito un activo actualizado y tengo pérdidas?
11. ¿Qué requisitos formales de información conlleva la actualización?
12. ¿Qué ventajas fiscales tiene la revalorización de los activos?

EJEMPLOS PRÁCTICOS

- A)** Maquinaria, aplicación de la actualización de balances.
- B)** Edificio industrial, aplicación de la actualización de balances.
 - Suelo
 - Construcción

1. **TEORÍA**

1. **¿Quién puede aplicar la actualización de balances?**

Pueden aplicar la actualización de balances, de manera voluntaria, las siguientes personas o entidades:

- Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.
- Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades económicas y lleven su contabilidad conforme al Código de Comercio o estén obligados a llevar los libros registros de su actividad económica (en los regímenes de estimación directa (ED), y estimación directa simplificada (EDS)).
- Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente.

Los sujetos pasivos que tributen en Régimen de Consolidación Fiscal y opten por la actualización de balances, practicarán las mismas en régimen individual, siendo cada entidad del grupo consolidado la que aplique la actualización de balances.

2. **¿Qué elementos de activo son actualizables?**

Serán actualizables:

- Los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, situados tanto en España como en el extranjero.
 - En el caso de contribuyentes personas físicas que ejerzan actividades económicas, sujetos al IRPF, los citados elementos deben estar afectos a actividades económicas.
 - En el caso de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, los citados elementos deben estar afectos al establecimiento permanente.
- Los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias adquiridos en régimen de arrendamiento financiero, condicionándose los efectos de la actualización, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.
- Elementos patrimoniales correspondientes a acuerdos de concesión que las empresas concesionarias registren como activo intangible.

La actualización se aplicará necesariamente a todos los elementos susceptibles de la misma y a sus correspondientes amortizaciones.

En el caso de inmuebles, se podrá optar por su actualización de forma independiente para cada uno de ellos, distinguiendo siempre entre el valor del suelo y el valor de la construcción.

No podrán acogerse a la actualización:

- Las operaciones de incorporación de elementos patrimoniales no registrados en los libros de contabilidad o en los libros registros (en el caso de contribuyentes del IRPF).
- Las operaciones de eliminación de dichos libros de pasivos inexistentes.

3. **¿Qué aspectos temporales influyen en la actualización de balances?**

- La actualización de valores se practicará respecto de los elementos susceptibles de actualización que figuren en el primer balance cerrado con posterioridad a 28/12/2012 (para las sociedades con ejercicios social coincidente con el año natural, el balance a 31/12/2012), o en los correspondientes libros registros a 31/12/2012 para contribuyentes del IRPF que ejerzan actividades económicas.
- Los elementos susceptibles de actualización no deben estar fiscalmente amortizados, tomándose como mínimo las amortizaciones que debieron realizarse con tal carácter, aunque no estén contabilizadas. Los elementos acogidos al incentivo de libertad de amortización, que se encuentren totalmente amortizados fiscalmente, no serán susceptibles de actualización.
- Las operaciones de actualización se realizarán dentro del período comprendido entre la fecha de cierre del balance que se tome como punto de partida, y el día que termine su plazo de aprobación. (En sociedades con ejercicio social coincidente con el año natural, entre el 31/12/2012 y 30/06/2013).
Para contribuyentes del IRPF que ejerzan actividades económicas, las operaciones de actualización, se realizaran dentro del período comprendido entre el 31/12/2012 y la fecha de finalización del plazo de presentación de la declaración del IRPF, correspondiente al período impositivo 2012.
- En el caso de personas jurídicas, el balance actualizado deberá ser aprobado por el órgano social competente. (Se podrá aprovechar la Junta General Ordinaria para incluir en el orden del día la aprobación de las operaciones de actualización de balances, y el balance con los activos actualizados).

4. ¿Cómo se practica la actualización de elementos?

- Las operaciones de actualización se practicarán aplicando los siguientes coeficientes:

Con anterioridad a 1 de enero de 1984	2,2946
En el ejercicio 1984	2,0836
En el ejercicio 1985	1,9243
En el ejercicio 1986	1,8116
En el ejercicio 1987	1,7258
En el ejercicio 1988	1,6487
En el ejercicio 1989	1,5768
En el ejercicio 1990	1,5151
En el ejercicio 1991	1,4633
En el ejercicio 1992	1,4309
En el ejercicio 1993	1,4122
En el ejercicio 1994	1,3867
En el ejercicio 1995	1,3312
En el ejercicio 1996	1,2679
En el ejercicio 1997	1,2396
En el ejercicio 1998	1,2235
En el ejercicio 1999	1,2150
En el ejercicio 2000	1,2089
En el ejercicio 2001	1,1839
En el ejercicio 2002	1,1696
En el ejercicio 2003	1,1499
En el ejercicio 2004	1,1389
En el ejercicio 2005	1,1238
En el ejercicio 2006	1,1017
En el ejercicio 2007	1,0781
En el ejercicio 2008	1,0446
En el ejercicio 2009	1,0221
En el ejercicio 2010	1,0100
En el ejercicio 2011	1,0100
En el ejercicio 2012	1,0000

que se aplicarán sobre:

- a. El precio de adquisición o coste de producción del elemento, atendiendo al año de adquisición o producción del mismo. Si existen mejoras sobre el elemento a las mismas se les aplica el coeficiente del año en que se realizaron.
 - b. Las amortizaciones del elemento que fueron fiscalmente deducibles, atendiendo al año que se realizaron.
- Se obtiene el valor neto contable actualizado, por diferencias de las cantidades anteriores.
 - La diferencia entre el valor neto contable actualizado y el valor neto contable del elemento, determinará el importe previo de la actualización del elemento.

- Al importe previo de la actualización, se le aplicará, si procede, el ratio o coeficiente de financiación (que denominamos F), si el mismo es inferior o igual a 0,4 ($F \leq 0,4$).
- El ratio o coeficiente de financiación (F), es un coeficiente determinado por el siguiente cociente:

$$F = \frac{\text{Patrimonio Neto}}{\text{Patrimonio Neto} + \text{Pasivo Total} - (\text{Derechos de crédito} + \text{Tesorería})}$$

Las magnitudes determinantes del numerador y denominador 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 plazo de cinco ejercicios fuese menor, a elección del sujeto pasivo. (Cantidades promediadas).

- Si $F > 0,4$, importe previo de actualización = importe de actualización
Si $F \leq 0,4$, importe previo de actualización \times F = importe de actualización

Este ratio, (F), no se aplicará a los contribuyentes del IRPF que ejerzan actividades económicas.

El nuevo valor actualizado no podrá exceder del valor de mercado del elemento patrimonial actualizado, teniendo en cuenta su estado de uso.

5. ¿Cómo se contabiliza la actualización de un activo?

El importe positivo resultante de la actualización del elemento de activo se abona en la cuenta "Reserva de revalorización de la Ley 16/2012 de 27 de diciembre", que formará parte de los fondos propios.

	X	
Elemento de activo (2...)		a Reserva de revalorización de la Ley 16/2012 de 27 de diciembre (114...)
(por el importe de la actualización)		
	X	

6. ¿Cómo se amortiza el importe del bien actualizado?

El incremento de valor resultante de las operaciones de actualización, se amortizará a partir del primer período impositivo que se inicie a partir del 1 de

enero de 2015, durante aquellos períodos que resten para completar la vida útil del elemento patrimonial, en los mismos términos que los que corresponde o las renovaciones, ampliaciones o mejoras.

$$\% \text{ amortización aplicable} = \frac{\text{Amortización contable del período (del valor sin actualizar)}}{\text{Valor neto contable del elemento (del valor sin actualizar) (a 01-01-2015)}} \times 100$$

7. ¿Cuál es el régimen fiscal de la actualización de balances?

Los contribuyentes que practiquen la actualización deberán satisfacer un gravamen único del 5% sobre:

- Personas jurídicas: 5% saldo acreedor de la cuenta "Reserva de revalorización de la Ley 16/2012 de 27 de diciembre".
- Personas físicas: 5% del incremento neto de valor de los elementos patrimoniales actualizados.

que será exigible:

- Personas jurídicas: el día que se presente la declaración relativa al período impositivo al que corresponda el balance en el que consta las operaciones de actualización. (normalmente en julio de 2013, si su ejercicio social coincide con el año natural)
- Personas físicas: el día en que se presente la declaración del IRPF correspondiente a 2012.

La presentación de la declaración fuera de plazo, será causa invalidante de las operaciones de actualización.

El importe del gravamen único no tendrá la consideración de cuota del impuesto y no será gasto fiscalmente deducible.

8. ¿Cómo se contabiliza el importe del gravamen único?

Con cargo a la cuenta "Reserva de revalorización de la Ley 16/2012 de 27 de diciembre".

_____	X	_____
Reserva de revalorización de la Ley 16/2012 de 27 de diciembre (114...)		a H.Pública acreedora por motivos fiscales (475...)
(por el importe del gravamen único)	X	_____

9. ¿Qué destino tiene la cuenta "Reserva de revalorización Ley 16/2012"?

- El saldo de esta cuenta es indisponible hasta que sea comprobado y aceptado por la Administración Tributaria. La comprobación deberá realizarse dentro de los tres años siguientes a la fecha de presentación de la declaración en la que se liquide el gravamen único de actualización. En caso de minoración del saldo de la cuenta como consecuencia de la comprobación administrativa, se devolverá de oficio el importe del gravamen único proporcionalmente correspondiente a la minoración.
- Efectuada la comprobación, o transcurrido el plazo de la misma, el saldo de la cuenta podrá destinarse a:
 - Eliminar resultados contables negativos.
 - Ampliar el capital social.
 - Reservas de libre disposición (transcurridos 10 años contados a partir del cierre del balance que recogió las operaciones de actualización).
Solo se podrá distribuir su saldo cuando los elementos patrimoniales actualizados estén totalmente amortizados, hayan sido transmitidos o dados de baja en el balance.
Estas reservas dan derecho a deducción por doble imposición de dividendos en el Impuesto sobre Sociedades y a la exención en el IRPF.

La aplicación a finalidades distintas de las referidas o antes de efectuarse su comprobación o transcurra el plazo previsto para la misma, determina la integración en la base imponible del período impositivo, sin posibilidad de compensación con bases imponibles negativas.

10. ¿Qué ocurre si transmito un activo actualizado y tengo pérdidas?

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

Las pérdidas habidas en la transmisión o deterioro de valor de los elementos patrimoniales actualizados se minorarán, a los efectos de su integración en la base imponible, en el importe del saldo de la cuenta de "Reserva por revalorización Ley 16/2012 de 27 de diciembre", correspondiente a dichos elementos. Dicho saldo será disponible.

No será de aplicación a los contribuyentes del IRPF.

11. ¿Qué requisitos formales de información conlleva la actualización?

Deberá incluirse información en la memoria de las cuentas anuales correspondientes a los ejercicios en que los elementos actualizados se hallen en el patrimonio de la entidad.

La información a incluir se centra en 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.
- El incumplimiento de obligaciones de información 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 € 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".
 - No obstante, el incumplimiento sustancial de las obligaciones de información, 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 período 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 períodos impositivos anteriores.

12. ¿Qué ventajas fiscales tiene la revalorización de los activos?

Aplicada la actualización de balances a un activo determinado, debemos considerar que:

- El nuevo valor del elemento patrimonial actualizado viene determinado por la suma del valor anterior y el importe que se ha abonado a la cuenta Reserva de revalorización Ley 16/2012 de 27 de diciembre, tomándose como valor del elemento patrimonial a efectos de determinar las rentas derivadas de futuras transmisiones, con plenos efectos fiscales.

Las posibles ganancias patrimoniales por las transmisiones futuras podrían ser inferiores si el activo se ha actualizado, obteniendo el consiguiente ahorro impositivo.

- El incremento neto del valor resultante de las operaciones de actualización de un elemento de activo, se amortizará a partir del ejercicio que se inicie el 1 de enero de 2015, durante los años de vida útil que le queden al activo a partir de dicha fecha.

La amortización del valor actualizado de un elemento de activo supondrá un ahorro impositivo total igual a:

Valor neto actualizado x tipo de gravamen

que se aplicará en los ejercicios en los que se dote amortización del valor actualizado.

Si por ejemplo el incremento de valor neto que actualizo un activo es de 100.000€, y mi tipo de gravamen es del 30%, resultará:

Coste de la actualización de balances

$$100.000 \times 5\% = 5.000\text{€}, \text{ gravamen único}$$

Ahorro por amortizaciones

$$100.000 \times 30\% = 30.000\text{€}, \text{ en ejercicios a partir de 2015.}$$

Ahorro fiscal (nominal): $30.000 - 5.000 = 25.000\text{€}$, en ejercicios futuros.

(El ahorro fiscal real se producirá a partir del ejercicio 2015, por lo que está influido de un efecto financiero ya que el gravamen único de actualización se abona en 2013 y el ahorro fiscal se produce a partir de 2015. Para una comparación homogénea deberían actualizarse las unidades monetarias a la fecha actual).

2. EJEMPLOS PRÁCTICOS

- A) Maquinaria adquirida el 1 de julio de 2006 en un importe de 400.000 €, que se amortiza contable y fiscalmente de acuerdo a las tablas oficiales de amortización (TAO), con unos parámetros de [10%, 20años].

La amortización fiscalmente deducible en años anteriores ha sido:

Año	Amortización Fiscal
2006	20.000
2007	40.000
2008	40.000
2009	40.000
2010	40.000
2011	40.000
2012	40.000

Total: 260.000 €

Valor Neto Contable= 140.000 € (400.000 – 260.000)
(31-12-2012)

El ejercicio de la sociedad coincide con el año natural
¿Cómo se actualizará?

- 1º) Aplicación de los coeficientes de actualización al valor de adquisición y a las amortizaciones.

Maquinaria			
Año	Valor de Adquisición	Coeficiente Año	Valor Actualizado
2006	400.000	1,1017	440.680
	<u>Amortizaciones</u>	<u>Coeficiente Año</u>	<u>Valor Actualizado</u>
2006	20.000	1,1017	<-22.034>
2007	40.000	1,0781	<-43.124>
2008	40.000	1,0446	<-41.784>
2009	40.000	1,0221	<-40.884>
2010	40.000	1,0100	<-40.400>
2011	40.000	1,0100	<-40.400>
2012	40.000	1,0000	<-40.000>

Σ Amortizaciones...<-268.626>€

Valor Neto Contable= 440.680 – 268.626=172.054 €
(Actualizado)

Incremento del valor/Actualización: 172.054 – 140.000= 32.054 €
(Previo)

2º) **Aplicación del ratio o coeficiente de financiación (F)**
(No procederá si $F > 0,4$)

$$F = \frac{\text{Patrimonio Neto}}{\text{Patrimonio Neto} + \text{Pasivo Total} - (\text{Derechos de Crédito} + \text{Tesorería})}$$

- Las magnitudes serán el promedio de las habidas durante el período de tenencia del elemento patrimonial actualizado o en los cinco ejercicios anteriores a la fecha del balance de actualización, si este fuese menor. (opcional)

En nuestro caso se deberá hallar el promedio de:

<u>PROMEDIO</u>	(OPCIONAL)	<u>PROMEDIO</u>
2006		2008
2007		2009
2008		2010
2009		2011
2010		2012
2011		
2012		

Extrayendo los datos de los balances de situación y realizando el promedio.

Supongamos que los datos promedio son:

Patrimonio Neto..... 700.000 €
Pasivo Total.....4.000.000 €
Deudores.....1.000.000 €
Tesorería..... 500.000 €

$$F = \frac{700.000}{700.000+4.000.000-1.000.000-500.000} = \frac{700.000}{3.200.000} = 0,2188$$

F= 0,2188

Actualización= 32.054 x 0,2188= 7.013,41 €

Maquinaria

La aplicación no procederá cuando el ratio o coeficiente de financiación sea superior a 0,4. ($F > 0,4$)

Si en el ejemplo $F=0,62$, la actualización a realizar en el elemento sería:

Actualización = 32.054 € = Actualización aplicable.
(previa)

Al ser inferior $F=0,2188$, lo aplicamos en proporción a este valor.

3) Contabilización de la actualización de balances

_____ X _____	
7.013,41 Maquinaria (213...)	
a	Reserva de revalorización de la ley 7.013,41 16/2012 de 27 de diciembre (114....)
(por aplicación de la actualización de balances)	
_____ X _____	

4º) Cálculo del gravamen único de actualización (por la maquinaria)

Gravamen 5% 7.013, 41 € = 350,67 €

y contabilización:

_____ X _____	
350,67 € Reserva de revalorización de la Ley 16/2012 de 27 de diciembre (114....)	
a	Hacienda Pública 350,67 € Acreedora por motivos fiscales (475....)
_____ X _____	

(Se autoliquidará e ingresará conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades 2012)

5º) Amortización del incremento neto de valor actualizado

Se amortizará a partir del primer periodo impositivo que se inicie a partir del 1 de enero de 2015, durante los períodos que resten para completar la vida útil del elemento patrimonial. (en los mismos términos que corresponde a las renovaciones, ampliaciones o mejoras).

En nuestro ejemplo

<u>AÑO</u>	<u>AMORTIZACION FISCAL</u>	
2013	40.000	
2014	40.000	
2015	40.000	} → ejercicios en los que se amortizará → el importe de la actualización
2016	20.000	
<hr/>		
TOTAL 400.000 €		

$$\begin{array}{l}
 \text{Amortización contable del período} \\
 \text{(del valor sin actualizar)} \\
 \% \quad \frac{40.000}{60.000} = 66,66 \% \text{ (2015)} \\
 \text{Valor contable del elemento} \\
 \text{(del valor sin actualizar)} \\
 \text{-----} = \frac{20.000}{60.000} = 33,34 \% \text{ (2016)}
 \end{array}$$

- La parte correspondiente al valor contable del elemento anterior a la actualización, continuará amortizándose según el método que se venía utilizando con anterioridad.
- El importe de la actualización se amortizará en los periodos impositivos que queden de vida útil, (a partir de 2015), en proporción a la propia amortización del elemento.

Año	Amortización Fiscal	Amortización de la Actualización	
2015	40.000	$7.013,41 \times 66,66\% =$	4.675,14
2016	20.000	$7.013,41 \times 33,34\% =$	<u>2.338,27</u>
			7.013,41€

(Registrándose ambas en la contabilidad)

<hr/>		X	<hr/>
40.000	Dotación a la amortización de maquinaria (681...)		
4.675,14	Dotación a la amortización de maquinaria (revalorización) (681...)	a	Amortización acumulada de maquinaria (2813..) 44.675,14
	(por la dotación en 2015)		
<hr/>		X	<hr/>
20.000	Dotación a la amortización de maquinaria (681...)		
2.338,27	Dotación a la amortización de maquinaria (681...)	a	Amortización acumulada de maquinaria (2813..) 22.338,27
	(por dotación de amortización en 2016)		
<hr/>		X	<hr/>

6º) Información en la memoria de las cuentas anuales

En los ejercicios en que los elementos actualizados se hallen en el patrimonio de la entidad, se deberá incluir información sobre:

- a) Criterios empleados en la actualización, con indicación de los elementos patrimoniales afectados.
- b) Importe de la actualización de los elementos actualizados 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", con explicación de la justificación de sus movimientos.

El incumplimiento sustancial de las obligaciones de información determinará la integración de la base imponible del saldo de la cuenta "Reserva de revalorización de la Ley 16/2012", con independencia de su consideración como infracción tributaria grave.

7º) Destino del saldo de la cuenta "Reserva de revalorización de la Ley 16/2012"

- Indisponible hasta que sea comprobado y aceptado por la Administración Tributaria.
- Comprobación en el plazo de 3 años siguientes a la fecha de presentación de la declaración en la que deba abonarse el gravamen especial
- Efectuada la comprobación o transcurrido el plazo de la misma se podrá destinar a:
 - eliminación de resultados negativos
 - ampliación de capital social

- Transcurridos 10 años contados a partir de la fecha de cierre del balance en el que se reflejaron las operaciones de actualización, se podrá destinar a reservas de libre disposición.
- El saldo solo podrá ser objeto de distribución, cuando los elementos patrimoniales actualizados estén totalmente amortizados, hayan sido transmitidos o dados de baja en el balance.

La aplicación del saldo a finalidades distintas de las previstas, determinará la integración del mismo en la base imponible, y la tributación efectiva en el impuesto correspondiente (I.Sociedades/IRPF).

B) Nave industrial adquirida el 1 de enero de 2004 por un importe de 3.000.000 €, de los que 1.200.000 € corresponde al valor del suelo.

Se amortiza como edificio industrial aplicando las tablas oficiales de amortización (TAO), con unos parámetros de [3%, 68 años].

El ejercicio de la sociedad coincide con el año natural.

La amortización fiscalmente deducible, (de la construcción), ha sido:

AÑO	Amortización Fiscal (construcción)
2004	54.000
2005	54.000
2006	54.000
2007	54.000
2008	54.000
2009	54.000
2010	54.000
2011	54.000
2012	54.000

Total :486.000 €

Valor neto contable= 1.314.080 €
(1.800.000 – 486.000)
(de la construcción)

De acuerdo con los principios contables, la entidad tiene registrado el edificio industrial en las cuentas:

(220...) Terrenos y bienes naturales.....1.200.000 €
(221...) Construcciones Industriales..... 1.800.000 €
(2811) Amortización acumulada de <486.000>
construcciones industriales

¿Cómo se actualizará?

Seguimos el mismo método que en el ejemplo anterior, teniendo en cuenta que al tratarse de un inmueble, la actualización deberá realizarse distinguiendo entre el valor del suelo y el valor de la construcción.

(Suponemos que el ratio o coeficiente de financiación (F), es en este caso 0,52, calculado de acuerdo al promedio de datos requeridos en los ejercicios de tenencia del bien)

SUELO

1º) **Aplicación de los coeficientes de actualización al valor de adquisición del suelo.** (No existen amortizaciones)

AÑO	VALOR DE ADQUISICIÓN	COEFICIENTE ACTUALIZACIÓN	VALOR ACTUALIZADO
2004	1.200.000	1,1389	1.366.680

Actualización= 1.366.680 – 1.200.000= 166.680 €
(previo)

El valor actualizado no podrá exceder del valor de mercado

2º) **Aplicación del ratio o coeficiente de financiación (F)**

Al ser F= 0,52, mayor que 0,4, el importe de la actualización del suelo, no se pondera.

Actualización del suelo= 166.680 €

3º) **Contabilización de la actualización del suelo**

_____ X _____

166.680 (220...) Terrenos y bienes naturales

a Reserva de revaloración de 166.680
la Ley 16/2012 (114...)

(por aplicación de la actualización de balances)

_____ X _____

4º) **Cálculo del gravamen único de actualización**

Gravamen 5% 166.680 = 8.334 €
y contabilización:

_____ X _____

8.334 Reserva de revaloración de la
Ley 16/2012 (114...)

a Hacienda Pública acreedora por
motivos fiscales (475...) 8.334

_____ X _____

(Se autoliquidará e ingresará conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades 2012)

5º) Amortización del incremento neto de valor actualizado

No procede ya que de acuerdo con los principios y normas contables, el suelo no es amortizable.

El nuevo valor actualizado se tomará como valor para determinar las rentas derivadas de futuras transmisiones, con plenos efectos fiscales.

Las pérdidas habidas en la transmisión o los posibles deterioros de valor del suelo se minorarán a efectos fiscales, en el importe del saldo de la cuenta "Reserva de revalorización de la Ley 16/2012", correspondiente al elemento. Quedando dicho saldo disponible.

(Si como consecuencia de una transmisión futura del edificio, se obtienen pérdidas contables al comparar el valor actualizado con el de transmisión, las mismas podrían no ser fiscalmente deducibles, debiendo realizarse los oportunos ajustes extracontables positivos por el importe de las mismas, hasta el saldo de la cuenta de "Reserva de revalorización de la Ley 16/2012", correspondiente al elemento actualizado).

6º) Información en la memoria de las cuentas anuales y destino del saldo de la cuenta "Reserva de revalorización de la Ley 16/2012"

Las obligaciones son idénticas a las referidas en el ejemplo A) anterior, puntos 6º) y 7º)

CONSTRUCCIÓN

1º) Aplicación del coeficiente de actualización al valor de adquisición y amortizaciones.

Año	Valor de Adquisición	Coeficiente de Actualización	Valor Actualizado
2004	1.800.000	1,1389	2.050.020
Año	Amortización Fiscal	Coeficiente de Actualización	Valor Actualizado
2004	54.000	1,1389	<-61.500,6>
2005	54.000	1,1238	<-60.685,2>
2006	54.000	1,1017	<-59.491,8>
2007	54.000	1,0781	<-58.217,4>
2008	54.000	1,0446	<-56.408,4>
2009	54.000	1,0221	<-55.193,4>
2010	54.000	1,0100	<-54.540>
2011	54.000	1,0100	<-54.540>
2012	54.000	1,000	<-54.000>
			Σ <-514.576,8>

Valor Neto Contable= 2.050.020-514.576,8= 1.535.443,2 €
(Actualizado)

Actualización = 1.535.443,2-1.314.000= 221.443,2 €
(previa)

2º) Aplicación del ratio o coeficiente de financiación (F)

En el presente caso hemos supuesto que el coeficiente de financiación F= 0,52, mayor que 0,4, por lo que el importe de la actualización previa no se pondera.
Actualización de la construcción = 221.443,2 €

3º) Contabilización de la actualización de la construcción

_____	X	_____
221.443,2 Construcciones industriales (220...)	a	Reserva de revalorización de la Ley 16/2012 (114...) 221.443,2
(por aplicación de la actualización de balances)		
_____	X	_____

4º) Cálculo del gravamen único de actualización

Gravamen 5% 221.443, 2= 11.072,16€

y contabilización :

_____	X	_____
11.072,16 Reserva de revalorización de la Ley 16/2012 (114...)	a	H.Pública acreedora por 411.072,16 motivos fiscales (475...)
_____	X	_____

(Se autoliquidará e ingresará conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades 2012)

5º) Amortización del incremento neto del valor actualizado

Al ser el edificio industrial un elemento de activo amortizable, el incremento de valor actualizado se amortizará a partir del período impositivo que se inicie el 1 de enero de 2015, durante los períodos que resten para completar la vida útil

del bien. (en los mismos términos que corresponde a renovaciones, ampliaciones o mejoras).

En nuestro ejemplo:

Año	Amortización Fiscal	
2013	54.000	
2014	54.000	
2015	54.000	
2016	54.000	} → Ejercicios en los que se amortizará → el importe de la actualización
2017	54.000	

2036	54.000	
2037	18.000	
<hr/>		
TOTAL 1.800.000 €		

$$\% = \frac{\text{Amortización contable del período (del valor sin actualizar)}}{\text{Valor contable del elemento (del valor sin actualizar) (a 01-01-2015)}} = \frac{54.000}{1.206.000} = 4,48\% \text{ (hasta 2036)}$$

$$\text{-----} = \frac{18.000}{1.206.000} = 1,44\% \text{ (2037)}$$

- La parte correspondiente al valor contable del elemento anterior a la actualización, continuará amortizándose según el método que se venía utilizando con anterioridad.
- El importe de la actualización se amortizará en los periodos impositivos que queden de vida útil, (a partir de 2015), en proporción a la propia amortización del elemento.

<u>Año</u>	<u>Amortización Fiscal</u>	<u>Amortización de la Actualización</u>
2015	54.000	221.443,2 x 4,48%= 9.920,65
2016	54.000	9.920,65
2017	54.000	9.920,65

2036	54.000	9.920,65
2037	18.000	221.443,2 x 1,44%= 3.188,78
	<hr/>	<hr/>
	Σ=1.800.000 €	Σ=221.443,2 €

(registrándose ambas amortizaciones en la contabilidad)

<hr/>		X	<hr/>
54.000	Dotación a la amortización de edificio industrial (681...)		
9.920,65	Dotación a la amortización del edificio industrial (revalorización) (681...)	a Amortización acumulada del edificio industrial (2811...)	63.920,65
	(por dotación de la amortización 2015/2036)		
<hr/>		X	<hr/>
54.000	Dotación a la amortización de edificio industrial (681...)		
3.188,78	Dotación a la amortización del edificio industrial (revalorización) (681..)	a Amortización acumulada del edificio industrial (2811...)	57.188,78
	(por dotación de la amortización de 2037)		
<hr/>		X	<hr/>

6º) Información en la memoria de las cuentas anuales y destino del saldo de la cuenta "Reserva de revalorización de la Ley 16/2012"

Son plenamente válidos los comentarios referidos en los puntos 6º) y 7º) del ejemplo A), anterior.

Adicionalmente, es necesario considerar lo siguiente en relación al proceso de actualización de balances.

- a) Se practicará normalmente sobre los elementos susceptibles de actualización que figuren en el balance cerrado a 31-12-2012. (en el caso de sociedades cuyo ejercicio coincida con el año natural).
- b) Las operaciones de actualización se realizarán hasta la fecha en que termine el plazo de aprobación del balance referido (30-06-2013, en el caso de sociedades cuyo ejercicio coincida con el año natural).
- c) El balance actualizado deberá ser aprobado por el órgano social competente (normalmente la Junta General Ordinaria de la sociedad).