

BOICAC Nº 92/2012 Consulta 5

Sobre el tratamiento contable de la actualización de balances aprobada por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica. En relación con la misma, se pregunta, todo ello referido a una compañía cuyo ejercicio social termina el 31 de diciembre.

Pregunta 1.

Si debe entenderse que la mencionada Ley es compatible con el marco normativo contable vigente y en particular con el criterio de valoración de coste histórico referido en el apartado 6º del Marco Conceptual del vigente Plan General de Contabilidad y con el principio de uniformidad recogido en el apartado 3º del mismo.

Respuesta:

La Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, en su artículo 9, 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.

A raíz de la última actualización de balances aprobada en el año 1996 (artículo 5 del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica), este Instituto publicó la consulta 1 en el BOICAC nº 28, de diciembre de 1996, sobre determinadas cuestiones relacionadas con la actualización de balances que cabe traer a colación por analogía para dar respuesta a la duda que ahora se plantea.

La rectificación de valores que hace posible la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, tiene plena cobertura, como la tenía el antecedente inmediato, en el marco jurídico delimitado por la Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad, que en este punto no se ha visto modificada, y se adopta en el ejercicio de la soberanía interna que todos los Estados Miembros tienen para delimitar el marco de información financiera aplicable en las cuentas anuales individuales y en las cuentas anuales consolidadas de las sociedades que no están admitidas a cotización, en los términos previstos en el Reglamento 1606/2002, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad.

Respecto a si la medida es compatible con el criterio de valoración de coste histórico, se informa que la nueva valoración dada a sus activos por una entidad en aplicación de lo dispuesto en la Ley 16/2012, de 27 de diciembre,

esto es, por ministerio de la Ley, es un nuevo coste atribuido equiparable al precio de adquisición de dichos bienes, debiendo tener por lo tanto tal consideración, y sin perjuicio, por otra parte, de la obligación de incluir en la memoria la debida información sobre estos hechos de acuerdo con lo previsto en el Plan General de Contabilidad y en la propia Ley.

En definitiva, en sintonía con el criterio expresado en el año 1996, se trata de informar en las cuentas anuales del efecto cuantitativo producido por la actualización, circunstancia que producirá que se modifiquen los resultados futuros como consecuencia de mayores amortizaciones, consumos o costes, al permitir valorar determinados activos con valores más próximos a los reales, además de indicar el motivo por el que se realiza; la aplicación de una norma de rango legal que permite actualizar activos, y que se adopta, como señala la Ley 16/2012, “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”, lo que pondrá de manifiesto, con carácter general, consecuencias mercantiles y contables, además del efecto fiscal.

Por lo tanto, hay que entender que una entidad al acogerse, con carácter voluntario, a la actualización de valores regulada en la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, mantiene la aplicación del principio del precio de adquisición en los activos actualizados, sin cambiar de criterio contable, y en consecuencia el principio de uniformidad no se ve afectado por la medida.

Pregunta 2.

Si el efecto de la actualización debe reflejarse en las cuentas anuales del primer ejercicio que se cierre con posterioridad a la fecha de entrada en vigor de la mencionada Ley, es decir, en las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2012, o bien en el ejercicio 2013, cuando se produce la aprobación de la actualización por parte del órgano competente, siendo en tal caso el balance actualizado al que la Ley hace referencia un balance distinto al de las cuentas anuales del ejercicio 2012, formulado en el periodo que establece para las operaciones de actualización el apartado 3 del artículo 9 de la Ley, esto es, dentro del periodo comprendido entre la fecha del balance de cierre del ejercicio 2012 y el día en que termine el plazo para su aprobación, conforme a los criterios contemplados en la Ley para la determinación de la actualización de balances y los que en su caso y a tal propósito específico se consideren aplicables.

Respuesta:

El artículo 9, apartado 3, de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, dispone que: “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”. La Ley se publicó el 28 de diciembre de 2012 en el BOE y de acuerdo con su Disposición final decimotercera entró en vigor ese mismo día.

Adicionalmente, en el mismo apartado se aclara que las operaciones de actualización se realizarán dentro del periodo comprendido entre la fecha de cierre del balance a que se refiere el párrafo anterior, y el día en que termine el plazo para su aprobación.

Por último, el artículo 9, apartado 8, de la citada Ley dispone que: *“Los sujetos pasivos o los contribuyentes que practiquen la actualización deberán satisfacer un gravamen único del 5 por ciento sobre el saldo acreedor de la cuenta reserva de revalorización (...)”,* que *“(...) 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 que *“(...) El gravamen único será exigible el día que se presente la declaración relativa al período impositivo al que corresponda el balance en el que constan las operaciones de actualización”*.

Pues bien, a la vista de estos antecedentes, cabe llegar a las siguientes conclusiones:

a) La reciente Ley de actualización condiciona la rectificación de los valores contables y, con ella, la realización del hecho imponible, a la aprobación por el órgano competente (la Junta General, en el caso de las sociedades de capital) del balance actualizado.

b) De lo anterior no cabe inferir la identidad entre el balance actualizado y el balance que debe incorporarse a las cuentas anuales, sino que la Junta General, en el supuesto de que opte por acogerse a la revisión de valores, solo podrá hacerlo en tiempo y forma; esto es, en el mismo plazo conferido para aprobar las cuentas anuales del ejercicio 2012 y previa elaboración de un balance *ad hoc* de actualización.

c) Considerando que los elementos patrimoniales cuyo valor se rectifica son los incluidos en el balance cerrado a 31 de diciembre de 2012, 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.

Pregunta 3.

Si la fecha de actualización de la base fiscal de los activos es el 31 de diciembre de 2012, o, por el contrario, si la base fiscal se actualiza en la fecha de aprobación del balance actualizado por parte del órgano competente, teniendo a tal fin en consideración el contenido del apartado 8 del artículo 9 de la Ley, que indica que el hecho imponible del gravamen único se entenderá realizado, en el caso de personas jurídicas, cuando el balance actualizado se apruebe por el órgano competente.

Respuesta:

Como se ha indicado, la rectificación de la valoración contable y fiscal de los activos surge en la fecha en que el órgano competente apruebe el balance de actualización, sin perjuicio de su incorporación a la contabilidad de la empresa con efectos retroactivos desde el 1 de enero de 2013 y al margen de que a

partir de esa fecha los efectos contables y fiscales de la actualización puedan divergir. Así, no cabe duda que desde un punto de vista contable, el precio actualizado formará parte de la base de amortización del activo desde ese momento, mientras que a efectos fiscales, de acuerdo con el último párrafo del apartado 7, la eficacia de la amortización fiscal del incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización se difiere hasta el ejercicio 2015.

Pregunta 4.

En el caso de que se concluya que la actualización contable se debe reflejar en las cuentas anuales de 2012 y que la actualización de la base fiscal se produce en el momento de la aprobación de las cuentas anuales por parte del órgano competente, si esto conllevaría el registro a 31 de diciembre de 2012 de un impuesto diferido pasivo, con origen en la diferencia entre el valor contable y el valor fiscal de los activos, conforme a la NRV 13ª Impuestos sobre beneficios, y cuál sería la contrapartida de este impuesto diferido pasivo, así como qué registro cabría realizar una vez efectuada la aprobación del balance actualizado por el órgano competente.

Respuesta:

El valor en libros y la base fiscal de los activos actualizados se modificará en el ejercicio 2013, por lo que no cabe el reconocimiento de impuesto diferido alguno por esta circunstancia a 31 de diciembre de 2012.

Pregunta 5.

Si el gravamen único del 5 por ciento, que no tiene la consideración de cuota del Impuesto sobre sociedades, debe registrarse en el ejercicio en que se apruebe la actualización por parte del órgano competente, momento en el que de conformidad con la ley tiene lugar el hecho imponible, o si en todo caso debe registrarse en el mismo momento en que se registre el efecto de la actualización.

Respuesta:

Los hechos económicos y jurídicos deben contabilizarse cuando ocurran. Por lo tanto, en relación con el caso que nos ocupa, el gravamen único que lleva aparejada la rectificación contable y fiscal del precio de adquisición de los activos se reconocerá en el ejercicio 2013, cuando el órgano competente apruebe el balance de actualización.

Dicho importe, de acuerdo con lo previsto en la Ley fiscal, se contabilizará con cargo a la cuenta en que luzca la reserva originada por la actualización. A la misma conclusión cabría llegar por aplicación analógica de lo dispuesto en el apartado 4 de la NRV 13ª. "Impuestos sobre beneficios" del Plan General de Contabilidad, en cuya virtud, el gasto que trae causa de un ajuste de valor se reconoce con cargo a la cuenta en que se haya contabilizado la variación de valor.

Pregunta 6.

La decisión sobre la conveniencia de la actualización de balances es un proceso que implicará cálculos complejos y toma de decisiones que previsiblemente propondrá el Consejo de Administración y que, en su caso, aprobará el órgano competente. Teniendo en cuenta la fecha de publicación de la Ley, tanto dicha propuesta como su aprobación son hechos y decisiones que se producirán en el ejercicio 2013. No obstante, en el caso de que se concluya que la actualización debe registrarse en las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2012, se plantea si las cuentas anuales de dicho ejercicio deberían reformularse ante una situación en la que los administradores formularan sus cuentas anuales de 2012 sin acogerse a la actualización, o bien informaran de que el proceso de evaluación y trabajos de cuantificación de impactos aún no ha concluido, y posteriormente se realizaran o completaran las operaciones de actualización a que hace referencia el apartado 3 del artículo 9 de la Ley y el órgano competente decidiese acogerse a la misma (o viceversa), y en particular si estos hechos ponen de manifiesto condiciones existentes al cierre del ejercicio de acuerdo con la norma de registro y valoración 23ª del Plan General de Contabilidad.

Respuesta:

A la vista de las respuestas anteriores, en las sociedades de capital el procedimiento a seguir será el siguiente:

a.- En el ejercicio 2013, dentro del plazo legal previsto a tal efecto, el consejo de administración formulará las cuentas anuales del ejercicio 2012 sin incluir en el balance la rectificación de valores, pero informando en la memoria de la situación en la que se encuentra el proceso de actualización.

b.- Del mismo modo, en el ejercicio 2013, la Junta General aprobará las cuentas anuales del ejercicio 2012 sin incluir lógicamente la rectificación de valores, y aprobará también la correspondiente actualización.

c.- En las cuentas anuales del ejercicio 2013, el importe de la reserva de revalorización resultante de aplicar los criterios contenidos en la presente contestación se mostrará en una partida con el adecuado desglose, en el epígrafe III. Reservas del patrimonio neto del balance. Adicionalmente, en la memoria de las cuentas anuales se deberá informar sobre los elementos más significativos objeto de actualización señalando el importe de los mismos, efecto de la actualización sobre la dotación a la amortización y sobre el resultado del ejercicio, cuantificación de la cuenta de fondos propios denominada "Reserva de revalorización Ley 16/2012, de 27 de diciembre", movimiento de la citada cuenta durante el ejercicio, etcétera.

Pregunta 7.

En el caso particular de una Sociedad dominante A que emite sus cuentas consolidadas aplicando el RD 1159/2010 y que en ejercicios anteriores al 2012 realizó una combinación de negocios al adquirir el control de una sociedad filial B (y por tanto, procedió a registrar los activos y pasivos identificables de B a su

valor razonable en el momento de la adquisición), si B decide acogerse en sus libros individuales a la actualización de balances, ¿Qué valor de los activos y pasivos de B debe utilizarse en el consolidado NFCAC? ¿Los valores actualizados en los libros individuales de B, los valores calculados en la combinación de negocios, o por analogía a lo indicado en el apartado 7 del art. 9 de la Ley correspondería agregar al valor calculado en la combinación de negocios el incremento neto de valor derivado de las operaciones de actualización, cuya contrapartida es la Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, en B? ¿Qué impactos se derivarían en las cuentas anuales consolidadas de la existencia de la Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre en B y, en su caso, de la existencia de cambios entre el valor contable consolidado y la base fiscal de dichos activos, según el criterio de registro contable que, respecto al efecto de la actualización de valor de los activos, proceda efectuar?

Respuesta:

La actualización de balances no presenta ninguna singularidad desde la perspectiva de las cuentas anuales consolidadas de acuerdo con las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAC), salvo la circunstancia de que los valores en libros de los activos de la sociedad dependiente, como consecuencia de la combinación, puedan tener un valor consolidado superior al precio de adquisición rectificado por la actualización de balances.

La Ley de actualización en el artículo 9, apartado 5, regula para las entidades de crédito y entidades aseguradoras un supuesto de hecho que guarda analogía con el descrito; en particular, la revalorización de inmuebles, sin efectos fiscales, en la primera aplicación de sus respectivas normas contables en vigor.

En estos casos, la Ley fiscal parece operar exclusivamente en la base fiscal de los activos, en la medida que la reserva que recoge el valor actualizado ya está incorporada a las cuentas anuales, exigiendo exclusivamente que se reclasifique a la cuenta “reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre” el incremento de base fiscal resultante de los cálculos determinados por la Ley, neto del efecto fiscal que origina el gravamen único, en caso de que los administradores opten por rectificar el precio de adquisición de los activos, circunstancia que adicionalmente traerá consigo la baja del pasivo por impuesto diferido que se reconoció en la fecha de primera aplicación, con abono a la mencionada cuenta de reservas, así como el reconocimiento del gravamen único también con cargo a la cuenta de reservas.

De lo anterior se infiere que cuando el valor en libros de los activos incluidos en el ámbito de aplicación de la Ley ha sido previamente actualizado sin efectos fiscales, la rectificación de valores no trae consigo una revisión del valor contable si no supera el importe de la citada actualización.

Pues bien, aplicando este mismo razonamiento a las cuentas consolidadas, la forma de proceder será la siguiente:

a.- En principio, agregar el incremento neto de valor derivado de las operaciones de actualización.

b.- Si el precio de adquisición rectificado del activo es inferior a su valor en libros en las cuentas anuales consolidadas antes de practicarse la actualización, desde la perspectiva de estas últimas la Ley de actualización solo debería repercutir en la base fiscal de los citados elementos y, en consecuencia, la entidad debería eliminar la actualización contable reconocida en las cuentas anuales individuales, circunstancia que traerá consigo la reclasificación del gravamen único a la cuenta de pérdidas y ganancias. La variación en los impuestos diferidos que origine la modificación de la base fiscal también se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias.

c.- Si el precio de adquisición rectificado del activo es superior a su valor en libros en las cuentas anuales consolidadas antes de practicarse la actualización, desde la perspectiva de estas últimas la Ley de actualización también surtirá efectos contables. En este caso, además de repercutir en la base fiscal de los activos, la medida originará una rectificación en las cuentas consolidadas del valor en libros, por la diferencia entre el precio de adquisición rectificado del activo en las cuentas anuales individuales y su valor en cuentas consolidadas, antes de practicarse la actualización.

Adicionalmente, la empresa deberá eliminar la actualización contable reconocida en las cuentas anuales individuales que no haya supuesto una rectificación de valores a nivel consolidado, circunstancia que traerá consigo la reclasificación de una parte proporcional del gravamen único a la cuenta de pérdidas y ganancias. El importe correspondiente a la variación en los impuestos diferidos que origine la modificación de la base fiscal de los activos también se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias.

d.- El impacto de la rectificación de la base fiscal se mostrará en la partida "Impuesto sobre beneficios" de la cuenta de pérdidas y ganancias, dada la estrecha conexión existente entre el gravamen único y la rectificación de la base fiscal de los activos, sin perjuicio de que dicho importe no se haya calificado por la Ley como cuota del Impuesto sobre sociedades.

e.- Por último, la reserva por actualización que subsista después de aplicar el procedimiento descrito, se deberá distribuir entre la sociedad dominante y los socios externos de acuerdo con las reglas generales recogidas en las NFCAC para contabilizar las variaciones en el patrimonio neto de las sociedades dependientes.

En la memoria de las cuentas anuales consolidadas se informará de los impactos que se deriven de la aplicación de los criterios incluidos en la presente respuesta. En particular, se deberá informar sobre los elementos más significativos objeto de actualización señalando el importe de los mismos, efecto de la actualización sobre el resultado del ejercicio, y, en su caso, del importe al que asciende la cuenta de fondos propios denominada "Reserva de revalorización Ley 16/2012, de 27 de diciembre", del criterio seguido para su cuantificación y del movimiento de la citada cuenta durante el ejercicio.