

# **ANÁLISIS DE LA MEDIDA DE ACTUALIZACIÓN DE BALANCES RECOGIDA EN LA LEY 16/2012, DE 27 DE DICIEMBRE POR LA QUE SE ADOPTAN DIVERSAS MEDIDAS DIRIGIDAS A LA CONSOLIDACIÓN DE LAS FINANZAS PÚBLICAS Y AL IMPULSO DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA**

Enrique Ortega Carballo  
Mariana Díaz-Moro Paraja

En el BOE del pasado 28 de diciembre de 2012, se publica 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 adelante, Ley 16/2012) que, entre otras, introduce en su artículo 9 la denominada actualización de balances.

Tal y como se recoge en el preámbulo de la citada Ley, la actualización de balances no es más que una medida de actualización monetaria de valores contables que cuenta con diversos antecedentes normativos, incorpora técnicas de actualización ya conocidas y conlleva una carga fiscal reducida.

A modo de resumen, determinados sujetos pasivos o contribuyentes podrán optar por actualizar determinados activos de su balance, siendo la contrapartida de dicha actualización, una cuenta de reservas sobre la que deberán satisfacer un gravamen único del 5%.

El presente trabajo tiene por objeto, partiendo de los antecedentes normativos, analizar todos y cada unos de los aspectos sobre los que incide esta nueva actualización:

Sujetos pasivos que pueden optar a la actualización

Elementos susceptibles de actualización

Procedimiento

Límites

Gravamen único

Efectos contables

Otros aspectos

### ***Antecedentes normativos***

El antecedente más inmediato de esta medida es el introducido por el Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre Medidas Urgentes de carácter Fiscal y de Fomento y Liberalización de la Actividad Económica (en adelante, RD-ley 7/1996). Las únicas diferencias que se aprecian son:

- El gravamen anterior era del 3%, dos puntos menos que el actual.
- El plazo para acogerse a la medida de actualización era mayor.
- La normativa sobre actualización anterior no difería la posibilidad de amortizar los elementos actualizados.

Asimismo, existen otros antecedentes normativos, entre ellos:

- Ley 76/1961, de 23 de diciembre, sobre regularización de balances.
- Decreto 1985/1964, de 2 de julio, por el que se aprobó el Texto refundido de la Ley de regularización de balances.
- Decreto-ley 12/1973, de 30 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal.
- Ley 1/1979, de 19 de julio, de Presupuestos para 1979.
- Ley 74/1980, de 29 de diciembre, de Presupuestos para 1981.
- Ley 9/1983, de 13 de julio, de Presupuestos para 1983.

Ahora bien, cabe destacar que a pesar de las diferencias con sus antecedentes normativos, en el origen de este tipo de medidas siempre subyacen los conceptos de realidad económica, principio de capacidad económica y efecto inflacionista. En este sentido, tal y como dispone el preámbulo de la Ley 16/2012 y con el objetivo de hacer frente a los principales desequilibrios que afectan a la economía española, se toma esta medida cuyo objetivo es favorecer tanto la financiación interna como el mejor acceso al mercado de capitales de los sujetos a quien va dirigida. Esto se consigue mediante la mejora de la imagen patrimonial consecuencia de la actualización del balance, lo que generará un mejor acceso a la financiación, así como limitar el gravamen sobre las rentas derivadas de la transmisión de los activos actualizados, cuando las mismas no provienen en su totalidad de un incremento real de valor, sino del efecto de la inflación.

En definitiva, neutralizar el efecto de la depreciación monetaria, salvaguardando la capacidad económica y dando una imagen real del patrimonio empresarial.

### ***Sujetos pasivos que pueden optar a la actualización***

Tal y como dispone el punto primero del artículo 9 de la Ley 16/2012, están incluidos en marco de la actualización:

- Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS).
- Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) 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, respecto de aquellos elementos afectos a su actividad económica.
- Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, IRNR) con establecimiento permanente en territorio español, siempre respecto de los activos afectos a dicho establecimiento permanente.

Por tanto, podrán acogerse con carácter voluntario, a la actualización de valores todos aquellos contribuyentes que perciban rendimientos de la actividad económica gravados por el IRPF o rendimientos gravados por el IS o IRNR y que puedan verse afectados por los efectos derivados de la depreciación monetaria.

### ***Elementos susceptibles de actualización***

De acuerdo con lo dispuesto en el punto segundo del artículo 9 de la Ley 16/2012, serán actualizables:

- Norma general: los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias situados tanto en España como en el extranjero.

De acuerdo con lo establecido en el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (en adelante, PGC) esta norma general incluye cualquiera de los elementos incluidos en los Subgrupos 21, referido a inmovilizaciones materiales, y 22, referido a inversiones inmobiliarias. Asimismo, cabrán dentro del concepto "inmovilizado material e inversiones inmobiliarias" los elementos incluidos en el Subgrupo 23, referido a inmovilizaciones materiales en curso.

- Norma especial, también serán actualizables:
  - o 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. Ahora bien, la Ley 16/2012 establece que los efectos de la actualización en este caso, estarán condicionados con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra. Se trata por tanto de elementos del inmovilizado material y de inversiones inmobiliarias adquiridas en régimen de arrendamiento financiero que

existiendo una opción de compra sobre los mismos, deberá ejercitarse para poder optar a la actualización.

En aquellos casos en que existiendo una fórmula de adquisición similar, no exista opción de compra, en la medida que dichos elementos se registren en los Subgrupos antes mencionados, entendemos que podrán ser objeto de actualización por encontrarse dentro del supuesto de hecho de la Norma general.

- o 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.

Cabe matizar que lo anterior supone una excepción al criterio general, dado que la Ley 16/2012 no prevé la actualización de las existencias, ni del inmovilizado intangible. En particular, las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, recoge dos partidas como acuerdos de concesión:

- Activo intangible, acuerdo de concesión: por la inversión realizada en la infraestructura.
- Acuerdos de concesión, activación financiera: por los gastos financieros que se activan cuando la infraestructura está en condiciones de explotación.

De acuerdo con la literalidad de la norma, sólo el acuerdo de concesión, activo intangible, es susceptible de actualización.

Asimismo, de acuerdo con lo dispuesto en los puntos tercero y cuarto, no podrán ser objeto de actualización de valores:

- Aquellos elementos que estén fiscalmente amortizados en su totalidad.
- 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 IRPF que estén obligados por dicho impuesto a la llevanza de los mismos, ni las de eliminación de dichos libros de los pasivos inexistentes.

Por último, la actualización debe referirse a todos los elementos susceptibles de la misma y a las correspondientes amortizaciones, con la excepción de los inmuebles, los cuales se puede optar por actualizar de forma independiente cada unos de ellos. Asimismo, respecto de los inmuebles, la actualización deberá realizarse distinguiendo entre el valor del suelo y el de la construcción.

## **Procedimiento**

En primer lugar, 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, es decir, con posterioridad al 28 de diciembre de 2012. Por tanto, en la generalidad de los casos, la actualización se llevará a cabo sobre los elementos del balance cerrado a 31 de diciembre de 2012 (cuando la fecha de cierre del ejercicio coincida con el año natural, en caso contrario, en el primer balance cerrado con posterioridad al 28 de diciembre de 2012) y para los contribuyentes del IRPF, sobre los elementos que figuren en sus libros registro a dicha fecha.

En cuanto al plazo, tal y como dispone el punto tercero del artículo 9:

- Para los sujetos pasivos del IS e IRNR: las operaciones de actualización se realizarán dentro del período comprendido entre la fecha de cierre del balance a que se refiere el párrafo primero de este apartado y el día en que termine el plazo para su aprobación.
- Para los sujetos pasivos del IRPF: las operaciones de actualización se realizarán dentro del período 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 período impositivo 2012.

En relación con la actualización como tal, la norma recoge una serie de coeficientes a aplicar, en función del año, sobre:

- El precio de adquisición o coste de producción de elemento patrimonial.
- Las amortizaciones contables correspondientes al precio de adquisición o coste de producción que fueron fiscalmente deducibles.

En particular, los coeficientes aplicables son:

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

De acuerdo con lo anterior, para determinar el valor actualizado se deberá determinar el valor contable susceptible de actualización – según el último balance cerrado con posterioridad al 28 de diciembre de 2012 – y se aplica sobre el mismo alguno de los coeficientes anteriores en función del año de adquisición, producción o mejora, o para las amortización contables fiscalmente deducibles, atendiendo al año en que se realizaron.

No obstante lo anterior, la norma recoge dos casos particulares a la hora de determinar el valor contable de los elementos susceptibles de actualización. En este sentido:

- Para aquellos elementos patrimoniales que se actualizaron conforme a lo previsto en el RD-ley 7/1996, 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.
- En el caso de entidades de crédito y aseguradoras, no se tendrán en cuenta las revalorizaciones de los inmuebles que se hayan podido realizar, como

consecuencia de la primera aplicación, respectivamente, de la Circular 4/2004, de 22 de diciembre, a entidades de crédito, sobre normas de información financiera pública y reservada y modelos de estados financieros, y del Real Decreto 1317/2008, de 24 de julio, por el que se aprueba el Plan de contabilidad de las entidades aseguradoras y que no tuvieron incidencia fiscal.

Por tanto, el importe de la actualización vendrá determinado por la diferencia entre el valor actualizado y el valor contable susceptible de actualización (con las particularidades recogidas en el párrafo anterior).

No obstante, a este importe le será de aplicación un coeficiente denominado "coeficiente de financiación" si se cumplen las siguientes condiciones:

- Se trata de un sujeto pasivo del IS o IRNR, y
- el coeficiente es inferior a 0,4.

Este coeficiente, cuya finalidad es salvaguardar la incidencia de la inflación en los recursos propios del contribuyente, es el resultado de dividir:

- Numerador: Patrimonio Neto
- Denominador: Patrimonio Neto + Pasivo Total – Derechos de crédito - Tesorería

Para determinar estas magnitudes, el contribuyente podrá optar entre (i) las habidas durante el tiempo de tenencia del elemento patrimonial o (ii) las habidas en los cinco ejercicios anteriores a la fecha del balance de actualización, si este último plazo fuere menor.

Por tanto, el valor por el que deberá incrementarse el activo será el resultado de multiplicar:

- El valor contable susceptible de actualización (con las particularidades aplicables a aquellos elementos patrimoniales que se actualizaron conforme a lo previsto en el RD-ley 7/1996 y a determinadas entidades de crédito y aseguradoras).
- Por el coeficiente de actualización (en función del año de adquisición, producción o mejora, o para las amortización contables fiscalmente deducibles, atendiendo al año en que se realizaron)
- Por el coeficiente de financiación (sólo para sujetos pasivos del IS e IRNR, y cuando éste sea inferior a 0,4).

Este valor, que constituye el importe de la depreciación monetaria, se abonará a la cuenta "reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre".

Ahora bien, para aquellos elementos que ya habían sido objeto de actualización en virtud de lo previsto en RD-Ley 7/1996, este importe se minorará en el importe que resultó de aquella revalorización, siendo el resultado el que se abonará a la cuenta “reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre”.

En cuanto al destino de la reserva, la norma establece para los sujetos pasivos del IS e IRNR que:

- La reserva será indisponible hasta que sea comprobada y aceptada por la Administración tributaria. A estos efectos, la norma establece que la Administración tendrá un plazo de 3 años para llevar a cabo dicha comprobación. Por tanto, una vez transcurrido dicho plazo o comprobada la reserva, la misma será disponible, pudiendo destinarse su saldo a:
  - o Eliminación de resultados contables negativos.
  - o Ampliación de capital.

Transcurridos 10 años, el saldo se podrá destinar a reservas de libre disposición. No obstante, en este caso, el saldo sólo podrá ser objeto de distribución si el elemento patrimonial actualizado está:

- o totalmente amortizado, o
- o ha sido transmitido, o
- o ha sido dado de baja en el balance.

En este caso, las cantidades distribuidas darán derecho en sede del socio a la aplicación de la deducción por doble imposición prevista en el artículo 30 de la Ley del IS y/o a la exención sobre dividendos y participaciones en beneficios recogida en el artículo 7.y) de la Ley del IRPF.

- No se entenderá que se ha dispuesto de la reserva indisponible:
  - o Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la sociedad.
  - o 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 neutralidad fiscal recogido en el capítulo VIII, título VII de la Ley del IS
  - o Cuando la entidad deba aplicar el saldo de la cuenta en virtud de una obligación de carácter legal.
- Finalmente, en caso de destinar la reserva a finalidades distintas de las previstas en la norma, o disponer de ella antes de efectuarse la comprobación o de que transcurra el plazo para efectuar la misma, el saldo se deberá integrar en la base imponible del IS o del IRNR período impositivo



en que dicha aplicación se produzca, no pudiendo compensarse con dicho saldo las bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.

Por último, en caso de pérdida en la transmisión del elemento revalorizado por sujetos pasivos del IS e IRNR, la misma se minorará en el importe del saldo de la reserva de revalorización, que pasará a ser disponible.

### ***Límites***

En primer lugar, aún aplicado estrictamente el procedimiento recogido en el párrafo anterior, el nuevo valor actualizado no podrá exceder del valor de mercado del elemento patrimonial, teniendo en cuenta, tal y como se recoge en el párrafo segundo del punto séptimo del artículo 9 de la Ley 16/2012, 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. Este precepto, tomando en consideración que la norma recoge la específica revisión de la actualización por parte de la Administración tributaria, deberá ser tomado en consideración a la hora de actualizar el valor de los elementos patrimoniales, dado que es previsible que dicha revisión no se ciña a la mera comprobación del proceso o cálculo del valor actualizado, sino que también tomará en consideración el valor de mercado de dicho elemento en el momento actual. En este sentido, aquellos sujetos que se acojan a esta medida, deberán disponer de información actualizada sobre el valor de mercado de los elementos patrimoniales que actualicen.

Por otro lado y tal y como recoge el último párrafo de la punto noveno del artículo 9 de la Ley 16/2012, se limita la posibilidad de amortizar el incremento neto de valor del elemento patrimonial, resultante de la operación de actualización, al periodo impositivo iniciado a partir del 1 de enero de 2015. De esta manera, la norma trata de evitar que los sujetos pasivos eviten los efectos derivados de la limitación a la amortización prevista para los ejercicios 2013 y 2014, con la simple actualización de valores de los elementos patrimoniales.

Lo anterior deberá ser tomado en consideración a la hora de decidir la viabilidad de la actualización de valores, en la medida que, tal y como se recoge en el apartado siguiente sobre los efectos fiscales de la actualización, esta medida supone el pago actual de un 5% sobre el incremento de valor, no siendo posible la amortización fiscal del mismo durante los ejercicios 2013 y 2014.

### ***Efectos fiscales***

El primer efecto fiscal que se deriva de esta actualización es que aquellos sujetos que la practiquen 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" o incremento neto de valor de los elementos patrimoniales actualizados.

En este sentido, las particularidades fiscales de esta actualización son las siguientes:

- El coste fiscal es del 5% sobre el importe revalorizado.
- En cuanto al devengo, el hecho imponible se entenderá realizado:
  - o Personas jurídicas: cuando el balance actualizado sea aprobado por el órgano competente. A este respecto mencionar que, tal y como recoge el ICAC en su consulta 5 del BOICAC 92 de diciembre de 2012 y como recoge la Dirección General de Tributos en la resolución vinculante V0371-12 de 8 de febrero de 2013, los valores actualizados no se incorporarán a las cuentas del ejercicio 2012 (por referencia a una entidad cuyo ejercicio social y fiscal se corresponde con el año natural) sino que tendrá efectos retroactivos a 1 de enero de 2013, tanto contables como fiscales.
  - o Personas físicas: cuando se formule el balance actualizado.
  - o Personas físicas que estuvieran obligados a llevar los libros registros de su actividad económica: el día 31 de diciembre de 2012.
- En relación con la exigibilidad, 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. Tratándose de contribuyentes del IRPF, el gravamen único será exigible el día que se presente la declaración correspondiente al ejercicio 2012.
- Asimismo, este gravamen se autoliquidará conjuntamente con las declaraciones del IS o IRNR del ejercicio correspondiente, o del IRPF correspondiente al ejercicio 2012. La presentación de la declaración de forma extemporánea será causa invalidante de las operaciones de actualización.
- El importe del gravamen único no tendrá la consideración de cuota del IS, IRNR o IRPF, ni de gasto fiscalmente deducible a efectos de estos impuestos, siendo calificado por la norma como deuda tributaria.

Por último, cabe traer a colación el artículo 15.9 de la Ley del IS que permite la actualización por depreciación monetaria en caso de 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" sin coste fiscal. En este sentido y en general para aquellos contribuyentes con inmuebles en su activo cuyo destino es la enajenación, la utilidad de esta norma sobre actualización de balances recogida en la Ley 16/2012 es más bien nula.

### ***Efectos contables de la actualización***

El ICAC, en su consulta 5 del BOICAC 92 de diciembre de 2012, ha aclarado una serie de aspectos relacionados con el tratamiento contable de la actualización de balances aprobada por la Ley 16/2012, que son objeto de análisis a continuación.

- En relación con la compatibilidad de esta disposición con el marco normativo contable vigente, ha concluido que la misma tiene plena cobertura en el marco jurídico comunitario, en particular en el ámbito de la Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad, y que se ha adoptado en el ejercicio de la soberanía interna que tienen los Estados miembros en materia de información financiera.

En este sentido mencionar que el modelo contable español parte de la reforma más reciente operada por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea. En la exposición de motivos de dicha Ley se estableció una especie de sintonización con las Normas Internacionales de Contabilidad (en adelante, "NIC") que, emitidas por el IASB (*International Accounting Standards Board*), han sido adoptadas por el ordenamiento jurídico europeo a través de Reglamentos de la Unión Europea (Reglamento 1606/2002, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002).

En virtud de dicha adaptación, las NIC resultan de aplicación a las cuentas consolidadas de los grupos que cotizan en un mercado regulado. Sin embargo, nuestro legislador nacional requirió su efectiva transposición al Derecho interno y, bajo este objetivo, se aprobó el PGC vigente.

Asimismo, nuestro ordenamiento contable también debe cumplir con el marco jurídico establecido 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, en el cual se prevé la posibilidad de que los Estados miembros puedan regular una actualización de balances.

No obstante lo anterior, en la normativa internacional señalada, este tipo de actualizaciones no se permite pues cuando se refiere al inmovilizado material, debe tomarse en consideración la NIC 16, en virtud de la cual se admite un modelo de revalorización que exige que se lleve a cabo con cierta periodicidad, circunstancia de difícil aplicación al caso analizado y, con respecto a las Inversiones Inmobiliarias, la NIC 40 permite un modelo de valor razonable a cuenta de resultados, que debiera realizarse todos los ejercicios, circunstancia que tampoco sintoniza con la actualización ahora implantada.

Es decir, que a pesar de la compatibilidad de esta disposición con el marco normativo contable vigente, se podría afirmar que la actualización de valores vigente ha sido establecida por el legislador al margen de la normativa internacional señalada, lo que de alguna forma se aleja de la sintonía entre dichas normas, aunque sí está prevista en la Directiva señalada.

- En relación con la contabilización del gravamen del 5%, el ICAC aclara en la consulta que dicho gravamen se deberá registrar en la partida "reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre", disminuyendo su importe. La naturaleza contable de dicho gravamen, no teniendo la consideración de cuota del IS, se identifica como un impuesto sobre beneficios, pues grava una parte de los mismos. Dado que la actualización se reconocerá en el ejercicio 2013, cuando el órgano competente apruebe el balance de actualización, el citado gasto (aplicado contra reservas) también se registrará en dicho ejercicio, atendiendo a su devengo.

Por tanto, al incremento de valor resultante de la actualización de los elementos conforme a la Ley 16/2012, que se apoya en magnitudes fiscales que no coinciden exactamente con las contables, se le otorga sin embargo plenos efectos contables. Es por ello que la contrapartida de dicha actualización, esto es, la reserva de actualización, es un elemento que solo figura en las cuentas anuales y por tal motivo el legislador incardina el efecto de la actualización sobre el balance de las cuentas anuales.

- Tal y como se recoge en el apartado siguiente y según lo dispuesto por el ICAC en la consulta, la actualización de los valores contables se realiza sobre un balance *ad hoc* elaborado a los únicos efectos de la actualización, partiendo de la base de los valores recogidos en el último balance cerrado con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 16/2012. Ahora bien, la actualización por el órgano competente, esta tiene efectos contables a partir del día 1 de enero de 2013. Por tanto, 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. Esto significa que en el libro diario del ejercicio 2013, en la fecha de aprobación de la actualización por la Junta General, se incorporarán los ajustes a los activos, indicando claramente que la fecha de efectos será la fecha de inicio de dicho ejercicio.
- En cuanto a la amortización contable del incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización, ésta tiene efectos desde el inicio del ejercicio 2013, por lo que dado que durante los ejercicios 2013 y 2014 no tiene efectividad fiscal, surgirá un activo por impuesto diferido que podrá recogerse en el activo del balance en la medida que se cumpla con la normativa al efecto (Norma de Registro y Valoración 13 del PGC y normativa de desarrollo).
- Respecto a las entidades de crédito y entidades aseguradoras que, de acuerdo con la normativa aplicable a las mismas, realizaron revalorizaciones de inmuebles sin incidencia fiscal alguna en la primera aplicación de sus respectivas normas contables en vigor, lo que motivó el registro de un pasivo por impuesto diferido al carecer de efectos fiscales dicha revalorización:
  - o Dado que la actualización de valores vigente permite dar efectos fiscales a ciertas revalorizaciones que ya se había efectuado bajo la

normativa referida, el pasivo por impuesto diferido registrado en su momento debería darse de baja con abono a reservas, tal y como señala el ICAC.

- o Asimismo, el importe de reservas que hasta ahora soportaba la citada revalorización, deberán reclasificarse a la partida "reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre".

En este punto, entendemos que la regla anterior también podría extenderse al supuesto en que bajo otros criterios contables existieran discrepancias entre el valor contable y el valor fiscal (por ejemplo, en supuestos de fusión), de modo que mediante esta actualización se podría aproximar o hacer coincidir dicho valor fiscal con el valor contable y el pasivo por impuesto diferido que pudiera existir quedaría reducido en el importe que corresponda.

- En relación con la actualización de valores en cuentas consolidadas bajo la normativa contable española, por aplicación del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, el ICAC señala que se admite la revalorización analizada en cuentas consolidadas bajo normativa española contenida en el citado Real Decreto 1159/2010, siendo sus efectos los siguientes:
  - o Si el elemento revalorizado permite ofrecer efectos fiscales a determinados elementos patrimoniales que ya se habían valorado en las cuentas consolidadas a valor razonable (en la fecha de toma de control), el pasivo por impuesto diferido que se registró en aquel momento se dará de baja con abono a la cuenta de resultados en la parte que efectivamente sea considerada a efectos fiscales de acuerdo con la Ley 16/2012. Adicionalmente, se reclasificará el gravamen único que la sociedad del grupo que revalorizó registró en sus cuentas individuales a la cuenta de pérdidas y ganancias.
  - o Si el valor del elemento revalorizado es superior a su valor en las cuentas anuales consolidadas como consecuencia de lo indicado en la letra anterior, originará una rectificación por la diferencia entre el precio de adquisición rectificado del activo en las cuentas anuales individuales y su valor en las cuentas consolidadas. La empresa del grupo que revalorizó eliminará 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 la parte proporcional del gravamen único a la cuenta de pérdidas y ganancias. También el importe correspondiente a la variación en los impuestos diferidos que origine la modificación de la base fiscal de los activos que constaban en las

cuentas consolidadas se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias.

- o 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 IS.
- o La reserva por actualización que subsista en las cuentas consolidadas después de aplicar el procedimiento descrito se deberá distribuir entre la sociedad dominante y los socios externos, de acuerdo con sus participaciones en el patrimonio neto de las sociedades dependientes.

Para concluir, cabe señalar que en el caso de que un grupo formule sus cuentas consolidadas bajo la normativa internacional adoptada mediante los Reglamentos de la Comisión a que nos hemos referido, la actualización que haya podido practicar alguna de las entidades que lo componen en base a la Ley 16/2012, no puede reflejarse en estas cuentas consolidadas, al considerarse que no tiene cabida en la referida normativa. En definitiva, a efectos de las cuentas consolidadas bajo la citada normativa, la actualización practicada debe eliminarse. No obstante, cabe destacar al menos las siguientes dos cuestiones:

- o Si la revalorización de un activo manifiesta que su base fiscal se identifica con la base contable consolidada o se aproxima a ésta, el pasivo por impuesto diferido que pudiera haberse registrado debería darse de baja con abono a resultados, sin perjuicio de que el gravamen único que haya registrado la filial también debería reflejarse en la cuenta de pérdidas y ganancias en la parte afectada.
- o En sintonía con lo anterior, la parte del gravamen único que no se sustente sobre una mayor valoración de un activo del balance consolidado, debe imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias consolidadas, sin perjuicio de que se genera adicionalmente un activo por impuesto diferido (impuesto anticipado), dado que la base fiscal del activo es mayor que la contable. Esta partida será objeto de registro sólo si cumple lo previsto en la Norma internacional de Contabilidad 12 "Impuesto sobre beneficios" adoptada por Reglamentos de la Comisión.

En relación con este último extremo, entendemos que, al basarse la cuantificación del activo en las cantidades que se "*esperan*" recuperar frente a la Administración tributaria, debe valorarse al tipo de gravamen del IS que la empresa espere aplicar, es decir, el tipo de gravamen aprobado.

Por último, queremos analizar un último aspecto relacionado con el momento temporal en que debe recogerse el efecto impositivo. En este

sentido, si en cuentas consolidadas un activo presenta una base contable mayor que la fiscal que determinó el registro de un pasivo por impuesto diferido y como consecuencia de la revalorización este pasivo desaparece, se plantea la cuestión de que, si bien la actualización se lleva a cabo en el ejercicio 2013, al cierre de 2012 se debe valorar si el pasivo se ve afectado.

En nuestra opinión, tanto la NRV 13 del PGC, como la NIC 12 establecen que los pasivos por impuesto diferido deben valorarse de acuerdo con las cantidades que se espera pagar, al margen del efecto financiero.

Si existe evidencia en la formulación de esas cuentas de que la revalorización probablemente se acuerde, la valoración del pasivo podría verse afectada por esta decisión y, por tanto, el valor del pasivo podría venir disminuido en el importe que resulte afectado por la revalorización, teniendo en cuenta en dicha valoración el efecto del gravamen único.

### ***Otros aspectos***

Tal y como dispone el punto duodécimo del artículo 9 de la Ley 16/2012 y a efectos formales, se deberá incluir 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:

- Criterios empleados en la actualización de los elementos patrimoniales.
- Importe de la actualización de los distintos elementos actualizados del balance y efecto de la actualización sobre las amortizaciones.
- 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 esta obligación formal es constitutivo de una infracción tributaria grave sancionable. Asimismo un incumplimiento sustancial de esta obligación de información, determinaría la integración del saldo de la cuenta de reserva de revalorización 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.

Por último y tal y como se recoge en el apartado relativo al procedimiento de actualización y en el anterior respecto a los efectos contables, 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 sobre actualización de balances, es decir, con posterioridad al 28 de diciembre de 2012. Ahora bien, tal y como recogió el ICAC en su consulta 5 del BOICAC 92 de diciembre de 2012, "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". Es decir, que la actualización no se incorpora al balance cerrado a 31 de diciembre de 2012, sino que deberá elaborarse un balance *ad hoc* que será aprobado por el órgano competente y que tal y como recoge el ICAC en su consulta, y la Dirección General de Tributos en la resolución vinculante V0371-12 de 8 de febrero de 2013, surtirá efectos retroactivos contables y fiscales a partir del 1 de enero de 2013. No obstante lo anterior y tal y como señala de Dirección General de Tributos en la resolución mencionada "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".