

NOTA INFORMATIVA

NOTA INFORMATIVA 2/2013: modificaciones tributarias introducidas 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.

Estimado cliente,

La presente nota tiene como objeto exponerle una nueva actualización de balance 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 adelante LMT), publicada en el Boletín Oficial del estado con fecha 28 de diciembre.

ACTUALIZACIÓN DE BALANCES.

La Ley de **medidas tributarias** incorpora la posibilidad de que (i) los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS), (ii) los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF) que realicen actividades económicas y, que lleven su contabilidad conforme al Código de Comercio o estén obligados a llevar los libros registros de su actividad económica, y (iii) los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante IRNR) con establecimiento permanente, realicen con carácter voluntario una actualización de balances.

En el caso de sujetos pasivos que tributen en el régimen de consolidación fiscal, deberán practicar las operaciones de actualización en régimen individual.

Las características de esta actualización se describen en líneas generales a continuación.

1.- Elementos susceptibles de actualización.

Serán actualizables los siguientes elementos:

- Los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias situados tanto en España como en el extranjero. Tratándose de contribuyentes del IRNR con establecimiento permanente, los elementos actualizables deberán estar afectos a dicho establecimiento permanente.
- Los elementos de inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias adquiridos en régimen de arrendamiento, condicionado, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.
- Los elementos patrimoniales correspondientes a acuerdos de concesión administrativa registrados como activo intangible por las empresas concesionarias que deban aplicar los criterios contables establecidos por la Orden EHA/3362/2010.

NOTA INFORMATIVA

En relación con estos elementos susceptibles de actualización, la LMT puntualiza lo siguiente:

- La actualización se referirá necesariamente a todos los elementos susceptibles de la misma y a sus correspondientes amortizaciones, salvo en el caso de los inmuebles, respecto a los cuales podrá optarse por su actualización de forma independiente para cada uno de ellos. En el caso de inmuebles, la actualización deberá realizarse distinguiendo entre el valor del suelo y el de la construcción.
- No podrán acogerse a la actualización aquellos elementos que estén fiscalmente amortizados en su totalidad, debiéndose considerar, como mínimo, las amortizaciones que debieron realizarse.
- Tampoco podrán ser objeto de actualización 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.
- Los contribuyentes del IRPF podrán actualizar únicamente los elementos afectos a la actividad económica, mientras que los contribuyentes del IRNR lo podrán hacer respecto de los elementos afectos al establecimiento permanente en España.
- Los elementos susceptibles de actualización son los que figuren en el primer balance cerrado con posterioridad a la entrada en vigor de la presente disposición (28 de diciembre de 2012), o en los correspondientes libros registros a 31 de diciembre de 2012 en el caso de contribuyentes del IRPF que estén obligados por dicho impuesto a la llevanza de los mismos. Por tanto, cuando el ejercicio coincida con el año natural, el balance a considerar será el que se cierre a 31 de diciembre de 2012.

2.- Cálculo de actualización.

El valor actualizado se calculará aplicando unos coeficientes de actualización sobre el precio de adquisición o producción de los elementos y a sus amortizaciones en función del año en que se adquirieron o se produjeron y en el que se dedujeron las dotaciones a las amortizaciones.

La diferencia entre los valores anteriores hay que minorarla en el valor neto contable del elemento previo a la actualización y, finalmente, se multiplicará el importe obtenido de dichas operaciones por un coeficiente de endeudamiento, resultando una cantidad que se abonará a la cuenta “reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre”, (en adelante reserva de revalorización).

Para el caso de elementos actualizados al amparo del Real Decreto-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.

NOTA INFORMATIVA

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

Hay que tener en cuenta que el nuevo valor actualizado no podrá exceder del valor de mercado del elemento patrimonial, teniendo en cuenta 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.

NOTA INFORMATIVA

3.- Efectos fiscales de la actualización.

Los sujetos pasivos o los contribuyentes que practiquen la actualización, deberán satisfacer un gravamen único del 5% sobre el saldo acreedor de la cuenta de revalorización o sobre el incremento neto de valor de los elementos patrimoniales actualizados, tratándose de contribuyentes del IRPF que estuvieran obligadas a llevar los libros registros de su actividad económica.

El importe del gravamen único no tendrá la consideración de cuota del IS, del IRPF, ni del IRNR, su importe se cargará en la cuenta reserva de revalorización, y no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible de los citados Impuestos.

El gravamen único tendrá la consideración de deuda tributaria y se entenderá realizado el hecho imponible, en el caso de personas jurídicas, cuando el balance actualizado se apruebe por el órgano competente y, en el caso de personas físicas, cuando se formule el balance actualizado. Tratándose de contribuyentes del IRPF que estuvieran obligados a llevar los libros registros de su actividad económica, el hecho imponible se entenderá realizado el día 31 de diciembre de 2012.

El gravamen 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 del IRPF correspondiente al período impositivo 2012.

El gravamen se autoliquidará e ingresará conjuntamente con la declaración del IS o del IRNR relativa al período impositivo al que corresponda el balance en el que constan las operaciones de actualización, o del IRPF correspondiente al período impositivo 2012. En dicha declaración constará el balance actualizado y la información complementaria que se determine por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. La presentación de la declaración fuera de plazo será causa invalidante de las operaciones de actualización.

Adicionalmente, el incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización se amortizará, a partir del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015, durante aquellos que resten para completar la vida útil del elemento patrimonial, en los mismos términos que corresponde a las renovaciones, ampliaciones o mejoras.

Finalmente, debe mencionarse que las posibles pérdidas producidas con motivo de la transmisión de activos actualizados o bien el deterioro de su valor, minorarán el saldo de la reserva de revalorización a registrar con motivo de la actualización a efectos de su integración en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, por lo que el efecto de la regla señalada convierte en no deducible la pérdida obtenida en la parte correspondiente a la actualización realizada.

NOTA INFORMATIVA

4.- Reserva de Revalorización.

El saldo de la cuenta «reserva de revalorización», será indisponible hasta que sea comprobado y aceptado por la Administración tributaria. Dicha comprobación deberá realizarse dentro de los tres años siguientes a la fecha de presentación de la declaración. A estos efectos, no se entenderá que se ha dispuesto del saldo de la cuenta, en los siguientes casos:

- Separación de un socio.
- Cuando se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que le sea de aplicación el capítulo VIII del título VII de la Ley del IS.
- Aplicación del saldo de la cuenta en virtud de una obligación de carácter legal.

En caso de minoración del saldo de la cuenta, como consecuencia de la comprobación administrativa, se devolverá, de oficio, el importe del gravamen único que corresponda al saldo minorado. Esta misma regla se aplicará en caso de minoración del incremento neto del valor, tratándose de personas físicas.

Una vez efectuada la comprobación o transcurrido el plazo para la misma, el saldo de la cuenta podrá destinarse (i) a la eliminación de resultados contables negativos, (ii) a la ampliación de capital social o, (iii) transcurridos diez años contados a partir de la fecha de cierre del balance en el que se reflejaron las operaciones de actualización, a reservas de libre disposición. No obstante, el referido saldo sólo podrá ser objeto de distribución, directa o indirectamente, cuando los elementos patrimoniales actualizados estén totalmente amortizados, hayan sido transmitidos o dados de baja en el balance.

El reparto de esta reserva dará derecho a la deducción por dividendos o, en el caso de personas físicas a la exención de 1.500 euros.

La aplicación del saldo de dicha a finalidades distintas de las previstas en este apartado o antes de efectuarse la comprobación o de que transcurra el plazo para efectuar la misma, determinará la integración del referido saldo en la base imponible del período impositivo en que dicha aplicación se produzca, no pudiendo compensarse con dicho saldo las bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.

5.- Menciones en la memoria a la Reserva de Revalorización.

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 (i) criterios empleados para la actualización, (ii) importe de la actualización y (iii) movimientos durante el ejercicio de la cuenta reserva de revalorización.

NOTA INFORMATIVA

El incumplimiento de estas obligaciones 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 euros por cada dato omitido, en cada uno de los años siguientes, con el límite del 50 por ciento del saldo total de la cuenta reserva de revalorización.

No obstante, el incumplimiento sustancial de las obligaciones de información determinará la integración del saldo de la cuenta 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.

Esperando que esta información os sea de utilidad, por favor, no dudéis en contactar con nosotros si necesitáis cualquier tipo de aclaración adicional.

Un saludo.



Manuel Guardiola