



# fiscal foral Álava

2-2013  
Enero, 2013

## **NOVEDADES FISCALES EN EL TERRITORIO HISTÓRICO DE ÁLAVA: ACTUALIZACIÓN DE BALANCES A 31 DE DICIEMBRE DE 2012**

**Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 15/2012, del Consejo de Diputados de 28 de diciembre de Actualización de Balances (Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava de 31 de diciembre de 2012)**

En el Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava del pasado 31 de diciembre de 2012 se acaba de publicar el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 15/2012, del Consejo de Diputados de 28 de diciembre de Actualización de Balances (pendiente aún de ratificar por las Juntas Generales de Álava), por el que se establece la opción, para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) que realicen actividades económicas y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) que operen en territorio español a través de establecimiento permanente, de realizar una actualización de balances.

Esta actualización de balances aprobada en el Territorio Histórico de Álava por el procedimiento de urgencia, dada la necesaria adopción de la disposición antes de que se devengara el Impuesto sobre Sociedades de las entidades cuyo ejercicio social coincida con el año natural, o el IRPF correspondiente al ejercicio 2012, se regula en términos muy similares a la también aprobada en territorio de régimen común a través de 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; esto es, se trata de una actualización fiscal a 31 de diciembre de 2012, con carácter voluntario y con un gravamen único del 5% sobre el importe revalorizado.

### **1. SUJETOS QUE PUEDEN ACOGERSE A LA ACTUALIZACIÓN**

Como se ha expuesto, se pueden acoger a esta opción (i) los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades; (ii) los contribuyentes del 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; y (iii) los contribuyentes del IRNR que operen en territorio español a través de un establecimiento permanente.

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que tributen en el régimen de consolidación fiscal que se acojan a esta opción, deberán practicar las operaciones de actualización en régimen individual.

## 2. ELEMENTOS PATRIMONIALES SUSCEPTIBLES DE ACTUALIZACIÓN

Serán actualizables:

- Los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias situados tanto en España como en el extranjero.
- Los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias adquiridos en régimen de arrendamiento financiero, condicionado, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.
- 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.

Los elementos patrimoniales actualizables son los que figuran en el primer balance cerrado con posterioridad a la entrada en vigor del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 15/2012, esto es, el 31 de diciembre de 2012, día de su publicación en el Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava. Por su parte, los contribuyentes del IRPF aplicarán la actualización sobre los elementos que estén en los libros registros a 31 de diciembre de 2012 cuando estén obligados a su llevanza.

Por lo tanto, las entidades cuyo ejercicio social coincida con el año natural, deberán considerar el balance cerrado a 31 de diciembre de 2012<sup>1</sup>; y si el periodo impositivo no coincide con el año natural, la actualización se referirá a los elementos patrimoniales que figuren en la contabilidad en la fecha del primer periodo impositivo que concluya con posterioridad al 31 de diciembre de 2012.

En relación con estos elementos susceptibles de actualización, el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 15/2012 matiza lo siguiente:

- No se aplica la actualización sobre los elementos patrimoniales que estén totalmente amortizados a la fecha de la actualización.
- A efectos de la actualización y de cara a la aplicación de los correspondientes coeficientes (ver apartado 3), se tomarán, como mínimo, las amortizaciones que debieron realizarse con dicho carácter.

<sup>1</sup> No obstante, al ser publicado el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 15/2012 en el Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava el propio 31 de diciembre, quizá debiera aclararse este punto en mayor medida en el sentido de determinar el balance sobre el que resulte de aplicar la actualización.

- La actualización se referirá necesariamente a todos los elementos susceptibles de acogerse y a las correspondientes amortizaciones. Sin embargo, en caso de que se trate de inmuebles, se podrá optar por su actualización de forma independiente para cada uno de ellos. En este último caso se deberá distinguir entre el valor del suelo y el de la construcción.
- En el caso de contribuyentes del IRPF, los elementos actualizables deberán estar afectos a la actividad económica; y en el de los del IRNR, deberán estar afectos al establecimiento permanente español.
- La actualización no afecta a las operaciones de incorporación de elementos patrimoniales no registrados en los libros de contabilidad, o en los libros registros correspondientes, o de eliminación de pasivos inexistentes.

### 3. CÁLCULO DE LA ACTUALIZACIÓN

En términos concretos, la actualización se calcula<sup>2</sup>: (i) aplicando sobre los elementos y sus correspondientes amortizaciones contables unos coeficientes en función del año en que se produjeron o se adquirieron y en el que se dedujeron las dotaciones a las amortizaciones; y (ii) restando a la diferencia entre dichos valores el valor neto anterior del elemento<sup>3</sup> sobre el que se aplicaron los coeficientes.

Los referidos coeficientes de actualización son los siguientes:

	COEFICIENTE
Con anterioridad a 1 de enero de 1984	2,391
En el ejercicio 1984	2,172
En el ejercicio 1985	2,004
En el ejercicio 1986	1,887
En el ejercicio 1987	1,798
En el ejercicio 1988	1,717
En el ejercicio 1989	1,635
En el ejercicio 1990	1,571
En el ejercicio 1991	1,519
En el ejercicio 1992	1,473
En el ejercicio 1993	1,460
En el ejercicio 1994	1,432

<sup>2</sup> La finalidad clara que se desprende de los artículos 7 y 8 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 15/2012 es que la operativa de la actualización sea la misma que la aprobada en territorio de régimen común a través de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, salvo en lo que se refiere a la no aplicación en territorio foral del coeficiente de endeudamiento. Por ello, tal vez sería deseable una cierta mejora técnica en la redacción de dichos artículos 7 y 8, dado que en la actual redacción no aparece que deba minorarse de los valores actualizados el valor neto anterior del elemento sobre el que se aplicaron los coeficientes de actualización.

<sup>3</sup> Valor neto calculado teniendo en cuenta los valores originales sobre los que se han aplicado los coeficientes, sin considerar, por tanto, la actualización de la Norma Foral 4/1997, de 7 de febrero, de Actualización de Balances.

	COEFICIENTE
En el ejercicio 1995	1,366
En el ejercicio 1996	1,318
En el ejercicio 1997	1,296
En el ejercicio 1998	1,349
En el ejercicio 1999	1,300
En el ejercicio 2000	1,213
En el ejercicio 2001	1,196
En el ejercicio 2002	1,175
En el ejercicio 2003	1,158
En el ejercicio 2004	1,144
En el ejercicio 2005	1,123
En el ejercicio 2006	1,103
En el ejercicio 2007	1,064
En el ejercicio 2008	1,038
En el ejercicio 2009	1,027
En el ejercicio 2010	1,026
En el ejercicio 2011	1,010
En el ejercicio 2012	1,000

En cuanto a la aplicación de dichos coeficientes y respecto a los elementos patrimoniales susceptibles de actualización que, con anterioridad, han sido igualmente actualizados o revalorizados, el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 15/2012, de 28 de diciembre, prevé especialmente lo siguiente:

- Si se trata de elementos patrimoniales actualizados de acuerdo con lo previsto en la Norma Foral 4/1997, de 7 de febrero, de Actualización de Balances, los coeficientes se aplicarán sobre el precio de adquisición y sobre las amortizaciones contables que fueron fiscalmente deducibles de dichos elementos, sin tomar en consideración el importe del incremento neto de valor resultante de aquellas operaciones de actualización.
- En el caso de entidades de crédito y aseguradoras, no se tendrán en cuenta las revalorizaciones de inmuebles que se hayan podido realizar, como consecuencia de la primera aplicación de sus normas contables sectoriales y que no tuvieron incidencia fiscal.

El importe que resulte de la diferencia señalada en el primer párrafo de este apartado 3 se minorará en el incremento neto de valor derivado de las operaciones de actualización previstas en la Norma Foral 4/1997, de 7 de febrero, siendo la diferencia positiva así obtenida el importe de la depreciación monetaria o incremento neto de valor del elemento patrimonial actualizado. Este importe se abonará a la cuenta “Reserva de revalorización del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal de actualización de balances, de diciembre de 2012” (en adelante en esta Reseña, para simplificar, se le denomina Reserva de Revalorización), y, sumado al valor a 31 de diciembre de 2012 anterior a la realización de estas propias operaciones de actualización, determinará el nuevo valor del elemento patrimonial actualizado.

Igualmente, a este respecto:

- La Reserva de Revalorización no podrá tener carácter deudor, ni en relación con el conjunto de las operaciones de actualización ni en relación a la actualización de algún elemento patrimonial.
- La Reserva de Revalorización formará parte de los fondos propios. Para los contribuyentes del IRPF obligados a llevar los libros registros de su actividad económica, el importe de la revalorización contable deberá reflejarse en el libro registro de bienes de inversión.
- El nuevo valor del elemento patrimonial actualizado no podrá exceder de su valor de mercado, 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.

La actualización deberá realizarse: (i) en el caso de personas jurídicas, dentro del periodo comprendido entre la fecha de cierre del balance y el día en que termine el plazo para su aprobación (el balance actualizado deberá estar aprobado por el órgano social competente); y (ii), en el caso de contribuyentes del IRPF, 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.

#### 4. EFECTOS FISCALES DE LA ACTUALIZACIÓN

Las consecuencias fiscales de las operaciones de actualización son las siguientes:

- Se aplica un gravamen único del 5% sobre el saldo acreedor de la Reserva de Revalorización para las personas jurídicas, o sobre el incremento neto de valor de los elementos patrimoniales actualizados para los contribuyentes del IRPF que estuvieran obligados a llevar los libros registros de su actividad económica. El modelo de declaración de este gravamen único se aprobará por Orden Foral del Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos.

El importe del gravamen único no tendrá la consideración de cuota del Impuesto sobre Sociedades, ni del IRPF, ni del IRNR. Su importe se cargará en la Reserva de Revalorización y no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible de los citados Impuestos sino de deuda tributaria.

- La Reserva de Revalorización no se integrará en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, del IRPF ni del IRNR.
- 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.

- En el caso de que se produzca una pérdida en la transmisión de los elementos patrimoniales actualizados o un deterioro de su valor, a efectos de la integración de dicha pérdida o deterioro de valor en la base imponible, se minorará en el importe de la Reserva de Revalorización que corresponda a esos elementos. Esta previsión no resulta de aplicación a los contribuyentes del IRPF.

## 5. GRAVAMEN ÚNICO DEL 5%

El hecho imponible del gravamen único se entiende producido: (i) en el caso de personas jurídicas, cuando el balance actualizado se apruebe por el órgano competente; y, (ii), en el caso de personas físicas, cuando se formule el balance actualizado. Para los contribuyentes del IRPF obligados a llevar los libros registros de su actividad económica, el hecho imponible se entenderá realizado el día 31 de diciembre de 2012.

Este gravamen único será exigible (i), para personas jurídicas, el día que se presente la declaración relativa al período impositivo al que corresponda el balance en el que constan las operaciones de actualización, y (ii), para los contribuyentes del IRPF, el día que se presente la declaración correspondiente al período impositivo 2012.

Este gravamen se autoliquidará e ingresará conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades o del IRNR relativa al período impositivo al que corresponda el balance en el que constan las operaciones de actualización, o con la declaración del IRPF correspondiente al período impositivo 2012. En dicha declaración constará el balance actualizado junto con la información complementaria que se determine por el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos. La presentación de la declaración fuera de plazo será causa invalidante de las operaciones de actualización.

## 6. INDISPONIBILIDAD Y DESTINO DE LA RESERVA DE REVALORIZACIÓN

La Reserva de Revalorización será indisponible hasta que sea comprobada y aceptada por la Administración tributaria, excepto en la parte de aquella que haya minorado las pérdidas por deterioro de valor o las pérdidas por transmisión de determinados elementos patrimoniales. A estos efectos, no se entenderá que se ha dispuesto del saldo de la Reserva de Revalorización en: (i) los casos de separación de socios; (ii) cuando el saldo se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de la realización de alguna operación de reestructuración acogida al régimen de neutralidad fiscal; (iii) o cuando se haya aplicado el saldo en virtud de una obligación de carácter legal.

La comprobación por la Administración tributaria deberá realizarse dentro de los tres años siguientes a la fecha de presentación de la declaración. En caso de que tras la comprobación administrativa se minore el saldo de la cuenta, 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 a:

- La eliminación de resultados contables negativos.
- La ampliación de capital social.
- 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 cuando los elementos patrimoniales actualizados estén totalmente amortizados, hayan sido transmitidos o dados de baja en el balance.

Estas reservas darán derecho a la deducción por doble imposición de dividendos del artículo 33 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades. Igualmente, darán derecho a la exención de 1.500 euros del artículo 9.25 de la Norma Foral 3/2007, de 29 de enero, del IRPF.

La aplicación del saldo de la Reserva de Revalorización a finalidades distintas de las anteriores, o antes de efectuarse la comprobación o de que transcurra el plazo para efectuar la misma, determinará la integración del 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.

Estas previsiones acerca de la indisponibilidad y destino de la Reserva de Revalorización no resultan de aplicación a los contribuyentes del IRPF.

## 7. MENCIONES A LA RESERVA DE REVALORIZACIÓN EN LA MEMORIA

En la memoria de las cuentas anuales correspondientes a los ejercicios en que los elementos actualizados se hallen en el patrimonio de la entidad deberá incluirse información relativa a:

- los criterios empleados en la actualización, con indicación de los elementos patrimoniales afectados;
- el importe de la actualización de los distintos elementos actualizados y su efecto sobre la amortización; y
- los movimientos durante el ejercicio de la Reserva de Revalorización, así como una explicación de la causa justificativa de la variación de la misma.

El incumplimiento de estas obligaciones tendrá la consideración de infracción tributaria, consistiendo la sanción 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 (mientras no haya prescrito), y de 1.000 euros por cada dato omitido, en cada uno de los años siguientes, con el límite del 50% del saldo total de la Reserva de Revalorización.

Adicionalmente, en caso de incumplimiento sustancial de dichas obligaciones de información (el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal no especifica qué debe entenderse por dicho incumplimiento sustancial), se procederá a la integración del saldo de la Reserva de Revalorización en la base imponible del primer período impositivo más antiguo de entre los no prescritos en que dicho incumplimiento sustancial se produzca, no pudiendo compensarse con dicho saldo las bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.

La presente publicación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoría jurídica.

© Enero 2013. Garrigues Norte, S.L.P., quedan reservados todos los derechos. Se prohíbe la explotación, reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, total y parcial, de esta obra, sin autorización escrita de Garrigues Norte, S.L.P.