

LA APLICACIÓN DE LA NUEVA NORMATIVA SOBRE ACTUALIZACIÓN DE BALANCES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES¹

JUAN CALVO VÉRGEZ (*)

I. INTRODUCCIÓN.

Como es sabido una de las múltiples novedades tributarias incorporadas 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, fue la relativa al establecimiento de la opción, para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (IS), así como 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 un establecimiento permanente, de realizar una actualización de balances. Esta actualización monetaria de valores contables, que cuenta con diversos antecedentes normativos, incorpora técnicas de actualización ya conocidas y conlleva una carga fiscal reducida. Con ello se pretende favorecer el desarrollo empresarial, mejorándose la financiación interna y el acceso al mercado de capitales. En efecto, a través de esta actualización las entidades pueden lograr sanear sus fondos propios y acercar su balance a una imagen fiel, facilitando el conocimiento por parte de las empresas de sus costes reales de producción y mejorando sus condiciones de acceso a la financiación.

Tanto los sujetos pasivos del IS como aquellos contribuyentes del IRPF que realicen actividades económicas y lleven su contabilidad conforme al Código de Comercio (C.Com) o estén obligados a llevar los libros registros de su actividad económica y los contribuyentes del IRNR con establecimiento permanente podrán acogerse, con

(*) Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura

carácter voluntario, a esta actualización de valores. En el caso de aquellos sujetos pasivos que tributen en el régimen de consolidación fiscal de acuerdo con lo establecido en el Capítulo VII del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) aprobado mediante Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, las operaciones de actualización se practicarán en régimen individual, pudiendo cada sociedad optar por la actualización de forma individual según los activos que consten en su balance y sin que la opción que realice la matriz vincule a sus dependientes.

II. ELEMENTOS PATRIMONIALES SUSCEPTIBLES DE ACTUALIZACIÓN.

Adquieren la consideración de actualizables los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias situados tanto en España como en el extranjero². Tratándose de contribuyentes del IRNR con establecimiento permanente,

¹El presente trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación "LA COORDINACIÓN FISCAL DESDE LA PERSPECTIVA DEL ORDENAMIENTO DE RÉGIMEN COMÚN" (DER2012-39342-C03-03) financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad y cuyo Investigador Principal es el Prof. Dr. D. Juan Calvo Vérguez.

²Queda en cambio excluida la actualización de las existencias y la de los elementos del inmovilizado intangible. Las existencias no son susceptibles de actualización a pesar de que cuenten con un período prolongado de generación. Así, por ejemplo, no son susceptibles de actualización las existencias de las empresas inmobiliarias, esto es, aquellos elementos patrimoniales que tienen la consideración de edificios, terrenos, solares y promociones en curso en el sentido que establece el Grupo 3 de las normas sectoriales de contabilidad. En cambio, como se ha señalado, si que podrán ser objeto de actualización los inmuebles de las empresas inmobiliarias que se hallen destinados al uso propio o al arrendamiento de conformidad con lo dispuesto por el Grupo 2 de las citadas normas sectoriales. ¿Qué criterio debe adoptarse en relación con los elementos del inmovilizado material en curso? De acuerdo con lo señalado a este respecto por DUCH, J., "La ac-

los elementos actualizables deberán estar afectos a dicho establecimiento permanente. Asimismo serán actualizables 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. Los efectos de la actualización estarán condicionados, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.³

Igualmente podrán ser objeto de actualización, como segunda regla especial, 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 públicas⁴. Dicha

tualización de balances recogida en la Ley 16/2012", *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 1, 2013 (consultado en www.westlaw.es), a pesar de que la norma no establece ninguna previsión específica, también deberían ser actualizables dichos elementos del inmovilizado material en curso; y ello sobre la base de que "en el Real Decreto-ley 7/1996 tampoco se realizaba ningún mención expresa al inmovilizado material en curso pero en el desarrollo reglamentario aprobado por el Real Decreto 2607/1996 se clarificó que los elementos patrimoniales del inmovilizado material en curso también eran susceptibles de actualización".

³ En consecuencia, y tal y como ha precisado SANZ GADEA, E., "El Impuesto sobre Sociedades en 2012 (II). La actualización de balances", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 362, 2013, pág. 102, el precio de adquisición a actualizar será el valor de contado del elemento objeto del contrato de arrendamiento financiero; precisa asimismo el citado autor al respecto que "la literalidad de la norma general lleva a la actualización de las amortizaciones contabilizadas en cuanto hubieren sido fiscalmente deducibles, de manera tal que los elementos en régimen de arrendamiento financiero conservarían su privilegio fiscal en el ámbito de la actualización".

⁴ Piénsese, por ejemplo, en las obras de ingeniería civil (túneles, puentes) o en la construcción de autopistas, instalaciones de abastecimiento y saneamiento de aguas, plantas de tratamiento de residuos, etc. Como es sabido establece a este respecto el PGC que la construcción o mejora de dichas infraestructuras públicas se contabilizará como inmovilizado intangible cuando la contraprestación que se vaya a recibir consista en el derecho a cobrar las correspondientes tarifas en función del grado de utilización del servicio público.

actualización se referirá necesariamente a todos los elementos susceptibles de la misma y a las 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.

Repárese a este respecto en el hecho de que son objeto de actualización aquellos elementos patrimoniales situados en el extranjero que deban formar parte del balance de la entidad pero no, en cambio, aquellos otros que formen parte del balance de las sociedades participadas, a pesar de que tengan el carácter de sociedades dependientes a efectos de la consolidación contable. Tendrá lugar así la actualización de aquellos elementos ubicados en el extranjero con independencia de que se hallen o no afectos a un establecimiento permanente, así como al margen de las reglas de reparto de la competencia para gravar las rentas procedentes de los mismos establecidas en un Convenio para evitar la Doble Imposición. No obstante, tratándose de sujetos pasivos del IRNR, dichos elementos sí que habrán de estar afectos a un establecimiento permanente.

La actualización queda referida necesariamente a todos los elementos susceptibles de la misma y a las 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 ellos⁵. En el caso

Tal y como ha precisado SANZ GADEA, E., "El Impuesto sobre Sociedades en 2012 (II). La actualización de balances", ob. cit., pág. 92, "esta regla especial posibilita la actualización de la contraprestación a que tiene derecho la empresa concesionaria a causa de los servicios de construcción o mejora, cuando la misma deba contabilizarse, según lo previsto en la norma segunda de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, como inmovilizado intangible debido a que 'consiste en el derecho a cobrar las correspondientes tarifas en función del grado de utilización del servicio público'".

⁵ Nada se dispone en cambio acerca de la posibilidad de proceder a la actualización de los inmuebles de forma independiente de la del resto de elementos pa

de contribuyentes del IRPF, los elementos actualizables deberán estar afectos a la actividad económica. Nada se dispone en cambio en relación con el criterio a adoptar respecto de los sujetos pasivos del IS, esto es, si la actualización se proyectaría en dicho caso tanto sobre los elementos afectos como sobre los no afectos a una actividad económica.

La actualización de valores se practicará respecto de los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias que figuren en el primer balance cerrado con posterioridad a la entrada en vigor de la nueva disposición o, en su caso, en los correspondientes libros registros a 31 de diciembre de 2012 tratándose de contribuyentes del IRPF que estén obligados por dicho Impuesto a la llevanza de los mismos, siempre que no estén fiscalmente amortizados en su totalidad. Se incluyen por tanto los inmovilizados en curso, si bien sólo tendrá efectos respecto de aquellos inmovilizados en curso que se hayan iniciado en 2011 o antes, ya que el coeficiente de actualización para el año 2012 resulta ser de uno.⁶

III. CRITERIOS DE CÁLCULO DE LAS OPERACIONES DE ACTUALIZACIÓN.

El importe de las revalorizaciones contables que resulten de las operaciones de actualización se llevará a la Cuenta “reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre”, que formará parte de los fondos propios. De este modo no tendrá la consideración de gasto deducible en nin-

trimoniales actualizables. Y cabe estimar además que, optándose por la actualización del inmueble, aquélla se proyectará tanto sobre terreno como sobre la construcción.

⁶ En efecto, no se pueden actualizar aquellos elementos que ya estén totalmente amortizados, quedando excluidos de la aplicación de la reserva de revalorización todos aquellos elementos que hubiesen disfrutado de opciones de libertad de amortización en vigor desde 2009 a 2011. Respecto de aquellos elementos que no hubiesen sido amortizados o que se hubiesen amortizado por debajo del mínimo, para determinar su valor neto se tomará en la amortización mínima cuando ésta no se aplicó en su momento. Y de cara a excluir de la actualización a aquellos elementos que se encuentren totalmente amortizados habrán de tomarse aquellas amortizaciones que fueron fiscalmente deducibles y no las contables que fueron fiscalmente deducibles.

guno de los Impuestos citados con anterioridad, constituyendo un gasto que se contabilizará contra reservas, al igual que sucede, por ejemplo, con los gastos de constitución, si bien en este último supuesto contra la reserva específica mencionada y no contra la reserva voluntaria. Y, a diferencia de lo que ocurre con los gastos de constitución, que sí son fiscalmente deducibles mediante la técnica del ajuste extracontable negativo al resultado contable, el importe del gravamen no será fiscalmente deducible por expreso mandato de la norma. Tratándose de contribuyentes del IRPF que estén 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.

Las operaciones de actualización han de realizarse dentro del período comprendido entre la fecha de cierre del balance y el día en que termine el plazo para su aprobación. Así, por ejemplo, tratándose de una sociedad con ejercicio coincidente con el año natural, las operaciones de actualización se realizarían entre el 31 de diciembre de 2012 y el 30 de junio de 2013.⁷

Tratándose de personas jurídicas, el balance actualizado deberá estar aprobado por el órgano social competente⁸. Y, en el caso de contribuyen-

⁷ Por tanto, dado que el momento de realizar la actualización se sitúa entre el cierre del ejercicio y el momento de aprobar las cuentas anuales, contablemente la actualización se realizará en el ejercicio de 2013. Dicha actualización ha de ser aprobada por la Junta General de Accionistas coincidiendo con la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio de 2012, si bien cabría igualmente la posibilidad de que la actualización se aprobase tras la formulación de las cuentas de 2012, en una junta convocada al efecto. Véase a este respecto la Consulta 5 del Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC) 92, en la que se señala que la 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 del balance actualizado.

⁸ Véase a este respecto la Consulta 5 BOICAC 92/Diciembre 2012, en la que se señala que la actualización de balances no se reflejará en el balance que forme parte de las cuentas anuales del ejercicio 2012, sino que se incorporará en un balance específico que tendrá efectos a partir de 1 de enero de 2013, el cual habrá de ser aprobado igualmente por la Junta en el mismo plazo previsto para aprobar las cuentas anuales

tes 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.

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 correspondientes en el caso de contribuyentes del IRPF que estén obligados por dicho Impuesto a la llevanza de los mismos, así como tampoco las de eliminación de dichos libros de los pasivos inexistentes. Únicamente serán actualizables los elementos patrimoniales que no estén fiscalmente amortizados en su totalidad. Significa ello que aquellos elementos que figuren en el balance pero cuyo valor fiscal sea cero no serán susceptibles de actualización, no permitiéndose que aflore en las cuentas anuales elemento patrimonial alguno que no estuviese previamente registrado.

del ejercicio 2012. De este modo los administradores tendrán hasta el 30 de junio para formular un balance específico que habrá de ser aprobado por la Junta. La principal consecuencia derivada de lo anterior no es sino la existencia de dos balances, a saber, el correspondiente a las cuentas anuales y el balance específico de actualización. El llamado "balance actualizado" será el balance *ad hoc* de actualización (aquel que recoja todas la partidas del balance integrante de las cuentas anuales junto con el impacto de las operaciones de actualización), conduciendo su aprobación por la junta general correspondiente al ejercicio 2012 a la realización del hecho imponible del gravamen único del 5%. Véase a este respecto igualmente la contestación de la Dirección General de Tributos (DGT) a Consulta de 8 de febrero de 2013, de conformidad con la cual aquellas entidades que deseen acogerse a la actualización "deberán elaborar un balance de actualización *ad hoc*, específico y distinto por tanto del correspondiente a las cuentas anuales del ejercicio 2012. El gravamen único se devengará con ocasión de la aprobación del balance *ad hoc* por parte del órgano competente". Por otra parte, teniendo presente además que los efectos contables derivados de la práctica de la actualización de balances se producen el 1 de enero de 2013, y de acuerdo con lo establecido por el art. 10.3 del TRLIS, en esa misma fecha tendrá valor fiscal el efecto derivado de la actualización de balances. En definitiva, respecto del ejercicio 2013, juntamente con la declaración del IS correspondiente a 2012 habrá de ingresarse el presente gravamen único.

Las operaciones de actualización han de practicarse aplicando los siguientes coeficientes:

Con anterioridad a 1/1/84	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

Aplicando dicha tabla de coeficientes al valor del elemento patrimonial y a sus amortizaciones obtendremos un nuevo valor del elemento patrimonial o valor actualizado que vendrá determinado por la diferencia resultante entre el nuevo valor del saldo de activo y el nuevo valor del fondo de amortización. En efecto el importe de la revalorización calculado por la aplicación de los coeficientes se abonará en la citada cuenta de reservas y, sumado al valor anterior a la realización de las operaciones de actualización que resulten de aplicación de la presente disposición, determinará el nuevo valor del elemento patrimonial actualizado.

Estos coeficientes se han de aplicar, de una parte, sobre el precio de adquisición o coste de producción, atendiendo al año de adquisición o produc-

ción del elemento patrimonial. El coeficiente aplicable a las mejoras será el correspondiente al año en que se hubiesen realizado. Y, de otra, han de aplicarse igualmente sobre las amortizaciones correspondientes al precio de adquisición o coste de producción que fueron fiscalmente deducibles, atendiendo al año en que se realizaron.

Dichos coeficientes multiplican por tanto el precio de adquisición o coste de producción en el año en el que se produjo la citada adquisición o producción. Por su parte las mejoras, debido a que constituyen un mayor valor del activo, se tratan igual que una adquisición, siéndoles de aplicación el coeficiente relativo al año en el que se realizó.

Tratándose de elementos patrimoniales actualizados de acuerdo con lo previsto en el art. 5 del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio⁹, los coeficientes han de aplicarse 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. La diferencia resultante entre las cantidades obtenidas de la aplicación de las reglas anteriores se minorará en el importe del valor neto anterior del elemento patrimonial y al resultado se aplicará, en cuanto proceda, un coeficiente de una fracción cuyo numerador será el patrimonio neto y cuyo denominador consistirá en el patrimonio neto más el pasivo total y menos los derechos de crédito¹⁰ y la tesorería.

⁹ Téngase presente a este respecto que ya en su día, con motivo de la aprobación del Real Decreto-Ley 7/1996 y de su reglamento de desarrollo (Real Decreto 2607/1996, de 20 de diciembre) se acometió una actualización de balances destinada a reflejar la depreciación monetaria experimentada por los elementos del inmovilizado material y por las inversiones inmobiliarias con motivo del paso del tiempo. El citado Real Decreto-Ley 7/1996 aprobó la aplicación de un gravamen único sobre el saldo de la reserva de revalorización del 3 por 100. Acerca de la conexión que ha de establecerse entre dicha regulación y la actual véase MÍN-GUEZ CONDE, J. L. y RAMOS SÁNCHEZ, S., "Efectos en las cuentas individuales y consolidadas de la actualización de balances", *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2014 (consultado en www.aranzadigital.es), para quienes la normativa de 1996 "es un referente más que válido para la aplicación práctica de esta nueva actualización".

Debe precisarse a este respecto que las referidas magnitudes determinantes del coeficiente 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 último plazo fuere menor, a elección del sujeto pasivo o contribuyente. Ahora bien el coeficiente obtenido no será de aplicación cuando resulte superior a 0,4. En efecto, el coeficiente en cuestión no será de aplicación cuando la entidad esté suficientemente capitalizada, entendiéndose por tal aquella en la que el coeficiente resulte superior a 0,4¹¹. En base a ello estima SANZ GADEA¹² que cabrá la posibilidad de que existan tantos coeficientes como años de adquisición de los activos, hasta 1984, o bien solo uno en el supuesto de que fuesen tomadas en consideración las magnitudes de los cinco ejercicios previos.

Al objeto de determinar el valor anterior del elemento patrimonial actualizado se tomarán los valores que hayan sido considerados a los efectos de aplicar los coeficientes de actualización. Ahora bien este coeficiente no será de aplicación a los contribuyentes del IRPF. El importe resultante de estas operaciones se minorará en el incremento neto de valor derivado de las operaciones de actualización previstas en el Real Decreto-ley 7/1996, siendo la diferencia positiva así determinada el importe de la depreciación monetaria o incremento neto de valor del elemento patrimonial actualizado. Dicho importe se abonará a la Cuenta "reserva de revalorización de la Ley

¹⁰ Nos estamos refiriendo a todos los derechos de la empresa con fecha de vencimiento determinada.

¹¹ Dicho coeficiente, que no se aplica si supera el 0,4 es el resultante de la aplicación de la siguiente fórmula: Patrimonio neto / Patrimonio neto + Pasivo total - (Derechos de crédito + Tesorería). Tal y como precisan MÍN-GUEZ CONDE, J. L. y RAMOS SÁNCHEZ, S., "Efectos en las cuentas individuales y consolidadas de la actualización de balances", ob. cit., (consultado en www.aranzadigital.es), "Las magnitudes que aparecen en el coeficiente anterior son las existentes durante el período de tenencia de elemento. No obstante, de forma optativa, pueden cogerse los valores medios de los balances pertenecientes a los cinco ejercicios anteriores a la fecha del balance de actualización, si este plazo fuere menor".

¹² SANZ GADEA, E., "El Impuesto sobre Sociedades en 2012 (II). La actualización de balances", ob. cit., pág. 105.

16/2012, de 27 de diciembre" y, sumado al valor anterior a la realización de las operaciones de actualización que resulten de aplicación, determinará el nuevo valor del elemento patrimonial actualizado.

Adviértase en consecuencia que el incremento neto de valor derivado de las operaciones de actualización se ha de añadir al valor anterior a dichas operaciones, determinando ello el nuevo valor del elemento patrimonial actualizado¹³. En el supuesto de que con posterioridad tuviese lugar la transmisión del activo y se originase una plusvalía se tomaría como valor fiscal a efectos de determinar la renta a integrar en la base imponible el resultante tras la realización de las operaciones de actualización¹⁴. Y si, a resultas de la realización de la futura transmisión, se produjese una pérdida o se generasen deterioros de valor de los elementos patrimoniales actualizados, habría de practicarse un ajuste positivo por el importe del saldo de la cuenta reserva de revalorización correspondiente a los elementos patrimoniales transmitidos.

El nuevo valor actualizado no podrá exceder del valor de mercado de los elementos patrimoniales actualizados, 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.

El valor resultante de la actualización quedará integrado por el precio de adquisición (minorado en el importe de las amortizaciones) y el incremento neto de valor. Y, en el hipotético caso de que dicho valor resultase superior al valor normal

¹³ No obstante, y tal y como advierte DUCH, J., "La actualización de balances recogida en la Ley 16/2012", ob. cit. (consultado en www.westlaw.es), en el caso de la actualización de elementos del inmovilizado material o de inversiones inmobiliarias que fueran a transmitirse en el corto plazo dado cabría la posibilidad de optar por la aplicación del art. 15.9 del TRLIS, produciéndose la corrección monetaria mediante la práctica de un ajuste negativo al resultado contable.

¹⁴ Se trata, en definitiva, de una reserva de revalorización que se configura como una reserva esencialmente indisponible destinada a su integración en los fondos propios de la sociedad. Dicha reserva no podrá ser distribuida a los accionistas hasta que transcurra un plazo mínimo de diez años y los activos actualizados se hayan amortizado totalmente o hayan sido transmitidos.

de mercado, se estaría produciendo un efecto contrario al de imagen fiel. No obstante, en el supuesto de que hubiese sido necesario entrar a minorar el nuevo valor resultante de la actualización por causa de la aplicación limitativa del valor de mercado cabría estimar que el elemento patrimonial ha quedado valorado por el valor razonable.

Mediante contestación a Consulta de 19 de junio de 2013 analizó la Dirección General de Tributos (DGT) un supuesto en el que una entidad de crédito que se constituyó en el ejercicio 2011 con ocasión de la creación de un Sistema Institucional de Protección (SIP¹⁵) presentó en el balance determinados activos que fueron objeto de actualización en sede de las entidades constitutivas del SIP por aplicación de la Disposición Transitoria Primera de la Circular 4/2004, del Banco de España. Con ocasión de la misma, se registraron determinados elementos patrimoniales por su valor razonable, y como contrapartida, se estableció una reserva de revalorización y un pasivo por impuesto diferido, al no tener eficacia fiscal la citada revalorización contable. Con motivo de la constitución del SIP y del efecto contable de la combinación de negocios correspondiente, durante 2011 las cajas fusionadas procedieron a valorar sus activos y pasivos según su valor razonable en los estados financieros individuales. Dicha revalorización tampoco tuvo eficacia fiscal, por lo que se contabilizó de manera similar al supuesto anterior. Posteriormente, e igualmente durante el 2011, las cajas segregaron su negocio financiero a favor de la entidad consultante, lo que supuso que las partidas de reservas por revalorización que se mantuvieron en las cajas, se convirtiesen en la entidad consultante en capital y prima de emisión, como contrapartida de la aportación por segregación.

¹⁵ Acerca del régimen fiscal aplicable a estos Sistemas Institucionales de Protección nos remitimos a nuestros trabajos "El régimen de consolidación fiscal de los grupos de sociedades en el IS y su proyección sobre los SIPs en el Real Decreto-Ley 2/2011, de 18 de febrero, para el reforzamiento del sistema financiero", Quincena Fiscal, núm. 1-2, 2012, págs. 105 y ss. y *Los Sistemas Institucionales de Protección (SIPs) en el ámbito de las Cajas de Ahorros*, ThomsonReuters-Civitas, Madrid, 2011, págs. 180 y ss.

Pues bien, pretendiendo dicha entidad acogerse a la actualización de balances recogida en la Ley 16/2012, con el objeto de que la revalorización contable realizada en las operaciones señaladas tuviese efecto fiscal, y teniendo presente que los activos de la entidad ya se encontraban valorados a valor razonable en sus estados contables individuales (no pudiendo en consecuencia el resultado de la actualización incrementar su valor contable), se planteaba la duda de si, aún así, resultaba absolutamente necesario constituir una reserva de actualización como condición necesaria para acogerse a la misma.

De conformidad con lo declarado por la DGT la entidad en cuestión podrá optar por actualizar los elementos patrimoniales que figurasen en el primer balance cerrado con posterioridad a 28 de diciembre de 2012, siempre y cuando los mismos figurasen contablemente registrados como elementos del inmovilizado material o como inversiones inmobiliarias, con arreglo a lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad. Y, tratándose de bienes inmuebles que cumplieren los mencionados requisitos, la actualización podría realizarse de forma independiente para cada uno de ellos, sin necesidad de proceder a la actualización de los restantes elementos patrimoniales susceptibles de actualización, tal y como dispone el art. 9.2 de la Ley 16/2012.¹⁶

¹⁶ Señala concretamente dicho precepto que “Serán actualizables los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias situados tanto en España como en el extranjero. Tratándose de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, los elementos actualizables deberán estar afectos a dicho establecimiento permanente.

También serán actualizables:

a) 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. Los efectos de la actualización estarán condicionados, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.

b) 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.

La actualización se referirá necesariamente a todos los elementos susceptibles de la misma y a las 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.

En el caso de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los elementos actualizables deberán estar afectos a la actividad económica”.

Recuerda además la DGT a través de la citada Resolución que, tal y como dispone la letra b) del apartado 10 del art. 9 de la Ley 16/2012, una vez constituida la reserva por revalorización, no se considera que se ha dispuesto de la misma, aceptando por tanto su desaparición, entre otros supuestos, como consecuencia de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea, de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, previsto al efecto en el citado Capítulo VIII del Título VII del TRLIS. Y teniendo presente que, desde el punto de vista contable, la actualización de balances ya ha tenido efecto (pretendiéndose además en el presente caso que el efecto contable adquiera validez fiscal), una interpretación ajustada a derecho de la norma permitiría no exigir la dotación de la reserva de actualización, en la medida en que no debiera desvirtuarse la posibilidad de aplicar la actualización de balances por el hecho de que una operación de reestructuración se haya realizado antes o después de aquélla, teniendo en

de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas.

La actualización se referirá necesariamente a todos los elementos susceptibles de la misma y a las 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.

En el caso de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los elementos actualizables deberán estar afectos a la actividad económica”.

cuenta que, con ocasión de la misma, resulta posible que la reserva de actualización desaparezca como tal en el balance de la entidad, sin perjuicio de la obligación de información recogida en el art. 9.12 de la Ley 16/2012.

En suma para la DGT, teniendo presente que la actualización contable se realizó con carácter previo al reconocimiento fiscal del valor recogido en la contabilidad con los efectos previstos en el art. 9 de la Ley 16/2012 y que dicha Ley permite la desaparición del balance en los supuestos previstos en el apartado 10 del citado precepto de la Cuenta "Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre", cabrá la posibilidad de aplicar la actualización de balances allí regulada sin necesidad de realizar la dotación de la referida reserva. Ahora bien sí que será necesario incorporar en la memoria la información a que se refiere el art. 9.12 de la Ley.

Ya con anterioridad manifestó a este respecto la DGT mediante contestación a Consulta de 11 de marzo de 2013 que, habiéndose producido por parte de una entidad dedicada a la adquisición, operación y comercialización de sistemas espaciales de aplicación gubernamental la suscripción de un contrato "llave en mano" con un proveedor para la construcción de un satélite de manera que dicha transmisión de la propiedad de satélite se produciría en el momento de la aceptación en órbita existe una transferencia sistemática y sustancial de los riesgos y beneficios producidos a medida que se despliega la actividad por parte del contratista, en tanto en cuanto se vayan cumpliendo determinados hitos estipulados contractualmente, siendo a tal efecto procedente la contabilización de dichos hitos como inmovilizado material en curso en el ejercicio en el que los mismos se cumplieron y resultando en consecuencia procedente la aplicación de coeficientes de actualización.

IV. LA AMORTIZACIÓN DEL NUEVO VALOR ACTUALIZADO.

El nuevo valor actualizado se amortizará a partir del primer período impositivo que se inicie con efectos desde el 1 de enero de 2015, durante

aquellos que resten para completar la vida útil del elemento patrimonial y en los mismos términos que corresponda a las renovaciones, ampliaciones o mejoras¹⁷. En efecto el importe neto de la actualización se amortizará, fiscalmente, de forma diferida, con igual tratamiento que las ampliaciones o mejoras, durante el tiempo que medie entre el 1 de enero de 2015 y el final de la vida útil del elemento patrimonial. Tiene lugar por tanto un diferimiento de la amortización hasta el ejercicio 2015, lo que se proyecta sobre la amortización contable y, por ende, sobre la consiguiente deducción fiscal¹⁸. Ahora bien desde una perspectiva contable la amortización tendrá lugar desde el momento de la actualización, lo que provoca el registro de diferencias temporales, activos por diferencias temporarias deducibles.¹⁹

La referida amortización del incremento neto de valor de los activos tendrá lugar pues durante el primer período impositivo que se inicie a partir del 1 de enero de 2015, evitándose con ello que durante los ejercicios 2013 y 2014 los sujetos pasivos puedan servirse de dicha actualización para tratar de compensar el efecto derivado de limitar al

¹⁷ Acerca de esta cuestión estima DUCH, J., "La actualización de balances recogida en la Ley 16/2012", ob. cit. (consultado en www.westlaw.es) que podría resultar complicado conocer el valor de mercado de determinados activos, precisando a tal efecto que "parece que no debería ser posible la actualización de elementos patrimoniales sobre los que se haya efectuado una corrección de valor por deterioro dado que los activos figuran en el balance por su valor de mercado".

¹⁸ Piénsese que, puesto que la actualización afecta el valor de adquisición del elemento en cuestión sin modificar el valor de la amortización acumulada correspondiente al mismo, dicho aumento de valor ha de ser amortizado contablemente en el tiempo restante de vida útil. Sin embargo desde una perspectiva fiscal se fija un período de retraso de dos años hasta que se pueda iniciar la amortización. A este respecto señala además la Consulta 5, del BOICAC 92 que tratándose de aquellos sujetos que hagan coincidir el cierre contable con el año natural, el precio actualizado formará parte de la base de amortización del activo desde el uno de enero de 2013.

¹⁹ A ello se ha de añadir además el hecho de que, en tanto en cuanto la normativa obliga a la actualización global de todos los activos inmovilizados a excepción de los inmuebles, podrían llegar a plantearse supuestos en los que la recuperabilidad del Gravamen mediante la amortización no resultase posible. Así sucedería, por ejemplo, si la vida útil de los elementos no se extendiese más allá del ejercicio 2014.

70% la deducibilidad fiscal de la amortización contable de los elementos del inmovilizado material, intangible de vida útil definida y de las inversiones inmobiliarias.²⁰

Durante los ejercicios 2013 y 2014 habría amortización contable que no sería fiscalmente deducible, siendo la cuenta indisponible o presentando una disponibilidad limitada. Dicha capacidad quedaría recuperada en 2015. A partir de esta última fecha la amortización contable tendría eficacia fiscal. El valor anterior a la actualización continuaría con el régimen aplicable previamente a la misma, amortizándose el incremento neto de valor durante los períodos de tiempo que faltasen para completar la vida útil del elemento actualizado, a partir de 2015. Al objeto de acometer dicha amortización del incremento neto de valor se aplicaría el porcentaje resultante de dividir la amortización contable del elemento patrimonial practicada en cada período impositivo (siempre y cuando se corresponda con la depreciación efectiva) entre el valor contable que dicho elemento patrimonial tuviese con anterioridad a la realización de la operaciones de actualización, a partir de 2015. En definitiva el incremento neto del valor es objeto de un gravamen del 5, produciendo su amortización efectos fiscales.²¹

²⁰ Recuérdese que, en relación con las renovaciones, ampliaciones o mejoras, su amortización es objeto de regulación en el art. 1.7 del Real Decreto Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), de conformidad con el cual "Se imputará a cada período impositivo el resultado de aplicar al importe de las renovaciones, ampliaciones o mejoras el coeficiente resultante de dividir la amortización contabilizada del elemento patrimonial practicada en cada período impositivo, en la medida que se corresponda con la depreciación efectiva, entre el valor contable que dicho elemento patrimonial tenía al inicio del período impositivo en el que se realizaron las operaciones de renovación, ampliación o mejora". Tal y como precisa SUÁREZ MOSQUERA, C., "La actualización de balances de 2013. Análisis fiscal y contable", *Boletín Crónica Tributaria*, núm. 3, 2013 (consultado en www.ief.es), aplicándose un método de amortización lineal el resultado que se obtenga de la aplicación literal de la norma será equivalente a dividir el importe de la actualización entre el número de años restantes de vida útil, computándose fiscalmente desde el 1 de enero de 2015. En cambio siendo utilizado un método de depreciación de la dotación anual sería el resultado de la aplicación literal de la regla anterior.

²¹ A este respecto apunta GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M^o. J., "Situación actual de la fiscalidad de la financia

V. LA LIQUIDACIÓN DEL GRAVAMEN ÚNICO.

Aquellos sujetos pasivos o contribuyentes que practiquen la actualización deberán satisfacer un Gravamen único del 5 por ciento sobre el saldo acreedor de la Cuenta "reserva de revalorización". Tratándose de contribuyentes del IRPF que estuvieran obligadas a llevar los libros registros de su actividad económica, el Gravamen único recaerá sobre el incremento neto de valor de los elementos patrimoniales actualizados.

Se estima realizado el hecho imponible del Gravamen único, 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 obligadas a llevar los libros registros de su actividad económica, el hecho imponible se entenderá realizado el día 31 de diciembre de 2012.

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 período impositivo 2012. Y, por lo que respecta a aquellas sociedades con ejercicio coincidente con el año natural, la fecha límite será el 25 de julio de 2013, devengándose el Gravamen con la aprobación del balance específico y siendo autoliquidado e ingresado conjunta-

ción empresarial tras la Ley de Emprendedores (Ley 14/2013)", *Impuestos*, núm. 11, 2013 (consultado en www.laleydigital.com) que "Es cierto que hay que tener en cuenta que, de no conseguirse los objetivos perseguidos, en el caso de los bienes amortizables, se recuperará el importe de la revalorización y su gravamen mediante su amortización, pero como hemos advertido está diferida hasta 2015. Esta mora en la deducción de la amortización, aunque en un principio puede ser perjudicial, puede beneficiar también a las empresas a las que le sea de aplicación la limitación de deducción de la amortización prevista para los ejercicios 2013 y 2014. De este modo, el atractivo que se ofrece es permitir recuperar vía amortización, a partir del 2015, al tipo del 30% del Impuesto sobre Sociedades, en términos generales, y del marginal del IRPF, en cada caso, el importe revalorizado por el que, eso sí, corresponde anticipar en el ejercicio de la actualización un 5% de dicho saldo".

mente con la declaración del IS del ejercicio 2012. Adviértase que la exigibilidad del gravamen va ligada a la presentación del Impuesto sobre Sociedades, lo que será exigible el día que se presente la declaración relativa al período impositivo al que corresponda el balance en el que consten las operaciones de actualización²². No cabe entender, en consecuencia, y a pesar de la estrecha vinculación existente entre período impositivo y balance, que la liquidación y el ingreso del Gravamen único pueda producirse en el 2014, al ser en el balance de las cuentas anuales correspondientes a 2013 en el que, por vez primera, figure la reserva de revalorización.²³

Este Gravamen se autoliquidará e ingresará conjuntamente con la declaración del IS o del IRPF 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.

¿Qué significa ello? Sencillamente que, siendo presentada fuera de plazo la declaración, a pesar de que se haya producido la aprobación

²² Los modelos de declaración de este Gravamen único fueron aprobados mediante Orden HAP/636/2013, de 15 de abril, por la que se aprueba el Modelo 108, "Gravamen único sobre revalorización de activos de la Ley 16/2012 para contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Autoliquidación", así como el Modelo 208, "Gravamen único sobre revalorización de activos de la Ley 16/2012 para sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente. Autoliquidación", y por la que se modifica la Orden HAP/2055/2012, de 28 de septiembre, por la que se aprueba el Modelo 202 y se modifica el Modelo 222 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del IS y del IRNR correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español y por la que se modifican otras disposiciones relativas al ámbito de la gestión recaudatoria de determinadas autoliquidaciones. Todos estos modelos se han de presentar de forma telemática.

²³ Esta reserva de revalorización tiene efectos contables.

del balance actualizado por la junta general ordinaria, será necesario practicar un nuevo asiento contable que anule los efectos contables derivados de la práctica de aquel asiento en el que se recogieron las operaciones de actualización.

El importe del Gravamen único obtenido no tendrá la consideración de cuota del IS, del IRPF, ni del IRNR, procediéndose a cargar su importe, como ya se ha señalado, en la Cuenta "Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre" y no teniendo la consideración de gasto fiscalmente deducible de los citados Impuestos. El Gravamen único tendrá la consideración de deuda tributaria.

Ciertamente, y como ha puesto de manifiesto DUCH²⁴ la regulación fijada al efecto para efectuar el cálculo del incremento neto de valor de los activos actualizables es similar a la recogida en el art. 15.9 del TRLIS para corregir el efecto de la depreciación monetaria en las rentas positivas derivadas de la transmisión de bienes inmuebles que formen parte del activo fijo o que se hayan clasificado como activos no corrientes mantenidos para la venta, con la especialidad de que, de cara a determinar el incremento neto de valor, habrá de tomarse igualmente en consideración el coeficiente de financiación.

VI. LA COMPROBACIÓN ADMINISTRATIVA DEL SALDO DE LA CUENTA "RESERVA DE REVALORIZACIÓN".

El saldo de la Cuenta "reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre" no se integrará por tanto en la base imponible del IS, del IRPF ni del IRNR²⁵, siendo indisponible hasta que sea comprobado y aceptado por la Administración tributaria. Significa ello que durante el período de tiempo en el que pueda realizarse la

²⁴ DUCH, J., "La actualización de balances recogida en la Ley 16/2012", ob. cit. (consultado en www.westlaw.es).

²⁵ Se trata de un criterio que ha de ser puesto en conexión con el art. 15.1 del TRLIS, de conformidad con el cual las revalorizaciones contables no se integrarán en la base imponible del Impuesto, excepto cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en la cuenta de pérdidas y ganancias.

comprobación la entidad de que se trate no podrá llevar a cabo ningún acto de disposición sobre la reserva de revalorización, no pudiendo acometer tampoco ninguna reclasificación dentro de las cuentas de patrimonio neto. Ahora bien, tal y como ha precisado SANZ GADEA²⁶, ello no significa que la reserva de revalorización carezca de efectos contables durante el período de tiempo en que sea susceptible de comprobación. Como ya se ha indicado con anterioridad los efectos contables se producirán desde el 1 de enero de 2013, si bien dichos efectos quedarán sujetos al resultado derivado de la comprobación.

La Administración tributaria dispone de un plazo de tres años a contar desde la presentación en los modelos aprobados al efecto. Y si aquélla resolviera obligando a la reducción de esta reserva, se devolvería el importe del gravamen correspondiente. Dicha comprobación deberá realizarse por tanto dentro de los tres años siguientes a la fecha de presentación de la declaración. Se trata de una comprobación que podrá afectar al valor contable de los activos actualizados y de la reserva de revalorización.

A estos efectos no se entenderá que se ha dispuesto del saldo de la cuenta, sin perjuicio de la obligación de información existente, en los siguientes casos: cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la sociedad; 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 las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea, de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, previsto en el Capítulo VIII del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades; y cuando la entidad deba aplicar el saldo de la cuenta en virtud de

²⁶ SANZ GADEA, E., "El Impuesto sobre Sociedades en 2012 (II). La actualización de balances", ob. cit., pág. 110. Tal y como precisa el citado autor "Ya desde el 1 de enero de 2013 la reserva de revalorización surtirá efecto en orden a las causas de reducción obligatoria del capital social o de disolución basadas en la insuficiencia patrimonial".

una obligación de carácter legal.

En caso de realización de cualesquiera otras operaciones distintas de las señaladas con anterioridad y que impliquen la desaparición, total o parcial, de la reserva de revalorización, se producirá el incumplimiento de la norma de indisponibilidad. Ahora bien, ello no significa en ningún caso que deba mantenerse el patrimonio neto existente en el momento del nacimiento. Así, por ejemplo, podrá producirse una reducción de capital social para compensar pérdidas o bien realizar una devolución de aportaciones.

Teniendo lugar una minoración del saldo de la Cuenta "reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre" 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. Por tanto en caso de minoración del saldo de la cuenta se devolverá, de oficio, el importe del Gravamen único que corresponda al saldo minorado, aplicándose dicha regla también a las personas físicas. Esta rectificación conllevará que se modifiquen las amortizaciones correspondientes a los bienes en cuestión aumentando la base imponible. Piénsese además que, puesto que el efecto del aumento de valor no implicará mayores amortizaciones hasta el 2015, podrá suceder que los efectos de la comprobación se traduzcan en una devolución del Gravamen si ésta se produce antes del 2016, año en que se presentará la primera declaración en la que aparezcan los efectos derivados de la actualización.²⁷

²⁷ No obstante, tal y como señala SUÁREZ MOSQUERA, C., "La actualización de balances de 2013. Análisis fiscal y contable", ob. cit. (consultado en www.ief.es) la norma no prevé un aumento del valor de la actualización en casos, como por ejemplo, cuando se haya puesto un techo por el valor de mercado y la Administración tributaria estime que dicho valor es mayor. Asimismo tampoco prevé la existencia de infracciones específicas por efectuar la actualización sin respetar las normas que regulan su ejecución.

VII. POSIBLES DESTINOS DEL SALDO DE LA CUENTA "RESERVA DE REVALORIZACIÓN" TRAS LA COMPROBACIÓN ADMINISTRATIVA.

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, a la ampliación de capital social o, transcurridos diez años contados a partir de la fecha de cierre del balance en el que se reflejaron las operaciones de actualización (31 de diciembre de 2012), a reservas de libre disposición. En dicho instante la reserva de revalorización podrá aplicarse a la eliminación de resultados contables negativos y a la ampliación del capital social, no pudiendo traspasarse en cambio aquella a reservas de libre disposición o ser objeto de distribución entre los socios.

Por tanto transcurridos diez años contados a partir de la fecha de cierre del balance en el que se reflejaron las operaciones de actualización podrá disponerse libremente de la reserva de revalorización, siempre que los elementos patrimoniales actualizados se hallen totalmente amortizados y hayan sido transmitidos o dados de baja en el balance. Repárese no obstante que en el supuesto de que se autorizase la distribución de la reserva de revalorización antes de la realización de las plusvalías se estaría comprometiendo la propia integridad patrimonial de la sociedad. Debido a ello se exige la transmisión de los activos actualizados o su plena amortización como requisito previo para la libre disposición de la reserva de revalorización.

En todo caso tiene lugar el establecimiento de un límite temporal de cara a proceder a su distribución, ya que 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. Dicha comprobación deberá realizarse dentro de los tres años siguientes a la fecha de presentación de la declaración.

Por otra parte dichas reservas darán derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición

de dividendos prevista en el art. 30 del TRLIS²⁸, así como a la aplicación de la exención regulada en la letra y) del art. 7 de la Ley 35/2006. Y la aplicación del saldo de la Cuenta "reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre" a finalidades distintas de las indicadas determinará la integración del mismo 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. Quiere decirse con ello que, produciéndose una aplicación indebida de la reserva de revalorización, tendría lugar la tributación por el IS del saldo indebidamente aplicado, al pasar a convertirse lo que inicialmente era una revalorización en renta sometida a gravamen.

Lo previsto en relación con la indisponibilidad de la Cuenta "reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre" y con el destino del saldo de la citada cuenta no será de aplicación a los contribuyentes del IRPF.²⁹

²⁸ Señala a este respecto SANZ GADEA, E., "El Impuesto sobre Sociedades en 2012 (II). La actualización de balances", ob. cit., pág. 129, que, en tanto en cuanto el citado art. 30.3 del TRLIS prevé la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición de dividendos a determinadas operaciones en las que tiene lugar la traslación de la sustancia patrimonial desde sociedad a sus socios (caso de las operaciones de liquidación de sociedades, separación de socios, adquisición de acciones o participaciones propias para su amortización y disolución sin liquidación en las operaciones de fusión, escisión total o cesión global de activo y pasivo respecto de rentas derivadas de dichas operaciones, en la parte que correspondan a beneficios no distribuidos), la reserva de revalorización formará igualmente parte de dichos beneficios no distribuidos.

²⁹ Recuérdese a este respecto que la aplicación del saldo de la Cuenta "reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre" a finalidades distintas de las previstas 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. Tiene lugar así la fijación de unos concretos plazos de indisponibilidad que, en caso de incumplimiento, determinarán la integración del saldo de la cuenta en la base imponible del período impositivo en que se produzca la misma, con el agravante de que no se podrán compensar con ese saldo bases imponibles negativas de períodos anteriores. El primer plazo de indisponibilidad comprende desde la presen-

Las pérdidas habidas en la transmisión o deterioro de valor de elementos patrimoniales actualizados se minorarán, a los efectos de su integración en la base imponible, en el importe del saldo de la Cuenta "reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre", correspondiente a dichos elementos. Dicho saldo será disponible. Ello tampoco será de aplicación a los contribuyentes del IRPF. El ingreso derivado de la práctica de la reversión no habrá de integrarse en

tación de la declaración en la que conste la actualización hasta que se produzca la comprobación por la Administración tributaria de las operaciones de actualización. El plazo máximo para realizar dicha comprobación es de tres años desde la presentación de la declaración. No obstante se excepcionan aquellos supuestos en los que el socio o accionista ejerza el derecho a separarse de la entidad, así como cuando el saldo de la cuenta se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial contenido en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS y cuando la entidad deba aplicar el saldo de la cuenta en virtud de una obligación de carácter legal. Por su parte el segundo plazo se proyecta desde la comprobación hasta transcurridos 10 años contados a partir de la fecha de cierre del balance en el que se reflejaron las operaciones de actualización. Ahora bien, como excepción sí que se prevé en este segundo plazo la disponibilidad para la eliminación de resultados contables negativos (no existiendo en el presente caso limitaciones, lo que permite utilizar esta reserva en lugar de una voluntaria para estos menesteres, si bien siempre operará el límite general de que no es posible distribuir esta reserva ni directa ni indirectamente hasta que se cumplan las condiciones que veremos a continuación, que no por ello quedan excepcionadas) y para la ampliación de capital. Como último límite, se fija la fecha en la que los elementos actualizados estén totalmente amortizados. Téngase presente que, una vez transcurridos los diez años, se podrá destinar a reservas de libre disposición, si bien su distribución a los socios o accionistas sólo será posible cuando los elementos patrimoniales actualizados estén totalmente amortizados, hayan sido transmitidos o dados de baja en el balance. Al objeto de poder distribuir la reserva será pues necesario que los elementos actualizados no tengan valor en libros (esto es, que se hayan dado de baja) y que se encuentren amortizados o hayan sido enajenados. Concurriendo cualquiera de dichas circunstancias la parte proporcional de la reserva adquirirá la condición de distribuible. Ahora bien, tal y como precisa SUÁREZ MOSQUERA, C., "La actualización de balances de 2013. Análisis fiscal y contable", ob. cit. (consultado en www.ief.es), ello no significa que las reservas no sean realmente de libre disposición hasta que se cumpla el requisito reseñado cuando, por ejemplo, haya inmuebles, pudiendo transcurrir mucho más de diez años para que estén totalmente amortizados o sean transmitidos. Y, en todo caso, dicha reserva no podrá presentar un saldo deudor.

la base imponible del impuesto en el importe que corresponda al deterioro que no fuese fiscalmente deducible. Por su parte el resultado que pueda obtenerse a resultas de la posterior transmisión del elemento patrimonial habrá de ser objeto de corrección a efectos de su integración en la base imponible del impuesto.

Ha de precisarse además a este respecto que las pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales actualizados habrán de calcularse por referencia al valor contable derivado de la actualización, siendo dicha pérdida fiscalmente deducible si bien minorada en el importe del saldo de la reserva de revalorización imputable al elemento transmitido³⁰.

Con carácter adicional se ha de destinar la reserva a la compensación de las pérdidas habidas en la transmisión de los elementos patrimoniales actualizados, al igual que sucederá tratándose de deterioros de valor de esos elementos. Dichas pérdidas se minorarán, a los efectos de su integración en la base imponible, en el importe del saldo de la reserva de revalorización correspondiente a dichos elementos³¹. En todo caso el importe del saldo de la reserva de revalorización que se vea incidido por la aplicación de la regla limitativa del cómputo de la pérdida tendrá la consideración de disponible.

VIII. OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN EXIGIBLES.

Por otra parte ha de incluirse en la memoria de las cuentas anuales correspondientes a los ejercicios en que los elementos actualizados se hallen en el patrimonio de la entidad (es decir, mientras figu-

³⁰ Dado que la pérdida se reducirá en el importe imputable de la reserva de revalorización, una vez eliminada la misma a resultas de su aplicación no resultará posible la práctica de dicha reducción.

³¹ A tal efecto habrá de procederse además a la realización de un ajuste extracontable, debiendo reconocerse la pérdida contablemente en su totalidad y no pudiendo resultar la cuenta que recoge la actualización alterada contablemente. Dicha pérdida del valor razonable del bien habrá de calificarse como transitoria y reversible, implicando la contabilización de un deterioro de valor, contabilizándose el gasto en su integridad y realizándose el ajuste en el importe de la reserva asociada a la revalorización. El saldo será además disponible.

ren en el patrimonio de la entidad los elementos actualizados) información relativa a los siguientes aspectos: criterios empleados en la actualización con indicación de los elementos patrimoniales afectados de las cuentas anuales afectadas; importe de la actualización de los distintos elementos actualizados del balance y efecto de la actualización sobre las amortizaciones; y 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 dichas obligaciones adquiere la consideración de infracción tributaria grave, concretándose la sanción a imponer 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 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre". Esta sanción se reducirá conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del art. 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. No obstante el incumplimiento sustancial de las obligaciones de información previstas en este apartado 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.³²

³² Asimismo en el supuesto de que el saldo de la cuenta "reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre" se aplicase a finalidades distintas de las previstas o antes de efectuarse la comprobación o de que transcurra el plazo para efectuar la misma, se producirá igualmente la integración del saldo de la reserva en la base imponible del período en que se haya producido la aplicación, no pudiendo compensarse con bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores. Y si, con posterioridad, existieran pérdidas por la enajenación o por deterioros de valor de elementos actualizados, éstas se minorarán, a los efectos de su integración en la base imponible, en el importe del saldo de la cuenta de reservas que se corresponda con dichos elementos.

Adviértase no obstante que nada se señala acerca de cómo ha de calificarse el incumplimiento como sustancial. En todo caso los valores, tanto a nivel contable como fiscal, de los bienes, no se verán alterados por las omisiones, si bien nada se precisa respecto a si dicha reserva será disponible desde el momento en que produzca el incumplimiento sustancial.

Desde nuestro punto de vista en la actualidad, y dada la situación de crisis financiera existente (con las consiguientes dificultades de liquidez) la realización de un pago adicional del 5 por 100 sobre el incremento neto de valor de los activos puede terminar conduciendo a que numerosas pymes descarten la aplicación del presente incentivo. Y ello sin perjuicio de que se ofrezca la posibilidad de amortizar el incremento neto de valor de los activos actualizados durante el período de tiempo que falte para completar la vida útil del elemento patrimonial en los mismos términos que corresponda a las renovaciones, ampliaciones o mejoras.³³

IX. LA ACTUALIZACIÓN DE BALANCES EN EL RÉGIMEN ESPECIAL DE CONSOLIDACIÓN FISCAL. ANÁLISIS DE LA CONTESTACIÓN DE LA DGT A CONSULTA DE 9 DE MAYO DE 2013.

Tal y como han señalado MÍNGUEZ CONDE y RAMOS SÁNCHEZ³⁴ la Ley 16/2012 no contiene

³³ Piénsese por ejemplo que aquellas sociedades que tributen según el tipo general de gravamen del Impuesto podrán minorar su tributación futura a través de la amortización del aumento de valor de los elementos patrimoniales. Tal y como ha precisado DUCH, J., "La actualización de balances recogida en la Ley 16/2012", ob. cit. (consultado en www.westlaw.es) "Dicha medida tendrá un impacto fiscal favorable que se puede estimar en el resultado de aplicar el tipo nominal de gravamen (30%) al incremento neto de valor de los activos amortizables. Para los sujetos pasivos con tipos de gravamen reducidos, como las sociedades y los fondos de inversión inmobiliaria, la aplicación de este régimen no resulta interesante dado que el coste del gravamen único es muy superior a la ventaja fiscal derivada de la amortización".

³⁴ MÍNGUEZ CONDE, J. L. y RAMOS SÁNCHEZ, S., "Efectos en las cuentas individuales y consolidadas de la actualización de balances", ob. cit. (consultado en www.aranzadigital.es). Señalan concretamente estos autores que "La actualización no constituye una divergencia de criterios valorativos. De forma análoga a lo que sucede en una sociedad, donde unos inmuebles

previsión alguna sobre cómo afecta la actualización a la formulación de cuentas anuales consolidadas. A tal efecto ha sido la Consulta 5, del BOICAC 92 la que ha venido a poner de relieve que, dentro del régimen de consolidación, los valores en libros de los activos de la sociedad dependiente podrían alcanzar un valor en las cuentas consolidadas superior al precio de adquisición actualizado, a resultas de la aplicación de los criterios valorativos previstos en la Norma de Registro y Valoración 19ª del PGC.

Dentro del ámbito específicamente tributario mediante contestación a Consulta de 9 de mayo de 2013 analizó la DGT el supuesto de una entidad que formaba parte de un grupo de consolidación fiscal y que tenía la intención de actualizar determinados inmuebles de su activo, sin optar por actualizar el resto de elementos patrimoniales que hubieran podido ser objeto de actualización. A tal efecto se suscitaba la cuestión relativa a si, con arreglo a lo dispuesto en el art. 9.2 de la Ley 16/2012, dicha entidad podría optar por actualizar los inmuebles de su patrimonio empresarial, pudiendo optar de forma individual respecto de cada uno de ellos sin que fuese necesario llevar a cabo la actualización del resto de elementos patrimoniales que hubieran podido ser objeto de la misma³⁵. Y, dado que la citada entidad formaba parte de un grupo de consolidación fiscal, se planteaba asimismo la cuestión relativa a si la autoliquidación e ingreso del gravamen único,

pueden haber sido actualizados y otros no, en el seno del grupo puede que unas sociedades hayan optado por actualizar sus balances y otras no”.

³⁵En efecto recuérdese que, si bien con carácter general, una vez que se haya optado por actualizar el balance, la operación afectará a todos y cada uno de los elementos, únicamente en el caso de los inmuebles se puede optar por su actualización de forma individual, de manera que, siendo actualizables, podrían excluirse del proceso. En caso de practicar la actualización de algún inmueble se debe actualizar pues el terreno y la construcción por separado. A este respecto opinan MÍNGUEZ CONDE, J. L. y RAMOS SÁNCHEZ, S., “Efectos en las cuentas individuales y consolidadas de la actualización de balances”, ob. cit. (consultado en www.aranzadigital.es), que “no estaría de más que se indicase en la memoria el impacto que en las cuentas anuales hubiera tenido la actualización de todos los inmuebles, en el caso de que no se hubiese hecho así. Aunque en cualquier caso deba informarse del proceso de actualización en el que se encuentra la empresa”.

previsto en el art. 9 de la Ley 16/2012, habría de presentarse conjuntamente con la declaración individual del Impuesto sobre Sociedades de la consultante.

Pues bien, de acuerdo con lo dispuesto por el citado art. 9 de la Ley 16/2012 estima la DGT que dicha entidad podrá optar por actualizar los inmuebles que figuren en el primer balance cerrado con posterioridad a 28 de diciembre de 2012, siempre que los mismos figuren contablemente registrados como elementos del inmovilizado material o como inversiones inmobiliarias, con arreglo a lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad aprobado mediante Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Tratándose de bienes inmuebles que cumplan los mencionados requisitos, la actualización podrá realizarse de forma independiente para cada uno de ellos sin necesidad de proceder a la actualización de los restantes elementos patrimoniales susceptibles de actualización, tal y como dispone el apartado 2 del art. 9 de la Ley 16/2012. Una vez realizadas las operaciones de actualización en los términos legalmente establecidos, la entidad deberá satisfacer un gravamen único del 5 por ciento sobre el saldo acreedor de la Cuenta “reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre”, debiendo estimarse realizado el hecho imponible del gravamen único, al ser la entidad una persona jurídica, cuando el balance actualizado se apruebe por el órgano competente, siendo exigible dicho gravamen único el día que se presente la declaración del Impuesto sobre Sociedades relativa al período impositivo al que corresponda el balance en el que constan las operaciones de actualización y debiendo autoliquidarse e ingresarse conjuntamente con dicha declaración. La presentación de la declaración fuera de plazo será causa invalidante de las operaciones de actualización.

Con carácter adicional, y en virtud de lo dispuesto en el art. 9.1 de la Ley 16/2012, tratándose de sujetos pasivos que tributen en el régimen de consolidación fiscal, y de acuerdo con lo establecido en el Capítulo VII del Título VII del TRLIS, las operaciones de actualización se practicarán en

régimen individual. Así las cosas en el presente caso, aun cuando la entidad en cuestión forme parte de un grupo de consolidación fiscal que tribute con arreglo al régimen fiscal especial regulado en el Capítulo VII del Título VII del TRLIS, la entidad deberá autoliquidar e ingresar el gravamen único del 5% previsto en el art. 9.8 de la Ley 16/2012³⁶ conjuntamente con la declaración individual del Impuesto sobre Sociedades, relativa al período impositivo al que corresponda el balance en el que constan las operaciones de actualización realizadas, en la medida en que, pese a formar parte del mencionado grupo de consolidación fiscal, la citada entidad se encuentra sujeta, con arreglo a lo dispuesto en el art. 65.3 del TRLIS, a las obligaciones tributarias que se derivan del régimen de tributación individual, excepción hecha del pago de la deuda tributaria, entre las cuales se encuentra la obligación de presentar la correspondiente autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades en régimen individual, en los términos previstos en el art. 136 del TRLIS.

En consecuencia dada una entidad dominante de un grupo de consolidación fiscal cuyo ejercicio social y fiscal coincide con el año natural y, al hilo de la cuestión relativa a la posibilidad de acogerse a la actualización de balances prevista en la Ley 16/2012 (concretamente en el presente caso se suscitaban las cuestiones relativas a si el balance resultante de la actualización habría de ser el balance integrante de las cuentas anuales a que se refieren los arts. 34.1 y 35 del Código de Comercio y si el gravamen único habría de ingresarse en la fecha de presentación de la declaración del Impuesto correspondiente al período impositivo 2012) estima la DGT que, al amparo de lo establecido en los apartados 3 y 8 del art. 9 de la citada Ley³⁷, y dado que la entrada en vigor del

³⁶Este gravamen único para la actualización de los elementos patrimoniales no tiene la consideración de gasto fiscal, aplicándose sobre el incremento neto de valor de los elementos que se hayan actualizado, y no teniendo además la consideración de deuda tributaria. Tampoco constituye gasto contable, motivo por el cual no se originará diferencia alguna en el registro del IS.

³⁷Recuérdese que, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 9.3 de la Ley, "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 dis-

art. 9 de la citada Ley se produjo el día 28 de diciembre de dicho año (presentando la entidad un ejercicio social y fiscal coincidente con el año natural) los elementos patrimoniales susceptibles de actualización serán aquellos que figuren recogidos en el balance cerrado a 31 de diciembre de 2012.

Así las cosas, tanto la entidad dominante como sus entidades dependientes, en caso de optar por la aplicación de la actualización de balances recogida en el art. 9 de la Ley 16/2012, habrán de elaborar un balance de actualización *ad hoc*, específico y distinto, por tanto, del correspondiente a las cuentas anuales del ejercicio 2012 el cual tendrá, no obstante, la misma fecha de cierre que el balance de las cuentas anuales del ejercicio social que sirva de referencia para realizar las operaciones de actualización de balances a 31 de diciembre de 2012, debiendo ser objeto de aprobación por el órgano competente en el mismo plazo que existe para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio 2012.

Dicho balance *ad hoc* deberá incorporarse además en la declaración correspondiente al gravamen único que deba satisfacerse con ocasión de la actualización de balances, a que se refiere el

posición". Por su parte el apartado 8 del citado precepto añade 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 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre» (...) 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, en el caso de personas físicas, cuando se formule el balance actualizado. (...) 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. (...) Este gravamen se autoliquidará e ingresará conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes relativa al período impositivo al que corresponda el balance en el que constan las operaciones de actualización, o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, 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. (...)".

art. 9.8 de la Ley 16/2012, recogiéndose en él todas las operaciones de actualización realizadas teniendo en cuenta el valor de los elementos patrimoniales susceptibles de actualización recogidos en el balance de las cuentas anuales del ejercicio 2012.

En todo caso el gravamen único se devengará con ocasión de la aprobación del balance *ad hoc* por parte del órgano competente, debiendo 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. Ahora bien, a juicio de la DGT la elaboración de ese balance *ad hoc* no significa que los efectos derivados de la actualización de balances deban recogerse en las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2012, sino que los efectos contables y, por tanto, su incorporación a las cuentas anuales de la entidad y sus entidades dependientes se producirá en el ejercicio 2013, con la aprobación del balance de actualización *ad hoc* correspondiente a cada entidad, por parte del órgano competente, si bien con efectos retroactivos a 1 de enero de 2013, teniendo efectos contables a partir de dicha fecha, tal y como tiene declarado a este respecto el ICAC en su Consulta 5 del BOI-CAC 92 de diciembre de 2012³⁸.

De cualquier manera, y dado que los efectos contables derivados de la actualización de balances se producen el 1 de enero de 2013, los efectos fiscales derivados de la actualización de balances se producirán en dicha fecha, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 10.3 del TRLIS.

³⁸De conformidad con lo declarado en la citada Consulta dentro del ámbito de las cuentas consolidadas han de diferenciarse las siguientes situaciones, incidiendo ambas sobre los fondos propios consolidados, a resultas de lo cual la partida representativa de la participación de los socios externos podría llegar a modificarse como consecuencia de la actualización. En primer lugar, aquella en la que el precio de adquisición ya actualizado del activo es aún inferior a su valor en las cuentas consolidadas antes de la actualización. En esta primera situación se estima que la actualización no tendrá efectos en las cuentas consolidadas, salvo que de la variación de la base fiscal pudiera derivarse, procediendo la eliminación de la actualización realizada en las cuentas anuales individuales mediante los ajustes que procedan, y reclasificando el Gravamen

único a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. En este primer supuesto, y en atención al vínculo existente entre la modificación de la base fiscal de los activos actualizados y el Gravamen único, será la partida de "Impuesto sobre beneficios" de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias consolidada la que recoja este concepto. Y toda variación que tengan los impuestos diferidos debida a las alteraciones de la base fiscal se imputará a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias en idéntica partida. Por lo que respecta a la segunda situación susceptible de ser tomada en consideración, sería aquella en la que el valor en libros de un activo actualizado, en las cuentas individuales, sobrepase el valor consolidado antes de la actualización. En este caso la actualización tendrá efectos contables en las cuentas consolidadas, incrementándose la base fiscal del activo y produciéndose de manera simultánea una modificación en las cuentas consolidadas, la cual se concretará en la diferencia resultante entre el valor actualizado en las cuentas individuales y el valor que inicialmente tuviese en las cuentas consolidadas. Deberá eliminarse, por lo tanto, el importe de la actualización que no deba tener impacto en las cuentas anuales consolidadas y, por ende, el Gravamen único y los impuestos diferidos que correspondan, imputándose de igual forma que en el caso anterior. Por lo que respecta a los efectos de la actualización sobre los socios externos, tratándose de aquella situación en la que el valor actualizado del activo sea inferior al valor en libros de las cuentas consolidadas, al realizarse la eliminación de la actualización e imputarse como gasto por Impuesto sobre Sociedades el gravamen único de la actualización eliminándose el impuesto diferido, en su caso, ambos ajustes en el resultado deberán ser asumidos en la parte correspondiente por los socios externos. Y, consistiendo la eliminación en la práctica de un ajuste de parte de la actualización (supuesto en el que los valores actualizados sean superiores a los valores en libros consolidados antes de la actualización) la reserva de actualización que subsista después de la eliminación de la parte de la actualización correspondiente habrá de distribuirse entre la sociedad dominante y los socios externos, reflejándose así las variaciones en el patrimonio neto de las sociedades dependientes. Véase a este respecto MÍNGUEZ CONDE, J. L. y RAMOS SÁNCHEZ, S., "Efectos en las cuentas individuales y consolidadas de la actualización de balances", ob. cit. (consultado en www.aranzadigital.es), quienes añaden además que "deberán asumirse por parte de los socios externos los ajustes en el impuesto sobre sociedades, tanto por el gravamen único como por el impuesto diferido, surgidos como consecuencia de la eliminación de parte de la actualización".

