

C/M/S/ Albiñana & Suárez de Lezo

ALERTA FISCAL

Crterios interpretativos sobre la Actualización de Balances. Resolución consultas BOICAC Nº 92/2012 y DGT V0371-13

Comentarios a la contestación vinculante de la Dirección General de Tributos nº 0371-13, de 8 de febrero de 2013, y a la consulta 5 de BOICAC Nº 92/2012, sobre el tratamiento fiscal y contable, respectivamente, de la actualización de balances aprobada por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre.

Actualización de balances: "BOICAC Nº 92/2012 Consulta 5"; y "Contestación vinculante de la DGT nº 0371-13, de 8 de febrero de 2013", sobre su tratamiento contable y fiscal, respectivamente.

Querido lector,

Como ya comentamos en una anterior alerta fiscal, el pasado 1 de enero de 2013 entraron en vigor ciertas medidas en materia tributaria recogidas en la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, destacando entre ellas la posibilidad de realizar una actualización de balances por parte de, entre otros, los sujetos pasivos del IS.

En relación con lo anterior, y debido a la gran cantidad de dudas interpretativas sobre su aplicación contable y fiscal surgidas entre empresas y profesionales, recientemente se han publicado sendas contestaciones a consultas planteadas formalmente por contribuyentes ante el ICAC y la DGT. En este documento comentamos los aspectos más relevantes de estas dos resoluciones, acompañados de nuestras oportunas reflexiones.

Todos los miembros del equipo de fiscal de CMS Albiñana & Suarez de Lezo confiamos en que esta información le resulte de utilidad, y quedamos a su disposición para comentar cualquier duda que pueda surgirle al respecto.

Víctor Hernán

Departamento Fiscal

CMS Albiñana & Suárez de Lezo.
Génova 27,
28804 Madrid
Teléfono: +34 91 451 93 00

Resumen de contenidos

Actualización de balances

- **BOICAC Nº 92/2012 Consulta 5**
- **DGT V0371-13**
- **Consideraciones fiscales respecto de entidades que tributan en régimen de declaración consolidada**

BOICAC Nº 92/2012 Consulta 5

En diciembre de 2012, tras la publicación en el BOE de la Ley 16/2012, el ICAC responde a diversas cuestiones planteadas por un contribuyente en relación con la actualización de balances de los sujetos pasivos del IS, que recoge el artículo 9 de dicha Ley.

Queremos recordar en primer lugar que se permite actualizar el valor 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 Ley, esto es, desde el 28 de diciembre de 2012.

Las conclusiones alcanzadas por el ICAC respondiendo a las cuestiones planteadas más relevantes, son las siguientes:

Criterio del coste histórico y principio de uniformidad

La revalorización sí es compatible con el "criterio de valoración del coste histórico de los activos" del apartado 6º del Marco Conceptual del PGC, siendo éste ahora el nuevo precio de adquisición resultante de la revalorización de los activos, en aplicación de una norma de rango legal.

Tampoco se ve afectado el "principio de uniformidad", puesto que se mantiene la aplicación del precio de adquisición en los activos actualizados, sin cambiar de criterio contable.

Temporalidad de los efectos contables y fiscales de la actualización

Respecto de si el efecto de la actualización debe reflejarse en las cuentas anuales del primer ejercicio que se cierre con posterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Ley (desde el 28 de diciembre de 2012), esto es, en las correspondientes al ejercicio 2012, o bien en el ejercicio 2013, el ICAC responde que, considerando que los elementos patrimoniales cuyo valor se actualiza son los incluidos en el balance cerrado a 31 de diciembre de 2012, la actualización que apruebe el órgano competente de la sociedad (hasta que no se apruebe no se entiende realizado el hecho imponible, según la Ley 16/2012), surtirá efectos retroactivos, contables y fiscales a partir del 1 de enero de 2013.

Cabe destacar, a su vez, que el ICAC hace hincapié en la distinción entre el "balance actualizado" con efectos desde 1 de enero de 2013 y el balance que debe incorporarse en las cuentas anuales del 2012 (en el que no se incluye en balance de actualización).

En concordancia con este criterio, también puntualiza el ICAC que no se reconocerá impuesto diferido alguno en relación con la revalorización de los activos a 31 de diciembre de 2012.

Por último se determina que el gravamen único del 5% se reconocerá en el ejercicio 2013, cuando el órgano competente aprueba el balance de actualización, y que se contabilizará con cargo a la cuenta "Reserva de revalorización Ley 16/2012" (patrimonio).

Comentario. A efectos prácticos:

- *En las cuentas anuales de 2012: el balance no incluirá la actualización de valores ni se reconocerá impuesto diferido por la actualización. En la memoria se informará de la situación en la que se encuentra el proceso de actualización.*
- *En las cuentas anuales de 2013: se incluirá la actualización de valores (en la partida "Reserva de revalorización Ley 16/2012") y el gravamen del 5%. En la memoria se informará sobre los elementos actualizados (importe, efectos sobre la amortización y resultado del ejercicio, cuantificación y movimiento de la cuenta).*

Por último respecto del gravamen del 5% aclarar que:

- *Se devenga en el momento de la aprobación de las cuentas anuales de 2012 (esto es, en 2013);*
- *No será gasto contable ni fiscalmente deducible (recordemos que se contabiliza cargándose contra la reserva de la actualización que es una partida del patrimonio);*
- *Se contabilizará con cargo a la cuenta de "Reservas de revalorización Ley 16/2012".*

DGT V0371-13

La DGT, con base en la literalidad del artículo 9 de la Ley 16/2012 y en línea con los criterios interpretativos adoptados por el ICAC en su contestación, en lo que respecta a las implicaciones fiscales derivadas del ejercicio de la opción de actualizar balances y, en un escenario en el que el ejercicio social de la consultante coincide con el año natural (cierra a 31 de diciembre de 2012), llega a las siguientes conclusiones:

Balance "ad hoc" de actualización

- Deberá elaborarse un balance ad hoc con la actualización, además del balance correspondiente al ejercicio fiscal 2012, ambos con la misma fecha de cierre a 31 de diciembre de 2012 y ambos tendrán que ser aprobados por el órgano competente antes del 30 de junio de 2013;
- Este balance se incorporará junto con la declaración del gravamen especial (téngase en cuenta que la declaración aún no ha sido aprobada por la correspondiente Orden Ministerial);
- En él se recogerán 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 2012.

Devengo y liquidación del gravamen único

- El gravamen único del 5% se devengará con la aprobación por el órgano competente de la sociedad;
- Se autoliquidará e ingresará conjuntamente con el IS del ejercicio 2012.

Efectos contables y valor fiscal

- Los efectos contables de la actualización no se recogerán en las cuentas anuales del ejercicio 2012. Siguiendo el criterio del ICAC, la DGT concluye que la actualización se incorporará en las cuentas anuales del 2013 (ejercicio en el que el balance ad hoc es aprobado por parte del órgano competente), pero con efectos retroactivos a 1 de enero de 2013;
- Asimismo y con base en el principio de partida en el resultado contable para la determinación de la base imponible del IS establecido en el TRLIS, también será el 1 de enero de 2013 la fecha a partir de la cual tendrá efecto la actualización sobre el valor fiscal de los elementos patrimoniales.

Comentario

En la práctica significa que, aunque desde una perspectiva fiscal el gravamen del 5% sea pagado en el ejercicio 2013 respecto del balance ad hoc aprobado a 31 de diciembre de 2012, junto con el balance de las cuentas anuales también del ejercicio 2012, desde el punto de vista contable, el efecto de la actualización se reflejará en las cuentas anuales de 2013.

Consideraciones fiscales respecto de entidades que tributan en régimen de declaración consolidada

Diversas cuestiones, a nivel de consolidación fiscal, están adicionalmente cada día surgiendo entre algunos de nuestros clientes, respecto del acogimiento a la actualización de balances. Algunas ya han sido resueltas a través de las consultadas anteriormente comentadas, quedando otras aún pendientes de resolución. En concreto, y entre otras, las siguientes:

¿Puede una sociedad a nivel individual practicar la operación de actualización?

No sólo puede, sino que además debe hacerlo así. La misma Ley 16/2012 recoge el mandato de que en el supuesto de que los sujetos pasivos tributen en el régimen de consolidación fiscal, las operaciones de actualización, se practicarán individualmente.

¿Quién es el sujeto pasivo obligado a la autoliquidación y pago del gravamen único del 5%, en caso de la actualización del balance únicamente de una de las sociedades dependientes?

Nada plantea la referida Ley sobre quién deberá autoliquidar y pagar el gravamen especial del 5%. Esto es, si o bien el propio grupo fiscal (como sujeto pasivo que es del IS) a través de su sociedad dominante, o bien la sociedad a nivel individual que ha optado por la actualización.

Creemos que (a falta no obstante de la publicación de la Orden Ministerial que en su caso apruebe el modelo de autoliquidación), existen argumentos para pensar que la autoliquidación la tendrá que realizar la propia entidad a nivel individual, y esto porque: (i) el gravamen se autoliquidará conjuntamente con la declaración del IS en un modelo de declaración ad hoc (que aún tiene que ser aprobado por Orden Ministerial); (ii) el importe del gravamen no tiene la consideración de cuota del IS; y (iii) la propia Ley se refiere a "los sujetos pasivos que tributen en el régimen de consolidación fiscal... (...) las operaciones de actualización se practicarán en régimen individual".

Por lo que puede interpretarse que deberá ser la propia sociedad individual quien realice la actualización y a su vez autoliquide el gravamen único del 5% como sujeto pasivo, gravamen que se considera separado en todo caso del IS del grupo fiscal (que tendrá que autoliquidar la sociedad dominante del mismo siendo el sujeto pasivo el grupo).

Si usted tiene alguna idea o sugerencia, por favor póngase en contacto con nosotros:

Víctor Hernán, Socio victor.hernan@cms-asl.com

Javier Lorite, Socio javier.lorite@cms-asl.com

Raúl Bañó, Asociado Principal raul.bano@cms-asl.com

María Gonzalez, Asociado Principal maria.gonzalez@cms-asl.com

Álvaro Ledesma, Asociado Principal alvaro.ledesma@cms-asl.com

Diego de Miguel, Asociado Principal diego.demiquel@cms-asl.com

Gonzalo Oliete, Asociado Principal gonzalo.oliete@cms-asl.com

Los presentes comentarios contienen información de carácter general, sin que constituya opinión profesional o asesoramiento jurídico.

Si no quiere recibir información vía correo electrónico, por favor pinche en el [link](#).

CMS Albiñana & Suárez de Lezo

Génova, 27

28004 Madrid

España

T: (34) 91 451 93 00

F: (34) 91 442 60 45

www.cms-asl.com [Aviso legal](#) [Declaración de privacidad](#)