



---

**Instrucción 1/2013 de la Dirección de Hacienda, por la que se establecen determinados criterios para la aplicación del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 15/2012, de 28 de diciembre, que aprueba la actualización de balances.**

En el Impuesto sobre Sociedades, con carácter general, la base imponible se determina corrigiendo el resultado contable mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la propia Norma Foral 24/1996, de 5 de julio.

Consecuentemente, el valor de los elementos patrimoniales se determina, asimismo, de acuerdo con los criterios establecidos en la normativa mercantil, conforme a la cual, en la mayoría de los casos, los activos del inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias se contabilizan por su precio de adquisición o coste de producción, tanto en el momento de su reconocimiento inicial como posteriormente. De modo que la valoración que se otorga a estos bienes a la fecha de su reconocimiento contable no puede ser modificada al alza posteriormente, ni siquiera para adaptarla a la inflación.

En este mismo sentido, el artículo 15.1 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, señala expresamente que “el importe de las revalorizaciones contables no se integrará en la base imponible, 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”. Adicionalmente, el citado precepto concreta que “el importe de la revalorización no integrada en la base imponible no determinará un mayor valor, a efectos fiscales, de los elementos revalorizados”.

De modo que los elementos del inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias de las empresas se encuentran valorados contable y fiscalmente por su coste histórico, con lo que la renta derivada de su transmisión se calcula inicialmente en términos nominales, y no reales, al no tener en cuenta el efecto de la inflación. Este hecho justifica que el artículo 15.11 de la citada Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, regule un mecanismo de corrección de la depreciación monetaria, aplicable únicamente en los casos de transmisión de determinados elementos patrimoniales.

Estas apreciaciones son directamente trasladables a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realizan actividades económicas.

Por estos motivos, periódicamente se han venido aprobando normas que permiten la actualización del valor de, al menos, parte de los activos contabilizados en los balances y en los libros registro de las sociedades y de las personas físicas que desarrollan actividades económicas. En particular, se trata de normas dirigidas a eliminar o mitigar el efecto de la inflación sobre el precio de adquisición o coste de producción de determinados elementos patrimoniales, mediante la habilitación a los contribuyentes para que les reconozcan un valor superior, tanto a efectos contables como fiscales.



En el Territorio Histórico de Álava, la última vez que se autorizó un procedimiento de actualización de balances de estas características fue en 1996, cuando se aprobó la Norma Foral 4/1997, de 7 de febrero, de Actualización de Balances.

Habiendo transcurrido ya tantos años desde esta última actualización de balances, se ha creído conveniente acometer de nuevo un proceso de esta naturaleza, dirigido a eliminar el efecto de la inflación sobre el valor por el que las empresas tienen registrados ciertos activos no corrientes, lo que, sin duda, les permitirá fortalecer sus balances, y acceder a los mercados financieros en mejores condiciones.

Así, el pasado 28 de diciembre de 2012, la Diputación Foral de Álava aprobó el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 15/2012, de 28 de diciembre, que aprueba la actualización de balances.

La nueva actualización del valor de los activos aprobada es opcional, debe referirse a la totalidad de los activos susceptibles de la misma (sin perjuicio de lo previsto para los inmuebles), y se encuentra sujeta a un gravamen único del 5 por ciento. Con carácter general, las empresas cuentan con un plazo máximo de seis meses para adoptar la opción y culminar todo el proceso de actualización de balances autorizado.

Por ello, esta Dirección de Hacienda ha entendido oportuno dictar una Instrucción sobre esta nueva actualización de balances, de cara a que los contribuyentes conozcan cuanto antes la interpretación administrativa de lo dispuesto en el referido Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 15/2012, de 28 de diciembre, y puedan, de este modo, adoptar la decisión que entiendan oportuna con el mayor conocimiento de causa.

Además, con esta Instrucción también se pretende salvaguardar la deseable unidad de criterio de los distintos órganos de la Dirección de Hacienda encargados de la aplicación del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Asimismo, los criterios recogidos en esta Instrucción deberán ser tenidos en cuenta a la hora de elaborar el modelo de declaración del gravamen único de actualización previsto en el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 15/2012, de 28 de diciembre, los modelos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2012, y los programas informáticos de confección de las declaraciones que facilita esta Administración tributaria a los contribuyentes.

En virtud de todo lo expuesto,

## RESUELVO

### **1.- Objeto y ámbito de aplicación de la actualización de balances. Artículos 1 y 2 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 15/2012, de 28 de diciembre.**

Pueden acogerse a la actualización de balances regulada en el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 15/2012, de 28 de diciembre, los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes con establecimiento



permanente, a los que resulte de aplicación la normativa del Territorio Histórico de Álava correspondiente a dichos impuestos.

En el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe tratarse, además, de contribuyentes que realicen actividades económicas y lleven su contabilidad conforme al Código de Comercio, o estén obligados a llevar los libros registros de su actividad. Por lo tanto, quedan habilitados para acogerse a esta actualización de balances aquellos contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que determinen el rendimiento neto de su actividad mediante las modalidades normal y simplificada del método de estimación directa.

Asimismo, también podrán acogerse a la actualización de balances las entidades en atribución de rentas y las herencias yacentes que cumplan los requisitos exigidos para ello a las personas físicas.

## **2.- Elementos objeto de actualización. Artículos 3, 4 y 5 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 15/2012, de 28 de diciembre.**

### **2.1.- Momento en el que deben encontrarse contabilizados los activos objeto de actualización.**

La actualización de balances regulada en el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 15/2012, de 28 de diciembre, afecta, única y exclusivamente, a los elementos patrimoniales que figuren en la contabilidad a 31 de diciembre de 2012, o en la fecha en que finalice el primer período impositivo que concluya con posterioridad a la referida fecha, cuando el período impositivo no coincida con el año natural, o, en su caso, en los libros registros a 31 de diciembre de 2012.

Por lo tanto, en el supuesto de contribuyentes cuyo período impositivo coincida con el año natural, la actualización afectará a los activos que figuren en la contabilidad, o en los libros registros, al 31 de diciembre de 2012.

La actualización de balances sólo puede efectuarse con respecto a estos activos. Una vez llevada a cabo, no cabe modificar la opción ejercida, ni dejarla sin efecto.

No obstante, la presentación de la autoliquidación del gravamen único de actualización fuera de plazo será causa invalidante de las operaciones de actualización.

### **2.2.- Elementos patrimoniales susceptibles de ser actualizados.**

La actualización de balances afecta a los elementos del inmovilizado material recogidos en el Grupo 21 de la Cuarta Parte del Plan General de Contabilidad, aprobado mediante Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y a las inversiones inmobiliarias incluidas en el Grupo 22, también de la Cuarta Parte del Plan General de Contabilidad.

La delimitación de estos grupos del Plan General de Contabilidad coincide con la establecida igualmente en los Grupos 21 y 22 del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

También son actualizables los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias adquiridos en régimen de arrendamiento financiero a que se refiere el artículo 116.1 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, con la condición resolutoria de que se



ejercite la opción de compra sobre los mismos, y los elementos patrimoniales de esta misma naturaleza (inmovilizado material e inversiones inmobiliarias) correspondientes a acuerdos de concesión registrados como activo intangible por las empresas concesionarias que deban aplicar los criterios contables establecidos en 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.

De conformidad con todo lo anterior, no pueden beneficiarse de la actualización los elementos del inmovilizado material en curso incluidos dentro del Grupo 23 de la Cuarta Parte tanto del Plan General de Contabilidad como del Plan General de Contabilidad de las Pequeñas y Medianas Empresas.

### **2.3.- Elementos fiscalmente amortizados.**

No pueden actualizarse los elementos patrimoniales que estén ya fiscalmente amortizados, con independencia de cuál sea su situación contable. Por lo tanto, no serán susceptibles de actualización aquellos elementos cuyo valor fiscal a 31 de diciembre de 2012 sea cero, por aplicación de libertad de amortización o amortización acelerada, aunque mantengan un valor neto contable positivo.

Para determinar si un elemento se halla fiscalmente amortizado en su totalidad, han de tomarse en consideración, como mínimo, las amortizaciones que debieron practicarse con este carácter. Estas amortizaciones mínimas serán las que deriven de la vida útil del bien, dentro de la cual ha de ser amortizado íntegramente, entendiéndose por tal el período en el que debe quedar totalmente cubierto su importe, excluido el valor residual, según el método de amortización adoptado.

Estas previsiones afectan tanto a los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, como a los del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

### **2.4.- Alcance de la opción.**

#### 2.4.1.- Concepto de inmuebles.

La actualización de balances es voluntaria. No obstante, la opción que adopte el contribuyente ha de referirse necesariamente a todos los elementos susceptibles de la misma, y a sus correspondientes amortizaciones, salvo en lo que se refiere a los inmuebles, con respecto a los cuales cabe optar por su actualización de forma independiente para cada uno de ellos.

A estos efectos, tienen la consideración de inmuebles los elementos patrimoniales contabilizados en las siguientes cuentas del Plan General de Contabilidad y del Plan General de Contabilidad de las Pequeñas y Medianas Empresas: 210. Terrenos y bienes naturales; 211. Construcciones; 220. Inversiones en terrenos y bienes naturales; y 221. Inversiones en construcciones.

Consecuentemente, la opción de actualizar, o no, los inmuebles puede adoptarse elemento por elemento, tal y como éstos se encuentren delimitados contablemente, al margen de cuál sea su configuración registral.

De manera que habrá que distinguir dos grupos de activos. Por una parte, el conjunto de los elementos patrimoniales actualizables distintos de los inmuebles y, por otra parte, estos últimos. Así, si se opta



por la presente actualización, deberá actualizarse necesariamente el conjunto de los elementos patrimoniales incluidos en el primer grupo, pudiendo optar de forma independiente por cada uno de los elementos que forman el segundo grupo. No obstante, solo cabe ejercitar la opción sobre los elementos del segundo grupo previa actualización necesaria de los elementos patrimoniales que conforman el primero.

La actualización ha de llevarse a cabo distinguiendo entre el valor del suelo y el de la construcción. Con respecto a un mismo inmueble no podrá optarse por actualizar el suelo y no el vuelo, o viceversa.

#### 2.4.2.- Entidades en régimen de consolidación fiscal.

En el caso de contribuyentes que tributen en régimen de consolidación fiscal, la actualización se practicará en régimen individual, por lo que cada compañía podrá optar por acogerse o no a la misma, con independencia de la decisión que adopten la entidad dominante y las demás empresas del grupo (cada una de ellas con relación a sus bienes propios).

#### 2.4.3.- Contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En el caso de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de entidades en régimen de atribución de rentas y de herencias yacente, los elementos actualizables deberán estar afectos a una actividad económica.

En estos supuestos, la actualización podrá llevarse a cabo de manera independiente respecto de cada una de las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente.

No obstante lo anterior, la opción que se adopte con respecto a los elementos afectos a distintas actividades deberá ser única.

### **3.- Momento y forma de contabilización de la actualización. Artículo 5 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 15/2012, de 28 de diciembre.**

#### **3.1.- Personas jurídicas.**

Las operaciones de actualización se realizarán dentro del período comprendido entre la fecha de cierre del balance y el día en que termine el plazo para su aprobación.

Tratándose de contribuyentes cuyo ejercicio coincida con el año natural, la actualización afectará a los activos que figuren en el balance a 31 de diciembre de 2012, y las operaciones de actualización se realizarán dentro del período comprendido entre esa fecha y el 30 de junio de 2013.

El balance actualizado deberá ser aprobado por el órgano social competente, como regla general, por la Junta General de Accionistas de la compañía, dentro del plazo señalado en los dos párrafos anteriores.

Cuando se apruebe el balance actualizado por el órgano social competente, será cuando se devengue el gravamen único de actualización. De forma que el referido gravamen se devengará ya, en todo caso, a partir de 2013. No obstante, la posterior declaración fuera de plazo de este gravamen será causa que invalide las operaciones de actualización.



El Balance actualizado que ha de aprobar el órgano social competente será un balance elaborado “ad hoc”, distinto del integrante de las cuentas anuales del primer ejercicio cerrado con posterioridad al 31 de diciembre de 2012. Es decir, distinto del integrante de las cuentas anuales del ejercicio 2012.

Consecuentemente, el resultado de las operaciones de actualización, en particular la dotación a la “reserva de revalorización del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal de actualización de balances, de diciembre de 2012” y la consignación del gravamen único de actualización, no tendrá que reflejarse en el balance correspondiente a las mencionadas cuentas anuales de 2012 para que dicha revalorización surta efecto.

No obstante lo anterior, una vez autoliquidado e ingresado en plazo el gravamen único de actualización, el resultado de la actualización se retrotraerá, a efectos fiscales, al comienzo del ejercicio 2013. Como regla general, al 1 de enero de 2013.

De conformidad con todo lo anterior, la información a que se refiere el artículo 12 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 15/2012, de 28 de diciembre, deberá incluirse en las memorias de las cuentas anuales de los ejercicios 2013 y siguientes. No obstante, deberán reflejarse ya en la memoria de 2012 aquellos aspectos de la actualización de los que pueda suministrarse información.

La declaración del Impuesto sobre Sociedades tendrá que presentarse, dentro del plazo legalmente establecido, conteniendo los datos concernientes a la actualización. De forma que, los contribuyentes que opten por ella, estarán obligados a incluir en esa declaración el balance que forme parte de sus cuentas anuales. Adicionalmente, el balance actualizado se adjuntará al modelo de declaración-liquidación del gravamen único de actualización, que, a estos efectos, se considerará como un anexo inseparable a la declaración del Impuesto sobre Sociedades para los contribuyentes que se acojan a lo dispuesto en el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 15/2012, de 28 de diciembre.

### **3.2.- Personas físicas, entidades en atribución de rentas y herencias yacentes.**

La actualización de balances afectará a los elementos patrimoniales que figuren en el balance o en los libros registros a 31 de diciembre de 2012.

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 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2012.

Tratándose de contribuyentes que no estén obligados a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio, el importe de la revalorización contable deberá reflejarse en el libro registro de bienes de inversión del ejercicio 2012.

### **4.- Aplicación de los coeficientes de actualización y dotación contable de la reserva de actualización. Artículos 7 y 8 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 15/2012, de 28 de diciembre.**

En los artículos 6 y 7 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 15/2012, de 28 de diciembre se recogen las reglas para realizar el cálculo del incremento neto de valor de los activos actualizables. La mecánica es la misma que la prevista en el artículo 15.11 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades para mitigar el efecto de la corrección monetaria en las rentas



positivas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado material, intangible y de inversiones inmobiliarias o de estos elementos que se hayan clasificado como activos no corrientes mantenidos para su venta.

Los coeficientes de actualización previstos en el artículo 6 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 15/2012, de 28 de diciembre, se aplican de la siguiente manera:

- a) Sobre el precio de adquisición o coste de producción, atendiendo al año de adquisición o producción del elemento patrimonial. El coeficiente aplicable a las mejoras será el correspondiente al año en que se realizaron.
- b) Sobre las amortizaciones contables correspondientes al precio de adquisición o coste de producción que fueron fiscalmente deducibles, atendiendo al año en que se realizaron. En el caso de que al elemento patrimonial le hubiese sido aplicable un incentivo fiscal por el que se haya permitido una amortización acelerada o libertad de amortización, se tomarán las amortizaciones deducidas fiscalmente.

La diferencia entre las cantidades determinadas por aplicación de lo establecido en las dos letras anteriores se minorará en el importe del valor neto anterior del elemento patrimonial. Para 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 a que se refiere el artículo anterior, incluidas las amortizaciones.

El nuevo valor actualizado resultante de estas operaciones no podrá exceder del valor de mercado del elemento patrimonial actualizado, 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 contribuyente.

#### **4.1.- Entidades con ejercicio no coincidente con el año natural.**

El artículo 6 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 15/2012, de 28 de diciembre, recoge una tabla en la que se asigna un coeficiente de actualización a cada ejercicio.

Cuando el período impositivo del contribuyente no coincida con el año natural, el coeficiente aplicable será el que corresponda al año en que se inició aquél.

#### **4.2.- Activos actualizados de acuerdo con lo previsto en la Norma Foral 4/1997, de 7 de febrero.**

En el supuesto de elementos patrimoniales actualizados de acuerdo con lo previsto en la Norma Foral 4/1997, de 7 de febrero, de Actualización de Balances, los coeficientes se aplicarán sobre el precio de adquisición y sobre las amortizaciones que fueron fiscalmente deducibles correspondientes al mismo, sin tomar en consideración el importe del incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización, ni su posterior amortización contable.

El importe resultante de lo dispuesto en el párrafo anterior, y una vez descontado el valor neto del elemento patrimonial actualizado, se minorará en el incremento neto de valor derivado de la actualización llevada a cabo al amparo de lo establecido en la Norma Foral 4/1997, de 7 de febrero, de Actualización de Balances. La diferencia positiva así determinada será el importe de la depreciación monetaria, o incremento neto de valor del elemento patrimonial actualizado, que se abonará a la



“reserva de revalorización del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal de actualización de balances, de diciembre de 2012”, y que, sumado al valor anterior a la actualización regulada en el referido Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 15/2012, de 28 de diciembre, dará lugar al nuevo valor del elemento patrimonial actualizado.

En el supuesto de elementos patrimoniales actualizables al amparo de lo dispuesto en la Norma Foral 4/1997, de 7 de febrero, pero que no fueron objeto de actualización, los coeficientes se aplicarán sobre su precio de adquisición o coste de producción y sobre las amortizaciones fiscalmente deducibles correspondientes a los mismos, sin que proceda efectuar ninguna minoración posterior del importe resultante de estos cálculos. En concreto, sin que proceda restar de este importe el incremento neto de valor derivado de las operaciones previstas en la citada Norma Foral 4/1997.

Tratándose de elementos actualizados en 1996 conforme a la normativa de otro territorio, deberán aplicarse estas mismas reglas, atendiendo a las actualizaciones efectivamente realizadas entonces, calculadas según la normativa aplicable al contribuyente en ese ejercicio.

#### **4.3.- Activos adquiridos en régimen de arrendamiento financiero.**

El precio de adquisición o coste de producción a tomar en consideración será el importe por el que se encuentre contabilizado el activo, atendiendo a lo previsto en el apartado 1.2 de la Norma de Registro y Valoración 8ª del Plan General de Contabilidad, o en el apartado 1.2 de la Norma de Registro y Valoración 7ª del Plan General de Contabilidad de las Pequeñas y Medianas Empresas.

Por su parte, además de considerar en todo caso la amortización mínima que hubiera correspondido a efectos de la actualización, se establecen, como amortizaciones a actualizar respecto de los elementos adquiridos en régimen de arrendamiento financiero, las cuotas de arrendamiento financiero en la parte correspondiente a la recuperación del coste que hayan sido fiscalmente deducibles o, en su defecto, las cantidades deducidas, atendiendo a los años en que se dedujeron.

#### **4.4.- Subvenciones, donaciones y legados en especie.**

En el supuesto de subvenciones, donaciones y legados en especie, los bienes recibidos deben contabilizarse por el valor razonable que tengan al momento de su reconocimiento.

Consecuentemente, en estos casos, por precio de adquisición o coste de producción, deberá tomarse el referido valor razonable.

De este modo los coeficientes de actualización se aplicarán sobre el repetido valor razonable de los elementos patrimoniales así adquiridos, atendiendo al año de su reconocimiento.

#### **4.5.- Elementos patrimoniales adquiridos mediante operaciones de reestructuración acogidas al régimen especial regulado en el Capítulo X del Título VIII de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades.**

El apartado 3 del artículo 7 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 15/2012, de 28 de diciembre, regula un supuesto de hecho de revalorización contable de activos sin efectos fiscales, correspondiente a las entidades de crédito y aseguradoras. En él se indica que, de cara a la práctica de la actualización de balances, dichas entidades de crédito y aseguradoras no deben tener en cuenta las revalorizaciones de los inmuebles que pudieron llevar a cabo como consecuencia de la primera





aplicación de sus respectivas normas contables en vigor, en la medida en que las citadas revalorizaciones no tuvieron incidencia fiscal. Además, debe tenerse en cuenta que, en estos casos, la reserva que recoge el valor actualizado ya está incorporada a las cuentas anuales.

Por aplicación de este mismo principio, en el supuesto de elementos patrimoniales adquiridos en virtud de operaciones acogidas al régimen especial previsto en el Capítulo X del Título VIII de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, en las que la entidad adquirente haya mantenido, a efectos fiscales, la fecha y el valor de adquisición que dichos elementos tenían en sede de la transmitente, los coeficientes de actualización se aplicarán sobre el precio de adquisición o coste de producción para la entidad transmitente, atendiendo al año de adquisición o producción.

Adicionalmente, en estos casos, se actualizarán las amortizaciones contabilizadas correspondientes al citado precio de adquisición o coste de producción que fueron fiscalmente deducibles tanto en la entidad transmitente como en la adquirente.

En estas operaciones de reestructuración, si la entidad adquirente contabilizó los activos en cuestión por un valor diferente al determinado a efectos fiscales, el saldo de la cuenta “reserva de revalorización del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal de actualización de balances, de diciembre de 2012” sobre el que se aplicará el gravamen único de actualización se reflejará en la memoria de las cuentas anuales. En el balance actualizado deberá reflejarse únicamente el importe del exceso del nuevo valor de los elementos patrimoniales actualizados sobre su valor contable previo a las operaciones de actualización.

Las revalorizaciones de activos derivadas de lo dispuesto en el artículo 96.3 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, recibirán el tratamiento correspondiente a las mejoras.

## **5.- Efectos fiscales del incremento neto del valor de los activos resultante de las operaciones de actualización. Artículo 9 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 15/2012, de 28 de diciembre.**

### **5.1.- Amortización del incremento neto del valor de los activos resultante de las operaciones de actualización.**

El incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización comenzará a amortizarse en el primer período impositivo que se inicie a partir del 1 de enero de 2015.

La amortización de este incremento se llevará a cabo durante los años que resten hasta completar la vida útil del elemento patrimonial de que se trate, en los mismos términos que corresponde a las renovaciones, ampliaciones o mejoras que no determinan un alargamiento de la vida estimada de los activos.

Por ello, el incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización se amortizará atendiendo a lo dispuesto en el artículo 1.6 del Decreto Foral 60/2002, de 10 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, donde se recoge que:

“6. Cuando las renovaciones, ampliaciones o mejoras de los elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias se incorporen a dicho inmovilizado o inversión, el importe de aquéllas se amortizará durante los períodos impositivos que resten para completar la vida útil de los referidos elementos patrimoniales. A tal efecto, se imputará a cada



período impositivo el resultado de aplicar al importe referido el porcentaje resultante de dividir la amortización contabilizada del elemento patrimonial en cada período impositivo, en la medida en 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.

Los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de las operaciones de renovación, ampliación o mejora, continuarán amortizándose según el método que venía aplicándose con anterioridad a la realización de las mismas.

(...)

Lo dispuesto en este apartado será de aplicación en el supuesto de revalorizaciones contables realizadas en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en el resultado contable.”

Estas mismas reglas resultarán aplicables a los elementos adquiridos en régimen de arrendamiento financiero a que se refiere el artículo 116 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades.

El incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización no podrá acogerse a la libertad de amortización, ni a la amortización acelerada.

La amortización contable que, en su caso, se practique de este incremento durante los ejercicios 2013 y 2014 resultará deducible a partir de 2015 en los términos indicados, es decir, como si el incremento de valor se hubiera producido, o estuviera en condiciones de funcionamiento, sólo desde 2015. De modo que se estará ante un supuesto ordinario de amortizaciones contables practicadas con anterioridad al momento en que se entienden devengadas a efectos fiscales. Más concretamente, se estará ante un caso de gastos contabilizados con anterioridad a su devengo, regulado en el artículo 20.3 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades.

La deducción del incremento de valor resultante de la actualización de los elementos patrimoniales cuya vida útil finalice en 2013 ó en 2014 se practicará en el ejercicio 2015, incluso aun cuando los citados elementos patrimoniales sean dados de baja en dichos ejercicios.

En el supuesto de transmisión de elementos actualizados durante los ejercicios 2013 y 2014, el ajuste positivo derivado de la amortización en esos períodos del incremento de valor resultante de la actualización revertirá en el momento en que se produzca la enajenación de los activos. En este caso, deberá tenerse en cuenta lo previsto en el apartado 2 del artículo 9 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 15/2012, de 28 de diciembre, que se desarrolla en el punto siguiente.

## **5.2.- Pérdidas derivadas de la transmisión o deterioro de los elementos patrimoniales actualizados.**

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 “reserva de revalorización del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal de actualización de balances, de diciembre de 2012”, correspondiente a los mismos.



Estas pérdidas se minorarán en el saldo de la reserva necesario para dejarlas a cero.

La eventual recuperación del valor de los activos cuyo deterioro no haya resultado deducible conforme a lo dispuesto en el artículo 9.2 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 15/2012, de 28 de diciembre, no se integrará en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

En estos supuestos no cabe solicitar la devolución del gravamen único de actualización correspondiente a las pérdidas soportadas, aun cuando el contribuyente no haya obtenido beneficio alguno como consecuencia de la actualización.

La eliminación de las pérdidas soportadas regulada en el artículo 9.2 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 15/2012, de 28 de diciembre, no resultará de aplicación cuando se haya dispuesto de la “reserva de revalorización del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal de actualización de balances, de diciembre de 2012” en los términos legalmente establecidos.

Lo indicado en este apartado no resulta aplicable a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

### **5.3.- Elementos actualizables que no sean objeto de actualización.**

De conformidad con lo previsto en el artículo 15.11 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, a los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas derivadas de la transmisión de los elementos patrimoniales actualizables conforme a lo dispuesto en el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 15/2012, de 28 de diciembre, únicamente se deducirá la depreciación monetaria que se produzca desde la fecha de cierre del ejercicio 2012, con independencia de que el contribuyente se haya acogido, o no, a la actualización de balances.

Todo ello, sin perjuicio de la posibilidad que tienen los contribuyentes de acogerse a la reinversión de beneficios extraordinarios, total o parcial, regulada en el artículo 22 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades.

### **6.- Gravamen único de actualización. Artículo 10 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 15/2012, de 28 de diciembre.**

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 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal de actualización de balances, de diciembre de 2012”.

Tratándose de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que estén obligados a llevar los libros registros de su actividad económica, el gravamen único recaerá sobre el incremento neto de valor de los elementos patrimoniales actualizados.

En el caso de personas jurídicas, el hecho imponible de este gravamen se produce con la aprobación del balance actualizado por parte del órgano social competente, que en el supuesto de entidades cuyo ejercicio coincida con el año natural, tendrá lugar dentro del plazo comprendido entre el 1 de enero y el 30 de junio de 2013.



Este gravamen único será exigible el día en que se presente la declaración relativa al período impositivo al que corresponda el balance actualizado. Para las entidades cuyo ejercicio coincida con el año natural, este gravamen único será exigible el día en que se presente la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012.

En la autoliquidación del Gravamen único de actualización (modelo 208) se hará constar el balance actualizado y la información complementaria que se exija, en la forma que determine el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos.

Para los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el gravamen único de actualización se devengará cuando formulen el balance actualizado. En el caso de sujetos pasivos obligados a llevar los libros registros de su actividad económica, el hecho imponible se entenderá realizado el día 31 de diciembre de 2012.

Además, para los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el gravamen único será exigible el día que presenten la autoliquidación correspondiente al año 2012.

En ningún caso podrá ni fraccionarse ni aplazarse ni compensarse el gravamen único de actualización.

Este gravamen único de actualización se autoliquidará en un modelo específico que se aprobará mediante Orden Foral del Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos.

La presentación de la declaración de este gravamen único de actualización fuera del plazo establecido será causa invalidante de las operaciones de actualización.

#### **7.- Saldo de la cuenta de reserva de actualización. Artículo 11 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 15/2012, de 28 de diciembre.**

El saldo de la “reserva de revalorización del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal de actualización de balances, de diciembre de 2012” será indisponible hasta que sea comprobado y aceptado por la Administración, o hasta que hayan transcurrido tres años, contados desde la fecha de presentación de declaración del gravamen único de actualización. Todo ello, salvo en la parte de la misma aplicada a la compensación de pérdidas por la transmisión o deterioro de los activos actualizados.

A estos efectos, no se entenderá que se ha dispuesto del saldo de la reserva cuando se produzca alguno de los casos establecidos en el apartado 4 del artículo 11 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 15/2012, de 28 de diciembre.

Tampoco se entenderá que se ha dispuesto del saldo de la citada reserva en los casos de disolución y liquidación de la entidad.

El plazo de tres años con el que cuenta la Administración para comprobar el saldo de la reserva es un plazo de caducidad. Su cómputo debe considerarse suspendido durante los períodos de tiempo considerados como dilaciones imputables al obligado tributario en los términos establecidos en la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava, para los procedimientos de aplicación de los tributos.



La presunción de veracidad derivada del transcurso del período de tres años establecido para comprobar el saldo de la reserva sin que esta comprobación se lleve a cabo, no impedirá la rectificación de los errores materiales o de hecho, la falta de efectos probatorios de los documentos que sean declarados falsos, ni la regularización de las incorporaciones de activos ocultos y de las eliminaciones de pasivos inexistentes.

Efectuada la comprobación de la reserva, o transcurrido el plazo legalmente establecido para poder llevarla a cabo, el saldo de la misma puede destinarse:

- 1) a la eliminación de resultados contables negativos, o
- 2) a la ampliación de capital de social.

Además, transcurridos diez años desde la fecha de cierre del balance correspondiente al ejercicio al que se refieren las operaciones de actualización (como regla general, el 31 de diciembre de 2012), el saldo de la cuenta podrá destinarse a reservas de libre disposición.

Sin embargo, estas reservas no podrán distribuirse, ni directa ni indirectamente, hasta que los elementos en cuestión no estén totalmente amortizados, hayan sido transmitidos, o se hayan dado de baja en el balance. De modo que estas reservas no podrán distribuirse hasta que no se haya realizado el incremento de valor de cada uno de los activos.

En consecuencia, la parte de la reserva correspondiente al incremento de valor de los activos no amortizables (los terrenos), no podrá distribuirse hasta tanto dichos elementos no hayan sido transmitidos, no se hayan dado de baja en el balance, o su importe no se haya deteriorado. Lo contrario podría dar lugar a la descapitalización de las compañías.

Vitoria-Gasteiz, a 8 de marzo de 2013.

**Juan Ignacio Martínez Alonso**

Ogasun zuzendaria

Director de Hacienda