

MEMENTO EXPERTO

FRANCIS LEFEBVRE



Actualizado a 22 de abril de 2013

Esta obra ha sido realizada sobre la base
de un estudio técnico
cedido a la Editorial por su Autor

D. JOSÉ ANTONIO LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES

Nota del autor.—Esta obra es fruto de las reflexiones estrictamente personales del autor sobre la reciente actualización de balances de 2012.

El enfoque de la obra se ha pretendido eminentemente práctico, ilustrando la explicación de la norma legal con ejemplos que contribuyan a una mejor comprensión del análisis de esta actualización.

Los comentarios que se efectúan en la misma constituyen la opinión personal del autor, derivada del estudio de la normativa reguladora de la actualización de balances; por tanto, no pueden ser considerados doctrina oficial de la Administración tributaria. Incluso, las contestaciones a consultas administrativas que complementan la obra —cuya fuente es la página web de la Dirección General de Tributos y del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en internet— no son una réplica de tales consultas sino un resumen que trata de sintetizar el contenido de las mismas. Por tanto, el autor no aceptará responsabilidades por las consecuencias ocasionadas a las personas o entidades que actúen o dejen de actuar como consecuencia de las opiniones, interpretaciones e informaciones contenidas en esta obra.

© EDICIONES FRANCIS LEFEBVRE, S. A.
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: (91) 210 80 00. Fax: (91) 210 80 01
www.efl.es
Precio: 38,48 € (IVA incluido)
ISBN: 978-84-15446-73-6
Depósito legal: M-12990-2013
Impreso en España
por Printing'94
Puerto Rico, 3. 28016 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra sólo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

Plan general

	<u>nº marginal</u>
Introducción	10
PARTE I. OPERACIONES DE ACTUALIZACIÓN	
Capítulo 1. Sujetos pasivos que pueden acogerse a la actualización	100
Capítulo 2. Elementos que pueden actualizarse	250
Capítulo 3. Procedimiento de actualización	400
Capítulo 4. Balance actualizado	750
Capítulo 5. Cuenta de reserva de revalorización	850
Capítulo 6. Gravamen único de actualización	1150
PARTE II. ACTUACIONES POSTERIORES	
Capítulo 7. Amortización de elementos patrimoniales actualizados	1500
Capítulo 8. Otras actuaciones posteriores	1650
Capítulo 9. Información en las cuentas anuales	1800
Anexos	1850
Tabla alfabética	

Abreviaturas

art.	Artículo
BE	Banco de España
CCom	Código de Comercio (RD 22-8-1885)
Circ	Circular
CV	Consulta vinculante
DGT	Dirección General de Tributos
IRNR	Impuesto sobre la Renta de no Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ITP y AJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
L	Ley
LIRNR	Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (RDLeg 5/2004)
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (L 35/2006)
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDLeg 4/2004)
LITP	Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RDLeg 1/1993)
LSC	Ley de Sociedades de Capital (RDLeg 1/2010)
NRV	Norma de Registro y Valoración
PGC	Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007)
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto Ley
redacc	redacción
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RD 439/2007)

INTRODUCCIÓN

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, ha introducido diferentes modificaciones en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades que, al igual que otras normas aprobadas a lo largo del año 2012 (fundamentalmente el Real Decreto-ley 12/2012 y el Real Decreto-ley 20/2012), tienen por **objeto** incrementar los ingresos públicos a través, entre otras medidas, de una mayor recaudación del anterior impuesto, con el fin de reducir el déficit público actual. En particular, se regula el régimen fiscal de la **actualización de balances**, por el que se permite a efectos fiscales actualizar el valor de los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias de las empresas en función de los coeficientes que resulten de la inflación corrida desde el año de la adquisición de tales activos fijos que figuren en el primer balance cerrado con posterioridad a la entrada en vigor de dicha norma legal (28-12-2012), esto es, a partir del 29-12-2012. La técnica de la actualización de balances no es una medida desconocida por las empresas españolas, existiendo bastantes **precedentes** en nuestro sistema fiscal. El último de ellos fue el establecido por el Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, que permitió la actualización de los elementos patrimoniales que figuraban en los balances de las empresas correspondientes a los ejercicios económicos que concluyeron con posterioridad al 9 de junio de 1996. La norma inmediata anterior a esta última fue la Ley 9/1983, de 13 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 1983, que autorizó la actualización de los valores de los elementos patrimoniales de los balances cerrados a 31 de diciembre de 1983.

10

La actualización tiene como objetivo recoger el impacto de la **inflación** tanto a efectos contables como fiscales, ya que **contablemente** se puede aumentar el valor de los elementos patrimoniales que figuran en los balances de las empresas, lo que permitirá que los mismos se aproximen a sus valores reales, sin que puedan sobrepasar su valor de mercado y, por tanto, reflejen más fielmente el verdadero valor económico de la empresa; y, por otro lado, a **efectos fiscales** se permite reducir la carga tributaria futura de las empresas puesto que el incremento de valor de los elementos del activo fijo se podrá amortizar en función de la vida útil que resta de los mismos, lo cual se traduce en una mejora de la financiación interna de las empresas al aumentar el fondo de amortización, lo que facilitará la renovación de los activos productivos con menor financiación externa. La técnica utilizada supone que el efecto de la inflación en la base imponible de los períodos impositivos en los que se ha utilizado el activo fijo se corrige en los períodos impositivos posteriores a la actualización, al verse reducida la base imponible de estos últimos como consecuencia de la amortización practicada sobre el incremento neto de valor del elemento patrimonial actualizado.

20

En este sentido, por lo que se refiere a los elementos del **circulante**, la LIS art.15.1 redacc L 16/2007, al establecer los criterios de valoración a efectos fiscales de los elementos patrimoniales, admite todos los métodos de valoración de existencias admitidos por la normativa contable que estén basados en el precio de adquisición. Mediante el **método LIFO** (última entrada, primera salida), las existencias finales quedan valoradas por el precio más antiguo, de manera que en un mercado en el que los precios de los bienes aumenten por motivo de la inflación, parece que este método permite paliar mejor los efectos de la inflación en el resultado contable, desde el momento en que el **coste de las ventas** está más relacionado con el flujo de ingresos por las ventas realizadas en el ejercicio, al ser mayor dicho coste por este sistema de valoración; es decir, el método LIFO permite determinar de forma más exacta, desde un punto de vista económico, el beneficio empresarial, por cuanto los costes de los productos vendidos están más próximos al valor de mercado de los

mismos, lo cual no significa que se elimine totalmente el efecto de la inflación, sino más bien que ese efecto se desplaza hacia el futuro, al conservar las **existencias finales** un menor valor que, en última instancia, saldrá a relucir cuando las mismas se transmitan. No obstante, el vigente Plan General de Contabilidad, según la reforma contable llevada a cabo en 2007, no admite el método LIFO como sistema de valoración de las existencias, por lo que, respecto de los elementos del circulante, los efectos de la inflación en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades son los que se derivan de las normas generales establecidas en la normativa contable, dado que la LIS no contiene ninguna particularidad al respecto diferente de los métodos de valoración del circulante admitidos a efectos contables.

- 30** Por el contrario, respecto de los elementos del **inmovilizado**, el propio texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (LIS), incorpora un régimen particular para paliar los efectos de la inflación en la base imponible del impuesto. Concretamente, la LIS art.15.9 redacc L 39/2010 regula un sistema para eliminar los efectos de la inflación aunque limitado de manera exclusiva al supuesto de **transmisión** de elementos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias de las empresas que tengan la naturaleza de **inmuebles**, al excluir del resultado contable obtenido en la referida transmisión el importe de la plusvalía puramente monetaria al tiempo de determinar la base imponible de los sujetos pasivos de este impuesto, por lo que el Impuesto sobre Sociedades solo mitiga los efectos de la inflación para determinados elementos y operaciones, al afectar exclusivamente a las transmisiones de inmuebles que formen parte del inmovilizado.

No obstante, la inflación deja huella en los **estados contables** en todos los ejercicios, desde el momento en que no se tiene en cuenta como gasto que minorra el resultado del ejercicio la **pérdida de valor de los capitales propios** invertidos en la empresa, es decir, una parte del beneficio contable empresarial se debería considerar como la simple recuperación de valor de los capitales invertidos y, por tanto, no se debería reconocer como beneficio a efectos fiscales, para que el Impuesto sobre Sociedades no grave beneficios derivados de la inflación.

Sin embargo, con carácter general, la **fiscalidad** desconoce este efecto en cada período impositivo, aunque de tarde en tarde se resucitan las normas de actualización que permiten que el Impuesto sobre Sociedades tenga en cuenta los efectos mencionados, al permitir la deducibilidad del incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización de los elementos del inmovilizado, lo cual se traduce en que los efectos de la inflación soportados por la empresa en el pasado se corrigen en el futuro al **disminuir la carga tributaria** de las empresas en los períodos impositivos posteriores a través de una mayor amortización de los elementos afectados; en resumen, no existen medidas en las normas fiscales de carácter permanente para eliminar la incidencia de la inflación en la base imponible a tiempo real, es decir, en el propio ejercicio afectado por la depreciación monetaria.

- 40** Las **diferencias** más importantes entre la norma de actualización aprobada por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, y las anteriores, son las siguientes:
- Tanto la actualización de 2012 como la de 1996 alcanza a los **sujetos pasivos** del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollen actividades empresariales o profesionales. Por el contrario, la actualización de 1983 solamente afectaba a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.
 - En cuanto a los **elementos susceptibles de actualización**, la norma de 1983 alcanzaba también a los valores mobiliarios de renta variable. Por el contrario, estos activos están al margen de la actualización de 2012, encontrándose también excluidos de la actualización de 1996. Sin embargo, ambas normas alcanzan a los elementos adquiridos en virtud de contratos de arrendamiento financiero, aun cuando no se haya ejercitado todavía la opción de compra. Por otro lado, la actualización de 1996 amparaba a los terrenos y solares de las empresas inmobiliarias aunque estos elementos tuviesen la calificación de existencias desde un punto de vista contable,

mientras que estos mismos elementos no pueden ampararse en la actualización de 2012 al estar reservados exclusivamente a elementos del inmovilizado.

– La actualización de 1996 no alcanzaba a ningún elemento del **inmovilizado intangible** cuando, por el contrario, la Ley 16/2012 admite la actualización de los activos intangibles de las empresas concesionarias.

– La actualización de 1983 no tenía ningún **coste fiscal**. Por el contrario, la actualización de 1996 iba asociada a un gravamen cuantificado en el 3% del importe resultante del incremento neto de valor de los activos revalorizados, y la actualización de 2012 está sujeta a un gravamen del 5% de dicho incremento neto de valor.

Dado que la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, parece que no va a ser desarrollada por una norma reglamentaria, dado el plazo establecido en dicha norma legal para realizar las operaciones de actualización que imposibilita la tramitación de la misma, los **comentarios** que siguen en materias que **no** tienen un **tratamiento expreso** en la Ley 16/2012 se han basado en la OM HAP/636/2013 por la que se aprueba 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 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», en las contestaciones efectuadas por la AEAT a diversas cuestiones relacionadas con la materia recogidas en el INFORMA (nº 1850 s.), así como en la normativa que desarrollaba la actualización del RDL 7/1996 en cuestiones que parecen que son comunes con la actualización de 2012.

50

Compatibilidad con el derecho comunitario La actualización de balances tiene **efectos contables**, es decir, el resultado de la misma determina un incremento de valor de los elementos de activo actualizados que se debe reconocer en contabilidad, siendo su contrapartida una cuenta de fondos propios (reserva de revalorización), de lo que se deduce que ese incremento de valor se debe considerar como un componente del precio de adquisición de los activos actualizados.

60

Esta actualización es compatible con la **cuarta Directiva** del Consejo de 25 de julio de 1978 relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad, por cuanto que en su artículo 33 se recoge la posibilidad de que los Estados miembros puedan establecer normas reguladoras de la revalorización de las inmovilizaciones y se regula una serie de obligaciones que recaen sobre la cuenta de reserva de revalorización, en particular, se establece que se puede destinar a capital y no se puede distribuir a menos que se corresponda con una plusvalía realizada, esto es, una vez que los elementos actualizados hayan sido amortizados o bien se hayan transmitido, estableciendo la Ley 16/2012 destinos similares al importe de la reserva resultante de la actualización. Por otra parte, la actualización tiene efectos tanto en los estados contables individuales como en los estados consolidados determinados de acuerdo con la normativa española.

Aspectos contables de la actualización (ICAC consulta núm 5, BOICAC núm 92) Las **dudas contables** de la actualización de balances aprobada por la Ley 16/2012 han sido despejadas por el ICAC consulta núm 5, BOICAC núm 92 de la siguiente forma:

65

– La actualización de balances tiene plena cobertura en el marco jurídico delimitado por la Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978.

– La **nueva valoración** dada a sus activos es un nuevo coste atribuido equiparable al precio de adquisición de esos bienes, por lo que se mantiene la aplicación del principio de precio de adquisición de los activos sin cambiar el criterio contable y, en consecuencia, el principio de uniformidad no se ve afectado por esta medida de actualización.

– La rectificación de la valoración contable y fiscal de los activos surge en la fecha en que el órgano competente apruebe el balance de actualización, sin perjuicio de su incorporación a la contabilidad de la empresa con **efectos retroactivos** desde el 1-1-2013 y al margen de que a partir de esa fecha los efectos contables y fiscales de


65

(sigue)

la actualización puedan ser diferentes, pues a efectos contables el precio actualizado formará parte de la base de amortización del activo desde ese momento, mientras que a efectos fiscales la eficacia de la amortización fiscal del incremento neto de valor resultante de la actualización se difiere al ejercicio 2015.

– El **procedimiento** a seguir en las **sociedades de capital** es el siguiente: en el ejercicio 2013, dentro del plazo legal previsto, el consejo de administración formulará las cuentas anuales del ejercicio 2012 sin incluir en el balance la rectificación de valores, pero informando en la memoria de la situación en que se encuentra la actualización. Seguidamente, en el ejercicio 2013, la junta general aprobará las cuentas anuales del ejercicio 2012 sin incluir la rectificación de valores y aprobará también la correspondiente actualización. En las cuentas anuales de 2013 el importe de la **reserva de revalorización** resultante de aplicar la Ley 16/2012 se mostrará en una partida de las reservas del patrimonio neto del balance y en la memoria de esas cuentas anuales se debe informar sobre los elementos más significativos objeto de la actualización señalando el importe de los mismos, el efecto de la actualización sobre la dotación a la amortización y sobre el resultado del ejercicio.

– Cuando se hayan actualizado los elementos patrimoniales al amparo de una norma contable sin efectos fiscales, la rectificación de valores no trae consigo una **revisión del valor contable** si no se supera el importe de la actualización, lo cual implica la baja del pasivo por impuesto diferido que se reconoció en la fecha de la revalorización, con abono a la cuenta de reservas.



PARTE I

Operaciones de actualización

CAPÍTULO 1

Sujetos pasivos que pueden acogerse a la actualización

[L 16/2012 art.9.1]

SUMARIO

A.	Personas jurídicas residentes en territorio español.....	110
B.	Personas o entidades no residentes en territorio español.....	180
C.	Personas físicas residentes en territorio español.....	185

100

La L 16/2012 art.9.1 regula los sujetos pasivos que pueden acceder a la actualización de sus elementos patrimoniales, abarcando tanto a personas jurídicas como a personas físicas, residentes en territorio español o en el extranjero, siempre que, en este último caso dispongan de un establecimiento permanente en territorio español. La actual actualización tiene **carácter voluntario** para las empresas, es decir, estas pueden optar o no libremente por la actualización, con la particularidad de que una vez la empresa haya decidido actualizar su balance, esta decisión afecta obligatoriamente a la **totalidad de los elementos patrimoniales** susceptibles de ser actualizados de acuerdo con los requisitos establecidos por la normativa reguladora, obligación que sin embargo no alcanza a los activos que tengan la condición de **inmuebles**, respecto de los que, si el sujeto pasivo opta por la actualización, podrá sin embargo actualizar o no los mismos, de manera independiente para cada uno de ellos, y sin que la actualización de alguno de ellos afecte en absoluto a la decisión de actualizar los demás.

105

Precisiones 1) La **opción** por la actualización de balances depende del destino previsible a corto plazo que la entidad tenga sobre los activos actualizables así como de la vida útil de los mismos.

107

Si el destino es la **transmisión a corto plazo** y se trata de elementos que no son de inmuebles, desde un punto de vista financiero es rentable acogerse a la actualización, porque el componente de renta asociado a la inflación se grava al tipo del 5% cuando, por el contrario, si el sujeto pasivo no se acoge a la actualización, esa misma renta se gravaría al tipo general del 30%, en caso de sujeción al tipo general del IS, o a los tipos de gravamen de la renta del ahorro si el sujeto pasivo es una persona física, tipos de gravamen que en ambos casos son superiores al tipo del 5% al que está sujeta la actualización de balances.

Por el contrario, si los activos tienen la condición de **inmuebles** que sean inmovilizado, dado que la LIS art.15.9 redacc L 39/2010 establece con carácter general la corrección de la inflación en la renta generada en la transmisión de los mismos sin coste fiscal alguno, por cuanto que la renta derivada de la inflación no se integra en la base imponible del IS, la actualización no resulta rentable, por lo que en este caso el sujeto pasivo puede decidir si opta o no por aquella y, en caso de optar, puede no actualizar los inmuebles, al permitir la norma actualizar los mismos de manera independiente; es decir, el sujeto pasivo puede actualizar los inmuebles que no piensa transmitir y no actualizar aquellos otros que tiene intención de transmitir a corto plazo, siendo lo anterior trasladable a las personas físicas que desarrollen actividades económicas, ya que la normativa del IRPF también permite actualizar los inmuebles al tiempo de determinar la renta generada en la transmisión de los mismos, sin coste fiscal alguno.

En cuanto a la **vida útil** que reste a los activos actualizables, la duración de la misma puede influir en las decisiones de actualizar o no el balance de las empresas, ya que una vida útil residual de los activos **corta** permite recuperar de forma más rápida el gravamen de actualización satisfecho, con la particularidad de que la recuperación se realiza al tipo general de gravamen del 30%, de ser el sujeto pasivo una entidad. En el caso de las **personas físicas**, la comparación debe realizarse de acuerdo con los tipos de gravamen de las rentas del ahorro al que se encuentran sujetas las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de los activos fijos afectos a las actividades económicas desarrolladas por aquellas y,

si los elementos son amortizables, al tipo de gravamen que corresponda a los rendimientos de las actividades económicas que desarrolle el sujeto pasivo.

Por el contrario, si la vida útil residual de los activos es **larga**, la recuperación del gravamen especial de actualización se realiza a largo plazo, lo que puede suponer que no se recupere ese gravamen en su totalidad.

2) Pueden actualizar sus balances las entidades sujetas a **normativa común**, incluso cuando tributen conjuntamente a la Administración del Estado y a alguna de las Administraciones forales.

A. Personas jurídicas residentes en territorio español

(L 16/2012 art.9.1)

110

SUMARIO

1.	Régimen general	115
2.	Régimen especial de los grupos de sociedades	120
3.	Otros regímenes fiscales especiales.....	135

1. Régimen general

115

Pueden actualizar sus balances los **sujetos pasivos del IS**, afectando la actualización a todos sus elementos patrimoniales, tanto si los bienes están situados en territorio español como en el extranjero. En cuanto a la **afectación a actividades económicas**, la Ley 16/2012 no exige el cumplimiento de esta condición para poder actualizar los elementos de inmovilizado; es decir, pueden acogerse a esta actualización aun cuando la totalidad de su activo no esté afecto a ninguna actividad, incluso en el caso de que la entidad se encuentre inactiva. También se pueden actualizar elementos que estén parcialmente afectados a la actividad económica del sujeto pasivo, pues la falta de afectación no es causa invalidante de la actualización.

Si los elementos actualizables están situados en el **extranjero** sin estar afectados a un establecimiento permanente, aunque la actualización no afecta a la tributación de las rentas sujetas en el Estado en el que los bienes se encuentran situados, al determinarse dichas rentas de acuerdo con la normativa de ese Estado que las somete a tributación, sin embargo, la actualización sí afecta a esas mismas rentas determinadas de acuerdo con la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades sujetas a este impuesto, ya que este grava la totalidad de la renta que se obtiene (renta mundial), con independencia del lugar donde se haya producido y cualquiera que sea la residencia del pagador (LIS art.7.2), sin perjuicio de que el impuesto extranjero satisfecho en el otro Estado sobre las rentas integradas en la base imponible se pueda deducir de la cuota íntegra conforme al método establecido en la LIS art.31 para evitar la doble imposición internacional.

Cuando esos mismos bienes están afectados a un **establecimiento permanente situado en el extranjero**, aun cuando los mismos deben actualizarse de forma obligatoria en el supuesto de que el sujeto pasivo haya optado por la actualización de balances, con la excepción de los inmuebles pertenecientes al inmovilizado, sin embargo, esa actualización no tiene ningún efecto práctico en la tributación del sujeto pasivo por el IS en territorio español, siempre que las rentas de dicho establecimiento permanente cumplan las condiciones establecidas en la LIS art.22 para poder acogerse al régimen de **exención**, ya que el mayor gasto derivado de la amortización de los bienes actualizados o la menor renta generada en la transmisión de los mismos, no se integra en la base imponible de la entidad matriz por aplicación del referido régimen de exención. Por el contrario, si no se cumplen los requisitos para aplicar el régimen de exención o, aun cumpliéndose, se integra la renta del establecimiento permanente en la base imponible de la entidad matriz, en tales casos la actualización sí tiene efectos en la tributación de la matriz española, que computa a efectos fiscales el mayor valor de los bienes actualizados.

Un requisito adicional que deben cumplir todos estos sujetos pasivos es el referente a la materia contable, en la medida en que se exige que lleven su **contabilidad** de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio. No obstante, la LIS art.133.1 también impone esta obligación con carácter general a los sujetos pasivos del IS o bien la llevanza de la contabilidad de acuerdo con lo establecido en las normas por las que se rigen.

Es evidente la necesidad de que esta condición contable sea exigida por la norma fiscal, por cuanto que el apoyo de la contabilidad es esencial para una correcta aplicación de las operaciones de actualización así como para la comprobación administrativa posterior de dichas operaciones, de manera que todas aquellas entidades mercantiles que, estando obligadas a llevar contabilidad según la normativa mercantil en materia contable, sin embargo, no la lleven, están al margen de la actualización, así como en el caso de que la contabilidad no registre la totalidad de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo.

En cuanto a aquellas otras entidades con personalidad jurídica y, por tanto, sujetas al IS, que **no** tienen **carácter mercantil**, como las entidades cooperativas, fundaciones, asociaciones, etc., pueden igualmente actualizar sus activos en la medida en que lleven sus estados contables de acuerdo con lo que las normas por las que se regulan dichas entidades establezcan al respecto.

117

2. Régimen especial de los grupos de sociedades

En el caso de sujetos pasivos que formen parte de grupos de sociedades que tributen según el régimen de **consolidación fiscal** (LIS Título VIII Capítulo VII), la actualización no es obligatoria para todas las entidades que integran el grupo fiscal, es decir, pueden actualizar sus activos todas las sociedades que integran el grupo o bien alguna o algunas de ellas, sin que la decisión de estas últimas afecte a las demás que han optado por no actualizar sus balances. En definitiva, como establece la L 16/2012 art.9, en estos casos las operaciones de actualización se practican a nivel individual.

Puesto que la LIS art.65 concede al **grupo** de sociedades la condición de **sujeto pasivo** del IS, lo normal habría sido que el grupo, como sujeto pasivo de este impuesto, hubiera tenido la facultad de actualizar, lo que habría supuesto que todas las entidades que integran el grupo hubieran tenido que optar por aplicar la actualización, si el grupo hubiera tomado esa decisión.

No obstante, la normativa de actualización permite que esta se realice de manera individual por cada sociedad aunque forme parte de un grupo que tribute en régimen de consolidación fiscal. La **opción individual** es coherente a efectos de este régimen fiscal especial, al determinarse la base imponible del grupo mediante la integración de las bases imponibles individuales de las entidades que lo integran determinada conforme al régimen individual de tributación, sin considerar los estados contables consolidados y, en particular, el balance consolidado del grupo.

En definitiva, dado que la tributación de los grupos fiscales descansa en las **bases imponibles individuales** de las entidades que lo integran, ello justifica que la actualización se realice de forma individual por cada una de las entidades que forman el grupo fiscal.

Puesto que la actualización no tiene en cuenta el régimen de tributación del grupo, ello supone que mientras que las **operaciones internas** realizadas con anterioridad al cierre del balance actualizado se consideran inexistentes a efectos de determinar la base imponible consolidada del grupo, esto es, se eliminan los resultados obtenidos en dichas operaciones, por el contrario, a efectos de la actualización tales operaciones se consideran plenamente realizadas, por cuanto que los elementos actualizables son aquellos que figuran en el balance de la entidad adquirente a nivel individual.

Los valores a tener en cuenta en la actualización por las operaciones internas realizadas entre sociedades del grupo son tanto el precio de adquisición como las amor-

120

123

tizaciones computadas fiscalmente deducibles sobre dicho precio por la **entidad adquirente** desde la fecha en la que se realizó la transmisión hasta la fecha del balance de actualización, es decir, no se tiene en cuenta la fecha de adquisición originaria por parte de la entidad del grupo que transmite el elemento patrimonial, ni los valores históricos de dicho elemento, ni las amortizaciones realizadas por la entidad transmitente con anterioridad a la realización de la operación interna.

Por tanto, aun cuando la renta de la operación interna procedente de la transmisión de un elemento de inmovilizado realizada en un ejercicio anterior, se integre en la base imponible del grupo en un ejercicio posterior a 2012, la citada renta se va a integrar en la base imponible del grupo sin que sea corregida por el efecto de la inflación sufrida durante todo el tiempo que el elemento ha permanecido en la entidad del grupo que lo transmitió, al computarse la actualización a nivel individual, por lo que esta solo puede tener efectos a nivel de la entidad adquirente y estos solo se van a manifestar cuando esta última entidad realice una transmisión de ese mismo elemento.

- 125** El hecho de que la norma permita la actualización a nivel individual posibilita en los grupos la decisión de acudir a la actualización en función de la **rentabilidad** que la misma supone para cada entidad de forma individual, rechazando la actualización aquellas entidades en las que el coste de la misma no se recupere total o parcialmente en el futuro, bien por tener importes de elevada cuantía de elementos no amortizables, bien porque el importe del gravamen único no se recupere con los mayores importes de las amortizaciones en la medida en que el plazo de amortización sea muy grande y no se tenga intención de transmitir los elementos.

Si se realiza una transmisión interna sobre un elemento de **inmovilizado material o inversión inmobiliaria** que tiene esta calificación para la entidad transmitente pero, por el contrario, es **circulante** para la entidad adquirente, ello imposibilita la actualización de este elemento en el supuesto de que la entidad adquirente opte por acogerse a la actualización, ya que la condición de los elementos actualizables se valora en sede de la entidad que tiene dichos elementos en su balance al tiempo de realizar la actualización, con independencia de que hubieran sido susceptibles de ser actualizados en sede de la entidad transmitente si no se hubiera realizado la operación interna. En sentido contrario, si el elemento objeto de una transmisión interna fuera circulante en la entidad transmitente pero, por el contrario, en la adquirente se califica como inmovilizado material o inversión inmobiliaria, esta última entidad podrá actualizar su valor si opta por la actualización, siempre que dicho elemento forme parte del balance actualizable.

- 127** En definitiva, los casos que pueden presentarse en los grupos fiscales a efectos de la actualización de balances son los siguientes:

– Elemento susceptible de actualización que ha sido objeto de una **transmisión interna previa al cierre** del ejercicio 2012. En este caso solo puede actualizar el elemento patrimonial la entidad adquirente sobre sus valores contables, sin que la actualización se vea afectada por esa operación interna. La renta generada en la operación interna se integra en la base imponible del grupo de acuerdo con las reglas generales sobre consolidación.

– Elemento susceptible de actualización que **no** ha sido objeto de una **transmisión interna previa**. En este caso la actualización del elemento patrimonial se realiza por la entidad titular del mismo sobre sus valores contables. En la transmisión del elemento por una operación interna, la renta generada será menor como consecuencia del mayor valor del elemento por la actualización practicada.

- 130**

Precisiones En el caso de que un inmueble que tenga la condición de inmovilizado material o inversión inmobiliaria sea objeto de una transmisión interna dentro de un grupo fiscal, a efectos de determinar la renta generada en la entidad transmitente, se pueden aplicar los **coeficientes de corrección monetaria** (LIS art.15.9 redacc L 39/2010) aun cuando esa renta deba ser eliminada a efectos de calcular la base imponible consolidada del grupo fiscal; y la entidad adquirente, siempre que el elemento adquirido no cambie de naturaleza en dicha

entidad, podrá actualizarlo en la medida en que forme parte del balance actualizable, de acuerdo con los valores que figuran en dicho balance.

3. Otros regímenes fiscales especiales

SUMARIO

Agrupaciones de interés económico (AIE).....	140
Uniones temporales de empresas (UTE).....	145
Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.....	150
Sociedades y fondos de capital riesgo.....	155
Instituciones de inversión colectiva (IIC).....	160
Entidades de reducida dimensión (PYMES) y microempresas.....	165
Entidades navieras.....	170
Otras entidades.....	175

135

Agrupaciones de interés económico (AIE) Las agrupaciones de interés económico tienen **personalidad jurídica** diferenciada de la de sus socios y carácter mercantil (L 12/1991 art.1), por lo que están sujetas al cumplimiento de toda la normativa mercantil y contable, en particular, deben llevar su propia contabilidad de acuerdo con lo establecido en el Código de Comercio (libros, cuentas anuales, aprobación de las mismas, etc), con independencia de la manera en que sus socios integren los resultados de las agrupaciones en las que participen en sus cuentas anuales. Por otra parte, a efectos fiscales estas entidades son **sujetos pasivos del IS** aunque se caracterizan por no tributar por este impuesto por la parte de base imponible imputable a sus socios residentes en territorio español, es decir, tributan de acuerdo con un régimen de transparencia fiscal por el cual atribuyen la parte que corresponda de su base imponible a los socios residentes, reduciendo la tributación en el IS exclusivamente a la parte de su base imponible que corresponda a los socios no residentes en territorio español.

140

Con independencia de la aplicación de este régimen fiscal especial, las AIE pueden optar por actualizar sus balances, debiendo estas entidades autoliquidar e ingresar el **gravamen de actualización** conjuntamente con la declaración del IS del período impositivo al que corresponde el balance actualizado, con independencia de que de la declaración del IS de ese período impositivo no resulte cuota a ingresar, si todos los socios son residentes en territorio español.

En resumen, la propia AIE debe liquidar e ingresar el gravamen de actualización al tiempo de presentar la declaración del IS, sin que dicho gravamen recaiga de forma individualizada en cada uno de los socios de la agrupación en proporción a las bases imponibles que se imputan a los mismos.

Uniones temporales de empresas (UTE) Estas entidades no tienen personalidad jurídica y son **fórmulas de colaboración** entre empresas para realizar una obra o servicio en común por tiempo determinado. A **efectos mercantiles** no son sujetos contables por cuanto que no tienen personalidad jurídica, siendo lo que el Plan General de Contabilidad denomina negocios conjuntos en el sentido de que la actividad económica desarrollada a través de la UTE es controlada conjuntamente por dos o más personas físicas o jurídicas que desarrollan actividades económicas. A **efectos contables**, no están obligadas a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio, siendo los partícipes los que registran en sus balances y cuentas de pérdidas y ganancias la parte proporcional que les corresponda, en función de su porcentaje de participación en los activos, pasivos, ingresos y gastos de la UTE.

145

A **efectos fiscales**, las UTEs que cumplan los requisitos de la Ley 18/1982, tienen la condición de sujeto pasivo del IS, aunque no tengan personalidad jurídica propia.

No obstante, su **régimen fiscal** está condicionado a que la UTE se inscriba o no en un registro especial administrativo llevado al efecto en el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, de manera que aquellas uniones temporales no inscritas

están sujetas al IS según el régimen general, sin especialidad alguna, siempre que cumplan todos los requisitos exigidos en la Ley 18/1982 para ser consideradas como UTEs.

Por el contrario, aquellas **UTEs inscritas** en dicho registro están sometidas a un **régimen especial** de imputación fiscal similar al de las AIE, con ciertas especialidades según que las empresas miembros residan o no en territorio español, tributando la UTE por el IS por la parte de la base imponible imputable a sus partícipes que no sean residentes en territorio español.

A efectos de **llevar a cabo la contabilidad**, la LIS art.133.1 impone esta obligación con carácter general a todos los sujetos pasivos del IS o bien la llevanza de la contabilidad de acuerdo con lo establecido en las normas por las que se rigen, por lo que la UTE está obligada por motivos fiscales a llevar contabilidad de acuerdo con lo establecido en el Código de Comercio, con independencia de que a efectos mercantiles no tengan esta obligación, por recaer la misma en sus partícipes.

- 147** De acuerdo con lo anterior, si una UTE opta por la actualización de balances, se analizan estas dos situaciones, en función de que la UTE se haya o no inscrito en el citado **registro administrativo**, siempre que se cumplan los requisitos de la Ley 18/1982:
- a) **UTE no inscrita**. En este caso, dado que esta entidad es sujeto pasivo del IS sujeta al régimen general del impuesto, la opción por la actualización de balances recae en sede de esta entidad y no de sus partícipes, es decir, los elementos susceptibles de ser actualizados son los que figuran en el balance que esta entidad está obligada a llevar por mandato legal a efectos fiscales. Por tanto, a nivel de sus **partícipes**, aunque en sus balances figuren los elementos del activo de la UTE en proporción a su participación en la misma, sin embargo, dado que los efectos fiscales de tales elementos recaen en sede de la UTE al tiempo de determinar su base imponible, esos elementos no pueden ser actualizados a nivel individual por los partícipes, por lo que si estos optan también por la actualización, el alcance de la misma debe excluir los activos que proceden de la UTE y que los partícipes han registrado por aplicación del criterio contable establecido en el Plan General de Contabilidad para los negocios conjuntos, ya que la actualización debe realizarse por la propia UTE y, por tanto, el resultado que derive de esta será por el que deban registrarse a efectos contables en el balance de sus empresas miembros.
- b) **UTE inscrita**. Igualmente esta entidad es sujeto pasivo del IS, si bien por la aplicación de su **régimen fiscal especial** las bases imponibles se imputan a sus empresas miembros residentes en territorio español, no tributando la UTE por el IS respecto de esta parte de su base imponible. No obstante, a efectos de la actualización de balances, se entiende que no hay diferencia respecto de lo comentado para las UTE no inscritas, es decir, la UTE actualiza los elementos susceptibles de ser actualizados soportando también el gravamen único, sin que lo anterior afecte a la actualización que sus empresas miembros pueden aplicar de forma individualizada, en cuyo caso, estas últimas no pueden actualizar la parte de los activos procedentes de la UTE, ya que de lo contrario ello supondría una doble imposición sobre un mismo elemento actualizado.
- Por último, dado que tanto las UTE como las AIE están obligadas a presentar la declaración del IS, la propia UTE debe liquidar el **gravamen único** al tiempo de presentar la declaración del IS, con independencia del resultado de la liquidación por este último impuesto.

- 150 Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas** Las entidades que hayan optado por este régimen fiscal especial se caracterizan por tributar en el IS de acuerdo con el régimen general, con la particularidad de que la parte de cuota íntegra correspondiente a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas que cumplan los requisitos exigidos para aplicar el referido régimen fiscal especial disfruta de una **bonificación** del 85% al 90%. Las rentas generadas en la transmisión de los inmuebles se excluyen de la bonificación y tributan, por tanto, de acuerdo con el régimen general.

Estas entidades pueden optar por la actualización de sus balances en igualdad de condiciones que cualquier otro sujeto pasivo del IS, respecto de los elementos patrimoniales que tengan la condición de inmovilizado material o de inversiones inmobiliarias. En particular, en cuanto a sus activos fijos calificados como **inversiones inmobiliarias** destinadas al **arrendamiento**, dado que la actualización puede realizarse de forma individual y autónoma por cada vivienda, si se tiene la intención de transmitir una vivienda una vez transcurridos los tres años necesarios de arrendamiento para consolidar la bonificación, se debe valorar la conveniencia de actualizar o no ese inmueble, teniendo en cuenta que la LIS art.15.9 redacc L 39/2010 permite, con carácter general, reducir la renta generada en la transmisión de estos inmuebles por la parte que sea imputable al efecto de la inflación, sin que esa renta soporte carga fiscal alguna, por cuanto que se reduce en ese importe la base imponible sometida a tributación.

En definitiva, tratándose de inmuebles que la entidad tenga previsto transmitir en un **plazo corto**, lo razonable será que no se opte por su actualización, con el fin de evitar el gravamen único del 5%.

Sociedades y fondos de capital-riesgo Dado que el objeto social principal de estas entidades consiste en la toma de participaciones temporales en el capital de empresas no financieras y de naturaleza no inmobiliaria y que la actualización de balances no alcanza a los **valores mobiliarios**, no parece que la actualización de balances resulte atractiva para estas entidades, ya que lo normal será que tengan pocos elementos susceptibles de ser actualizados, en cuyo caso, se aplican las reglas generales de actualización establecidas para cualquier sujeto pasivo del IS. **155**

Instituciones de inversión colectiva (IIC) Estas entidades, tanto las de carácter financiero como no financiero, están sujetas a un régimen fiscal especial, en particular, tributan al **tipo reducido del 1%** sobre la totalidad de sus rentas, incluidas las generadas en la transmisión de elementos de su inmovilizado material, lo cual supone que la actualización de balances no resulte atractiva para estas entidades por su tipo de gravamen tan reducido, inferior incluso al tipo de gravamen de la actualización, que es del 5%. **160**

Entidades de reducida dimensión (PYMES) y microempresas Estas entidades se pueden acoger a la actualización de balances en igualdad de condiciones que cualquier otro sujeto pasivo del IS. No obstante, dado el **tipo de gravamen** de las empresas de reducida dimensión (25%-30% en función del importe de su base imponible) y de las microempresas (20%-25% igualmente en función del importe de su base imponible), en comparación con el tipo de gravamen de la actualización (5%), cuanto menor sea el tipo de gravamen del sujeto pasivo menos atractiva será la actualización de balances en términos de ahorro financiero-fiscal, al ser de menor cuantía el ahorro fiscal futuro. **165**

Entidades navieras Las entidades navieras que exploten buques, propios o arrendados, para la actividad de navegación en alta mar, pueden aplicar un régimen fiscal especial cuya particularidad reside en que la renta derivada de esa actividad no se determina en régimen de estimación directa (ingresos menos gastos contables) sino en régimen de **estimación objetiva**, esto es, la base imponible se determina a partir de elementos objetivos de la entidad sin que guarden una relación directa con la base imponible real obtenida por la misma, es decir, la base imponible no tiene ninguna relación con los resultados reales de dicha actividad. En el caso de **transmisión de buques** afectos al régimen especial desde su constitución, la renta positiva o negativa generada en la transmisión del buque también se considera integrada en la base imponible que resulta de aplicar la escala del régimen de estimación objetiva según el tonelaje del buque. Por tanto, este régimen fiscal especial hace que lo razonable sea que estas entidades no se acojan a la actualización de balances, por los buques mantenidos en explotación. **170**

175 Otras entidades En determinadas entidades, como cajas de ahorro, sociedades cooperativas, entidades parcialmente exentas, así como fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, las rentas generadas en la transmisión de algunos elementos patrimoniales de las mismas están **exentas** y no se integran en la base imponible de estas entidades, como es el caso de los activos afectos a la obra benéfico-social de las cajas de ahorros, a los fondos de educación y formación de las cooperativas, y aquellos afectos al objeto social de entidades sin fines lucrativos (fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro). No obstante, todos los elementos patrimoniales forman parte de sus balances, con independencia de que estén o no afectos a actividades que generan rentas sujetas o exentas en el IS, lo cual parece suponer que la opción por aplicar la actualización de balances alcanza a **todos los elementos** susceptibles de actualización, circunstancia que puede no hacer atractiva la actualización para estas entidades.

La normativa de actualización de 1996 permitía a estas entidades utilizar una proporción de los coeficientes de actualización diferente al utilizado para el resto de los elementos patrimoniales, por lo que el coeficiente de actualización para algunos elementos podía ser la unidad, lo que suponía tanto como una actualización parcial de sus elementos patrimoniales; en particular, los elementos afectos a actividades exentas podían no actualizarse y, por tanto, liberarse del pago del gravamen de actualización. La actual actualización no ha previsto sin embargo ninguna especialidad para estas entidades, que deben aplicar los coeficientes de actualización en igualdad de condiciones que cualquier otro sujeto pasivo.

B. Personas o entidades no residentes en territorio español

(L 16/2012 art.9.1)

180 En el caso de sujetos pasivos del IRNR que sean personas físicas o jurídicas, pueden actualizar exclusivamente los elementos patrimoniales afectos a **establecimientos permanentes** que estén situados en territorio español, de manera que en ausencia de establecimiento permanente, dichos sujetos pasivos no pueden revalorizar sus elementos situados en territorio español, aun cuando los mismos puedan generar rentas sujetas a dicho impuesto.

C. Personas físicas residentes en territorio español

(L 16/2012 art.9.1)

185

SUMARIO

1.	Personas físicas que desarrollan actividades empresariales	190
a.	Actividades empresariales de carácter mercantil	195
b.	Actividades empresariales de carácter no mercantil	220
2.	Personas físicas que desarrollan actividades profesionales	225
3.	Entidades en régimen de atribución de rentas	230

187 Pueden actualizar sus balances las personas físicas sujetas al IRPF que desarrollen **actividades económicas** (empresariales o profesionales). Con el fin de determinar el alcance que la actualización tiene para las personas físicas, diferenciamos distintos supuestos en función de la actividad económica desarrollada así como del régimen de determinación de las rentas que provienen de las mismas.

Precisiones En el caso de la actividad de **arrendamiento de inmuebles**, para que pueda calificarse como actividad económica se deben cumplir los requisitos establecidos en la LIRPF art.27.2, referido a los medios materiales y personales mínimos.

1. Personas físicas que desarrollan actividades empresariales

A su vez, se puede diferenciar según que la actividad empresarial tenga o no carácter mercantil. **190**

a. Actividades empresariales de carácter mercantil

Se distingue a su vez en función de si el sujeto pasivo determina el rendimiento de estas actividades por el método de estimación directa, modalidad normal, por el método de estimación directa, modalidad simplificada, o por el método de estimación objetiva. **195**

Determinación del rendimiento en estimación directa, modalidad normal **200**

La actualización de valores exige en este caso que el empresario individual lleve su **contabilidad** de acuerdo con lo establecido en el Código de Comercio. Por otra parte, a efectos fiscales, el RIRPF art.68.2 impone esta misma obligación, al establecer que los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad normal del método de estimación directa, están obligados a llevar su contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio, por lo que el requisito exigido por la norma sobre actualización de balances debe cumplirse por estos contribuyentes si cumplen con la normativa fiscal que les impone esta obligación.

Al respecto, cabe señalar que el RD 1514/2007 (por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad) en su art.2 establece la **aplicación obligatoria** del PGC para todas las empresas cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria.

Esta disposición viene a desarrollar lo establecido en el CCom art.25.1, por el que todo empresario debe llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa, que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios. Llevará necesariamente, sin perjuicio de lo establecido en leyes o disposiciones especiales, un libro de Inventarios y Cuentas Anuales y otro Diario.

Por tanto, como ha señalado el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en contestación a una consulta formulada sobre este tema (ICAC consulta núm 2, BOLI-CAC núm 6), todo empresario, con independencia de las obligaciones fiscales a las que esté sometido por la normativa tributaria, está obligado por la **legislación mercantil** a llevar la contabilidad en los términos establecidos en el Código de Comercio y de acuerdo con el Plan General de Contabilidad, incluso en el caso de empresarios individuales acogidos al régimen fiscal de estimación objetiva.

En definitiva, la obligación de llevar contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio debe cumplirse siempre, pudiendo optar estas personas por la actualización de balances en igualdad de condiciones que los sujetos pasivos del IS.

Determinación del rendimiento en estimación directa, modalidad simplificada **205**

A **efectos fiscales**, las obligaciones contables de estos empresarios se encuentran reguladas en el RIRPF art.68.4, que limita la llevanza de la contabilidad a los siguientes libros registros:

- Libro registro de ventas e ingresos.
- Libro registro de compras y gastos.
- Libro registro de bienes de inversión.

Por otra parte, a **efectos mercantiles** estos empresarios también están sujetos a la llevanza de la contabilidad de acuerdo con lo establecido en el Código de Comercio, existiendo una falta de armonización entre la norma contable y fiscal.

No obstante, estos empresarios pueden optar asimismo por la actualización de balances, de manera que, a efectos de cumplir los requisitos exigidos para realizar dicha actualización, en el caso de que no lleven contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio, se plantea la duda de si es suficiente la llevanza de los referidos **libros registros fiscales**.

Bajo la normativa de actualización de 1996 (RD 2607/1996), en estos casos se exigía también la llevanza de la contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio, pero con la normativa reguladora de la actual actualización, de la redacción literal de la L 16/2012 art.9 parece desprenderse que en estos casos basta con llevar los libros registros de su actividad económica para que estos sujetos pasivos puedan actualizar sus activos fijos, lo cual es coherente con las exigencias fiscales al respecto, pues dichos libros permiten realizar las operaciones de la actualización al suministrar información sobre el precio de adquisición de los bienes de inversión, la fecha de la adquisición y las amortizaciones dotadas que han sido fiscalmente deducibles. En cuanto a las **amortizaciones**, la OM de 27-3-1998 regula la tabla simplificada de coeficientes de amortización para los contribuyentes personas físicas que determinen su rendimiento neto por la modalidad simplificada del régimen de estimación directa.

210 Determinación del rendimiento en estimación objetiva En la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas de las personas físicas, cualquiera que sea el método de determinación de las rentas, no se incluyen las **ganancias o pérdidas** derivadas de los **elementos patrimoniales afectos** a esas actividades, que se cuantifican de la manera establecida con carácter general para dichas rentas (LIRPF art.28.2).

Por otra parte, la determinación del rendimiento neto mediante el método de estimación objetiva se efectúa por el propio contribuyente, mediante la imputación a cada actividad de los **signos, índices o módulos** que haya fijado el Ministro de Economía y Hacienda (en la actualidad, Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas), con la particularidad de que cuando así se prevea en la Orden por la que se aprueban los signos, índices o módulos, para el cálculo del rendimiento neto podrán deducirse las **amortizaciones** del inmovilizado registradas, siendo la cuantía deducible por este concepto, exclusivamente, la que resulte de aplicar la tabla que, a estos efectos, apruebe el Ministro de Economía y Hacienda (RIRPF art.37.2). Al respecto, la OM HAP/2549/2012 de 28-11-2012 sobre las instrucciones para la aplicación de los signos, índices o módulos en el IRPF para el año 2013, regula una tabla simplificada de coeficientes de amortización para los contribuyentes personas físicas que determinen el rendimiento neto de sus actividades económicas por la modalidad de estimación objetiva.

213 En cuanto a las **obligaciones contables**, los contribuyentes acogidos al método de estimación objetiva que deduzcan amortizaciones están obligados a llevar un libro registro de bienes de inversión. Además, por las actividades cuyo rendimiento neto se determine teniendo en cuenta el volumen de operaciones, han de llevar un libro registro de ventas o ingresos (RIRPF art.68.7).

No obstante, a **efectos mercantiles** estos empresarios individuales están igualmente sujetos a la llevanza de la contabilidad de acuerdo con lo establecido en el Código de Comercio, por lo que también en este caso se plantea la duda de si estos empresarios se pueden acoger a la actualización de balances. Al igual que lo antes expuesto para los contribuyentes que aplican el método de estimación directa, modalidad simplificada, de la redacción literal de la L 16/2012 art.9 parece desprenderse que basta para ello con que lleven los **libros registros** fiscales de su actividad económica, por lo que los contribuyentes en estimación objetiva que **deduzcan las amortizaciones**, al llevar el libro registro de bienes de inversión, podrán acogerse a la actualización siempre que justifiquen las amortizaciones contables fiscalmente deducibles. Por el contrario, aquellos contribuyentes en estimación objetiva que no puedan deducir sus amortizaciones, al no estar obligados fiscalmente a llevar el libro registro de bienes de inversión, no podrán aplicar la actualización excepto que cumplan con sus obligaciones mercantiles, es decir, que lleven contabilidad de acuerdo con lo establecido en el Código de Comercio.

215 Aun cuando la norma deja la puerta abierta a que todos los empresarios individuales puedan actualizar sus activos, sin embargo, en la práctica la actualización solo