

Resolución de 16 de mayo de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se fijan criterios generales para determinar el "importe neto de la cifra de negocios".

(BOE 18 de enero de 1992)

El Real Decreto 1643/1990 de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, establece en su disposición final quinta que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, mediante Resolución, podrá dictar normas de obligado cumplimiento que desarrollen dicho texto.

El concepto de importe neto de la cifra anual de negocios se establece en nuestra legislación en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989 de 22 de Diciembre, que en su artículo 191 lo define de la siguiente forma:

"El importe de la cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios correspondientes a las actividades ordinarias de la Sociedad deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas, así como el Impuesto sobre el Valor Añadido y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios".

Es necesario delimitar los términos empleados en la definición anterior, debido a la trascendencia que tiene el alcance que puede darse a cada uno de ellos.

En relación a la expresión utilizada de "actividad ordinaria" de la sociedad, debe precisarse su significado. Así, podría definirse como aquella actividad que es realizada por la empresa regularmente y por la que obtiene ingresos de carácter periódico. Sin embargo, en determinadas ocasiones, en la realidad empresarial se produce la realización simultánea de varias actividades, lo que podemos denominar multiactividad. En este caso, en relación a la determinación del concepto que se trata, hay que entender que los ingresos producidos por las diferentes actividades de la empresa se considerarán en el cómputo de las actividades ordinarias, en la medida en que se obtengan de forma regular y periódica y se deriven del ciclo económico de producción, comercialización o prestación de servicios propios de la empresa, es decir, de la circulación de bienes y servicios que son objeto del tráfico de la misma. De esta forma, estos ingresos deberán formar parte, en todo caso, de la cifra de ventas o ingresos obtenidos por prestaciones de servicios, por lo que cuando el Plan General de Contabilidad establece la partida de "Otros ingresos de explotación", que queda excluida del importe neto de la cifra de negocios, se está refiriendo a ingresos que no se obtienen con carácter periódico.

En todo caso, se exceptúan para el cómputo de la cifra citada, los ingresos financieros, que sólo se tendrán en cuenta cuando corresponda a una Entidad de Crédito.

Cuando se realicen ventas con pago aplazado a más de un año, produciéndose operaciones de crédito que generan ingresos financieros implícitos para la empresa vendedora, y que contablemente deben tener su registro en una cuenta de ingresos a distribuir en ejercicios futuros, para proceder a imputar anualmente a resultados, con criterios financieros, la parte de ingreso financiero que corresponde al período no se computará en el importe de la cifra anual de negocios de la citada empresa.

Delimitado el concepto de actividad ordinaria y debido a que el importe de las ventas e ingresos obtenidos por prestaciones de servicios van a conformar la parte principal de la cifra de negocios, conviene precisar que existen determinadas operaciones que no se

considerarán ventas debido a las especiales características de las condiciones en que se efectúan. En particular, entre otras hay que señalar las ventas con pacto de recompra en firme, que teniendo en cuenta su naturaleza, suele responder a una operación de crédito con garantía real, por lo que no debe considerarse como venta.

Otro concepto que debe ser objeto de regulación son las "subvenciones", las cuales en general no deben incluirse en el importe neto de la cifra de negocios, si bien para casos excepcionales, que se producen en el marco de algunas actividades concretas en los que la subvención se concede individualizadamente, en función de unidades de producto vendidas, se tomará en consideración para formar parte de la cifra de negocios, debiendo contabilizarse en este último caso, junto con los ingresos a los que se vincula, es decir, ventas o ingresos por prestaciones de servicios. De esta forma se obtiene el mismo resultado que si el perceptor de las subvenciones fuera el comprador de los bienes o servicios cuyo precio está subvencionado. Deberá, no obstante, facilitarse información en la Memoria de las subvenciones recibidas.

Con respecto a los componentes que no deben formar parte de la cifra de negocios, conviene precisar lo relativo a los Impuestos Especiales. De acuerdo con la Ley 45/1985, de 23 de diciembre, se califican como Impuestos Especiales a los siguientes: A) Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas derivadas, B) Impuesto sobre la Cerveza, C) Impuesto sobre Hidrocarburos y D) Impuesto sobre las Labores de Tabaco. En la citada norma se establece que las empresas fabricantes o importadoras de los bienes objeto de gravamen deben repercutir el impuesto al adquirente, por lo que al ser un tributo monofásico, para estas empresas que lo repercuten debe eliminarse a efectos del cálculo de su cifra anual de negocios y no producirá ningún ajuste para las sucesivas empresas que adquieran estos productos, reflejándose por estas últimas como un mayor importe de las adquisiciones que efectúen, de acuerdo a las normas de valoración relativas a las compras y otros gastos del Plan General de Contabilidad.

Es preciso realizar otra consideración sobre el alcance de esta Resolución en lo relativo a actividades especiales, cuyo tratamiento no se puede desarrollar en un único documento debido a que presentan características muy diferentes y que serán tratadas en futuras adaptaciones sectoriales o normas de este Instituto. Sin embargo, se han definido ciertas operaciones específicas debido a su destacada incidencia en el mundo empresarial, las cuales son objeto de regulación en esta Resolución. Así, en primer lugar se regulan los negocios en participación, contenidos en los artículos 239 y siguientes del Código de Comercio. En ellos el importe neto de la cifra de negocios del gestor estará formado por la totalidad de las ventas y prestaciones de servicios que realice en su actividad ordinaria, sin minorarla por la participación del resto de partícipes, los cuales no deberán incluirla en su correspondiente cifra de negocios.

También son objeto de tratamiento las actividades que son gestionadas conjuntamente con otras empresas. En estos casos, las empresas que participen en la citada gestión conjunta incluirán en su importe neto de la cifra anual de negocios la parte proporcional de las ventas o prestaciones de servicios que le corresponde del negocio en común, y disminuirán la citada cifra, en la parte proporcional de las ventas realizadas por la empresa al negocio común. Igualmente, se eliminará, en la misma proporción, el resultado no realizado producido en dichas transacciones.

Finalmente es tratado el negocio en comisión y las actividades en régimen de depósito de mercancías, estableciéndose que si los ingresos obtenidos como consecuencia de la realización de estas actividades no tienen carácter accidental, y responden a una actividad ordinaria de la empresa, deben tenerse en cuenta en la determinación de su cifra anual de negocios.

Por último, al ser el importe neto de la cifra de negocios uno de los conceptos que nuestra legislación mercantil prevé como determinante del cumplimiento de determinadas obligaciones, relativas a la confección de los modelos de las Cuentas

Anuales y a su sometimiento a la auditoría de cuentas, surge el problema del carácter anual de la misma, por lo que para ejercicios económicos inferiores al año, se considerará como importe neto de la cifra anual de negocios, el obtenido en el período de tiempo que corresponde al ejercicio.

Por todo lo anterior, con el objeto de delimitar el concepto del importe neto de la cifra de negocios, este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en virtud de la disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990 de 20 de diciembre, dicta la siguiente Resolución:

PRIMERA: Importe neto de la cifra de negocios.

El importe neto de la cifra anual de negocios, que aparece en las partidas 1 y 1 a) del haber de las cuentas de Pérdidas y Ganancias correspondientes a los modelos normal y abreviados incluidos en el Plan General de Contabilidad, respectivamente, se obtendrá de la agregación de las ventas, prestaciones de servicios, y se minorará por el importe de las Devoluciones y "Rappels" sobre ventas.

SEGUNDA: Componentes positivos de la cifra de negocios.

La cifra anual de negocios se determinará de acuerdo a las normas contenidas en el Plan General de Contabilidad y demás legislación mercantil y en particular teniendo en cuenta, entre otras, las siguientes reglas:

- a) Se incluirán las "Ventas" y "Prestaciones de Servicios" obtenidas de la actividad o actividades ordinarias de la empresa. Se entiende por actividad ordinaria aquella que realiza la empresa con regularidad en el ejercicio de su giro o tráfico habitual o típico. Las citadas ventas se valorarán por el importe facturado en el caso de pago con vencimiento inferior a un año, mientras que si el aplazamiento del pago supera el año, se computarán con exclusión de los intereses implícitos que se devenguen en la operación.
- b) Las entregas de mercaderías o productos destinados a la venta y prestaciones de servicios que las empresas efectúen a cambio de activos no monetarios o como contraprestación de servicios que representan gastos para ella, formarán parte de la cifra anual de negocios y se valorarán por el precio de adquisición o coste de producción de los bienes o servicios entregados, o por el valor de mercado de lo recibido si es menor que aquel, debiéndose contabilizar como "ventas" o "prestaciones de servicios".
- c) En ningún caso se incluirán como ventas o prestaciones de servicios las unidades de productos para la venta consumidos por la propia empresa, ni los trabajos realizados para sí misma, teniendo que estar contabilizados estos últimos en la rúbrica 3. "Trabajos efectuados por la empresa para el inmovilizado" del haber del modelo normal de Cuenta de Pérdidas y Ganancias, y partida 1.b, del haber del modelo abreviado, contenidos en el Plan General de Contabilidad.
- d) Las "Subvenciones" no integran el importe de la cifra anual de negocios.

No obstante lo anterior, para aquellos casos en que la subvención se otorga en función de unidades de producto vendidas y que forma parte del precio de venta de los bienes y servicios, su importe estará integrado en la "cifra de ventas" o "

prestaciones de servicios" a las que afecta, por lo que se computará en el importe neto de la cifra anual de negocios.

e) Los ingresos financieros derivados de ventas a plazo de bienes y servicios no formarán parte de la cifra anual de negocios.

f) El "Impuesto sobre el Valor Añadido" no formará parte de la cifra anual de negocios, no incluyéndose como "ventas" o ingresos por "prestaciones de servicios".

g) El importe de los "Impuestos Especiales" que gravan la fabricación o importación de ciertos bienes, deberá excluirse de la cifra de ventas del correspondiente fabricante o importador.

TERCERA: Componentes negativos de la cifra de negocios.

Del importe obtenido de acuerdo con lo previsto en la NORMA SEGUNDA, se deducirán en todo caso, las siguientes partidas para obtener el importe neto de la cifra anual de negocios:

a) Los importes de las "Devoluciones de ventas".

b) Los "Rappels" sobre ventas o prestaciones de servicios.

c) Los descuentos comerciales que se efectúen en los ingresos objeto de computo en la cifra anual de negocios.

CUARTA: Cuentas en participación.

1. La cifra anual de negocios para las empresas en cuyas operaciones se interesen otras empresas mediante cuentas en participación, reguladas en los artículos 239 y siguientes del Código de Comercio, estará formada por la totalidad de las ventas o prestaciones de servicios realizados, sin disminuir en la parte correspondiente a otros partícipes distintos del gestor.

2. Las empresas que participen en otras a través de las referidas cuentas no integrarán en su cifra anual de negocios el importe obtenido como resultado de la citada participación.

QUINTA: Negocios en común.

1. Las empresas que realicen una actividad gestionada conjuntamente con otra u otras, deberán incluir en su cifra de negocios la parte proporcional que les corresponda de acuerdo con su participación en el negocio conjunto.

2. Estas empresas no computarán en su cifra de negocios la parte proporcional a su participación en el negocio conjunto de las transacciones realizadas con dicho negocio.

SEXTA: Comisionistas.

Las empresas que obtengan como actividad ordinaria ingresos procedentes de comisiones, integrarán en su cifra anual de negocios el importe de las mismas devengadas en el período.

SÉPTIMA: Actividades en régimen de depósito.

Cuando las empresas, realicen operaciones de ventas a terceros actuando además como depositarios de las mercancías sin asumir los riesgos de las cosas vendidas, computarán como importe neto de su cifra de negocios la retribución percibida como mediador de la operación anterior.

OCTAVA: Ejercicios inferiores al año.

Si el ejercicio económico fuera de duración inferior al año, el importe neto de la cifra anual de negocios será el obtenido durante el período que abarque dicho ejercicio.