

Consulta 2

Sobre la calificación contable de los ingresos derivados de operaciones de entrega de bienes y prestación de servicios por parte de una sociedad cooperativa a sus socios.

Respuesta

De acuerdo con lo establecido en la disposición final tercera del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, se han desarrollado las Normas sobre los aspectos contables de las Sociedades Cooperativas, aprobadas por Orden ECO/3614/2003, de 16 de diciembre, publicada en el Boletín Oficial del Estado de 27 de diciembre de 2003 y en el Boletín Oficial de este Instituto número 56.

Adicionalmente, cabe señalar que si bien las citadas Normas tienen por objeto adaptar las normas de valoración y elaboración de las cuentas anuales a las condiciones concretas del sujeto contable, en su desarrollo también se hace referencia a determinadas cuentas específicas que se proponen para la contabilización de las operaciones, no obstante, el carácter facultativo de éstas, en relación con su numeración y denominación, de conformidad con la norma general incluida en el artículo 2 del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, que aprueba el Plan General de Contabilidad.

A efectos del registro contable de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios realizadas a sus socios por las sociedades cooperativas, la norma undécima de la Orden ECO/ 3614/2003, en sus apartados 1 y 2, establece:

“1. Concepto. Las aportaciones que constituyan la contraprestación efectuada por los socios a cambio de la entrega de bienes o prestación de servicios cooperativizados, presentes o futuros, se entienden realizadas en términos de compensación de costes.

2. Cuentas anuales. Con carácter general, y siempre que no tenga el carácter de actividad ordinaria, para el registro de la operación anterior, se creará una partida en el haber de la cuenta de pérdidas y ganancias con la siguiente denominación: “Ingresos por operaciones con socios”, que formará parte de la agrupación “Otros ingresos de explotación” del haber del modelo normal de la cuenta de pérdidas y ganancias y de la agrupación “Ingresos de explotación” del haber del modelo

abreviado de la cuenta de pérdidas y ganancias, incluidos en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad.

En cualquier caso, en el registro contable de las contraprestaciones de los socios por los bienes y servicios entregados por la cooperativa se tendrá en cuenta la verdadera naturaleza de la operación atendiendo a su fondo económico, con el fin de que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la sociedad cooperativa.”

En este sentido, una primera cuestión que es preciso aclarar, es que el criterio que se expresa a continuación se refiere a las cantidades recibidas de los socios en contraprestación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que efectúa la cooperativa.

Una vez aclarado este aspecto, en relación con este tipo de ingresos debe tenerse presente que la disposición adicional quinta de la Ley 27/1999, de Cooperativas, establece que: *“las entregas de bienes y prestaciones de servicios proporcionadas por las sociedades cooperativas a sus socios, ya sean producidas por ellas o adquiridos a terceros para el cumplimiento de sus fines sociales, no tendrán la consideración de ventas.”*

No obstante, la exigencia de que en todo caso las cuentas anuales de las sociedades cooperativas reflejen la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la sociedad, obliga a que la norma sobre registro contable de ingresos por operaciones con socios, establezca que debe tenerse en cuenta (prevalecer) la verdadera naturaleza de la operación atendiendo a su fondo económico.

A estos efectos, la apertura de una partida específica para el registro de ingresos por operaciones con socios aparece condicionada en la norma a que se trate de una operación no incluida en la actividad ordinaria de la cooperativa, de forma que cualquier supuesto en que no se cumpla esta condición y que de acuerdo con su fondo económico se califique como una venta habrá de contabilizarse como tal, pasando a formar parte del importe neto de la cifra de negocios en el haber de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Finalmente, de acuerdo con el apartado segundo de la Orden ECO/3614/2003, el concepto de cifra anual de negocios para el caso de las sociedades cooperativas, en cualquier caso, coincidiría con el reflejado en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, y desarrollado en la 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.

A estos efectos, la norma de elaboración de las cuentas anuales 9ª, "Cifra anual de negocios", contenida en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad establece:

"El importe neto de la cifra anual de negocios se determinará deduciendo del importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios, correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, el importe de las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas y el del impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con las mismas."

Adicionalmente, el apartado a) de la norma segunda de la Resolución de 16 de mayo de 1991, define la actividad ordinaria entendiendo como tal la que realiza la empresa con regularidad en el ejercicio de su giro o tráfico habitual o típico.