



BOICAC Nº 127/2021 Consulta 3

Sobre la elevación al año del importe neto de la cifra de negocios cuando el ejercicio es inferior a doce meses, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34.11 de la RICAC de 10 de febrero de 2021 de ingresos, se manifiesta lo siguiente:

Respuesta

El artículo 34.11 de la Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios (en adelante, la RICAC) establece un nuevo criterio de cálculo del importe neto de la cifra de negocios (INCN) cuando el ejercicio económico de una entidad es inferior al año para determinar la facultad de elaborar el balance y la memoria abreviados (artículos 257 y 261 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio). En concreto, el citado artículo establece lo siguiente:

“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.

No obstante, si el ejercicio es inferior a doce meses se elevará al año el importe neto de la cifra de negocios de la empresa para determinar la facultad de elaborar balance y memoria en modelos abreviados.”

El consultante expone que tanto el Derecho español como el de la Unión Europea utilizan el tamaño de la entidad para determinar otras cuestiones como la obligación de auditar las cuentas anuales (artículo 263.2 TRLSC) o la obligación de formular cuentas anuales e informe de gestión consolidados por razón de tamaño (artículo 43.1.1 del Código de Comercio), por lo que plantea las siguientes cuestiones:

1. Si este nuevo criterio afecta exclusivamente a la facultad de elaborar balance y memoria abreviados, tal y como se indica en el artículo 34.11 de la RICAC, o si afectaría, por analogía y para ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2021, al régimen aplicable a una entidad



en materia de auditoría y contabilidad cuando para su determinación se utilice el criterio del tamaño (aspectos tales como la obligación de someter las cuentas a auditoría o la obligación de formular cuentas consolidadas).

2. Cuál sería la forma de calcular la elevación al año del INCN, teniendo en cuenta situaciones como, por ejemplo, una entidad de nueva creación en la que no existe experiencia alguna en la que apoyarse para realizar tal estimación o cuya actividad no sea estable a lo largo del año y, por tanto, la elevación al año suponga la realización de una estimación sujeta a los riesgos de incertidumbre, complejidad y subjetividad.

Como respuesta a la consulta es preciso advertir que como regla general las cuentas anuales de una empresa deben tener una duración de 12 meses. Partiendo de esta premisa, el primer párrafo del artículo 34.11 de la RICAC recuerda que cuando el ejercicio económico es inferior a 12 meses (porque se trata del primer año de actividad o se ha acordado de manera excepcional un cierre anticipado con el objetivo de modificar el inicio y el final del ciclo anual, por ejemplo), el importe neto de la cifra de negocios vendrá determinado por los ingresos que se han devengado en ese periodo, sin que sea procedente la elevación al íntegro anual.

No obstante, como el importe neto de la cifra de negocios es un parámetro que se toma como referencia para imponer determinadas obligaciones o atribuir ciertas facultades, en el segundo párrafo de dicho artículo se indica que a dichos efectos la empresa debe realizar una elevación al íntegro (12 meses) con el objetivo de que en el primer año de actividad, o en el caso excepcional de cierre anticipado, la verdadera dimensión tendencial de la empresa no se vea afectada por tal circunstancia.

A estos efectos, la RICAC incluye en el apartado III del preámbulo la siguiente aclaración:

“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. En la mencionada Resolución de 16 de mayo de 1991 se aclaraba que, para los ejercicios económicos inferiores al



año, se consideraba como importe neto de la cifra anual de negocios, el obtenido en el período de tiempo que corresponde al ejercicio.

No obstante, en esta resolución se ha decidido modificar este criterio, entre otros motivos para evitar la interrupción a conveniencia de un ejercicio y retrasar así la exigencia de mayores obligaciones de información. Con esta finalidad y efectos para el primer ejercicio que se inicie a partir de la entrada en vigor de esta norma, si el ejercicio es inferior a doce meses la nueva regla exige elevar al año el importe neto de la cifra de negocios de la empresa.”

A mayor abundamiento, cabe señalar que el nuevo enfoque que establece la RICAC, sustituyendo al que estaba vigente en la RICAC de 1991, es idéntico al que se sigue en el Derecho comparado nacional, como sucede en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, donde en diversas partes de su articulado se señala este mismo criterio. En particular, se puede mencionar el artículo 101.2 respecto al ámbito de aplicación de los incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión.

“2. Cuando la entidad fuere de nueva creación, el importe de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad. Si el período impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiere desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.”

También lo dispuesto en su Disposición trigésima cuarta sobre medidas temporales aplicables en el periodo impositivo 2015, al señalar de forma explícita que, cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

De la misma manera se pueden mencionar el artículo 31 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que se pronuncian bajo la misma regla que introduce ahora la RICAC.

Como conclusión, teniendo en cuenta la finalidad con la que se establece el nuevo criterio con el que se pretende que las empresas queden igualmente sometidas a las obligaciones contables y de auditoría de acuerdo con su realidad económica y con independencia de cuál sea la



duración de su ciclo económico, cabe concluir que este criterio de cálculo del INCN es extensible al cálculo de otros límites que se establezcan por razón de tamaño y que se basen en la utilización de la cifra de negocios, como puede ser la obligación de auditoría o de consolidación.

El nuevo criterio establecido por la RICAC se aplicará en aquellos ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2021.

La base legal para realizar dicha extensión radica en el apartado 3 de la Disposición final primera. Habilitación para el desarrollo de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, que dispone lo siguiente:

“3. Se autoriza al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para que apruebe normas de obligado cumplimiento en desarrollo del Plan General de Contabilidad y sus normas complementarias, en particular, en relación con los criterios de reconocimiento y reglas de valoración y elaboración de las cuentas anuales (...)”

Por último, en lo relativo al cálculo de la elevación al íntegro anual, deberá realizarse la estimación oportuna que en general consistirá en una relación proporcional y directa entre la magnitud obtenida en el periodo de duración inferior al año y la magnitud anual deseada. No obstante, en la estimación se tendrá en cuenta la experiencia de facturación del sector concreto en los supuestos en que dicha facturación sea irregular a lo largo del ejercicio.