

participes, los cuales no deberán incluirse 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 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 representen 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 aquél, 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 rubrica 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 plazos 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 cómputo 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 participes 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.

Madrid, 16 de mayo de 1991.—El Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ricardo Bolufer Nieto.

1087

**RESOLUCION de 30 de julio de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material.**

El Plan General de Contabilidad en su parte quinta desarrolla los principios contables contenidos en dicho texto, estableciendo las normas de valoración a que deben ajustarse los diferentes hechos y elementos objeto de las operaciones económicas. Asimismo, este desarrollo constituye la norma reglamentaria de los criterios de valoración contenidos en el Código de Comercio y en el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

Además de estas normas obligatorias de valoración, la disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, prevé la posibilidad de que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas mediante resolución pueda desarrollar con objeto de complementar las reglas de valoración contenidas en el Plan siendo asimismo de obligado cumplimiento.

En virtud de lo anterior, esta resolución constituye la regulación de aspectos concretos de las normas de valoración en relación a determinadas operaciones que se realizan con el inmovilizado material.

En primer lugar, se establecen los criterios de valoración que han de regir en las diferentes formas de transmisión del inmovilizado material. Entre éstas se regulan las entregas gratuitas de estos activos, así como las permutas de los mismos y las entregas de estos bienes como pago parcial en la adquisición de otro inmovilizado. En relación a estas normas, se han observado dentro de lo permitido por el Plan General de Contabilidad las concepciones doctrinales elaboradas en nuestro país y aceptadas plenamente, así como los pronunciamientos de las distintas organizaciones internacionales.

También son objeto de regulación las transmisiones de activos del inmovilizado material realizadas como consecuencia de aportaciones no dinerarias en la constitución o ampliación del capital de las Sociedades anónimas, estableciéndose el criterio contenido en el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, consistente en valorar dichos activos según el valor otorgado en escritura, sin perjuicio de que se deba proceder a su corrección valorativa para el caso de que ese valor fuera mayor que el valor de mercado al finalizar el ejercicio en que tuvo lugar la operación. En relación a lo anterior, no es objeto de esta resolución las reglas aplicables para la contabilización de dichas aportaciones no dinerarias por la Sociedad que realiza la entrega del bien, posponiéndose su tratamiento para futuros desarrollos normativos de este Instituto.

Además de otras operaciones relacionadas con los inmovilizados materiales, se desarrollan finalmente los criterios aplicables en relación con la opción de capitalizar los gastos financieros como complemento del valor contable del inmovilizado material. A estos efectos se establecen las normas de valoración contenidas en el Plan General de Contabilidad lo siguiente:

«Se permite la inclusión de los gastos financieros en el precio de adquisición o el coste de producción, siempre que tales gastos se hayan

devengado antes de la puesta, en condiciones de funcionamiento del activo y hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, destinada a financiar la adquisición, fabricación o construcción. En este caso, su inscripción en el activo deberá señalarse en la Memoria.»

Para establecer cuáles son las referidas fuentes de financiación, se ha empleado en esta resolución una concepción amplia del término «deudas utilizadas», no restringiéndose únicamente a fuentes de financiación específicas sino que se amplía a la financiación ajena afectada a dichos procesos. Para concretar, en su caso, el montante de estos gastos financieros a capitalizar se regula la forma de cálculo de un tipo de interés medio que servirá de parámetro determinante del coste de las deudas empleadas en dichos procesos.

A la vez que se establecen los criterios de valoración se regulan los procedimientos contables para el registro de las operaciones reguladas en esta resolución, sin perjuicio de que tal y como prevé el Plan General de Contabilidad los aspectos relativos a numeración y denominación de cuentas, así como los movimientos de las mismas, no tienen carácter vinculante.

Por último, con objeto de precisar el contenido de esta resolución, no se regulan en la misma aquellos aspectos relativos a la capitalización de las diferencias de cambio en moneda extranjera, así como tampoco lo relativo a la revalorización de activos, que sin perjuicio del carácter excepcional de esta última, serán objeto de tratamiento en futuras disposiciones de este Instituto.

Por todo lo anterior, como consecuencia de la necesidad de desarrollar las normas de valoración contenidas en el Plan General de Contabilidad, concretamente las que se refieren al inmovilizado material, y debido a las especiales características de determinadas operaciones que se realizan con este tipo de bienes, este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de acuerdo con la disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, dicta la siguiente resolución:

*Primera. Formas especiales de adquisición del inmovilizado material*

**1. Donaciones de inmovilizado material.**

1.1 La entrega de activos del inmovilizado material sin contraprestación se valorarán de acuerdo a lo siguiente:

a) El inmovilizado material recibido se valorará por su valor venal tal y como se define en la norma valoración segunda, número cuatro del Plan General de Contabilidad.

b) La Empresa que realiza la donación del inmovilizado deberá darlo de baja por su valor neto contable.

1.2 La contabilización de las operaciones anteriores, se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

a) La Empresa receptora del bien obtenido sin contraprestación, lo contabilizará por su valor venal utilizando como contrapartida una cuenta del subgrupo 13. «Ingresos a distribuir en varios ejercicios», cuyo movimiento, habrá de coincidir con lo establecido en el Plan General de Contabilidad para la referida cuenta, y se aplicarán las reglas previstas en la norma de valoración 20.<sup>a</sup> de dicho texto, correspondiente a subvenciones de capital.

b) La empresa que dona el activo dará de baja el inmovilizado material, produciéndose por dicho importe un resultado que dará origen a un cargo en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, pudiéndose utilizar a estos efectos una cuenta del subgrupo 67 del Plan General de Contabilidad. (676 Donaciones del inmovilizado material).

**2. Permutas de inmovilizado material.**

2.1 En las operaciones de permuta de activos del inmovilizado material, se aplicarán los siguientes criterios de valoración:

a) El inmovilizado recibido se valorará de acuerdo al valor neto contable del bien cedido a cambio, con el límite del valor de mercado del inmovilizado recibido si éste fuera menor.

b) No obstante lo anterior, para el caso en que existan provisiones que afecten al inmovilizado cedido la diferencia entre su precio de adquisición y su amortización acumulada será el límite por el que se podrá valorar el inmovilizado recibido a cambio, en el caso de que el valor de mercado de este último fuera mayor que el valor neto contable del bien cedido a cambio.

c) Los gastos que ocasione el inmovilizado recibido hasta su puesta en funcionamiento, incrementarán el valor del mismo siempre que no supere el valor de mercado del referido bien.

d) El inmovilizado cedido se dará de baja por su valor neto contable.

2.2 Para la contabilización de las operaciones anteriores se estará a lo siguiente:

a) El inmovilizado recibido se contabilizará por el valor correspondiente fijado en esta Norma. Cuando el valor de mercado de este bien fuera menor que el valor del inmovilizado cedido, se registrará un

resultado negativo que se anotará en la cuenta 671. «Pérdidas procedentes del inmovilizado material», del Plan General de Contabilidad.

b) Al dar de baja el inmovilizado cedido por el valor neto contable, se reconocerá en su caso, un exceso de la provisión existente, registrándose en la cuenta 792. «Exceso de provisión del inmovilizado material» del Plan General de Contabilidad, por la diferencia entre el valor del bien recibido tal y como se determina en la presente Norma, y el valor neto contable del inmovilizado cedido a cambio.

**3. Adquisiciones de inmovilizado material entregando como pago parcial otro inmovilizado material.**

3.1 Para la valoración en este tipo de operaciones se aplicará lo previsto para las adquisiciones en general en el Plan General de Contabilidad.

En particular se tendrán en cuenta los siguientes criterios:

La Empresa que recibe el inmovilizado a cambio de otro más un diferencial monetario, valorará en general el bien recibido por el valor neto contable del bien que trasmite más el importe monetario pagado, con el límite máximo del valor de mercado del activo recibido.

3.2 La contabilización de la operación anterior se ajustará a lo previsto para las adquisiciones en general en el Plan General de Contabilidad y en lo regulado en los apartados 1 y 2 de esta Norma primera.

**4. Inmovilizado material recibido como consecuencia de aportaciones no dinerarias en la constitución y ampliación de capital de Sociedades anónimas.**—En el caso de aportaciones no dinerarias en la constitución o ampliación del capital de Sociedades anónimas, la valoración de inmovilizado recibido se realizará de acuerdo a lo previsto en el artículo 38 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre. Es decir, el valor otorgado en la escritura de constitución de la Sociedad, o, en su caso, de ampliación de capital.

*Segunda. Renovación de los bienes de inmovilizado material*

La «renovación del inmovilizado» es el conjunto de operaciones mediante las que se recuperan las características iniciales del bien objeto de renovación; su valoración se realizará de acuerdo a lo siguiente:

a) Se capitalizará, integrándose como mayor valor del inmovilizado material, el importe de las renovaciones efectuadas de acuerdo con el precio de adquisición o en su caso coste de producción de la operación.

b) Simultáneamente a la operación anterior se dará de baja, en su caso, el elemento sustituido y las correcciones de valor que le correspondan, registrándose en su caso, el correspondiente resultado producido en esta operación por la diferencia entre el valor neto contable resultante y el producto recuperado.

c) En caso de entrega de un elemento sustituido dentro del proceso de renovación, a cambio de un nuevo elemento, se aplicará lo relativo a las adquisiciones de inmovilizado entregando como pago parcial otro inmovilizado tal y como se desarrolla en la Norma primera apartado 3 de esta Resolución.

d) Si la renovación afecta a una parte de un inmovilizado en el que la amortización no se realiza separadamente, o no pueden identificarse claramente las correcciones de valor efectuadas a cada elemento, el tratamiento contable que se debe dar a la renovación será del establecido en la norma cuarta de esta Resolución, para las reparaciones del inmovilizado material.

*Tercera. Ampliación y mejoras del inmovilizado material*

1. La «ampliación» consiste en un proceso mediante el que se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor capacidad productiva.

2. Se entiende por «mejora» el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado aumentando su anterior eficiencia productiva.

3. Los criterios de valoración aplicables en los procesos descritos en los párrafos anteriores de esta Norma, serán los siguientes:

a) Para que puedan imputarse como mayor valor del inmovilizado los costes de una ampliación o mejora, deberán producir:

Aumento de su capacidad de producción.  
Mejora sustancial en su productividad, o.  
Alargamiento de la vida útil estimada del activo.

b) El incremento de valor del activo se establecerá de acuerdo con el precio de adquisición o coste de producción de la ampliación o mejora.

c) Si en estas operaciones se produjeran sustituciones de elementos, se aplicará lo dispuesto en la Norma segunda de esta Resolución.

d) Si en el proceso de ampliación o mejora hubiera que incurrir en costes de destrucción o eliminación de los elementos sustituidos, dicho

coste se considerará como mayor valor, minorado, en su caso, por el importe recuperado de la venta de los mismos.

e) En todo caso, el importe a capitalizar tendrá como límite máximo el valor de mercado de los respectivos elementos del inmovilizado material.

#### Cuarta. Reparaciones y conservación del inmovilizado material

1. Se entiende por «reparación» el proceso por el que se vuelve a poner en condiciones de funcionamiento un activo inmovilizado.

2. La «conservación» tiene por objeto mantener el activo en buenas condiciones de funcionamiento manteniendo su capacidad productiva.

3. La valoración de las reparaciones y conservación se ajustará a los siguientes criterios:

a) Los gastos derivados de estos procesos se imputarán a la cuenta de resultados del ejercicio en que se producen.

b) No obstante, lo anterior para aquellos activos inmovilizados que como consecuencia de su utilización durante varios ejercicios son objeto de reparación extraordinaria al finalizar el ciclo de utilización, y siendo este periodo superior a un año, se deberá de acuerdo con el principio de correlación de ingresos y gastos, dotar una provisión por la parte proporcional que corresponde a cada ejercicio del importe estimado de la reparación a efectuar. Para ello, en cada ejercicio se imputará el gasto a la cuenta de resultados, en función del importe que resulte de la estimación efectuada para el ejercicio de los costes de dicha reparación.

A estos efectos, se constituirá un fondo de subgrupo 14, «Provisión para grandes reparaciones», del Plan General de Contabilidad para hacer frente a la reparación en el ejercicio que se deba efectuar.

c) Si en la reparación se produjera alguna sustitución, se estará a lo dispuesto en la norma segunda de la presente resolución.

#### Quinta. Piezas de recambio del inmovilizado material

Piezas de recambio son las destinadas a ser montadas en instalaciones, equipos o máquinas, en sustitución de otras semejantes, y para su valoración se estará a las normas generales del inmovilizado material, y su contabilización se realizará de acuerdo a las siguientes reglas:

a) Aquellas piezas cuyo ciclo de almacenamiento sea inferior al año se contabilizarán de acuerdo a lo previsto en el Plan General de Contabilidad en el grupo 3, como «Existencias».

b) Si el periodo de almacenamiento de las mismas supera el año, se estará a lo siguiente:

En el caso de que la pieza corresponda de manera exclusiva a activos contabilizados en las cuentas 222, «Instalaciones técnicas» y 225 «Otras instalaciones» del Plan General de Contabilidad, se registrarán conjuntamente con la instalación a la que está afectada y se someterán al mismo proceso de amortización.

Cuando las piezas de recambio correspondan a otro tipo de activos se contabilizarán en la cuenta 229, «Otro inmovilizado material», procediéndose a amortizar en la medida que se pueda identificar de acuerdo al mismo proceso al que está sometida la pieza a sustituir.

#### Sexta. Capitalización de gastos financieros en el inmovilizado material

La posible capitalización de los gastos financieros como mayor valor de los activos de inmovilizado material se realizará conforme a los criterios siguientes:

1. Gastos financieros, son los intereses y comisiones devengados como consecuencia de la utilización de fuentes ajenas de financiación destinadas a la adquisición o construcción del inmovilizado material.

2. Se entenderá por fuentes de financiación ajenas destinadas a la adquisición o construcción del inmovilizado las deudas generadas por los proveedores del inmovilizado y aquellas otras que se hayan obtenido específicamente para la financiación de la adquisición del inmovilizado o al proceso de construcción del mismo.

3. Sólo se podrán capitalizar los gastos financieros devengados antes de que el inmovilizado esté en condiciones de entrar en funcionamiento.

Se entiende que el inmovilizado está en condiciones de funcionamiento cuando el bien es capaz de producir rendimientos con regularidad, una vez superado el periodo de prueba, es decir, cuando está disponible para su utilización. Si se trata de un activo compuesto por partes susceptibles de ser utilizadas por separado, deberá interrumpirse la capitalización de los gastos financieros en momentos distintos para cada parte del activo.

4. La capitalización de los gastos financieros tendrá como límite máximo el valor de mercado del inmovilizado material en el que se integran como mayor valor.

5. No obstante, lo previsto en el número 2 de esta Norma, si existieran fuentes de financiación ajena no obtenidas específicamente para la adquisición o construcción del inmovilizado, se podrán capitalizar los gastos financieros devengados por estas deudas en función del tipo medio efectivo de interés, que se determinará de la siguiente forma:

a) Una vez determinadas las fuentes de financiación ajena excluidas las deudas comerciales, se procederá al cálculo del total gastos financieros devengados por las mismas. El tipo de interés medio se obtendrá de relacionar los dos componentes anteriores y reflejará el coste de utilización de la financiación ajena.

b) La magnitud obtenida en el apartado anterior será aplicada a la parte de inversión del inmovilizado una vez descontada la parte financiada con fondos ajenos específicos y con fondos propios, con el límite para esa diferencia del importe de los fondos ajenos no obtenidos específicamente para estas operaciones excluidas las deudas comerciales.

#### Séptima. Correcciones de valor del inmovilizado material

1. Amortización.—La amortización se identifica con la depreciación que normalmente sufren los bienes de inmovilizado por el funcionamiento, uso y disfrute de los mismos, debiéndose valorar, en su caso, la obsolescencia que pueda afectarlos. La dotación anual que se realiza, expresa la distribución del precio de adquisición o coste de producción durante la vida útil estimada del inmovilizado.

Para el cálculo de la cuantía anual de la amortización se debe proceder a determinar los siguientes conceptos:

a) Valor amortizable: Será el valor por el que estén contabilizados los activos inmovilizados depreciables, de acuerdo a las normas de valoración del Plan General de Contabilidad y las contenidas en esta Resolución.

b) Valor residual: El valor residual es aquel que se espera recuperar por la venta del inmovilizado una vez esté fuera de servicio, descontado en todo caso de los costes necesarios para realizar su venta.

Si dicho valor no es significativo en términos cuantitativos de acuerdo al principio de importancia relativa no debe considerarse a efectos de determinar la base de cálculo sobre la que se efectúa la amortización.

En caso de que el valor residual fuera negativo, se deberá proceder a dotar una provisión del subgrupo 14, «Provisión para riesgos y gastos», del Plan General de Contabilidad, con objeto de constituir un fondo que compense dicho valor en el momento en que el inmovilizado esté fuera de servicio.

c) Vida útil: Se entiende por vida útil el periodo durante el cual se espera razonablemente que el bien inmovilizado va a producir rendimientos normalmente.

Se trata de un periodo estimado y se debe prever en función de un criterio racional, teniendo en cuenta aquellos factores que pueden incidir a lo largo de la vida productiva del inmovilizado. Entre éstos se destacan:

Uso y desgaste físico esperado.

Obsolescencia.

Límites legales u otros que afecten a la utilización del activo.

Si se produjeran alteraciones no previstas en el momento en que se realizó la estimación de la vida útil de un activo, se procederá a modificar dicho periodo en función de las nuevas circunstancias aparecidas, ajustando las cuotas de amortización del ejercicio y de los siguientes.

En su caso, se imputará al resultado del ejercicio, como resultado extraordinario, el efecto significativo del cambio producido por error en la estimación de la amortización de los ejercicios anteriores. En ningún caso se realizará este ajuste cuando la modificación proceda de una alteración de las condiciones iniciales.

d) Métodos de amortización: Podrán utilizarse aquellos métodos de amortización que de acuerdo a un criterio técnico-económico distribuyan los costes de la amortización a lo largo de su vida útil, con independencia de consideraciones fiscales o de las condiciones de rentabilidad en que se desenvuelve la Empresa.

e) Momento de inicio del proceso de amortización: El inicio de la amortización comenzará a partir del momento en que el activo está en condiciones de funcionamiento, entendiéndose por ello, desde que el inmovilizado puede producir ingresos con regularidad, una vez concluidos los periodos de prueba, es decir cuando está disponible para su utilización. En caso de inmovilizados compuestos por partes susceptibles de ser utilizadas independientemente, comenzarán a amortizarse en momentos distintos cada una.

2. Pérdidas de carácter reversible en el inmovilizado: Cuando el valor de mercado de un inmovilizado sea inferior al valor neto contable y esta diferencia no se considere definitiva se procederá a dotar una provisión, siempre que su valor neto contable no pueda recuperarse mediante la generación de ingresos suficientes para cubrir todos los costes y gastos, incluida la amortización, que se producen como consecuencia de su utilización.

Si las causas que motivan la dotación desaparecen, se deberá anular el importe provisionado.

3. Pérdidas de carácter irreversible en el inmovilizado.—Si se produce una disminución de valor, de carácter irreversible en un inmovilizado, se procederá a corregir la valoración de ese bien, contabilizando la correspondiente pérdida mediante cuentas del sub-

grupo 67 del Plan General de Contabilidad, provocando una corrección del valor amortizable del respectivo bien.

Madrid, 30 de julio de 1991.—El Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ricardo Bolufer Nieto.

**1088** *RESOLUCION de 25 de septiembre de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se fijan criterios para la contabilización de los impuestos anticipados en relación con la provisión para pensiones y obligaciones similares.*

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

El artículo 38 del Código de Comercio establece la aplicación obligatoria del principio contable de devengo, de acuerdo con el cual «se imputarán al ejercicio al que las cuentas anuales se refieren los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro».

Por su parte, el artículo 189 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, incluye entre los gastos recogidos en el esquema de la cuenta de pérdidas y ganancias el gasto por Impuesto sobre Sociedades. A esta partida, como a cualquier otra, le es de aplicación el mencionado principio de devengo, por lo que a cada ejercicio deberá imputarse el gasto que afecte al mismo en función del resultado contable antes de impuestos y no la cuota líquida que deba abonarse a la Hacienda Pública por ese ejercicio, la cual habrá sido determinada de acuerdo con los criterios fiscales de imputación temporal de ingresos y gastos, criterios que en ocasiones difieren de los contables.

Así pues, el Plan General de Contabilidad establece en su norma de valoración decimosexta las reglas que rigen el cálculo del gasto por Impuesto sobre Sociedades devengado contablemente en cada ejercicio. De acuerdo con esta norma, en el caso de que en un ejercicio se originen «diferencias temporales» entre la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y el resultado contable antes de impuestos que den lugar a que la cuota del Impuesto sobre Sociedades a pagar en un ejercicio, incluidas retenciones y pagos a cuenta, sea superior al gasto devengado por dicho impuesto, la diferencia entre ambas magnitudes, en la medida en que tenga un interés cierto con respecto a la carga fiscal futura, se registrará contablemente como un impuesto anticipado.

Según esta misma norma, en el registro de los impuestos anticipados deberá aplicarse de forma estricta el principio de prudencia valorativa establecido en el artículo 38 del Código de Comercio, por lo que sólo se contabilizarán los impuestos anticipados «cuya realización futura esté razonablemente asegurada».

La discrepancia entre los criterios contables y fiscales de imputación temporal de ingresos y gastos da lugar, en ocasiones, a que el diferimiento en el computo fiscal de un gasto o la anticipación fiscal de los ingresos, en relación con su reconocimiento contable se produzca a muy largo plazo; por lo cual se genera, como consecuencia de esta discrepancia, un impuesto anticipado cuya realización futura sólo podrá producirse transcurrido un período muy prolongado. El proceso de evolución y adaptación casi constante en el que se encuentra la legislación tributaria, junto con la imposibilidad de predecir de forma razonable la evolución de la situación económica de la Empresa a muy largo plazo, hace que la realización futura de los impuestos anticipados no se encuentre razonablemente asegurada cuando la «diferencia temporal» entre los criterios contables y fiscales de imputación temporal de ingresos y gastos, que originaron los citados impuestos anticipados, vaya a revertir en un período excesivamente prolongado. Por tanto, en estos casos no resulta adecuada la contabilización de la totalidad de los impuestos anticipados para evitar que en el balance se recojan partidas de dudosa efectividad.

En el caso de que las Sociedades cubran las obligaciones legales o contractuales contraídas con el personal de la Empresa, con motivo de su jubilación o por otras atenciones de carácter social, a través de la dotación de fondos internos y tales dotaciones no sean consideradas como gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades, se originará una diferencia entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos. Si la deducción en la base imponible de dicho impuesto ha de producirse en ejercicios futuros cuando se paguen las pensiones con cargo a los mencionados fondos internos, tal diferencia tendrá el carácter de «diferencia temporal». En esta situación, los impuestos anticipados podrían recuperarse en un período muy prolongado, por lo que resulta conveniente establecer criterios acerca de la contabilización de dichos

impuestos anticipados que tengan en cuenta la especial cualificación de prudencia prevista en el Plan General de Contabilidad. En virtud de la disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, y con el objeto de desarrollar la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad para delimitar los supuestos de contabilización de impuestos anticipados en relación con la provisión para pensiones y obligaciones similares, consultado el Comité consultivo, este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas dicta la siguiente resolución:

Primero.—Sólo podrá lucir en el activo del balance los impuestos anticipados derivados de la dotación a la provisión para pensiones y obligaciones similares, hasta el importe correspondiente a los pagos por prestaciones que vayan a realizarse con cargo a dicha provisión en los diez años siguientes a la fecha de cierre del ejercicio y siempre que no existan dudas razonables de que en ese plazo se vayan a obtener beneficios suficientes para hacer efectivo el crédito.

Segundo.—No obstante, lo dispuesto en la norma anterior, podrán lucir impuestos anticipados derivados de la dotación a la provisión para pensiones y obligaciones similares por un importe superior al mencionado en dicha norma, siempre que los impuestos anticipados que correspondan a los pagos por prestaciones que vayan a realizarse con cargo a la mencionada provisión en un plazo superior a los diez años siguientes a la fecha de cierre del ejercicio queden cubiertos por impuestos diferidos, cuyo ejercicio de reversión sea igual al del pago de las prestaciones.

Madrid, 25 de septiembre de 1991.—El Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ricardo Bolufer Nieto.

**1089** *RESOLUCION de 13 de enero de 1992, del Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado, por la que se acuerda incrementar el fondo destinado a premios de primera categoría del concurso 4-2/92, de Lotería, a celebrar el día 25 de enero de 1992.*

De acuerdo con el apartado b), punto 3, de la norma 6 de las que regulan los concursos de pronósticos de la Lotería Primitiva, aprobadas por Resolución de este Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado de 1 de agosto de 1991 («Boletín Oficial del Estado» número 189, del 8), el fondo de 211.586.188 pesetas, correspondiente a premios de primera categoría del concurso 52/91, celebrado el día 26 de diciembre de 1991 próximo pasado, y en el que no hubo acertantes de dicha categoría, se acumulará al fondo para premios de primera categoría del sorteo 4-2/92, que se celebrará el día 25 de enero de 1992.

Madrid, 13 de enero de 1992.—El Director general, Gregorio Mániz Vindel.

**1090** *RESOLUCION de 14 de enero de 1992, de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, por la que se publican índices de referencia en el Mercado Hipotecario.*

En cumplimiento de lo establecido en la Resolución de esta Dirección General de 20 de junio de 1986, se dispone la publicación en el «Boletín Oficial del Estado» de los siguientes índices de referencia del Mercado Hipotecario, correspondiente al mes de diciembre de 1991:

- a) Tipo de interés medio de las cédulas hipotecarias emitidas en el semestre anterior: 10,64 por 100.
- b) Tipo de interés medio de la Deuda Pública con amortización por tres y seis años emitida en el semestre anterior: 11,58 por 100.
- c) Tipo de interés medio minorado en un punto porcentual de los tipos de interés más practicados en los créditos hipotecarios concedidos por las Entidades de la Asociación Hipotecaria Española durante el último trimestre natural anterior: 13 por 100.

Madrid, 14 de enero de 1992.—El Director general del Tesoro y Política Financiera, Manuel Conthe Gutiérrez.

**1091** *RESOLUCION de 17 de enero de 1992, del Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado, declarando nulo y sin valor un billete de la Lotería Nacional, correspondiente al sorteo número 5, de 18 de enero de 1992.*

No habiendo llegado a su destino el billete a continuación relacionado, correspondiente al sorteo número 5, de 18 de enero de 1992, en virtud de lo dispuesto en el artículo 10 de la vigente Instrucción General de Loterías, en su nueva redacción dada por el Real Decreto 1082/1985, de 11 de junio, se declara nulo y sin valor dicho billete.