

## CONSULTA 1 DE CONTABILIDAD BOICAC 122/2020

Sobre el adecuado tratamiento contable de las decisiones adoptadas por el Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, en relación con los costes a asumir por las empresas en los expedientes de reducción temporal de empleo. En concreto, se pregunta si las medidas aprobadas por el Gobierno tienen la naturaleza de subvención y, en su caso, qué conceptos pueden ser considerados como tal.

### Respuesta:

El artículo 22 del Real Decreto-ley 8/2020 (RDL), en su apartado primero, señala lo siguiente:

*"1. Las suspensiones de contrato y reducciones de jornada que tengan su causa directa en pérdidas de actividad como consecuencia del COVID-19, incluida la declaración del estado de alarma, que impliquen suspensión o cancelación de actividades, cierre temporal de locales de afluencia pública, restricciones en el transporte público y, en general, de la movilidad de las personas y/o las mercancías, falta de suministros que impidan gravemente continuar con el desarrollo ordinario de la actividad, o bien en situaciones urgentes y extraordinarias debidas al contagio de la plantilla o la adopción de medidas de aislamiento preventivo decretados por la autoridad sanitaria, que queden debidamente acreditados, tendrán la consideración de provenientes de una situación de fuerza mayor, con las consecuencias que se derivan del artículo 47 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre."*

Por su parte, la sección tercera del capítulo tercero del Estatuto de los Trabajadores comprende los artículos 45 a 48 y regula la suspensión del contrato. En concreto, el artículo 45 trata sobre las causas y efectos de la suspensión del contrato y señala en su apartado segundo:

*"2. La suspensión exonera de las obligaciones recíprocas de trabajar y remunerar el trabajo."*



Sobre la base de estos textos legales se extrae que la suspensión de contratos y las reducciones de jornada adoptadas como consecuencia del COVID-19 son de carácter excepcional y presentan particularidades, pero al mismo tiempo están basadas en mecanismos legales ya existentes, que conllevan una liberación de las obligaciones recíprocas entre la empresa y el trabajador.

Es decir, en los casos de suspensión del contrato debidos a expedientes de regulación temporales de empleo (ERTEs), la obligación de la empresa de seguir cotizando por los trabajadores subsiste. No obstante, a la vista de los efectos económicos provocados por el COVID-19, el Real Decreto-ley 8/2020 prevé como medida excepcional la exoneración de tal pago a la empresa, pese a que jurídicamente se producen los mismos efectos que si el pago se continuara realizando.

A estos efectos, el Marco Conceptual de la Contabilidad, contenido en el Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, se desarrolla sobre la base de que el fondo, económico y jurídico de las operaciones constituye la piedra angular que sustenta el tratamiento contable de todas las transacciones, de tal suerte que su contabilización responda y muestre la sustancia económica y no solo la forma jurídica utilizada para instrumentarlas. Asimismo, **el principio de devengo establece lo siguiente:**

*"Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos e ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro."*

En base a estos principios contables, se puede deducir que **el fondo económico de la exoneración de la obligación de pago por parte de la empresa es el de la percepción de una subvención**. Es decir, pese a que la entidad no va a realizar tales pagos durante el tiempo que duren las medidas excepcionales, los efectos que se desprenden de esta bonificación, desde un punto de vista económico, son equivalentes a su pago efectivo, quedando siempre condicionada al cumplimiento de los requisitos establecidos, como son el mantenimiento del contrato con los trabajadores por un periodo mínimo de 6 meses desde la reanudación de la actividad. En caso contrario, la empresa contraería una obligación de devolución de las citadas bonificaciones.

Por tanto, la entidad continuará devengando el gasto en función de su naturaleza, reconociendo en sus cuentas la percepción de una subvención.

A estos efectos, el tratamiento a seguir debería ser el publicado en la consulta 5 del BOICAC 94 sobre el reflejo contable de los desembolsos incurridos por cursos de formación de los trabajadores de una empresa que disfrutaran de una bonificación en las cotizaciones de la seguridad social. Según esta consulta, **las bonificaciones en las cotizaciones a la Seguridad Social se registrarán de acuerdo a lo indicado en la norma de registro y valoración (NRV) 18ª en materia de subvenciones, donaciones y legados recibidos del PGC**, o en su caso del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

No obstante, en la medida que dichas bonificaciones se hacen efectivas a través de una reducción en las cuotas a la Seguridad Social a cargo de la empresa, puede admitirse que dicho importe minore el gasto ocasionado por este concepto, siempre y cuando de acuerdo con el principio de importancia relativa la variación que ocasione este registro contable sea poco significativa.

En lo que respecta a los salarios del personal asumidos por el Estado, que igualmente deben ser reintegrados en caso de no cumplirse las condiciones, se trata de una situación distinta en la que, suspendido el contrato laboral, la empresa queda exonerada de la obligación de remunerar el trabajo. No obstante, para paliar los efectos negativos que esta circunstancia puede suponer para los trabajadores, el artículo 25 del RDL prevé ciertas medidas extraordinarias en materia de protección por desempleo.

En este caso las percepciones a recibir por parte de los trabajadores no tienen naturaleza indemnizatoria, sino que son prestaciones por desempleo desembolsadas directamente por el Estado.

El tratamiento contable sería el mismo para el caso de los salarios del personal asumidos por el estado en caso de reducciones temporales de jornada, de forma proporcional a la parte de la jornada que se deja de realizar por parte de los trabajadores.

Por último, cabe señalar que **las obligaciones que pudieran derivarse para la empresa del incumplimiento de las condiciones establecidas en la normativa** que regula las medidas excepcionales que se han analizado en la presente contestación, **deberán tratarse aplicando la norma de registro y valoración 15ª. Provisiones y contingencias**, incluida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

