

Consultas ICAC

BOICAC 122 Junio 2020

1. CONSULTA 1 CONTABILIDAD2

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.

2. CONSULTA 2 CONTABILIDAD5

SOBRE EL TRATAMIENTO CONTABLE DE LA CONTRIBUCIÓN ECONÓMICA QUE RECIBE UNA EMPRESA DEDICADA A LA DISTRIBUCIÓN, POR PARTE DE SU PROVEEDOR, PARA SUFRAGAR PARTE DE LOS GASTOS DE MARKETING Y PUBLICIDAD QUE SOPORTA.

3. CONSULTA 3 CONTABILIDAD6

SOBRE EL CÁLCULO DE LA CIFRA DE NEGOCIOS CUANDO SE RECIBEN SUBVENCIONES PÚBLICAS.

1. CONSULTA 1 CONTABILIDAD

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.

Situación planteada

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.”

A continuación, el citado artículo 47 dispone que:

“1. El empresario podrá suspender el contrato de trabajo por causas económicas, técnicas, organizativas o de producción, con arreglo a lo previsto en este artículo y al procedimiento que se determine reglamentariamente (...) inexistencia de la causa motivadora de la situación legal de desempleo.

2. La jornada de trabajo podrá reducirse por causas económicas, técnicas, organizativas o de producción con arreglo al procedimiento previsto en el apartado anterior. A estos efectos, se entenderá por reducción de jornada la disminución temporal de entre un diez y un setenta por ciento de la jornada de trabajo computada sobre la base de una jornada diaria, semanal, mensual o

anual. Durante el periodo de reducción de jornada no podrán realizarse horas extraordinarias salvo fuerza mayor.

3. Igualmente, el contrato de trabajo podrá ser suspendido por causa derivada de fuerza mayor con arreglo al procedimiento establecido en el artículo 51.7 y normas reglamentarias de desarrollo.

4. Durante las suspensiones de contratos o las reducciones de jornada se promoverá el desarrollo de acciones formativas vinculadas a la actividad profesional de los trabajadores afectados cuyo objeto sea aumentar su polivalencia o incrementar su empleabilidad.”

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.

Por su parte, la bonificación en el coste de la Seguridad Social a cargo de la empresa regulada en el art. 24 del RDL, se caracteriza, en primer lugar, porque dicha exoneración no tendrá efectos para la persona trabajadora, manteniéndose la consideración de dicho periodo como efectivamente cotizado a todos los efectos, sin que resulte de aplicación lo establecido en el artículo 20 de la Ley General de la Seguridad Social. Y, en segundo lugar, por el hecho de que esta medida estará sujeta al compromiso de la empresa de mantener el empleo durante el plazo de seis meses desde la fecha de reanudación de la actividad, según la disposición adicional sexta del Real Decreto-ley 8/2020.

Estas dos circunstancias implican que el hecho contable que produce el devengo del gasto en concepto de Seguridad Social a cargo de la empresa se sigue produciendo, puesto que de cara al trabajador se producen los mismos efectos jurídicos que si dicha aportación empresarial se hubiera seguido abonando y, asimismo, la empresa queda sujeta al cumplimiento de ciertos requisitos para el disfrute de dicha bonificación. 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, devengándose al mismo tiempo, y de la forma en la que venía haciéndose anteriormente, el gasto en concepto de Seguridad Social a cargo de la empresa. 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.

“1. En los supuestos en que la empresa decida la suspensión de contratos o la reducción temporal de la jornada de trabajo por las causas previstas en el artículo 47 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, con base en las circunstancias extraordinarias reguladas en este real decreto-ley, el Servicio Público de Empleo Estatal y, en su caso, el Instituto Social de la Marina, adoptarán las siguientes medidas:

a) El reconocimiento del derecho a la prestación contributiva por desempleo, regulada en el título III del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, a las

personas trabajadoras afectadas, aunque carezcan del período de ocupación cotizada mínimo necesario para ello.

b) No computar el tiempo en que se perciba la prestación por desempleo de nivel contributivo que traiga su causa inmediata de las citadas circunstancias extraordinarias, a los efectos de consumir los períodos máximos de percepción establecidos.”

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.

2. CONSULTA 2 CONTABILIDAD

SOBRE EL TRATAMIENTO CONTABLE DE LA CONTRIBUCIÓN ECONÓMICA QUE RECIBE UNA EMPRESA DEDICADA A LA DISTRIBUCIÓN, POR PARTE DE SU PROVEEDOR, PARA SUFRAGAR PARTE DE LOS GASTOS DE MARKETING Y PUBLICIDAD QUE SOPORTA.

Respuesta:

La empresa distribuidora está introduciendo en España una marca extranjera, lo que supone una inversión significativa en marketing y publicidad. Por ello, el fabricante colabora de forma periódica con dichos gastos, emitiendo una nota de adeudo. La consulta versa sobre el registro contable en el distribuidor de la aportación recibida del fabricante, en concreto, si debe considerarse un rappel o un ingreso excepcional.

Como paso previo a la calificación de los hechos descritos en los antecedentes, habrá que analizar el fondo económico de la operación, tal y como exige el artículo 34.2 del Código de Comercio y, en su desarrollo, el Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) recogido en la primera parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, con objeto de verificar si las contribuciones que realiza el proveedor (fabricante) suponen una reducción en el precio de la transacción, es decir un descuento comercial o rappel, o bien se trata de la contraprestación por un servicio distinto que el proveedor recibe de su cliente.

En concreto, si el distribuidor actúa por cuenta propia y la participación en los gastos de publicidad obedece a un contrato de promoción, se debería concluir que el proveedor está prestando un servicio distinto a su cliente, en cuyo caso las cantidades recibidas se registrarán como un ingreso dentro del margen de explotación, en la partida “Otros ingresos de explotación”, pudiendo utilizar a estos efectos la cuenta 759. Ingresos por servicios diversos.

No obstante, se recuerda el carácter no vinculante de los aspectos relativos a numeración y denominación de las cuentas incluidas en la cuarta parte del PGC, o, en su caso, del PGC de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC de PYMES), aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

3. CONSULTA 3 CONTABILIDAD

SOBRE EL CÁLCULO DE LA CIFRA DE NEGOCIOS CUANDO SE RECIBEN SUBVENCIONES PÚBLICAS.

Respuesta:

La actividad principal de la sociedad consultante está ligada al desarrollo de productos con financiación compartida entre recursos propios y otros procedentes de ayudas/subvenciones públicas para los distintos programas de I+D. Se pregunta si para determinar la cifra de negocio habría que considerar únicamente las ventas y prestación de servicios de carácter mercantil que se recogen en el subgrupo 70 o si también habría que incluir el importe neto de las ayudas recibidas y los trabajos propios realizados para la empresa, ya que la sociedad considera estos conceptos como “ordinarios” en las anualidades en que se están realizando las primeras fases de emprendimiento.

El Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, define la cifra anual de negocios en la norma 11ª de elaboración de las cuentas anuales, indicando:

“11ª Cifra anual de negocios

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 u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, el importe de cualquier descuento (bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas) y el del impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con las mismas, que deban ser objeto de repercusión.”

Respecto a los componentes de la cifra de negocio, en la norma segunda de 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, se establece:

“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.

(...)

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 si 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.

(...)."

Por tanto, las subvenciones no integran el importe de la cifra anual de negocios, salvo cuando la subvención se otorga en función de unidades de producto vendidas y forma parte del precio de venta de los bienes y servicios.

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de la AEDAF.