



NOVIEMBRE 2020

atINFORMA

Paseo de Ronda, 26 1º | 15011 A CORUÑA | T 981 145 333 - Serafín Avendaño, 18 Of. 3 | 36201 VIGO | T 986 119 454

Posibles implicaciones de la COVID-19 en las cuentas anuales de 2020 (y II)

Renegociación de arrendamientos-

Cualquier renegociación en el arrendamiento conlleva que el nuevo coste anual deba ser distribuido entre los meses pendientes hasta finalizar el contrato, no teniendo por qué coincidir el pago con el devengo del gasto.

- Debido al cierre temporal de negocios como consecuencia de la aplicación del estado de alarma (Real Decreto-ley 11/2020), muchas empresas se han visto obligadas a la renegociación de sus contratos de arrendamiento, que incluyen, en muchos casos, la moratoria de las cuotas de arrendamiento.
- En primer lugar, hemos de tener en cuenta la consulta nº 11 publicada en el BOICAC nº 96/2013, en la que se pone de manifiesto que *“Cuando un contrato de arrendamiento operativo incluye incentivos, (...), el gasto por arrendamiento debe contabilizarse a medida que se reciban los beneficios económicos del activo arrendado, al margen de cuando se produzca la corriente financiera.”*
- Por tanto, de ser convenida una moratoria, rebaja en la renta u otra condición especial de pago, el nuevo coste anual del arrendamiento deberá ser distribuido entre los meses pendientes hasta la finalización del contrato, habiendo por lo tanto un devengo contable, de igual forma en estos meses, por la parte proporcional, aunque no se produzca el pago. Esta situación tendrá idéntico tratamiento contable tanto en el arrendatario como en el arrendador.
- No obstante, en el caso de que entre las cláusulas del contrato de arrendamiento existiera alguna referente a cambios motivados por catástrofes, cambios legales, crisis económicas u otros motivos legales, que pudiera dar cabida a las modificaciones que se producen como consecuencia de la crisis del COVID-19, o bien se formaliza uno nuevo en el que se recojan las nuevas circunstancias, en ese caso no se consideraría un cambio en las condiciones del contrato, ya que estas se contemplaban y se prevenían en el mismo. En consecuencia, estas reducciones deben considerarse exclusivamente sobre los pagos que vencían en 2020. Si las reducciones de los pagos se extienden más allá del 2020, la concesión se entenderá que no se deriva exclusivamente de la COVID-19.



NOVIEMBRE 2020

atINFORMA

Paseo de Ronda, 26 1º | 15011 A CORUÑA | T 981 145 333 - Serafín Avendaño, 18 Of. 3 | 36201 VIGO | T 986 119 454

Expedientes de Regulación Temporal de Empleo-

La exoneración del gasto asociado a las cuotas de Seguridad Social debe ser considerada como una subvención de explotación afectando al ejercicio en el que se devenga el gasto exonerado.

- El Expediente de Regulación Temporal de Empleo (en adelante ERTE), viene regulado por el artículo 47 del Estatuto de los trabajadores, que lo define como la *“Suspensión del contrato o reducción de jornada por causas económicas, técnicas, organizativas o de producción o derivadas de fuerza mayor”*. 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 su artículo 22 se establece que en los expedientes de suspensión de contratos y reducción de jornada autorizados en base a fuerza mayor temporal vinculada al COVID-19 definida en el artículo 22, la Tesorería General de la Seguridad Social exonerará a la empresa del abono de la aportación empresarial, condicionada al mantenimiento del empleo posteriormente durante un plazo de seis meses desde la reanudación de la actividad empresarial.
- El tratamiento preferente que da el ICAC, según la consulta publicada ante estas bonificaciones, es el registro como una subvención que deberá registrarse como un ingreso. En el BOICAC nº 122 se publica una consulta al respecto titulada *“Costes a asumir por las empresas en los ERTEs consecuencia del COVID 19. Real Decreto Ley 8/2020 de 17 de marzo. NRV 18º”*. En la misma se concluye que 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.
- En conclusión, la exoneración debe ser considerada como una subvención de explotación afectando al ejercicio de devengo del gasto exonerado, pudiendo utilizar para ello una subcuenta del grupo 74 con la denominación *“Bonificaciones de la Seguridad Social por ERTEs”*.
- Para el registro de esta subvención hay que atender al principio de importancia relativa, tal y como menciona el ICAC en la consulta publicada: *“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”*.
- Por último, cabe señalar que las obligaciones que pudieran derivarse para la Sociedad del incumplimiento de las condiciones de mantenimiento de empleo deberán dar lugar al registro de la oportuna provisión, aplicando para ello la NRV 15ª. Provisiones y contingencias.



NOVIEMBRE 2020

atINFORMA

Paseo de Ronda, 26 1º | 15011 A CORUÑA | T 981 145 333 - Serafín Avendaño, 18 Of. 3 | 36201 VIGO | T 986 119 454

Concesión de préstamos ICO-

Cuando los costes de la financiación concedida son asumidos por las entidades financieras, deben considerarse como una ayuda, existiendo, por tanto, una subvención.

- El Real Decreto-ley 8/2020 de 17 de marzo en su artículo 29 aprobó una Línea de Avales del Estado de hasta 100.000 millones de euros, del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital, para facilitar el mantenimiento de empleo y paliar los efectos económicos de la crisis sanitaria. Los avales se otorgarían a la financiación concedida, por las entidades financieras para facilitar acceso al crédito y liquidez a empresas y autónomos para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19.
- No supondrán coste para los prestatarios y están sujetas a la normativa de ayudas del Estado de la Unión Europea. Por tanto, los costes financieros, incluidos los del propio aval, serán asumidos, bien por las propias entidades de crédito o bien por el propio ICO, de tal modo que supondrá un efecto beneficioso para los prestatarios.
- Cuando los costes financieros sean asumidos directamente por las entidades financieras o por el ICO, deben considerarse como una ayuda a la financiación. Siguiendo el criterio expuesto por el ICAC respecto a la subvención de los tipos de interés (Consulta nº 1 BOICAC 81), entendemos que el coste financiero debe ser considerado, a los efectos de la valoración del pasivo financiero, ajustando de esta forma su valor razonable, y haciendo aparecer la oportuna subvención de capital en el patrimonio neto. Por el contrario, si los costes del aval son repercutidos al prestatario, no se estaría generando subvención alguna, ya que no supondría beneficio alguno para el mismo. En estos casos, el ICAC y también la NRV 9ª del PGC, indican que el pasivo por el préstamo se registre a su valor razonable.
- La diferencia surgida, entre el importe del préstamo recibido y el valor razonable del mismo a un tipo de interés de mercado, se tratará como una subvención de capital, que se irá registrando en la cuenta de resultados de los años siguientes. Este reconocimiento en la cuenta de resultados futuros se realizará como ingreso financiero, dado que lo que se pretende es ayudar a la financiación, mediante la reducción del tipo de interés aplicado.



NOVIEMBRE 2020

atINFORMA

Paseo de Ronda, 26 1º | 15011 A CORUÑA | T 981 145 333 - Serafín Avendaño, 18 Of. 3 | 36201 VIGO | T 986 119 454

Pasivos financieros-

Se pueden dar situaciones de renegociación de deuda e incumplimiento de las cláusulas contractuales.

- Derivado de la situación excepcional provocada por la crisis sanitaria, la paralización de la actividad y la disminución de la demanda, algunas empresas van a verse obligadas a renegociar las deudas, ante la imposibilidad de poder hacer frente a las mismas. En estos casos, para su registro contable hay que tener en cuenta las condiciones de la deuda originaria y las de la nueva.
- Siempre que la nueva deuda tenga condiciones sustancialmente diferentes a la originaria, se registrará la baja del pasivo financiero inicial y se reconocerá el nuevo que surja. La diferencia entre el valor en libros del pasivo financiero que se haya dado de baja y la contraprestación pagada, se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que tenga lugar.
- Se considerarán que las condiciones de los contratos se considerarán sustancialmente diferentes cuando el valor actual de los flujos de efectivo del nuevo pasivo financiero sea diferente, al menos en un diez por ciento del valor actual de los flujos de efectivo remanentes del pasivo financiero originario, actualizados ambos al tipo de interés efectivo de éste.
- Por otra parte, la situación actual de las empresas también puede provocar un incumplimiento de las ratios de solvencia o contractuales, establecidos en determinados préstamos. Esto implicarían que, en la medida en que sea probable que no se vaya a cumplir con las mismas, por las condiciones sobrevenidas de la COVID-19, el pasivo se debe clasificar como corriente al cierre del ejercicio o incluso que se active el reconocimiento de intereses de demora.
- Asimismo, si existen pasivos por contraprestación contingente de combinaciones de negocios u opciones de venta a socios externos, se deberán revisar los cálculos del valor razonable de los pasivos de acuerdo con la evolución de los negocios.



NOVIEMBRE 2020

atINFORMA

Paseo de Ronda, 26 1º | 15011 A CORUÑA | T 981 145 333 - Serafín Avendaño, 18 Of. 3 | 36201 VIGO | T 986 119 454

Otros aspectos contables-

Otros puntos de atención son los activos por impuestos diferido, la naturaleza excepcional de los gastos derivados del coronavirus, así como los gastos por diferencias de cambio debido a la volatilidad en el mercado de divisas.

- **Activos por impuesto diferido:** Las entidades van a tener que revisar necesariamente las proyecciones de recuperación de los activos por impuesto diferido. Con relación a las pérdidas del ejercicio corriente, podría considerarse que se trata de un hecho aislado y excepcional, sin perjuicio de que debe existir evidencia convincente para recuperar las bases imponibles negativas.
- **Presentación de la cuenta de resultados:** Debido a la situación excepcional derivada del coronavirus, los gastos e ingresos motivados por esta situación deberían considerarse de índole excepcional, por lo que se deberán presentar o desglosar separadamente en la cuenta de resultados y en la memoria.
- **Moneda extranjera:** Como consecuencia de la volatilidad en el mercado de divisas, y los efectos de la caída en la cotización de monedas en los activos y pasivos monetarios de la entidad, pueden surgir gastos e ingresos por diferencias de cambio que pudieran ser significativos.
- **Subvenciones:** Se deben analizar las medidas económicas adoptadas por el Gobierno con el objeto de evaluar si deben ser reconocidas como subvenciones y/o se deben aportar los correspondientes desgloses. Las ayudas del Gobierno que estén condicionadas al cumplimiento de determinados requisitos y que son reintegrables en caso de incumplimiento de éstas, no deberían reconocerse como subvenciones.
- **Distribución de dividendos:** Como consecuencia de las pérdidas previstas para el ejercicio 2020, algunas sociedades pueden llevar a cabo una cancelación de la distribución de los dividendos, con la correspondiente disminución de ingresos para algunas entidades.
- **Situación de disolución:** La Ley 3/2020, de 18 de septiembre, mantiene la suspensión de no tomar en consideración las pérdidas del ejercicio 2020 a los efectos de la causa de disolución en idénticos términos que su predecesor (derogado artículo 18 Real Decreto-ley 16/2020 de 28 de abril).



NOVIEMBRE 2020

atINFORMA

Paseo de Ronda, 26 1º | 15011 A CORUÑA | T 981 145 333 - Serafín Avendaño, 18 Of. 3 | 36201 VIGO | T 986 119 454

Impacto en el Impuesto de sociedades de las principales situaciones-

Por último, analizamos la implicación tributaria de las principales situaciones consecuencia de la crisis sanitaria de la COVID-19 descritas en apartados anteriores.

- **Reducción del Importe Neto de la Cifra de Negocios:** La reducción del INCN puede tener impacto, además de en la obligación de auditarse, en la aplicación de incentivos fiscales de ERD, consideración de gran empresa a efectos de IVA y Sistema Inmediato de Información.
- **Deterioro del Inmovilizado:** El deterioro de inmovilizado motivado por una pérdida de su valor o por un cambio en el patrón consumo no se considera deducible.
- **Deterioro del Fondo de comercio:** El deterioro del fondo de comercio tampoco se considera deducible a los efectos del Impuesto sobre Sociedades (IS).
- **Deterioro de los activos disponibles para la venta:** Las pérdidas por deterioro de este tipo de activos no se consideran deducibles cuando el porcentaje en los fondos propios de la entidad participada sea inferior al 5% o el valor de adquisición sea inferior a 20 millones.
- **Deterioro de existencias:** El deterioro de existencias motivado por una reducción de ventas o caída del valor neto razonables sí se considera fiscalmente deducible.
- **Arrendamientos:** Cualquier gasto o ingreso adicional supondrá una reducción o aumento de la base imponible del IS, sin generarse una diferencia temporaria.
- **ERTEs / EREs:** Los gastos o menores gastos derivados de las bonificaciones en la Seguridad Social, se integrarán en la base imponible del IS.
- **Préstamos ICO:** Los gastos o menores gastos asociados, se integrarán en la base imponible del IS.



NOVIEMBRE 2020

atINFORMA

Paseo de Ronda, 26 1º | 15011 A CORUÑA | T 981 145 333 - Serafín Avendaño, 18 Of. 3 | 36201 VIGO | T 986 119 454

- **Deterioro de créditos comerciales:** El deterioro de créditos comerciales por incobrabilidad serán deducibles si cumplen con los requisitos del artículo 13 LIS*.
- **Provisiones:** Cualquier provisión motivada por indemnizaciones, reestructuraciones, contratos onerosos comerciales, etc. no se consideran deducibles hasta ser efectivos en el ejercicio siguiente (artículo 14 LIS).
- **Cambios en el Valor razonable:** En operaciones intragrupo se toma como referencia el valor de mercado que puede verse afectado, comparabilidad que puede verse afectado por los cambios que puedan afectar al valor razonable.
- **Donativos:** Un donativo aportado a entidades sin fines lucrativos son deducibles, minorado en un 35% y con el límite del 10% de la base imponible.
- **Activos por impuesto diferido:** Los activos por impuesto diferido, incluidos los créditos fiscales activos asociados a bases imponibles negativas, carecen de efectos fiscales *per se*.

* LIS = Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.