

# **Costes a asumir por las empresas en los ERTE consecuencia de la COVID-19 (Real Decreto-Ley 8/2020, de 17 de marzo) (NRV 18.<sup>a</sup>)**

Análisis de la consulta 1 del BOICAC 122, de junio de 2020

**Elena Robledo Acinas**

*Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado*

## **Extracto**

Aplicación práctica sobre el tratamiento contable aplicable a los costes a asumir por las empresas en los ERTE consecuencia de la COVID-19.

## **Consulta 1**

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 regulación temporal de empleo (ERTE). 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](#), 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 que «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 de la 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 artículo 24 del real decreto-ley 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 ERTE, la obligación de la empresa de seguir cotizando por los trabajadores subsiste. No obstante, a la vista de los efectos económicos provocados por la 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.

Con base en 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 seis 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 \(NFC048008\)](#) 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) 18.<sup>a</sup> 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 en 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 real decreto-ley 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 periodo 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 periodos 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 NRV 15.<sup>a</sup>, «Provisiones y contingencias», incluida en la segunda parte del PGC, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

### Ejemplo

La empresa Corona, SA, que se dedica a la hostelería, contaba en el año 2019 con 15 trabajadores a tiempo completo, siendo 3.000.000 de euros y 300.000 euros los importes mensuales de la nómina y de la cuota patronal, respectivamente. A los trabajadores se les practica una retención por IRPF del 18 % y además se les descuenta un 10 % de Seguridad Social.

En el año 2020, como consecuencia de la pandemia, la empresa se ha visto obligada a la suspensión del contrato a 8 de sus trabajadores, manteniendo a los otros 7 pero con una jornada reducida al 50 %.

Además, ha debido realizar compras de mamparas para separación de mesas, con un coste de 35.000 euros, y otros 28.000 euros para equipos de protección individual (geles, mascarillas, guantes).

*Se pide:*

- a) Contabilizar la nómina mensual y los gastos asociados, considerando un reparto de costes proporcional a la reducción de jornada.
- b) La empresa tiene expectativas de cerrar el negocio en el mes de diciembre.

### Solución

Para los 8 trabajadores con contrato suspendido, la empresa queda exonerada de la obligación de remunerar el trabajo, por lo que no procede el registro del gasto.

En cambio, para los 7 trabajadores con jornada reducida, procede el devengo del gasto en proporción a la jornada que trabajan:

- Nómina mensual = 3.000.000.
- Número de trabajadores = 15.

- Nómina individual =  $3.000.000/15 = 200.000$  euros.
- Nómina individual con jornada reducida =  $200.000 \times 50\% \times 7 = 700.000$ .
- Retención IRPF =  $18\% \times 700.000$ .
- Descuento Seguridad Social =  $10\% \times 700.000$ .

En cuanto a la cuota patronal de la empresa, según se indica en la consulta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas:

[...] el hecho contable que produce el devengo del gasto en concepto de Seguridad Social a cargo de la empresa se sigue produciendo... 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... Por tanto, la entidad continuará devengando el gasto en función de su naturaleza, reconociendo en sus cuentas la percepción de una subvención.

- Coste individual =  $300.000/15 = 20.000$  euros/trabajador.
- Total coste mensual =  $(20.000 \times 8) + (20.000 \times 7 \times 0,5) = 230.000$ .

#### Asientos contables

Nómina del mes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	700.000	
642	Seguridad Social a cargo de la empresa	230.000	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		126.000
476	Organismos de la Seguridad Social, acreedores		300.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		504.000

Reconocimiento de la subvención por la cuota patronal de los trabajadores con contrato suspendido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
471	Organismos de la Seguridad Social, deudores	160.000	
740	Subvenciones, donaciones y legados a la explotación		160.000

Compensación del gasto devengado con la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
476	Organismos de la Seguridad Social, acreedores	160.000	
471	Organismos de la Seguridad Social, deudores		160.000

Pago a la Seguridad Social:

Código	Cuenta	Debe	Haber
476	Organismos de la Seguridad Social, acreedores	140.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		140.000

Compra de las mamparas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
216	Mobiliario	35.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		35.000

Compra de los equipos de protección (inventariables):

Código	Cuenta	Debe	Haber
602	Compras de otros aprovisionamientos	28.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		28.000

Por último, si la empresa tiene la expectativa de cerrar el negocio, supondría un incumplimiento de las condiciones que obliga a la empresa al reintegro de los salarios del personal asumidos por el estado, de las bonificaciones a la Seguridad Social y de las posibles sanciones que pudiera haber.

De ser este el caso, el asiento contable a realizar sería el siguiente por los importes mencionados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
678	Gastos excepcionales		
142	Provisión para otras responsabilidades		