

# Posible incidencia de los efectos provocados por el COVID-19 en las cuentas anuales y en el Impuesto sobre Sociedades

## Área Fiscal Gómez-Acebo & Pombo

---

*El pasado 14 de marzo el Gobierno declaró el estado de alarma, incorporando diversas medidas extraordinarias que tienen efectos inmediatos en la actividad de las empresas y en la economía en general, pudiendo repercutir en el resultado contable de las empresas y en consecuencia en el Impuesto sobre Sociedades y, por tanto, en el primer pago fraccionado del Impuesto, cuyo plazo de presentación vence el próximo 20 de abril.*

Las medidas recientemente aprobadas para contener la expansión del riesgo de contagio y la crisis sanitaria provocada por el COVID-19, —particularmente las adoptadas a través del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo y del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo— hacen que las empresas deban tener en cuenta los posibles efectos de esta situación en las cuentas anuales elaboradas de acuerdo con lo estipulado en el Plan General de Contabilidad.<sup>1</sup> En relación con el ejercicio 2019, en el caso de las empresas con ejercicio social coincidente con el año natural, aunque no puede descartarse totalmente la procedencia de ajustes contables, por lo general los efectos contables se limitarán a informar en la Memoria de los hechos posteriores acaecidos con posterioridad al cierre del mismo derivados de esta crisis sanitaria y las medidas aplicadas en respuesta a la misma.

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

---

<sup>1</sup> No se considera a los efectos de esta Nota, por tanto, la normativa contable aplicable a los grupos cotizados, que aplican los Reglamentos de la Unión Europea que adoptan la normativa internacional de información financiera emitida por el IASB.

Será en el ejercicio 2020 cuando las empresas puedan ver afectadas sus magnitudes contables, sin perjuicio de proporcionar la correspondiente información en la Memoria para complementar los estados financieros. Del mismo modo, y teniendo en cuenta que la base imponible del Impuesto sobre Sociedades tiene como punto de partida el resultado contable, es indudable que el ejercicio 2020 puede verse afectado para muchas empresas. De hecho, los primeros efectos de tal situación pueden ponerse de manifiesto a través del primer pago fraccionado del impuesto, cuyo plazo de presentación —que hasta el momento no se ha suspendido— vence el próximo 20 de abril (modelos 202/222, según nos encontremos en régimen individual de tributación o en el régimen de consolidación fiscal).

Es por ello que, a continuación, se destacan algunos de los principales efectos que, derivados de la presente crisis, pueden impactar en el resultado contable de las empresas y, en consecuencia, afectar a la base imponible del impuesto y, por consiguiente, a sus pagos fraccionados. Queremos enfatizar que, incluso en aquellos supuestos en los que, bajo la normativa contable aplicable, se debieran contabilizar ciertos gastos que no resultarían fiscalmente deducibles (determinadas provisiones o deterioros, por ejemplo), es posible que las empresas puedan ver reducido su pago fraccionado, en caso de que les sea de aplicación el mínimo a ingresar en función del resultado contable del periodo (empresas con importantes bases imponibles negativas pendientes de compensar, o ajustes fiscales negativos relevantes a aplicar a la base imponible, por ejemplo).

A continuación, se realiza un breve análisis algunos de los aspectos que podrían ser considerados:

#### **-Ingresos / Importe neto de la cifra de negocios («INCN»)**

La crisis sanitaria ha provocado un impacto inmediato en determinados sectores que han visto reducida o paralizada su actividad, con efectos directos en sus ingresos y, por tanto, en la cifra de negocio, afectando negativamente a la cuenta de resultados del ejercicio 2020, o del periodo transcurrido hasta 31 de marzo, si nos referimos al primer pago a cuenta.

En este ámbito se podrían considerar, entre otros, los siguientes aspectos:

- Posible aumento en las devoluciones de ventas, descuentos o similares,
- Cláusulas contractuales vinculadas a retrasos en la entrega del producto por parte de proveedores o incluso la cancelación del contrato, por ejemplo, en relación con posibles indemnizaciones (debiendo en todo caso verificarse la certeza en la percepción de la indemnización para registrar, en su caso, el ingreso correspondiente, el cual tendría efectos fiscales).

Desde una perspectiva específica del Impuesto sobre Sociedades, debe considerarse:

- Ciertos incentivos y/o limitaciones del impuesto dependen del INCN de la empresa (consideración de empresa de reducida dimensión, límites en la compensación de bases imponibles negativas, gastos deducibles por atenciones a clientes y proveedores, modalidad de pago fraccionado e importe mínimo, etc.), por lo que será necesario revisar su aplicación, tanto en las empresas que hayan disminuido sus ventas como en

aquellas que pudieran haber visto incrementada su actividad (centros sanitarios privados, fábricas de productos sanitarios, etc.). No obstante, se advierte que, en relación al próximo pago fraccionado, esta posible variación del INCN habida en el primer trimestre de 2020 únicamente podría llevar a alterar, de entre los efectos identificados, la cifra de gastos deducibles por atenciones a clientes y proveedores, puesto que para el resto de incentivos/limitaciones nombrados aplicaría la cifra del INCN habido en el ejercicio anterior (2019).

- Debe tenerse presente que una disminución del INCN, y, por ende, del beneficio operativo de la empresa, puede conllevar a su vez efectos directos en determinadas restricciones fiscales como:
  - o la limitación de la deducibilidad de los gastos financieros (la regla general establece que los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30% del beneficio operativo —asimilable al «EBITDA»— del ejercicio).

➤ **Renegociación de contratos. Especial referencia a arrendamientos.**

Los efectos económicos de las posibles renegociaciones de contratos que se formalicen, parece que deberían tener efectos contables y, por tanto, también en sede del Impuesto sobre Sociedades. Es decir, fruto de lo anterior puede producirse una reducción de las cuotas de arrendamiento, lo que puede tener impacto en la cuenta de resultados en la medida que ello sintonice con la circunstancia excepcional que la presente crisis provoca, de forma que la novación contractual no responda a un mero incentivo concedido por una de las partes.

➤ **Subvenciones y Ayudas**

En relación con las ayudas que puedan percibir las empresas —de terceros o de la Administración— como consecuencia de la situación actual será conveniente analizar si una ayuda recibida de terceros distintos de los socios o propietarios tiene la consideración de donación (Norma de Registro y Valoración 18ª Subvenciones, donaciones y legados recibidos), debiendo ésta, en su caso, imputarse a resultados (por ejemplo, los menores tipos de interés en créditos avalados por el Estado).

En el Impuesto sobre Sociedades, se sigue el criterio contable establecido para las subvenciones, si bien cuando se trata de ayudas de terceros, su imputación a la base imponible se realizará en el ejercicio en que se conceda.

➤ **Amortizaciones**

Derivado del periodo de inactividad o subactividad provocado por el COVID-19 en determinados sectores (inmobiliario, hostelería, etc.) podría haber variado el patrón de consumo de los activos durante ese periodo o, en su caso, como luego se indica, podría manifestarse un indicio de deterioro de su valor.

Por el contrario, en determinados sectores se habría puesto en evidencia un mayor ritmo de amortización de sus activos no corrientes amortizables (hospitales privados, fabricantes de

productos sanitarios, etc.), por ejemplo, por el uso del inmovilizado material en varios turnos de trabajo. Estos hechos deberían valorarse, por si pudieran afectar a la amortización a contabilizar.

A efectos del Impuesto sobre Sociedades, se debería verificar si se cumplen, en su caso, los requisitos establecidos en su normativa para la deducibilidad de este posible incremento de las amortizaciones (tablas fiscales, si se optara por este método), o, para el caso contrario en el que se hubiera producido una disminución de las amortizaciones, el hecho de que se hayan podido registrar contablemente amortizaciones por debajo de las mínimas contempladas en las citadas tablas fiscales.

#### ➤ **Deterioros del inmovilizado**

El riesgo derivado del COVID-19 puede afectar a la configuración de los flujos futuros o a la tasa de descuento a emplear para identificar el valor en uso o recuperable de un activo. Es por ello que se hace necesario, en su caso, analizar la existencia de deterioros en activos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio. A estos efectos, en relación con estos y otros activos que se exponen en posteriores apartados (financieros, existencias etc.), resulta imprescindible evaluar los impactos de la caída en los niveles de actividad, solvencia o de los valores de mercado, para poder concluir acerca de su valoración y deterioro de valor.

Fiscalmente, los deterioros en activos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio, no resultan deducibles ex artículo 13.2 de la Ley del impuesto, pero sí podrían tener efectos en el importe del pago fraccionado mínimo, al afectar al resultado del periodo.

#### ➤ **Deterioro de existencias**

Solo en el caso en que el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, cabría la contabilización de un deterioro por este tipo de activos. Es por ello que, a priori, un deterioro de existencias no podría venir motivado por un mero descenso del volumen de ventas de una empresa o por un aumento de la rotación del stock, cuando estos hechos no vayan acompañados del correspondiente descenso del valor neto realizable de dichas existencias.

Fiscalmente, los deterioros de existencias serán deducibles si cumplen con la norma contable.

#### ➤ **Morosidad**

Como consecuencia de esta crisis habrá que analizar en detalle el estado de los créditos (comerciales o de operaciones financieras) que posea la empresa.

Con carácter general (para el sector de entidades de crédito existen normas específicas que se basan en el modelo de pérdida esperada), procederá un deterioro por la diferencia entre el valor en libros de un crédito y el valor actual de los flujos de efectivo futuros que se estima va a generar (los cuales pueden venir influenciados por la insolvencia del deudor, pero en los que también se deberá considerar la posible ejecución de las garantías reales que pudiera tener el crédito).

Fiscalmente, serán deducibles si se cumplen los requisitos del artículo 13.1 de la Ley del impuesto (transcurso de seis meses desde el vencimiento de la obligación, deudor declarado en situación de concurso, etc.).

#### ➤ **Variaciones en el valor razonable de activos y pasivos financieros**

El efecto de las modificaciones en los valores razonables sobre los activos y pasivos financieros también deberá tomarse en consideración, especialmente en aquellos cuyas variaciones de valor razonable tengan impacto directo en la cuenta de resultados (instrumentos derivados y cartera de negociación y otros activos a valor razonable en la cuenta de resultados), que, como regla general, tienen un impacto directo en la base imponible del Impuesto (artículo 17.1 de la Ley del impuesto).

En relación con los instrumentos de patrimonio, téngase en cuenta que:

- Las posibles modificaciones del Plan General de Contabilidad, que preveían ser incorporadas en 2020, aún no han sido aprobadas, por lo que siguen siendo de aplicación los criterios relativos a la cartera de activos financieros disponibles para la venta. A estos efectos, habría que evaluar si se han producido pérdidas significativas o prolongadas en estos instrumentos de patrimonio que impliquen su reconocimiento en el resultado del ejercicio como deterioro.
- Para el caso de participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, si bien las normas de valoración del PGC permiten establecer como valor recuperable el valor del patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas, si existiera evidencia de que el importe recuperable de las inversiones ha descendido por debajo de su valor citado, éste se podría emplear.

No obstante, los citados deterioros de estas participaciones no serán partidas deducibles, atendiendo a las limitaciones establecidas en la Ley del Impuesto.

#### ➤ **Provisiones**

Se trata de pasivos de importe o fecha de cancelación indeterminada ligados a obligaciones legales, contractuales, implícitas o tácitas. No cabe pues, bajo la normativa contable, registrar pérdidas futuras, por lo que solo cabe el registro de una provisión por situaciones derivadas de hechos pasados. Por tanto, no es posible contabilizar, por ejemplo, provisiones por una estimación de la bajada de las ventas ni motivos similares, ya que no se trataría de pasivos.

Adicionalmente se debe precisar que si, registrada una provisión, se espera recibir una compensación por un tercero (seguro), se deberá recoger paralelamente el derecho de cobro producido por el citado ingreso a percibir, siempre que no existan dudas de que dicho reembolso será percibido. Sólo cuando exista un vínculo legal o contractual por el que se haya exteriorizado el riesgo, y en virtud del cual la empresa no esté obligada a responder, debería descartarse la contabilización de la provisión.

En el contexto de la crisis actual, convendría tener presente las siguientes provisiones:

- **Provisiones por responsabilidades:** indemnizaciones, gastos a satisfacer por litigios en curso y otras obligaciones contractuales que se hayan podido originar con motivo de la presente crisis y que probablemente vayan a suponer un desembolso para la empresa (incumplimiento de contratos por parte de la propia empresa; casos de figurar como garante de un tercero, en caso de incumplimiento real o posible por parte de la parte garantizada, etc.).

Fiscalmente serán deducibles las provisiones por obligaciones legales o contractuales, pero no las implícitas o tácitas; no obstante se integrarán en la base imponible del ejercicio en el que se apliquen o se destine el gasto a su finalidad<sup>2</sup>.

- **Provisión para reestructuraciones.** Deben corresponder a un programa de actuación planificado que produzca un cambio significativo en el alcance de la actividad de la empresa o en la gestión de la actividad, sin que se trate de gastos asociados a las actividades que continúan en la empresa. Por ejemplo, las relacionadas con el personal solo generarían una provisión cuando se ha generado una expectativa válida.

Fiscalmente no serán deducibles excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas.

- **Provisión por contratos onerosos.** Se corresponden con pérdidas en contratos que derivan en «onerosos», por ejemplo, porque no se pueda recuperar el coste o porque no se pueda atender a la entrega. Podría tener lugar en casos en los que un determinado proveedor, con motivo de la crisis del coronavirus, haya debido asumir un volumen inesperado de trabajos en relación a los que se presupuestaron a la hora de fijar el precio del contrato.

Fiscalmente no resultarán deducibles hasta el ejercicio en que se destinen a su finalidad.

- **Provisión por otras operaciones comerciales.** En este concepto se incluyen los gastos accesorios en los que se prevé se incurrirá por la existencia de devoluciones de ventas.

Fiscalmente serán deducibles, según el artículo 14.9 de la Ley del impuesto.

---

<sup>2</sup> En el caso particular de los Expedientes de Regulación de Empleo («ERE»), la Dirección General de Tributos (consulta V2883-14, entre otras), ha confirmado que en el momento en el que la autoridad laboral aprueba el expediente, la provisión por las indemnizaciones que se derivarán de dicho ERE devendría deducible, y ello será así, aunque la notificación por parte de la autoridad laboral de dicha aprobación, o el pago en sí de las indemnizaciones, tenga lugar en un ejercicio siguiente. No obstante, se debe tener presente que en los Expedientes de Regulación Temporal de Empleo («ERTE») no se devenga indemnización alguna para los trabajadores, por lo que el hecho de que se apruebe un ERTE no debería suponer la contabilización de ninguna provisión, al menos en relación al coste laboral.

### ➤ **Valor razonable o de mercado en operaciones vinculadas**

Sin perjuicio de verificar la adecuada fiabilidad de los valores razonables o de mercado en un momento de tanta volatilidad, tal y como exige la normativa contable y que hay que apreciar bajo las excepcionales circunstancias que se están produciendo, sí es cierto que los valores que se deben tener en consideración exigen su adecuación a las circunstancias actuales.

Dicho de otra forma, en el período en el cual desencadena efectos la crisis sanitaria, es posible apreciar un cambio en los parámetros normales que deben considerarse para configurar los precios de mercado a aplicar en transacciones con entidades vinculadas.

### ➤ **Gastos excepcionales**

En su caso, los gastos excepcionales que se hayan podido derivar de la situación de crisis actual (mermas de carácter excepcional, etc.) deben tener el adecuado reconocimiento contable.

Fiscalmente serán deducibles, salvo que se traten de conceptos que la ley declara como no deducibles (multas y sanciones).

Asimismo, se debe tener presente que los posibles donativos que realicen las empresas bajo y como consecuencia del estado de alarma, supondrán el registro contable de un gasto que, si bien no tendría la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos de la Ley del impuesto, es posible que, si se dan los requisitos establecidos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, pueda aplicarse la correspondiente deducción sobre la cuota del impuesto.

### ➤ **Activos por impuesto diferido**

Los activos por impuesto diferido recogidos en balance están sujetos a su probable reversión y ésta se basa en los beneficios futuros. Habrá que comprobar si se mantiene la proyección en que se basaba el reconocimiento de estos activos.

El efecto no tiene impacto en la base imponible del Impuesto (artículo 15 de la Ley del impuesto), pero sí en el resultado del ejercicio.