

CASO PRÁCTICO SOBRE EL CONCEPTO DE BENEFICIO DISTRIBUIBLE Y APLICACIÓN DEL RESULTADO SEGÚN LA RESOLUCIÓN DEL ICAC SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS.

ACTUALIZADO 11/11/2021

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

Universidad de Valencia.

Se ha publicado la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital. (en adelante la Resolución)

El concepto de beneficio distribuable, es el máximo que puede ser distribuido y repartido, como dividendos a los socios.

En síntesis, estará compuesto por las siguientes partidas:

- **Saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias.**
- **(+) Ajustes positivo:**
- (+) reservas de libre disposición.
- (+) Prima de emisión o asunción.
- (+) remanente
- **(-) Ajustes negativos:**
- (-) Resultados negativos de ejercicios anteriores. No obstante, el exceso de estos resultados negativos sobre los ajustes positivos anteriores solo se incluirá como ajuste negativo en la parte en que no estén materialmente compensados con el saldo del importe de la reserva legal y de las otras reservas indisponibles preexistentes.
- (-) Dotación a reserva legal.
- (-) dotación de cualquier reserva obligatoria por ley o estatutos.
- (+) A los exclusivos efectos de cuantificar el beneficio distribuable, el resultado del ejercicio deberá incrementarse en el importe de los gastos financieros contabilizados al cierre del periodo en concepto de dividendo mínimo o preferente. (acciones rescatables, sin derecho a voto, etc. que no son deducibles del Impuesto sobre Beneficios según art. 15 LIS). Esta partida si existe estará contabilizada en la cuenta 664. Dividendos de acciones y participaciones consideradas pasivos financieros.

Obsérvese que como ajuste negativo debe realizarse por los resultados negativos de ejercicios anteriores que excedan de las reservas de libre disposición existentes (reserva voluntaria, prima de emisión de acciones y remante) siempre y cuando no estuvieran cubiertos con reservas indisponibles como por ejemplo la reserva legal.

Veamos un ejemplo:

En el caso de que la situación patrimonial fuera:

- Reserva voluntaria: 100.000 euros
- Remanente: 200.000 euros.
- TOTAL..... 300.000 euros.

Los resultados de ejercicios anteriores fueran por 350.000 euros y la reserva legal fuera de 200.000 euros.

Entonces, el exceso de estos resultados negativos sobre los ajustes positivos asciende a 50.000 euros ($350.000 - 300.000$), pero como la reserva legal es de 200.000 euros, esa diferencia de 50.000 euros está cubierta con la reserva legal y no se realizaría ajuste por los mismos. En consecuencia, el ajuste negativo solamente sería por $350.000 - 50.000 = 300.000$ euros.

Ahora bien, si la reserva legal fuera tan solo por 20.000 euros, el exceso que no está cubierto sería por 30.000 euros ($50.000 - 20.000$), y este sería el ajuste negativo que no habría que tener en cuenta. De tal modo que el resultado negativo que habría que restar sería $350.000 - 20.000 = 330.000$ euros.

Recuerdes que también deberá tenerse en cuenta lo que se preceptúa en los arts. 273 Aplicación del resultado de la Ley de Sociedades de Capital (LSC) y en el artículo 28 de la Resolución.

En el artículo 273 Aplicación del resultado de la LSC, se indica, en síntesis, lo siguiente:

1. Como consecuencia del reparto de dividendos, valor del patrimonio neto no es o, no resulte ser inferior al capital social.
2. Si existieran pérdidas de ejercicios anteriores que hicieran que ese valor del patrimonio neto de la sociedad fuera inferior a la cifra del capital social, el beneficio se destinará a la compensación de estas pérdidas.
3. Se prohíbe igualmente toda distribución de beneficios a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo del balance.

Por otro lado, el artículo 28 La aplicación del resultado, de la Resolución, en síntesis, se indica prácticamente lo mismo:

- 2. Una vez cubiertas las atenciones previstas por las leyes o los estatutos, sólo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio distribuible, si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social mercantil.

- En todo caso, las reservas indisponibles y los beneficios imputados directamente al patrimonio neto (ajustes por cambios de valor positivos y subvenciones, donaciones y legados reconocidos directamente en el patrimonio neto), no podrán ser objeto de distribución, directa ni indirecta y, por lo tanto, se minorarán de la cifra de patrimonio neto.
- Del mismo modo, los ajustes por cambios de valor originados en operaciones de cobertura de flujos de efectivo pendientes de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias no se considerarán patrimonio neto.
- Se prohíbe igualmente toda distribución de beneficios a menos que el importe de las reservas de libre disposición sea, como mínimo, igual al valor en libros del activo en concepto de investigación y desarrollo que figure en el balance.
- 3. Si existieran pérdidas de ejercicios anteriores que hicieran que ese valor del patrimonio neto de la sociedad fuera inferior a la cifra del capital social, el beneficio se destinará en su totalidad a la compensación de estas pérdidas, sin que proceda en este caso destinar una cifra igual al diez por ciento del beneficio del ejercicio a la reserva legal.

Veamos un caso práctico

Supongamos una empresa que tiene las siguientes cuentas del balance y de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias:

Balance:

Capital social	1.000.000
Reserva legal	190.000
Reserva estatutaria	190.000
Remanente	100.000
Reserva de capitalización	50.000
(-) Resultado negativo de ejercicios anteriores	-400.000
Reserva voluntaria	150.000
Prima de emisión o asunción	170.000
Resultado del ejercicio	162.500
Ajustes por cambio de valor	300.000
Subvenciones, donaciones y legados de capital	400.000
PATRIMONIO NETO	2.312.500

Cuenta de Pérdidas y Ganancias:

Resultado de explotación	500.000
(-) Gastos financieros de presamos	-150.000
(-) Dividendos de acciones y participaciones considerados pasivos financieros	-100.000
Resultado antes de impuestos	250.000
(-) gasto por impuestos	
25% sobre (250.000+100.000)	-87.500
Resultado del ejercicio	162.500

NOTA: El gasto por el impuesto sobre beneficios es el 25 % sobre la Base Imponible. Supongamos que la única diferencia que existe entre la Contabilidad y la Fiscalidad, son los dividendos de acciones y participaciones considerados pasivos financieros, que según el art. 15 de la LIS no son deducibles, por lo tanto, es una diferencia permanente.

Se sabe que los estatutos imponen las mismas condiciones y restricciones para la reserva estatutaria que para la reserva legal.

La reserva estatutaria tiene también las mismas restricciones de utilización que la reserva legal.

Sabiendo que quiere distribuir como dividendos el máximo que le permite la Ley, calcular el Beneficio distribuible y la propuesta de reparto del mismo.

Solución:

El beneficio distribuible, según artículo 3.5 de la Resolución, es el siguiente:

Resultado del ejercicio	162.500
(-) Dotación a reserva legal	-10.000
(-) Dotación a reserva estatutaria	-10.000
(-) Resultado negativo del ejercicio que exceda de la reserva legal y otras reservas indisponibles	-400.000
Toda, porque no hay exceso (1)	
Remanente	100.000
Reservas dvoluntaria	150.000
Prima de emisión o asunción	170.000
Dividendos de acciones y participaciones considerados pasivos financieros	100.000
BENEFICIO DISTRIBUIBLE	262.500
(1) Ajustes positivos:	420.000
Remanente + Reserva voluntaria + Prima emisión	
Resultado negativo ejercicios anteriores	-400.000
No hay exceso de resultado negativo sobre el positivo, por lo tanto hay que restar todo el resultado negativo	

PRECISIONES:

Según el art. 274 de la LSC, 1. “En todo caso, una cifra igual al diez por ciento del beneficio del ejercicio se destinará a la reserva legal hasta que ésta alcance, al menos, el veinte por ciento del capital social”.

En consecuencia, el 10 % sobre el beneficio del ejercicio (162.500 euros) asciende a 16.250 euros, pero como el 20 % del capital social (1.000.000 euros) asciende a 200.000 euros, y el saldo de la reserva legal antes de la distribución del resultado ascendía a 190.000 euros, dotamos este ejercicio la diferencia hasta 200.000 euros.

Con respecto a la reserva estatutaria, sigue el mismo criterio que la reserva legal, según los Estatutos de la sociedad y tiene las mismas restricciones de disponibilidad.

Si se quiere repartir como dividendos el máximo posible, coincidirá con el beneficio distribuible, que asciende a 262.500 euros. Éste será el importe que como máximo se podrá repartir como dividendos.

Como resulta que ya se ha repartido 100.000 euros para las acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros, quedará la diferencia 162.500 euros, (212.600 – 100.000), para el resto de las acciones.

Propuesta del reparto del resultado:

162.500	Resultado del ejercicio		
20.000	Remanente		
0	Reservas voluntaria		
0	Prima de emisión o asunción	Reserva legal	10.000
		Reserva estatutaria	10.000
		Dividendo a pagar	162.500
		262.500 - 100.000	
182.500			182.500
El exceso de los ajustes positivos (420.000) sobre los resultados negativos (400.000) es de 20.000 euros, que se podrían repartir como dividendos. Los tomanos del remante.			

Un saludo cordial para todos los amables lectores.

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

Profesor Titular de la Universidad de Valencia.