

JAVIER ROMANO APARICIO*Profesor del CEF***Extracto:**

A través de este caso se analizan las diversas posibilidades de aplicación del resultado de una sociedad anónima. Las participaciones en beneficios de Hacienda, fundadores o administradores son consideradas de acuerdo con la normativa mercantil y contable como gastos del ejercicio, sin perjuicio de su tratamiento fiscal. El cálculo del Impuesto sobre Sociedades, tanto desde la perspectiva contable como fiscal, que incluye la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, también es minuciosamente analizado en este trabajo. Por último se concluye con la realización de todos los asientos contables que se derivan de los hechos descritos.



ENUNCIADO

La sociedad anónima «CAMBADOS, S.A.», que no cotiza en Bolsa, presenta, entre otras, las siguientes cuentas al 31 de diciembre de 20X4, expresado en euros.

SALDOS DEUDORES	IMPORTE	SALDOS ACREEDORES	IMPORTE
Accionistas por desembolsos no exigidos	5.000,00	Capital social	20.000,00
Gastos de establecimiento	200,00	Reserva legal	1.000,00
Concesiones administrativas	4.000,00	Reservas estatutarias	15.000,00
Propiedad industrial	5.000,00	Pérdidas y ganancias *	15.000,00
Fondo de comercio	10.000,00	Reservas voluntarias	14.000,00
Resultados negativos de ejercicios anteriores	3.000,00	Amortización acumulada fondo de comercio	1.000,00

* Saldo correspondiente al beneficio antes de impuestos y de la participación de administradores y fundadores.

El capital social está formado por tres series de acciones:

Serie A: 5.000 acciones de 1 de valor nominal totalmente desembolsadas.

Serie B: 5.000 acciones de 1 de valor nominal, sin voto y totalmente desembolsadas.

Serie C: 20.000 acciones de 0,5 de valor nominal que durante los ejercicios 20X3 y 20X4 han estado desembolsadas al 50 por 100.

Información complementaria:

a) Los fundadores tienen los máximos derechos reconocidos legalmente.

- b) Las acciones sin voto tienen reconocido en los estatutos sociales el derecho a un dividendo anual del 5 por 100, y en ejercicio anterior no obtuvieron rendimiento alguno.
- c) Los administradores de la sociedad tienen reconocida una participación en beneficios del 5 por 100 del beneficio.
- d) Los estatutos reflejan que sí existen beneficios, y una vez cubiertas todas las atenciones legales, se destinará el 30 por 100 del beneficio a reservas estatutarias.
- e) Se retribuirá a los accionistas con un dividendo ordinario del 10 por 100.
- f) El resto se destinará a reservas voluntarias.

SE PIDE:

Proponer una distribución de beneficios para la sociedad «CAMBADOS, S.A.», dentro del marco del TRLSA. Además, se sabe que la empresa no contabilizó ningún crédito impositivo en años anteriores.

Tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades: 35 por 100.

SOLUCIÓN

En el presente ejercicio puede observarse la existencia de unos beneficios en el ejercicio 20X4 de 15.000. La presencia de estos beneficios no implica que los administradores puedan proponer una distribución directa de los mismos en favor del capital (dividendos).

Lo anterior es consecuencia de unas **restricciones legales**, que están recogidas en diversos artículos del TRLSA. Entre ellas, se pueden citar:

- Partidas comprendidas en el artículo 194 del TRLSA.
- Dotación a la reserva legal.
- Retribución a los bonos de los fundadores o promotores.
- Compensación de pérdidas anteriores.
- ...

El problema se plantea en el **orden de prelación** que debemos dar a estas partidas y, en su caso, al resto que pudiese quedar del beneficio del ejercicio.

Sin tratar de plantear un orden de prelación estrictamente cerrado y sistemático, en nuestra opinión, la primera partida que habría que cubrir son las **pérdidas de ejercicios anteriores**. La base de esta posición se encuentra en el artículo 213 del TRLSA:

- «1. La junta general resolverá sobre la aplicación del resultado del ejercicio de acuerdo con el balance aprobado.
2. Una vez cubiertas las atenciones previstas por la Ley o los estatutos, sólo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre disposición, si el valor del patrimonio neto contable no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social.

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**. Igualmente se tendrá en cuenta lo previsto en el artículo 194».

Los primeros apuntes del asiento relativo al reparto serán:

Pérdidas y ganancias (129)

a Resultados negativos de ejercicios anteriores (121)

_____ x _____

Además, también se ha de tener en cuenta el artículo 194 del TRLSA, que impone la prohibición de distribución de beneficios:

- «1. **Los gastos de establecimiento y los de investigación y desarrollo** susceptibles de ser recogidos como activos deberán amortizarse en un plazo máximo de cinco años.
2. **El fondo de comercio** únicamente podrá figurar en el activo del balance cuando se haya adquirido a título oneroso.

Su amortización, que deberá realizarse de modo sistemático, no podrá ser creciente ni exceder del período durante el cual dicho fondo contribuya a la obtención de ingresos para la sociedad, con el límite máximo de veinte años.

Cuando la amortización supere los cinco años deberá recogerse en la memoria la oportuna justificación, indicando los importes de los ingresos que previsiblemente va a generar dicho activo durante su período de amortización.

3. REDACCIÓN DADA POR Ley 37/1998, DE 16 DE NOVIEMBRE (disp. adic. decimoquinta, 12). Los plazos establecidos para amortización del fondo de comercio serán de aplicación a las cuentas anuales que se formulen con posterioridad a 31 de diciembre de 1998, sin modificar las amortizaciones efectuadas en ejercicios anteriores.
4. REDACCIÓN DADA POR Ley 50/1998, DE 30 DE DICIEMBRE [disp. adic. trigésima cuarta, d)]. Hasta que las partidas anteriormente indicadas no hayan sido amortizadas por completo **se prohíbe toda distribución de beneficio**, a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de los gastos no amortizados».

El valor de las cuentas afectadas en nuestro caso es:

Gastos de establecimiento	200
Fondo de comercio	10.000
Amortización acumulada fondo de comercio	(1.000)
TOTAL	9.200

Un problema es determinar cuáles son las reservas **disponibles**, ya que en la normativa mercantil no aparece una «lista» de tales reservas. La posición más extendida es que existe similitud entre el término disponibles y libre disposición, por lo que se consideran como tales la *Prima de emisión de acciones* (110) y las *Reservas voluntarias* (117), minoradas en su caso por los *Resultados negativos de ejercicios anteriores* (121).

Posición diferente defiende el profesor CEA, según el cual «por reservas disponibles se quiere aludir a la totalidad de las reservas contabilizadas en la empresa en el momento del reparto de beneficios...» y no reservas de libre disposición.

A efectos de solución del ejercicio optamos por la primera alternativa y las reservas a considerar según el balance de «CAMBADOS, S.A.» son las siguientes:

Reservas voluntarias	14.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores	(3.000)
TOTAL	11.000

Dado que las reservas disponibles superan el importe de las partidas mencionadas (11.000 y 9.200) en el artículo 194 del TRLSA se puede realizar la distribución del beneficio. En este punto cabe mencionar, que por el término «toda distribución de beneficio» debemos entender que se impide la salida de activos hacia el exterior de la empresa, esto es, retribuciones a accionistas, fundadores, etc.

A continuación la propuesta de distribución de beneficios debe cubrir una serie de atenciones legales y acuerdos sociales internos entre los que podemos citar:

- Reserva legal.
- Participación de los fundadores y promotores (bonos del fundador).
- Dividendos a las acciones sin voto y dividendos a las acciones privilegiadas.
- Reservas estatutarias.

Reserva legal:

La dotación a esta reserva está regulada en el artículo 214 del TRLSA:

«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».

Bonos del fundador:

Esta partida recoge la retribución por los servicios prestados en la etapa inicial de la vida de la sociedad (constitución). Su regulación está desarrollada por el artículo 11 del TRLSA:

«Los fundadores y los promotores de la sociedad podrán reservarse derechos especiales de contenido económico, cuyo valor en conjunto, cualquiera que sea su naturaleza, no podrá exceder del diez por ciento de los beneficios netos obtenidos, según balance, una vez deducida la cuota destinada a la reserva legal y por un período máximo de diez años».

Sin embargo, recordemos que esta partida, en caso de existir, será tratada como un **gasto** del ejercicio.

Dividendo a las acciones sin voto:

El TRLSA, cuando regula los derechos de las acciones sin voto, en el artículo 91.1 señala:

«REDACCIÓN DADA POR Ley 50/1998, DE 30 DE DICIEMBRE [disp. adic. trigésima cuarta, a)]. Los titulares de acciones sin voto tendrán derecho a percibir el dividendo anual mínimo fijo o variable, que establezcan los estatutos sociales. Una vez acordado el dividendo mínimo, los titulares de las acciones sin voto tendrán derecho al mismo dividendo que corresponda a las acciones ordinarias.

Existiendo beneficios distribuibles, la sociedad está obligada a acordar el reparto del dividendo mínimo a que se refiere el párrafo anterior.

En caso de sociedades no cotizadas de no existir beneficios distribuibles o de no haberlos en cantidad suficiente, la parte de dividendo mínimo no pagada deberá ser satisfecha dentro de los cinco ejercicios siguientes. Mientras no se satisfaga el dividendo mínimo, las acciones sin voto tendrán derecho en igualdad de condiciones que las acciones ordinarias y conservando, en todo caso, sus ventajas económicas».

En nuestro caso, al tratarse de una sociedad que cotiza, las acciones sin voto tendrán acumulados los dividendos del año anterior, por lo que la cuantía de este dividendo preferente será la correspondiente a aquel año y al actual.

$$5.000 \text{ acciones} \times 1 \times 5\% \times 2 \text{ años} = 500$$

Reservas estatutarias:

La dotación a esta reserva es de carácter muy específico y habrá que atenerse a lo que dispongan los estatutos de la sociedad, es decir, que asignarle un sitio en el orden de prelación para la distribución de beneficios de forma genérica no es posible, si bien en la mayoría de los casos se antepone a los dividendos ordinarios.

Una vez cubiertas las partidas anteriores, las aplicaciones restantes irán destinadas a:

- Dividendos ordinarios de las acciones.
- Participación de los administradores.
- Reservas voluntarias.
- Remanente.

Dividendos ordinarios:

Los dividendos son la retribución al capital social. Al respecto de los mismos, el artículo 215 del TRLSA señala:

«La distribución de dividendos a los accionistas ordinarios se realizará en proporción al capital que hayan desembolsado».

Serie A: 5.000 x 1 x 10%	500
Serie B: 5.000 x 1 x 10%	500
Serie C: 20.000 x 0,5 x 50% x 10%	500
TOTAL	1.500

Además debemos tener en cuenta que las acciones de la serie B (sin voto) percibirán también 500, por tener tal condición.

Participación en beneficios de los administradores:

Es práctica habitual presentar la participación de los beneficios como una aplicación del beneficio. En nuestra opinión, se trata de un gasto y, por lo tanto, no deberá aparecer como una aplicación del resultado.

No obstante, debemos tener en cuenta lo señalado por el artículo 130 del TRLSA:

«La retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos. Cuando consista en una participación en las ganancias sólo podrá ser detrída de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la **reserva legal y de la estatutaria** y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del **cuatro por ciento**, o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido».

Reservas voluntarias y Remanente:

Una vez que se han cubierto todas las atenciones legales y se ha remunerado a todos los agentes, el resto del beneficio suele destinarse a Reservas voluntarias o si está pendiente de aplicación se abona a la cuenta de Remanente.

Todo lo anterior se traduce en los siguientes cálculos y asientos de distribución de beneficios para el ejercicio 20X4 en la sociedad «CAMBADOS, S.A.».

Llamando:

- B al beneficio contable, saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias (después de todas las participaciones ajenas al capital),
- I al impuesto sobre beneficios,
- A a la participación de los administradores, y
- F a la participación de los fundadores.

Tendremos que:

$$B = 15.000 - I - A - F$$

Por otro lado, el artículo 10.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS) señala:

«La base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas».

Es decir, que la LIS parte del resultado contable, pero calculado de conformidad a las normas mercantiles. Por tanto, parecer ser que si las normas mercantiles se inclinan por la contabilización de la participación de los administradores y de los fundadores como un gasto, éste será deducible en el Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, en opinión de SANZ GADEA es que, aun reconociendo que la causa de estas retribuciones está en los trabajos que en su día desarrollaron los promotores, esta partida no tiene carácter deducible.

Por tanto, teniendo en cuenta que la participación de los administradores y los fundadores se contabilizarán como gasto, siendo la primera deducible y la segunda no, y considerando además la compensación en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, el gasto devengado por tal concepto será:

$$I = 0,35 (15.000 - 3.000 - A - F) \quad (1)$$

y

$$A = 0,05 B$$

$$F = 0,1 (B - 0,1 B) = 0,09 B$$

sustituyendo A y F en (1):

$$I = 0,35 (12.000 - 0,05 B)$$

$$I = 4.200 - 0,0175 B$$

dado que:

$$B = 15.000 - I - A - F$$

sustituyendo *I*, *A* y *F* en la anterior expresión:

$$B = 15.000 - (4.200 - 0,0175 B) - 0,05 B - 0,09 B$$

$$B = 9.621,38$$

La participación de los administradores asciende al 5 por 100 de este beneficio	481,07
El impuesto sobre beneficios será de (4.200 – 0,0175 x 9.621,38)	4.031,62
La participación de los fundadores será (0,09 x 9.621,38) .	865,92

Comprobación:

Beneficio	9.621,38
Administradores	481,07
Impuesto	4.031,62
Fundadores	865,92
TOTAL	15.000,00

Por la contabilización como gasto de la participación de administradores y fundadores:

481,07	Participación de administradores (64-)		
		a	Deudas a corto plazo (521) 481,07
_____		x	_____
865,92	Participación de fundadores (64-)		
		a	Deudas a corto plazo (521) 865,92
_____		x	_____

Antes de realizar el asiento del gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades, y a efectos de facilitar más claramente la comprensión del mismo, a continuación se presentan los cálculos relativos a la liquidación del impuesto y del gasto.

LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

BENEFICIO ANTES DE IMPUESTOS ¹	13.653,00
– Base imponible negativa anterior	(3.000,00)
+ Gasto no deducible retribución fundadores ²	865,92
BASE IMPONIBLE	11.518,92
Tipo de gravamen	35%
CUOTA ÍNTEGRA	4.031,62
Deducciones y bonificaciones	0
CUOTA LÍQUIDA	4.031,62
Retenciones y pagos a cuenta	0
CUOTA DIFERENCIAL	4.031,62

Notas:

- ¹ El beneficio antes de impuestos se obtiene de sumar el resultado del ejercicio (9.621,38) más el importe del gasto obtenido (4.031,62).
- ² Se trata de una diferencia permanente.

GASTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

BENEFICIO ANTES DE IMPUESTOS	13.653,00
DIFERENCIAS PERMANENTES	865,92
RESULTADO CONTABLE AJUSTADO	14.518,92
Tipo de gravamen	35%
IMPUESTO BRUTO	5.081,62
Deducciones y bonificaciones	0
IMPUESTO DEVENGADO	5.081,62

En cuanto al crédito derivado de la base imponible negativa procedente de ejercicios anteriores que no fue contabilizado, la Resolución de 9 de octubre de 1997, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad señala en su apartado primero, número 5:

«En el caso de que el crédito por bases imponibles negativas se hubiera generado en un ejercicio anterior, y **no hubiera sido objeto de registro contable** como un activo debido a que la citada base imponible negativa se produce como consecuencia de un hecho habitual en la gestión de la empresa, o porque no se puede considerar que las causas que la originaron han desaparecido, sin perjuicio de la necesaria información en la memoria, **sólo podrá ser objeto de registro contable en el ejercicio** en que se produzca la compensación efectiva de las bases imponibles negativas, salvo que en un ejercicio anterior exista evidencia clara de que la empresa se encuentra en una senda de beneficios que permita asegurar la compensación de la base imponible negativa.

La afloración del crédito impositivo, en un ejercicio posterior al que se originó, producirá una reducción de la partida de gasto por Impuesto sobre Sociedades en la cuenta de pérdidas y ganancias, para lo que se podrá emplear la cuenta 638. *Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios prevista en la segunda parte del Plan General de Contabilidad*».

1.050,00	Créditos por pérdidas a compensar de ejercicios anteriores (4745) (3.000 x 35%)		
		a	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638) 1.050,00
_____		x	_____

Por la contabilización del impuesto:

5.081,62	Impuesto sobre beneficios (630)		
		a	Hacienda Pública, acreedor por el Impuesto sobre Sociedades (4752) 4.031,62
		a	Créditos por pérdidas a compensar de ejercicios anteriores (4745) 1.050,00
_____		x	_____

Por el traspaso a *Pérdidas y ganancias* (129) de las anteriores cuentas de resultados:

6.428,61	Pérdidas y ganancias (129)		
		a	Participación de administradores (64-) 481,07
		a	Participación de fundadores (64-) 865,92
		a	Impuesto sobre beneficios (630) 5.081,62
_____		x	_____

1.050,00	<i>Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)</i>		
		a Pérdidas y ganancias (129)	1.050,00
		_____ x _____	

El saldo de la cuenta *Pérdidas y ganancias* (129) en este momento es acreedor por importe de 9.621,38, que es el resultado contable del ejercicio y por ende, el beneficio repartible.

Y por el reflejo contable de la aplicación del resultado:

9.621,38	<i>Pérdidas y ganancias (129)</i>		
		a Resultados negativos de ejercicios anteriores (121)	3.000,00
		a Reserva legal (112) (1)	962,14
		a Dividendo activo a pagar, capital sin voto (525) (2)	500,00
		a Reservas estatutarias (116) (3)	2.886,41
		a Dividendo activo a pagar (525) (4)	1.500,00
		a Reservas voluntarias (117) (5)	772,83
		_____ x _____	

Notas:

(1)	20% de Capital social = 20% x 20.000	4.000,00
	Reserva legal según balance	1.000,00
	Dotación 10% x 9.621,38	962,14
(2)	5.000 acciones x 1 x 5% x 2 años	500,00
(3)	9.621,38 x 30%	2.886,41
(4)	Serie A: 5.000 x 1 x 10%	500,00
	Serie B: 5.000 x 1 x 10%	500,00
	Serie C: 20.000 x 0,5 x 50% x 10%	500,00
	TOTAL	1.500,00

(5) El resto del resultado se destina a Reservas voluntarias, según la propuesta de distribución del resultado.