

CASO PRÁCTICO SOBRE DISTRIBUCIÓN DEL RESULTADO

Gregorio Labatut Serer

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

Universidad de Valencia.

Dentro de muy poco vamos a necesitar recordar las restricciones que la Ley de Sociedades de Capital LSC impone a la distribución del resultado del ejercicio.

Tras la formulación de las Cuentas Anuales, los administradores deben realizar la propuesta de distribución del resultado respetando todo lo indicado en la Ley.

El ICAC se ha ocupado de este problema en su consulta número 5 del BOICAC número 98/Septiembre 2014, sobre la distribución de beneficios por parte de una sociedad que tiene registrados resultados negativos de ejercicios anteriores y en la que la reserva legal no ha alcanzado el 20 por 100 del capital social.

Pero además, también hay que tener en cuenta los siguientes artículos relativos a la Ley de Sociedades de Capital:

Art.273. Aplicación del resultado

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 no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social.

A estos efectos, los beneficios imputados directamente al patrimonio neto no podrán ser objeto de distribución, directa ni indirecta.

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 éstas 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.

4. En cualquier caso, deberá dotarse una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio que aparezca en el activo del balance, destinándose a tal efecto una cifra del beneficio que represente, al menos, un cinco por ciento del importe del citado fondo de comercio.

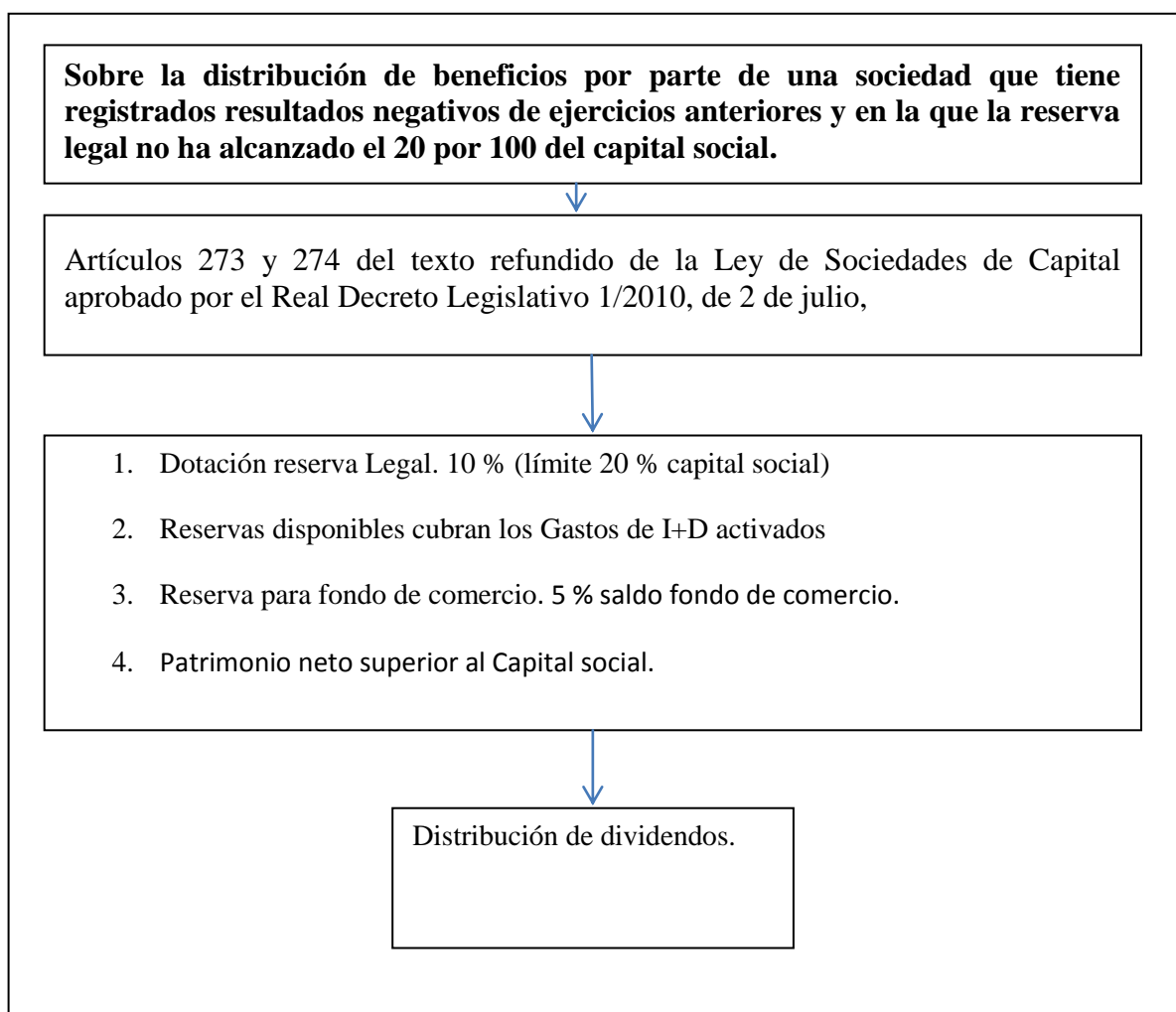
Si no existiera beneficio, o éste fuera insuficiente, se emplearán reservas de libre disposición.

Art.274. Reserva legal

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.

2. La reserva legal, mientras no supere el límite indicado, sólo podrá destinarse a la compensación de pérdidas en el caso de que no existan otras reservas disponibles suficientes para este fin.

Todo esto se extracta en el cuadro núm. 1 siguiente:



Un tema que también nos parece importante y merecedor de atención, y que está relacionado con la distribución del resultado, es la remuneración de los administradores, que desde el punto de vista fiscal está teniendo bastante polémica antes y después de la reforma del Impuesto sobre Sociedades

En este sentido, hay que recordar lo establecido en el artículo 217 y 218 de la Ley de Sociedades de Capital.

Artículo 217 Remuneración de los administradores

1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de remuneración.

2. El sistema de remuneración establecido determinará el concepto o conceptos retributivos a percibir por los administradores en su condición de tales y que podrán consistir, entre otros, en uno o varios de los siguientes:

- a) una asignación fija,
- b) dietas de asistencia,
- c) participación en beneficios,
- d) retribución variable con indicadores o parámetros generales de referencia,
- e) remuneración en acciones o vinculada a su evolución,
- f) indemnizaciones por cese, siempre y cuando el cese no estuviese motivado por el incumplimiento de las funciones de administrador y
- g) los sistemas de ahorro o previsión que se consideren oportunos.

3. El importe máximo de la remuneración anual del conjunto de los administradores en su condición de tales deberá ser aprobado por la junta general y permanecerá vigente en tanto no se apruebe su modificación. Salvo que la junta general determine otra cosa, la distribución de la retribución entre los distintos administradores se establecerá por acuerdo de éstos y, en el caso del consejo de administración, por decisión del mismo, que deberá tomar en consideración las funciones y responsabilidades atribuidas a cada consejero.

4. La remuneración de los administradores deberá en todo caso guardar una proporción razonable con la importancia de la sociedad, la situación económica que tuviera en cada momento y los estándares de mercado de empresas comparables. El sistema de remuneración establecido deberá estar orientado a promover la rentabilidad y sostenibilidad a largo plazo de la sociedad e incorporar las cautelas necesarias para evitar la asunción excesiva de riesgos y la recompensa de resultados desfavorables.

Artículo 218 Remuneración mediante participación en beneficios

1. Cuando el sistema de retribución incluya una participación en los beneficios, los estatutos sociales determinarán concretamente la participación o el porcentaje máximo de la misma. En este último caso, la junta general determinará el porcentaje aplicable dentro del máximo establecido en los estatutos sociales.

2. En la sociedad de responsabilidad limitada, el porcentaje máximo de participación en ningún caso podrá ser superior al diez por ciento de los beneficios repartibles entre los socios.

3. En la sociedad anónima, la participación solo 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 del valor nominal de las acciones o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido.

Después de esta lectura, es conveniente resaltar lo siguiente:

1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario y determinen el sistema de remuneración. Por lo tanto, para que el gasto por retribución a los administradores sea deducible fiscalmente, es necesario que se indique en los Estatutos de la Sociedad.
2. Existen varias posibilidades para establecer la remuneración de los administradores en los Estatutos de la sociedad, prácticamente caben todas las que nos podamos imaginar.
3. Se determina los conceptos por los cuales, se puede percibir estas remuneraciones. En consecuencia se puede determinar los motivos por los que se va realizar esta remuneración. Recordar que desde el punto de vista fiscal, las retribuciones por alta dirección, gerencia, etc. se incluye dentro de las funciones que se le requieren a un administrador.
4. En el caso de la Sociedad Limitada, cuando la remuneración se estipule sobre el resultado del ejercicio, en ningún caso podrá ser superior al diez por ciento de los beneficios repartibles entre los socios. Este precepto se aplica solamente para las sociedades Limitadas, y el concepto de “beneficios repartibles” entre los socios puede suponer algunos problemas, a la hora de realizar el cálculo del mismo, pues debe ser realizado después del tener en cuenta el impuesto sobre sociedades.

Si la gestión de los administradores es remunerada, debe constar en los estatutos de la compañía y debe aprobarse en cada ejercicio con el acuerdo de la Junta General. La remuneración de los administradores está sujeta a una retención general del 37 % para 2015 y 35 % para 2016.

Si se trata de una Sociedad Limitada y se calcula como un porcentaje sobre el resultado, entonces tenemos que plantear una ecuación donde la incógnita es la remuneración del administrador, ya que al depender de resultado debe hacerse en función de este después de todos los gastos, incluyendo el impuesto sobre sociedades y el propio gasto de los administradores.

Por ese motivo, si el procedimiento de cálculo establecido es ese, deberemos tener en cuenta lo siguiente:

$$PA = 0,10 \times (RCAIA - I - PA)$$

$$I = t \times RCAIA \pm DP$$

Sustituyendo:

$$PA = 0,10 \times (RCAIA - t \times (RCAIA \pm DP) - PA)$$

Donde:

PA = Participación de los Administradores.

t = Tipo impositivo.

RCAIA = Resultado contable antes de Impuestos y gastos administradores

DP = Diferencias permanentes

También hay que decir que en el caso de que nos encontremos ante una empresa de dimensión reducida en el que tipo impositivo (t) depende del Resultado contable antes de impuestos y existan dos tipos impositivos, esta circunstancia debemos tenerla en cuenta también¹.

De tal modo que si nos referimos a los tipos impositivos para las empresas de reducida dimensión existentes al cierre de 2014, éstos serán:

Primeros 300.000 euros al 25 %

Resto al 30 %.

La ecuación anterior, se convierte en la siguiente:

$$PA = 0,10 \times (RCAIA - I - PA)$$

$$I = (t1 \times 300.000) + (t2 \times (RCAIA \pm DP - 300.000))$$

Sustituyendo:

$$PA = 0,10 \times [RCAIA - ((t1 \times 300.000) + ((t2 \times (RCAIA \pm DP) - 300.000)) - PA]$$

Donde:

PA = Participación de los Administradores.

t1 = Tipo impositivo tramo inferior: 25 %

t2 = Tipo impositivo tramo superior: 30 %

RCAIA = Resultado contable antes de Impuestos y administradores

DP = Diferencias permanentes.

Veamos un ejemplo:

Se trata de una Sociedad Limitada que durante los ejercicios anteriores facturó menos de 10 millones de euros por lo que se trata de una empresa de dimensión reducida.

Tiene los siguientes saldos en su balance:

Capital social: 1.000.000 euros.

Reserva legal: 150.000 euros.

Reservas voluntarias: 50.000 euros.

Resultado negativo de ejercicios anteriores: 300.000 euros.

Resultado del ejercicio antes de impuestos y remuneración de los administradores: 400.000 euros.

¹ Ciertamente, ese caso se producirá en el cierre de 2014 y 2015, puesto que para el 2016 el tipo general será del 25 %, salvo algunas excepciones como las sociedades de reciente creación para los dos primeros ejercicios en los que obtengan Base Imponible positiva.

Se sabe que existen gastos por sanciones registradas como gasto y no deducibles del Impuesto sobre sociedades por 100.000 euros.

Gastos de I+D: 70.500 euros.

Fondo de Comercio: 100.000 euros.

En los Estatutos se indica que los Administradores percibirán el 10 % del beneficio repartible entre los socios.

Se pide: Determinar cuál es la cantidad máxima que se pueden distribuir dividendos, y establecer la propuesta de distribución del resultado.

SOLUCIÓN:

En primer lugar vamos a determinar la participación de los administradores y el impuesto sobre sociedades devengado.

Aplicamos la fórmula:

$$PA = 0,10 \times [RCAIA - ((t1 \times 300.000) + (t2 \times (RCAIA+DP-300.000)) - PA)] = 0,10 \times [400.000 - ((0,25 \times 300.000) + (0,30(400.000+100.000-300.000)) - PA)].$$

$$\text{Operando: } PA = 26.500 - 0,70PA$$

$$PA = 26.500 / 1,07 = 24.766,36$$

De donde la participación de los administradores debe ser 24.766,36 euros.

De este modo, tendremos como resumen del resultado lo siguiente:

Resultado contable antes de impuestos y administradores	400.000,00
(-) Gasto administradores.	24.766,36
Resultado contable antes de impuestos.	375.233,64
(-) Impuesto sobre sociedades.	127.570,09
Resultado contable.	247.663,55

De este modo, el resultado contable asciende a: 247.663,55. De tal modo que la remuneración de los administradores asciende a: 10 % sobre 247.663,55 = 24.766,36

El gasto por impuesto de sociedades corresponde a:

Impuesto sobre sociedades:	
300.000 x 0,25	75.000,00
0,30 x (375.233,64+100.000)	52.570,09
TOTAL	127.570,09

El registro contable de la remuneración de los administradores:

24.766,36	(640) Sueldos y salarios	(465) Remuneraciones pendientes de pago	24.766,36
-----------	--------------------------	---	-----------

Se practicará la retención cuando se pague, el ejercicio siguiente.

El registro contable del gasto por Impuesto sobre sociedades:

127.570.09	(6300) Impuesto corriente	(4752) H.P. acreedora por IS	127.570.09
------------	---------------------------	------------------------------	------------

De tal modo que el resultado contable, ascenderá a 247.663,55 euros.

Propuesta de distribución del resultado.

La reserva legal asciende a 150.000 euros, no alcanza el 20 % del capital social, por lo tanto según el art. 274 LSC es obligatorio dotar a la Reserva legal 10 % sobre 247.663,55 euros = 24.766,35 euros.

En cuanto a la reserva voluntaria que asciende a 50.000 euros, no cubre la totalidad de los gastos de I+D 70.500, por lo tanto, según art. 273 LSC habrá que dotar a la reserva voluntaria la diferencia: $70.500 - 50.000 = 20.500$ euros.

Reserva ara fondo de comercio. Según art. 273 LSC hay que dotar el 5 % sobre 100.000 = 5.000 euros.

De este modo, las dotaciones a reservas ascenderán a:

- Reserva legal: 10 % sobre 247.663,55 = 24.766,36 euros.
- Reserva voluntaria $70.500 - 50.000 = 20.500$ euros.
- Reserva fondo de comercio: 5% sobre 10.000 = 5.000 euros

TOTAL 50.266,36 euros.

Patrimonio neto:

Capital 1.000.000 euros.
Reserva legal: $150.000 + 24.766,36 = 174.766,36$ euros.
Reserva voluntaria: $50.000 + 20.500 = 70.500$ euros.
Reserva fondo comercio: 5.000 euros.
Resultado negativo ejer.anteriores -300.000 euros.
Patrimonio neto 950.266,36 euros.

Patrimonio neto inferior al capital social. Diferencia 49.733,64 euros. Por lo tanto hay que destinar esta cantidad a compensar resultados negativos de ejercicios anteriores.

Distribución del resultado:

- Reserva legal: 10 % sobre 247.663,55 = 24.766,36 euros.
- Reserva voluntaria $70.500 - 50.000 = 20.500$ euros.
- Reserva fondo de comercio: 5% sobre 10.000 = 5.000 euros
- Compensar pérdidas anteriores..... 49.733,64 euros.

TOTAL 100.000 euros.

- Dividendo máximo..... 147.663,55 euros.

TOTAL 247.663,55 euros.

247.663,55	(129) Resultado ejercicio	a (112) Reserva legal	24.766,36
		a (113) Reserva voluntaria	20.500
		a (1143) Reserva fondo comercio	5.000
		a (121) Resultado neg.ejer.ant.	49.733,64
		a (526) Dividendo activo a pagar	147.663,55

Patrimonio neto tras la distribución del resultado:

Capital 1.000.000 euros.

Reserva legal: 150.000 + 24.766,36 = 174.766,36 euros.

Reserva voluntaria: 50.000 + 20.500 = 70.500 euros.

Reserva fondo comercio: 5.000 euros.

Resultado negativo ejer.anteriores -250.266,36 euros.

Patrimonio neto 1.000.000 euros.

El patrimonio neto no queda por debajo del capital social.