

## ÍNDICE

**Boletines Oficiales****DIARIO OFICIAL DE LA UNIÓN EUROPEA**

19.1.2024

**AYUDAS ESTATALES.**

**Autorización de las ayudas estatales en el marco de las disposiciones de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea — Casos con respecto a los cuales la Comisión no presenta objeciones — SA.110472** Texto pertinente a efectos del EEE.

[C/2023/9214](#)

Acuerdo del Consejo de Ministros por el que se establecen los términos y condiciones del tercer tramo y la modificación de los términos y condiciones de las garantías ya concedidas al amparo del Real Decreto-ley 6/2022.

[\[pág. 3\]](#)**CATALUNYA**

Divendres, 19 de gener de 2024

**INSCRIPCIÓ PACTE SUCCESSORI D'HERETAMENT.**

[RESOLUCIÓ JUS/47/2024, de 3 de gener](#), relativa al recurs governatiu interposat per G-T & Q., N. A. contra la qualificació del registrador de la propietat titular del Registre de la Propietat de Granollers núm. 2 que suspèn la inscripció d'una escriptura de pacte successori d'heretament i d'atribució particular.

[\[pág. 3\]](#)**Pregunta del Informa****IRPF. BONO CULTURAL JOVEN**

El Informa responde de cómo tributa en el IRPF el BONO CULTURAL JOVEN. Es una ganancia patrimonial y se integrará en la base imponible general

[\[pág. 5\]](#)**Sentencia TS****IBI.**

Si como consecuencia de un procedimiento de subsanación de deficiencias del artículo 18 TRLCI, se reduce el valor catastral de un inmueble que afecta a liquidaciones firmes del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, es posible solicitar directamente la devolución del ingreso indebido derivado de lo anterior sin instar, respecto de las liquidaciones, un procedimiento de revisión de los previstos en el artículo 221.3 de la LGT.

[\[pág. 6\]](#)

## Sentencia TC de interés

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL  
Gabinete del Presidente  
Oficina de Prensa

**IS.**

El Pleno del TC por unanimidad declara inconstitucionales determinadas medidas en el impuesto sobre sociedades introducidas por el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre

[\[pág. 7\]](#)

## Consultas BOICAC

**i/c/a/c/**

**BOICAC N° 136/2023 Consulta 1.**

Sobre la excepción temporal a la contabilización e información en memoria de los impuestos diferidos derivada de la implementación de las reglas de la OCDE para combatir la erosión de la base imponible.

[\[pág. 9\]](#)

**i/c/a/c/**

**BOICAC N° 136/2023 Consulta 4.**

Sobre diversas cuestiones relacionadas con el cobro de dividendos desde el punto de vista del socio.

[\[pág. 11\]](#)

# Boletines Oficiales

## DIARIO OFICIAL DE LA UNIÓN EUROPEA



### AYUDAS ESTATALES.

Autorización de las ayudas estatales en el marco de las disposiciones de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea — Casos con respecto a los cuales la Comisión no presenta objeciones — SA.110472 Texto pertinente a efectos del EEE. [C/2023/9214](#)

[Acuerdo del Consejo de Ministros por el que se establecen los términos y condiciones del tercer tramo y la modificación de los términos y condiciones de las garantías ya concedidas al amparo del Real Decreto-ley 6/2022.](#)

Martes 12 de diciembre de 2023

Sec. I. Pág. 164500

### I. DISPOSICIONES GENERALES

#### MINISTERIO DE ECONOMÍA, COMERCIO Y EMPRESA

**25236** *Resolución de 7 de diciembre de 2023, de la Secretaría de Estado de Economía y Apoyo a la Empresa, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 5 de diciembre de 2023, por el que se establecen los términos y condiciones del tercer tramo de la línea de avales a financiación concedida a empresas y autónomos establecida por el Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del plan nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania y se modifican los acuerdos de Consejo de Ministros de 10 de mayo, 11 de octubre, 22 de noviembre y 27 de diciembre de 2022 que desarrollan los tramos primero y segundo de la línea de avales regulada por el artículo 29 de dicho real decreto-ley.*

## CATALUNYA

Divendres, 19 de gener de 2024



### INSCRIPCIÓ PACTE SUCCESSORI D'HERETAMENT.

[RESOLUCIÓ JUS/47/2024, de 3 de gener](#), relativa al recurs governatiu interposat per G-T & Q., N. A. contra la qualificació del registrador de la propietat titular del Registre de la Propietat de Granollers núm. 2 que suspèn la inscripció d'una escriptura de pacte successori d'heretament i d'atribució particular.

(...) Tot i que el nostre dret admet la constitució vàlida de drets reals sense que tots els elements configuradors hagin quedat perfectament establerts en el moment inicial (per exemple, l'article 153 bis de la LH), cal fixar els paràmetres o els criteris generals als quals s'ha d'ajustar la futura determinació. Són molts els aspectes que s'han de concretar perquè puguin tenir efectivitat les previsions del pacte successori en relació amb la constitució o no del règim de propietat horitzontal; en especial, els elements privatis i la fixació de les

quotes de participació en el règim que ha de correspondre a cadascun. Per tant, **la registradora estima que no és procedent la inscripció del document en els termes que preveu l'article 19 bis de la LH.**

(...)

**Aquesta direcció general ha acordat admetre i estimar el recurs interposat i revocar la nota de qualificació del registrador.**

# Informa

**IRPF. BONO CULTURAL JOVEN** El Informa responde de cómo tributa en el IRPF el BONO CULTURAL JOVEN. Es una ganancia patrimonial y se integrará en la base imponible general



Fecha: 2024  
Fuente: web de la AEAT  
Enlace:

## Pregunta

**¿Cómo tributa el bono cultural joven en el IRPF?**

## Respuesta



El bono cultural joven es una ayuda de hasta 400 euros que concede el Estado, a través del Ministerio de Cultura y Deporte, para facilitar el acceso de los jóvenes a la cultura.

Esta ayuda está sometida al IRPF en concepto de **ganancia patrimonial** y se integrará dentro de la Base Imponible General.

Respecto a su **imputación temporal**, la mera concesión del bono no da lugar a la obtención de una ganancia patrimonial por el concesionario, pues el importe no agotado del bono se desactiva automáticamente una vez transcurrido el plazo de ejecución (1 año).

Las ayudas concedidas (utilizadas) a través del bono cultural joven procederá imputarlas al respectivo período impositivo en que se hayan adquirido los **productos, servicios y actividades** culturales subvencionables, pues es cuando se entiende que se ha producido el **cobro** de la subvención.

No obstante, si un contribuyente obtiene exclusivamente rendimientos del trabajo de un pagador por una cuantía inferior a 22.000 euros anuales y recibe esta ayuda del bono cultural joven, al ser por un importe inferior a 1000 euros anuales, no está obligado a presentar declaración.

# Sentencia TS de interés

**IBI.** Si como consecuencia de un procedimiento de subsanación de deficiencias del artículo 18 TRLCI, se reduce el valor catastral de un inmueble que afecta a liquidaciones firmes del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, es posible solicitar directamente la devolución del ingreso indebido derivado de lo anterior sin instar, respecto de las liquidaciones, un procedimiento de revisión de los previstos en el artículo 221.3 de la LGT.



Fecha: 21/12/2023

Fuente: web del Poder Judicial

Enlace: [Sentencia del TS de 21/12/2023](#)

El Ayuntamiento de Alcalá de Henares giró las correspondientes liquidaciones del IBI de los ejercicios 2018 y 2019 a Alcobox, S.L., en relación con un inmueble. El valor catastral del bien ascendía a 9.988.559,95 euros del que se derivaba, para cada ejercicio, una cuota del impuesto de 79.608,48 euros, que fueron abonados en tiempo por la mercantil.

Disconforme con el valor catastral, Alcobox, S.L. presentó en diciembre de 2018 un escrito ante la Gerencia Regional del Catastro de Madrid a través del cual promovió un procedimiento de subsanación de discrepancias **que fue estimado** mediante resolución de diciembre de 2019, en cuya virtud, el valor del inmueble se redujo a 5.948.411,57 euros, con efectos a partir del año 2020. Como consecuencia del valor subsanado, la cuota del IBI del ejercicio 2020 quedó cuantificada en 44.313,09 euros.

El TS responde en el sentido de que en los supuestos de impuestos de gestión compartida, como es el IBI, si como consecuencia de un procedimiento de subsanación de deficiencias del [artículo 18 TRLCI](#), se reduce el valor catastral de un inmueble que afecta a liquidaciones firmes del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, es posible solicitar directamente la devolución del ingreso indebido derivado de lo anterior sin instar, respecto de las liquidaciones, un procedimiento de revisión de los previstos en el artículo 221.3 de la LGT.

# Sentencia TC de interés

**IS.** El Pleno del TC por unanimidad declara inconstitucionales determinadas medidas en el impuesto sobre sociedades introducidas por el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL  
Gabinete del Presidente  
Oficina de Prensa

Fecha: 18/01/2024

Fuente: web del Poder Judicial

Enlace: [Nota informativa](#)

El Pleno del Tribunal Constitucional, en una sentencia de la que ha sido ponente el magistrado César Tolosa Tribiño, ha estimado por unanimidad la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional respecto de varias modificaciones del impuesto sobre sociedades (IS) introducidas por el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social.

El Tribunal considera que la aprobación de dichas medidas **por Real Decreto-ley ha vulnerado** el art. 86.1 CE, pues mediante dicho instrumento normativo no se puede “afectar a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I”. En concreto, estima afectado el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE.

En particular, las modificaciones del IS enjuiciadas son:

- **la fijación de topes más severos para la compensación de bases imponibles negativas;**
- **la introducción ex novo de un límite a aplicación de las deducciones por doble imposición; y**
- **la obligación de integrar automáticamente en la base imponible los deterioros de participaciones que hayan sido deducidos en ejercicios anteriores. Las dos primeras medidas solo son aplicables a las grandes empresas, mientras que la tercera puede afectar a cualquier sujeto pasivo del IS.**

El Tribunal Constitucional recuerda su doctrina establecida, entre muchas otras, en la STC 182/1997, según la cual **el decreto-ley no puede alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos** que inciden en la determinación de la carga tributaria, lo que debe valorarse en función del tributo concernido, los elementos a los que afecta la modificación y el alcance de esta.

A tal efecto, la sentencia verifica que el IS es un pilar básico del sistema tributario según afirmaron ya las SSTC 73/2017 y 78/2020; los elementos del IS a los que afecta la modificación son la base imponible y la cuota, que son parte esencial de la estructura del impuesto; y que los cambios introducidos, según reconoce el propio preámbulo del decreto-ley, son “de relevancia”, y así lo confirman las previsiones de impacto recaudatorio aportadas por el Gobierno, que adoptó esta norma para dar respuesta al problema de déficit.

La sentencia subraya la conexión existente entre los Reales Decretos-leyes 2/2016 y 3/2016, a la que se refiere el preámbulo cuando afirma que el segundo “completa” las medidas adoptadas en el primero. El Real Decreto-ley 2/2016 ya fue enjuiciado y declarado inconstitucional, también por afectar al deber de contribuir, por la STC 78/2020 -igualmente por unanimidad-. En él se incrementaban los pagos a cuenta del IS de las grandes empresas, mientras que el decreto-ley

enjuiciado ahora incide sobre la cuantificación definitiva del impuesto, ensanchando la base imponible y aumentando también directamente la cuota.

En suma, al igual que se apreció respecto del Real Decreto-ley 2/2016, se concluye que los preceptos cuestionados han tenido, en conjunto y aisladamente considerados, un impacto notable en elementos estructurales de una pieza fundamental del sistema tributario como es el IS, afectando a la esencia del deber de contribuir de los obligados por este tributo, por lo que deben declararse inconstitucionales y nulos.

**Por exigencias del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), la sentencia declara que no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en ella aquellas obligaciones tributarias devengadas por el impuesto sobre sociedades que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC) o mediante resolución administrativa firme. Tampoco podrán revisarse aquellas liquidaciones que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse la sentencia, ni las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a dicha fecha. Se limitan así sus efectos hacia el pasado, en los mismos términos que hizo el Tribunal en la STC 182/2021, sobre la plusvalía municipal.**

Ha anunciado la formulación de un voto particular concurrente el magistrado Enrique Arnaldo Alcubilla, quien comparte la fundamentación y el fallo de la sentencia, pero disiente de la decisión relativa a la modulación de los efectos de la nulidad de los preceptos legales declarados inconstitucionales. Aunque no tiene por qué ser absoluta la vinculación entre nulidad e inconstitucionalidad, no tiene por qué excepcionarse en relación las normas tributarias con la genérica y solitaria invocación de la seguridad jurídica.

El magistrado Juan Carlos Campo no ha participado en la deliberación de la sentencia por haberse abstenido.

#### Recuerda:

El [art. 3](#) del RD-ley 3/2026 aprobó modificaciones en la LIS, las más relevantes:

- **Añadió una DA 15<sup>a</sup>** sobre los límites aplicables a las grandes empresas en periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016.

Los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, aplicarán las siguientes especialidades:

1. Los límites establecidos en el apartado 12 del artículo 11, en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 26, en la letra e) del apartado 1 del artículo 62 y en las letras d) y e) del artículo 67, de esta Ley se sustituirán por los siguientes:

- El 50 por ciento, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros.

- El 25 por ciento, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros.

2. El importe de las deducciones para evitar la doble imposición internacional previstas en los artículos 31, 32 y apartado 11 del artículo 100, así como el de aquellas deducciones para evitar la doble imposición a que se refiere la disposición transitoria vigésima tercera, de esta Ley, no podrá exceder conjuntamente del 50 por ciento de la cuota íntegra del contribuyente.

- **Se modifica la DT 16<sup>a</sup> sobre** la reversión automática por quintas partes de deterioros del valor de participaciones

- **Modificación de la DT 16<sup>a</sup> sobre la compensación de BINS para grandes empresas**



# Consultas BOICAC

## BOICAC N° 136/2023 Consulta 1.

Sobre la excepción temporal a la contabilización e información en memoria de los impuestos diferidos derivada de la implementación de las reglas de la OCDE para combatir la erosión de la base imponible.



**Fecha:** 18/01/2024

**Fuente:** web del ICAC

**Enlace:** [BOICAC 136/Diciembre2023-1](#)

Respuesta La consulta versa sobre la aplicación en España de la excepción temporal obligatoria al reconocimiento y revelación de información de activos y pasivos por impuestos diferidos que derivan de la reforma fiscal internacional del Pilar Dos de la OCDE, así como los requerimientos de información específicos. Todo ello en línea con la modificación de la NIC-UE 12 adoptada por Reglamento (UE) 2023/2468 de la Comisión, de 8 de noviembre de 2023.

La Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo de 14 de diciembre de 2022, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión (Directiva comunitaria del impuesto), ha tenido por objetivo crear un marco común para establecer un **nivel mínimo global de imposición dentro de la UE sobre la base del enfoque común recogido en las Normas modelo de la OCDE** (en adelante, Pilar Dos).

La Directiva se aplicará a las entidades constitutivas en un Estado Miembro que sean miembros de un grupo de empresas multinacionales o de un grupo nacional de gran magnitud cuyo importe neto de la cifra de negocios consolidado sea, al menos, de 750 millones de euros en, al menos, dos de los cuatro períodos impositivos inmediatamente anteriores al inicio del período impositivo.

Para el establecimiento de un nivel mínimo de imposición, en consonancia con las normas del Pilar Dos, la Directiva ha establecido un impuesto complementario basado en las reglas de inclusión de rentas y de beneficios insuficientemente gravados, así como en un régimen del impuesto complementario nacional.

**La Directiva está pendiente de transposición al ordenamiento interno mediante ley que se aplicará respecto a los ejercicios fiscales iniciados a partir del 31 de diciembre de 2023.**

Algunos operadores han planteado dudas sobre el posible impacto del modelo de la OCDE en los impuestos diferidos en los estados financieros. Estas cuestiones son difíciles de resolver a corto plazo, dada la complejidad que introduce el modelo de la OCDE y su inminente aplicación. En materia contable, el IASB emitió el 23 de mayo de 2023 las modificaciones introducidas en la NIC 12 Impuesto sobre las ganancias en consonancia con la reforma fiscal internacional. El objetivo global que ha perseguido el IASB con estas modificaciones es establecer ciertas cautelas que eviten diferentes interpretaciones de la NIC 12, como consecuencia de la complejidad normativa y del posible desfase en la promulgación de la nueva legislación en las distintas jurisdicciones. Dichas modificaciones han introducido una excepción temporal obligatoria a la contabilización de los impuestos diferidos derivados de la aplicación de las normas del Pilar Dos de la OCDE, así como requerimientos de información específicos para las empresas afectadas.

Las normas contables que regulan el impuesto sobre beneficios en España son la Norma de Registro y Valoración (NRV) 13ª Impuesto sobre beneficios, contenida en el Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y la Resolución de 9 de febrero de 2016, del ICAC, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios (RICAC del Impuesto).

Por lo tanto, en línea con la modificación realizada por el IASB, y por otros países europeos de nuestro entorno, se hace necesario la introducción en nuestro marco local a nivel individual y consolidado (PGC y las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas - NFCAC- aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre) de la excepción temporal al reconocimiento y divulgación de los activos y pasivos por impuesto diferido surgidos del impuesto complementario basado en las reglas de inclusión de rentas y de beneficios insuficientemente gravados, así como en un régimen del impuesto complementario nacional, en línea con las modificaciones incluidas en la NIC-UE 12.

**En el supuesto de que la transposición a nuestro ordenamiento interno de la Directiva (UE) 2022/2523 no se produjera a tiempo en nuestro país, puede ser que filiales de matrices domiciliadas en otros Estados Miembros que sí la hubieran traspuesto se vieran obligadas a dar la información a nivel individual o consolidado en el marco contable nacional, información que no se exige a los grupos cotizados que aplican normativa internacional por los motivos expuestos.**

**Para evitar esta circunstancia, este Instituto va a promover una modificación normativa que introduzca un cambio en la NRV 13ª del PGC en línea y con el mismo contenido que ha aprobado la Unión Europea a raíz de la adopción del Reglamento de modificación de la NIC-UE 12 mencionado.**

## BOICAC N° 136/2023 Consulta 4.

Sobre diversas cuestiones relacionadas con el cobro de dividendos desde el punto de vista del socio.



**Fecha:** 18/01/2024

**Fuente:** web del ICAC

**Enlace:** [BOICAC 136/Diciembre2023-4](#)

La consulta plantea la siguiente situación: la sociedad "A" fue adquirida en junio de 2021 por la sociedad "X". En el año 2021 la sociedad "A" obtuvo un beneficio de 200 u.m., correspondiendo 100 u.m. al periodo previo a la adquisición por la sociedad "X" y 100 u.m. al periodo comprendido entre la fecha de adquisición por "X" y el cierre del ejercicio 2021, teniendo unas reservas previas por importe de 300 u.m. El 30 de junio de 2022, la Junta General de Accionistas de "A" aprueba un reparto de 200 u.m. con cargo a los resultados de 2021. Durante el ejercicio 2022 y hasta la fecha de aprobación del dividendo, la sociedad "A" ha generado beneficios por importe de 150 u.m.



| EJERCICIO 2021:                   |     |
|-----------------------------------|-----|
| Beneficios: 200 u.m               |     |
| Hasta 01/06/2021                  | 100 |
| Desde 01/07/2021 hasta 31/12/2021 | 100 |
| Reservas previas                  | 300 |

| EJERCICIO 2022:   |  |
|---|--|
| Junta 30/06/2022 se aprueba reparto de beneficios de 200 u.m con cargo a resultados de 2021 |  |
| Beneficios generados 2022: 150 u.m  |  |

**Teniendo en cuenta esta situación, se plantean las siguientes cuestiones:**

1) Si según el supuesto planteado, de acuerdo con el artículo 31 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019 (en adelante RICAC de sociedades), los resultados a tener en cuenta para establecer el eventual exceso respecto de los resultados a distribuir son los generados desde la fecha de adquisición hasta el 31 de diciembre de 2021 (i.e. 100) o hasta el 30 de junio de 2022 (i.e. 250, que harían que la totalidad de los dividendos aprobados se reconocieran como ingresos), es decir, de acuerdo con el balance aprobado o hasta la fecha de aprobación del dividendo.

Si la respuesta a esta cuestión fuera que los resultados a tener en cuenta abarcan hasta la fecha en la que se acuerda el reparto del dividendo, se plantean una serie de cuestiones adicionales:

- 2) La forma de documentar dichos resultados “preliminares”.
- 3) Si los resultados generados hasta la fecha de aprobación del dividendo deben considerar sólo el periodo que media entre el cierre del ejercicio anterior y la fecha de aprobación del dividendo o si se requiere un estado contable previsional hasta el cierre del ejercicio, para verificar que dichos resultados se han generado de forma efectiva.
- 4) Si tiene algún impacto la ocurrencia de un acontecimiento no previsto posterior a la fecha de aprobación del dividendo que pudiera revertir, total o parcialmente, los resultados generados hasta la fecha de la aprobación.
- 5) Cómo habría que aplicar este criterio, cuando el inversor tenga una inversión minoritaria y no tenga la capacidad de obtener la información sobre los resultados generados desde la fecha de cierre hasta la aprobación del dividendo.
- 6) Si cambia la respuesta si, con anterioridad a la aprobación del dividendo se acordara el reparto de un dividendo a cuenta del ejercicio 2022; y cómo se computarían en ese caso el dividendo a cuenta y el dividendo ordinario.

Sobre la aplicación del resultado, el artículo 273 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), aprobada por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, dispone lo siguiente:

*“Artículo 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 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.”*

Con fecha 11 de marzo de 2019 se publicó en el BOE la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), 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 relación con la aplicación del resultado, la citada Resolución dedica sus artículos 28 a 31, ambos inclusive. En particular, el artículo 31 recoge la contabilización de la aplicación del resultado por parte del socio indicando lo siguiente (énfasis añadido):

*“1. Los dividendos discrecionales devengados con posterioridad al momento de la adquisición de las acciones o participaciones se reconocerán como ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias cuando se declare el derecho del socio a recibirlos. A estos efectos, en la valoración inicial de los instrumentos de patrimonio se registrarán de forma independiente, atendiendo a su vencimiento, el importe de los dividendos ya acordados previamente por el órgano competente en el momento de la adquisición. Sin embargo, cuando los dividendos distribuidos procedan inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la fecha de adquisición hasta el momento en que se acuerde el reparto, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión.*

2. Cualquier reparto de reservas disponibles o, en su caso, de la prima de emisión, se calificará como una operación de distribución de beneficios y, en consecuencia, originará el reconocimiento de un ingreso en el socio, siempre y cuando, desde la fecha de adquisición, la participada o cualquier sociedad del grupo participada por esta última haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que se distribuyen.

3. El juicio sobre si se han generado beneficios por la participada se realizará atendiendo exclusivamente a los beneficios contabilizados en la cuenta de pérdidas y ganancias individual desde la fecha de adquisición, salvo que de forma indubitada el reparto con cargo a dichos beneficios deba calificarse como una recuperación de la inversión desde la perspectiva de la entidad que recibe el dividendo. (...)"

Por lo tanto, de acuerdo con el literal del artículo 31 de la RICAC, **los resultados a tener en cuenta para la calificación como ingreso o recuperación de la inversión por parte del socio abarcan hasta la fecha en la que se acuerda el reparto del dividendo, para lo que habrá que tener en cuenta la mejor información disponible.** En función de las circunstancias, por ejemplo, para el caso de un inversor minoritario, es posible que esta información sea la que luzca en el balance cerrado a 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior.

Sin embargo, de esta forma de razonar no puede deducirse que la norma contable imponga ninguna de las cautelas a las que apunta el consultante, como la elaboración de un estado previsional. Del mismo modo, **es claro que el tratamiento contable en el socio no se verá afectado por el impacto patrimonial que los hechos posteriores a la fecha de reparto puedan originar en la sociedad participada.**

Por otro lado, el TRLSC regula el dividendo a cuenta en el artículo 277. Cantidades a cuenta de dividendos como sigue:

*"La distribución entre los socios de cantidades a cuenta de dividendos sólo podrá acordarse por la junta general o por los administradores bajo las siguientes condiciones:*

*a) Los administradores formularán un estado contable en el que se ponga de manifiesto que existe liquidez suficiente para la distribución. Dicho estado se incluirá posteriormente en la memoria.*

*b) La cantidad a distribuir no podrá exceder de la cuantía de los resultados obtenidos desde el fin del último ejercicio, deducidas las pérdidas procedentes de ejercicios anteriores y las cantidades con las que deban dotarse las reservas obligatorias por ley o por disposición estatutaria, así como la estimación del impuesto a pagar sobre dichos resultados."*

Este régimen legal tiene por objetivo velar porque el acuerdo de reparto de un dividendo a cuenta se soporte en la efectiva generación de beneficios hasta la fecha en que se adopta esa decisión.

La regulación en materia de registro de un dividendo en el socio persigue otra finalidad. El artículo 31 de la RICAC de sociedades fija el criterio que debe aplicar el socio para reconocer el resultado o las reservas distribuidas como un ingreso o como una recuperación de la inversión, a cuyo efecto se toman en consideración la fecha de adquisición y la fecha en que se acuerda el reparto del dividendo.

**En consecuencia, si antes de aprobarse un dividendo ordinario se repartiese un dividendo a cuenta de los beneficios del ejercicio 2022 ambas regulaciones no son excluyentes, sino que se deberían aplicar de forma simultánea en relación con su exclusivo y concreto alcance, en los términos que se han detallado.**

**En cualquier caso, en la memoria de las cuentas anuales se deberá facilitar toda la información significativa sobre el tema objeto de consulta de forma que aquellas, en su conjunto, muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad.**