

Universidad de Oviedo



Centro Internacional de Postgrado

**MÁSTER EN SISTEMAS DE INFORMACIÓN Y
ANÁLISIS CONTABLE, SIAC**

CURSO 2013-2014

TRABAJO FIN DE MÁSTER

**La calidad de la información fiscal en las
Cuentas Anuales de las empresas
cotizadas del sector de los servicios de
consumo tras la aprobación del PGC de
2007.**

Autora: Ana María González Granda

Tutora: María Elena Fernández Rodríguez

ÍNDICE

| | | |
|-------------|---|-----------|
| 1. | INTRODUCCIÓN..... | 5 |
| 2. | LA INFORMACIÓN DE CARÁCTER FISCAL EN LAS CUENTAS ANUALES..... | 6 |
| 2.1. | Balance..... | 8 |
| 2.1.1. | <i>Activo.....</i> | <i>8</i> |
| 2.1.2. | <i>Patrimonio Neto.....</i> | <i>8</i> |
| 2.1.3. | <i>Pasivo.....</i> | <i>9</i> |
| 2.2. | Cuenta de Pérdidas y Ganancias..... | 9 |
| 2.3. | Estado de Cambios en el Patrimonio Neto (Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos)..... | 10 |
| 2.4. | Memoria..... | 11 |
| 3. | ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN FISCAL EN LAS CUENTAS ANUALES DEL SECTOR DE LOS SERVICIOS DE CONSUMO..... | 14 |
| 3.1. | La información fiscal en el Balance..... | 14 |
| 3.2. | La información fiscal en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias..... | 17 |
| 3.3. | La información fiscal en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos..... | 18 |
| 3.4. | La información fiscal en la Memoria..... | 20 |
| 3.4.1. | <i>Conciliaciones.....</i> | <i>21</i> |
| 3.4.2. | <i>Desglose del gasto o ingreso por Impuesto sobre Beneficios.....</i> | <i>22</i> |
| 3.4.3. | <i>Impuestos diferidos.....</i> | <i>23</i> |
| 3.4.4. | <i>Importes, plazos de aplicación y planificación fiscal del activo por tributación diferida.....</i> | <i>25</i> |
| 3.4.5. | <i>Incentivos fiscales.....</i> | <i>26</i> |
| 3.4.6. | <i>Otra información.....</i> | <i>27</i> |
| 3.4.7. | <i>Peso de las variables sobre el total de información aportada, no aportada y no aplicable.....</i> | <i>29</i> |
| 4. | EL TIPO IMPOSITIVO EFECTIVO DEL SECTOR EN EL ÚLTIMO LUSTRO..... | 33 |
| 5. | RESUMEN Y CONCLUSIONES..... | 39 |
| 6. | BIBLIOGRAFÍA..... | 42 |
| | ANEXOS..... | 45 |
| | ANEXO I. LA INFORMACIÓN FISCAL EN EL BALANCE..... | 46 |
| | ANEXO II. LA INFORMACIÓN FISCAL EN EL ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS..... | 49 |
| | ANEXO III. LA INFORMACIÓN FISCAL EN LA MEMORIA..... | 52 |

1. INTRODUCCIÓN

La Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea trata de incorporar a la normativa contable española las normas Internacionales de Contabilidad/ Normas Internacionales de Información Financiera (NIC/NIFF) del International Accounting Standards Board (IASB). Esta ley, que entró en vigor el 1 de enero de 2008, autorizó al Gobierno a aprobar mediante Real Decreto el Plan General de Contabilidad (PGC) de 2007, así como sus modificaciones y normas complementarias. De todos los cambios introducidos en el nuevo Plan, el relativo al Impuesto sobre Beneficios es de los más importantes y novedosos. La adaptación a la NIC nº 12 “Impuesto sobre las Ganancias” (IASBb) ha supuesto un cambio en el método de contabilización del Impuesto sobre Sociedades (IS), anteriormente basado en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y pasando a utilizarse el método del Balance, mucho más exigente en cuanto a información fiscal se refiere.

Con el PGC de 1990, se hicieron algunos estudios sobre la información fiscal en las Cuentas Anuales y ya había incumplimientos entonces, incluso por las sociedades cotizadas (Labatut Serer y Martínez Vargas, 2006). Ahora que se exige mucha más información, ¿qué harán las empresas?, ¿informarán adecuadamente tras la reforma? Este es el objetivo del estudio a desarrollar: observar el grado de cumplimiento sobre los requerimientos informativos en materia de IS en las Cuentas Anuales tras el cambio de normativa. Para ello se analiza un sector de Bolsa, entendiendo que las empresas cotizadas pueden informar mejor.

Actualmente, las sociedades formulan cinco documentos contables: Balance, Cuenta de Pérdidas y Ganancias, Estado de Cambios en el Patrimonio Neto (ECPN), Estado de Flujos de Efectivo (EFE) y Memoria. Todos, excepto el EFE, deben suministrar información en materia fiscal, por ello se analizarán esos cuatro estados contables.

A tal fin, el estudio se estructura en dos partes bien diferenciadas, una teórica y otra empírica.

En la parte teórica se presenta la información fiscal a suministrar en cada uno de los documentos contables que integran las Cuentas Anuales y que son objeto de análisis.

A su vez, en el análisis empírico se contempla uno a uno cada estado contable y se detalla la cantidad de información aportada, no aportada y no aplicable, el peso que cada variable informativa estudiada tiene sobre el total de información, así como su evolución a lo largo del período. Para ello se ha seleccionado una muestra de sociedades cotizadas en el mercado continuo del sector de los servicios de consumo para el período comprendido entre 2008 y 2012, por ser posterior a la aprobación del PGC de 2007 y porque la información para el 2013 no estaba disponible en el momento de la realización del trabajo.

Por último, dado que en el ámbito internacional y según establece la NIC nº 12 (IASBb) se debería rendir información sobre el Tipo Impositivo Efectivo (TIE) al que realmente tributa la empresa, se destina un apartado a este hecho. En él se analiza la importancia que los diferentes ajustes y bases imponibles negativas tienen sobre el Resultado Contable Antes de Impuestos (RCAI) y se calcula el TIE medio soportado utilizando dos medidas, el TIE “Contable” y el TIE “Fiscal”, al objeto de dar mayor validez a los resultados y observar las diferencias existentes entre ambas.

Finalmente, se presentan las principales conclusiones que se han alcanzado a partir del trabajo efectuado.

2. LA INFORMACIÓN DE CARÁCTER FISCAL EN LAS CUENTAS ANUALES

En este apartado se detalla la información fiscal que es obligatorio presentar en cada uno de los elementos integrantes de las Cuentas Anuales según el PGC de 2007. No obstante, como paso previo, resulta necesario aclarar el significado de algunos términos relacionados con el IS que aparecen en las Cuentas Anuales desde 2008. En concreto, cabe referirse a los siguientes (PGC, 2007; Álvarez Arias et al., 2008; Fernández Rodríguez y Martínez Arias, 2008):

- **Impuesto corriente e impuesto diferido**

El impuesto corriente es la parte del gasto del Impuesto sobre Beneficios correspondiente a la cuota líquida del tributo o impuesto a pagar. Se recoge en la cuenta “6300. Impuesto corriente” y su registro implicará el reconocimiento de un activo o pasivo por impuesto corriente según el signo de la cuota diferencial, que dependerá de la cuantía de las retenciones y pagos a cuenta.

El impuesto diferido se corresponde con la parte del gasto por Impuesto sobre Beneficios vinculada a la tributación diferida, entendida esta como el desfase temporal entre Contabilidad y Fiscalidad motivado por las diferencias temporarias, bases imponibles negativas y deducciones y bonificaciones. Normalmente se contabilizará mediante la subcuenta “6301. Impuesto diferido”.

- **Activo / Pasivo por impuesto corriente**

El activo y el pasivo por impuesto corriente representan la cuota diferencial o cantidad final resultante en la declaración fiscal a la Hacienda Pública. Esta dará lugar a un activo por impuesto corriente cuando sea negativa y a un pasivo por impuesto corriente cuando resulte positiva, registrándose contablemente en las subcuentas “4709. Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos” y “4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades”, respectivamente.

- **Diferencias temporarias**

Las diferencias temporarias son las derivadas de la distinta valoración, contable (aplicación de los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados) y fiscal (valoración según la normativa tributaria), atribuida a los activos y pasivos, así como algunos instrumentos de patrimonio, en la medida que tengan incidencia en la carga fiscal futura de la empresa.

Las diferencias temporarias pueden originarse en las siguientes situaciones:

- Las clásicas diferencias temporales entre la base imponible y el RCAI originadas por diferentes criterios de imputación temporal entre ingresos y gastos. Implican ajustes positivos o negativos en la declaración fiscal del IS, si bien acaban revirtiendo en ejercicios futuros con signo contrario al de su origen.
- Los ingresos y gastos imputados en el Patrimonio Neto que no se incluyen en la base imponible, incluidas las variaciones de valor de los activos y pasivos si dichas variaciones difieren de las atribuidas a efectos fiscales.
- Las combinaciones de negocios, cuando los elementos patrimoniales se registran contablemente por un valor distinto del fiscal.
- El reconocimiento inicial de un elemento (no procedente de una combinación de negocios) si el valor contable es distinto del fiscal.

Una vez explicado el origen de estas diferencias, cabe clasificarlas en dos tipos:

Diferencias Temporarias Imponibles: darán lugar a mayores cantidades a pagar en el futuro, normalmente a medida que se recuperan los activos o se liquidan los pasivos. En las clásicas diferencias temporales supondrán ajustes de signo negativo en origen y positivo en reversión.

Diferencias Temporarias Deducibles: implicarán menores cantidades a pagar en el futuro, generalmente a medida que se recuperan los activos o se liquidan los pasivos. En las clásicas diferencias temporales serán las de signo positivo en origen y negativo en reversión.

- **Activo / Pasivo por impuesto diferido**

En general, las diferencias temporarias imponibles al suponer un diferimiento en el pago del IS generan pasivos por impuesto diferido, salvo en los siguientes casos:

- a) Reconocimiento inicial de un activo o pasivo correspondiente a una transacción distinta de una combinación de negocios y que no afectó al resultado contable ni a la base imponible del Impuesto.
- b) Reconocimiento inicial de un fondo de comercio.

El registro contable de los pasivos ligados a diferencias temporarias imponibles se realizará en la cuenta “479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles”.

Por el contrario, las diferencias temporarias deducibles como implican un adelanto en el pago del IS generan un derecho con la Hacienda Pública. Sin embargo, de acuerdo con el principio de prudencia, sólo originarán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de dichos activos. Se recogerán en la cuenta “4740. Activos por diferencias temporarias deducibles”. No obstante, es necesario tener en consideración la siguiente excepción: no se reconocerá activo por impuesto diferido cuando la diferencia temporaria deducible haya surgido por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo ligado a una transacción distinta de una combinación de negocios y que no afectó al resultado contable ni a la base imponible.

Además, los activos por impuesto diferido pueden generarse en las siguientes situaciones:

- Créditos por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las bases imponibles negativas pendientes: se contabilizarán en la subcuenta “4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio...”
- Deduciones y otras ventajas fiscales no utilizadas que queden pendientes de aplicar en la liquidación de los impuestos sobre beneficios: se registrarán en la subcuenta “4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar”.

En la fecha de cierre de cada ejercicio la empresa debe reconsiderar los activos fiscales, reconocidos y no reconocidos, lo que puede originar altas y bajas. De este modo, puede suceder que activos previamente registrados se tengan que dar de baja porque ya no sea probable su recuperación futura o, por el contrario, que se contabilice un activo para el que en un ejercicio anterior existían dudas sobre su recuperación y en el actual no.

Por último, es preciso destacar que las empresas deben realizar una doble liquidación en materia de IS: desde el enfoque fiscal para determinar la cantidad a pagar a la Hacienda Pública y desde la perspectiva contable para calcular el gasto devengado por este impuesto. En el cuadro 2 se muestran los dos esquemas liquidatorios.

Cuadro 2. Cálculo del gasto devengado y de la cuota a pagar

| LIQUIDACIÓN FISCAL DEL IS | GASTO CONTABLE POR IS |
|--|---|
| Resultado Contable Antes de Impuestos (RCAI) | → Impuesto corriente ⇒ Cuota líquida Impuesto diferido: - t/g x DT Deducibles (DTD) (origen) + t/g x DT Deducibles (DTD) (reversión) + t/g x DT Imponibles (DTI) (origen) - t/g x DT Imponibles (DTI) (reversión) - t/g x BI Negativas (origen) + t/g x BI Negativas de Ejercicios Anteriores (aplicación) - DyB del ejercicio pendientes de aplicación + DyB de ejercicios anteriores aplicadas en el actual = GASTO POR IS: • (6300) Impuesto corriente • (6301) Impuesto diferido |
| + Diferencias Permanentes (DP) positivas | |
| - Diferencias Permanentes (DP) negativas | |
| + Diferencias Temporarias (DT) Deducibles (origen)* | |
| - Diferencias Temporarias (DT) Deducibles (reversión)* | |
| - Diferencias Temporarias (DT) Imponibles (origen)* | |
| + Diferencias Temporarias (DT) Imponibles (reversión)* | |
| = Base Imponible (BI) Previa | |
| - Bases Imponibles Negativas de Ejercicios Anteriores | |
| = Base Imponible (BI) | |
| x Tipo de gravamen (t/g) | |
| = Cuota Íntegra (CI) | |
| - Deducciones y Bonificaciones (DyB) | |
| = CUOTA LÍQUIDA (CL) | |
| - Retenciones y Pagos a Cuenta (RyPC) | |
| = CUOTA DIFERENCIAL (CD) | |

* Solo afectan las "clásicas" DT, aunque puede haber alguna excepción (Ej. Donaciones).

Fuente: Fernández Rodríguez y Martínez Arias (2009)

2.1. Balance

Una vez hechas las oportunas aclaraciones, se procede a comentar la información obligatoria de carácter fiscal en el Balance de Situación.

2.1.1. Activo

El activo no corriente del Balance contempla el epígrafe "A.VI. Activos por impuesto diferido", el cual refleja las diferencias temporarias deducibles, las bases imponibles negativas y las deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar. Cabe resaltar que estas partidas se incluirán en este apartado tanto si se prevén cancelar en el largo o en el corto plazo. Por el contrario, en el PGC de 1990 su equivalente estaba recogido en una parte del activo fijo o circulante denominada "Deudores", dentro de las Administraciones públicas, dependiendo de que su reversión fuese a largo o corto plazo, respectivamente.

Por su parte, debido a su vencimiento en el corto plazo, el epígrafe "B.III.5. Activo por impuesto corriente" se recoge en el activo corriente. Aquí aparece el importe de la cuota diferencial cuando la declaración del IS sale "a devolver". Conviene destacar que esta interesante información que ahora se suministra y nos permite conocer el signo de la declaración del IS, no existía en el PGC de 1990.

2.1.2. Patrimonio Neto

En esta parte del Balance son los "Ajustes por cambio de valor" (epígrafe A.2.) los únicos vinculados al Impuesto sobre Beneficios. Se definen como *los producidos por la valoración a valor razonable de determinadas partidas que aplican este criterio y cuya Norma de Registro y Valoración exige que vaya a Patrimonio Neto*¹. En concreto, es el epígrafe "III. Otros" el que incluye la información relativa al IS. Se registra en la cuenta "137. Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios" y hace referencia a *ventajas fiscales materializadas en diferencias permanentes y deducciones y bonificaciones que, por tener una naturaleza económica asimilable a las subvenciones, son objeto de imputación a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias*. Cabe resaltar que en la normativa anterior también se recogía esta misma información fiscal en el epígrafe "Ingresos a distribuir en varios ejercicios", al no existir el Patrimonio Neto propiamente dicho en el Balance.

¹ Para facilitar la lectura, se presentan en cursiva aquellos aspectos extraídos literalmente del PGC de 2007.

2.1.3. Pasivo

En el pasivo la información fiscal se encuentra agrupada, por un lado, en el pasivo no corriente, en los apartados “B.IV. Pasivo por impuesto diferido”, que hace referencia a los pasivos por diferencias temporarias imponibles, y “B.I. Provisiones a largo plazo” (sólo si se refiere a las cuenta “141. Provisión para impuestos”)² y, por otro lado, en el pasivo corriente, epígrafes “C.V.5. Pasivo por impuesto corriente” y “C.II. Provisiones a corto plazo” (cuenta “5291. Provisión a corto plazo para impuestos”).

Que los pasivos por impuesto diferido se reconozcan en el pasivo no corriente también es una novedad con respecto a la regulación anterior (al igual que ocurre con los activos por impuesto diferido), que obligaba a clasificar las partidas dentro de “Acreedores” a largo o a corto plazo, según el momento previsible de reversión. Sin embargo, en la normativa vigente no se atiende al momento previsible de dicha reversión, siendo siempre a largo plazo. Por otro lado, es necesario aclarar que, al igual que sucede con el epígrafe B.III.5 del activo, la información del pasivo por impuesto corriente, que nos indica si la declaración sale a pagar, tampoco estaba disponible en el PGC de 1990.

2.2. Cuenta de Pérdidas y Ganancias

La cuenta de resultados en su apartado 17 recoge el Impuestos sobre Beneficios, que engloba, a su vez, cuatro cuentas:

- “6300. Impuesto corriente”: parte del gasto por Impuesto sobre Beneficios correspondiente a la cuota líquida.
- “6301. Impuesto diferido”: parte del gasto por Impuesto sobre Beneficios asociada a la tributación diferida.
- “633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios”: funciona como gasto y se registrarán en ella las bajas de activos o su reducción motivada por disminuciones en los tipos de gravamen, así como los incrementos de los pasivos motivados por subidas en los tipos.
- “638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios”: siempre supone un ingreso y aparecerá cuando se registre el aumento de un activo, por alta o por aumento de los tipos de gravamen, o bien cuando se minore un pasivo por la caída de las tasas impositivas.

La Cuenta de Pérdidas y Ganancias no distingue el impuesto corriente del impuesto diferido. Tampoco diferencia entre el importe del impuesto relativo al propio ejercicio y los ajustes correspondientes a años anteriores. Es la Memoria el documento que recoge tales especificaciones.

Si se compara el PGC de 2007 con la normativa anterior se observa que las cuentas 633 y 638 en el PGC de 1990 también existían y se utilizaban para incrementar o disminuir, dar de alta o de baja a los activos/pasivos fiscales; sin embargo, estas cuentas también servían para registrar el impuesto cuando la base imponible quedaba sometida a dos tasas diferentes (situación que se puede dar en empresas de reducida dimensión). En la normativa actual, este último hecho no se contempla, debiendo acudir a lo previsto en la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de 20 de marzo de 2002 relativa al IS.

Ahora bien, la principal diferencia en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias radica en el Impuesto sobre Beneficios del ejercicio. El PGC de 2007 obliga a desglosarlo en impuesto corriente y diferido mientras que en el PGC de 1990 no había distinción alguna.

² La provisión para impuestos, tanto a largo como a corto plazo, no sólo se refiere al IS, sino que engloba el resto de impuestos y es por eso que no se incluye en el estudio empírico.

2.3. Estado de Cambios en el Patrimonio Neto (Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos)

El Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos, que no existía en el PGC de 1990, surge como necesidad de presentar un resultado global que permita a los inversores obtener una información más relevante en el área de resultados, que va más allá de la cuenta de resultados tradicional, entendiendo por resultado global el producto de agregar a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias los gastos e ingresos directamente imputados al Patrimonio Neto. Estudios como el de Giner Inchausti y Pardo Pérez (2011) han tratado de analizar la relevancia valorativa que este resultado global tiene frente al tradicional.

La NIC nº 1 “Presentación de los estados financieros” de 2003 (IASBa), plantea como formato de presentación del resultado global el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos, quedando este integrado dentro del Estado de Cambios del Patrimonio Neto. Pues bien, tras la revisión de esta NIC en 2007, se llegó a la conclusión de que el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos no puede ser considerado como parte del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, siendo necesario que pase a formar parte de las Cuentas Anuales con autonomía propia (en España sigue permaneciendo dentro del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto). El principal objetivo de esta revisión llevada a cabo por el IASB ha sido agregar en los estados contables información con características comunes, pues el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto no reporta utilidad para los analistas e inversores (Souza Fernández, 2009).

Zorio y Pastor Hervàs (2012) han analizado la forma de presentación del resultado global de los estados financieros de las empresas del IBEX-35 para el año 2009 y han llegado a concluir, entre otras cosas, que a pesar de las modificaciones introducidas en 2007 en la NIC nº 1, son escasos los cambios en la presentación de sus Cuentas Anuales, concretamente en la nomenclatura referente a los estados financieros y en lo relativo a los cambios en la presentación del resultado global.

En cuanto a la información fiscal contenida en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos cabe señalar que se recoge en los epígrafes A.V y B.IX relativos al efecto impositivo. Este documento consta de las tres partes que se recogen en el cuadro 2.3.1 (A, B y C).

Cuadro 2.3.1. Estructura del Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos

| Nº CUENTAS | Notas en la memoria | 200X | 200X-1 |
|---------------------------------|--|------|--------|
| | A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias | | |
| (800),(89),900,991,992 | Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto | | |
| (810),910 | I. Por valoración instrumentos financieros. | | |
| 94 | 1. Activos financieros disponibles para la venta. | | |
| (85),95 | 2. Otros ingresos/gastos. | | |
| (8300)*,8301*,(833),834,835,838 | II. Por coberturas de flujos de efectivo. | | |
| | III. Subvenciones, donaciones y legados recibidos. | | |
| | IV. Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes. | | |
| | V. Efecto impositivo. | | |
| | B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto (I+II+III+IV+V) | | |
| (802),902,993,994 | Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias | | |
| (812),912 | VI. Por valoración de instrumentos financieros. | | |
| (84) | 1. Activos financieros disponibles para la venta. | | |
| 8301*,(836),(837) | 2. Otros ingresos/gastos. | | |
| | VII. Por coberturas de flujos de efectivo. | | |
| | VIII. Subvenciones, donaciones y legados recibidos. | | |
| | IX. Efecto impositivo. | | |
| | C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI+VII+VIII+IX) | | |
| | TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A + B + C) | | |

* Su signo puede ser positivo o negativo

Fuente: PGC de 2007

El resultado de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias recoge el importe obtenido como resultado del ejercicio, y el total de ingresos y gastos imputados directamente en el Patrimonio Neto detalla la separación de los diferentes ingresos y gastos de los grupos 8 y 9. En último lugar, el total de transferencias de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias muestra cuáles son los ingresos y gastos de los grupos 8 y 9 motivados por traspasos del Patrimonio Neto a la cuenta de resultados. Tanto unos como otros deben ir por el importe “bruto” pero aparte se debe registrar el efecto impositivo para poder así obtener por diferencia la cuantía “neta” del IS.

2.4. Memoria

La información fiscal prevista en el PGC de 1990 era mucho menos extensa que la que exige revelar la nueva normativa. Aun así, la Memoria ha sido un estado financiero bastante mal elaborado e informado por las empresas, prueba de ello es el estudio realizado por Labatut Serer y Martínez Vargas (2006), quienes analizan la calidad de la información fiscal en la Memoria utilizando una muestra de 43 sociedades del IBEX-35. La conclusión alcanzada por estos autores es que estas grandes empresas no informaban lo suficiente y en la mayoría de los casos no se ajustaban a lo establecido en la normativa contable, y eso que contaban con más y mejores medios y ya habían pasado varios años desde la entrada en vigor del PGC de 1990 (momento en el que se implanta el método del efecto impositivo). Otros autores que han publicado artículos relacionados han sido Gómez Valls (1995) y Gallego Álvarez y Galende del Canto (1996), los cuales corroboran la existencia de estas deficiencias informativas en las Cuentas Anuales de las empresas.

El PGC de 2007 reclama información fiscal no sólo en la Memoria normal, sino también en la abreviada, obligación incluida igualmente en el Plan de PYMES. Este cambio ha exigido una gran mejora de información, debiendo de ser esta mucho más detallada y precisa. Por ello, con este estudio se pretende reflejar cuál es la calidad de información del IS existente tras su entrada en vigor.

Este documento contable facilita información de naturaleza fiscal, en primer lugar, en el epígrafe “4. Normas de registro y valoración” donde el PGC establece que *se indicarán los criterios utilizados para el registro y valoración de activos y pasivos por impuesto diferido*.

Ahora bien, es el apartado “12. Situación fiscal” el que realmente contiene el grueso de información del impuesto, el cual se divide, a su vez, en dos apartados:

- 12.1. Impuesto sobre beneficios
- 12.2. Otros tributos

El primero incluye una explicación más extensa y detallada del IS y, por ello, se centrará todo el interés en él. El segundo, informará únicamente sobre *cualquier circunstancia de carácter significativo en relación con otros tributos, en particular cualquier contingencia de carácter fiscal, así como los ejercicios pendientes de comprobación*.

El PGC de 2007 recoge el siguiente contenido para el subapartado “12.1 Impuesto sobre Beneficios”:

1. *Explicación de la diferencia que exista entre el importe neto de los ingresos y gastos del ejercicio y la base imponible (resultado fiscal). Con este objetivo, se incluirá la siguiente conciliación (cuadro 2.4.1), teniendo en cuenta que aquellas diferencias entre dichas magnitudes que no se identifican como temporarias, de acuerdo con la norma de registro y valoración, se calificarán como diferencias permanentes.*

Cabe resaltar que las diferencias permanentes no aparecen definidas en la Norma de Registro y Valoración (NRV) 13^a dedicada al Impuesto sobre Beneficios, motivo por el cual ahora en el formato de la Memoria se definen por exclusión. Estas diferencias suponen pagar más o menos en el ejercicio en el que surgen, es por ello que no tienen repercusión sobre ejercicios futuros y no

originan contablemente ninguna cuenta de activo ni de pasivo que recoja derechos u obligaciones con la Hacienda Pública. La única excepción sería si la empresa opta por llevar a ingreso fiscal a distribuir en varios ejercicios las diferencias permanentes negativas asimilables a subvenciones.

Cuadro 2.4.1. Conciliación del importe neto de ingresos y gastos del ejercicio con la base imponible

| CONCILIACIÓN DEL IMPORTE NETO DE INGRESOS Y GASTOS DEL EJERCICIO CON LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS | | | | | |
|--|--------------------------------|---------------|--|---|---------------|
| | Cuenta de Pérdidas y Ganancias | | | Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto | |
| | Aumentos | Disminuciones | | Aumentos | Disminuciones |
| Saldo de ingresos y gastos del ejercicio | | | | | |
| Impuesto sobre Sociedades | | | | | |
| Diferencias permanentes | | | | | |
| Diferencias temporarias: | | | | | |
| - con origen en el ejercicio | | | | | |
| - con origen en ejercicios anteriores | | | | | |
| Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores | | (-----) | | | |
| Base imponible (resultado fiscal) | | | | | |

Fuente: PGC de 2007

Se observa que esta conciliación tiene dos partes bien diferenciadas: Cuenta de Pérdidas y Ganancias e ingresos y gastos directamente imputados al Patrimonio Neto. La primera ya estaba presente en el PGC de 1990, motivo por el cual las empresas no deberían tener problemas a la hora de su realización. Sin embargo, la normativa vigente integra la segunda parte, donde parece que las sociedades están experimentando ciertas dificultades al efectuarla como veremos a continuación.

A este respecto, Olleros Rodríguez (2010) propone un nuevo modelo de conciliación del importe neto de ingresos y gastos del ejercicio con la base imponible del impuesto, añadiendo una nueva columna para el efecto neto, tal y como se puede ver en el cuadro 2.4.2.

Cuadro 2.4.2. Modelo de conciliación alternativo

| Conciliación del importe neto de ingresos y gastos del ejercicio con la base imponible del impuesto sobre beneficios | | | | | | |
|--|--------------------------------|---------------|-------------|---|---------------|-------------|
| | Cuenta de pérdidas y ganancias | | | Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto | | |
| | Importe del ejercicio X | | | Importe del ejercicio X | | |
| | Aumentos | Disminuciones | Efecto neto | Aumentos | Disminuciones | Efecto neto |
| Saldo de ingresos y gastos del ejercicio | | X | | | X | |
| Impuesto sobre Sociedades | | | | | | |
| Diferencias permanentes | | | | | | |
| Diferencias temporarias: | | | | | | |
| - con origen en el ejercicio | | | | | | |
| - con origen en ejercicios anteriores | | | | | | |
| Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores (-) | | X | | | X | |
| Base imponible (resultado fiscal) | | | | | | |

Fuente: Olleros Rodríguez (2010)

Como ya se ha comentado, las empresas suelen tener bastantes problemas a la hora de cumplimentar los datos del cuadro de conciliación. La consulta 1 (ICAC, 2011) pone de manifiesto este problema, siendo algunas de las preguntas formuladas las que se apuntan a continuación:

- ¿En qué columna deben mostrarse los gastos de emisión que surgen en una ampliación de capital, contabilizados directamente en el patrimonio neto como menores reservas?
- Las diferencias permanentes y temporarias que corresponden a los “Ingresos y gastos directamente imputados al Patrimonio Neto”, ¿deben aparecer netas del efecto impositivo?
- El “Saldo de ingresos y gastos del ejercicio” que luce en la columna de la “Cuenta de Pérdidas y Ganancias” y en la de los “Ingresos y gastos imputados directamente a Patrimonio Neto” del cuadro de conciliación, ¿debe coincidir con la fila del Total Ingresos y Gastos Reconocidos del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto?

A estos efectos, el Organismo competente responde, en primer lugar, que los gastos de emisión se mostrarán en la columna “Ingresos y gastos directamente imputados al Patrimonio Neto”, en la fila de “Saldo de ingresos y gastos del ejercicio”, por el importe neto del efecto impositivo. Por otro lado, aclara que la diferencia, permanente o temporaria, se mostrará por su importe bruto en el cuadro de conciliación de la Memoria, al igual que ocurre con los ingresos y gastos que se contabilizan directamente en el Patrimonio Neto. Por último, indica que el “Saldo de ingresos y gastos del ejercicio” que aparece en la columna de la “Cuenta de Pérdidas y Ganancias” y en la de los “Ingresos y gastos imputados directamente a Patrimonio Neto” coincidirán, salvo en los supuestos excepcionales en que la empresa deba contabilizar ingresos y gastos directamente en las reservas.

Seguidamente se recoge la restante información a suministrar en la Memoria, siguiendo la estructura del PGC de 2007:

- 2. Explicación y conciliación numérica entre el gasto/ingreso por impuestos sobre beneficios y el resultado de multiplicar los tipos de gravamen aplicables al total de ingresos y gastos reconocidos, diferenciando el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias.*
- 3. Desglose del gasto o ingreso por impuesto sobre beneficios, diferenciando el impuesto corriente y la variación de impuestos diferidos, que se imputa al resultado de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias- distinguiendo el correspondiente a las operaciones continuadas y a las interrumpidas-, así como el directamente imputado al Patrimonio Neto.*
- 4. En relación con los impuestos diferidos, se deberá desglosar esta diferencia, distinguiendo entre activos (diferencias temporarias deducibles, créditos por bases imponibles negativas y otros créditos) y pasivos (diferencias temporarias imponibles).*
- 5. El importe y plazo de aplicación de diferencias temporarias deducibles, bases imponibles negativas y otros créditos fiscales, cuando no se haya registrado en el Balance el correspondiente activo por impuesto diferido.*
- 6. El importe de los activos por impuesto diferido, indicando la naturaleza de la evidencia utilizada para su reconocimiento, incluida, en su caso, la planificación fiscal, cuando la realización del activo depende de ganancias futuras superiores a las que corresponden a la reversión de las diferencias temporarias imponibles, o cuando la empresa haya experimentado una pérdida, ya sea en el presente ejercicio o en el anterior, en el país con el que se relaciona el activo por impuesto diferido.*
- 7. Naturaleza, importe y compromisos adquiridos en relación con los incentivos fiscales aplicados durante el ejercicio, tales como beneficios, deducciones y determinadas diferencias permanentes, así como los pendientes de deducir. En particular, se informará sobre incentivos fiscales objeto de periodificación, señalando el importe imputado al ejercicio y el que resta por imputar.*
- 8. Impuesto a pagar en las distintas jurisdicciones fiscales, detallando las retenciones y pagos a cuenta efectuados.*

9. *Resto de diferencias permanentes, señalando su importe y naturaleza.*
10. *Cambios en los tipos impositivos aplicables respecto a los del ejercicio anterior. Se indicará el efecto en los impuestos diferidos registrados en ejercicios anteriores.*
11. *Información relativa a provisiones derivadas del Impuesto sobre Beneficios, así como sobre las contingencias de carácter fiscal y sobre acontecimientos posteriores al cierre que supongan una modificación de la normativa fiscal que afecta a los activos y pasivos fiscalmente registrados. En particular, se informará de los ejercicios pendientes de comprobación.*
12. *Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo en relación con la situación fiscal.*

Como dato de interés, cabe señalar que en el Plan de 1990 no había ningún apartado referido a “otros tributos”, salvo la expresión “cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo en relación con la situación fiscal” recogida como último punto de la situación fiscal.

Por último, es preciso destacar que en el ámbito internacional y según establece la NIC nº 12 (IASBb), se debería rendir información sobre el Tipo Impositivo Efectivo (TIE) al que realmente tributa la empresa. Por ejemplo, en Estados Unidos este detalle se proporciona desde hace ya varias décadas y ha sido una pena no haberlo incorporado en España tras la reforma contable de 2007. De lo que sí se informa actualmente es del impuesto corriente o cuota líquida, que permite determinar la presión fiscal. Por ello, y dada la relevancia que tiene conocer la carga tributaria que verdaderamente soporta la empresa, en el presente estudio se procederá a su cálculo.

3. ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN FISCAL EN LAS CUENTAS ANUALES DEL SECTOR DE LOS SERVICIOS DE CONSUMO

En esta parte empírica, se tratará de abordar el estudio de la calidad de la información fiscal en los diferentes documentos que componen las Cuentas Anuales, salvo en el Estado de Flujos de Efectivo (EFE), que no contiene este tipo de información. A tal fin, la muestra elegida se compone de los estados financieros individuales de 17 sociedades cotizadas en el mercado continuo del sector de los servicios de consumo, para un total de 5 años, período que va del 2008 al 2012, lo que supone un total de 85 Cuentas Anuales.

Este sector engloba a las compañías dedicadas a actividades relacionadas con el ocio, tales como actividades deportivas, artísticas, espectáculos, gestión de parques de ocio e instalaciones deportivas, centrales de reservas aéreas y turísticas, así como actividades relacionadas con la hostelería y la restauración, el comercio, medios de comunicación y publicidad, transporte y distribución, autopistas y aparcamientos y otros servicios no descritos anteriormente (Bolsas y Mercados Españoles, 2010). Se ha elegido este sector por tener un tamaño intermedio, pues el resto de sectores integraban un número muy reducido de empresas o una cantidad excesiva, y la etapa 2008-2012 por ser posterior al PGC de 2007 y porque la información para el 2013 no estaba disponible en el momento de la elaboración de la base de datos.

Por último, cabe destacar que los estados financieros completos y auditados objeto de estudio se han obtenido del apartado “Consultas a los Registros Oficiales” dentro de la web oficial de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV).

A excepción de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, la tabulación utilizada en el procedimiento de análisis de la información ha sido la siguiente:

- Sí (1): Informa.
- No (0): No informa.
- No aplicable (n/a): No tiene información al respecto porque no le afecta.

3.1. La información fiscal en el Balance

En este apartado, se ha analizado si las diferentes entidades informan o no sobre las siguientes cinco variables en sus Balances (ANEXO I):

- a) Variable 1: Activo por impuesto diferido.
- b) Variable 2: Activo por impuesto corriente.
- c) Variable 3: Ajustes por cambio de valor (epígrafe III. Otros; cuenta “137. Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios”).
- d) Variable 4: Pasivo por impuesto diferido.
- e) Variable 5: Pasivo por impuesto corriente.

Aunque en realidad son cinco parámetros a estudiar, sólo se ha recabado información sobre cuatro, puesto que los ajustes por cambios de valor referidos a la cuenta 137 no han aparecido en ninguno de los 85 Balances revisados. Esto es debido a que su tratamiento es opcional y por ello ninguna empresa lo ha aplicado. Las entidades no periodifican sus ingresos fiscales de esta naturaleza (diferencias permanentes negativas y deducciones vinculadas a adquisiciones de inmovilizado) porque las perjudica al empeorar el resultado del primer año.

A continuación, se presenta la tabla 3.1.1 en la que se muestra el total de información fiscal disponible para cada variable.

Tabla 3.1.1. Información fiscal en el Balance

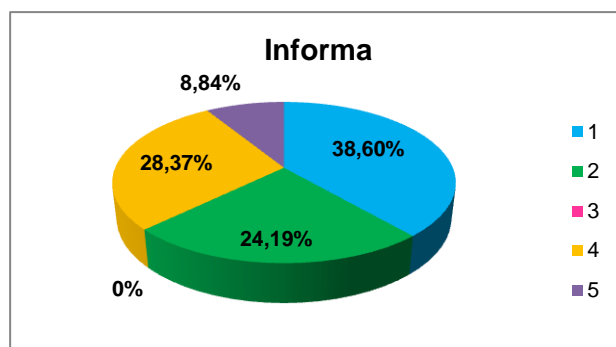
| Variables | INFORMA | NO INFORMA | NO APLICABLE | TOTAL |
|-----------|---------|------------|--------------|-------------|
| 1 | 97,65% | 0% | 2,35% | 100% |
| 2 | 61,18% | 24,71% | 14,12% | 100% |
| 3 | 0% | 0% | 100% | 100% |
| 4 | 71,76% | 0% | 28,24% | 100% |
| 5 | 22,35% | 4,71% | 72,94% | 100% |

Fuente: Elaboración propia

Como se puede observar, la variable 1 “Activo por impuesto diferido” es informada en casi todos los Balances, sólo en el 2,35% de los casos es no aplicable. No sucede lo mismo con la variable 2 “Activo por impuesto corriente”, donde el porcentaje se reparte más: el 61,18% se corresponde con los casos en los que sí se informa, el 24,71% con aquellos que debiendo informar no lo hacen y el 14,12% con los que no se aporta información porque no es aplicable. La variable 4 “Pasivo por impuesto diferido” se convierte, junto con la variable 1, en la más informada por las empresas, siendo revelada en el 71,76% de los documentos, mientras que en el resto no es de aplicación. Por el contrario, la variable 5 “Pasivo por impuesto corriente” es la menos informada, si bien en la mayor parte de los Balances no es aplicable. Esto es debido a que la cuota diferencial (si es positiva dará lugar a un pasivo por impuesto corriente y si es negativa a un activo por impuesto corriente) en la mayoría de las ocasiones es negativa, por ello la variable 2 informa en más del 60% y la variable 5 en poco más del 22%. Cabe resaltar que en 9 de los Balances revisados aparece el activo y el pasivo por impuesto corriente simultáneamente. Las empresas no aclaran el motivo de este “doble” impuesto corriente, como activo y pasivo, siendo la posible explicación de este hecho la existencia de declaraciones complementarias: en tanto que el resultado de la declaración del propio ejercicio es negativa (a devolver), la empresa pudo haber declarado posteriormente ingresos generándosele así un pasivo por impuesto corriente.

Ahora bien, también es necesario destacar el peso que tiene cada variable sobre el total de información correctamente aportada. Ello se muestra en el gráfico 3.1.1. Asimismo, en el gráfico 3.1.2 aparece el peso que tienen estas variables sobre el total de la información obligatoria y no aportada. En último lugar, el gráfico 3.1.3 recoge el peso de cada variable sobre el total de la información no aplicable.

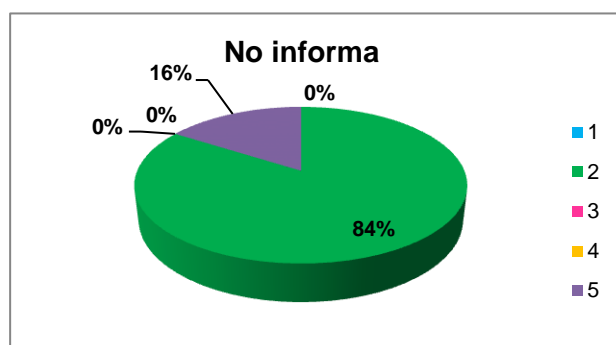
Gráfico 3.1.1. Información fiscal en el Balance sobre el total de información aportada



Fuente: Elaboración propia

Son los activos y pasivos por impuesto diferido los que más información fiscal aportan, suponiendo un 38,60% y un 28,37%, respectivamente, del total de la información suministrada. Siguiendo estos resultados está el 24,19% suministrado por los activos por impuesto corriente, en contraposición a los pasivos por impuesto corriente que aportan tan sólo el 8,84% de la información.

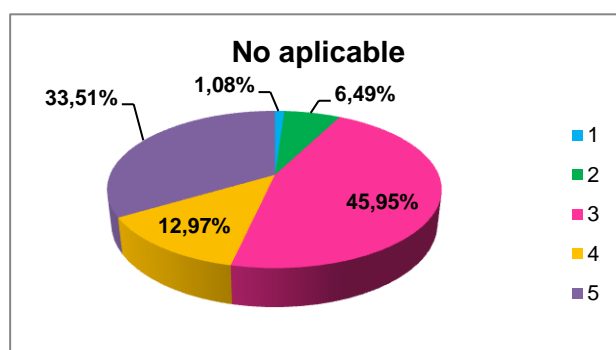
Gráfico 3.1.2. Información fiscal en el Balance sobre el total de información obligatoria y no aportada



Fuente: Elaboración propia

Es preciso resaltar que la variable que mayor peso tiene sobre el total de información necesaria y no aportada es el activo por impuesto corriente, seguida del pasivo por impuesto corriente. Esto es debido a que en algunas Memorias estudiadas aparecen retenciones y pagos a cuenta y/o Haciendas Públicas acreedoras/deudoras por IS; sin embargo, no se muestran los activos o pasivos por impuesto corriente correspondientes (cuota diferencial) en el Balance.

Gráfico 3.1.3. Información fiscal en el Balance sobre el total de información no aplicable

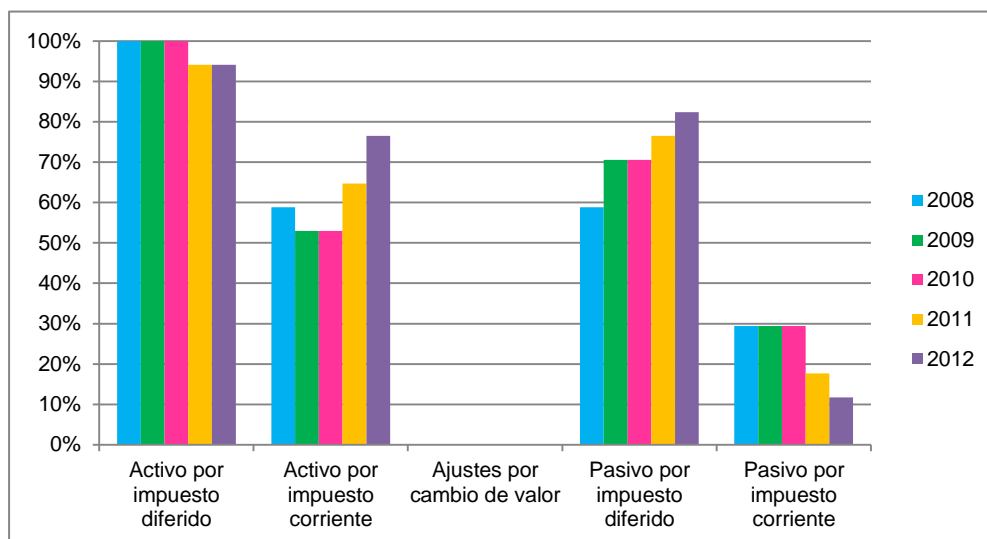


Fuente: Elaboración propia

En cuanto al total de información no aplicable, los porcentajes son más heterogéneos, aunque predomina con un 45,95% la variable 3 relativa a los ajustes por cambio de valor por las razones ya explicadas anteriormente. La variable 5 “Pasivo por impuesto corriente” aporta un porcentaje del 33,51% pues, como la mayoría de las cuotas diferenciales son negativas, al haber activo por impuesto corriente no es aplicable el pasivo de esta naturaleza.

Finalmente, cabe presentar la evolución que ha experimentado la información correctamente aportada por cada variable en el período comprendido entre el año 2008 y el 2012 (gráfico 3.1.4).

Gráfico 3.1.4. Evolución de la información fiscal en el Balance



Fuente: Elaboración propia

Entre 2008 y 2010 el activo por impuesto diferido es informado en el 100% de los casos, si bien el porcentaje se reduce levemente (al 94,12%) en los dos años posteriores. Con el activo por impuesto corriente ocurre lo contrario: pasa de informar el 58,82% de las veces en 2008 al 76,47% en 2012. Sucede exactamente lo mismo con el pasivo por impuesto diferido, que ha evolucionado favorablemente hasta alcanzar el 82,35% de información. Nuevamente, la aportación del pasivo por impuesto corriente disminuye tras mantenerse durante los tres primeros años en un 29,41%.

3.2. La información fiscal en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias

En la Cuenta de Pérdidas y Ganancias solo hay que dar un importe relativo al IS y en todos los casos se suministra. Por ello, en este documento únicamente se ha elaborado un estudio sobre la cifra agregada que facilita, diferenciando si el Impuesto sobre Beneficios supone un gasto o un ingreso para la empresa. Los resultados obtenidos se representan en la tabla 3.2.1.

Tabla 3.2.1. Gasto/ingreso por IS

| | CANTIDAD | PORCENTAJE |
|--------------|-----------|-------------|
| INGRESO | 40 | 47% |
| GASTO | 41 | 48% |
| CERO | 4 | 5% |
| TOTAL | 85 | 100% |

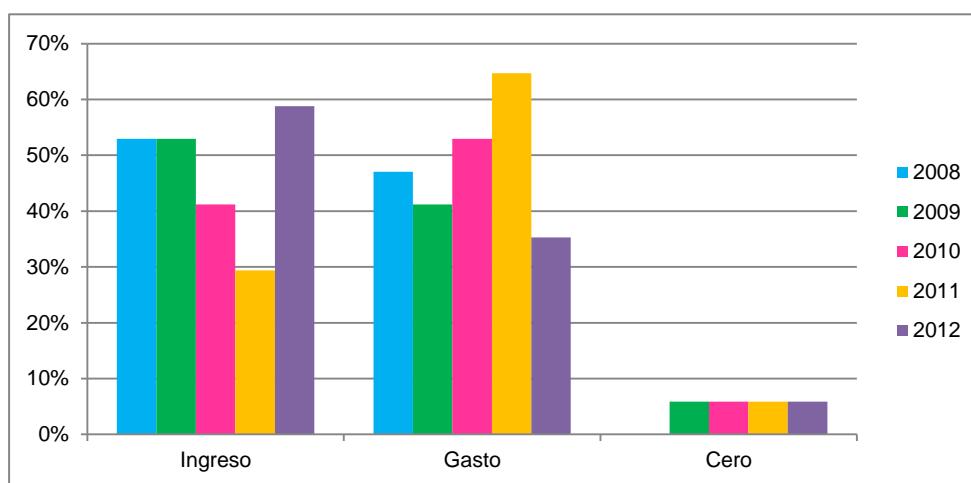
Fuente: Elaboración propia

En primer lugar, la atención se debe centrar en la gran cantidad de ingreso/ahorro que este impuesto les supone a las empresas, pues el número de gastos e ingresos por Impuesto sobre

Beneficios es muy similar, rondando en ambos casos el 50%. Por otro lado, una de las 17 empresas estudiadas, entre los años 2009-2012 ha tenido un IS igual a cero, lo que explica el 5% restante. Ello es debido a que la cuota líquida o impuesto corriente es cero y no existe registrado impuesto diferido alguno.

Por otro lado, en el gráfico 3.2.1 se detalla la evolución de las partidas entre los años 2008-2012. Tanto el ingreso como el gasto por IS experimentan cambios bruscos a lo largo de estos cinco años. En 2008, 2009 y 2012 el porcentaje de ingreso (52,94%, 52,94% y 58,82%, respectivamente) supera al de gasto (47,06%, 41,18% y 35,29%), hecho que es preciso destacar puesto que aun tratándose de un impuesto que debería suponer un gasto para las empresas, en muchas ocasiones conlleva una mejora del resultado empresarial. Sin embargo, son los años 2010 y 2011 en los que predomina claramente el gasto sobre el ingreso (en 2011 la cifra de gasto llega a superar el 64%). Finalmente, existe un 5,88% entre 2009-2012 que corresponde a la no existencia de impuesto (al ser este igual a cero) antes comentada.

Gráfico 3.2.1. Evolución del gasto/ingreso por IS



Fuente: Elaboración propia

3.3. La información fiscal en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos

Como ya se ha explicado en la parte teórica, en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos es el efecto impositivo aplicado el único relacionado con el IS. Por ello, las dos variables analizadas (ANEXO II) han sido las siguientes:

- Variable 1: Efecto impositivo de los ingresos y gastos imputados al Patrimonio Neto.
- Variable 2: Efecto impositivo de las transferencias a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Pues bien, en la tabla 3.3.1 se presenta un resumen con el porcentaje de información fiscal aportada, no informada o no aplicable por cada una de las variables.

Tabla 3.3.1. Información fiscal en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos

| Variables | INFORMA | NO INFORMA | NO APLICABLE | TOTAL |
|-----------|---------|------------|--------------|-------|
| 1 | 45,88% | 11,76% | 42,35% | 100% |
| 2 | 29,41% | 10,59% | 60% | 100% |

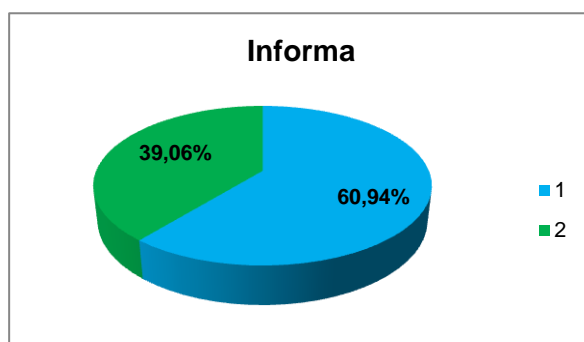
Fuente: Elaboración propia

La variable 1 “Efecto impositivo de los ingresos y gastos imputados al Patrimonio Neto” informa prácticamente en la mitad de los 85 documentos examinados, y es no aplicable en el 42,35% (no existen ingresos y gastos que deban imputarse directamente al Patrimonio Neto). El 11,76%

restante corresponde a estados contables en los que no se muestra la parte del efecto impositivo que es obligatorio presentar. Respecto a la variable 2 “Efecto impositivo de las transferencias a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias”, cabe mencionar que el dato predominante es el 60% de información no aplicable (no hay transferencias realizadas a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias). El otro 40% se divide en un 29,41% de información suministrada y un 10,59% que no lo ha sido aun siendo obligatorio proporcionarla.

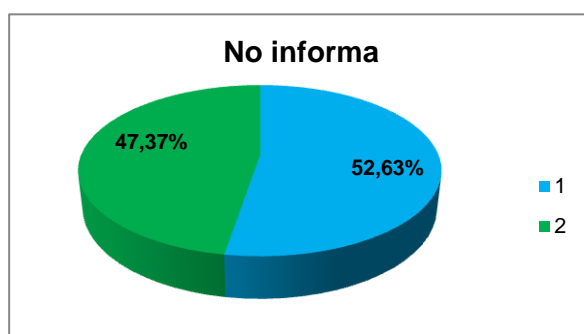
Al igual que se ha explicado para la parte del Balance, a continuación se representan los gráficos relativos al peso que cada una de las dos variables del Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos tiene sobre el total de información fiscal aportada (gráfico 3.3.1), no aportada (gráfico 3.3.2) y no aplicable (gráfico 3.3.3).

Gráfico 3.3.1. Información fiscal en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos sobre el total de información aportada



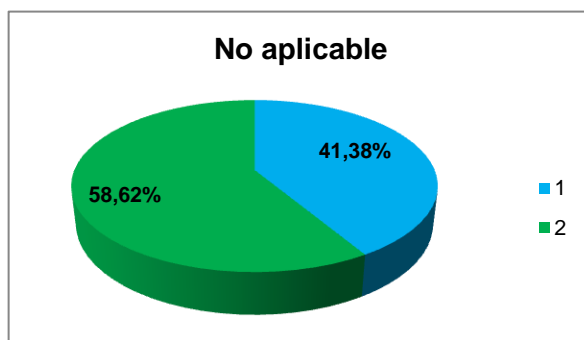
Fuente: Elaboración propia

Gráfico 3.3.2 Información fiscal en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos sobre el total de información obligatoria y no aportada



Fuente: Elaboración propia

Gráfico 3.3.3. Información fiscal en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos sobre el total de información no aplicable

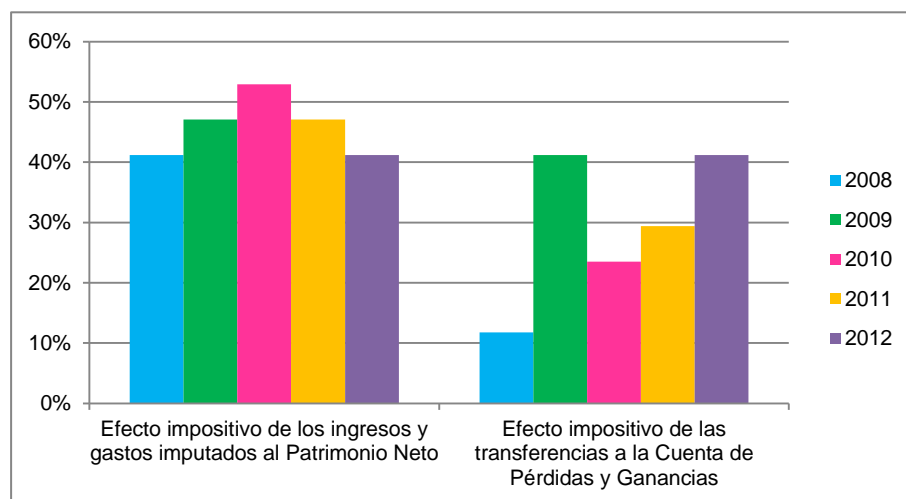


Fuente: Elaboración propia

El peso que tiene cada variable sobre el total de información no aportada es muy semejante, si bien el efecto impositivo de los ingresos y gastos imputados al Patrimonio Neto es un 5% mayor. Sin embargo, en lo que respecta a la información proporcionada, es esta variable la que representa más de 60%, al contrario de lo que sucede con la información no aplicable, siendo en este caso el efecto impositivo de las transferencias a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias el que supone aproximadamente el 60% del total.

En último lugar, cabe destacar la evolución que ha experimentado la información disponible y correctamente presentada en el período estudiado, aspecto que se facilita en el gráfico 3.3.4.

Gráfico 3.3.4. Evolución de la información fiscal en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos



Fuente: Elaboración propia

En primer lugar, puede verse que la variable 1 es mucho más informada que la variable 2 en casi todos los años, lo que corrobora lo dicho anteriormente. La excepción la marca el año 2012, donde ambas informan un 41,18%.

La aportación de información de la variable 1 ha experimentado algún cambio durante este tiempo, pero siempre ha oscilado entre el 41-53%. Por el contrario, el suministro de información fiscal de la variable 2 sufre una evolución bastante inestable: en 2008 apenas representa el 11,76%, en 2009 la cifra se incrementa drásticamente hasta suponer un 41,8%, vuelve a descender considerablemente en 2010 hasta el 23,53% y a aumentar en los dos años siguientes hasta conseguir posicionarse de nuevo en los números de 2009. Este hecho está relacionado con la reducción del porcentaje de información obligatoria y no aportada para la variable 2 del 11,76% al 0% en 2012.

3.4. La información fiscal en la Memoria

Ya se ha comentado previamente que las empresas cotizadas no informaban del todo bien sobre el IS estando vigente el PGC de 1990. Pues bien, en el Informe sobre la supervisión de los informes financieros anuales, elaborado por la CNMV para el ejercicio 2012, se ponen de manifiesto las carencias informativas en la Memoria de acuerdo con los requerimientos de la NIC nº 12 (prácticamente idénticos a los del nuevo PGC). A continuación, se detallan algunas de las más importantes (CNMV, 2013):

- No se explica con precisión la naturaleza y el movimiento de los activos y pasivos por impuestos diferidos registrados en el ejercicio.
- Falta información sobre la relación entre el gasto/ingreso por el impuesto y el resultado contable.

- No se desglosa la cuantía y fecha de validez de las diferencias temporarias deducibles, pérdidas o créditos fiscales no utilizados para los cuales no se hayan reconocido activos por impuestos diferidos.
- No se aporta la naturaleza de la evidencia que apoya el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos, cuando: (a) su realización depende de ganancias futuras, por encima de las ganancias surgidas de la reversión de las diferencias temporarias imponibles actuales; y (b) la entidad haya experimentado una pérdida, ya sea en el ejercicio actual o anterior.

Será muy interesante ver cuáles son los resultados alcanzados en el presente estudio. Para facilitar el análisis, toda la información fiscal requerida en la Memoria se ha desglosado en 28 variables (ANEXO III). De este modo, se podrá contemplar si algunas de las conclusiones alcanzadas en el presente estudio se corresponden o no con las insuficiencias informativas detectadas por la CNMV (2013).

3.4.1. Conciliaciones

En este subapartado se va a examinar la información relativa a las tres conciliaciones que es obligatorio presentar en la Memoria:

- Variable 1: Conciliación sólo con ingresos y gastos de resultado y la base imponible.
- Variable 2: Conciliación con ingresos y gastos de resultado y con ingresos y gastos del Patrimonio Neto y la base imponible.
- Variable 3: Conciliación y explicación entre gasto/ingreso por Impuesto sobre Beneficios y el resultado de multiplicar el tipo de gravamen por los ingresos/gastos.

Los resultados obtenidos (tabla 3.4.1.1) muestran que la variable 1 es informada en las 85 Memorias revisadas (ello puede ser debido a que esta conciliación ya se contemplaba en el PGC de 1990). Algo parecido sucede con la variable 3, que se aporta correctamente en el 82,35% de los documentos. Por el contrario, no recoge los mismos resultados la variable 2, que en más de la mitad de los casos no precisa aplicación, en el 34,12% informa y en el 15,29% restante no.

Tabla 3.4.1.1. Las conciliaciones en la Memoria

| Variables | INFORMA | NO INFORMA | NO APLICABLE | TOTAL |
|-----------|---------|------------|--------------|-------|
| 1 | 100% | 0% | 0% | 100% |
| 2 | 34,12% | 15,29% | 50,59% | 100% |
| 3 | 82,35% | 17,65% | 0% | 100% |

Fuente: Elaboración propia

Resulta interesante comparar la información suministrada en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto con la información aportada por la variable 2 “Conciliación con ingresos y gastos de resultado y con ingresos y gastos del Patrimonio Neto”, pues los “informan” y “no informan” del primero deberían coincidir con la información correctamente proporcionada de la variable 2.

Tabla 3.4.1.2. Información fiscal del Estado de Ingreso y Gastos Reconocidos versus Memoria

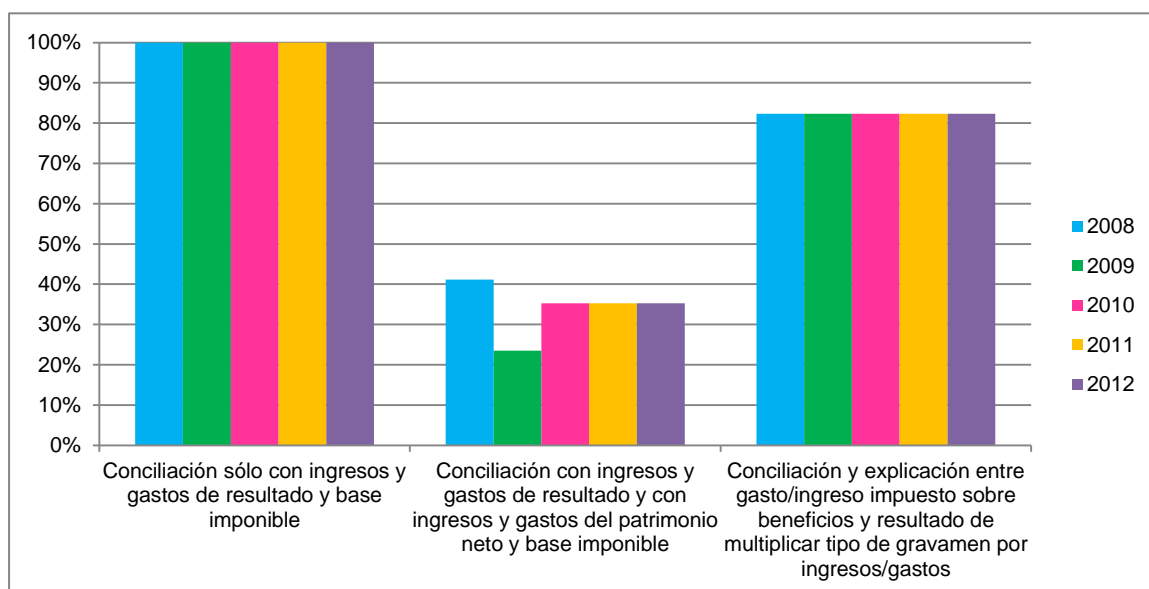
| | Estado de I y G Reconocidos | Variable 2 Memoria |
|------------|-----------------------------|--------------------|
| INFORMA | 40 | 29 |
| NO INFORMA | 11 | |
| TOTAL | 51 | |

Fuente: Elaboración propia

La variable 2 de la Memoria debería haber sido informada en 51 de los 85 casos tratados; sin embargo, sólo se ha informado en 29 (56,86%). Ello es muestra de algunas incongruencias que suelen existir al comparar los datos aportados por los diferentes documentos contables. Además, sería conveniente que las empresas revisaran la Consulta 1 del ICAC (2011), anteriormente mencionada, a la hora de elaborar estas conciliaciones, pues les resultaría de gran ayuda y aclararía muchas dudas que surgen al cumplimentarla.

Para concluir, la evolución de la información disponible y correctamente aportada por cada variable en el período comprendido entre 2008 y 2012 se muestra en el gráfico 3.4.1.1. En él se puede observar como las variables 1 “Conciliación sólo con ingresos y gastos de resultado y la base imponible” y 3 “Conciliación y explicación entre gasto/ingreso por Impuesto sobre Beneficios y el resultado de multiplicar el tipo de gravamen por los ingresos/gastos” se mantienen constantes a lo largo de los cinco años, situándose en un 100% y un 82,35%, respectivamente. Con la variable 2 no sucede lo mismo: por un lado, no llega a informar ni en la mitad de las Memorias examinadas y, por otro, experimenta variaciones a lo largo del período, siendo el año 2008 el más informado de los cinco (41,18%), lo que resulta curioso puesto que es el primer año tras la entrada en vigor del PGC de 2007.

Gráfico 3.4.1.1. Evolución información aportada en las conciliaciones



Fuente: Elaboración propia

3.4.2. Desglose del gasto o ingreso por Impuesto sobre Beneficios

Este apartado recoge el análisis realizado en base a las siguientes variables:

- Variable 4: Impuesto corriente.
- Variable 5: Variación de impuestos diferidos que se imputa al resultado de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias por operaciones continuadas.
- Variable 6: Variación de impuestos diferidos que se imputa al resultado de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias por operaciones interrumpidas.

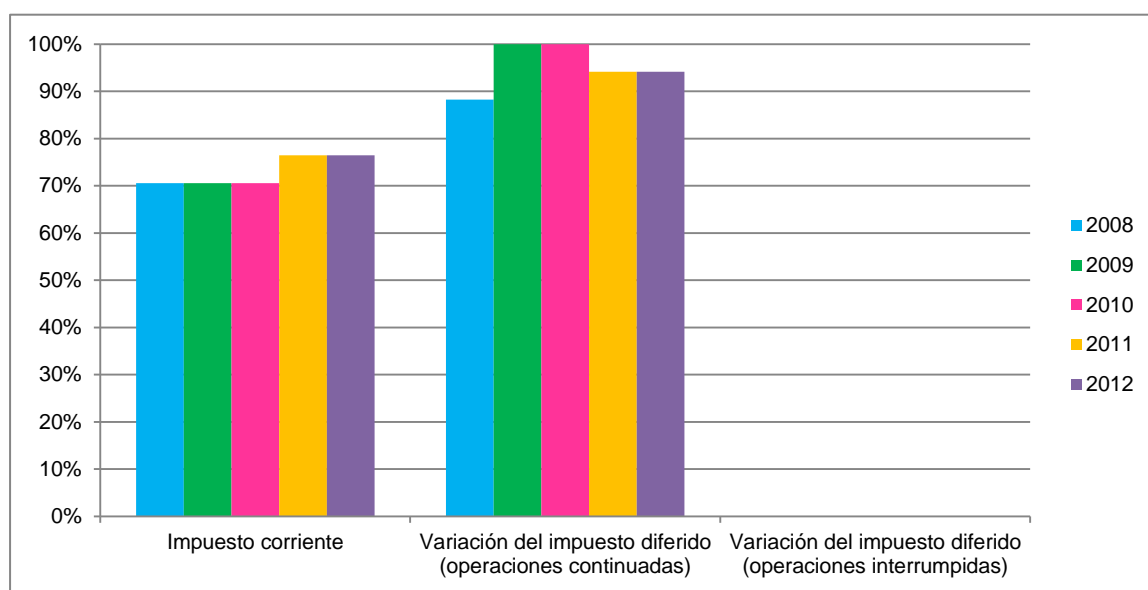
Tabla 3.4.2.1. Desglose del gasto/ingreso por IS en la Memoria

| Variables | INFORMA | NO INFORMA | NO APLICABLE | TOTAL |
|-----------|---------|------------|--------------|-------|
| 4 | 72,94% | 17,65% | 9,41% | 100% |
| 5 | 95,29% | 2,35% | 2,35% | 100% |
| 6 | 0% | 0% | 100% | 100% |

Fuente: Elaboración propia

En la tabla 3.4.2.1 se muestra como las 85 Memorias estudiadas informan del impuesto corriente en casi un 73% de las ocasiones y de la variación del impuesto diferido por operaciones continuadas en un 95,29%. La variable 6 “Variación del impuesto diferido por operaciones interrumpidas” no precisa aplicación en el 100% de los casos, al no haber presentado operaciones interrumpidas en todo el período ninguna sociedad.

Gráfico 3.4.2.1. Evolución del desglose del gasto/ingreso por IS en la Memoria



Fuente: Elaboración propia

Tal y como se observa en el gráfico 3.4.2.1, la información correctamente aportada de la variable 4 “Impuesto corriente” se mantiene en los tres primeros años (70,59%), aumentando en los dos siguientes hasta llegar al 76,47%. La de la variable 5 “Variación del impuesto diferido por operaciones continuadas” aumenta un 11,76% de 2008 a 2009, situándose en un 100% hasta 2010. Disminuye en el año 2011 un 5,88% manteniéndose hasta 2012 en el 94,12%. Respecto a la variable 6 “Variación del impuesto diferido por operaciones interrumpidas”, se ha mencionado con anterioridad que es no aplicable en el 100% de los casos, de ahí que no aparezca porcentaje alguno en el gráfico.

Finalmente, como hecho significativo, cabe destacar que en algunas de las Memorias estudiadas, las empresas tienen bases imponibles negativas (implican una cuota líquida igual a 0) y, sin embargo, presentan impuesto corriente. Esto es debido a que consolidan fiscalmente y compensan esas bases imponibles negativas con el grupo.

3.4.3. Impuestos diferidos

Son seis las variables que se estudian en esta sección, todas ellas relacionadas con el impuesto diferido:

- a) Variable 7: Impuestos diferidos (Patrimonio Neto).
- b) Variable 8: Impuestos diferidos (Cuenta de Pérdidas y Ganancias).
- c) Variable 9: Impuestos diferidos (Activos por diferencias temporarias).
- d) Variable 10: Impuestos diferidos (Activos por bases imponibles negativas).
- e) Variable 11: Impuestos diferidos (Activos por deducciones y bonificaciones).
- f) Variable 12: Impuestos diferidos (Pasivos).

Según los datos proporcionados por la tabla 3.4.3.1 puede verse como los parámetros mejor informados son los impuestos diferidos relativos a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias (variable 8) y los impuestos diferidos por activos por diferencias temporarias deducibles (variable 9), en ambos casos siendo las cifras superiores al 92%. El resto de las variables se reparten entre la información aportada debidamente y la no aplicable, siendo casi inexistentes los documentos en los que no se explican las variables estudiadas.

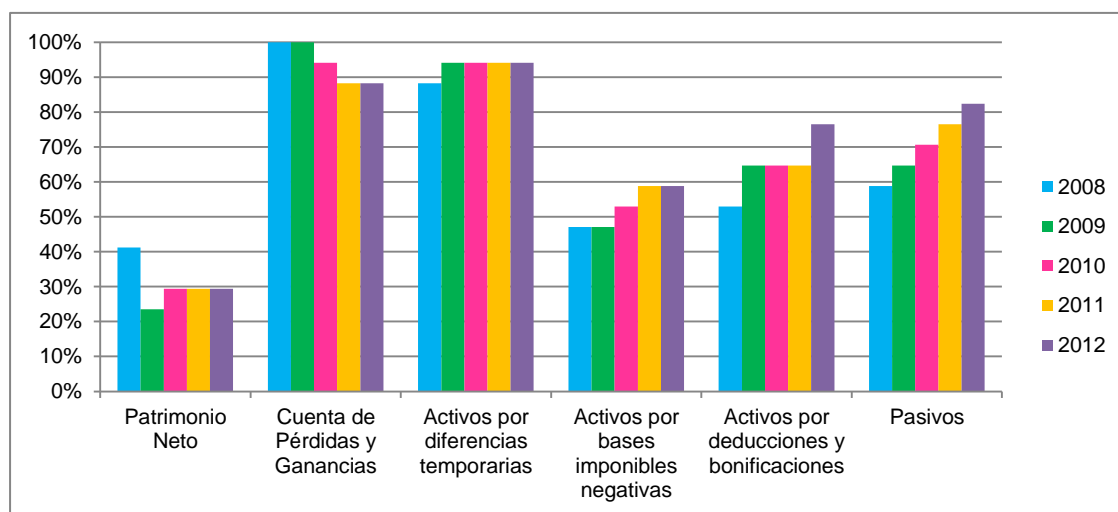
Por otro lado, es necesario comentar que el número de pasivos informados en el Balance de Situación coincide con los informados y no informados en la Memoria (variable 12), siendo esta cifra de 61. En cuanto al número de activos por impuesto diferido informados en el Balance estos ascienden a 83, que se corresponden en la Memoria con 79 activos por diferencias temporarias, 45 por bases imponibles negativas y 55 por deducciones y bonificaciones pendientes. Las 2 restantes, que son no aplicables en el Balance, en la Memoria están informadas en sus tres modalidades, lo cual supone una nueva falta de correspondencia entre la información de los estados financieros.

Tabla 3.4.3.1. El impuesto diferido en la Memoria

| Variables | INFORMA | NO INFORMA | NO APLICABLE | TOTAL |
|-----------|---------|------------|--------------|-------|
| 7 | 30,59% | 0% | 69,41% | 100% |
| 8 | 94,12% | 0% | 5,88% | 100% |
| 9 | 92,94% | 1,18% | 5,88% | 100% |
| 10 | 52,94% | 0% | 47,06% | 100% |
| 11 | 64,71% | 0% | 35,29% | 100% |
| 12 | 70,59% | 1,18% | 28,24% | 100% |

Fuente: Elaboración propia

Gráfico 3.4.3.1. Evolución del desglose del impuesto diferido en la Memoria



Fuente: Elaboración propia

En lo que respecta a la evolución de estas variables (gráfico 3.4.3.1), es preciso mencionar que la variable 7 “Impuesto diferido directamente imputado al Patrimonio Neto” pasa de ser informada en el 41,18% en 2008 a un 29,41% en 2012. La variable 8 “Impuesto diferido imputado a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias” se sitúa en 2008 y 2009 en el 100% y, sin embargo, se reduce el resto de los años hasta posicionarse en un 88,24%. Los activos por diferencias temporarias aumentan un 5,88% de 2008 a 2009, manteniéndose desde esa fecha en el 94,12%. La información correctamente suministrada del resto de las variables (10, 11 y 12) experimenta un importante crecimiento en estos cinco años, colocándose en 2012 en el 58,82%, 76,47% y 82,35%, respectivamente.

3.4.4. Importes, plazos de aplicación y planificación fiscal del activo por tributación diferida

En este epígrafe se abordará el estudio de los siguientes parámetros (tabla 3.4.4.1):

- Variable 13: Importe y plazo de aplicación de diferencias temporarias deducibles, cuando no se haya registrado en el Balance el correspondiente activo por impuesto diferido.
- Variable 14: Importe y plazo de aplicación de bases imponibles negativas, cuando no se haya registrado en el Balance el correspondiente activo por impuesto diferido.
- Variable 15: Importe y plazo de aplicación de deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar.
- Variable 16: Importe de los activos por impuesto diferido, indicando la naturaleza de la evidencia utilizada para su reconocimiento.
- Variable 17: Planificación fiscal cuando la realización del activo depende de ganancias futuras superiores a las que corresponden a la reversión de las diferencias temporarias imponibles, o cuando la empresa haya experimentado una pérdida, ya sea en el presente ejercicio o en el anterior, en el país con el que se relaciona el activo por impuesto diferido.

Cabe matizar que la planificación fiscal relacionada con los activos se refiere a aquellos casos en los que la empresa disfruta de deducciones vinculadas al mantenimiento de empleo o a la realización de inversiones. De tal forma que se debe tener en cuenta esa planificación al objeto de ver si finalmente cumple las condiciones, pues si no las cumple debe devolver la deducción previamente disfrutada.

Tabla 3.4.4.1. Información de los activos por tributación diferida en la Memoria

| Variables | INFORMA | NO INFORMA | NO APLICABLE | TOTAL |
|-----------|---------|------------|--------------|-------|
| 13 | 0% | 0% | 100% | 100% |
| 14 | 14,12% | 2,35% | 83,53% | 100% |
| 15 | 31,76% | 22,35% | 45,88% | 100% |
| 16 | 98,82% | 1,18% | 0% | 100% |
| 17 | 35,29% | 0% | 64,71% | 100% |

Fuente: Elaboración propia

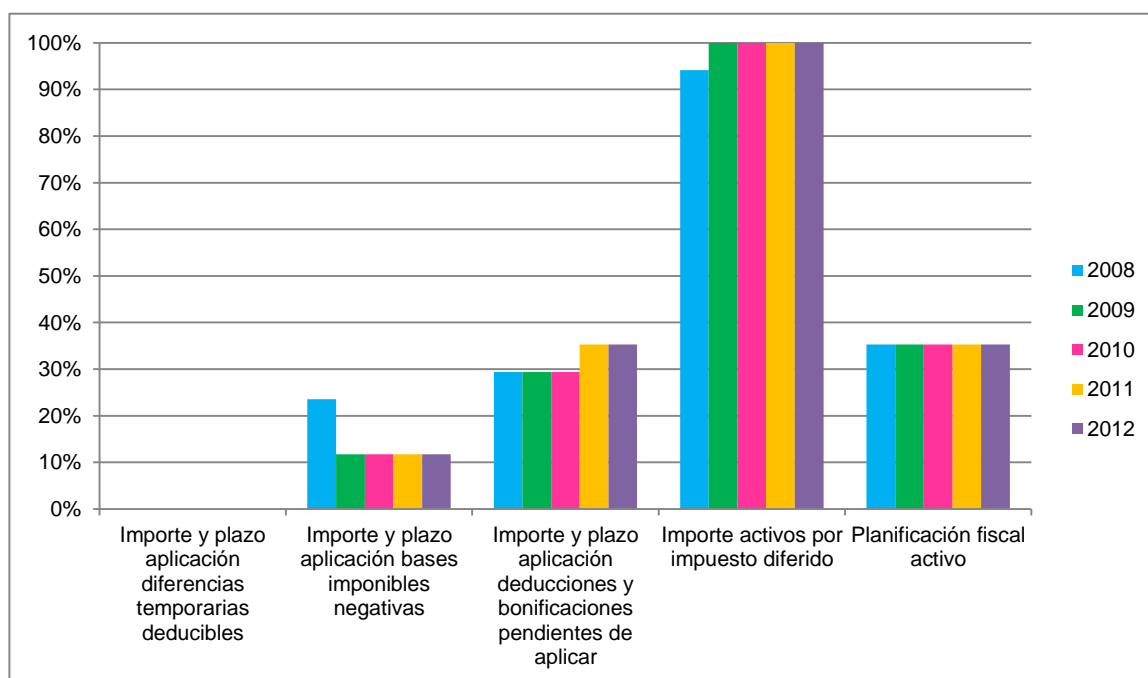
A simple vista, se observa como la variable 13 “Importe y plazo de aplicación de diferencias temporarias deducibles, cuando no se haya registrado en el Balance el correspondiente activo por impuesto diferido” es de información no aplicable en el 100% de los documentos examinados, puesto que en todos los Balances, excepto en dos que eran no aplicables, se ha informado de la existencia de activos por impuesto diferido. La variable 16 “Importe de los activos por impuesto diferido” es informada casi en esa misma cifra (de los 85 Balances estudiados existen activos por impuesto diferido en 83, por lo que parece coherente la cifra suministrada en la Memoria).

Por otro lado, las variables 14 “Importe y plazo de aplicación de bases imponibles negativas, cuando no se haya registrado en el Balance el correspondiente activo por impuesto diferido” y 17 “Planificación fiscal del activo” son también no aplicables en el 83,57% y 64,71% de los casos, respectivamente. La variable 15 “Importe y plazo de aplicación de deducciones y bonificaciones

pendientes de aplicar” es la menos informada de las seis, siendo su porcentaje del 22,35% pues, en general, las Memorias no informan muy bien de cuáles son las deducciones y bonificaciones aplicadas y cuáles las generadas, activadas o pendientes de aplicar.

Teniendo en cuenta esta explicación, se hace más fácil entender la evolución de la información correctamente aportada en el período comprendido entre 2008 y 2012 (gráfico 3.4.4.1). La del importe y plazo de aplicación de las diferencias temporarias deducibles es nula, ya que en el 100% de las situaciones, como se ha comentado previamente, no era de aplicación, y la del importe de los activos por impuesto diferido se sitúa en el 100% en los últimos cuatro años. En cuanto a la información del importe y plazo de aplicación de bases imponibles negativas resalta la disminución del 11,77 % (la mitad) de 2008 a 2009, manteniéndose desde entonces en el 11,76%. La planificación fiscal del activo se mantiene durante todo el período en un 35,29% (6 casos de 17 por año) y el importe y plazo de aplicación de las deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar es estable durante los tres primeros años (29,41%), aumentando al 35,29% en 2011 y 2012.

Gráfico 3.4.4.1. Evolución de la información de los activos por tributación diferida en la Memoria



Fuente: Elaboración propia

3.4.5. Incentivos fiscales

Los incentivos fiscales tratados en el estudio se refieren generalmente a las deducciones y bonificaciones, siendo las variables analizadas las que se enumeran a continuación:

- Variable 18: Naturaleza, importe y compromisos adquiridos en relación con los incentivos fiscales aplicados durante el ejercicio.
- Variable 19: Naturaleza, importe y compromisos adquiridos en relación con los incentivos fiscales pendientes de deducir.
- Variable 20: Incentivos fiscales objeto de periodificación, señalando el importe imputado al ejercicio y el que resta por imputar.

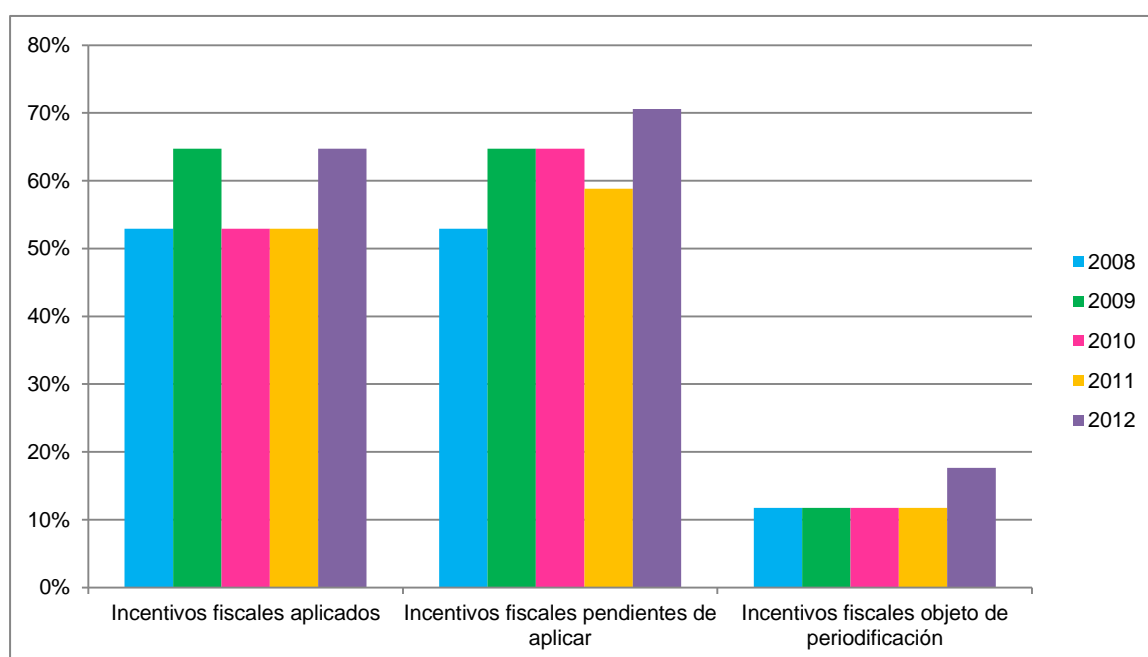
Tabla 3.4.5.1. Información sobre los incentivos fiscales en la Memoria

| Variables | INFORMA | NO INFORMA | NO APLICABLE | TOTAL |
|-----------|---------|------------|--------------|-------------|
| 18 | 57,65% | 0% | 42,35% | 100% |
| 19 | 62,35% | 0% | 37,65% | 100% |
| 20 | 12,94% | 0% | 87,06% | 100% |

Fuente: Elaboración propia

La tabla 3.4.5.1 pone de manifiesto que estas tres variables, en las 85 Memorias revisadas, han sido explicadas correctamente o no aplicables. En concreto, los incentivos fiscales aplicados durante el ejercicio y los pendientes de deducir son informados en más de la mitad de los documentos (57,65% y 62,35%). Por su parte, los incentivos fiscales objeto de periodificación sólo aparecen recogidos en un 13% de las cuentas.

Gráfico 3.4.5.1. Evolución de la información sobre los incentivos fiscales en la Memoria



Fuente: Elaboración propia

Tal y como se muestra en el gráfico 3.4.5.1, los incentivos fiscales aplicados y pendientes de aplicar superan en todos los años el 50% de información debidamente suministrada, alcanzando los primeros en 2009 y 2012 su cifra más elevada (64,71%) y los segundos en 2012 el porcentaje más alto de todo el período (70,59%). Los incentivos fiscales objeto de periodificación, al ser en su mayoría no aplicables, la información relacionada con los mismos y aportada es bastante escasa (11,76%), aumentando un 5,89% en 2012.

3.4.6. Otra información

En otra información se agrupan el resto de características fiscales que es obligatorio mencionar en el estado contable estudiado, entre las que se encuentran:

- Variable 21: Impuesto a pagar en las distintas jurisdicciones fiscales, detallando las retenciones y pagos a cuenta efectuados.
- Variable 22: Importe y naturaleza de las diferencias permanentes.
- Variable 23: Cambios en los tipos impositivos aplicables respecto a los del ejercicio anterior y efecto en los impuestos diferidos registrados en ejercicios anteriores.

- d) Variable 24: Provisiones derivadas del Impuesto sobre Beneficios.
- e) Variable 25: Contingencias de carácter fiscal.
- f) Variable 26: Hechos posteriores al cierre que supongan una modificación de la normativa fiscal que afecta a los activos y pasivos fiscalmente registrados.
- g) Variable 27: Ejercicios pendientes de comprobación.
- h) Variable 28: Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo en relación con la situación fiscal.

Tabla 3.4.6.1. Otra información de carácter fiscal en la Memoria

| Variables | INFORMA | NO INFORMA | NO APLICABLE | TOTAL |
|-----------|---------|------------|--------------|-------|
| 21 | 34,12% | 65,88% | 0% | 100% |
| 22 | 57,65% | 37,65% | 4,71% | 100% |
| 23 | 0% | 0% | 100% | 100% |
| 24 | 22,35% | 0% | 77,65% | 100% |
| 25 | 32,94% | 0% | 67,06% | 100% |
| 26 | 0% | 0% | 100% | 100% |
| 27 | 94,12% | 5,88% | 0% | 100% |
| 28 | 12,94% | 0% | 87,06% | 100% |

Fuente: Elaboración propia

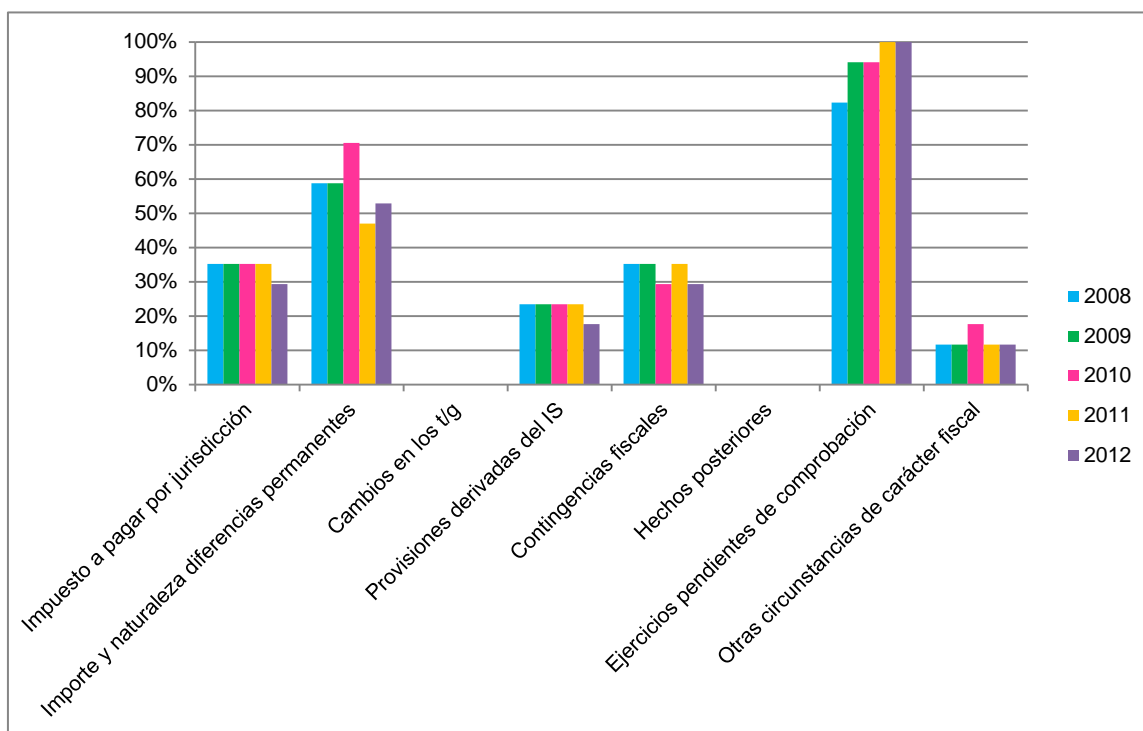
Los resultados mostrados (tabla 3.4.6.1) ponen de manifiesto que la variable 21 “Impuesto a pagar en las distintas jurisdicciones fiscales, detallando las retenciones y pagos a cuenta efectuados” no se informa en el 65,88% de las Memorias. Todas las empresas que operan únicamente en territorio español no han informado de esta variable puesto que la han dado por hecho. En el estudio se ha considerado que no informaban debidamente, pues, aunque pertenezca enteramente a España, se requiere la información para una mejor claridad. Además, muchas de ellas, tampoco informaban sobre las retenciones y pagos a cuenta efectuados. El 34,12% restante se corresponde con la información sobre el impuesto a pagar en distintas jurisdicciones correctamente aportado.

La variable 22 relativa al importe y naturaleza de las diferencias permanentes es informada en un 57,65%; sin embargo, el 37,65% de información no aportada se debe a la no especificación de la naturaleza de las mismas, pues el importe siempre aparece.

Los cambios en los tipos de gravamen (variable 23) son siempre no aplicables porque durante el período estudiado no han cambiado, motivo por el cual no procede dar información al respecto. Por su parte, las provisiones para impuestos y las contingencias fiscales son informadas en el 77,65% y 67,06% de los casos, respectivamente (se han considerado como contingencias fiscales todas aquellas actas abiertas de inspección). En cuanto a los hechos posteriores, cabe destacar que no se han encontrado en ninguno de los 85 documentos contables examinados y en el 94,12% aparece información relativa a ejercicios pendientes de comprobación (son siempre los últimos cuatro ejercicios los que están pendientes de inspección).

Por último, existen otras circunstancias de carácter fiscal en un 12,94% de las Memorias analizadas, cuyos motivos son, entre otros, operaciones de régimen especial, provisiones en participaciones financieras o modificaciones en el criterio de registro contable del gasto por IS entre sociedades del grupo fiscal.

Gráfico 3.4.6.1. Evolución de otra información de carácter fiscal en la Memoria



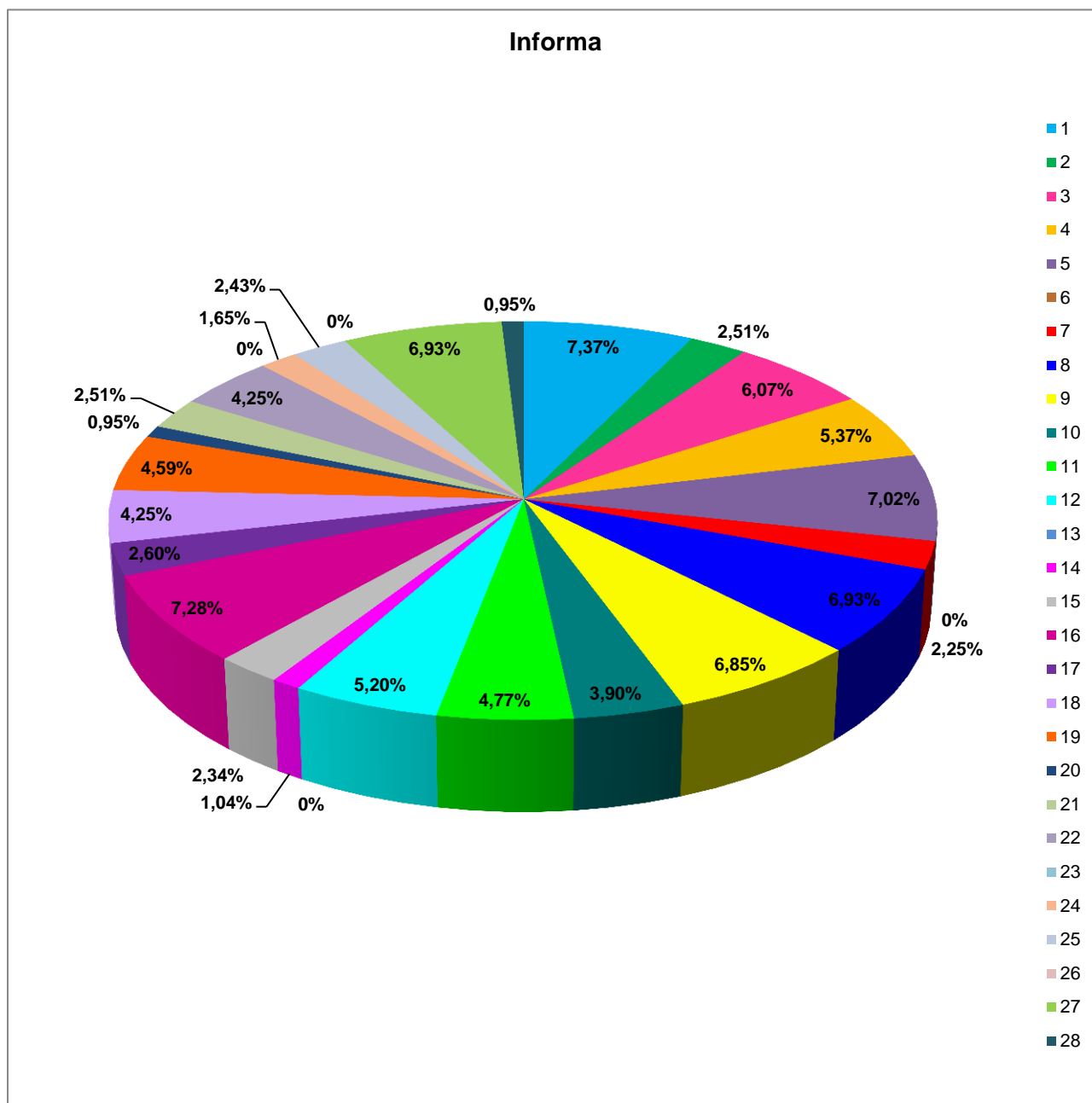
Fuente: Elaboración propia

En el gráfico 3.4.6.1 puede apreciarse como la variable mejor informada es la relativa a los ejercicios pendientes de comprobación, la cual aumentó en estos cinco años en un 17,65% hasta llegar a posicionarse en el 100% en 2011 y 2012. La segunda mejor informada es la variable “Importe y naturaleza de las diferencias permanentes”, que ronda su cifra máxima en 2010 con un 70,59%, descendiendo hasta el 52,94% en 2012. Como ya se ha dicho, los cambios en los tipos de gravamen y los hechos posteriores no requieren aplicación, por ello no aparecen en el gráfico. En cuanto a la información relacionada con el impuesto a pagar en las distintas jurisdicciones es necesario resaltar que se mantiene entre 2008 y 2011 en el 35,29%, disminuyendo el último año en un 5,88%. Algo parecido ocurre con las provisiones para impuestos, que permanecen constantes de 2008 a 2011 y decrecen en 2012 hasta colocarse en el 17,65%, así como con la variable “Otras circunstancias de carácter fiscal”, que se mantiene estable durante todo el período en un 11,76%, a excepción de 2010 donde sufre un leve ascenso. El porcentaje en el que son informadas las contingencias fiscales alcanza la cifra de 35,29% en 2008, 2009 y 2011, cayendo en un 5,88% (ídem variable 21) en 2010 y 2012.

3.4.7. Peso de las variables sobre el total de información aportada, no aportada y no aplicable

Para concluir el apartado de información fiscal en la Memoria, tal y como se ha hecho para el resto de documentos, a continuación se muestra el peso que cada variable soporta sobre el total de información aportada (gráfico 3.4.7.1), no aportada (gráfico 3.4.7.2) y no aplicable (gráfico 3.4.7.3).

Gráfico 3.4.7.1. Información fiscal en la Memoria sobre el total de información aportada

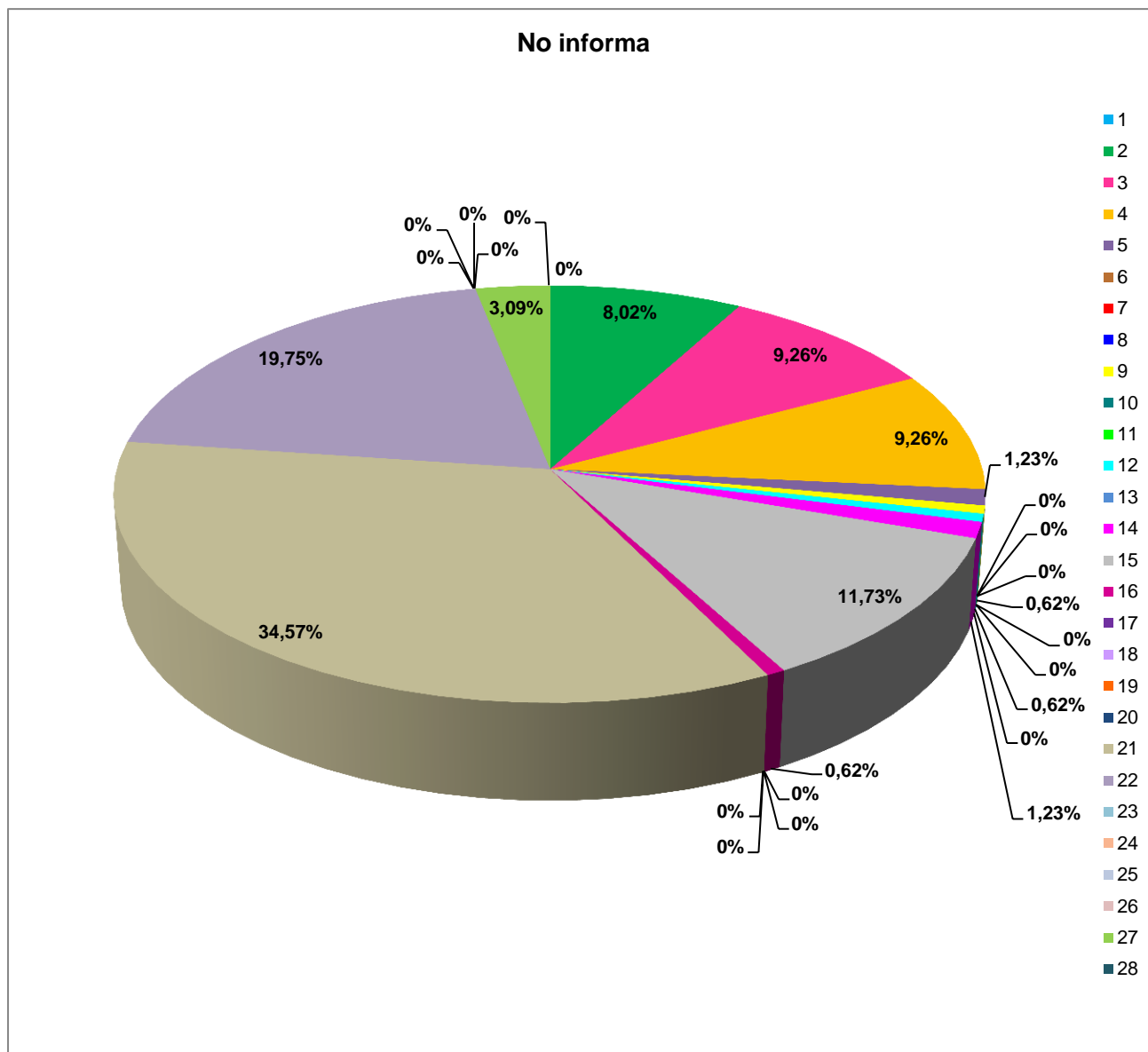


Fuente: Elaboración propia

Las cinco variables que mayor peso tienen sobre el total de información correctamente suministrada son, por orden decreciente: variable 1 “Conciliación sólo con ingresos y gastos de resultado y base imponible” (7,37%), variable 16 “Importe de los activos por impuesto diferido” (7,28%), variable 5 “Variación del impuesto diferido por operaciones continuadas” (7,02%), variable 8 “Impuesto diferido relativo a la cuenta de Pérdidas y Ganancias” (6,93%) y variable 27 “Ejercicios pendientes de comprobación” (6,93%).

Por el contrario, la variable 6 “Variación del impuesto diferido por operaciones interrumpidas”, la variable 13 “Importe y plazo de aplicación de diferencias temporarias deducibles”, la variable 23 “Cambios en los tipos impositivos y efectos” y la variable 26 “Hechos posteriores al cierre en relación a los activos y pasivos fiscales” no aportan ninguna información porque que en el 100% de los casos no requieren aplicación.

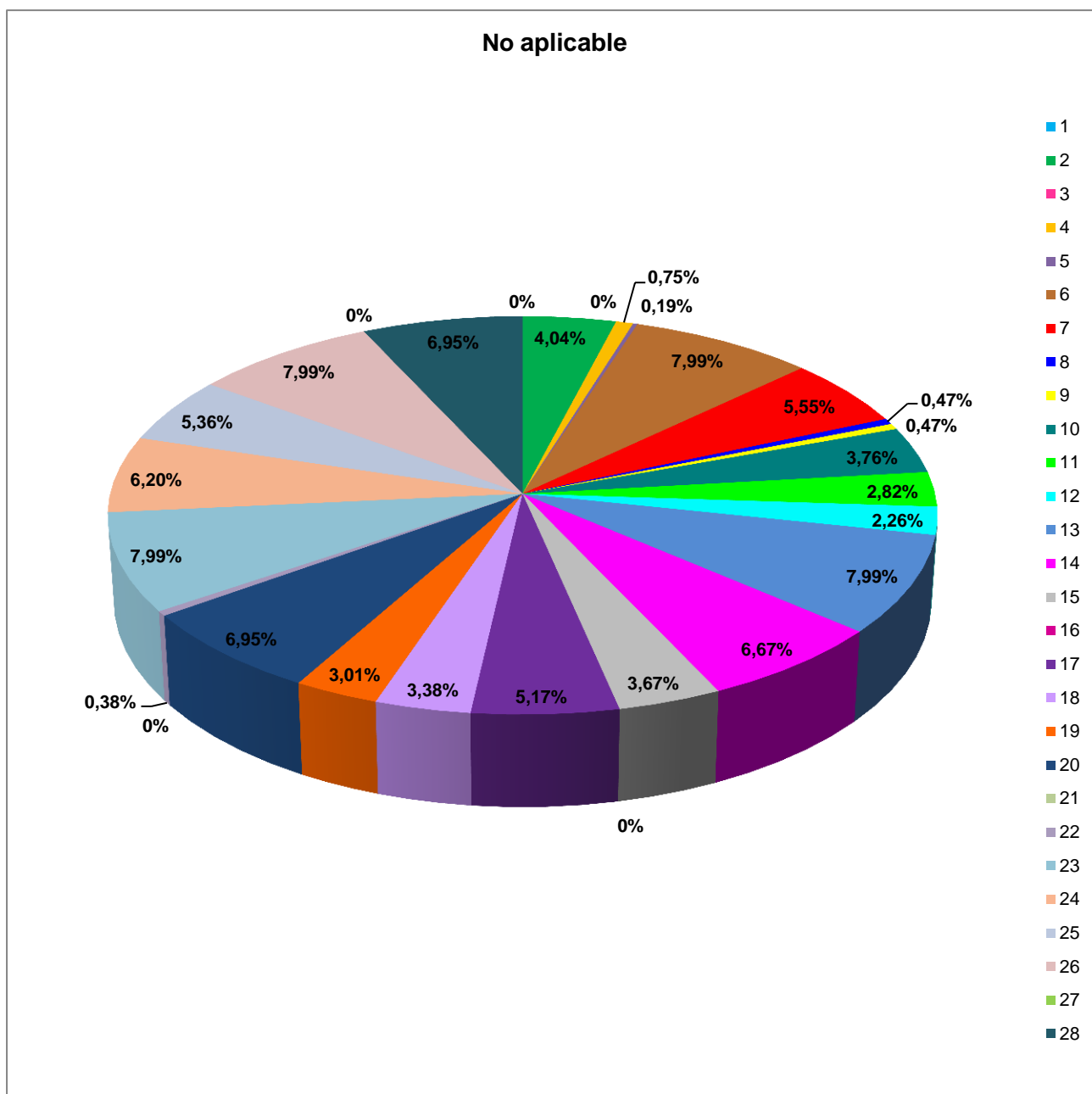
Gráfico 3.4.7.2. Información fiscal en la Memoria sobre el total de información obligatoria y no aportada



Fuente: Elaboración propia

Haciendo referencia a la información no aportada, existen tres parámetros que suponen más del 66% del total. Cabe mencionar la variable 21 “Impuesto a pagar en las distintas jurisdicciones” (34,57%), la variable 22 “Importe y naturaleza de las diferencias permanentes” y la variable 15 “Importe y plazo de aplicación de deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar” (22,73%).

Gráfico 3.4.7.3. Información fiscal en la Memoria sobre el total de información no aplicable



Fuente: Elaboración propia

Aunque los porcentajes están bastante repartidos, son cuatro variables las que mayor peso soportan sobre el total de información no aplicable, suponiendo cada una de ellas el 7,99% del total. Estas son las variables 6, 13, 23 y 26, que coinciden, a su vez, con las variables que menor peso tienen sobre el total de información aportada.

4. EL TIPO IMPOSITIVO EFECTIVO DEL SECTOR EN EL ÚLTIMO LUSTRO

Si bien el tipo de gravamen general del IS es el 30%, normalmente las empresas soportan un TIE diferente como consecuencia de las distintas variables intervinientes en la liquidación fiscal (Cuadro 2 presentado en la parte teórica): diferencias temporarias, diferencias permanentes, bases imponible negativas y deducciones y bonificaciones. Por ello, es de sumo interés conocer la presión fiscal que realmente sufren las empresas. A tal fin, en primer lugar se procederá al estudio de la importancia/peso de los distintos ajustes, así como de la compensación de bases imponible negativas. Ello dará una idea de si la base imponible aumenta o se reduce en comparación con el RCAI.

En la tabla 3.5.1 se recogen las diferencias permanentes, separándolas en positivas y negativas, las de carácter temporal distinguiendo el signo de origen del ajuste y el ejercicio de procedencia (unas surgen en el propio año analizado mientras que otras son de ejercicios anteriores al estar en reversión), así como las compensaciones por bases imponible negativas para el período comprendido entre 2008 y 2012. Todas las diferencias y compensaciones señaladas se presentarán en términos relativos sobre el RCAI, pues los valores absolutos pueden ser engañosos.

Tabla 3.5.1. Efecto conjunto de diferencias permanentes, temporales y bases imponible negativas

| TIPO DE DIFERENCIA | Valores relativos (% sobre RCAI) | | | | |
|---|----------------------------------|---------------|--------------|---------------|--------------|
| | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
| Permanente positiva | 2,77 | 1,24 | 2,53 | 3,07 | -115,46 |
| Permanente negativa | 13,74 | 15,57 | 11,81 | 6,31 | -119,03 |
| Temporaria positiva del ejercicio (<i>Deducible en origen</i>) | 3,80 | 2,20 | 2,53 | 1,66 | -43,52 |
| Temporaria negativa del ejercicio (<i>Imponible en origen</i>) | 1,28 | 1,58 | 1,88 | 15,77 | -10,42 |
| Temporaria positiva de ejercicios anteriores (<i>Imponible en reversión</i>) | 0,52 | 1,05 | 0,62 | 0,01 | -9,93 |
| Temporaria negativa de ejercicios anteriores (<i>Deducible en reversión</i>) | 1,12 | 3,19 | 0,39 | 0,37 | -36,78 |
| EFFECTO CONJUNTO DEL TOTAL DIFERENCIAS | -9,06 | -15,85 | -8,40 | -17,70 | -2,68 |
| COMPENSACIÓN BASES IMPONIBLES NEGATIVAS | 0 | 1,22 | 0,77 | 0,20 | -1,70 |
| EFFECTO CONJUNTO DEL TOTAL DIFERENCIAS Y COMPENSACIÓN BASES IMPONIBLES NEGATIVAS | -9,06 | -17,07 | -9,17 | -17,90 | -4,38 |

Fuente: Elaboración propia

La tabla 3.5.1 pone de manifiesto que el efecto de todos los ajustes siempre es favorable para las empresas, provocando que el resultado fiscal sea inferior al contable. Es en el año 2011 cuando el RCAI experimenta su bajada más importante (17,70%) ante la incidencia conjunta de todas las diferencias existentes entre Contabilidad y Fiscalidad y antes de alcanzar la base imponible; y el 2012 el año con la menor caída del período con tan sólo un 2,68%. Cabe matizar que como consecuencia de la crisis económica, el resultado contable medio de 2012 ha sido negativo, de ahí que el porcentaje de los ajustes sobre el RCAI tenga ese signo. Además, excepto en 2011 donde las diferencias temporarias del ejercicio se acercan al 16%, son las diferencias permanentes negativas las que mayor peso tienen sobre el RCAI, es decir, las más importantes puesto que implican un menor pago y gasto por IS. Por el contrario, se colocan como las menos influyentes durante todo el período las temporarias positivas de ejercicios anteriores, que son aquellas que suponen un diferimiento en el importe a satisfacer a la Hacienda Pública dado que en origen fueron negativas.

Pasando a la compensación de bases imponible negativas de ejercicios anteriores, cabe señalar que el efecto de este ajuste tiene más repercusión sobre el RCAI en 2009 y 2012; de este modo, agregando el peso de las bases imponible negativas y de las diferencias se obtiene una disminución total del RCAI, un 17,07% en 2009 y un 4,38% en 2012.

Por último, conviene comentar que las deducciones y bonificaciones aplicadas, tan importantes por su incidencia sobre la presión fiscal empresarial, no se han analizado debido a que las Memorias, en la mayoría de las ocasiones, no ofrecen la información correctamente.

En un segundo término, se llevará a cabo el estudio de la presión fiscal propiamente dicha, para lo cual hay que buscar una medida adecuada, siendo el TIE el utilizado en la literatura. Ahora bien, hay muchas definiciones al respecto, tal y como se puede ver en Fernández Rodríguez (2002) y Molina Llopis (2005). La medida ideal es la que relaciona el pago con el RCAI, pero en España este dato hasta 2008 no estaba disponible en las Cuentas Anuales y por eso se ha empleado generalmente en el numerador el gasto por IS en lugar del pago. No obstante, en el presente trabajo se debería disponer de dicho dato pues ahora las empresas deben informar del impuesto corriente, que equivale a la cuota líquida. Sin embargo, algunas sociedades siguen sin informar adecuadamente y no se podrá determinar este TIE, motivo por el cual se van a calcular ambos, dándoles la siguiente denominación (Fernández Rodríguez, 2002): TIE “Contable” (TIEC) y TIE “Fiscal” (TIEF). El TIE “Contable” compara el gasto por Impuesto sobre Beneficios con el RCAI:

$$TIE \text{ "Contable"} = \frac{\text{Gasto por Impuesto sobre Beneficios}}{RCAI}$$

En el cálculo del TIE “Fiscal” el denominador es el mismo, radicando la diferencia en el numerador, que tiene en cuenta el pago y no el gasto por IS. Por ello, esta tasa se considera mejor que la anterior, estando la cuota líquida afectada por las diferencias temporarias, permanentes, bases imponibles negativas, así como deducciones y bonificaciones. Se trata, por tanto, de una medida muy valiosa pues muestra la cantidad que el sujeto debe desembolsar al Fisco en concepto de IS. En consecuencia, no es de extrañar que sea la principal medida utilizada en la literatura previa internacional, sobre todo norteamericana, al disponer en las Cuentas Anuales del dato de impuesto corriente desde hace varias décadas.

$$TIE \text{ "Fiscal"} = \frac{\text{Impuesto a pagar o cuota líquida}}{RCAI}$$

Para el cálculo de ambos TIEs es preciso que las dos magnitudes (numerador y denominador) sean positivas, ya que si son negativas las tasas resultantes no tienen sentido ni explicación. De este modo, para calcular el TIE “Contable” de las 85 observaciones disponibles se han tenido que eliminar 40 por presentar un gasto por IS negativo (ingreso) y de las 45 restantes otras 11 por suponer un RCAI también negativo. Quedan 34 observaciones, de las que hay que descartar 2 por superar el límite del 100%, pues porcentajes demasiado elevados darán lugar a cifras poco coherentes y representativas, por ello, sólo se analizarán los datos comprendidos entre 0-100%. Algunos trabajos previos que han acotado el TIE entre 0% y 100% han sido, entre otros, Gupta y Newberry, 1997; Feeny et al., 2006; Richardson y Lanis, 2007; Chen et al., 2010. Por todo lo expuesto, el análisis se lleva a cabo únicamente con 32 observaciones.

Tabla 3.5.2. Tipo Impositivo Efectivo “Contable”

| AÑO | TIE "Contable" |
|--------------|----------------|
| 2008 | 15,08% |
| 2009 | 19,56% |
| 2010 | 27,00% |
| 2011 | 18,25% |
| 2012 | 25,34% |
| TOTAL | 21,88% |

Fuente: Elaboración propia

En la tabla 3.5.2 puede verse que ninguna de las tasas efectivas calculadas para el período estudiado son superiores al tipo impositivo general del 30%. El que más se acerca a esta cifra es

el TIEC de 2010, suponiendo un 27%; sin embargo, para el resto de años los resultados se sitúan muy por debajo del tipo general, dejando constancia de la mejora experimentada por las sociedades cotizadas estudiadas, que se ven aliviadas por la carga fiscal. Por último, conviene mencionar que al TIEC total medio de todo el período analizado es inferior al general en 8,12 puntos.

Para el cálculo del TIE “Fiscal” volvemos a disponer de 85 observaciones de las que excluimos 17 por falta de información, pues no se facilita el impuesto corriente en la Memoria. De las 68 que quedan, se eliminan otras 23 por cuotas líquidas negativas y de las 45 observaciones restantes deseamos 15 por RCAI negativos y 2 por no ajustarse al intervalo propuesto (0-100%). Al final, el estudio se realiza en base a 28 observaciones.

Tabla 3.5.3. Tipo Impositivo Efectivo “Fiscal”

| AÑO | TIE "Fiscal" |
|--------------|---------------|
| 2008 | 15,16% |
| 2009 | 14,36% |
| 2010 | 15,17% |
| 2011 | 11,84% |
| 2012 | 8,39% |
| TOTAL | 14,76% |

Fuente: Elaboración propia

La lectura de la tabla 3.5.3 pone de manifiesto que la presión fiscal media soportada durante los tres primeros años es muy similar a la del total del quinquenio, situándose en torno al 15% (la mitad del tipo de gravamen general). Además, conviene apuntar que en los años 2011 y 2012 el tipo impositivo efectivo aplicado por las empresas es especialmente reducido, rondando el 9 y 12%, respectivamente.

Para terminar el análisis de la presión fiscal española se recogen en la tabla 3.5.4 los dos tipos efectivos propuestos al objeto de observar las diferencias existentes entre ellos, pues tales discrepancias reflejan la ausencia de concordancia entre gasto devengado y cuota líquida del IS.

Tabla 3.5.4. Tipo Impositivo Efectivo “Contable” versus “Fiscal”

| AÑO | TIE "Contable" | TIE "Fiscal" | Diferencia (TIEC-TIEF) |
|--------------|----------------|---------------|------------------------|
| 2008 | 15,08% | 15,16% | -0,08 |
| 2009 | 19,56% | 14,36% | 5,20 |
| 2010 | 27,00% | 15,17% | 11,83 |
| 2011 | 18,25% | 11,84% | 6,41 |
| 2012 | 25,34% | 8,39% | 16,95 |
| TOTAL | 21,88% | 14,76% | 7,12 |

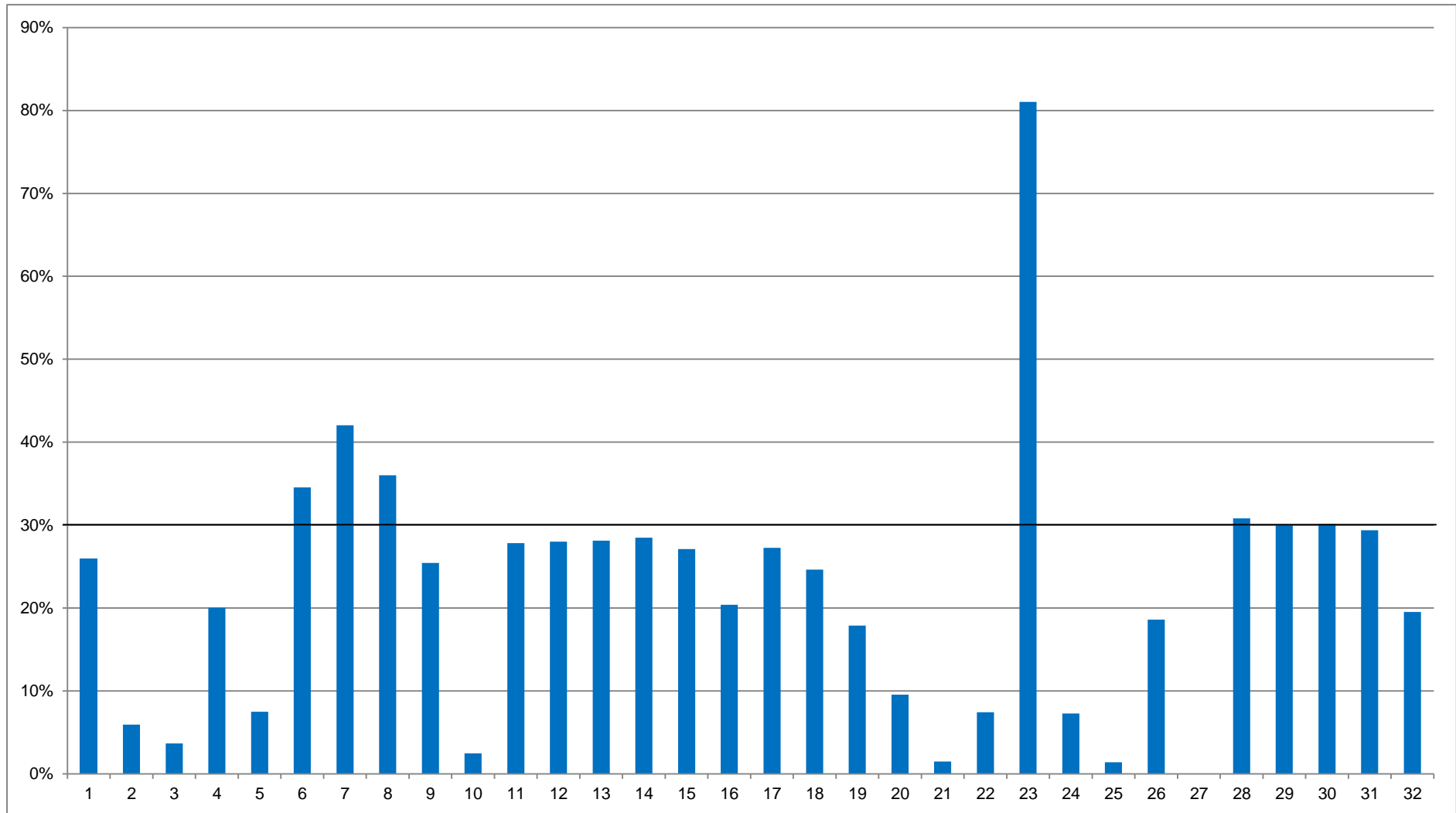
Fuente: Elaboración propia

De la comparación que aparece en la tabla 3.5.3 se puede concluir que en todos los años el TIE “Contable” supera al TIE “Fiscal”, a excepción de 2008 donde son prácticamente idénticos. Además, es preciso resaltar que los resultados alcanzados con el TIEF total medio se alejan en 7,12 puntos porcentuales de los conseguidos con el TIEC. Ello radica, sobre todo, en la diferencia tan elevada entre ambos TIEs en 2010 y 2012 (11,83 y 16,95, respectivamente) debida a la tributación diferida, que hace que el gasto por IS sea superior al pago por IS o cuota líquida. También es destacable el hecho de que, en todo el período y con las dos tasas, se consiguen

unos tipos bastante inferiores al general (30%), siendo esto muy ventajoso para las empresas estudiadas.

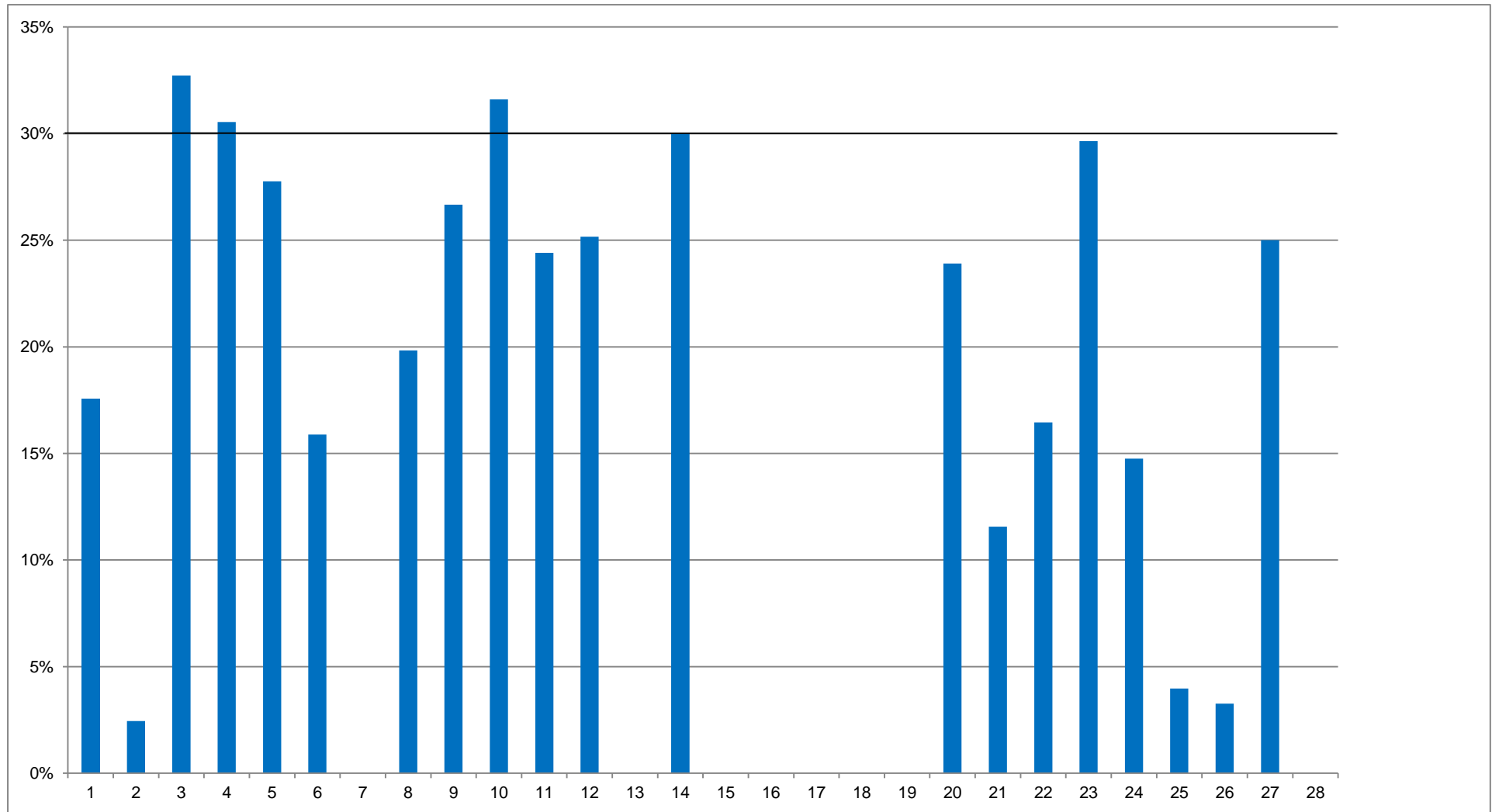
Finalmente, en los gráficos que aparecen a continuación, se muestra el TIE “Contable” (gráfico 3.5.1) y el TIE “Fiscal” (gráfico 3.5.2) para cada una de las observaciones objeto de estudio, 32 y 28 respectivamente. En el primero puede verse que, casi un tercio de las observaciones soportan un TIE inferior al 10% y, por el contrario, son sólo cinco las que superan el tipo general (en especial la número 23 que rebasa el 80%). En el gráfico del TIE “Fiscal”, once son las que se sitúan por debajo del 5%, suponiendo ocho de ellas un TIEF del 0%. En este caso, sólo tres pasan del 30%, sin que ninguna supere los tres puntos porcentuales.

Gráfico 3.5.1. TIE “Contable” por observación



Fuente: Elaboración propia

Gráfico 3.5.2. TIE “Fiscal” por observación



Fuente: Elaboración propia

5. RESUMEN Y CONCLUSIONES

El presente trabajo ha pretendido arrojar evidencia sobre la calidad de la información fiscal recogida en los diferentes documentos integrantes de las Cuentas Anuales. Tras la entrada en vigor en 2007 del nuevo PGC y con la adaptación del método del efecto impositivo a la NIC nº 12, la exigencia de información relativa al Impuesto sobre Sociedades (IS) es mucho mayor. Por ello, el objetivo principal del presente estudio ha sido analizar el grado de cumplimiento sobre los requerimientos informativos en materia de IS en las Cuentas Anuales tras la reforma contable de 2007. A tal fin, se ha seleccionado una muestra de 17 empresas del colectivo de sociedades cotizadas en el mercado continuo y pertenecientes al sector de los servicios de consumo durante el período 2008-2012, lo que implica un total de 85 documentos. El período se ha elegido por ser posterior al PGC de 2007 y porque la información para el 2013 no estaba disponible en el momento de la elaboración de la base de datos.

Actualmente, en el Balance la información de naturaleza fiscal viene recogida, por un lado, en el activo y pasivo no corriente a través de la tributación diferida, es decir, del activo por impuesto diferido, cuya causa pueden ser las diferencias temporarias deducibles, bases imponibles negativas y/o las deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar, y del pasivo por impuesto diferido, consecuencia de las diferencias temporarias imponibles. Que estos activos y pasivos se reconozcan en el activo y pasivo no corriente es una novedad con respecto a la regulación anterior que obligaba a clasificar las partidas dentro de “Deudores” o “Acreedores” a largo o a corto plazo, según el momento previsible de reversión. Por otro lado, cabe señalar que en el activo y pasivo corriente aparecen los activos y pasivos por impuesto corriente, que equivalen a la cuota diferencial: una cuota diferencial positiva supondrá un pasivo mientras que una cuota diferencial negativa originará un activo. Esta información sobre activos y pasivos por impuesto corriente que nos indica si la declaración sale a pagar o a devolver, tampoco estaba disponible en el PGC de 1990.

En segundo lugar, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias en su apartado 17 relativo al Impuesto sobre Beneficios muestra una cifra agregada, tal y como ya ocurría en la normativa anterior. La diferencia radica en que este dato, si bien en el Plan de 1990 se descomponía en tres cuentas, en el actual se divide en cuatro, ya que la relativa al Impuesto sobre Beneficios se descompone en impuesto corriente y diferido. No obstante, esta distinción, así como la diferencia entre el importe del impuesto relativo al propio ejercicio y los ajustes correspondientes a años anteriores, se recogen en la Memoria.

En la búsqueda de un resultado global que permita a los inversores obtener una información mucho más significativa en el área de resultados surge el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos, documento que no existía en la regulación anterior. La información fiscal que incluye corresponde al efecto impositivo tanto de los ingresos y gastos imputados directamente al Patrimonio Neto como de las transferencias a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Por último, es la Memoria el documento que más información del IS suministra. En primer lugar, la facilita en el epígrafe “4. Normas de registro y valoración”, aunque es el apartado “12. Situación fiscal” el que realmente contiene el grueso de información del impuesto, el cual se divide, a su vez, en Impuesto sobre Beneficios y otros tributos. Es muy importante destacar que la normativa actual exige mucha más información que la que se requería en la de 1990.

Una vez aclarados todos los contenidos teóricos es preciso entrar en la parte empírica del estudio. Según los resultados obtenidos, podemos resaltar que en el Balance son los activos y pasivos por impuesto diferido los mejor informados por las empresas. Ocurre lo contrario con los activos y pasivos por impuesto corriente, siendo sin ninguna duda los menos justificados con un 24,71% y 4,71%, respectivamente. En cuanto a los ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios, incluidos en el Patrimonio Neto dentro de los ajustes por cambio de valor, cabe señalar que no han sido aplicados por ninguna empresa en ninguno de los años, debido a que su tratamiento es opcional y su periodificación conlleva un empeoramiento del resultado del primer año.

Respecto al análisis de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias lo más reseñable es que, aun tratándose de un impuesto, el IS supone un ingreso para casi la mitad de las cuentas examinadas, lo que conlleva una mejora de la cifra de resultados.

En cuanto al Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos, únicamente es necesario resaltar que la información del efecto impositivo de los ingresos y gastos imputados al Patrimonio Neto predomina sobre el de las transferencias a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, pues este último en más de la mitad de los documentos no requiere aplicación.

Finalmente, del estudio de la Memoria se desprende, en primer lugar, que son las conciliaciones con ingresos y gastos del ejercicio y la base imponible y el importe de los activos por impuesto diferido los que aparecen informados correctamente en mayor número de ocasiones en las Memorias examinadas. Por el contrario, las partidas peor informadas han sido el impuesto a pagar por jurisdicción, así como el importe y naturaleza de las diferencias permanentes.

La conciliación con los ingresos y gastos de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias la realizan correctamente todas las sociedades, lo cual parece lógico pues es idéntica a la del PGC de 1990. Sin embargo, la nueva parte incluida en el Plan actual relativa a los ingresos y gastos de Patrimonio Neto presenta bastantes dificultades para las empresas. Esta parte de la conciliación tendría que haber sido informada en 51 de los 85 casos tratados; sin embargo, sólo se ha informado en 29 (56,86%). Además, las empresas deberían tener en cuenta para mejorar su elaboración la Consulta 1 realizada al ICAC en 2011, donde se aclaran cuestiones relativas a su cumplimentación.

En cuanto al importe de los activos por impuesto diferido, es preciso resaltar que esta variable ha sido informada en 84 de las 85 Memorias revisadas, cifra que se aproxima mucho a los resultados obtenidos en el activo por impuesto diferido del Balance, lo cual es signo de una buena correspondencia entre ambos estados contables.

Respecto al impuesto a pagar por jurisdicción, cabe señalar que como gran parte de las empresas operan únicamente en territorio español no han informado de esta variable puesto que la han dado por hecho, con el correspondiente incumplimiento.

La variable relativa al importe y naturaleza de las diferencias permanentes, aunque ha sido informada en más de la mitad de las Memorias, debido a que no se ha especificado en muchos casos la naturaleza de las mismas, se coloca con un 37,65% entre las menos informadas.

Por último, es necesario hacer alusión a aquellas variables que no precisan ser informadas en ninguno de los años estudiados por no ser de aplicación. Se trata de las siguientes: variación del impuesto diferido por operaciones interrumpidas, importe y plazo de aplicación de diferencias temporarias deducibles, cambios en los tipos impositivos aplicables y hechos posteriores al cierre.

La última parte del trabajo se ha centrado en el Tipo Impositivo Efectivo (TIE) medio realmente soportado por las sociedades objeto de estudio ya que, aunque el tipo de gravamen general sea del 30%, muchas empresas soportan un tipo diferente al existir en su liquidación fiscal diferencias permanentes, temporarias, bases imponibles negativas, así como deducciones y bonificaciones aplicadas. Cabe resaltar a este respecto que de todas estas variables, son las diferencias permanentes negativas las que mayor peso tienen sobre el Resultado Contable Antes de Impuestos (RCAI), las cuales implican un menor pago y gasto por Impuesto sobre Beneficios. Estos resultados ya hacen esperar unas tasas de presión fiscal menores al 30%, tal y como se pudo comprobar en el análisis del TIE.

Efectivamente, tras el cálculo del TIE "Contable" y del TIE "Fiscal" se observan unos resultados muy inferiores al tipo de gravamen general para el período 2008-2012, siendo la cifra total de cada una de estas tasas del 21,88% y 14,76%, respectivamente. Esta diferencia tan elevada entre ambos TIEs radica en la tributación diferida, que hace que el gasto por IS sea superior al pago por IS o cuota líquida.

Finalmente, es necesario mencionar que las conclusiones alcanzadas no son extrapolables, primero, porque se está realizando el estudio para un único sector y, segundo, porque el objeto de estudio son grandes empresas cotizadas. De esta manera, una posible extensión del trabajo podría dirigirse hacia otros sectores de actividad o hacia empresas de un tamaño más reducido para poder así comparar resultados.

6. BIBLIOGRAFÍA

LEGISLACIÓN

- **Ley 16/2007**, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.
- **Real Decreto 1643/1990**, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (BOE nº 310, de 27 de diciembre de 1990).
- **Real Decreto Legislativo 4/2004**, de 5 de marzo, pro el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE nº 61 de 11 de marzo de 2004).
- **Real Decreto 1777/2004**, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOE nº 189, de 6 de agosto de 2004).
- **Real Decreto 1514/2007**, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (BOE nº 278, de 20 de noviembre de 2007).
- **Real Decreto 1515/2007**, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas (BOE nº 279 de 21 de noviembre de 2007).
- **Resolución** del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de 20 de marzo de 2002 por la que se modifica parcialmente la de 9 de octubre de 1997 sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- **Álvarez Arias A. M., Egea González, V. M., Fernández Martínez, F., Fernández Rodríguez, E., Güel del Campo, R., Marín Hernández, S., Sanmartín Mariñas, J., Martínez Arias, A., Martínez Fernández, D., Pérez García, S., y Pich Rosell, V. (2008).** *Análisis Práctico del Nuevo PGC 2008*, Quantor, Madrid.
- **Bolsas y Mercados Españoles (BME) (2010).** “*Clasificación sectorial bursátil. Descripción general y especificaciones por subsector*”. [Disponible en <http://www.bolsamadrid.es/docs/Acciones/sect.pdf>].
- **Chen, S., Chen, X., Cheng, T. y Shevlin, T.J., (2010).** “*Are Family Firms More Tax Aggressive Than Non-Family Firms?*”, *Journal of Financial Economics (JFE)*, nº 95, p. 41-61.
- **Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) (2013).** “*Informe sobre la supervisión de los informes financieros anuales por la CNMV*”. [Disponible en http://www.cnmv.es/DocPortal/Publicaciones/Informes/informe_auditorias_web_2012.pdf].
- **Feeny, S.; Gillman, M.; y Harris, M.N. (2006).** “*Econometric Accounting of the Australian Corporate Tax Rates: A Firm Panel Example*”, *Accounting Research Journal*, nº 19, p. 64-73.
- **Fernández Rodríguez, E. (2002).** “*El Tipo Impositivo Efectivo (TIE) como indicador de la presión fiscal empresarial. Aplicación práctica sobre las empresas cotizadas*”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 59, p. 29-63.

- **Fernández Rodríguez, E. y Martínez Arias, A. (2007).** “Contabilización del Impuesto sobre Beneficios”, Revista REAF (Registro de Economistas y Asesores Fiscales), nº 308, p.175-205.
- **Fernández Rodríguez, E. y Martínez Arias, A. (2009).** “La contabilización del Impuesto sobre Beneficios en el primer ejercicio de aplicación del PGC de 2007”, Revista REAF (Registro de Economistas y Asesores Fiscales), nº 320, p. 203-259.
- **Gallego Álvarez, I. y Galende del Canto, J. (1996).** “Un análisis empírico de las diferencias entre el resultado contable y el fiscal por sectores de actividad”, Actualidad financiera, vol. 1, nº 2, p. 125-136.
- **Giner Inchausti, B. y Pardo Pérez, F. (2011).** “La relevancia valorativa del resultado global frente al resultado neto: una perspectiva europea”, Revista Española de Financiación y Contabilidad, vol. 40, nº 150, p. 319-350.
- **Gómez Valls, F. (1995).** “Aplicación y consecuencias del método del efecto impositivo en las grandes empresas españolas”, VIII Congreso de AECA , Sevilla, p. 523-539.
- **Gupta, S. y Newberry, K. (1997).** “Determinants of the Variability in Corporate Effective Tax Rates: Evidence from Longitudinal Data”, Journal of Accounting and Public Policy, nº 16, p. 1-34.
- **Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) (2011).** “Consulta 1”, Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC), nº 87. [Disponible en <http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=418>].
- **International Accounting Standards Board (IASBa) (2011).** “International Accounting Standards 1. Presentation of Financial Statements”. [Disponible en http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias1_en.pdf].
- **International Accounting Standards Board (IASBb) (2012).** “International Accounting Standard 12. Income Taxes”. [Disponible en http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias12_en.pdf].
- **Labatut Serer, G. y Martínez Vargas, M. (2006).** “La calidad de la información fiscal en las empresas del Ibex-35”, Revista de Contabilidad, vol. 9, nº 17, p.41-54.
- **Molina Llopis, R. (2005).** *Presión fiscal en las pymes: estudio de su incidencia en la Comunidad Valenciana*, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), Madrid.
- **Olleros Rodríguez, A. M. (2010).** “Criterios para completar la nota de la memoria normal relativa al Impuesto sobre Sociedades”, Revista Técnica Contable, vol. 62, nº 727.
- **Richardson, G. y Lanis, R. (2007).** “Determinants of the variability in corporate effective tax rates and tax reform: Evidence from Australia”, Journal of Accounting and Public Policy, nº 26, p. 689-704.
- **Souza Fernández, F. (2009).** “Hacia el ocaso de la cuenta de pérdidas y ganancias tradicional”, Partida Doble, nº 206, p.46.

- **Zorio, A. y Pastor Hervàs, G. (2012).** *“Resultado global: cambios en la regulación y divulgación por parte de las empresas del IBEX-35”*, Academia, Revista Latinoamericana de Administración, nº 49, p. 58-73.

PÁGINAS WEB CONSULTADAS

- **Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT):**
<http://www.agenciatributaria.es/>
- **Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV):**
<https://www.cnmv.es/portal/home.aspx>
- **Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC):** <http://www.icac.meh.es/>
- **International Accounting Standards Board (IASB):**
<http://www.ifrs.org/Pages/default.aspx>

ANEXOS

ANEXO I. LA INFORMACIÓN FISCAL EN EL BALANCE

| Nº | AÑO | Activo por impuesto diferido | Activo por impuesto corriente | Ajustes por cambio de valor (cuenta 137) | Pasivo por impuesto diferido | Pasivo por impuesto corriente |
|----|------|------------------------------|-------------------------------|--|------------------------------|-------------------------------|
| 1 | 2008 | 1 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 1 | 2009 | 1 | n/a | n/a | 1 | 1 |
| 1 | 2010 | 1 | n/a | n/a | 1 | 1 |
| 1 | 2011 | 1 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 1 | 2012 | 1 | 1 | n/a | 1 | 1 |
| 2 | 2008 | 1 | 1 | n/a | n/a | n/a |
| 2 | 2009 | 1 | 1 | n/a | n/a | n/a |
| 2 | 2010 | 1 | 1 | n/a | n/a | n/a |
| 2 | 2011 | 1 | 1 | n/a | n/a | n/a |
| 2 | 2012 | 1 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 3 | 2008 | 1 | n/a | n/a | 1 | 1 |
| 3 | 2009 | 1 | n/a | n/a | 1 | 1 |
| 3 | 2010 | 1 | n/a | n/a | 1 | 1 |
| 3 | 2011 | 1 | n/a | n/a | 1 | 1 |
| 3 | 2012 | 1 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 4 | 2008 | 1 | 1 | n/a | n/a | n/a |
| 4 | 2009 | 1 | 1 | n/a | n/a | n/a |
| 4 | 2010 | 1 | 1 | n/a | n/a | n/a |
| 4 | 2011 | 1 | 1 | n/a | n/a | n/a |
| 4 | 2012 | 1 | 1 | n/a | n/a | n/a |
| 5 | 2008 | 1 | n/a | n/a | 1 | 1 |
| 5 | 2009 | 1 | n/a | n/a | 1 | 1 |
| 5 | 2010 | 1 | n/a | n/a | 1 | 1 |
| 5 | 2011 | 1 | n/a | n/a | 1 | 1 |
| 5 | 2012 | 1 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 6 | 2008 | 1 | 0 | n/a | 1 | n/a |
| 6 | 2009 | 1 | 0 | n/a | 1 | n/a |
| 6 | 2010 | 1 | 0 | n/a | 1 | n/a |
| 6 | 2011 | n/a | 0 | n/a | 1 | n/a |
| 6 | 2012 | n/a | 0 | n/a | 1 | n/a |
| 7 | 2008 | 1 | n/a | n/a | n/a | 0 |
| 7 | 2009 | 1 | 0 | n/a | n/a | n/a |
| 7 | 2010 | 1 | 0 | n/a | n/a | n/a |
| 7 | 2011 | 1 | 0 | n/a | 1 | n/a |
| 7 | 2012 | 1 | 0 | n/a | 1 | n/a |
| 8 | 2008 | 1 | 0 | n/a | n/a | n/a |
| 8 | 2009 | 1 | 1 | n/a | n/a | n/a |
| 8 | 2010 | 1 | 1 | n/a | n/a | n/a |
| 8 | 2011 | 1 | 1 | n/a | n/a | n/a |
| 8 | 2012 | 1 | 1 | n/a | n/a | n/a |

ANEXO I. LA INFORMACIÓN FISCAL EN EL BALANCE (Continuación)

| Nº | AÑO | Activo por impuesto diferido | Activo por impuesto corriente | Ajustes por cambio de valor (cuenta 137) | Pasivo por impuesto diferido | Pasivo por impuesto corriente |
|----|------|------------------------------|-------------------------------|--|------------------------------|-------------------------------|
| 9 | 2008 | 1 | 1 | n/a | n/a | n/a |
| 9 | 2009 | 1 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 9 | 2010 | 1 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 9 | 2011 | 1 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 9 | 2012 | 1 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 10 | 2008 | 1 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 10 | 2009 | 1 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 10 | 2010 | 1 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 10 | 2011 | 1 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 10 | 2012 | 1 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 11 | 2008 | 1 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 11 | 2009 | 1 | 0 | n/a | 1 | 0 |
| 11 | 2010 | 1 | 0 | n/a | 1 | 0 |
| 11 | 2011 | 1 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 11 | 2012 | 1 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 12 | 2008 | 1 | 0 | n/a | 1 | n/a |
| 12 | 2009 | 1 | 0 | n/a | 1 | n/a |
| 12 | 2010 | 1 | n/a | n/a | 1 | 0 |
| 12 | 2011 | 1 | 0 | n/a | 1 | n/a |
| 12 | 2012 | 1 | 0 | n/a | 1 | n/a |
| 13 | 2008 | 1 | 1 | n/a | 1 | 1 |
| 13 | 2009 | 1 | 1 | n/a | 1 | 1 |
| 13 | 2010 | 1 | 1 | n/a | 1 | 1 |
| 13 | 2011 | 1 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 13 | 2012 | 1 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 14 | 2008 | 1 | 1 | n/a | n/a | n/a |
| 14 | 2009 | 1 | 1 | n/a | n/a | n/a |
| 14 | 2010 | 1 | 1 | n/a | n/a | n/a |
| 14 | 2011 | 1 | 1 | n/a | n/a | n/a |
| 14 | 2012 | 1 | 1 | n/a | n/a | n/a |
| 15 | 2008 | 1 | 1 | n/a | n/a | 1 |
| 15 | 2009 | 1 | 1 | n/a | 1 | 1 |
| 15 | 2010 | 1 | 1 | n/a | 1 | 1 |
| 15 | 2011 | 1 | 1 | n/a | 1 | 1 |
| 15 | 2012 | 1 | 1 | n/a | 1 | 1 |
| 16 | 2008 | 1 | 0 | n/a | 1 | n/a |
| 16 | 2009 | 1 | 0 | n/a | 1 | n/a |
| 16 | 2010 | 1 | 0 | n/a | 1 | n/a |
| 16 | 2011 | 1 | 0 | n/a | 1 | n/a |
| 16 | 2012 | 1 | 0 | n/a | 1 | n/a |

ANEXO I. LA INFORMACIÓN FISCAL EN EL BALANCE (Continuación)

| Nº | AÑO | Activo por impuesto diferido | Activo por impuesto corriente | Ajustes por cambio de valor (cuenta 137) | Pasivo por impuesto diferido | Pasivo por impuesto corriente |
|----|------|------------------------------|-------------------------------|--|------------------------------|-------------------------------|
| 17 | 2008 | 1 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 17 | 2009 | 1 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 17 | 2010 | 1 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 17 | 2011 | 1 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 17 | 2012 | 1 | 1 | n/a | 1 | n/a |

ANEXO II. LA INFORMACIÓN FISCAL EN EL ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS

| Nº | AÑO | Efecto impositivo de los ingresos y gastos imputados al Patrimonio Neto | Efecto impositivo de las transferencias a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias |
|----|------|---|---|
| 1 | 2008 | 1 | n/a |
| 1 | 2009 | 1 | 1 |
| 1 | 2010 | 1 | 1 |
| 1 | 2011 | 1 | 1 |
| 1 | 2012 | 1 | 1 |
| 2 | 2008 | 1 | n/a |
| 2 | 2009 | 1 | 1 |
| 2 | 2010 | 1 | 1 |
| 2 | 2011 | 1 | 1 |
| 2 | 2012 | 1 | 1 |
| 3 | 2008 | 1 | 1 |
| 3 | 2009 | 1 | 1 |
| 3 | 2010 | 1 | n/a |
| 3 | 2011 | 1 | n/a |
| 3 | 2012 | 1 | n/a |
| 4 | 2008 | n/a | n/a |
| 4 | 2009 | n/a | n/a |
| 4 | 2010 | 0 | n/a |
| 4 | 2011 | 0 | n/a |
| 4 | 2012 | 0 | n/a |
| 5 | 2008 | 1 | 0 |
| 5 | 2009 | 1 | 0 |
| 5 | 2010 | 1 | 0 |
| 5 | 2011 | 1 | 0 |
| 5 | 2012 | 1 | 1 |
| 6 | 2008 | n/a | n/a |
| 6 | 2009 | n/a | n/a |
| 6 | 2010 | n/a | n/a |
| 6 | 2011 | n/a | n/a |
| 6 | 2012 | n/a | n/a |
| 7 | 2008 | n/a | n/a |
| 7 | 2009 | n/a | n/a |
| 7 | 2010 | n/a | n/a |
| 7 | 2011 | n/a | n/a |
| 7 | 2012 | n/a | n/a |
| 8 | 2008 | n/a | n/a |
| 8 | 2009 | n/a | n/a |
| 8 | 2010 | n/a | n/a |
| 8 | 2011 | n/a | n/a |
| 8 | 2012 | n/a | n/a |

ANEXO II. LA INFORMACIÓN FISCAL EN EL ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (Continuación)

| Nº | AÑO | Efecto impositivo de los ingresos y gastos imputados al Patrimonio Neto | Efecto impositivo de las transferencias a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias |
|----|------|---|---|
| 9 | 2008 | n/a | n/a |
| 9 | 2009 | 1 | 1 |
| 9 | 2010 | n/a | n/a |
| 9 | 2011 | n/a | n/a |
| 9 | 2012 | n/a | n/a |
| 10 | 2008 | 1 | 1 |
| 10 | 2009 | 1 | 1 |
| 10 | 2010 | 1 | 1 |
| 10 | 2011 | 1 | 1 |
| 10 | 2012 | 1 | 1 |
| 11 | 2008 | 1 | n/a |
| 11 | 2009 | 1 | 1 |
| 11 | 2010 | 1 | n/a |
| 11 | 2011 | n/a | n/a |
| 11 | 2012 | n/a | n/a |
| 12 | 2008 | n/a | n/a |
| 12 | 2009 | n/a | n/a |
| 12 | 2010 | n/a | n/a |
| 12 | 2011 | n/a | n/a |
| 12 | 2012 | n/a | n/a |
| 13 | 2008 | n/a | n/a |
| 13 | 2009 | n/a | n/a |
| 13 | 2010 | n/a | n/a |
| 13 | 2011 | n/a | 0 |
| 13 | 2012 | n/a | 1 |
| 14 | 2008 | 0 | n/a |
| 14 | 2009 | 0 | n/a |
| 14 | 2010 | 0 | n/a |
| 14 | 2011 | 0 | n/a |
| 14 | 2012 | 0 | n/a |
| 15 | 2008 | n/a | n/a |
| 15 | 2009 | n/a | n/a |
| 15 | 2010 | 1 | n/a |
| 15 | 2011 | 1 | n/a |
| 15 | 2012 | n/a | n/a |
| 16 | 2008 | 1 | 0 |
| 16 | 2009 | 1 | 1 |
| 16 | 2010 | 1 | 1 |
| 16 | 2011 | 1 | 1 |
| 16 | 2012 | 1 | 1 |

ANEXO II. LA INFORMACIÓN FISCAL EN EL ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (Continuación)

| Nº | AÑO | Efecto impositivo de los ingresos y gastos imputados al Patrimonio Neto | Efecto impositivo de las transferencias a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias |
|----|------|---|---|
| 17 | 2008 | 0 | 0 |
| 17 | 2009 | 0 | 0 |
| 17 | 2010 | 1 | 0 |
| 17 | 2011 | 1 | 1 |
| 17 | 2012 | 1 | 1 |

ANEXO III. LA INFORMACIÓN FISCAL EN LA MEMORIA

| Nº | AÑO | Conciliación con ingresos y gastos de resultado y base imponible | Conciliación con los ingresos y gastos de resultado y Patrimonio Neto y base imponible | Conciliación entre gasto/ingreso IS y resultado de multiplicar t/g por ingresos y gastos | Impuesto corriente | Variación impuesto diferido (operaciones continuadas) | Variación impuesto diferido (operaciones interrumpidas) |
|----|------|--|--|--|--------------------|---|---|
| 1 | 2008 | 1 | 1 | 0 | 1 | 1 | n/a |
| 1 | 2009 | 1 | 1 | 0 | 1 | 1 | n/a |
| 1 | 2010 | 1 | 1 | 0 | 1 | 1 | n/a |
| 1 | 2011 | 1 | 1 | 0 | 1 | 1 | n/a |
| 1 | 2012 | 1 | 1 | 0 | 1 | 1 | n/a |
| 2 | 2008 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 2 | 2009 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 2 | 2010 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 2 | 2011 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 2 | 2012 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 3 | 2008 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 3 | 2009 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 3 | 2010 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 3 | 2011 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 3 | 2012 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 4 | 2008 | 1 | 1 | 0 | 0 | 1 | n/a |
| 4 | 2009 | 1 | n/a | 0 | 0 | 1 | n/a |
| 4 | 2010 | 1 | n/a | 0 | 0 | 1 | n/a |
| 4 | 2011 | 1 | n/a | 0 | 1 | 1 | n/a |
| 4 | 2012 | 1 | n/a | 0 | 1 | 1 | n/a |
| 5 | 2008 | 1 | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 5 | 2009 | 1 | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 5 | 2010 | 1 | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 5 | 2011 | 1 | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 5 | 2012 | 1 | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 6 | 2008 | 1 | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 6 | 2009 | 1 | n/a | 1 | 0 | 1 | n/a |
| 6 | 2010 | 1 | n/a | 1 | 0 | 1 | n/a |
| 6 | 2011 | 1 | n/a | 1 | 0 | 1 | n/a |
| 6 | 2012 | 1 | n/a | 1 | 0 | 1 | n/a |
| 7 | 2008 | 1 | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 7 | 2009 | 1 | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 7 | 2010 | 1 | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 7 | 2011 | 1 | n/a | 1 | 1 | n/a | n/a |
| 7 | 2012 | 1 | n/a | 1 | 1 | n/a | n/a |
| 8 | 2008 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 8 | 2009 | 1 | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 8 | 2010 | 1 | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 8 | 2011 | 1 | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 8 | 2012 | 1 | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a |

ANEXO III. LA INFORMACIÓN FISCAL EN LA MEMORIA (Continuación)

| Nº | AÑO | Conciliación con ingresos y gastos de resultado y base imponible | Conciliación con los ingresos y gastos de resultado y Patrimonio Neto y base imponible | Conciliación entre gasto/ingreso IS y resultado de multiplicar t/g por ingresos y gastos | Impuesto corriente | Variación impuesto diferido (operaciones continuadas) | Variación impuesto diferido (operaciones interrumpidas) |
|----|------|--|--|--|--------------------|---|---|
| 9 | 2008 | 1 | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 9 | 2009 | 1 | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 9 | 2010 | 1 | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 9 | 2011 | 1 | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 9 | 2012 | 1 | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 10 | 2008 | 1 | 0 | 1 | 0 | 1 | n/a |
| 10 | 2009 | 1 | 0 | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 10 | 2010 | 1 | 0 | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 10 | 2011 | 1 | 0 | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 10 | 2012 | 1 | 0 | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 11 | 2008 | 1 | n/a | 1 | 1 | 0 | n/a |
| 11 | 2009 | 1 | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 11 | 2010 | 1 | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 11 | 2011 | 1 | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 11 | 2012 | 1 | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 12 | 2008 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 12 | 2009 | 1 | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 12 | 2010 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 12 | 2011 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 12 | 2012 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 13 | 2008 | 1 | n/a | 1 | 0 | 1 | n/a |
| 13 | 2009 | 1 | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 13 | 2010 | 1 | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 13 | 2011 | 1 | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 13 | 2012 | 1 | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 14 | 2008 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | n/a |
| 14 | 2009 | 1 | 1 | 0 | n/a | 1 | n/a |
| 14 | 2010 | 1 | 1 | 0 | n/a | 1 | n/a |
| 14 | 2011 | 1 | 1 | 0 | n/a | 1 | n/a |
| 14 | 2012 | 1 | 1 | 0 | n/a | 1 | n/a |
| 15 | 2008 | 1 | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 15 | 2009 | 1 | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 15 | 2010 | 1 | 0 | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 15 | 2011 | 1 | 0 | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 15 | 2012 | 1 | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 16 | 2008 | 1 | 0 | 1 | 0 | 1 | n/a |
| 16 | 2009 | 1 | 0 | 1 | 0 | 1 | n/a |
| 16 | 2010 | 1 | 0 | 1 | 0 | 1 | n/a |
| 16 | 2011 | 1 | 0 | 1 | 0 | 1 | n/a |
| 16 | 2012 | 1 | 0 | 1 | 0 | 1 | n/a |

ANEXO III. LA INFORMACIÓN FISCAL EN LA MEMORIA (Continuación)

| Nº | AÑO | Conciliación con ingresos y gastos de resultado y base imponible | Conciliación con los ingresos y gastos de resultado y Patrimonio Neto y base imponible | Conciliación entre gasto/ingreso IS y resultado de multiplicar t/g por ingresos y gastos | Impuesto corriente | Variación impuesto diferido (operaciones continuadas) | Variación impuesto diferido (operaciones interrumpidas) |
|----|------|--|--|--|--------------------|---|---|
| 17 | 2008 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 17 | 2009 | 1 | n/a | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 17 | 2010 | 1 | 1 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 17 | 2011 | 1 | 1 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 17 | 2012 | 1 | 1 | 1 | n/a | 1 | n/a |

ANEXO III. LA INFORMACIÓN FISCAL EN LA MEMORIA (Continuación)

| Nº | AÑO | Impuesto diferido (Patrimonio Neto) | Impuesto diferido (Cuenta Pérdidas y Ganancias) | Impuesto diferido (Activos por diferencias temporarias deducibles) | Impuesto diferido (Activos por bases imponibles negativas) | Impuesto diferido (Activos por deducciones y bonificaciones) | Impuesto diferido (Pasivo) |
|----|------|-------------------------------------|---|--|--|--|----------------------------|
| 1 | 2008 | 1 | 1 | 1 | n/a | n/a | 1 |
| 1 | 2009 | 1 | 1 | 1 | n/a | n/a | 1 |
| 1 | 2010 | 1 | 1 | 1 | n/a | n/a | 1 |
| 1 | 2011 | 1 | 1 | 1 | n/a | n/a | 1 |
| 1 | 2012 | 1 | 1 | 1 | n/a | n/a | 1 |
| 2 | 2008 | 1 | 1 | 1 | n/a | n/a | n/a |
| 2 | 2009 | 1 | 1 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 2 | 2010 | 1 | 1 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 2 | 2011 | 1 | 1 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 2 | 2012 | 1 | 1 | 1 | n/a | 1 | 1 |
| 3 | 2008 | 1 | 1 | 1 | n/a | n/a | 1 |
| 3 | 2009 | 1 | 1 | 1 | n/a | n/a | 1 |
| 3 | 2010 | 1 | 1 | 1 | n/a | n/a | 1 |
| 3 | 2011 | 1 | 1 | 1 | n/a | n/a | 1 |
| 3 | 2012 | 1 | 1 | 1 | n/a | n/a | 1 |
| 4 | 2008 | 1 | 1 | n/a | 1 | 1 | n/a |
| 4 | 2009 | n/a | 1 | n/a | 1 | 1 | n/a |
| 4 | 2010 | n/a | n/a | n/a | 1 | 1 | n/a |
| 4 | 2011 | n/a | n/a | n/a | 1 | 1 | n/a |
| 4 | 2012 | n/a | n/a | n/a | 1 | 1 | n/a |
| 5 | 2008 | n/a | 1 | 1 | n/a | n/a | 1 |
| 5 | 2009 | n/a | 1 | 1 | n/a | n/a | 1 |
| 5 | 2010 | n/a | 1 | 1 | n/a | n/a | 1 |
| 5 | 2011 | n/a | 1 | 1 | n/a | n/a | 1 |
| 5 | 2012 | n/a | 1 | 1 | n/a | n/a | 1 |
| 6 | 2008 | n/a | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 6 | 2009 | n/a | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 6 | 2010 | n/a | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 6 | 2011 | n/a | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 6 | 2012 | n/a | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 7 | 2008 | n/a | 1 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 7 | 2009 | n/a | 1 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 7 | 2010 | n/a | 1 | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 7 | 2011 | n/a | n/a | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 7 | 2012 | n/a | n/a | 1 | n/a | 1 | 1 |
| 8 | 2008 | 1 | 1 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 8 | 2009 | n/a | 1 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 8 | 2010 | n/a | 1 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 8 | 2011 | n/a | 1 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 8 | 2012 | n/a | 1 | 1 | n/a | 1 | n/a |

ANEXO III. LA INFORMACIÓN FISCAL EN LA MEMORIA (Continuación)

| Nº | AÑO | Impuesto diferido (Patrimonio Neto) | Impuesto diferido (Cuenta Pérdidas y Ganancias) | Impuesto diferido (Activos por diferencias temporarias deducibles) | Impuesto diferido (Activos por bases imponibles negativas) | Impuesto diferido (Activos por deducciones y bonificaciones) | Impuesto diferido (Pasivo) |
|----|------|-------------------------------------|---|--|--|--|----------------------------|
| 9 | 2008 | n/a | 1 | 1 | n/a | n/a | n/a |
| 9 | 2009 | n/a | 1 | 1 | n/a | 1 | 1 |
| 9 | 2010 | n/a | 1 | 1 | n/a | 1 | 1 |
| 9 | 2011 | n/a | 1 | 1 | n/a | 1 | 1 |
| 9 | 2012 | n/a | 1 | 1 | n/a | 1 | 1 |
| 10 | 2008 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 10 | 2009 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 10 | 2010 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 10 | 2011 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 10 | 2012 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 11 | 2008 | n/a | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 11 | 2009 | n/a | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 11 | 2010 | n/a | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 11 | 2011 | n/a | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 11 | 2012 | n/a | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 12 | 2008 | n/a | 1 | 1 | n/a | 1 | 1 |
| 12 | 2009 | n/a | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 12 | 2010 | n/a | 1 | 1 | n/a | 1 | 1 |
| 12 | 2011 | n/a | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 12 | 2012 | n/a | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 13 | 2008 | n/a | 1 | 1 | n/a | n/a | 1 |
| 13 | 2009 | n/a | 1 | 1 | n/a | n/a | 1 |
| 13 | 2010 | n/a | 1 | 1 | n/a | n/a | 1 |
| 13 | 2011 | n/a | 1 | 1 | n/a | n/a | 1 |
| 13 | 2012 | n/a | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 14 | 2008 | n/a | 1 | 0 | 1 | n/a | n/a |
| 14 | 2009 | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a | n/a |
| 14 | 2010 | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a | n/a |
| 14 | 2011 | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a | n/a |
| 14 | 2012 | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a | n/a |
| 15 | 2008 | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a | n/a |
| 15 | 2009 | n/a | 1 | 1 | n/a | 1 | 0 |
| 15 | 2010 | n/a | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 15 | 2011 | n/a | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 15 | 2012 | n/a | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 16 | 2008 | n/a | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 16 | 2009 | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a | 1 |
| 16 | 2010 | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a | 1 |
| 16 | 2011 | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a | 1 |
| 16 | 2012 | n/a | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |

ANEXO III. LA INFORMACIÓN FISCAL EN LA MEMORIA (Continuación)

| Nº | AÑO | Impuesto diferido (Patrimonio Neto) | Impuesto diferido (Cuenta Pérdidas y Ganancias) | Impuesto diferido (Activos por diferencias temporarias deducibles) | Impuesto diferido (Activos por bases imponibles negativas) | Impuesto diferido (Activos por deducciones y bonificaciones) | Impuesto diferido (Pasivo) |
|----|------|-------------------------------------|---|--|--|--|----------------------------|
| 17 | 2008 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 17 | 2009 | n/a | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 17 | 2010 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 17 | 2011 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 17 | 2012 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |

ANEXO III. LA INFORMACIÓN FISCAL EN LA MEMORIA (Continuación)

| Nº | AÑO | Importe y plazo de aplicación de diferencias temporarias deducibles, cuando no se haya registrado el correspondiente activo | Importe y plazo de aplicación de bases imponibles negativas y otros créditos fiscales, cuando no se haya registrado el correspondiente activo | Importe y plazo de aplicación de deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar | Importe de activos por impuesto diferido | Planificación fiscal activa por impuesto diferido | Incentivos fiscales aplicados |
|----|------|---|---|---|--|---|-------------------------------|
| 1 | 2008 | n/a | n/a | n/a | 1 | n/a | 1 |
| 1 | 2009 | n/a | n/a | n/a | 1 | n/a | 1 |
| 1 | 2010 | n/a | n/a | n/a | 1 | n/a | 1 |
| 1 | 2011 | n/a | n/a | n/a | 1 | n/a | 1 |
| 1 | 2012 | n/a | n/a | n/a | 1 | n/a | 1 |
| 2 | 2008 | n/a | n/a | n/a | 1 | 1 | 1 |
| 2 | 2009 | n/a | 0 | 0 | 1 | 1 | 1 |
| 2 | 2010 | n/a | n/a | 0 | 1 | 1 | 1 |
| 2 | 2011 | n/a | n/a | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 2 | 2012 | n/a | 0 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 3 | 2008 | n/a | n/a | n/a | 1 | n/a | 1 |
| 3 | 2009 | n/a | n/a | n/a | 1 | n/a | 1 |
| 3 | 2010 | n/a | n/a | n/a | 1 | n/a | 1 |
| 3 | 2011 | n/a | n/a | n/a | 1 | n/a | 1 |
| 3 | 2012 | n/a | n/a | n/a | 1 | n/a | 1 |
| 4 | 2008 | n/a | 1 | 0 | 1 | n/a | 1 |
| 4 | 2009 | n/a | 1 | 0 | 1 | n/a | 1 |
| 4 | 2010 | n/a | 1 | 0 | 1 | n/a | 1 |
| 4 | 2011 | n/a | 1 | 0 | 1 | n/a | 1 |
| 4 | 2012 | n/a | 1 | 0 | 1 | n/a | 1 |
| 5 | 2008 | n/a | n/a | n/a | 1 | 1 | 1 |
| 5 | 2009 | n/a | n/a | n/a | 1 | 1 | 1 |
| 5 | 2010 | n/a | n/a | n/a | 1 | 1 | 1 |
| 5 | 2011 | n/a | n/a | n/a | 1 | 1 | 1 |
| 5 | 2012 | n/a | n/a | n/a | 1 | 1 | 1 |
| 6 | 2008 | n/a | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 6 | 2009 | n/a | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 6 | 2010 | n/a | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 6 | 2011 | n/a | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 6 | 2012 | n/a | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 7 | 2008 | n/a | n/a | 1 | 1 | n/a | n/a |
| 7 | 2009 | n/a | n/a | 1 | 1 | n/a | 1 |
| 7 | 2010 | n/a | n/a | 1 | 1 | n/a | n/a |
| 7 | 2011 | n/a | n/a | 1 | 1 | n/a | n/a |
| 7 | 2012 | n/a | n/a | 1 | 1 | n/a | n/a |
| 8 | 2008 | n/a | n/a | 1 | 1 | n/a | 1 |
| 8 | 2009 | n/a | n/a | 1 | 1 | n/a | 1 |
| 8 | 2010 | n/a | n/a | 1 | 1 | n/a | 1 |

ANEXO III. LA INFORMACIÓN FISCAL EN LA MEMORIA (Continuación)

| Nº | AÑO | Importe y plazo de aplicación de diferencias temporarias deducibles, cuando no se haya registrado el correspondiente activo | Importe y plazo de aplicación de bases imponibles negativas y otros créditos fiscales, cuando no se haya registrado el correspondiente activo | Importe y plazo de aplicación de deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar | Importe de activos por impuesto diferido | Planificación fiscal activa por impuesto diferido | Incentivos fiscales aplicados |
|----|------|---|---|---|--|---|-------------------------------|
| 8 | 2011 | n/a | n/a | 1 | 1 | n/a | 1 |
| 8 | 2012 | n/a | n/a | 1 | 1 | n/a | 1 |
| 9 | 2008 | n/a | n/a | n/a | 1 | n/a | 1 |
| 9 | 2009 | n/a | n/a | n/a | 1 | n/a | 1 |
| 9 | 2010 | n/a | n/a | n/a | 1 | n/a | 1 |
| 9 | 2011 | n/a | n/a | n/a | 1 | n/a | 1 |
| 9 | 2012 | n/a | n/a | n/a | 1 | n/a | 1 |
| 10 | 2008 | n/a | 1 | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 10 | 2009 | n/a | 1 | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 10 | 2010 | n/a | 1 | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 10 | 2011 | n/a | 1 | 1 | 1 | 1 | n/a |
| 10 | 2012 | n/a | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 11 | 2008 | n/a | 1 | 1 | 1 | n/a | n/a |
| 11 | 2009 | n/a | n/a | 1 | 1 | n/a | n/a |
| 11 | 2010 | n/a | n/a | 1 | 1 | n/a | n/a |
| 11 | 2011 | n/a | n/a | 1 | 1 | n/a | n/a |
| 11 | 2012 | n/a | n/a | 1 | 1 | n/a | n/a |
| 12 | 2008 | n/a | n/a | 0 | 1 | 1 | 1 |
| 12 | 2009 | n/a | n/a | 0 | 1 | 1 | 1 |
| 12 | 2010 | n/a | n/a | 0 | 1 | 1 | 1 |
| 12 | 2011 | n/a | n/a | 0 | 1 | 1 | 1 |
| 12 | 2012 | n/a | n/a | 0 | 1 | 1 | 1 |
| 13 | 2008 | n/a | n/a | n/a | 1 | 1 | 1 |
| 13 | 2009 | n/a | n/a | n/a | 1 | 1 | 1 |
| 13 | 2010 | n/a | n/a | n/a | 1 | 1 | 1 |
| 13 | 2011 | n/a | n/a | n/a | 1 | 1 | 1 |
| 13 | 2012 | n/a | n/a | 0 | 1 | 1 | 1 |
| 14 | 2008 | n/a | 1 | n/a | 0 | n/a | n/a |
| 14 | 2009 | n/a | n/a | n/a | 1 | n/a | n/a |
| 14 | 2010 | n/a | n/a | n/a | 1 | n/a | n/a |
| 14 | 2011 | n/a | n/a | n/a | 1 | n/a | n/a |
| 14 | 2012 | n/a | n/a | n/a | 1 | n/a | n/a |
| 15 | 2008 | n/a | n/a | n/a | 1 | n/a | n/a |
| 15 | 2009 | n/a | n/a | n/a | 1 | n/a | 1 |
| 15 | 2010 | n/a | n/a | n/a | 1 | n/a | n/a |
| 15 | 2011 | n/a | n/a | n/a | 1 | n/a | n/a |
| 15 | 2012 | n/a | n/a | n/a | 1 | n/a | n/a |
| 16 | 2008 | n/a | n/a | 0 | 1 | n/a | n/a |

ANEXO III. LA INFORMACIÓN FISCAL EN LA MEMORIA (Continuación)

| Nº | AÑO | Importe y plazo de aplicación de diferencias temporarias deducibles, cuando no se haya registrado el correspondiente activo | Importe y plazo de aplicación de bases imponibles negativas y otros créditos fiscales, cuando no se haya registrado el correspondiente activo | Importe y plazo de aplicación de deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar | Importe de activos por impuesto diferido | Planificación fiscal activa por impuesto diferido | Incentivos fiscales aplicados |
|----|------|---|---|---|--|---|-------------------------------|
| 16 | 2009 | n/a | n/a | n/a | 1 | n/a | n/a |
| 16 | 2010 | n/a | n/a | n/a | 1 | n/a | n/a |
| 16 | 2011 | n/a | n/a | n/a | 1 | n/a | n/a |
| 16 | 2012 | n/a | n/a | n/a | 1 | n/a | 1 |
| 17 | 2008 | n/a | n/a | 0 | 1 | n/a | n/a |
| 17 | 2009 | n/a | n/a | 0 | 1 | n/a | n/a |
| 17 | 2010 | n/a | n/a | 0 | 1 | n/a | n/a |
| 17 | 2011 | n/a | n/a | 0 | 1 | n/a | n/a |
| 17 | 2012 | n/a | n/a | 0 | 1 | n/a | n/a |

ANEXO III. LA INFORMACIÓN FISCAL EN LA MEMORIA (Continuación)

| Nº | AÑO | Incentivos fiscales pendientes de deducir | Incentivos fiscales objeto de periodificación | Impuesto a pagar por jurisdicción y retenciones y pagos a cuenta | Importe y naturaleza diferencias permanentes | Cambio del tipo impositivo y efecto | Provisiones IS |
|----|------|---|---|--|--|-------------------------------------|----------------|
| 1 | 2008 | n/a | n/a | 1 | 1 | n/a | 1 |
| 1 | 2009 | n/a | n/a | 1 | 1 | n/a | 1 |
| 1 | 2010 | n/a | n/a | 1 | 1 | n/a | 1 |
| 1 | 2011 | n/a | n/a | 1 | 1 | n/a | 1 |
| 1 | 2012 | n/a | n/a | 1 | 1 | n/a | 1 |
| 2 | 2008 | n/a | n/a | 1 | 1 | n/a | n/a |
| 2 | 2009 | 1 | n/a | 1 | 1 | n/a | n/a |
| 2 | 2010 | 1 | n/a | 1 | 1 | n/a | n/a |
| 2 | 2011 | 1 | n/a | 1 | 1 | n/a | n/a |
| 2 | 2012 | 1 | 1 | 1 | 1 | n/a | n/a |
| 3 | 2008 | n/a | n/a | 0 | 1 | n/a | n/a |
| 3 | 2009 | n/a | n/a | 0 | 1 | n/a | n/a |
| 3 | 2010 | n/a | n/a | 0 | 1 | n/a | n/a |
| 3 | 2011 | n/a | n/a | 0 | 0 | n/a | n/a |
| 3 | 2012 | n/a | n/a | 0 | 0 | n/a | n/a |
| 4 | 2008 | 1 | n/a | 1 | 1 | n/a | n/a |
| 4 | 2009 | 1 | n/a | 1 | 1 | n/a | n/a |
| 4 | 2010 | 1 | n/a | 1 | 1 | n/a | n/a |
| 4 | 2011 | 1 | n/a | 1 | n/a | n/a | n/a |
| 4 | 2012 | 1 | n/a | 1 | n/a | n/a | n/a |
| 5 | 2008 | n/a | n/a | 0 | 0 | n/a | 1 |
| 5 | 2009 | n/a | n/a | 0 | 0 | n/a | 1 |
| 5 | 2010 | n/a | n/a | 0 | 0 | n/a | 1 |
| 5 | 2011 | n/a | n/a | 0 | 0 | n/a | 1 |
| 5 | 2012 | n/a | n/a | 0 | 0 | n/a | n/a |
| 6 | 2008 | 1 | n/a | 0 | 1 | n/a | n/a |
| 6 | 2009 | 1 | n/a | 0 | 1 | n/a | n/a |
| 6 | 2010 | 1 | n/a | 0 | 1 | n/a | n/a |
| 6 | 2011 | 1 | n/a | 0 | 0 | n/a | n/a |
| 6 | 2012 | 1 | n/a | 0 | 0 | n/a | n/a |
| 7 | 2008 | 1 | n/a | 0 | 0 | n/a | n/a |
| 7 | 2009 | 1 | n/a | 0 | 0 | n/a | n/a |
| 7 | 2010 | 1 | n/a | 0 | 1 | n/a | n/a |
| 7 | 2011 | 1 | n/a | 0 | n/a | n/a | n/a |
| 7 | 2012 | 1 | n/a | 0 | n/a | n/a | n/a |
| 8 | 2008 | 1 | n/a | 0 | 0 | n/a | n/a |
| 8 | 2009 | 1 | n/a | 0 | 0 | n/a | n/a |
| 8 | 2010 | 1 | n/a | 0 | 0 | n/a | n/a |
| 8 | 2011 | n/a | n/a | 0 | 0 | n/a | n/a |
| 8 | 2012 | 1 | n/a | 0 | 0 | n/a | n/a |

ANEXO III. LA INFORMACIÓN FISCAL EN LA MEMORIA (Continuación)

| Nº | AÑO | Incentivos fiscales pendientes de deducir | Incentivos fiscales objeto de periodificación | Impuesto a pagar por jurisdicción y retenciones y pagos a cuenta | Importe y naturaleza diferencias permanentes | Cambio del tipo impositivo y efecto | Provisiones IS |
|----|------|---|---|--|--|-------------------------------------|----------------|
| 9 | 2008 | n/a | n/a | 1 | 1 | n/a | 1 |
| 9 | 2009 | 1 | n/a | 1 | 1 | n/a | 1 |
| 9 | 2010 | 1 | n/a | 1 | 1 | n/a | 1 |
| 9 | 2011 | 1 | n/a | 1 | 1 | n/a | 1 |
| 9 | 2012 | 1 | n/a | 1 | 1 | n/a | 1 |
| 10 | 2008 | 1 | 1 | 0 | 1 | n/a | n/a |
| 10 | 2009 | 1 | 1 | 0 | 1 | n/a | n/a |
| 10 | 2010 | 1 | 1 | 0 | 1 | n/a | n/a |
| 10 | 2011 | 1 | 1 | 0 | 1 | n/a | n/a |
| 10 | 2012 | 1 | 1 | 0 | 1 | n/a | n/a |
| 11 | 2008 | 1 | 1 | 1 | 0 | n/a | n/a |
| 11 | 2009 | 1 | 1 | 1 | 0 | n/a | n/a |
| 11 | 2010 | 1 | 1 | 1 | 0 | n/a | n/a |
| 11 | 2011 | 1 | 1 | 1 | 0 | n/a | n/a |
| 11 | 2012 | 1 | 1 | 1 | 1 | n/a | n/a |
| 12 | 2008 | 1 | n/a | 0 | 1 | n/a | 1 |
| 12 | 2009 | 1 | n/a | 0 | 1 | n/a | 1 |
| 12 | 2010 | 1 | n/a | 0 | 1 | n/a | 1 |
| 12 | 2011 | 1 | n/a | 0 | 1 | n/a | 1 |
| 12 | 2012 | 1 | n/a | 0 | 1 | n/a | 1 |
| 13 | 2008 | n/a | n/a | 0 | 1 | n/a | n/a |
| 13 | 2009 | n/a | n/a | 1 | 1 | n/a | n/a |
| 13 | 2010 | n/a | n/a | 1 | 1 | n/a | n/a |
| 13 | 2011 | n/a | n/a | 1 | 1 | n/a | n/a |
| 13 | 2012 | 1 | n/a | 0 | 1 | n/a | n/a |
| 14 | 2008 | n/a | n/a | 0 | 0 | n/a | n/a |
| 14 | 2009 | n/a | n/a | 0 | 0 | n/a | n/a |
| 14 | 2010 | n/a | n/a | 0 | 0 | n/a | n/a |
| 14 | 2011 | n/a | n/a | 0 | 0 | n/a | n/a |
| 14 | 2012 | n/a | n/a | 0 | 0 | n/a | n/a |
| 15 | 2008 | n/a | n/a | 0 | 1 | n/a | n/a |
| 15 | 2009 | 1 | n/a | 0 | 1 | n/a | n/a |
| 15 | 2010 | 1 | n/a | 0 | 1 | n/a | n/a |
| 15 | 2011 | 1 | n/a | 0 | 1 | n/a | n/a |
| 15 | 2012 | 1 | n/a | 0 | 1 | n/a | n/a |
| 16 | 2008 | 1 | n/a | 0 | 0 | n/a | n/a |
| 16 | 2009 | n/a | n/a | 0 | 0 | n/a | n/a |
| 16 | 2010 | n/a | n/a | 0 | 0 | n/a | n/a |
| 16 | 2011 | n/a | n/a | 0 | 0 | n/a | n/a |
| 16 | 2012 | n/a | n/a | 0 | 0 | n/a | n/a |

ANEXO III. LA INFORMACIÓN FISCAL EN LA MEMORIA (Continuación)

| Nº | AÑO | Incentivos fiscales pendientes de deducir | Incentivos fiscales objeto de periodificación | Impuesto a pagar por jurisdicción y retenciones y pagos a cuenta | Importe y naturaleza diferencias permanentes | Cambio del tipo impositivo y efecto | Provisiones IS |
|----|------|---|---|--|--|-------------------------------------|----------------|
| 17 | 2008 | 1 | n/a | 1 | 0 | n/a | n/a |
| 17 | 2009 | 1 | n/a | 0 | 0 | n/a | n/a |
| 17 | 2010 | 1 | n/a | 0 | 1 | n/a | n/a |
| 17 | 2011 | 1 | n/a | 0 | 1 | n/a | n/a |
| 17 | 2012 | 1 | n/a | 0 | 1 | n/a | n/a |

ANEXO III. LA INFORMACIÓN FISCAL EN LA MEMORIA (Continuación)

| Nº | AÑO | Contingencias fiscales | Hechos posteriores en relación a los activos y pasivos fiscales | Ejercicios pendientes de comprobación | Otras circunstancias de carácter fiscal |
|----|------|------------------------|---|---------------------------------------|---|
| 1 | 2008 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 1 | 2009 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 1 | 2010 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 1 | 2011 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 1 | 2012 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 2 | 2008 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 2 | 2009 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 2 | 2010 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 2 | 2011 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 2 | 2012 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 3 | 2008 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 3 | 2009 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 3 | 2010 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 3 | 2011 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 3 | 2012 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 4 | 2008 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 4 | 2009 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 4 | 2010 | n/a | n/a | 1 | 1 |
| 4 | 2011 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 4 | 2012 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 5 | 2008 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 5 | 2009 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 5 | 2010 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 5 | 2011 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 5 | 2012 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 6 | 2008 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 6 | 2009 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 6 | 2010 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 6 | 2011 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 6 | 2012 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 7 | 2008 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 7 | 2009 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 7 | 2010 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 7 | 2011 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 7 | 2012 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 8 | 2008 | n/a | n/a | 0 | n/a |
| 8 | 2009 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 8 | 2010 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 8 | 2011 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 8 | 2012 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 9 | 2008 | 1 | n/a | 1 | n/a |

ANEXO III. LA INFORMACIÓN FISCAL EN LA MEMORIA (Continuación)

| Nº | AÑO | Contingencias fiscales | Hechos posteriores en relación a los activos y pasivos fiscales | Ejercicios pendientes de comprobación | Otras circunstancias de carácter fiscal |
|----|------|------------------------|---|---------------------------------------|---|
| 9 | 2009 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 9 | 2010 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 9 | 2011 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 9 | 2012 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 10 | 2008 | n/a | n/a | 1 | 1 |
| 10 | 2009 | n/a | n/a | 1 | 1 |
| 10 | 2010 | n/a | n/a | 1 | 1 |
| 10 | 2011 | n/a | n/a | 1 | 1 |
| 10 | 2012 | n/a | n/a | 1 | 1 |
| 11 | 2008 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 11 | 2009 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 11 | 2010 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 11 | 2011 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 11 | 2012 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 12 | 2008 | 1 | n/a | 1 | 1 |
| 12 | 2009 | 1 | n/a | 1 | 1 |
| 12 | 2010 | 1 | n/a | 1 | 1 |
| 12 | 2011 | 1 | n/a | 1 | 1 |
| 12 | 2012 | 1 | n/a | 1 | 1 |
| 13 | 2008 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 13 | 2009 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 13 | 2010 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 13 | 2011 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 13 | 2012 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 14 | 2008 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 14 | 2009 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 14 | 2010 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 14 | 2011 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 14 | 2012 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 15 | 2008 | n/a | n/a | 0 | n/a |
| 15 | 2009 | n/a | n/a | 0 | n/a |
| 15 | 2010 | n/a | n/a | 0 | n/a |
| 15 | 2011 | 1 | n/a | 1 | n/a |
| 15 | 2012 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 16 | 2008 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 16 | 2009 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 16 | 2010 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 16 | 2011 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 16 | 2012 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 17 | 2008 | n/a | n/a | 0 | n/a |
| 17 | 2009 | n/a | n/a | 1 | n/a |

ANEXO III. LA INFORMACIÓN FISCAL EN LA MEMORIA (Continuación)

| Nº | AÑO | Contingencias fiscales | Hechos posteriores en relación a los activos y pasivos fiscales | Ejercicios pendientes de comprobación | Otras circunstancias de carácter fiscal |
|----|------|------------------------|---|---------------------------------------|---|
| 17 | 2010 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 17 | 2011 | n/a | n/a | 1 | n/a |
| 17 | 2012 | n/a | n/a | 1 | n/a |