



Universidad de Valladolid
Facultad de Ciencias
Económicas y Empresariales

Trabajo de Fin de Máster
Máster en Contabilidad y Gestión
Financiera

Cumplimiento y calidad de la
información fiscal en las cuentas
anuales de las empresas
cotizadas

Presentado por:

Milton Rocael Manchamé Arroyo

Tutelado por:

Mercedes Redondo Cristóbal

Marta Niño Amo

Valladolid, 02 de julio de 2019

RESUMEN:

El objetivo principal de este trabajo es analizar la información que en relación con el Impuesto de sociedades se incorpora en las cuentas anuales. Para ello se ha utilizado una muestra compuesta por 107 sociedades que cotizan en la Bolsa de Madrid y que han presentado sus cuentas anuales todos los años comprendidos en el periodo 2015-2018, ambos años inclusive. Para cada una de las empresas se ha obtenido la información naturaleza fiscal para cada ejercicio económico considerado. Los resultados del análisis descriptivo muestran que en general el grado de información que se incorpora en las cuentas anuales es aceptable, aunque se ha observado que determinados aspectos a detallar en la memoria como las diferencias permanentes, las deducciones o bonificaciones no se incorpora en un porcentaje considerable de entidades. Adicionalmente, se han obtenido diferencias en el porcentaje de entidades que proporcionan determinada información fiscal dependiendo del sector de actividad.

Palabras Clave: impuesto sobre sociedades, cuentas anuales, empresas cotizadas, situación fiscal.

Clasificación JEL: H25, M41, C10

ABSTRACT

The main objective of this work is to analyse the information included in the annual accounts in relation to corporate income tax. For this purpose, a sample of 107 companies listed on the Madrid Stock Exchange have been used and have presented their annual accounts for the period 2015-2018, both years inclusive. For each of the companies, the tax information was obtained for each financial year under consideration. The results of the descriptive analysis show that, in general, the degree of information included in the annual accounts is acceptable, although it has been observed that certain aspects to be detailed in the report, such as permanent differences, deductions or bonuses, are not included in a considerable percentage of entities. In addition, differences have been obtained in the percentage of entities that provide certain tax information depending on the sector of activity.

Key terms: corporate income tax, annual accounts, listed companies, tax situation.

JEL Classification: H25, M41, C10

ÍNDICE

ÍNDICE DE GRÁFICOS	4
AGRADECIMIENTOS	6
1. INTRODUCCION, JUSTIFICACIÓN E INTERÉS DEL TEMA	7
2. CONTABILIDAD Y FISCALIDAD	8
2.1 Naturaleza contable del Impuesto sobre beneficios	10
3. TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS	10
3.1 Activos y pasivos por impuesto corriente	11
3.2 Activos y pasivos por impuesto diferido.	11
3.2.1 Pasivo por impuesto diferido.....	12
3.2.2 Activo por impuesto diferido.....	13
3.3 Valoración de los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido.	13
3.4 Gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios	14
4. INFORMACIÓN DE NATURALEZA FISCAL EN LOS ESTADOS FINANCIEROS .	14
4.1 Balance	15
4.1.1 Activo	15
4.1.2 Pasivo	15
4.1.3 Patrimonio neto.....	16
4.2 Cuenta de pérdidas y ganancias	16
4.3 Estado de cambios en el patrimonio neto	17
4.4 Memoria	17
5. ESTUDIO EMPIRICO: ANÁLISIS DEL CUMPLIMIENTO DE LA INFORMACIÓN FISCAL EN LAS CUENTAS ANUALES DE EMPRESAS COTIZADAS.	19
5.1. Muestra, variables y metodología.	20
5.1.1 Muestra.....	20
5.1.2 Variables indicativas de la información fiscal	21
5.1.3 Metodología.....	22
5.2. La información fiscal en Balance	22
5.3. La información fiscal en la Cuenta de pérdidas y ganancias	25
5.4 La información fiscal en el estado de cambios en el patrimonio neto	29
5.5 La información fiscal en la Memoria	31
6. CONCLUSIONES	43
REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS	45
ANEXOS	47

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1. Reflejo del efecto impositivo en el Estado de ingresos y gastos reconocidos.	17
Gráfico 2. Porcentaje de empresas de la muestra que proporcionan información fiscal en las variables del Balance.	23
Gráfico 3. Porcentaje de empresas de la muestra que incorporan información fiscal en las variables del Balance por sector de actividad.	24
Gráfico 4. Porcentaje de empresas en función del saldo de la cuenta “Impuesto sobre sociedades” de la Cuenta de pérdidas y ganancias.	26
Gráfico 5. Promedio del porcentaje de empresas en función del saldo de la variable “Impuesto sobre sociedades” de la Cuenta de pérdidas y ganancias por sectores de actividad	27
Gráfico 6. Porcentaje de empresas según el tipo de información que suministra del “Efecto impositivo de ingresos y gastos imputados al patrimonio neto”	29
Gráfico 7. Porcentaje de empresas según el tipo de información que suministra del “Efecto impositivo de la transferencia a la Cuenta de pérdidas y ganancias”.	30
Gráfico 8. Porcentaje de empresas en función de la información que suministran de la “Conciliación con ingresos y gastos del resultado y la base imponible” en la Memoria	32
Gráfico 9. Porcentaje de empresas según la información que suministra de la “Conciliación con ingresos y gastos del patrimonio neto y la base imponible” en la Memoria.....	33
Gráfico 10. Proporción de empresas que suministran información de la “Conciliación entre el resultado contable y el gasto/ingreso por impuesto sobre beneficios” y el “Detalle de las diferencias permanentes” en la Memoria.....	34
Gráfico 11. Proporción de empresas que incorporan información del “Desglose del gasto o ingreso por impuesto sobre beneficios” y si “Informa si los impuestos diferidos se imputan en la Cuenta de pérdidas y ganancias o en el patrimonio neto” en la Memoria.....	35
Gráfico 12. Proporción de empresas que incorporan información del “Detalle de los activos por impuesto diferido” y del “Detalle de los pasivos por impuesto diferido” en la Memoria.....	36
Gráfico 13. Proporción de empresas que incorporan información del “Importe y plazo de aplicación de deducciones y bonificaciones y bases imponibles negativas pendientes de aplicar” y “Cualquier otra información de naturaleza fiscal” en la Memoria.....	37

Gráfico 14. Promedio de la proporción de empresas de la muestra que suministran información fiscal de determinadas variables de la Memoria por sectores de actividad.	40
Gráfico 15. Promedio de la proporción de empresas de la muestra que suministran información fiscal de determinadas variables de la Memoria por sectores de actividad.	41
Gráfico 16. Promedio de la proporción de empresas de la muestra que suministran información fiscal de determinadas variables de la Memoria en función de la pertenencia al Ibex 35.....	42

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. Información fiscal a incluir en la memoria según el PGC.....	18
Tabla 2. Modelo de conciliación del importe neto de ingresos y gastos del ejercicio con la base imponible del Impuesto sobre beneficios	19
Tabla 3. Distribución de las empresas de la muestra por sectores de actividad.	21
Tabla 4. Variables utilizadas en el estudio.	21
Tabla 5. Porcentaje de empresas que proporcionan información fiscal en las variables del Balance según su inclusión o no el Ibex 35.	25
Tabla 6. Porcentaje de empresas en función del saldo de la variable “Impuesto sobre sociedades” de la Cuenta de pérdidas y ganancias por sectores de actividad.	28
Tabla 7. Promedio de empresas de la muestra en función de la información fiscal que incorpora en el Estado de ingresos y gastos reconocidos.....	31

AGRADECIMIENTOS

Quiero aprovechar para agradecer a muchas personas que de una u otra forma han sido parte fundamental para que pudiera culminar con éxito mi Máster en Contabilidad y gestión financiera.

- Quiero comenzar agradeciendo a Dios, que estoy seguro que a través de él he tenido muchas bendiciones en mi vida.
- A la Universidad de Valladolid y al Banco de Santander, por haber confiado en mí y darme la oportunidad de obtener una Beca Completa para la realización de mis estudios en España, haciendo posible un sueño que tenía desde hace muchos años atrás.
- A mi novia, que con sus mensajes y sus ánimos me brindó fuerza y motivación para continuar y enfocarme en mis estudios desde que inicié el máster.
- A mi familia, que, aunque no todos están pendientes de mis estudios, pero muchos de ellos con sus mensajes y palabras de ánimo me motivaron a que saliera adelante.
- A mis tutoras del Máster, Mercedes Redondo y Marta Niño, por brindarme su apoyo incondicional, aconsejarme asesorarme y estar siempre dispuestos a apoyarme y dedicar parte de su valioso tiempo durante la realización de mi TFM.
- A mi coordinadora del Máster, Sofía Ramos, quien me apoyó en el proceso de Admisión cuando aún estaba en Guatemala, y que durante todo el máster estuvo siempre dispuesta a apoyarnos.

A todos los profesores que nos impartieron el Máster, que todos estuvieron dispuestos a apoyarnos y resolver todas las dudas que podían surgir.

- A mis compañeros de clase, que sin duda alguna no tengo nada de que quejarme, y que han sido buenos amigos y compañeros durante toda mi estancia.
- En fin, agradecer a muchas personas de España, que he conocido y que me llevo un buen recuerdo y el cariño de cada uno de ellos.

1. INTRODUCCION, JUSTIFICACIÓN E INTERÉS DEL TEMA

A lo largo del tiempo se ha observado que la evolución económica, social y cultural de los países en el mundo entero, aunque en magnitudes diferentes, se debe en gran parte a la redistribución que se realiza de la recaudación fiscal que obtienen los países, principalmente en la forma de reinversión de estos fondos en torno a la sociedad y la economía nacional. Los países formulan políticas fiscales para la obtención de ingresos para hacer frente a los diversos gastos de la Administración Pública, ya que deben hacer frente a los servicios básicos que los ciudadanos deben tener.

En España, el Impuesto sobre Sociedades es un componente esencial del sistema tributario, suponiendo una de las principales fuente recaudatorias¹. Se trata de un tributo directo, personal y que grava la renta de las sociedades y otras entidades jurídicas. La normativa vigente del impuesto sobre sociedades es la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, aplicada a periodos impositivos a partir del 01 de enero de 2015. Esta ley mantuvo la estructura de la normativa anterior, sin embargo, hizo algunos cambios importantes y sustentables en la obtención de la base imponible. Este impuesto se aplica a los beneficios que obtienen las sociedades mercantiles y otras entidades jurídicas y es calculado a partir del resultado contable y supeditado a lo que dictamine la norma fiscal.

Por lo tanto, el resultado contable constituye el punto de partida para el cálculo del resultado fiscal o base imponible, para ello es necesario realizar una serie de ajustes originados por la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio propio de la empresa. La contabilidad como sistema de información debe suministrar información suficiente y útil respecto al reconocimiento y registro del Impuesto de sociedades en tanto de que se trata de una obligación de tipo legal.

La finalidad de este trabajo es conocer la información que proporcionas las empresas españolas en relación con el Impuesto de Sociedades en sus cuentas anuales. Específicamente, se han seleccionado las sociedades que cotizan en la Bolsa de

¹ Según el *Informe Anual de Recaudación Tributaria* del año 2018 (Agencia Tributaria, 2019) el Impuesto sobre Sociedades es el tercer impuesto con mayor recaudación, por debajo del IRPF y del IVA. La recaudación de este impuesto en el año 2018 ascendió a 24.838 millones de euros.

Valores de Madrid debido a la gran importancia que tienen estas empresas en cuanto a la recaudación fiscal y al impulso de la economía española.

Para analizar el grado de cumplimiento y la calidad de la información fiscal que muestran las empresas se realiza un estudio descriptivo de la información vinculada con el Impuesto sobre Sociedades que se incluye en los documentos que integran las cuentas anuales individuales de 107 sociedades cotizadas para el período comprendido entre 2015 y 2018, años en los que es de aplicación la última reforma normativa del Impuesto sobre sociedades. Además, se ha considerado si la pertenencia de una entidad a un determinado sector de actividad tiene repercusión en el grado de información fiscal que suministran.

El estudio planteado se estructura de la siguiente forma. En el apartado dos se comentan los objetivos de la contabilidad y la fiscalidad y la naturaleza contable del Impuesto sobre sociedades. Posteriormente, se explica el tratamiento contable del Impuesto sobre sociedades y se incluyen las definiciones de impuestos diferidos, diferencias permanentes y temporarias, las cuales serán de ayuda para interpretar los contenidos del estudio empírico. En el siguiente epígrafe se describe la información fiscal vinculada con el Impuesto sobre sociedades que debe incluirse en los distintos documentos que integran las cuentas anuales de acuerdo a lo establecido en el Plan General de Contabilidad. El apartado cuatro se dedica al estudio empírico realizado, se describe la muestra que se ha tomado como base para el análisis de la información, las variables consideradas y la metodología que se ha utilizado. A continuación, se interpreta la información fiscal que se incluye en los distintos documentos que integran las cuentas anuales. Finalmente se recogen las principales conclusiones que se han obtenido del estudio empírico realizado.

2. CONTABILIDAD Y FISCALIDAD

Dado el objetivo de este estudio se ha planteado analizar en este primer apartado la relación entre la contabilidad y la fiscalidad, ya que ha sido a lo largo del tiempo un tema de discusión debido a que la mayoría de las decisiones empresariales suelen tener repercusión fiscal (Fernández y Martínez, 2006).

En principio hay que indicar que la contabilidad y la fiscalidad tienen objetivos totalmente diferentes. Como es sabido, la contabilidad a partir de los requisitos, principios y criterios

de reconocimiento y valoración establecidos en el Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC) permite elaborar las cuentas anuales de una empresa que muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados. El objetivo de la contabilidad es suministrar información útil a sus diferentes usuarios (clientes, trabajadores, prestamistas, socios y accionistas, etc.) que les ayude en la toma de decisiones económicas.

En cuanto a la fiscalidad persigue distintos objetivos que están vinculados con la recaudación, fomentar ciertas actuaciones, como puedan ser la inversión o la autofinanciación de las sociedades, e intentar que se evite el fraude (Villacorta, 2004) En España es Hacienda quien ajusta la norma fiscal, atendiendo de esta manera las necesidades fiscales que pueden ser varias y entre ellas se pueden destacar algunas tales como promover la inversión y el crecimiento empresarial, otorgando en algunos casos ciertos incentivos fiscales tales como reinversión de beneficios a reservas o inversiones de I+D que permitirán promover y alcanzar las actividades mencionadas.

Analizados los objetivos de ambas disciplinas no resulta sorprendente que históricamente se hayan producido y se sigan proporcionando recónditas diferencias entre criterios contables y fiscales a la hora de valorar los activos y pasivos, así como las rentas de las empresas (Martínez y Labatut, 2009).

Aunque la contabilidad y la fiscalidad son disciplinas independientes, hay que decir que entre ambas existen una serie de vínculos que hace que estén relacionadas como es el caso de la determinación del Impuesto de sociedades. Este impuesto, como se ha indicado, es una de las principales fuentes de ingresos para el estado para cubrir parte de los gastos públicos y administrativos del país. Este impuesto se aplica a los beneficios que obtienen las sociedades mercantiles y otras entidades jurídicas y es calculado a partir del resultado contable y supeditado a lo que dictamine la norma fiscal.

Por lo tanto, los objetivos de estas dos materias individuales se verán relacionados entre sí en el momento que se parte de la contabilidad, a través del resultado contable para calcular el Impuesto sobre sociedades mediante la aplicación de ajustes positivos y negativos que involucran diferentes conceptos presentes en cada una de las cuentas anuales.

2.1 Naturaleza contable del Impuesto sobre beneficios

Antes de desarrollar el tratamiento contable del Impuesto sobre beneficios y la información que sobre el mismo se ha de reflejar en los distintos documentos contables es conveniente hacer referencia su tratamiento contable. Desde hace tiempo han existido discrepancias a la hora de contabilizar el Impuesto sobre beneficios entre quienes consideran que el impuesto debería ser una partida más en la distribución del resultado de la entidad y quienes lo entienden como un gasto del ejercicio económico reflejado en la cuenta de resultados.

La primera de las posturas se sustenta en la teoría del propietario al considerar a la Administración Tributaria como un socio con derecho a participar de los beneficios de la entidad y, por tanto, el Impuesto sobre sociedades formaría parte de la distribución del resultado. Ahora bien, si el resultado del ejercicio fuesen pérdidas, el Estado asumiría el riesgo de no percibir el impuesto. En España se adoptaba esta perspectiva hasta 1991, cuando entró en vigor el Real decreto 1643/1990 donde se aprobó el plan general de contabilidad que sustituyó al de 1973 (Montesinos, 1980).

La segunda perspectiva se base en la teoría de la entidad en la que el impuesto es un componente más de los gastos de la sociedad y, por tanto, se reflejará en la Cuenta de pérdidas y ganancias. En este caso la empresa es considerada como una entidad independiente de sus propietarios, a los cuales entrega el beneficio neto de la actividad una vez deducidos todos los gastos, entre los que se encuentra el Impuesto sobre sociedades.

La última alternativa es la que ha sido admitida con carácter general por la normativa contable, considerando el Impuesto de sociedades como un coste derivado de la realización de actividades comerciales y con fines de lucro, siendo este por lo tanto parte de los gastos para la obtención de beneficio para las compañías.

3. TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

Las empresas españolas, tanto las que cotizan o no en bolsa deben proveer información de naturaleza fiscal en las cuentas anuales (Balance, Cuenta de pérdidas y ganancias, Estado de cambios en el patrimonio neto y, principalmente, en la Memoria). En el Estado de flujos de efectivo se recogería simplemente el flujo de tesorería, salida de efectivo

generalmente, que se ha producido en el ejercicio por el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Para comprender la información que las empresas presentan en sus cuentas anuales es importante conocer los conceptos, recogidos en la normativa contable, sobre el Impuesto de Sociedades, ya que posteriormente en el análisis empírico que se va a realizar permitirá comprender mejor la información que se recoge en relación con el tema en las distintas cuentas anuales.

La regulación contable en materia del Impuesto de Sociedades se encuentra en la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de 09 de febrero de 2016, por la que se dictan las normas de registro, valoración y elaboración de cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios. Esta Resolución desarrolla la norma de registro y valoración 13ª del PGC sobre el Impuesto sobre Beneficios. Esta norma define el Impuesto sobre Beneficios como: *“aquellos impuestos directos, ya sean nacionales o extranjeros, que se liquidan a partir de un resultado empresarial calculado de acuerdo con las normas fiscales que sean de aplicación.”* Este impuesto, como ya se ha indicado, es un impuesto directo que recae sobre las rentas o beneficios obtenidos por las sociedades y entidades jurídicas.

3.1 Activos y pasivos por impuesto corriente

El PGC establece que *el impuesto corriente es la cantidad que satisface la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos relativos a un ejercicio*. También el PGC indica que una vez calculado el impuesto corriente que corresponda al ejercicio en curso o bien a ejercicios anteriores éste se debe reconocer como un pasivo en la medida que se tenga pendiente efectuar el pago, dando lugar a un “Pasivo por impuesto corriente”. Mientras que, si la cantidad ya pagada correspondiente al ejercicio actual o anteriores excediese del impuesto corriente, el exceso se deberá reconocer como un activo, dando lugar a un “Activo por impuesto corriente”.

3.2 Activos y pasivos por impuesto diferido.

El impuesto diferido es el que surge por la existencia de diferencias temporarias que van a originar pasivos y/o activos diferidos. Las diferencias temporarias son aquellas derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio propio de la empresa, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura (Gálvez y Montes, 2016). Estas diferencias

tienen también una dimensión temporal, ya que pueden existir en un momento dado y en ejercicios posteriores pueden haber desaparecido, al igualarse el valor contable y el valor fiscal.

Las diferencias temporarias se clasifican en:

- a) Diferencias temporarias imponibles, que son aquellas que darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan. Estas diferencias en el momento de generarse dan lugar a un pasivo por impuesto diferido, es decir, una obligación fiscal futura que se tiene que atribuir a un ejercicio posterior.
- b) Las diferencias temporarias deducibles, que son aquellas que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperan los activos o se liquidan los pasivos de los que se derivan. Las diferencias temporarias deducibles al momento de generarse originan un activo por impuesto diferido, es decir, un crédito fiscal que podremos deducir en ejercicios posteriores.

3.2.1 Pasivo por impuesto diferido.

La normativa contable establece que se podrá reconocer un pasivo por impuesto diferido por todas las diferencias temporarias imponibles, y que habrá excepción cuando suceda lo siguiente:

- a) Reconocimiento inicial de un fondo de comercio. Sin embargo, los pasivos por impuesto diferido relacionados con un fondo de comercio, se registrarán siempre que no haya surgido de su reconocimiento inicial.
- b) El reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.

Se utilizará la cuenta (479) "Pasivos por diferencias temporarias imponibles" cuando hagamos el registro contable de las diferencias temporarias imponibles que surjan al momento del cálculo del impuesto.

3.2.2 Activo por impuesto diferido.

Los activos por impuesto diferido solamente podrán ser reconocidos cuando sea probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos deducibles en un futuro. Esto lo establece y puntualiza el principio de prudencia, así la Resolución dice que: *“de acuerdo al principio de prudencia solo se reconocerán los activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos”*.

La empresa en la fecha de cierre de cada ejercicio, reconsiderará los activos por impuesto diferido y la empresa dará de baja un activo reconocido anteriormente si ya no resulta probable su recuperación, o registrará cualquier activo de esta naturaleza no reconocido anteriormente, siempre que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente que permitan su aplicación, así como lo establece el principio de prudencia mencionado en el apartado anterior.

En los activos por impuesto diferido se distinguen las categorías siguientes:

- a) Por las diferencias temporarias deducibles. El registro contable se llevará a cabo en la cuenta (4740) “Activos por diferencias temporarias deducibles”
- b) Por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las pérdidas fiscales. Podremos realizar el registro contable en la cuenta (4745) “Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio”.
- c) Por las deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar fiscalmente, realizaremos el registro contable en la cuenta (4742) “Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar”.

3.3 Valoración de los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido.

Los activos y pasivos por impuesto corriente se valorarán por las cantidades que se espera pagar o recuperar de las autoridades fiscales, es decir, a la Hacienda Pública y para ello se atenderá a la normativa fiscal vigente o aprobada y pendiente de publicación a la fecha de cierre del ejercicio.

Los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, según la normativa vigente o que esté

aprobada y pendiente de publicación al cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma en la que se espere recuperar o pagar el activo o el pasivo como bien corresponda. También se contempla que la modificación de la legislación tributaria, en especial la modificación de los tipos impositivos y la evolución de la situación económica de la empresa, dará lugar a la variación en el importe de los activos y pasivos por impuesto diferido. Asimismo, se debe tener en cuenta que los pasivos y activos generados por impuesto diferido no deben ser descontados.

3.4 Gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios

El gasto (ingreso) sobre beneficios del ejercicio comprenderá dos partes: la parte del gasto por el impuesto corriente y la parte correspondiente por el impuesto diferido.

El impuesto corriente se corresponderá con la cancelación de las retenciones y pagos a cuenta, así como con el reconocimiento de los pasivos y activos por impuesto corriente. Este importe se contabiliza con cargo a la cuenta (6300) "Impuesto corriente" y con contrapartida a la cuenta (4752) "Hacienda Pública acreedora por impuesto sobre sociedades" cuando se genera un pasivo o una obligación porque el importe de la cuota líquida es superior a las retenciones y pagos a cuenta del ejercicio. En caso contrario, es decir, si las retenciones y pagos a cuenta son mayores que el importe efectivo a pagar se genera un derecho de cobro frente a Hacienda que se recogería en la cuenta (4709) "Hacienda Pública deudora por devolución de impuestos".

El gasto o ingreso por impuesto diferido atribuido al reconocimiento y la cancelación de los pasivos y activos por impuesto diferido y a la imputación a la Cuenta de pérdidas y ganancias de ingresos directamente imputados en el patrimonio neto se registra en la cuenta (6301) "Impuesto diferido".

4. INFORMACIÓN DE NATURALEZA FISCAL EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

En este apartado se describe la información de naturaleza fiscal que de forma obligatoria debe incluirse en los distintos documentos que integran las cuentas anuales, de acuerdo a lo establecido en el PGC. Es importante proceder a esta descripción por cuando el estudio empírico que se realiza posteriormente se centra justamente en ver el grado de cumplimiento y la mayor o menor información que dan las empresas objeto del estudio.

4.1 Balance

Se describe a continuación la información general que proporciona este documento para pasar a explicar las cuentas y partidas específicas que tienen que ver con la liquidación del Impuesto de Sociedades.

4.1.1 Activo

Esta parte del balance comprende los activos vinculados al ciclo normal de explotación que la empresa. Como se sabe, todos los activos cuya utilidad, uso o enajenación correspondan a menos de un año se definen como activo corriente y los posteriores a un año como activo no corriente o fijo.

Ahora bien, de naturaleza fiscal en el activo no corriente se encuentran los “*activos por impuesto diferido*” cuya definición se realizó en el apartado anterior, estos provienen de las diferencias temporarias deducibles, las bases imponibles negativas y las deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación. Estas partidas de naturaleza fiscal se ubican en este apartado, independientemente de que su aplicación sea en el corto o en el largo plazo.

Por otra parte, también en el balance aparece el epígrafe “*activos por impuesto corriente*” que corresponde a la cuota diferencial cuando su resultado es negativo, es decir cuando Hacienda es deudora porque la declaración fiscal resulta negativa al ser mayor el importe ya pagado con el que efectivamente debiera pagarse en el ejercicio. Cabe mencionar que este epígrafe se ubica en el *activo corriente* porque su aplicación corresponde al corto plazo.

4.1.2 Pasivo

En el Pasivo la información de naturaleza fiscal se agrupa por una parte en el pasivo corriente y otra en el pasivo no corriente. En la parte de pasivo no corriente se encuentra el epígrafe de “*Pasivo por impuesto diferido*” que proviene de las diferencias temporarias imponibles, su aplicación puede ser a largo y también es posible a corto plazo. Esta partida como se ha indicado engloba las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en periodos futuros.

Por otra parte, en el pasivo corriente figura el epígrafe “Pasivo por impuesto corriente” cuya aplicación corresponde al corto plazo y es la cantidad que las entidades tienen que ingresar en Hacienda. Hay que indicar que los pasivos por impuesto diferido se incorporan en el pasivo no corriente al igual que los activos por impuesto diferido, sin embargo, se sabe que dicha aplicación puede realizarse bien en el largo plazo o la reversión puede aplicarse en el corto plazo.

4.1.3 Patrimonio neto.

De naturaleza fiscal en el patrimonio neto se recogen subvenciones, donaciones y legados, así como ajustes de valor, que posteriormente se transforman en ingresos y gastos imputados al patrimonio neto y que se realizan las imputaciones y transferencias a la Cuenta de pérdidas y ganancias.

4.2 Cuenta de pérdidas y ganancias

La Cuenta de pérdidas y ganancias recoge el resultado del ejercicio, formado por los ingresos y los gastos provenientes de las operaciones comerciales de explotación de la empresa. En este documento el punto 17 recoge el “Impuesto sobre beneficios” cuya cuantía puede considerarse como un ingreso o un gasto. En este estado contable no especifica ningún desglose informativo de la composición del mismo y para ello se deben de revisar las notas establecidas en la memoria para determinar diferencias entre el impuesto corriente y diferido o bien ajustes de ejercicios anteriores.

Para la contabilización del impuesto sobre beneficios se registran algunas cuentas que repercuten su elaboración contable.

- ✓ Por el gasto sobre la cuota líquida o diferencial se utiliza la cuenta (6300) correspondiente a “Impuesto corriente”
- ✓ Por el gasto diferido sobre el impuesto sobre beneficios utilizamos la cuenta (6301) “Impuesto diferido”
- ✓ Se utiliza la cuenta (633) para registrar “Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios” y se realiza cuando se registre las bajas de un activo, disminuciones en tipos de gravamen y el aumento de un pasivo por el aumento de las tasas impositivas. Esta funciona como un gasto.
- ✓ Se utiliza la cuenta (638) “Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios” y aparece cuando se registra el aumento de un activo, por aumento de la tasa

impositiva o cuando se disminuya un pasivo por el cambio de tasa impositiva. Funciona como un ingreso.

4.3 Estado de cambios en el patrimonio neto

Según el PGC este documento se compone de dos partes:

- A) El estado de ingresos y gastos reconocidos, que recoge el resultado de la Cuenta de pérdidas y ganancias, los ingresos y gastos que según las normas de registro y valoración deban imputarse directamente al patrimonio neto y las transferencias a la Cuenta de pérdidas y ganancias según lo dispuesto en la normativa contable.
- B) El estado total de cambios en el patrimonio neto, que informa de todos los cambios producidos en el patrimonio neto.

La información fiscal se recoge en el primero de ellos, en los epígrafes A) V. y B) IX relativos al efecto impositivo (tal y como se refleja en el Gráfico 1), de forma tal que las partidas se presentaran por su valor neto y se recogerá el pasivo por impuesto diferido como una obligación de pago todavía no exigible.

Gráfico 1. Reflejo del efecto impositivo en el Estado de ingresos y gastos reconocidos.

N° CUENTAS		Notas en la memoria	200X	2000X-1
	A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias			
	Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto			
	I. Por valoración instrumentos financieros.			
(800),(89),900,991,992	1. Activos financieros disponibles para la venta.			
	2. Otros ingresos/gastos.			
(810),910	II. Por coberturas de flujos de efectivo.			
94	III. Subvenciones, donaciones y legados recibidos.			
(85),95	IV. Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes.			
(8300)*,8301*,(833),834,835,838	V. Efecto impositivo.			
	B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto (1+11+111			
	+IV+V)			
N° CUENTAS		Notas en la memoria	200X	2000X-1
	Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias			
	VI. Por valoración de instrumentos financieros.			
(802),902,993,994	1. Activos financieros disponibles para la venta.			
	2. Otros ingresos/gastos.			
(812),912	VII. Por coberturas de flujos de efectivo.			
(84)	VIII. Subvenciones, donaciones y legados recibidos.			
8301*,(836),(837)	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)			

Fuente: PGC

4.4 Memoria

La memoria es el estado contable que complementa la información presentada en el resto de estados financieros, en el que se detalla, amplía y comenta la información contenida en ellos. La incorporación de un mayor detalle de las cuentas anuales permite la aclaración de posibles dudas y por consiguiente evita el posible requerimiento de información adicional o aclaraciones a las empresas.

Tabla 1. Información fiscal a incluir en la memoria según el PGC

Nº. INFORMACIÓN OBLIGATORIA EN LA MEMORIA	
1	Desglose del gasto o ingreso por impuestos 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 operaciones interrumpidas si las hubiera y siempre que la empresa deba informar separadamente de los resultados procedentes de operaciones interrumpidas–, así como el directamente imputado al patrimonio neto, diferenciando el que afecte a cada epígrafe del estado de ingresos y gastos reconocidos.
2	En relación con los impuestos diferidos, se deberá desglosar esta diferencia, distinguiendo entre activos (diferencias temporarias, créditos por bases imponibles negativas y otros créditos) y pasivos (diferencias temporarias).
3	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.
4	(Suprimido)
5	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.
6	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.
7	Se informará adicionalmente del impuesto a pagar a las distintas jurisdicciones fiscales, detallando las retenciones y pagos a cuenta efectuados.
8	Se identificarán el resto de diferencias permanentes señalando su importe y naturaleza.
9	Cambios en los tipos impositivos aplicables respecto a los del ejercicio anterior. Se indicará el efecto en los impuestos diferidos registrados en ejercicios anteriores.
10	Información relativa a las 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 fiscales registrados. En particular, se informará de los ejercicios pendientes de comprobación.

De acuerdo al PGC, en el modelo de memoria propuesto es la nota 12 “Situación fiscal” la que recoge la información de naturaleza fiscal, que debe incluye datos relacionados con:

- ✓ 12.1 Impuesto sobre beneficios, la información a incluir se muestra en la Tabla 1.
- ✓ 12.2 Otros tributos.

En la memoria las empresas tienen que presentar la conciliación del importe neto de ingresos y gastos del ejercicio con la base imponible del Impuesto sobre beneficios, ésta por lo general consta de dos partes: por un lado, la información que figura en la Cuenta de pérdidas y ganancias y, por otra, los gastos directamente imputados al Patrimonio Neto. En la nota 12 se recoge el modelo (Tabla 2) que las empresas pueden utilizar para incluir la información sobre la conciliación.

Tabla 2. Modelo de conciliación del importe neto de ingresos y gastos del ejercicio con la base imponible del Impuesto sobre beneficios

Concepto	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.

5. ESTUDIO EMPIRICO: ANÁLISIS DEL CUMPLIMIENTO DE LA INFORMACIÓN FISCAL EN LAS CUENTAS ANUALES DE EMPRESAS COTIZADAS.

En este apartado se presenta el estudio empírico realizado consiste en analizar la información contable que figura en las cuentas anuales de los últimos cuatro años de las empresas objeto de estudio. Para ello en el siguiente apartado se describe la muestra que se ha tomado como base para el análisis de la información, las variables consideradas y la metodología que se ha utilizado. A continuación, se interpreta la información fiscal que se incluye en los distintos documentos que integran las cuentas anuales.

5.1. Muestra, variables y metodología.

5.1.1 Muestra

Para realizar el análisis empírico se ha seleccionado una muestra de empresas que cotizan en la Bolsa de Valores de Madrid a fecha 03 de mayo de 2019. Se han tomado empresas cotizadas porque, por lo general, son de gran tamaño lo que es importante en relación con este trabajo ya que la información contable ha tenido que ser auditada y, por lo tanto, aporta una mayor fiabilidad. Además, se pueden obtener fácilmente las cuentas anuales y los informes de auditoría de estas sociedades puesto que deben depositarlos en los Registros Oficiales de la Comisión Nacional de Mercado de Valores (CNMV).

A la fecha mencionada el número total de sociedades cotizadas ascendía a 121, se descartaron las que su domicilio social se ubicaba fuera del territorio español y las pertenecientes al sector Financiero debido a que este sigue diferentes lineamientos de valoración en las cuentas anuales, criterio seguido en otros estudios realizados en este campo tales como Fernández Rodríguez (2004) o Molina y Barberá (2017). Después de este proceso se tiene una muestra compuesta por 110 empresas, de las cuales se obtuvieron las cuentas anuales depositadas en la CNMV de los últimos cuatro ejercicios económicos, del año 2015 al 2018. Se parte del año 2015 por ser el primero en que se aplica la última reforma normativa del Impuesto sobre Sociedades. Con el objeto de estudiar la información fiscal incorporada en las cuentas anuales de las mismas entidades en todos los años del período considerado, se excluyeron de la muestra aquellas empresas de las que no se disponía de las cuentas anuales de todos los ejercicios económicos, obteniendo una muestra final compuesta por 107 sociedades cotizadas de diversos sectores.

La distribución de las empresas de la muestra por los sectores de actividad según la clasificación sectorial establecida por la Bolsa de Madrid se recoge en la tabla 3. La mayor proporción de empresas de la muestra realizan actividades vinculadas con materiales básicos, industria y construcción, seguido de bienes de consumo, alcanzado el 56% del total de la muestra. Tienen muy escasa representación las sociedades de los sectores “Petróleo y energía” y “Tecnología y comunicaciones”.

Tabla 3. Distribución de las empresas de la muestra por sectores de actividad.

Distribución empresas de la muestra por sectores de actividad	
Sector de actividad	Porcentaje de empresas
Bienes de consumo	25%
Materiales básicos, industria y construcción	31%
Petróleo y energía	7%
Servicios de consumo	15%
Servicios inmobiliarios	13%
Tecnología y telecomunicaciones	8%

También hay que destacar que un 25,23% de las empresas de la muestra utilizada forman parte del índice selectivo Ibex-35.

5.1.2 Variables indicativas de la información fiscal

Teniendo en cuenta lo desarrollado en el punto 3 de este estudio, la información fiscal que se va analizar en los distintos documentos que integran las cuentas anuales es la que se recoge en la tabla 4, en la que se muestran las variables que se han considerado más representativas para cada uno de los documentos.

Tabla 4. Variables utilizadas en el estudio.

Documento cuentas anuales	Denominación de la variable
Balance general	<ul style="list-style-type: none"> • Activos por impuesto diferido • Activos por impuesto corriente • Pasivos por impuesto diferido • Pasivos por impuesto corriente
Cuenta de pérdidas y ganancias	<ul style="list-style-type: none"> • Impuesto sobre sociedades
Estado de cambios en el patrimonio neto	<ul style="list-style-type: none"> • Efecto impositivo de ingresos y gastos imputados al patrimonio neto • Efecto impositivo de la transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias
Memoria	<ul style="list-style-type: none"> • Conciliación con ingresos y gastos del resultado y la base imponible. • Conciliación con ingresos y gastos del patrimonio neto y la base imponible. • Conciliación entre el resultado contable y el gasto/ingreso por impuesto sobre beneficios. • Detalle de las diferencias permanentes. • Desglose del gasto o ingreso por impuesto sobre beneficios. • Informa si los impuestos diferidos se imputan en la Cuenta de pérdidas y ganancias o en el patrimonio neto. • Detalle de los activos por impuesto diferido. • Detalle de los pasivos por impuesto diferido. • Importe y plazo de aplicación de deducciones y bonificaciones y bases imponibles negativas pendientes de aplicar. • Cualquier otra información de naturaleza fiscal.

5.1.3 Metodología

Para cada una de las empresas de la muestra se ha realizado una revisión de las cuentas anuales de cada ejercicio económico para comprobar si incorporaba información de las variables indicadas en la Tabla 4. Para evaluar la información fiscal en cada uno de los documentos, y en lineamiento con los trabajos de González Granada (2014) y Menéndez Díaz (2015), se ha establecido la siguiente codificación aplicable a cada una de las variables propuestas para el Balance, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, el Estado de cambios en el Patrimonio Neto y la Memoria:

- Si informa: proporciona información de la variable
- No informa: no figura ningún tipo de información sobre la variable
- No procede: según la normativa no tiene obligación de incorporar información

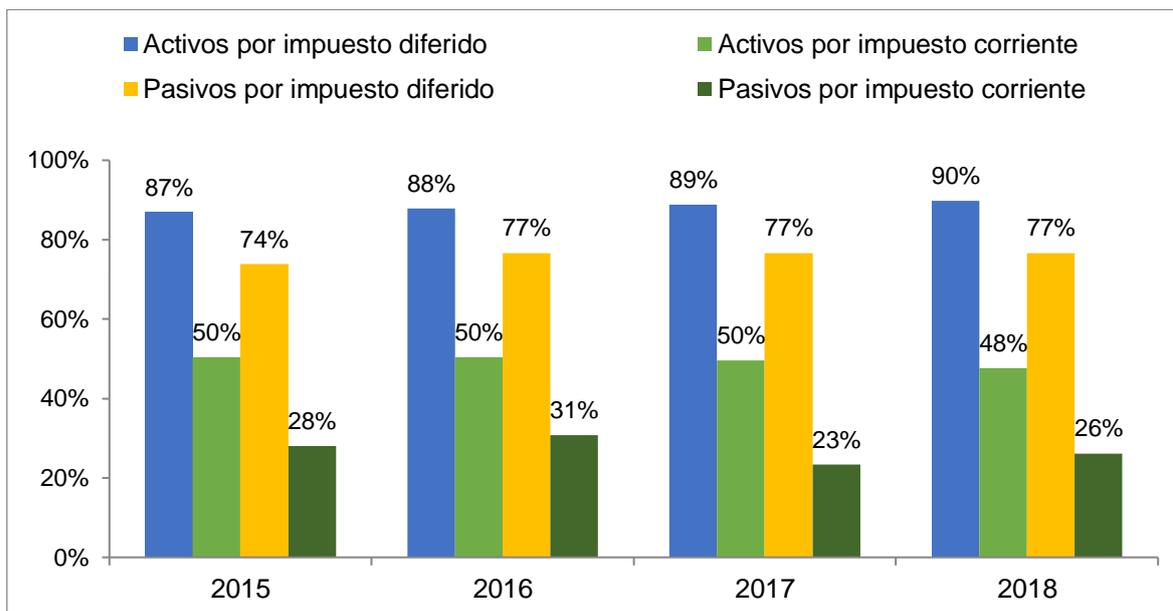
En la cuenta de Pérdidas y Ganancias solamente se ha examinado si las sociedades cotizadas declaran un ingreso o un gasto referente al Impuestos sobre Sociedades.

Obtenida esta información se ha realizado un análisis descriptivo que permite indicar el nivel de información que proporcionan las sociedades cotizadas en cada uno de los documentos que contienen las cuentas anuales. También se ha estudiado si la pertenencia a un sector actividad o formar parte del Ibex-35 influye en el grado de cumplimiento y calidad de la información fiscal que brindan las empresas.

5.2. La información fiscal en Balance

En este apartado se muestra el grado de información que sobre los impuestos diferidos y los impuestos corrientes incluyen las sociedades cotizadas en su Balance, en el gráfico 2 se ofrece la información generada para cada una de las variables en los cuatro años.

Gráfico 2. Porcentaje de empresas de la muestra que proporcionan información fiscal en las variables del Balance.

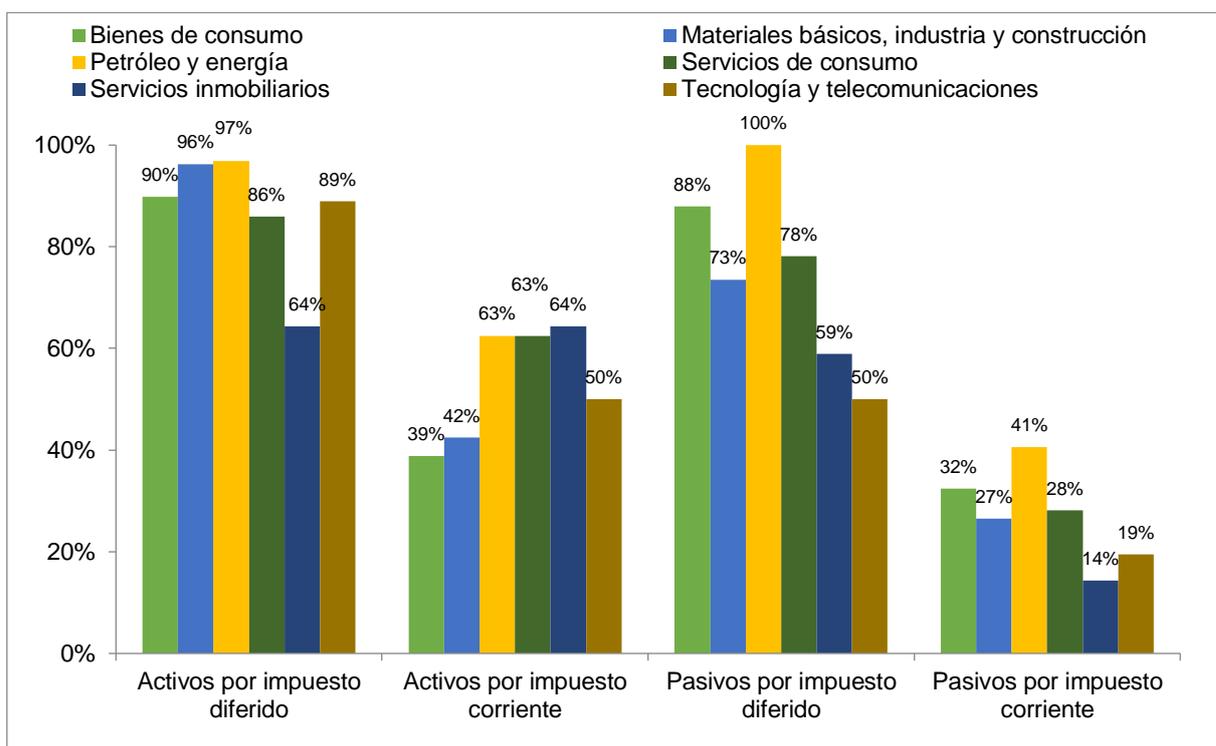


En base a los datos obtenidos se puede apreciar que un elevado porcentaje del total de las 107 empresas analizadas brindan información acerca de “Activos por impuesto diferido” y que presenta una tendencia creciente a informar cada vez más, ya que pasa de un 87% a un 90% a lo largo de los años. Por otra parte, para la variable “Activos por impuesto corriente” se aporta menor información y se mantiene casi todos los años en un 50%. También es importante el porcentaje de entidades que incluye información en la variable “Pasivos por impuesto diferido” que se mantiene en los últimos años en un 77%, mientras la variable “Pasivos por impuesto corriente” es la que menos información reportan las sociedades cotizadas en todos los ejercicios económicos contemplados.

Ante esta información obtenida y analizada se puede indicar que las empresas de la muestra en el balance incorporan en mayor medida información referente a los activos por impuesto diferido y que, por ende, pueden aplicar más gasto fiscal futuro y pagar menos impuestos, y que son menos las sociedades que poseen una obligación pendiente con Hacienda (en torno al 30%) que las que tienen una cuenta deudora con Hacienda (el 50%).

A continuación, se ha procedido a calcular el porcentaje de entidades que incorporan información de las variables del Balance según la clasificación sectorial de la Bolsa de Madrid, los resultados se reflejan en el gráfico 3.

Gráfico 3. Porcentaje de empresas de la muestra que incorporan información fiscal en las variables del Balance por sector de actividad.



Como se aprecia en el gráfico 3 existen diferencias en el grado de información fiscal que incorporan al Balance las empresas de la muestra por sectores de actividad. Todas las empresas que se incluyen en el sector “Petróleo y energía” incorporan datos de la variable “Pasivos por impuesto diferido” y el 97% sobre los activos por impuestos diferidos, destacando también que son las que más tienen una cuenta acreedora con la Administración Pública. Por otra parte, en el sector de “Servicios inmobiliarios” hay que resaltar la escasa proporción de empresas que facilitan información sobre los “Activos por impuestos diferidos”, un 64%, y los “Pasivos por impuesto corriente”, solamente un 14% de las entidades.

A continuación, se realiza una comparación para determinar si existían diferencias en las cuatro variables analizadas entre empresas del Ibex 35 y el resto de empresas de la muestra que no pertenecen a este índice. En la tabla 5 se puede observar que el grupo de las empresas del Ibex 35 facilitan en un mayor porcentaje la información en comparación con las otras empresas. Así, la variable “Activos por impuesto diferido” se muestra en un 95% en las sociedades del Ibex 35 y un 86% en empresas que no pertenecen al grupo. La variable “Activos por impuesto corriente” un 53% contra un 48%, la variable “Pasivo por impuesto diferido” un 86% brindan información y el resto un 73%.

Por último, la variable “Pasivo por impuesto corriente” es la variable que menos información presentan las empresas y en esta comparativa un 32% de empresas del Ibex 35 brindan información y el resto de entidades muestra información un 25%.

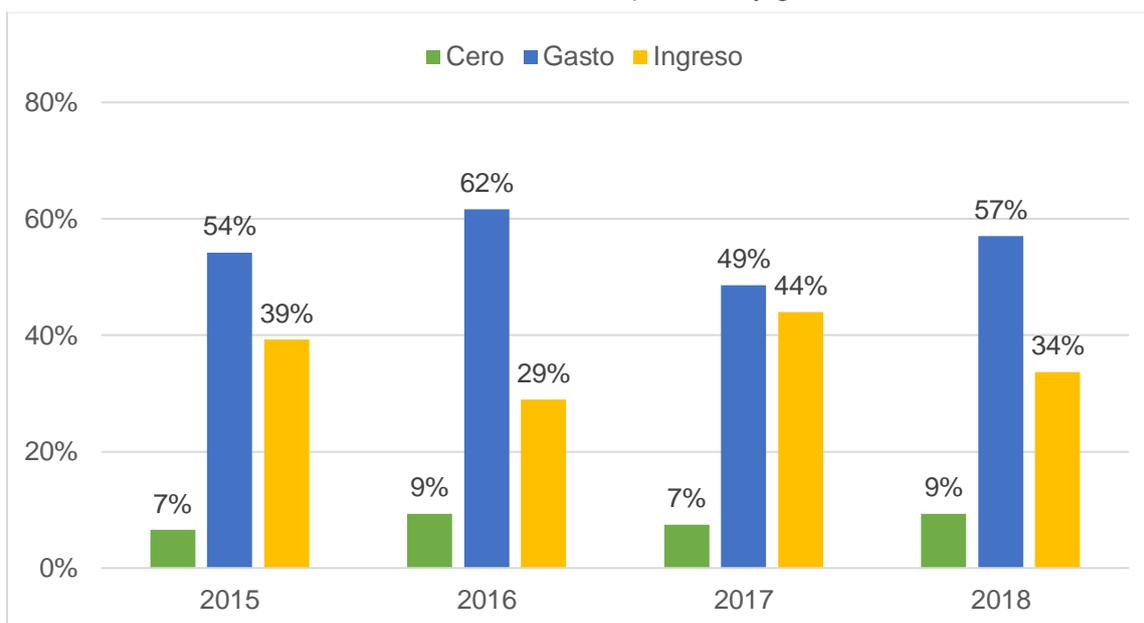
Tabla 5. Porcentaje de empresas que proporcionan información fiscal en las variables del Balance según su inclusión o no el Ibex 35.

Activos por impuesto diferido	2015	2016	2017	2018	PROMEDIO
Ibex 35					
No	4%	7%	4%	4%	5%
Si	96%	93%	96%	96%	95%
No Ibex 35					
No	16%	14%	14%	13%	14%
Si	84%	86%	86%	88%	86%
Activos por impuesto corriente	2015	2016	2017	2018	PROMEDIO
Ibex 35					
No	44%	44%	48%	52%	47%
Si	56%	56%	52%	48%	53%
No Ibex 35					
No	51%	51%	51%	53%	52%
Si	49%	49%	49%	48%	48%
Pasivos por impuesto diferido	2015	2016	2017	2018	PROMEDIO
Ibex 35					
No	19%	11%	11%	15%	14%
Si	81%	89%	89%	85%	86%
No Ibex 35					
No	29%	28%	28%	26%	28%
Si	71%	73%	73%	74%	73%
Pasivos por impuesto corriente	2015	2016	2017	2018	PROMEDIO
Ibex 35					
No	67%	63%	74%	67%	68%
Si	33%	37%	26%	33%	32%
No Ibex 35					
No	74%	71%	78%	76%	75%
Si	26%	29%	23%	24%	25%

5.3. La información fiscal en la Cuenta de pérdidas y ganancias

En la Cuenta de pérdidas y ganancias solamente se ha verificado si las sociedades cotizadas informan respecto al Impuesto de sociedades como un gasto o como un ingreso, en el gráfico 4 se refleja la información obtenida.

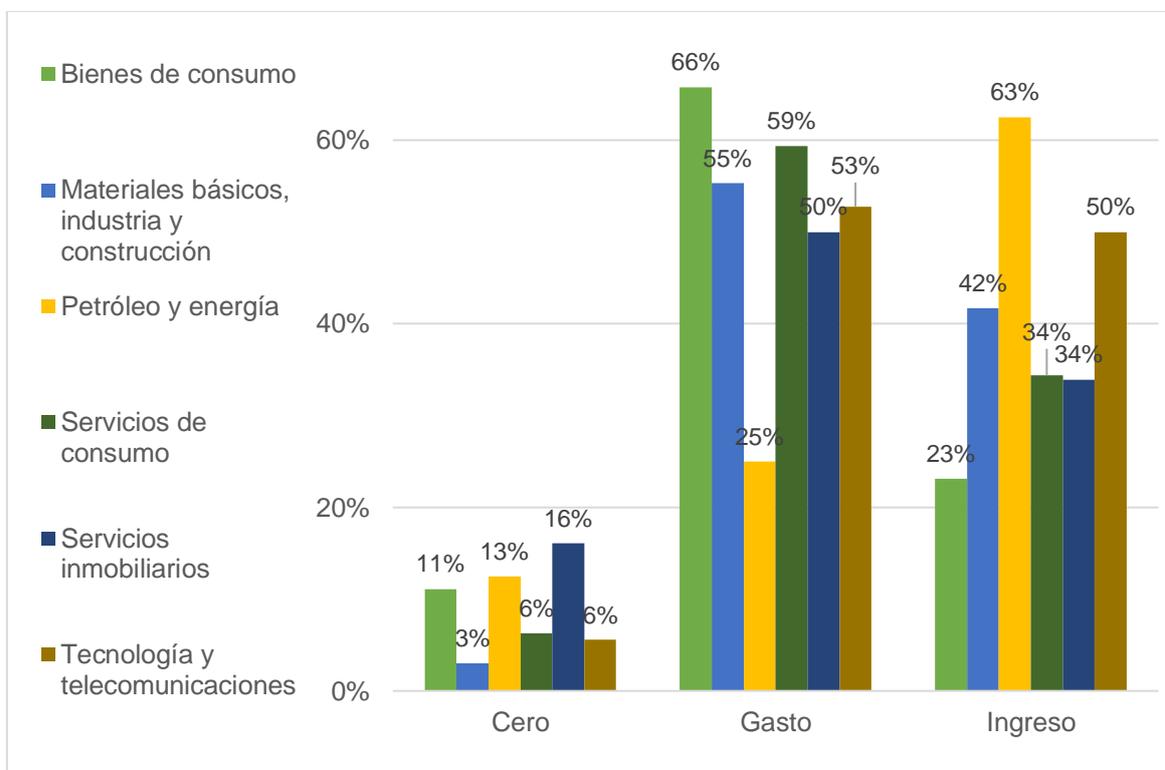
Gráfico 4. Porcentaje de empresas en función del saldo de la cuenta “Impuesto sobre sociedades” de la Cuenta de pérdidas y ganancias.



Como se observa en el gráfico 4 en los años 2016 y 2018 un 9% del total de empresas posee cero en el epígrafe de “Impuesto sobre sociedades” en la Cuenta de pérdidas y ganancias, es decir, no dispone ni explica ninguna información en la memoria la razón del porque el monto que correspondería a gasto o ingreso aparece vacío. Por otra parte, se puede ver que más de la mitad de las empresas analizadas han registrado el “Impuesto sobre sociedades” como gasto siendo los años más relevantes y destacados 2016 y 2018 con un 62% y un 57%, respectivamente. La otra variable analizada que es si el “Impuesto sobre sociedades” es un ingreso para la entidad, en este caso el año donde las empresas tuvieron un mayor porcentaje en cuanto a Ingreso como Impuesto de sociedades fue en 2017 con un 44% y en el año 2016 donde las entidades tuvieron más gasto que ingreso por impuesto sobre beneficios, obteniendo un porcentaje del 29% en esta última variable.

En el gráfico 5 se representa el promedio del porcentaje de empresas por sectores de actividad que reflejan un gasto, un ingreso o cero en el epígrafe “Impuesto sobre sociedades” en la Cuenta de pérdidas y ganancias y en la tabla 6 se proporciona además esta información para cada uno de los ejercicios económicos estudiados.

Gráfico 5. Promedio del porcentaje de empresas en función del saldo de la variable “Impuesto sobre sociedades” de la Cuenta de pérdidas y ganancias por sectores de actividad



Las empresas del sector “Servicios inmobiliarios” son las que en mayor proporción presentan saldo cero en la variable “Impuesto sobre sociedades”, con un 16%, en este sector destaca que el 29% de las empresas no proporcionaran esta información en el año 2016. Por otro lado, solamente un promedio del 3% de las firmas que realizan actividades encuadradas en materiales básicos, industria y construcción el valor no figura, en este sector en los dos primeros años analizados todas las empresas informan de este dato. También en el sector “Tecnología y comunicaciones” en los años 2017 y 2018 todas las empresas proporcionan información de esta variable. Por lo que las entidades del sector “Materiales básicos, industria y construcción” son las que presentan un mayor grado de información en relación con el “Impuesto sobre sociedades”, seguido de las firmas que realizan actividades de servicios de consumo y tecnología y comunicaciones.

La variable “Impuesto sobre sociedades” es un gasto en el 66% de las empresas del sector de “Bienes de consumo” en el promedio de los años estudiados, seguido de las entidades del sector “Servicios de consumo”, con un 59%. Por otra parte, los sectores en los que las empresas han tenido menos gasto por “Impuesto de sociedades” destaca

en especial el sector de “Petróleo y energía”, con un promedio de un 25% de entidades que realizan esta actividad que han de pagar impuestos. La contraparte del análisis anterior indica que las firmas del sector “Petróleo y energía” son que menos han pagado impuesto, con un promedio del 63% de sociedades en las que figura el “Impuesto sobre beneficios” como un ingreso en la Cuenta de pérdidas y ganancias. A este sector le sigue el sector de “Tecnología y telecomunicaciones”, con un 50%. Por último, como es de suponer y para concluir, son las entidades del sector “Bienes de consumo” las que por término medio a lo largo del período estudiado las que menos tienen un ingreso en el “Impuesto sobre sociedades”, un 23%.

Tabla 6. Porcentaje de empresas en función del saldo de la variable “Impuesto sobre sociedades” de la Cuenta de pérdidas y ganancias por sectores de actividad.

SECTOR	Variable	2015	2016	2017	2018	PROMEDIO
Bienes de consumo	Cero	11%	11%	11%	11%	11%
	Gasto	67%	67%	63%	67%	66%
	Ingreso	22%	22%	26%	22%	23%
Materiales básicos, industria y construcción	Cero	0%	0%	6%	6%	3%
	Gasto	58%	67%	42%	55%	55%
	Ingreso	42%	33%	52%	39%	42%
Petróleo y energía	Cero	0%	13%	13%	25%	13%
	Gasto	25%	25%	25%	25%	25%
	Ingreso	75%	63%	63%	50%	63%
Servicios de consumo	Cero	6%	6%	6%	6%	6%
	Gasto	56%	63%	56%	63%	59%
	Ingreso	38%	31%	38%	31%	34%
Servicios inmobiliarios	Cero	14%	29%	7%	14%	16%
	Gasto	43%	50%	50%	57%	50%
	Ingreso	43%	21%	43%	29%	34%
Tecnología y telecomunicaciones	Cero	11%	11%	0%	0%	6%
	Gasto	45%	78%	33%	56%	53%
	Ingreso	44%	11%	77%	44%	50%

De los datos obtenidos para cada año por sectores que se presenta en la tabla 6, se puede analizar si se producen variaciones o se mantiene el porcentaje de empresas que recoge un gasto o ingreso en la variable “Impuesto sobre sociedades”. Cabe mencionar las variaciones entre años en las entidades de “Tecnología y comunicaciones”, así en el año 2016 un 78% indica que tienen un gasto por impuesto y en el año 2017 solamente reflejan un gasto el 33%. También se puede indicar la tendencia creciente en el

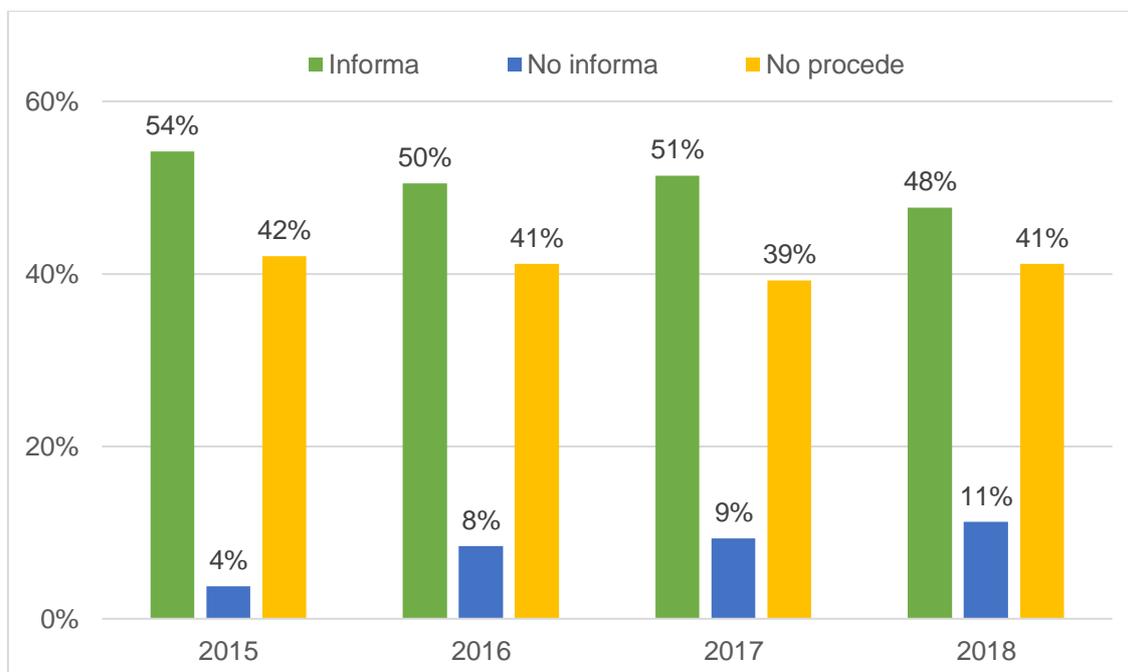
porcentaje de firmas del sector “Servicios inmobiliarios” que tienen que pagar este impuesto.

5.4 La información fiscal en el estado de cambios en el patrimonio neto

Como se ha indicado en este apartado se estudia la información de naturaleza fiscal en el Estado de ingresos y gastos reconocidos, analizando la información que se recoge en las variables “Efecto impositivo de ingresos y gastos imputados al patrimonio neto” y “Efecto impositivo de la transferencia a la Cuenta de pérdidas y ganancias”.

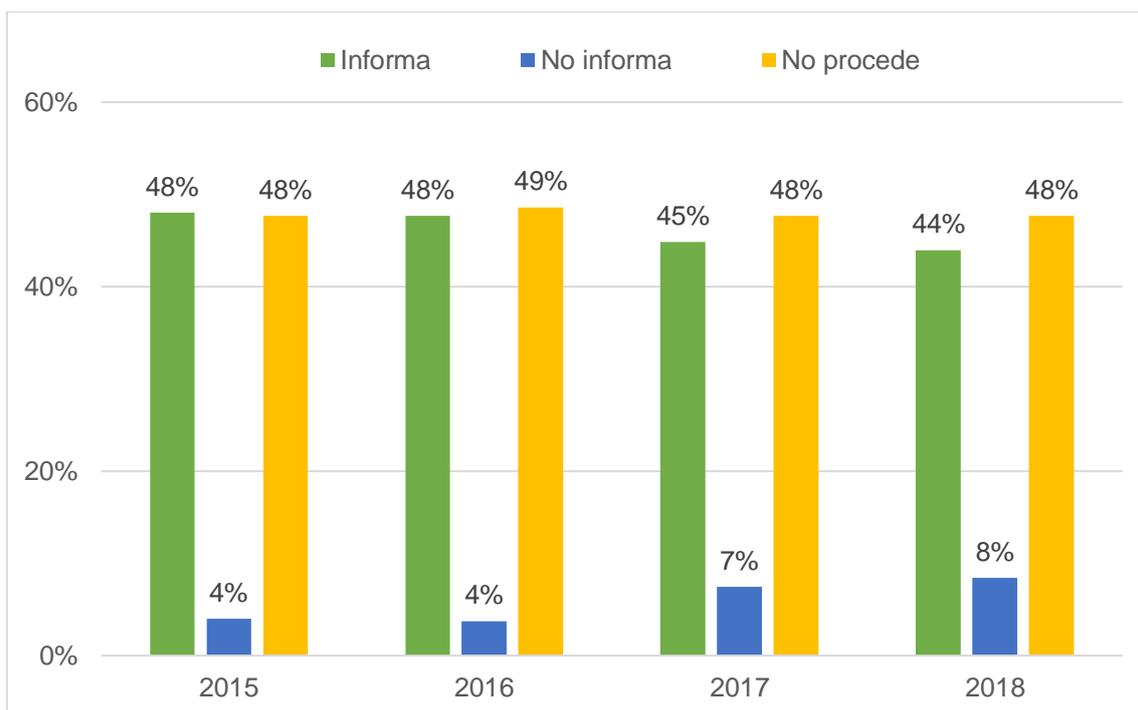
En el gráfico 6 se representa la proporción de empresas de la muestra que informa del “Efecto impositivo de ingresos y gastos imputados al patrimonio neto”. Se aprecia que al menos un 50% de entidades informan del efecto impositivo en la mayoría de los casos analizados como consecuencia de la imputación de subvenciones, donaciones y legados y por cobertura de flujos de efectivo. Así mismo, se observa que el año donde menos informa es en el año 2018 con un 11% de incumplimiento para las 107 empresas en general. Finalmente se puede apreciar que en esta variable hay evolución creciente en el porcentaje de sociedades que no brindan información.

Gráfico 6. Porcentaje de empresas según el tipo de información que suministra del “Efecto impositivo de ingresos y gastos imputados al patrimonio neto”



En cuanto a la información recogida en la variable “Efecto impositivo de la transferencia a la Cuenta de pérdidas y ganancias” en el gráfico 7 se observa que la proporción de empresas que presentan información es similar en todos los años, en torno al 46%. Para esta variable existe mucha equidad entre el porcentaje de sociedades que informan y las que no procede. Como en la variable anterior, en los últimos años estudiados se produce un mayor incumplimiento a no informar, situándose en 2018 en un 8%.

Gráfico 7. Porcentaje de empresas según el tipo de información que suministra del “Efecto impositivo de la transferencia a la Cuenta de pérdidas y ganancias”.



En la tabla 7 se presenta el promedio de los datos obtenidos en los cuatro años analizados para las variables “Efecto impositivo de ingresos y gastos imputados al patrimonio neto” y “Efecto impositivo de la transferencia a la Cuenta de pérdidas y ganancias” por sectores de actividad. Se puede apreciar que las firmas del sector “Bienes de consumo” son las que más informan respecto al efecto impositivo tanto en imputación al patrimonio neto como en transferencia de pérdidas y ganancias, con un 62% y un 65% respectivamente. Mientras que las entidades del sector “Servicios inmobiliarios” son las que menos información presenta en ambas variables, con un 18% y 16%. La explicación de que estas entidades no tengan que proporcionar información de estas variables podría ser porque la mayoría de propiedades en venta no suelen ser parte de los activos de la empresa, ya que actúan como un intermediario para el proceso de compra y venta de bienes inmuebles. También se puede resaltar que son las firmas

de este mismo sector las que mayor incumplimiento alcanzan a la hora de suministrar información de estas dos variables, con un 20% y un 24%.

Tabla 7. Promedio de empresas de la muestra en función de la información fiscal que incorpora en el Estado de ingresos y gastos reconocidos.

Sector de actividad	Estado	Efecto impositivo de ingresos y gastos imputados al patrimonio neto	Efecto impositivo de la transferencia a la Cuenta de pérdidas y ganancias
Bienes de consumo	Informa	62%	65%
	No informa	2%	2%
	No procede	36%	32%
Materiales básicos, industria y construcción	Informa	55%	46%
	No informa	7%	6%
	No procede	38%	48%
Petróleo y energía	Informa	69%	46%
	No informa	6%	4%
	No procede	25%	50%
Servicios de consumo	Informa	44%	38%
	No informa	12%	0%
	No procede	44%	62%
Servicios inmobiliarios	Informa	18%	16%
	No informa	20%	24%
	No procede	62%	60%
Tecnología y telecomunicaciones	Informa	50%	41%
	No informa	8%	11%
	No procede	42%	48%

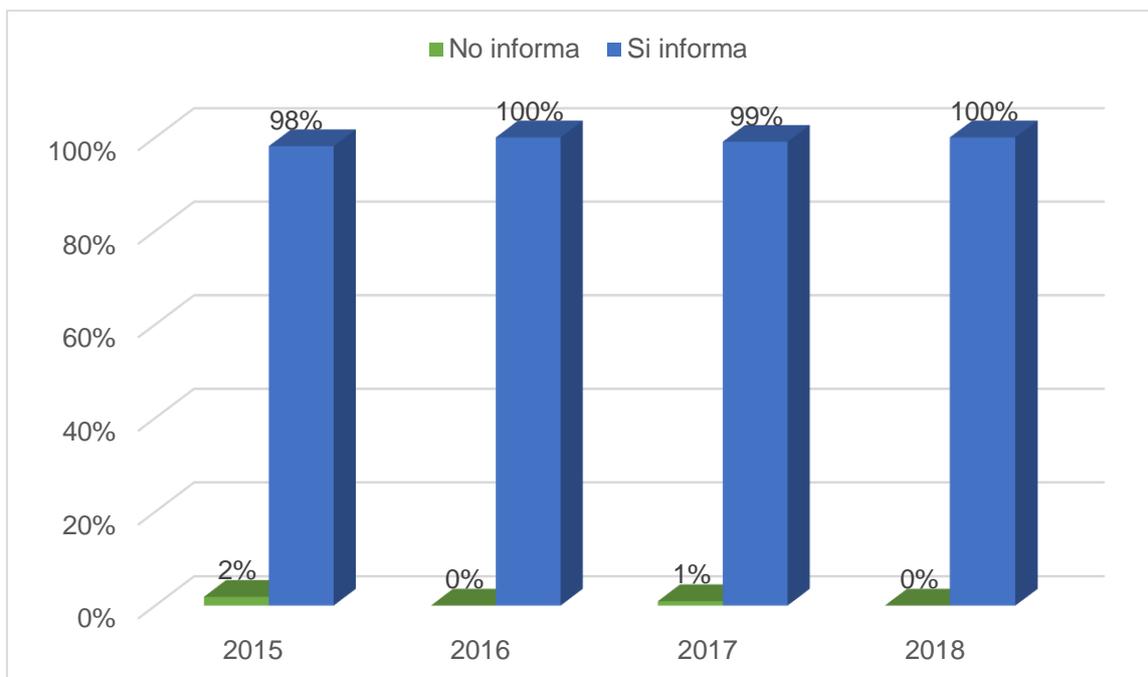
5.5 La información fiscal en la Memoria

En este último apartado se analizan las variables que recogen la información que de naturaleza fiscal que las empresas deben presentar en la Memoria. Las variables propuestas se recogen en la tabla 4, como se ha indicado solamente se han estudiado las que pueden proporcionar una información más significativa.

En primer lugar, se analiza si las sociedades cotizadas proporcionan información de la variable “Conciliación con ingresos y gastos del resultado y la base imponible”. Como

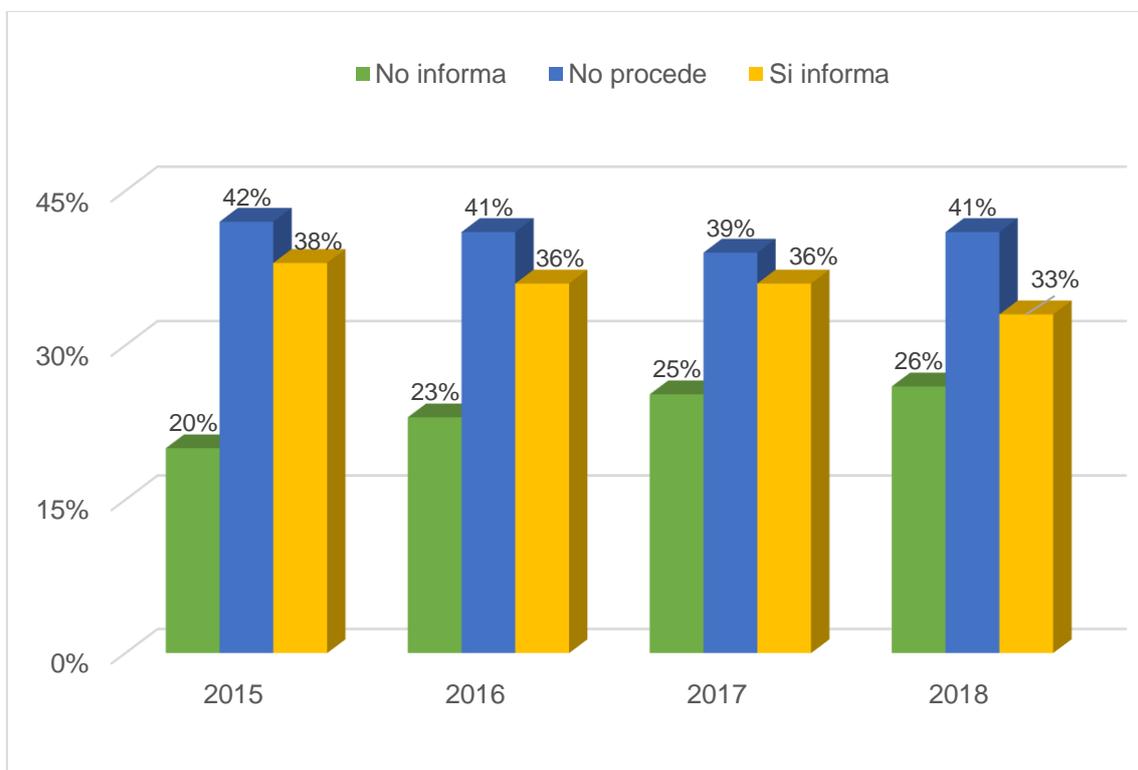
se observa en el gráfico 8 en el período analizado al menos el 98% de las empresas brindan esta información, en dos de los años la totalidad de entidades incorporan esta información en su Memoria.

Gráfico 8. Porcentaje de empresas en función de la información que suministran de la “Conciliación con ingresos y gastos del resultado y la base imponible” en la Memoria



Respecto a información que muestra la variable “Conciliación con ingresos y gastos del patrimonio neto y la base imponible” en torno al 35% de las empresas la suministran (gráfico 9). Destaca que sobre el 40% de las sociedades analizadas no tienen que incorporar información de esta variable al no tener registrada ninguna imputación ni transferencia en el patrimonio neto. Adicionalmente, se observa que a lo largo del período analizado hay una tendencia creciente del porcentaje de firmas que no aportan esta información de esta variable.

Gráfico 9. Porcentaje de empresas según la información que suministra de la “Conciliación con ingresos y gastos del patrimonio neto y la base imponible” en la Memoria.



Por lo que se puede concluir que prácticamente todas las sociedades cotizadas informan de la conciliación con ingresos y gastos de la Cuenta de pérdidas y ganancias y la base imponible. Mientras que, alrededor del 35% de las entidades informa de la conciliación con ingresos y gastos del patrimonio neto y la base imponible, si bien es cierto que una gran mayoría de empresas, en concreto un 46%, no tienen que suministrar estos datos porque no han tenido ni imputaciones ni transferencia al patrimonio neto.

Las siguientes variables que se analizan son la “Conciliación entre el resultado contable y el gasto/ingreso por impuesto sobre beneficios” y el “Detalle de las diferencias permanentes”. Como se observa en el gráfico 10 un 80% de las 107 empresas analizadas si proporciona la relación gasto ingreso del impuesto sobre beneficios. En esta conciliación para determinar el “Impuesto sobre beneficios” se hallan las diferencias permanentes y temporarias que generan los activos y pasivos por impuestos diferido. Por lo tanto, en el desglose de la “Conciliación entre resultado contable y gasto/ingreso por impuesto sobre beneficios” figura el monto de las diferencias permanentes. Sin embargo, separado solamente un 19% de empresas incorporan un apartado específico detallando las diferencias permanentes. A lo largo del período analizado se mantienen

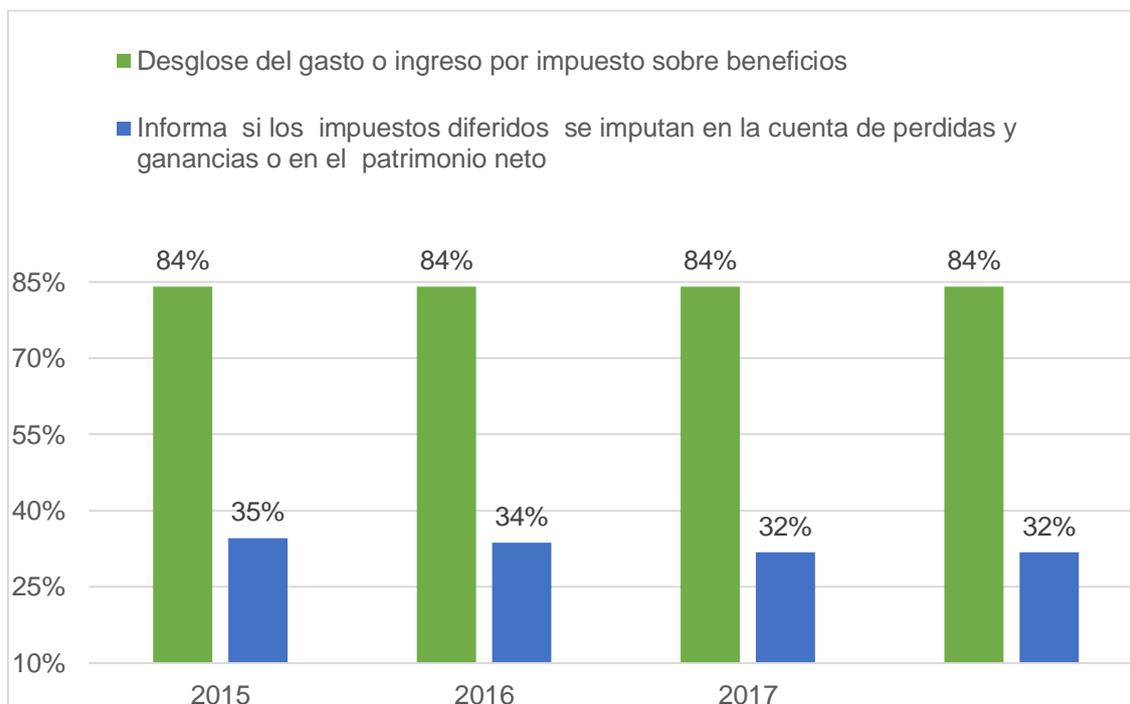
los porcentajes de entidades que proporcionan la información recogida en estas variables.

Gráfico 10. Proporción de empresas que suministran información de la “Conciliación entre el resultado contable y el gasto/ingreso por impuesto sobre beneficios” y el “Detalle de las diferencias permanentes” en la Memoria.



En el gráfico 11 se representa el porcentaje de sociedades que suministran información de las variables “Desglose del gasto o ingreso por impuesto sobre beneficios” e “Informa si los impuestos diferidos se imputan en la cuenta de pérdidas y ganancias o en el patrimonio neto”. Como se refleja, el 84% de las empresas brindan el desglose del gasto/ingreso del impuesto sobre beneficios en “Impuesto corriente” e “Impuesto diferido”, mientras que solamente de un 32% a un 35% informa si los impuestos diferidos se imputan en pérdidas y ganancias y patrimonio neto. Lógicamente las empresas que tienen que proporcionar información de esta última variable depende de si existen datos en el Estado de cambios en el patrimonio neto y, por lo tanto, un 41% de las sociedades en las que no se presenta esta información es debido a que no procede por no poseer ninguna imputación de ingresos en el patrimonio neto.

Gráfico 11. Proporción de empresas que incorporan información del “Desglose del gasto o ingreso por impuesto sobre beneficios” y si “Informa si los impuestos diferidos se imputan en la Cuenta de pérdidas y ganancias o en el patrimonio neto” en la Memoria.

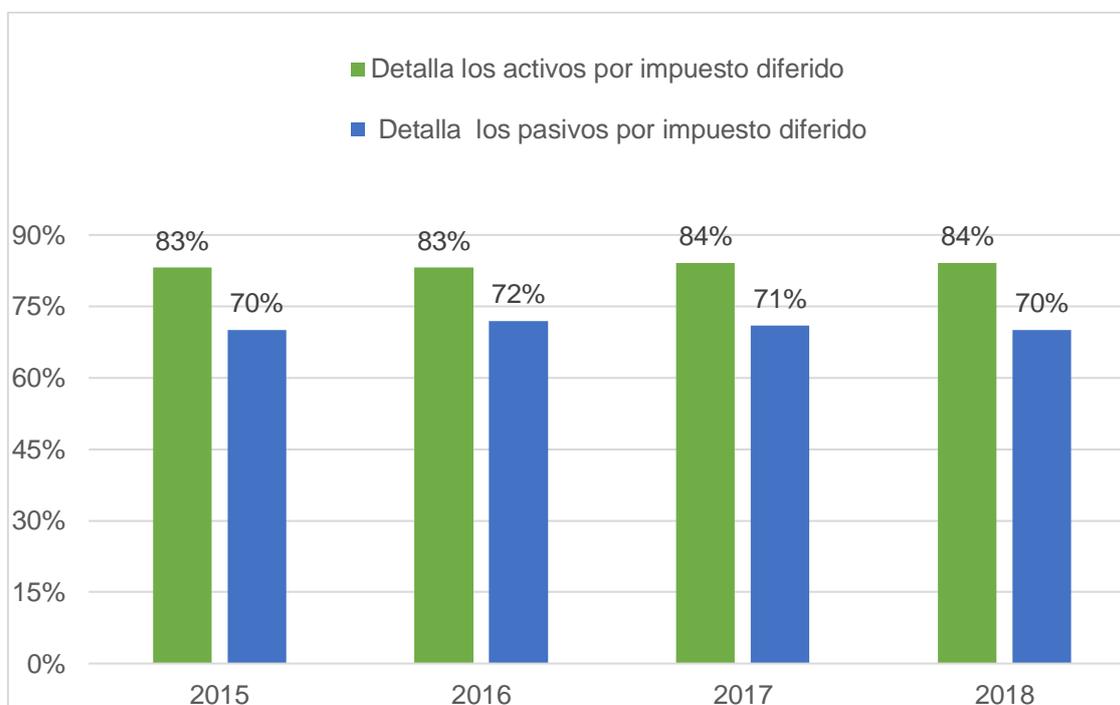


Los datos obtenidos para las variables “Detalle de los activos por impuesto diferido” y “Detalle de los pasivos por impuesto diferido” se han representado en el gráfico 12. Al menos un 83% de las sociedades de la muestra presentan información respecto a las diferencias temporarias que surgen en el cálculo del gasto/ingreso del impuesto sobre sociedades, y en cuanto a pasivos por impuesto diferido al menos un 70%. Lo que se puede destacar de este gráfico es que en los años analizados prácticamente permanece constante el porcentaje de empresas que suministran esta información, solamente indicar que en los dos últimos años ha aumentado un 1% el porcentaje de firma que informan respecto a activos por impuesto diferido.

Es relevante mencionar que un 1% de las sociedades analizadas no brinda información tanto de activos como de pasivos por impuesto diferido en la Memoria porque no figura ningún tipo de información en estas partidas en el Balance y, por lo tanto, no procede que informen en la Memoria. Si bien es cierto, se han encontrado varias entidades en las que en Balance no figura información de activos y pasivos por impuesto diferido y que tampoco la detallan en la Memoria, pero que textualmente indican que no brindan esta información en Balance porque no tienen aún la certeza de que estos activos o

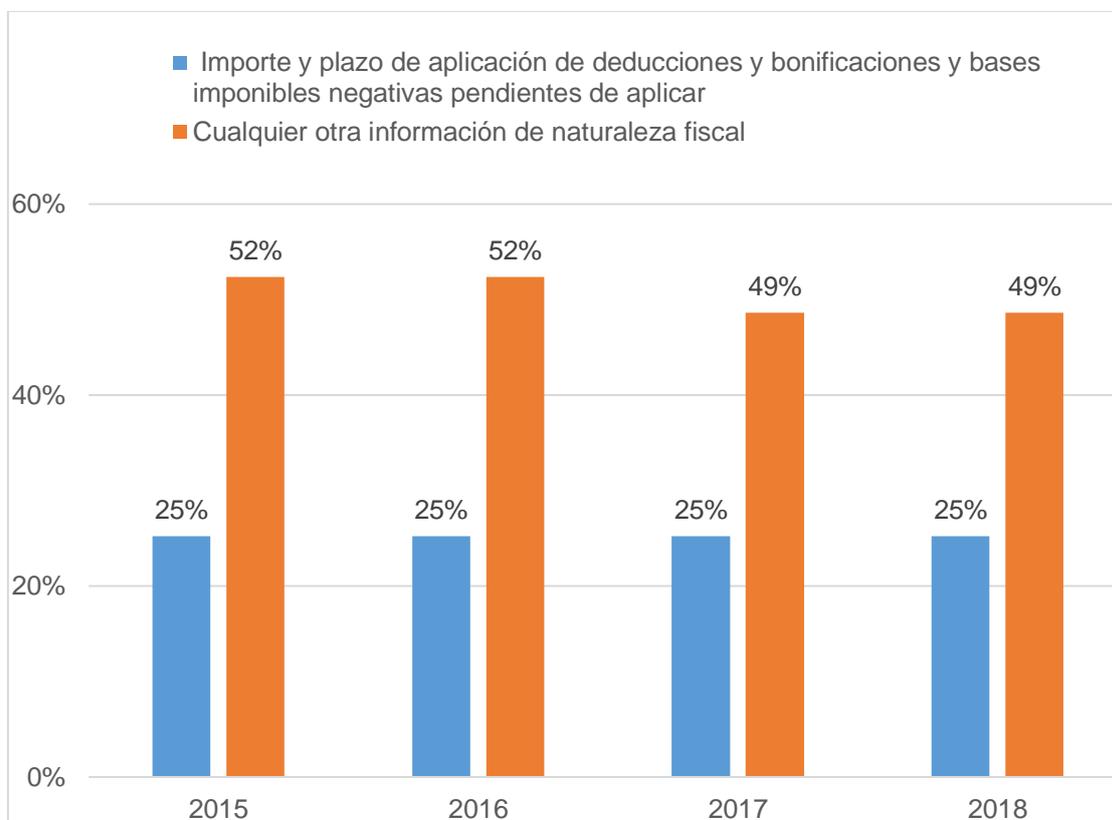
pasivos sean reconocidos como tal por las instituciones inspectoras y, por lo tanto, no los detallan.

Gráfico 12. Proporción de empresas que incorporan información del “Detalle de los activos por impuesto diferido” y del “Detalle de los pasivos por impuesto diferido” en la Memoria.



En el gráfico 13 se representan las dos últimas variables propuestas “Importe y plazo de aplicación de deducciones y bonificaciones y bases imponibles negativas pendientes de aplicar” y “Cualquier otra información de naturaleza fiscal”. Como se indicó las sociedades de la muestra informaban de la relación gasto/ingreso sobre el impuesto sobre sociedades detallando las diferencias temporarias y permanentes, deducciones y bonificaciones y bases imponibles a compensar. Sin embargo, la información detallada y desglosada del origen de las deducciones, bonificaciones y compensaciones de bases negativas y también su año de aplicación solamente se incorpora en el 25% de las entidades. Por otra parte, un 50% de las empresas como promedio brindan otra información de naturaleza fiscal, tal como observaciones de ciertas variables, así como información de ejercicios pendientes de comprobación y verificación de entidades inspectoras.

Gráfico 13. Proporción de empresas que incorporan información del “Importe y plazo de aplicación de deducciones y bonificaciones y bases imponibles negativas” y “Cualquier otra información de naturaleza fiscal” en la Memoria.



Adicionalmente, se ha calculado la información fiscal que proporcionan las sociedades cotizadas de la muestra en la memoria por sectores de actividad, los promedios de los años estudiados de las firmas que incorporan información por sectores de actividad se han representado en los gráficos 14 y 15, los datos obtenidos para cada uno de los ejercicios económicos se recogen en el Anexo I.

En el gráfico 14 se representan por sectores de actividad los promedios de la información suministrada para las cinco primeras variables consideradas en la Memoria. De este análisis se observa que para la variable “Conciliación con ingresos y gastos del resultado y la base imponible” hay cuatro sectores que todas las entidades incluyen esta información. Referente a la variable “Conciliación con ingresos y gastos del patrimonio neto y la base imponible” se observa que las empresas del sector “Bienes de consumo” son las que más información brinda, mientras que las firmas que menos informa es el de “Servicios inmobiliarios”. De esta variable se tiene que mencionar que hay un promedio del 43% de sociedades de todos los sectores que no incorporan datos de esta

variable porque en el estado de cambios en el patrimonio neto no poseen ninguna imputación o transferencia de ingresos o gastos.

De la variable “Conciliación entre el resultado contable y el gasto/ingreso por impuesto sobre beneficios” se puede observar que hay dos sectores que el porcentaje de empresas que suministran información se sitúan por debajo de la media obtenida para el total de la muestra y que son: con un 63% el sector de “Petróleo y energía” y con un 71% “Servicios inmobiliarios”. En cuanto a la variable “Detalle de las diferencias permanentes” se aprecia que, en general, es la variable que menos información proporcionan las sociedades de la muestra. Respecto al valor medio obtenido para el total de la muestra, destaca que el 31% de las empresas del sector “Servicios de consumo” brindan información, mientras que las firmas que se engloban en “Petróleo y energía” no incluyen ningún tipo de información que muestre el detalle las diferencias permanentes y las firmas del sector “Tecnología y telecomunicaciones” solamente un 6%.

Para la variable “Desglose del gasto o ingreso por impuesto sobre beneficios” se aprecia que el porcentaje de las entidades de tres sectores que brindan información es bastante aceptable y que son “Servicios de consumo”, “Materiales básicos, industria y construcción” y “Tecnología y telecomunicaciones”. Nuevamente las firmas de los sectores que menos información suministran son los sectores de “Petróleo y energía” y “Servicios inmobiliarios” con un 63% y 68%.

En el gráfico 15 se representa los promedios del resto de las variables representativas de información fiscal consideradas en la memoria por sectores de actividad. El análisis de la variable que indica si los pasivos diferidos se imputan en la cuenta de pérdidas y ganancias o en el patrimonio neto se observa que el sector que más información proporciona es el sector de “Servicios de consumo” con un 50%, mientras que en el sector de “Servicios inmobiliarios” solo se alcanza un 13%. Sin embargo, gran parte de los sectores no brindan información referente a esta variable porque en promedio un 41% no procede ya que no han tenido en los años analizados imputaciones de ingresos o gastos en patrimonio neto.

En el sector “Petróleo y energía” es en el que todas las empresas que lo integran detallan los activos y pasivos por impuesto diferido, mientras que solo un 64% de las entidades del sector “Servicios inmobiliarios” proporcionan este mismo tipo de información. En la memoria también se detalla si las empresas poseen deducciones, bonificaciones y

bases negativas pendientes de aplicación y son pocas las empresas que en general proporcionan un detalle específico, así como el año en que éstas lo van a compensar o aplicar. Destacan las entidades del sector “Tecnología y telecomunicaciones” pues incorporan este tipo de información en sus Memorias un 38%, esto es, un 13% más que la media obtenida para el total de las empresas de la muestra.

Por último, se ha analizado si hay empresas que brindan cualquier otro tipo de información de naturaleza fiscal, así como si detallan alguna otra información relevante y se ha encontrado que una gran parte de las sociedades de la muestra incluyen información referente a otros activos y pasivos por impuestos diferidos sujetos a revisión por entidades inspectores. Así, el 66% de las firmas del sector “Servicios de consumo” proporcionan estos datos.

En el análisis de estas variables por sectores se puede apreciar que, en general, las empresas de los sectores que menos información presentan son “Petróleo y energía” y “Servicios inmobiliarios”. Alguna razón que justifique este comportamiento podría ser que estos sectores, en especial el de servicios inmobiliarios, no tengan mucho uso de bienes inmovilizados y que pasan por un proceso de leasing tal es el caso de las casas en venta donde actúan de forma intermediaria y que por tal razón no tengan impacto en el momento de presentar información de naturaleza fiscal en la memoria.

Por último, se ha procedido a analizar si la pertenencia de las empresas de la muestra al índice Ibex-35 influye en el grado de información fiscal incorporada en la Memoria por sectores de actividad. En el gráfico 16 se representa el promedio de la proporción de empresas que proporcionan información en el periodo considerado en función de si se integra en el Ibex 35 o no. En el Anexo II se recoge la proporción de empresas que proporcionan información para cada ejercicio económico en función de su pertenencia o no al Ibex 35.

De acuerdo a los datos obtenidos de las 10 variables analizadas todas excepto en tres, que son: detalle sobre las diferencias permanentes, la que proporciona información del detalle de las deducciones, bonificaciones y bases negativas pendientes de aplicación y la que recoge otro tipo de información de naturaleza fiscal, las empresas que pertenecen al Ibex 35 informan más de las cuestiones fiscales que el resto de sociedades cotizadas incluidas en la muestra, en parte puede ser debido a que muchas de las variables analizadas en la Memoria tienen una gran relación con la información contenida en el Balance como en el Estado de cambios en el patrimonio neto.

Gráfico 14. Promedio de la proporción de empresas de la muestra que suministran información fiscal de determinadas variables de la Memoria por sectores de actividad.

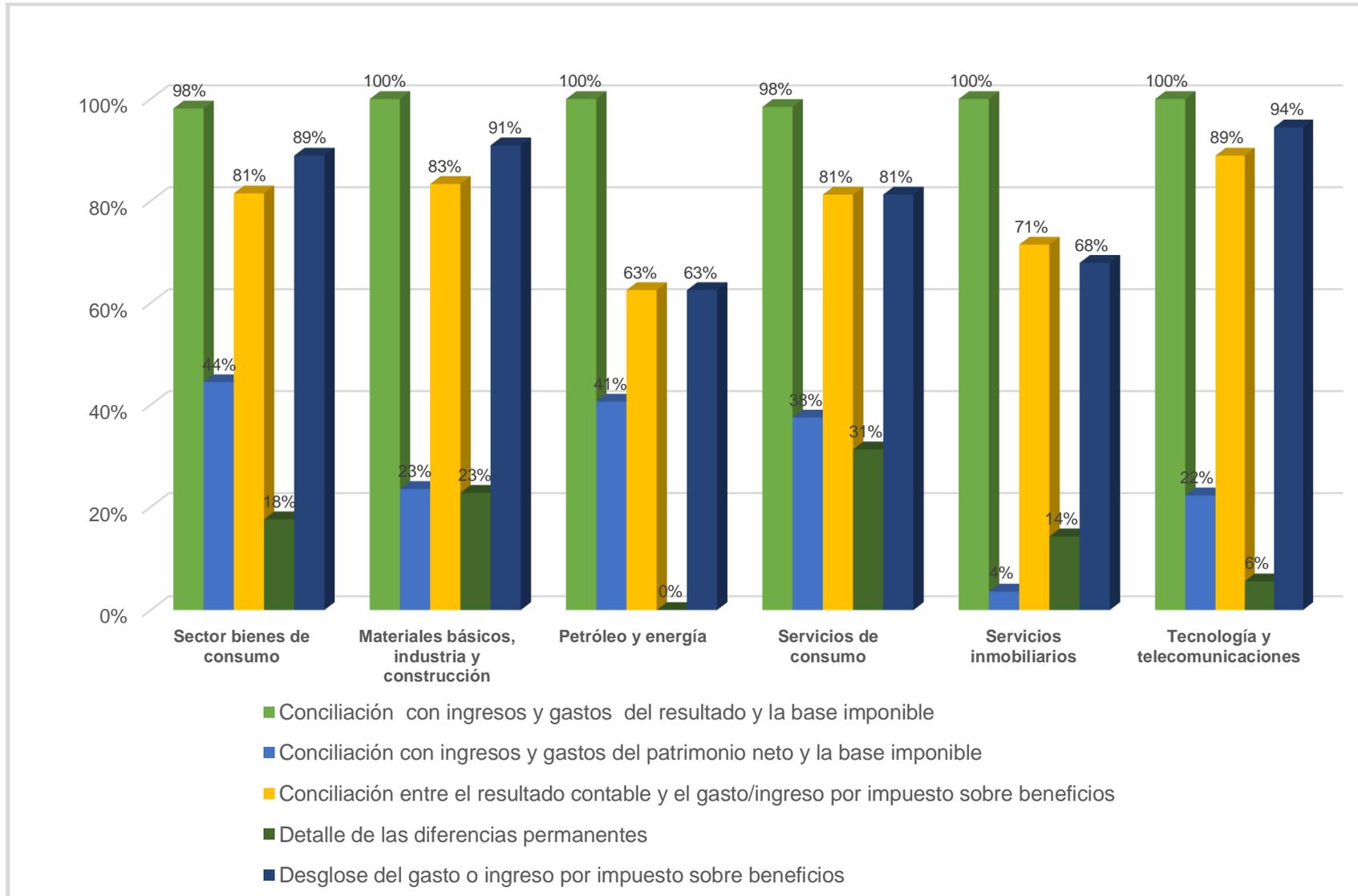


Gráfico 15. Promedio de la proporción de empresas de la muestra que suministran información fiscal de determinadas variables de la Memoria por sectores de actividad.

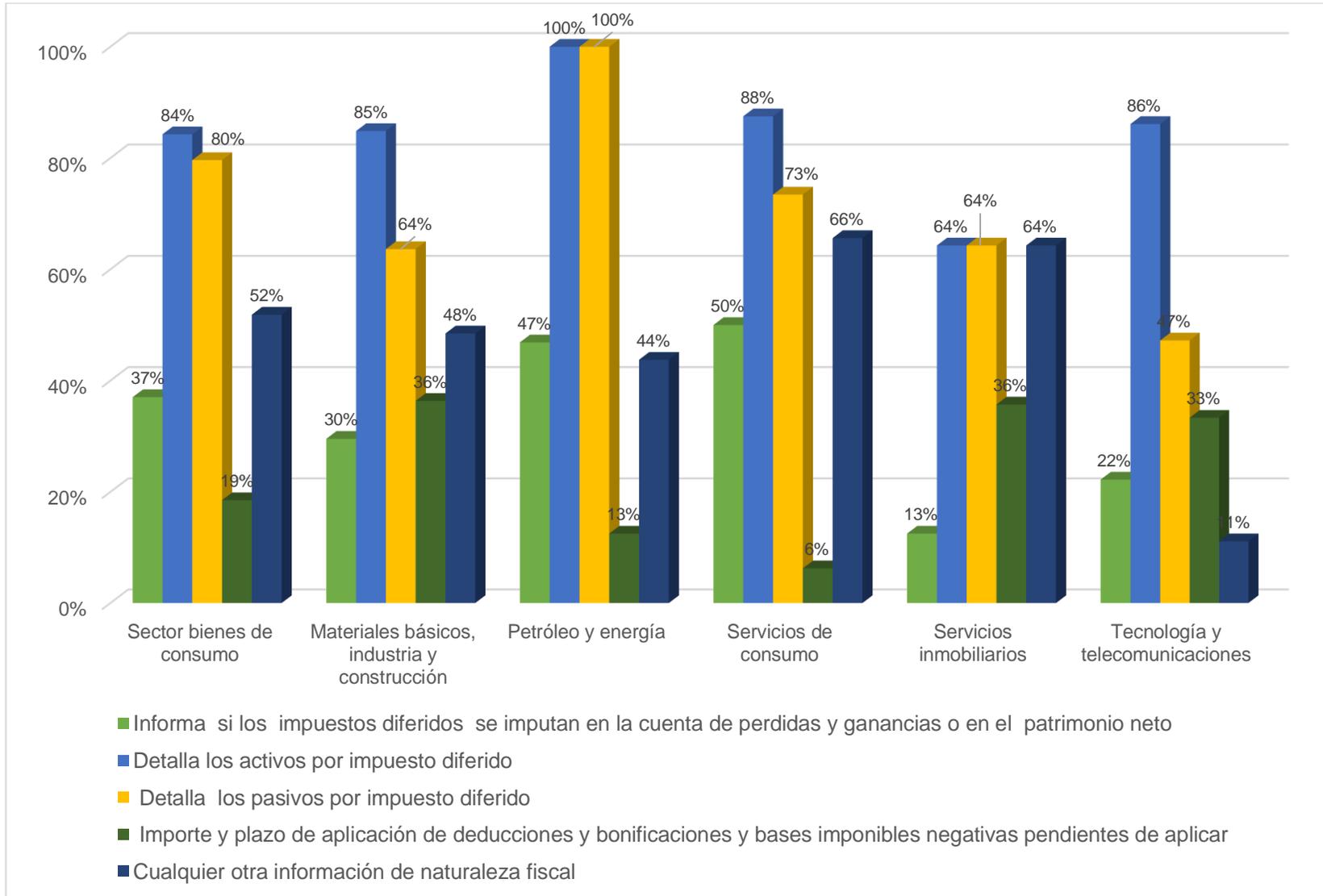
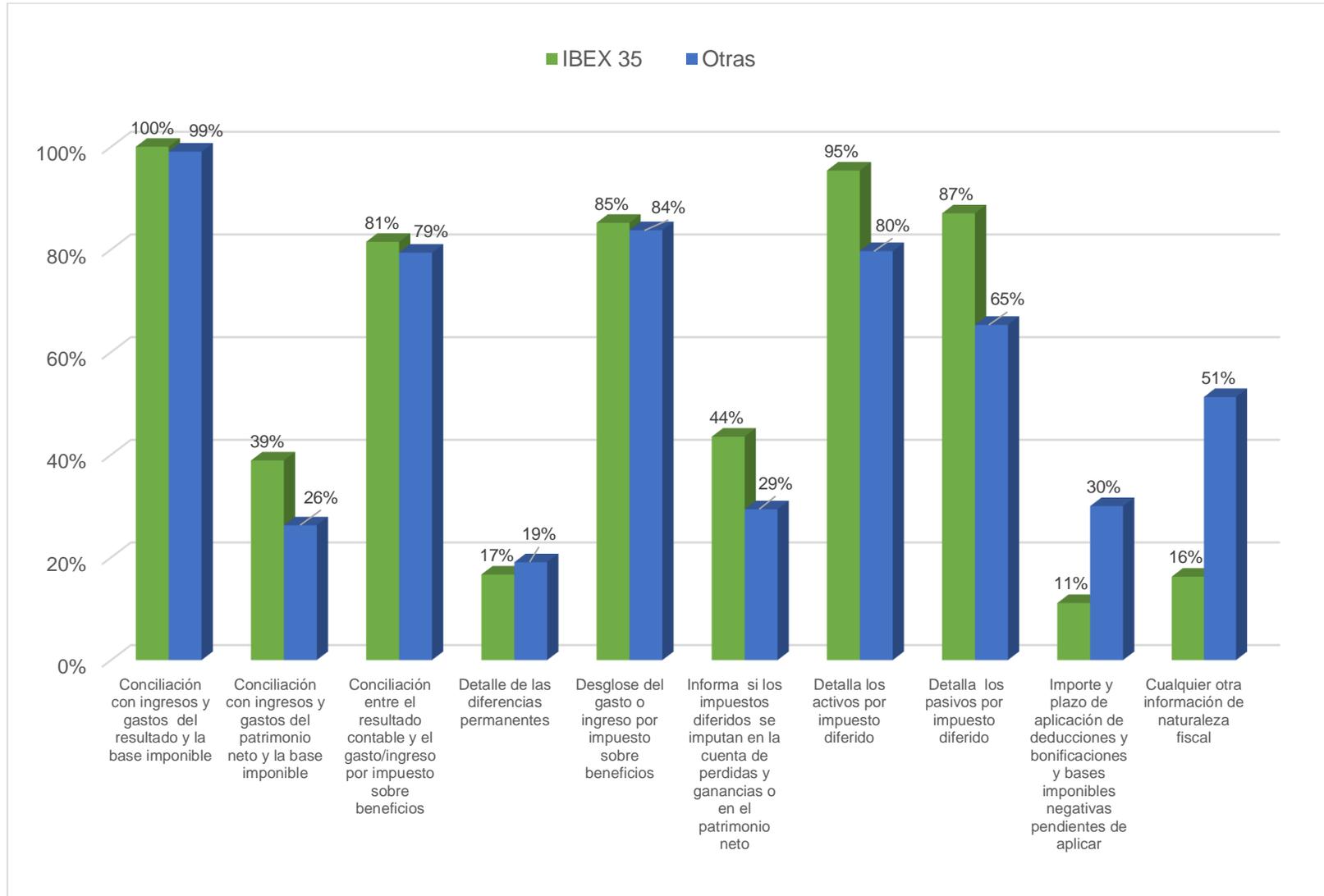


Gráfico 16. Promedio de la proporción de empresas de la muestra que suministran información fiscal de determinadas variables de la Memoria en función de la pertenencia al Ibex 35.



Ante estos datos se puede deducir el hecho que si informan y proporcionan una mejor calidad de información las entidades del Ibex 35 una de las varias causas posibles puede ser que estas empresas al poseer una mayor capitalización y estar más expuestas al escrutinio público los usuarios de la información contable demandan más información relacionada con este tipo de cuestiones.

6. CONCLUSIONES

Este trabajo se ha realizado con la finalidad principal de evaluar el cumplimiento y la calidad de información de naturaleza fiscal que suministran las empresas en las cuentas anuales formuladas en los últimos cuatro años. Para ello se ha utilizado una muestra compuesta por 107 sociedades que cotizan en la Bolsa de Madrid de diferentes sectores de actividad. Para ello, se ha realizado un análisis descriptivo de una serie de variables representativas de la información que se incluye en el Balance, Cuenta de pérdidas y ganancias, Estado de cambios en el patrimonio neto y Memoria.

En el Balance se ha comprobado que las empresas de la muestra en relación con los conceptos fiscales las variables que más información suministran es la de activos por impuestos diferidos y la de pasivos por impuesto diferido. Esto pone en evidencia que la mayoría de las empresas aplicarán diferencias en los impuestos futuros, por una parte, recuperando los activos por impuesto diferido y liquidando los pasivos registrados. Además, son pocas entidades que informan sobre pasivos por impuesto corriente, lo que significa que una menor cantidad de empresas que tienen compromisos futuros de la cuota líquida del impuesto de sociedades con la entidad recaudadora.

Más de la mitad de las sociedades cotizadas analizadas en la Cuenta de pérdidas y ganancias el Impuesto sobre sociedades figura como gasto. Aunque, un porcentaje relativamente representativo, en torno al 30% de entidades, registran como un ingreso el impuesto sobre sociedades, lo que significa que gran parte de ellas dispone de activos por impuesto diferido, bonificaciones y deducciones de bases negativas pendientes de compensar y que le permite en el futuro pagar menos o nada de impuestos.

El Estado de cambios en el patrimonio neto se ha comprobado que al menos la mitad de empresas que conforman la muestra informan sobre el efecto impositivo por imputación y transferencia de ingresos y gastos, pero lo principal que se ha evidenciado es que una gran mayoría de empresas no dispone de tales datos porque en la mayoría

de ocasiones no es de aplicación o no procede, es decir, no ha tenido imputaciones en patrimonio neto y por lo tanto no tienen que informar en esta cuenta.

La memoria es el documento en donde mayor información se puede encontrar sobre la situación fiscal de las sociedades de la muestra al tener que incorporar un mayor desglose y explicación de la información fiscal detallada en el resto de cuentas. En este apartado se han analizado diez variables que reflejan la información que las empresas han de reflejar, aunque se ha evidenciado que un gran número de empresas incluye información de la mayoría de las variables, se han encontrado alguna excepción y, por lo tanto, determinados grados de incumplimiento por parte de las empresas. Por ejemplo, muchas empresas realizan ajustes de diferencias permanentes en la conciliación informando del monto, pero no detallan en su mayoría su origen y naturaleza, o el hecho de que algunas entidades no incorporen información sobre el detalle del impuesto sobre sociedades.

Otro aspecto que se ha evidenciado es que existen ciertas diferencias a la hora de proporcionar información dependiendo de la actividad que realice la entidad. Cada sector posee un giro de negocio distinto y en función de sus actividades y el patrimonio que puedan tener influirá en la información que se proporcione de naturaleza fiscal en cada uno de los documentos de las cuentas anuales. Por ejemplo, se ha podido evidenciar que las empresas del sector Servicios inmobiliarios suministran menos información sobre activos por impuesto diferido que el resto, puesto que en este sector no tienen muchos activos. Mientras que, las entidades de los sectores Materiales básicos, industria y construcción y Petróleo y energía informan más sobre activos por impuesto diferido por la cantidad de activos fijos que poseen para realizar sus actividades, además que pueden registrar deducciones por inversión en I+D, así como reinversión de capital a reservas más que en otros sectores. Por último, se analizó por separado el nivel de información que presentaban las empresas que forman parte del Ibex 35, obteniendo que, en comparación con el resto de las otras empresas, es mayor el grado de cumplimiento y calidad, posiblemente porque al tener una mayor capitalización están expuestas al escrutinio público y se ven obligadas a que la información que presentan sea más completa y de mejor calidad.

Con las conclusiones anteriores y todo el estudio empírico realizado se puede concluir de manera general que las empresas proporcionan un nivel aceptable de información de naturaleza fiscal, aunque existe un cierto grado de incumplimiento de información en algunas variables representativas de información a incluir en la Memoria.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- AGENCIA TRIBUTARIA (2019): *Informe anual de recaudación tributaria. Año 2018*. Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticos.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, E. (2004): Los factores condicionantes de la presión fiscal empresarial española a partir de la información contable. Especial mención a las decisiones financieras. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 120, pp. 125-159.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, E.; MARTÍNEZ ARIAS, A. (2006): La relación Contabilidad-Fiscalidad a través de la aplicación práctica del Impuesto sobre Sociedades. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 35 (130), pp. 621-644.
- Gálvez Linares, M.A.; Montes Carrillo, A. (2016): Norma de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios. Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016 (I). *Revista de Contabilidad y Tributación*, 399, pp. 163-208.
- GONZÁLEZ GRANADA, A. M. (2014): 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. Trabajo Fin de Máster, Universidad de Oviedo.
- MARTÍNEZ VARGAS, J.; LABATUT SERER, G. (2009): Evolución y significatividad de las diferencias entre el resultado contable y el fiscal en las grandes empresas españolas. *Revista Europea de Dirección y Economía de la empresa*, 18 (1), pp. 85-104.
- MENÉNDEZ DÍAZ, J.M. (2015): La información fiscal en las cuentas anuales de las empresas cotizadas del sector inmobiliario. Trabajo Fin de Máster, Universidad de Oviedo.
- MOLINA LLOPIS, R.; BARBERÁ MARTÍ, A. (2017): «Los determinantes de la presión fiscal empresarial: evidencia en las empresas de la zona euro durante el periodo 2004-2014». *Harvard Deusto Business Research*, 6 (1), pp. 69-82.
- MONTESINOS JULVE, V. (1980): Algunas reflexiones sobre la fundamentación teórica de la normalización. En: *Estudios monográficos de contabilidad y de economía de la empresa: en homenaje al profesor Doctor José María Fernández Pirla*, pp. 795-806. Madrid, Instituto de Ciencias de la Educación.
- VILLACORTA HERNÁNDEZ, M.A. (2004): Relación entre derecho contable y derecho fiscal. <http://www.cesfelipesecondo.com/revista/Articulos2004/Articulo13.pdf>

Legislación

Ley del Impuesto de Sociedades (Ley 27/2014, de 27 de noviembre de 2014).

Plan General Contable (RD 1514/2007, de 16 de noviembre)

Resolución 09/02/2016 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas sobre contabilización del impuesto de sociedades (BOE 16 de febrero de 2016)

Webgrafía

- <http://gestionpyme.com/impuesto-a-las-sociedades-caracteristicas/>
- <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>
- <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-19884>
- <https://portal.sat.gob.gt/portal/>
- https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales__Folleto_s_y_Videos/Manuales_practicos/_Ayuda_Folleto_Actividades_economicas/4__Impuesto_sobre_Sociedades/4_1_Periodo_impositivo_y_devengo/4_1_1_Esquema_de_liquidacion/4_1_1_Esquema_de_liquidacion.html
- https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/DIT/Contenidos_Publicos/CAT/AYUWEB/Biblioteca_Virtual/Manuales_practicos/Sociedades/Manual_Sociedades.pdf

ANEXOS

ANEXO I: Porcentaje de que proporcionan información fiscal para las variables consideradas en la Memoria por sectores de actividad.

Sector "Bienes de consumo"		2015	2016	2017	2018	PROMEDIO
Conciliación con ingresos y gastos del resultado y la base imponible	Si informa	96%	100%	96%	100%	98%
Conciliación con ingresos y gastos del patrimonio neto y la base imponible	No procede	37%	30%	33%	37%	34%
	Si informa	44%	44%	44%	44%	44%
Conciliación entre el resultado contable y el gasto/ingreso por impuesto sobre beneficios	Si informa	81%	81%	81%	81%	81%
Detalle de las diferencias permanentes	Si informa	22%	19%	15%	15%	18%
Desglose del gasto o ingreso por impuesto sobre beneficios	Si informa	89%	89%	89%	89%	89%
Informa si los impuestos diferidos se imputan en la Cuenta de pérdidas y ganancias o en el patrimonio neto	Si informa	37%	37%	37%	37%	37%
Detalle de los activos por impuesto diferido	Si informa	85%	81%	85%	85%	84%
Detalle de los pasivos por impuesto diferido	Si informa	81%	81%	78%	78%	80%
Importe y plazo de aplicación de deducciones y bonificaciones y bases imponibles negativas pendientes de aplicar	Si informa	19%	19%	19%	19%	19%
Cualquier otra información de naturaleza fiscal	Si informa	52%	52%	52%	52%	52%

“Petróleo y energía”		2015	2016	2017	2018	PROMEDIO
Conciliación con ingresos y gastos del resultado y la base imponible	Si informa	100%	100%	100%	100%	100%
Conciliación con ingresos y gastos del patrimonio neto y la base imponible	No procede	0%	13%	13%	13%	9%
	Si informa	50%	38%	38%	38%	41%
Conciliación entre el resultado contable y el gasto/ingreso por impuesto sobre beneficios	Si informa	63%	63%	63%	63%	63%
Detalle de las diferencias permanentes	Si informa	0%	0%	0%	0%	0%
Desglose del gasto o ingreso por impuesto sobre beneficios	Si informa	63%	63%	63%	63%	63%
Informa si los impuestos diferidos se imputan en la Cuenta de pérdidas y ganancias o en el patrimonio neto	Si informa	50%	50%	50%	38%	47%
Detalle de los activos por impuesto diferido	Si informa	100%	100%	100%	100%	100%
Detalle de los pasivos por impuesto diferido	Si informa	100%	100%	100%	100%	100%
Importe y plazo de aplicación de deducciones y bonificaciones y bases imponibles negativas pendientes de aplicar	Si informa	13%	13%	13%	13%	13%
Cualquier otra información de naturaleza fiscal	Si informa	38%	38%	50%	50%	44%

“Servicios de consumo”		2015	2016	2017	2018	PROMEDIO
Conciliación con ingresos y gastos del resultado y la base imponible	Si informa	94%	100%	100%	100%	98%
Conciliación con ingresos y gastos del patrimonio neto y la base imponible	No procede	38%	50%	50%	50%	47%
	Si informa	38%	38%	38%	38%	38%
Conciliación entre el resultado contable y el gasto/ingreso por impuesto sobre beneficios	Si informa	81%	81%	81%	81%	81%
Detalle de las diferencias permanentes	Si informa	31%	31%	31%	31%	31%
Desglose del gasto o ingreso por impuesto sobre beneficios	Si informa	81%	81%	81%	81%	81%
Informa si los impuestos diferidos se imputan en la Cuenta de pérdidas y ganancias o en el patrimonio neto	Si informa	50%	50%	50%	50%	50%
Detalle de los activos por impuesto diferido	Si informa	88%	88%	88%	88%	88%
Detalle de los pasivos por impuesto diferido	Si informa	69%	75%	75%	75%	73%
Importe y plazo de aplicación de deducciones y bonificaciones y bases imponibles negativas pendientes de aplicar	Si informa	6%	6%	6%	6%	6%
Cualquier otra información de naturaleza fiscal	Si informa	69%	69%	63%	63%	66%

“Servicios inmobiliarios”		2015	2016	2017	2018	PROMEDIO
Conciliación con ingresos y gastos del resultado y la base imponible	Si informa	100%	100%	100%	100%	100%
Conciliación con ingresos y gastos del patrimonio neto y la base imponible	No procede	79%	79%	79%	71%	77%
	Si informa	0%	7%	0%	7%	4%
Conciliación entre el resultado contable y el gasto/ingreso por impuesto sobre beneficios	Si informa	64%	64%	79%	79%	71%
Detalle de las diferencias permanentes	Si informa	14%	14%	14%	14%	14%
Desglose del gasto o ingreso por impuesto sobre beneficios	Si informa	64%	64%	71%	71%	68%
Informa si los impuestos diferidos se imputan en la Cuenta de pérdidas y ganancias o en el patrimonio neto	Si informa	14%	14%	7%	14%	13%
Detalle de los activos por impuesto diferido	Si informa	64%	64%	64%	64%	64%
Detalle de los pasivos por impuesto diferido	Si informa	64%	64%	64%	64%	64%
Importe y plazo de aplicación de deducciones y bonificaciones y bases imponibles negativas pendientes de aplicar						
Cualquier otra información de naturaleza fiscal	Si informa	36%	36%	36%	36%	36%
Conciliación con ingresos y gastos del resultado y la base imponible	Si informa	64%	64%	64%	64%	64%

“Tecnología y telecomunicaciones”		2015	2016	2017	2018	PROMEDIO
Conciliación con ingresos y gastos del resultado y la base imponible	Si informa	100%	100%	100%	100%	100%
Conciliación con ingresos y gastos del patrimonio neto y la base imponible	No procede	56%	56%	44%	44%	50%
	Si informa	22%	22%	22%	22%	22%
Conciliación entre el resultado contable y el gasto/ingreso por impuesto sobre beneficios	Si informa	89%	89%	89%	89%	89%
Detalle de las diferencias permanentes	Si informa	0%	0%	11%	11%	6%
Desglose del gasto o ingreso por impuesto sobre beneficios	Si informa	100%	100%	89%	89%	94%
Informa si los impuestos diferidos se imputan en la Cuenta de pérdidas y ganancias o en el patrimonio neto	Si informa	22%	22%	22%	22%	22%
Detalle de los activos por impuesto diferido	Si informa	78%	89%	89%	89%	86%
Detalle de los pasivos por impuesto diferido	Si informa	44%	44%	56%	44%	47%
Importe y plazo de aplicación de deducciones y bonificaciones y bases imponibles negativas pendientes de aplicar	Si informa	33%	33%	33%	33%	33%
Cualquier otra información de naturaleza fiscal	Si informa	11%	11%	11%	11%	11%

ANEXO II. Porcentaje de que proporcionan información fiscal para las variables consideradas en la Memoria según pertenencia o no al Ibex35.

		2015	2016	2017	2018	PROMEDIO
Conciliación con ingresos y gastos del resultado y la base imponible	Ibex 35	100%	100%	100%	100%	100%
	Otras	98%	100%	99%	100%	99%
Conciliación con ingresos y gastos del patrimonio neto y la base imponible		37%	37%	41%	41%	39%
	Ibex 35					
	Otras	41%	44%	49%	48%	45%
Conciliación entre el resultado contable y el gasto/ingreso por impuesto sobre beneficios	Ibex 35	81%	81%	81%	81%	81%
	Otras	78%	78%	81%	81%	79%
Detalle de las diferencias permanentes	Ibex 35	15%	15%	19%	19%	17%
	Otras	20%	19%	19%	19%	19%
Desglose del gasto o ingreso por impuesto sobre beneficios	Ibex 35	85%	85%	85%	85%	85%
	Otras	84%	84%	84%	84%	84%
Informa si los impuestos diferidos se imputan en la Cuenta de pérdidas y ganancias o en el patrimonio neto	Ibex 35	44%	44%	44%	41%	44%
	Otras	31%	30%	28%	29%	29%
Detalla los activos por impuesto diferido	Ibex 35	93%	96%	96%	96%	95%
	Otras	80%	79%	80%	80%	80%
Detalla los pasivos por impuesto diferido	Ibex 35	85%	89%	89%	85%	87%
	Otras	65%	66%	65%	65%	65%
Importe y plazo de aplicación de deducciones y bonificaciones y bases imponibles negativas pendientes de aplicar	Ibex 35	11%	11%	11%	11%	11%
	Otras	30%	30%	30%	30%	30%
Cualquier otra información de naturaleza fiscal	Ibex 35	16%	16%	16%	16%	16%
	Otras	54%	54%	49%	49%	51%