

**LA INCIDENCIA CONTABLE EN LA FISCALIDAD: ¿HACÍA UNA
REDUCCIÓN DE LA CARGA TRIBUTARIA?**

Francisco Jesús Martínez Jiménez.
Profesor de la Universidad de Jaén
Campus Las Lagunillas, s/n Edificio D-3 Despacho, D3-133, 23071 - Jaén

LA INCIDENCIA CONTABLE EN LA FISCALIDAD: ¿HACÍA UNA DE REDUCCIÓN DE LA CARGA TRIBUTARIA?

RESUMEN: El objetivo de este trabajo es el estudio de la incidencia de la globalización en el proceso de creación de normas contables y su convergencia con el ordenamiento tributario. Unido a un breve análisis de la necesaria armonización, tanto fiscal como contable, desde una perspectiva internacional. Esta unificación de criterios y normas supondría la eliminación de los efectos negativos que tiene en la toma de decisiones de las empresas la estructuración de una planificación fiscal agresiva. A continuación, necesitaremos resaltar los efectos de la globalización y de la contabilidad en la carga tributaria.

PALABRAS CLAVE: Armonización, fiscalidad, contabilidad, gobierno corporativo, globalización.

ABSTRACT: The aim of this paper is to study the impact of globalization on the process of creating accounting standards and its convergence with the tax system. It's complemented by a brief analysis of the necessary harmonization, both tax and accounting, from an international perspective. This unification of criteria and rules would mean the elimination of the effects that the structuring of an aggressive tax planning has on the decision making of the companies. Afterwards, we will need to highlight the effects of globalization and accounting on the tax payment.

KEYWORDS: Harmonization, taxation, accounting, Corporate Governance, globalization.

1. Introducción.

Debemos empezar este trabajo, realizando un análisis temporal del crecimiento de las actividades empresariales, ya que, desde años atrás se ha observado un elevado incremento de los intercambios de bienes o servicios entre países, particulares o empresas. Este incremento se aprecia en mayor escala en el siglo XX, donde estos intercambios han ido aumentando considerablemente, motivados por los efectos de las mejoras en los factores técnicos, comerciales, políticos y económicos. Es decir, haciendo un breve resumen, estas mejoras se han fundamentado en los transportes, en el acceso a otros mercados, el aumento de los recursos financieros, originando empresas multinacionales, y por último, una estandarización de los sistemas legales que facilita los intercambios financieros y comerciales.

Esta circunstancias, han originado que desde la construcción de la UE, se tienda a establecer una situación jurídico-económica que genere la mayor seguridad jurídica posible para los agentes económicos, motivado por la creciente *globalización* ⁽¹⁾. La misma supone, también, efectos negativos a nivel económico afectando a la capacidad de los Estados de exigir la tributación de los contribuyentes. Dicho de otro modo, aquella limitará de forma sustantiva el poder de estos en intervenir en el mercado.

Cuando hablamos de intervenir en el mercado hablamos de aquella capacidad del Estado en exigir ciertos comportamientos a sus agentes o limitar el mercado –ya sea mediante el establecimiento de barreras de entrada o eliminándolas– de la manera que estime. Por lo anterior estaremos ante un fenómeno que desencadena transformaciones de las características esenciales de los sistemas normativos, es decir, veremos cambios en los principios que constituyen tales sistemas.

Asimismo, a nuestro entender, los efectos que tiene la *globalización* en los mercados lo identificamos para poner de manifiesto y señalar, en el transcurso de este trabajo, la necesidad de una “*armonización*” de gran relevancia en materia contable, sobre todo en los aspectos internacionales de la Contabilidad dentro del ámbito europeo, puesto que la contabilidad genera unos efectos sobre la imposición que pueden reclamar los estados.

Otro aspecto que señalamos es la apreciación de la influencia que viene ejerciendo la *globalización* en la política de los Estados, que ha ido provocando una notable internacionalización de la Contabilidad en su conjunto.

Esta influencia a la que se ven sometidas la mayor parte de los Estados genera sustanciales extensiones en materia económica. Es decir, la *globalización* afecta, por un lado en la homogeneización de los métodos de producción, dificultando en gran medida la determinación de los costes de las empresas, ya que las actuales operaciones comerciales realizadas por los operadores económicos provocan que exista una compleja situación para identificar donde se genera el coste o en qué departamento. O lo que es lo mismo, los agentes económicos en busca de ahorrar en costes y de mejorar

¹ según el Fondo Monetario Internacional entiende que se trata de un fenómeno de interdependencia entre los distintos países a nivel global, motivada por un alto número y disparidad de operaciones transfronterizas, tanto de bienes como de servicios, y capital, que genera un mayor intercambio y difusión de tecnología. Señala UCKMAR, que se debe considerar que tal definición es incompleta, ya que, no se tiene en cuenta las distintas formas de inversión directa e indirecta en el extranjero –constitución de filiales, sucursales, *joint-ventures*–, ni tampoco se tiene en cuenta, asimismo, que en muchos casos la globalización se hace visible en la fabricación de un producto llevada a cabo en diversas fases productivas realizadas en distintos países, esto supone que habrá que ampliar el concepto de globalización a las operaciones transnacionales –un ejemplo claro de lo anterior podría ser los sectores del automóvil, textil o en el de los componentes electrónicos– (“*Consideraciones sobre globalización económica. Tendencias y desarrollo*”, Doc. de trabajo, 32º Asamblea General del CIAT, Salvador de Bahía, Brasil, 1998).

la eficiencia productiva, utilizarán métodos de producción en cadena radicada en diferentes Estados, y/o realizarán determinadas operaciones de comercio electrónico – las llamadas *global trading operations*– que dificultarán dicha determinación. A ello hay que sumar el amplio margen de maniobra que tienen los agentes integrantes de grupos de empresas multinacionales para transferir costes de un lugar a otro del mundo. Por otro lado, la *globalización* también genera una mayor influencia sobre los operadores económicos a la hora de tomar decisiones sobre el lugar de localización de sus inversiones financieras y productivas ⁽²⁾.

2. Cuestiones previas de la armonización de las Normas Internacionales Contables.

El proceso de globalización de la economía mundial tiene un papel importante en la vida empresarial del siglo XXI. Teniendo en cuenta este proceso y la internacionalización, la contabilidad internacional ha de dar respuesta a todos los conflictos que generen este nuevo escenario en la economía. Algunas de las razones para explicar la vinculación entre ambos procesos son:

En primer lugar, tenemos que tener en cuenta la evolución histórica, ya que se trata de una estructura universal cuyas técnicas, conceptos contables e instituciones han sido transportados de unos países a otros durante años con el fin de aumentar el beneficio de las empresas. Un ejemplo podría ser la partida doble que fue expandiéndose desde Italia hasta que llegó a Reino Unido. Desde ahí, se instaló en siendo un país influyente en los procedimientos contables, repercutiendo en occidente. Estados Unidos, Australia y Canadá. Estados Unidos sufrió un desarrollo económico importante.

En segundo lugar, es la aparición de las empresas multinacionales, aquellas sociedades que marcan su objetivo en conseguir economías de escala y diversifican las actividades que llevan a cabo dentro de ellas para conseguir el mayor beneficio posible, y de esta manera, poder seguir expandiéndose por otros países. La aparición de dichas empresas junto con el auge de los negocios internacionales, ha originado que se lleve a cabo una adaptación de la contabilidad para satisfacer las necesidades que se podrían generar en la economía. En otras palabras, se ha generado un mecanismo para poder comparar la información financiera y contable debido a que es necesario una serie de requisitos para poder comparar la información. También es cierto que de lo contrario sería complicado hacerlo si los datos están elaborados en relación a normas específicas y a la vez, distintas unas de otras. Por ello, el avance más notorio en la contabilidad es la adaptación a las empresas junto con la llegada de usuarios internacionales.

En tercer lugar, debemos remarcar los problemas contables por su dimensión internacional. Ello supone, desde de un punto de vista internacional, que se aborden determinadas cuestiones: como el citar el uso de monedas diferentes que da lugar a la utilización de una moneda única para convertir las partidas contables; y el plantear numerosas opciones para el afianzamiento de empresas nacionales o multinacionales en estados contables.

Por último, analizar los sistemas contables de los distintos países, teniendo en cuenta lo mencionado anteriormente, es necesario que haya una solución para la comparación de la información contable de distintos países, problema que aumenta con la aparición de distintas agrupaciones como la Unión Europea. Pero, dicha solución es

² MINTZ, J, "Is National Tax Policy viable in the Face of Global Competition?" *Tax Notes International*, vol. 19, nº1, 1999, p.100.

difícil de conseguir siendo un reto importante para los organismos que tienen que encontrarla. En definitiva, no es tarea fácil entender la información obtenida a través de las normas contables específicas de cada país, sino que debería existir una serie de requisitos con los que llevarse a cabo la equivalencia de dichos datos ⁽³⁾.

Con lo anterior, debemos remarcar que se han sucedido una serie de acontecimientos en la Unión Europea en consideración a la armonización, produciéndose la aprobación de la Directiva 2001/65/CE, del parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de septiembre de 2001, modificándose algunas directivas, además de, el reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo en relación a la aplicación de las NIC.

Haciendo un pequeño análisis de España, vemos que nuestro sistema legal europeo-continental provoca que la contabilidad sea regida por la ley y las normas contables, y a su vez, estén fuertemente relacionadas con las reglas fiscales ⁽⁴⁾. Otro aspecto a tener en cuenta, es que desde el punto de vista de la contabilidad siempre se ha intentado proteger principalmente al acreedor, ya que, las principales financiaciones para las empresas españolas han sido de las inversiones ajenas. Pero, esto ha cambiado con la adaptación a las Directivas europeas. En este momento, pasa a tener mayor importancia la imagen fiel de la empresa y se dividen los ámbitos de lo contable de lo fiscal. Además, el inversor es la nueva fuente de información contable debido a que las empresas acuden cada vez más al mercado de valores. Dichas empresas deben realizar sus estados contables en relación a los principios contables españoles, de lo contrario, cualquier empresa europea que realice la misma actividad solo deberá presentar sus estados contables según los principios de su país de origen. Por último, hacer referencia a la legislación o normativa que sigue la contabilidad es en base a la Ley de Sociedades de Capital, al Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad y al Código de Comercio. Debemos señalar que el sistema español es comparable al alemán debido a que obtiene los recursos de la misma forma y es un sistema legal europeo-continental como bien hacíamos referencia líneas arriba.

Volviendo al punto de vista de la Unión Europea, se puede decir que se comenzó con una serie de reformas, referente a la normativa contable a partir del año 2000. Esta reforma consiste en la implantación de las Normas Internacionales Contables, como bien hemos dicho, en el Derecho europeo.

Cabe destacar que las Normas Internacionales de Contabilidad tienen varios significados, pero en este sentido nos referimos a las normas aprobadas por el *International Accounting Standards Committee*, el cuál desapareció, pero que más tarde fueron asimiladas por el *International Accounting Standards Board* (IASB, sus siglas en inglés). Por otro lado, nos encontramos las Normas Internacionales de Información Financiera, que también fueron adoptadas por la UE junto con las NIC a través de su correspondiente reglamento ⁽⁵⁾. Comencemos, ahora sí, con las etapas de la armonización contable en Europa.

³ Para más información, habría que acudir al estudio, sobre la comparabilidad entre la normativa española y la del IASB, publicado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en su Boletín oficial nº 41, de marzo de 2000. Este estudio es importante debido a que nos comenta la situación en España sobre el tema de la comparabilidad de información. En este sentido *vid.* CAÑIBANO, L. y GISBERT, A. "El proceso de armonización contable internacional, la estrategia europea y la adaptación de la normativa contable en España". *Contaduría Universidad de Antioquia*, núm. 51, 2007, págs. 11-15.

⁴ TUA PEREDA, J.: "Los principios contables: de la regulación profesional al ámbito internacional", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XIV, nº 46, Madrid, 1985, págs. 40 y ss.

⁵ En este sentido, para CAÑIBANO y GISBERT definen los conceptos de "armonización" y de "normalización", siendo el primero un proceso que trata de reunir las normas vigentes en diversos países para alcanzar cierta uniformidad entre la normativa de dichos países. Y el segundo, se trata del conjunto de normas y principios por los que se rigen las empresas nacionales e internacionales para así elaborar de

2.1. Consideraciones previas a las Directivas europeas sobre Contabilidad.

Entrando en Realizando unas consideraciones previos, debemos situarnos en el Consejo Europeo de Lisboa en marzo de 2000, donde se hizo hincapié en que era necesario generar un mercado de capitales transparente además de eficiente. En primer lugar, aquel Consejo exigió la comparabilidad entre las empresas para que la información que fuese generada por éstas fuese útil. En consecuencia se obtendría un menor volumen en los mercados, asemejándose con los de Estados Unidos.

Lo cierto es que la normativa europea ya iba encaminada en esa dirección, por las distintas Directivas aprobadas anteriormente. Desde nuestro punto de vista creemos que se debe destacar la Cuarta Directiva 78/660/CE del Consejo, de 25 de junio de 1978 y la Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, cuyos objetivos era poder establecer la comparabilidad de la información financiera en Europa y establecer así la libertad de capitales entre sus Estados Miembros. Pero, finalmente este no fue el resultado puesto que se seguían las tradiciones que tenían en cada Estado. Cabe señalar, que la solución que prometían dar las Directivas no fue consolidar por la SEC (Securities and Exchanges Commission) como en EE.UU, provocando limitaciones de empresas europeas en sus mercados. A pesar de esto, se produjo el reconocimiento de los estados financieros en las bolsas de valores europeas y además, se impulsó el proceso de armonización.

2.2. La estrategia armonizadora contable.

En la creación de la normativa contable a nivel europeo se siguió una estrategia armonizadora. Dicho de otro modo, las empresas de la Unión necesitaban un cambio sobre la información que trasladaban al mercado debido, principalmente, a la creciente globalización y la internacionalización de las empresas. Por lo que, en 1995 la Comisión Europea muestra las opciones a seguir por la estrategia armonizadora. Se trataba de aceptar entre el modelo americano de las US GAAP o las NIC. La adaptación al primer modelo, es decir, consolidar las US GAAP significaba conflictos políticos y técnicos para la Comisión. Además este modelo es detalladamente complejo y con muchos detalles, basado en el cumplimiento de imagen fiel de la empresa. Este modelo hubiera provocado un distanciamiento con el sistema contable de Europa. Por otro lado, el modelo contable de las NIC tiene la singularidad de ser neutral. Es decir, su adopción implicaba alejarse, también, de la tradición contable de la mayoría de los Estados de la Unión debido a que es un modelo anglosajón, pero no tanto como podría ocurrir con el modelo US GAAP y para la Comisión era la mejor opción. En resumen, éste era el modelo que más se asemejaba al buscado por el Consejo Europeo.

Una vez llevada a cabo la adaptación a las NIC, la Comisión debía de asegurarse que no faltase la coherencia entre ellas y los principios de las Directivas aprobadas con anterioridad. Dicho de otro modo, la Comisión quería garantizarse ser capaz de

forma homogénea la información contable. ("El proceso de armonización contable internacional, la estrategia europea y la adaptación de la normativa contable en España". *Contaduría Universidad de Antioquia*, núm. 51, 2007, pág. 22).

mantener el control de la normativa contable con las NIC. Con posterioridad se hizo un estudio comparativo entre los principios de las Directivas contables y las NIC. En este sentido, VAN HULLE comentó que se realizaron numerosos estudios, publicados por el Comité de Contacto, los cuales se dieron por terminados en 2001, concluyéndose que las incompatibilidades detectadas se referían: (a) la utilización del valor razonable en la valoración de algunos activos y pasivos financieros, (b) el tratamiento de determinados instrumentos financieros emitidos por la sociedad y (c) el concepto y definición de determinadas provisiones. Las principales diferencias se basaban en la aplicación de la Cuarta y Séptima Directiva, lo que se tenía que ratificar para que se adaptaran a las NIC. Ratificaciones que se llevaron a cabo en países como Alemania, Italia y Francia ⁽⁶⁾.

2.3. Normativa del IASB.

Como hemos señalado anteriormente, donde empezamos hablando del IASC, que se trataba de un organismo privado con origen en 1973 y fue quien revisó las NIC elaboradas. Más adelante, ya en 2001, cuando se procedió a la elaboración de una fundación sin ánimo de lucro, la International Accounting Standards Committee Foundation, encargada de controlar al International Accounting Standards Boards (IASB). Con el IASB se creaba un organismo sustituto del IASC. En ese mismo año, el IASB, mediante una resolución acogía todas las normas establecidas por el IASC. Por otro lado, en el año 2000, la Comisión Europea desarrolla la idea de que exista comparabilidad entre los Estados Miembros y de esta manera, poder crecer y generar puestos de trabajo. Deseo que ya expresaba, indirectamente, el Consejo de Lisboa, como exponíamos *supra*. Esta intención va a generar una nueva estrategia que lleve a la uniformidad, pero para ello sería necesario que las empresas estuviesen regidas en cuanto a la normativa del IASB, es decir, una normativa común para todas ellas.

Además, se evidenciaba la necesidad de crear un mecanismo de control y consolidación de las NIC dentro de la legislación de la UE. De esta forma, podemos hacer referencia al Accounting Regulatory Committee (ARC) y el European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) ⁽⁷⁾. Adicionalmente, se tendió a adoptar las NIIF, mediante un informe favorable del ARC. Por todo ello, la Comisión aprobó mediante el reglamento 1606/2002 las NIC/NIIF que no fueran contrarias a la imagen fiel de la empresa, principio recogido por las Directivas, mediante la publicación de estas normas NIC/NIIF, en el Diario Oficial de la UE y en las lenguas oficiales de la UE con la estructura de un reglamento.

3. Breve consideración a la adaptación de las Normas Internacionales en la Normativa contable española.

Continuando con la secuencia temporal, debemos poner de manifiesto, que con la estrategia armonizadora, se originó una adaptación en las normativas internas de los Estados Miembros en base a las Normas Internacionales de Contabilidad aprobadas y

⁶ VAN HULLE, K. "Una nueva estrategia contable para Europa". *Revista Española de Financiación y de Contabilidad*, núm. 100, 1999, págs. 461-473.

⁷ En este sentido, es conveniente definir de qué se trata el ARC y el EFRAG. Siendo el ARC el organismo que decide si se aprueba o se rechaza una propuesta de NIC, mientras que el EFRAG es "*una organización privada no dependiente de los poderes públicos, ni nacionales ni europeos*" como señala el autor GINER, B.: *El marco regulatorio europeo: las NIIF. En las Normas Internacionales de Información Financiera. Análisis y Aplicación*. Thompson Civitas, Madrid, 2006, pág. 27.

publicadas, en su momento, por el IASB. Estas normas sirven a las empresas para elaborar una información contable similar en todos los Estados Miembros y también pueden aplicarse a otras entidades, independientemente de la cotización o no de valores, que elaboran información y la publican en algunos Estados.

En relación con las NIIF, España estableció una estrategia en que a la vez que continuaba con el proceso de armonización contable, cumplía con los requisitos de la Unión Europea. En un primer momento, desde el legislador se pensó en hacer una distinción entre las empresas cotizadas o no, es decir, serían los responsables de estas últimas quienes tenían la capacidad de decidir sobre la aplicación de la normativa española o las NIIF ⁽⁸⁾.

Centrándonos en el proceso de adaptación de las NIC en España, desde un principio la Comisión Europea consideraba necesario e importante la modificación del sistema contable español, adaptando a su normativa las Normas Internacionales Contables ⁽⁹⁾. Además, el Plan General de Contabilidad (PGC) de 1990 y algunas resoluciones del ICAC, entre otros, se establecieron conforme a las NIC que se habían formulado hasta entonces. Por otro lado, las Normas Internacionales de Contabilidad podían establecerse siguiendo dos vías. En primer lugar por la vía directa, es decir, adoptándolas como norma positiva tal y como establece el artículo 5 del Reglamento Europeo sobre el establecimiento de las NIC ⁽¹⁰⁾. Y en segundo lugar por la vía indirecta, esto significa, que se intenta lograr modificar la normativa contable vigente mediante un cambio constante en el Derecho contable y aceptando los principios de las Normas Internacionales. Los cambios debían realizarse a su vez en el ámbito fiscal y mercantil ⁽¹¹⁾.

Finalmente, en España se adoptaron las Normas Internacionales de Contabilidad a través del Reglamento CE 1606/2002. Este Reglamento está compuesto, a parte de las NIC, por el International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) y de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) ⁽¹²⁾. Un año más tarde entró en vigor la Ley 62/2003 ⁽¹³⁾ que viene a decir que en España las empresas sólo tendrían que aplicar las NIC/NIIF aprobadas en el Reglamento de la Comisión europea. Mientras tanto, deberían seguir las normas contables españolas, aunque estas tienen la obligación de estar en concordancia con las NIC/NIIF ⁽¹⁴⁾.

Por otro lado, al igual que se reformó la normativa contable, se llevó a cabo un proceso de convergencia en la normativa mercantil, mediante la Ley 16/2007, en la que se produce la armonización internacional en relación a la normativa europea.

⁸ MOLINA, R.: "NIIF para las PYMES: ¿La solución al problema para la aplicación de la normativa internacional?" *Revista Contabilidad y Negocios*, Vol. 8 (16), Madrid, 2013, págs. 24 y ss.

⁹ ICAC, *Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas: Informe sobre la Situación Actual de la Contabilidad en España y Líneas Básicas para abordar su Reforma* (Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España), ICAC, Madrid, 2002, págs. 85 y ss.

¹⁰ En este sentido, recordamos que España adaptó su normativa contable por esta vía.

¹¹ International Accounting Standard Board –IASB-. *Norma Internacional de Contabilidad 12. Impuesto a las Ganancias*, 1998.

International Accounting Standard Board –IASB-. *El Marco Conceptual para la Información Financiera*. 2010.

¹² DOADRIO, L., ALVARADO, M., CARRERA, N.: "Reforma de la normativa contable española: análisis de su entramado institucional." *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, Vol. 18, 2015, págs. 202 y ss.

¹³ LEY 62/2003 DE 30 DE DICIEMBRE, *de medidas fiscales, administrativas y de orden social* (BOE nº 313 de 31 de diciembre de 2003)

¹⁴ MOLINA, R., DIAZ, O., CAPUÑAY, J.C., CASINELLI, H.: "Proceso de convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera en España, Perú y Argentina." *Revista de Contabilidad y Negocios*, 2014, págs. 11 y ss.

Modificando la mayor parte del Código de Comercio, la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitadas ⁽¹⁵⁾ y la Ley de Sociedades Anónimas ⁽¹⁶⁾.

Entre las modificaciones introducidas, podemos destacar: 1) en lo referente a las cuentas anuales, se incluyeron la definición de los elementos patrimoniales; 2) se empezó a consolidar la incorporación de nueva información en las cuentas anuales, como el estado de flujos de efectivo; 3) se incorporaron como criterio de valoración el “valor razonable”; 4) se establecieron que todas las operaciones de registro contable fuesen revisadas tanto de forma jurídica como de forma económica; 5) se modificaron numerosos artículos del Código de Comercio, destacando los artículos 42 y siguientes en referencia a los grupos de empresas; y 6) se establecieron la obligación de realizar una formulación, mediante un test de deterioro, del fondo de comercio.

Quizás de las modificaciones que hemos señalado anteriormente, la introducción como nuevo criterio de valoración, la del “valor razonable”, sea el cambio más significativo desde el punto de vista de fiscalidad, ya que se trata de un criterio importante de valoración, por lo que nos interesa detenernos un poco para ver su definición y en que consiste. Se aplicó por primera vez en Estados Unidos y de ahí pasó a otros países. Se entiende que es el valor por el que se puede conseguir un activo mediante una transacción que realizan las partes, sin que esta sea forzada. Por lo que, se podrá obtener el valor teniendo en cuenta el valor de mercado fiable, siendo la mejor opción un mercado activo. De no existir este, se recurrirá a otras técnicas y modelos ⁽¹⁷⁾.

Además de dicho criterio de valoración, con el nuevo Plan General Contable, se establecieron nuevos criterios a utilizar⁽¹⁸⁾, entre ellos: a) el “valor neto realizable”, que se trata de la cantidad que se obtendría al vender el activo una vez se hayan eliminado los costes por su venta; b) el “valor en uso” y el “valor presente”, que se trata del valor obtenido una vez que se hayan actualizado, con un tipo de interés adecuado, los flujos de efectivo; c) el “coste amortizado de un instrumento financiero”, o dicho de otro modo, se tratará de la cantidad, con un tipo de interés adecuado, que fuera reconocida en su momento a un activo o pasivo y al que habría que descontar los reembolsos. Y será dicha diferencia la cantidad a amortizar; d) el “valor contable o en libros”, es decir, se trata del valor, de un activo o pasivo, que se encuentra recogido en el balance una vez se haya descontado la amortización o deterioro correspondiente; e) el “valor residual de un activo”, se trata del importe que obtendría una empresa al realizar la venta de un activo, teniendo en cuenta su antigüedad y/o los costes de venta ⁽¹⁹⁾.

Todos estos criterios son importante ya que actualmente forman parte del artículo 17, sobre la regla general y reglas especiales de valoración en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias, recogido en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Lo cierto es que la doctrina contable ya defendía estos cambios, el autor TUA PEREDA defendía que se debía eliminar el método LIFO, pasando al “coste medio

¹⁵ En este sentido, tanto la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada y la Ley de Sociedades Anónimas, están aglutinadas en la actual Ley de Sociedades de Capital, mediante el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

¹⁶ MARTINEZ-PINA GARCIA, A.: “La normalización contable Española desde sus inicios”, en la obra colectiva *I JORNADA AECA “NORMALIZACIÓN Y DERECHO CONTABLE*, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Madrid, 2014, págs. 10 y ss.

¹⁷ CAÑIBANO, L.: “La armonización española con las NIC/NIIF”, *Revista Economía y Política*, Madrid, 2010, págs 22-48.

¹⁸ HORNOS, M.P.: “La armonización contable basada en las NIC/NIIF y las empresas agrícolas españolas” *Revista Conocimiento, innovación y emprendedores: camino al futuro*, 2007, Madrid, págs. 588 y ss.

¹⁹ AYALA CALVO, J.: *Conocimiento, innovación y emprendedores*. Universidad de la Rioja, Logroño, 2007, págs. 588 y ss.

ponderando”, y como alternativa sería el FIFO⁽²⁰⁾. En consecuencia, quedó la aprobación en 2007, del Plan General de Contabilidad que fue publicado mediante el Real Decreto 1514/2007. Adicionalmente, debemos remarcar que desde las instituciones europeas se pretendían alcanzar unos objetivos de defensa de las pequeñas y medianas empresas ya recogidos en las Directivas europeas, con lo que se aprobó el Real Decreto 1515/2007, donde se establece un Plan General de Pequeñas y Medianas Empresas, con criterios contables específicos de microempresas y para las PYMES. Ya en 2010, se publican las normas por las que hay que formular las cuentas consolidadas. Esto se realiza a través de un Real Decreto, el 1159/2010, de 17 de septiembre. Introduciéndose en dicho Real Decreto los cambios que se van a llevar a cabo en el PCG y PGC de PYMES para adaptar estos planes a las nuevas NIIF aprobadas en el ámbito comunitario. Un año más tarde, se aprueba el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos.

Hay que tener presente, que debido a estas nuevas modificaciones de la normativa contable, el ICAC llevó a cabo, mediante resoluciones, modificaciones en la interpretaciones de las normas de valoración o en lo referente a como trasladar la información financiera. Para ello, destacamos la Resolución de 18 de Septiembre de 2013, por el que se dictan las normas de valoración e información y registro a incluir en las cuentas anuales sobre el deterioro de los activos. O la Resolución del ICAC del 18 de octubre de 2013, sobre información financiera cuando no pueda ser aplicado el principio de empresa en funcionamiento ⁽²¹⁾.

4. Incidencia de la globalización en la normativa contable.

Tenemos que poner de manifiesto varias cuestiones que ha generado la globalización en la actividad económica-empresarial: 1) existe una internacionalización del capital; 2) un aumento del comercio internacional, cobrando importancia los derechos de propiedad intelectual debido a que dicho comercio está compuesto de bienes intangibles; 3) el progreso en la ciencia tecnológica, ya que permite la circulación de masas grandes de flujo monetario, generando, a su vez, innovación; y 4) el poder fijado en la banca internacional y los organismos globales.

Entrando en detalle, vemos que en los últimos años, los Estados han dejado de producir, de manera constante, normativa contable en relación con la economía puesto que han dejado que sean los propios mercados, tanto financieros como de capitales, los que establezcan las reglas para los agentes económicos. Pero no ocurre lo mismo en países en vías de desarrollo puesto que es el propio Estado quien sirve al capital y al mercado. En relación a esto y a que las normas internacionales han ido siendo aceptadas, se ha producido lo denominado “globalización contable”. En consecuencia, los organismos emisores de normas contables a nivel internacional *“han ido creando estructuras orgánicas que dinamizan la puesta en vigencia de la propuesta estandarizadora”* ⁽²²⁾.

Bajo esta perspectiva, debemos poner de manifiesto que las políticas armonizadoras, pueden implicar la pérdida de una historia y una identidad propias de

²⁰ TUA PEREDA, J.: “La reforma del ordenamiento contable: situación actual y algunas reflexiones”, V Jornada de Contabilidad Financiera, Madrid, 2005, págs. 20 y ss.

²¹ En este sentido, véase el BOE-A-2013-9945.

²² GARCÍA NOVOA, C.: “El derecho tributario a las puertas del Siglo XXI. Retos de futuro”. *Mundo fiscal*, Vol. 1, 2006, pág 19.

cada Estado, por favorecer los intereses particulares de las grandes corporaciones multinacionales. De esta manera, la globalización dentro del entorno del capitalismo, y desde nuestro punto de vista, puede traer consigo repercusiones negativas. Nuestra opción se fundamenta en las palabras de STIGLITZ que señala al respecto, que “*la globalización no ha conseguido reducir la pobreza, pero tampoco garantizar la estabilidad.*”⁽²³⁾.

Por lo anterior, vemos que nuevos marcos regulatorios de la contabilidad implican resignaciones en los diferentes procesos organizacionales; modificaciones en la medición, reconocimiento y revelación de los diferentes hechos; modificaciones en la manera de negociar y establecer términos contractuales; adquisiciones o adecuaciones de plataformas tecnológicas e informáticas; cambios en la forma de ejercer el control o evaluación de los hechos; efectos sobre la educación contable puesto que esta deberá atender los retos impuestos por los nuevos marcos normativos y modificaciones en la relación fiscalidad-contabilidad y, con ello, en la forma de trasladar la información contable-financiera a las administraciones tributarias.

Tenemos que tener presente que el Derecho tributario ha sufrido importantes distorsiones por el proceso de globalización, en el que están sumidos todos los Estados participantes del comercio internacional. En este sentido, vemos que existen una serie de cambios, tanto en el Derecho tributario como en los sistemas tributarios nacionales, que ha cambiado por completo los sistemas de fuentes, ajustándose de manera que un Estado persigue conseguir la atracción de inversiones o de nuevos contribuyentes que trasladen su capital desde otro ordenamiento al suyo.

Esto supone que la globalización en el Derecho tributario supone un cambio en las políticas fiscales. En otras palabras, los ordenamientos tributarios se convierten en regímenes fiscales favorables o, incluso, en paraísos fiscales, limitando la actuación del resto de Estados –que mantienen una elevada presión fiscal sobre sus contribuyentes– a realizar acciones legislativas que intenten paliar la posible disminución de los ingresos públicos, a modo de ejemplo, TANZI destacaba que estos Estados establecerán una legislación tributaria que se acerque a las tendencias del mercado internacional, a través de tipos impositivos más bajos que hagan estos sistemas fiscales más competitivos, manteniendo la transparencia y la legalidad exigidos en los estándares internacionales; pero permitiéndoles seguir recaudando los ingresos necesarios que permitan alcanzar los objetivos del Estado⁽²⁴⁾.

Esta situación provoca que principios clásicos del Derecho tributario vayan perdiendo importancia o que pueden ser un gran foco de conflictos; hablamos del principio de territorialidad, que como señalaba TANZI, un sistema tributario empleará su potestad tributaria sobre aquella riqueza generada dentro de los límites de su territorio, circunstancia que limita el poder tributario de un Estado ante la situación de extrema movilidad de las rentas, perdiendo efectividad recaudatoria con el aumento de la globalización⁽²⁵⁾.

Por ello, creemos que existe una incidencia negativa de la globalización en el Derecho tributario, pero también observamos que dicho Derecho se va internacionalizando a pesar de ser un Derecho intrínseco de cada ordenamiento. Y en este sentido, CRUZ PADIAL manifiesta que debido al aumento de las influencias que recibe del exterior, por el hecho de querer seguir practicando un gravamen a las rentas de fuera de su territorio, han ido generando nuevas fuentes y principios para sustentar

²³ STIGLITZ, J.: (2002). *El malestar en la globalización*. Punto de lectura, Madrid, 2002, pág. 40.

²⁴ TANZI, V.: “La globalización y las acciones de las termitas fiscales”, *Finanzas y Desarrollo*, Fondo Monetario Internacional, 2001, pág. 37.

²⁵ TANZI, V.: “Globalization, Tax Competition and the Future of Tax Systems”, *Documento de Trabajo WP/96/141*, Fondo Monetario Internacional, 1996, pág. 5.

la producción normativa en materia tributaria⁽²⁶⁾. A la distorsión que genera la globalización en el Derecho tributario, habrá que sumar la incidencia que genera en los sistemas tributarios, provocada por la, mencionada, alta volatilidad de las rentas, que supondrá un aumento de las posibilidades de no imposición en determinados Estados, o incluso aumentando las circunstancias de elusión en el pago de impuestos por parte de los contribuyentes internacionales.

Lo cierto es que la globalización ha creado contribuyentes internacionales gigantes, es decir, corporaciones empresariales con elevados ingresos –que en ocasiones suponen el PIB de muchos Estados del mundo–, que en busca de localizaciones para sus actividades económicas o donde radicar sus inversiones financieras, tendrán en cuenta la posibilidad de influir en la política fiscal de los Estados con el objetivo de relajar la presión fiscal sobre sus rentas de capital⁽²⁷⁾.

En definitiva, esto supone una competencia fiscal perniciosa, ya que genera una erosión de bases imponibles en los Estados de la fuente y efectos nocivos en el Estado de residencia al alterar el sistema tributario interno, generando disparidad entre los contribuyentes. Pero lo cierto es que pensar en la globalización que se trata de un fenómeno que homogeneiza conductas y actividades a nivel internacional, se podría pensar en que se podría generar una convergencia entre las distintas jurisdicciones que neutralicen la competencia fiscal perniciosa; pero lejos de esa realidad, nos encontramos ante una situación del dilema del prisionero recogido en la teoría de juegos de *NASH*, donde al final los perjudicados son los propios sistemas tributarios que ven limitado su objetivo de mantenimiento del Estado del bienestar⁽²⁸⁾.

Sin embargo, estos efectos negativos de la globalización –hablamos de la erosión de las bases imponibles– se está viendo contrarrestada por aquellos Estados que mantienen una presión fiscal elevada mediante el empleo de la «*dual income tax*», es decir, establecer un gravamen reducido y proporcional sobre las rentas del capital, aunque desde nuestro punto de vista, se trata de un instrumento, que ciertamente neutraliza la competencia fiscal perniciosa; pero que no respeta los principios constitucionales del Derecho tributario, ya que no se aplica de forma correcta ni el principio de igualdad o de capacidad económica y limita la actuación del Estado en su función de generar una redistribución de la renta. Lo cierto es que la globalización genera grandes distorsiones, sobre todo, en el impuesto de sociedades, ya que al establecer un tipo impositivo ante una base imponible estática, posibilita una planificación que, a través de operaciones intragrupo, pueden mermar esa base imponible y, por tanto, reducir la tributación de los contribuyentes. A lo que hay que sumar la competencia fiscal entre Estados con el fin de atraer nuevos contribuyentes a su territorio, mediante incentivos fiscales. El resultado de todo ello, es que aunque en términos generales haya aumentado la actividad económica y, por tanto, las bases imponibles tendrían que haber aumentado, vemos que los Estados han sufrido una brutal disminución de los ingresos públicos provenientes del impuesto de sociedades.

Para *CALDERÓN CARRERO* que el principal efecto de la globalización es la internacionalización del Derecho tributario y la generación de nuevas fuentes y

²⁶ CRUZ PADIAL, I.: "Globalización Económica: Sinónimo de desnaturalización tributaria", *Crónica Tributaria*, núm. 109, Madrid, 2003, págs. 59 y 60.

²⁷ El autor *CRUZ PADIAL* denomina este fenómeno como la «desfiscalización de la imposición sobre las rentas de capital», es decir, los grandes contribuyentes buscarán poder influir en las Administraciones tributarias con el objetivo de tener una imposición baja o nula, mediante acuerdos con estas Administraciones –los llamados *Tax rulings*–. En definitiva supone olvidar los principios clásicos y constitucionales, a cambio de aumentar la competitividad de la economía nacional o la eficiencia económica, basándose en la potestad tributaria del Estado, generando una competencia fiscal con el resto de países. (*op. cit.*, págs. 59 y 60).

²⁸ *NASH*, J.F.: "Equilibrium Points in n-Person Games," *Proceedings of the National Academy of Sciences*, Vol. 36, 1950, págs. 48 y 49.

principios. En este sentido, se pueden mencionar los convenios de doble imposición, el soft law del TJUE, los principios emanados de la OCDE, algunos preceptos de los distintos tratados de la OMC –Organización Mundial del Comercio–, el TFUE y, por último, las Directivas europeas –y con menor importancia, los Reglamentos europeos–⁽²⁹⁾.

En definitiva, se destaca una especie de armonización competitiva sin que exista una coordinación internacional para alcanzar dicha convergencia. Dicho de otro modo, se está originando un cambio en los principios tributarios, esto es, establecer una menor intervención del Estado en las decisiones de los operadores económicos, una mayor transparencia de los sistemas tributarios, una reducción de los costes administrativos y de cumplimiento de las obligaciones tributarias para los contribuyentes y un impulso del principio de neutralidad que facilite la movilidad de los factores económicos y el aumento de la competitividad empresarial.

Desde la perspectiva interna, señalan *GUTIÉRREZ LOUSA* y *RODRÍGUEZ ONDARZA* que debido a los cambios mencionados anteriormente se debe buscar una compensación recaudatoria para evitar los déficits públicos. Es decir, en la búsqueda de ampliar el número de contribuyentes se han introducido cambios en los impuestos para intentar paliar la disminución recaudatoria mediante: 1) eliminando regímenes especiales; 2) estableciendo límites a las deducciones; 3) o incrementando los tipos mínimos –a la par de que los tipos máximos han sido reducidos para mejorar los incentivos de localización–⁽³⁰⁾.

En resumen, los sistemas tributarios han visto reducir sus tipos efectivos en base al principio de neutralidad, siendo sistemas más sencillos que se traducen en menores costes de administración y cumplimiento de obligaciones tributarias para los contribuyentes.

Por último, lo que vemos es que hay una desfiscalización de los grandes contribuyentes en materia de fiscalidad directa, contrarrestándose mediante el aumento de la presión fiscal en la imposición indirecta, dicho de otro modo, existe una transformación del tax mix de los ordenamientos tributarios.

De todas formas, para *COLLADO YURRITIA* y *PATÓN GARCÍA*, la globalización ha generado importantes beneficios en la economía mundial, facilitando el aumento de la producción, del consumo y, en definitiva, de las rentas y el trabajo. En consecuencia, lo anterior ha provocado una competencial fiscal de los sistemas tributarios, que se ha traducido en una actualización de los mismos, con el objetivo de no verse afectados de las distorsiones que genera las deslocalizaciones de las inversiones. Aunque como hemos dicho, uno de los efectos de la globalización es una cierta armonización que limite, en cierta manera, la competencia fiscal perniciosa, la planificación fiscal agresiva, la erosión de las bases imponibles, el secreto bancario o el blanqueo de capitales⁽³¹⁾.

²⁹ CALDERÓN CARRERO, J.M.: “La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI”, *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 20, Madrid, 2006, pág. 14.

³⁰ GUTIÉRREZ LOUSA, M. y RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A.: “Las consecuencias fiscales de la globalización”, *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 8, Madrid, 2007, págs. 7 y 8.

³¹ COLLADO YURRITIA, M.A. y PATÓN GARCÍA, G.: “Las Fuentes del Derecho Tributario Internacional”, en la obra de CORDÓN EZQUERRO, T.: *Manual de Fiscalidad Internacional*, Vol. I, 3ª ed., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pág. 148.

5. Los efectos de la contabilidad en la fiscalidad

Los órganos de gobierno, de las organizaciones empresariales, cuando analizan determinadas inversiones incorporan la carga tributaria como beneficio a conseguir o un coste a reducir. Es decir, incorporan como opción real la optimización de la carga tributaria en su estrategia de rentabilidad. Para conseguir el éxito en esta estrategia se deberán basar en el soporte contable, utilizando *tax shelters* ⁽³²⁾ para conseguir una diferenciación entre las declaraciones tributarias y los libros contables, consiguiendo una disparidad entre los ingresos y gastos fiscales imputables y la contabilidad.

Lo que vemos es que los contribuyentes van a perseguir la minimización del pago del impuesto dentro de su estrategia de rentabilidad, quizás como ejemplo aclarativo, podemos mencionar el informe de la comisión de investigación sobre imposición del Congreso de los Estados Unidos en el «Caso ENRON» que nos viene a decir que dicha compañía diseñó un departamento fiscal que elaborase operaciones con el fin de incrementar los ingresos financieros mediante el ahorro de la carga tributaria o de obtener créditos fiscales de la Administración tributaria. Así las cosas, dicho departamento tenía establecidos objetivos, como sí se tratase de otra unidad de negocio más, de generar ingresos, todos ellos obtenidos en base a los Estados donde estuviese presente la compañía⁽³³⁾.

Por tanto, haciendo una analogía de este caso al resto de contribuyentes y sus intenciones sobre los costes fiscales, veremos que todo contribuyente va a considerar la carga tributaria, o como un elemento financiero que genera beneficios o como un elemento de coste a reducir para mejorar la rentabilidad, aplicando para ello las normativas existentes. En consecuencia, en el supuesto de que se comparase dos sociedades con idéntico beneficio contable, pero, una pagará un gravamen menor que la otra, se podría deducir que existe una planificación en establecer procedimientos dirigidos a obtener una reducción en el pago de dichos impuestos, es decir, el tipo efectivo de ambas empresas son diferentes –aunque el nominal sea idéntico para ambas–.

Por lo anterior, podemos decir que la elusión fiscal ⁽³⁴⁾ afectará sobre el tipo efectivo de dos formas. En primer lugar, generará distorsiones entre la contabilidad y el impuesto generando cambios en el ingreso gravable. Siendo el segundo efecto el que más desarrollo práctico ha tenido, dándose en casos de empresas con presencia en distintas jurisdicciones, donde obtendrán una disminución del tipo efectivo al desplazar ingresos gravables hacia territorios con una tributación más atractiva.

Otro ejemplo sería la utilización de los *Special Purpose Vehicle (SPV)* ⁽³⁵⁾, consistente en obtener una reducción de la tributación mediante pérdidas en el seno

³² Según ROSEMBUJ, el *tax shelter*, en sentido más estricto, es aquella operación, plan, acuerdo o esquema que se diseña para intentar que se anule, reduzca, o se difiera el pago de un impuesto. Se puede realizar mediante informes de expertos, borradores de contratos u opiniones técnicas, justificando pérdidas fiscales, la existencia de créditos fiscales, empleando híbridos financieros para generar dobles deducciones, incluso se puede emplear métodos más complejos como la utilización de sucursales o filiales para conseguir el desplazamiento de la base imponible hacia territorios con mejor clima fiscal o, mediante, el empleo de entidades híbridas para recalificar rentas entre Estados. (*Principios Globales de Fiscalidad Internacional*, Editorial El Fisco, Barcelona, 2012, pág. 125).

³³ Véase el documento de U.S.A. Congress del Joint Committee on Taxation, número 108, de Febrero 2003, titulado “*Report on investigation of Enron Corporation and related entities regarding federal tax and compensation issues. Policy recommendations*”.

³⁴ De forma resumida ROSEMBUJ afirma de que se trata de la minimización del impuesto de manera objetiva para producir de forma deliberada e intencional la elusión de la ley. (*Principios Globales de...*, cit., pág. 125).

³⁵ ROSEMBUJ define al *Special Purpose Vehicle (SPV)* como un vehículo jurídico creado por una sociedad, a la que se le denominara *sponsor* –normalmente estos *sponsors* serán bancos, tanto tradicionales como

grupo fiscal –empresa multinacional–, a través de un alto grado de endeudamiento –elemento que las caracteriza–, que, a su vez, genera un importante gasto deducible en intereses⁽³⁶⁾. Como última demostración de dicho efecto es, conseguir una elevación de los beneficios contables, sin que ello suponga una mayor base imponible del impuesto, a través de entidades híbridas. Un ejemplo de ello sería cuando un contribuyente intentará generar un ingreso –gravable o no– exento en una jurisdicción mientras que en la otra jurisdicción será un mero ingreso financiero no sujeto, es decir, obtendrán una disminución del gravamen mediante una diferenciación entre el resultado financiero contable y el resultado fiscal, porque la carga fiscal de la empresa está condicionada por un análisis exhaustivo del ordenamiento tributario. Esto es consecuencia de una planificación fiscal, que intenta beneficiarse de las diferencias contables-financieras en pro de mejorar la rentabilidad de la corporación.

En definitiva se puede decir, que los contribuyentes internacionales van a buscar alcanzar un bajo tipo efectivo de gravamen, con el efecto de obtener una optimización en la carga tributaria, obteniendo un efecto secundario de aumentar los beneficios financieros no sujetos. Esto puede ser así, concretamente en el plano internacional, al emplearse partes fiscalmente diferentes –a través de entidades híbridas en el extranjero o entidades exentas– que absorberán aquella renta gravable ofreciendo una contraprestación a otra entidad presente en otra jurisdicción que tampoco será gravada.

No es casual, por tanto, la afirmación de que la globalización afecta a la toma de decisión de las empresas, buscando como incrementar los recursos financieros de los contribuyentes, sin materializarse en un aumento de coste fiscal. En otras palabras, los contribuyentes internacionales utilizarán las distorsiones existentes entre los distintos sistemas tributarios de los Estados, articulando operaciones que aparenten menguar su capacidad económica y así conseguir una menor tributación. Desde nuestro punto de vista, los productos de ingeniería financiera generarán una estructuración de operaciones financieras que no supongan un riesgo o pérdida en la contabilidad, pero que en el ámbito fiscal supongan obtener tanto deducciones, exenciones o pérdidas fiscales.

En nuestra opinión, el concepto de armonización fiscal será: el proceso de aproximación o convergencia de los sistemas fiscales vigentes, siendo, en definitiva, un instrumento que permite alcanzar objetivos comunes en aquellos ordenamientos tributarios de Estados sociales y democráticos de Derecho.

6. Conclusiones.

A lo largo de todo nuestro trabajo, hemos observado que por un lado la globalización, influye sobre los operadores económicos en su localización como también

de inversión, aseguradoras o filiales de los grupos multinacionales con actividad financiera–, y se caracterizan por carecer de actividad económica y de personalidad jurídica, pudiendo ser sociedades –los ejemplos más claros de SPV son los *trust* o *partnership*–. Otro elemento importante es que están radicados en territorios *offshore* o de baja fiscalidad. El objeto principal de este vehículo es utilizarlo para compra de activos o pasivos, incluso financiar dicha compra por parte de otra entidad del grupo empresarial. Estos vehículos tienen su origen en los concursos de acreedores, ya que se utilizaban para evitar los riegos que pudiesen recaer en la sociedad creadora de los SPV, aunque con el paso del tiempo se han desplegado como poderosos mecanismos en el ámbito fiscal, que con sus emisiones de títulos, han sido fortalecidos por sus *sponsors*, generando importantes flujos de renta, con altas rentabilidades y una elevada opacidad. (*Principios Globales de...*, *cit.*, pág. 126).

³⁶ MILLS, K L.; NEWBERRY, W.; TRAUTMAN, B.: “Trends in book-tax income and balance sheet differences”, *IRS Research Conference*, Washington, DC, 2002, págs. 16 y 17. Trabajo recogido en la Conferencia anual sobre investigación, organizada por The Internal Revenue Service de los Estados Unidos de América.

influye en las normativas. Concretamente hemos analizado como la globalización ha generado las llamadas Normas Internacionales Contables y las Normas Internacionales de Información Financiera, que han sido adoptadas, en primer lugar por la UE y en segundo por los Estados Miembros.

En definitiva, creemos que estamos inmersos en proceso de homogenización donde se tiende a establecer criterios únicos, para poder ser interpretados por todos, con el riesgo de perder nuestra costumbre o identidad como Estado, por facilitar el desarrollo económico y el tráfico comercial. Ello supone ver a las grandes organizaciones empresariales interpretar de forma diferente los estados contables. En consecuencia, vemos que por una acción indirecta de unificar los criterios de publicidad a los mercados se pretende alcanzar una suerte de seguridad jurídica para los agentes económicos.

En cambio, en la perspectiva del ordenamiento tributario nacional, a menudo se pretende eliminar el abuso de las normas fiscales internas y de las formas jurídicas basadas en construir montajes puramente artificiales, es decir, sin ninguna realidad económica. Todo ello, unido a la posibilidad de que dichas corporaciones puedan tener conductas y/o interpretaciones diferentes posibilitará que se aprovechen de las discordancias existentes entre los ordenamientos jurídicos de los distintos Estados. Pero estas conductas se enmarcan dentro de la competencia fiscal entre aquellos.

Sin embargo, el gran problema de una armonización fiscal es que los Estados utilizarán la tributación para garantizar la atracción de nuevos contribuyentes que generen una actividad económica, y que, a través de otros impuestos, suplir la reducción de recaudación que esta política fiscal supone.

BIBLIOGRAFÍA.

AYALA CALVO, J.: *Conocimiento, innovación y emprendedores*. Universidad de la Rioja, Logroño, 2007.

CALDERÓN CARRERO, J.M.: “La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI”, *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 20, Madrid, 2006.

CAÑIBANO, L. y GISBERT, A. “El proceso de armonización contable internacional, la estrategia europea y la adaptación de la normativa contable en España”. *Contaduría Universidad de Antioquia*, núm. 51, 2007.

CAÑIBANO, L.: “El proceso de armonización contable, la estrategia europea y la adaptación de la normativa en España”, *Revista Economía y Política*, Madrid, 2010.

CAÑIBANO, L.: “La armonización española con las NIC/NIIF”, *Revista Economía y Política*, Madrid, 2010.

COLLADO YURRITA, M.A. y PATÓN GARCÍA, G.: “Las Fuentes del Derecho Tributario Internacional”, en la obra de CORDÓN EZQUERRO, T.: *Manual de Fiscalidad Internacional*, Vol. I, 3ª ed., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007.

CRUZ PADIAL, I.: “Globalización Económica: Sinónimo de desnaturalización tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 109, Madrid, 2003.

DOADRIO, L., ALVARADO, M., CARRERA, N.: “Reforma de la normativa contable española: análisis de su entramado institucional.” *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, Vol. 18, núm. , 2015.

GARCÍA NOVOA, C.: “El derecho tributario a las puertas del Siglo XXI. Retos de futuro”. *Mundo fiscal*, Vol. 1, 2006.

GINER, B.: *El marco regulatorio europeo: las NIIF. En las Normas Internacionales de Información Financiera. Análisis y Aplicación*. Thompson Civitas, Madrid, 2006.

GUTIÉRREZ LOUSA, M. y RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A.: “Las consecuencias fiscales de la globalización”, *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 8, Madrid, 2007.

HORNOS, M.P.: “La armonización contable basada en las NIC/NIIF y las empresas agrícolas españolas” *Revista Conocimiento, innovación y emprendedores: camino al futuro*, Madrid, 2007.

ICAC, *Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas: Informe sobre la Situación Actual de la Contabilidad en España y Líneas Básicas para abordar su Reforma* (Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España), ICAC, Madrid, 2002.

International Accounting Standard Board –IASB-. *Norma Internacional de Contabilidad 12. Impuesto a las Ganancias*. 1998.

International Accounting Standard Board –IASB-*El Marco Conceptual para la Información Financiera*, 2010.

JARNE JARNE, J.I.: *Clasificación y evolución internacional de los sistemas contables*, AECA, Madrid, 1997.

MARTINEZ-PINA GARCIA, A.: "La normalización contable Española desde sus inicios", en la obra colectiva *I JORNADA AECA "NORMALIZACIÓN Y DERECHO CONTABLE*, AEC

MILLS, K.L.; NEWBERRY, W.; TRAUTMAN, B.: "Trends in book-tax income and balance sheet differences", *IRS Research Conference*, Washington, DC, 2002A, Madrid, 2014.

MINTZ, J, "Is National Tax Policy viable in the Face of Global Competition?" *Tax Notes International*, vol.19, nº1, 1999.

MOLINA, R.: "NIIF para las PYMES: ¿La solución al problema para la aplicación de la normativa internacional?" *Revista Contabilidad y Negocios*, Vol. 8 (16), Madrid, 2013.

MOLINA, R., DIAZ, O., CAPUÑAY, J.C., CASINELLI, H.: "Proceso de convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera en España, Perú y Argentina. *Revista de Contabilidad y Negocios*, 2014.

NASH, J.F.: "Equilibrium Points in n-Person Games," *Proceedings of the National Academy of Sciences*, Vol. 36, 1950.

ROSEMBUJ, T.: *Principios Globales de Fiscalidad Internacional*, Editorial El Fisco, Barcelona, 2012.

STIGLITZ, J.: *El malestar en la globalización*. Punto de lectura, Madrid, 2002.

TANZI, V.: "Globalization, Tax Competition and the Future of Tax Systems", *Documento de Trabajo WP/96/141*, Fondo Monetario Internacional, 1996.

TANZI, V.: "La globalización y las acciones de las termitas fiscales", *Finanzas y Desarrollo*, Fondo Monetario Internacional, 2001.

TUA PEREDA, J.: "Los principios contables: de la regulación profesional al ámbito internacional", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XIV, nº 46, Madrid, 1985.

TUA PEREDA, J.: "La reforma del ordenamiento contable: situación actual y algunas reflexiones", V Jornada de Contabilidad Financiera, Madrid, 2005.

UCKMAR, "Consideraciones sobre globalización económica", Doc. de trabajo, 32º Asamblea General del CIAT, Brasil, 1998.

U.S.A. Congress del Joint Committee on Taxation, número 108, de Febrero 2003, titulado "Report on investigation of Enron Corporation and related entities regarding federal tax and compensation issues. Policy recommendations".

VAN HULLE, K. "Una nueva estrategia contable para Europa". *Revista Española de Financiación y a de Financiación y Contabilidad*, núm. 100, 1999.