

**Varios autores. Merino Jara Isaac (Director) y García Luis, Tomás (Coordinador): *La reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016, ISBN: 978-84-8008-389-8, 712 págs.**

**Susana Serrano-Gazteluurrutia**

*Pro. Adjunta (Contratado Doctor) Derecho Financiero y Tributario  
Universidad del país Vasco / Euskal Herriko Unibertsitatea  
suserrano.gazteluurrutiahu.eus*

La obra recoge 18 trabajos realizados por una serie de especialistas, profesoras y profesores universitarios, en el marco del proyecto de investigación «La nueva regulación del impuesto sobre Sociedades», concedido por el Instituto de Estudios Fiscales (Código JEL: K34), cuyo objeto de estudio era la nueva configuración del mencionado Impuesto.

Tal y como se recoge en su Presentación, el marco de este trabajo se circunscribe a la situación actual, donde la crisis económica ha conllevado la caída acelerada de la recaudación impositiva (máxima fuente de ingresos públicos, como no podemos olvidar). Siendo como es el Derecho en general una cuestión dinámica, más aún en la rama que nos toca, desde distintos foros se venía demandando una revisión del sistema tributario. Respondiendo en parte a ese postulado, el Consejo de Ministros acordó la creación de una «Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario» (5 julio 2013). Dicha Comisión emitió sus conclusiones en un Informe (febrero 2014), que en cierta medida se materializó en importantes modificaciones de la regulación de la imposición directa (IRPF e Impuesto sobre Sociedades) e indirecta (IVA). La reforma más trascendencia se introdujo en el Impuesto sobre Sociedades, materializándose en una nueva ley para este impuesto (Ley 27/2014, de 27 de noviembre).

Como bien se advierte en su introducción, la obra reseñada no pretende ser un Tratado o estudio integral del Impuesto, ya que dentro de la amplia gama de cuestiones abordables, los autores optaron por aquellas de mayor relevancia o interés, atendiendo a su importan-

cia objetiva o a la de los cambios realizado en la Ley respecto a situaciones anteriores. Esta es la riqueza de esta obra, donde la aportación colectiva desde enfoques diversos y perfectamente armonizados, dentro de su línea académica, presenta 18 trabajos didácticos sin faltar al rigor y profundidad necesarios. Se adentra en una materia enrevesada, con múltiples factores que atienden a la propia complejidad de la realidad sobre la que incide, que (dada la extensión de la obra) pasamos a esbozar centrándonos solo en algunos de ellos.

La primera parte de la obra comienza con la atención puesta en la *BASE IMPONIBLE*. En el primer bloque, referido a la *Presunción de obtención de rentas*, el propio director de la obra, Isaac Merino Jara, bajo el título “Bienes o derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas” analiza en el capítulo primero la regulación vigente (teniendo en cuenta tanto los activos ocultos como los pasivos ficticios), y la imputación temporal de rentas y su validez a efectos fiscales de los elementos patrimoniales, además de las sanciones y delitos en esta materia.

El segundo bloque temático de esta primera parte se refiere a *Gastos deducibles*. Comienza con el trabajo de Manuel LUCAS DURAN, que dedica este capítulo 2º a “La limitación de deducibilidad de gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades”, donde el autor da unos apuntes históricos y de Derecho Comparado en la problemática que encierra la deducibilidad de gastos financieros en el Derecho Tributario nacional e internacional. Examina tanto la regla general en cuanto a los conceptos de gasto financiero neto y de beneficio operativo del ejercicio, como las reglas especiales *de minimis* (entre otras), además de las exclusiones y la cuestión del aumento del límite de deducción en relación con beneficios de otros ejercicios impositivos cuyos gastos financieros no superaron el límite de 30% (*carry back* y *carry forward*), para acabar con un análisis tanto de la compatibilidad con el Derecho Constitucional español como con el Derecho de la Unión Europea y con los convenios de doble imposición, antes de pasar a sus conclusiones.

A su vez, en el tercer capítulo Elena MANZANO SILVA estudia “Los gastos por atención a clientes y proveedores y su deslinde con las meras liberalidades”, centrándose en la regulación de estos gastos por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, cuestiones sobre las que merece la pena leer las conclusiones de la autora.

Termina este segundo el bloque con José PEDREIRA MENÉNDEZ, que en el capítulo cuarto aborda la cuestión de las “Retribucio-

nes de administradores y su deducibilidad fiscal”. Contempla la retribución en diversas circunstancias: por el ejercicio del cargo como administrador y su deducibilidad en el IS, por ejercicio de funciones de alta dirección, la de los administradores que además ejercen un trabajo ordinario en la sociedad y la de aquellos administradores que prestan un servicio a la sociedad.

En el tercer bloque, que se dedica a la *Valoración de operaciones*, se presentan dos trabajos. Por un lado, en el capítulo 5º José Antonio FERNÁNDEZ AMOR reflexiona sobre “El régimen jurídico de la operaciones vinculadas en el Impuestos de Sociedades o la confluencia de problemas de Derecho Tributario en un solo instituto”, donde expone la regulación de dichas operaciones vinculadas en el IS, así como su ubicación tanto en el ámbito de la Unión Europea como en el Derecho Internacional Tributario.

Por otro, en el capítulo 6º Juan Ignacio MORENO FERNÁNDEZ presenta las “Operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales”. Comienza con los países o territorios que tienen la consideración de paraísos fiscales según diferentes marcos normativos (incluido España) para entrar después en las operaciones realizadas con o por personas o entidades en dichos paraísos fiscales, donde analiza la prolífica casuística en esta cuestión.

En el cuarto bloque, referido a las Exenciones totales o parciales, con el capítulo 7º Carolina BLASCO DELGADO se centra en los “Incentivos fiscales de apoyo a la financiación propia de las empresas: la reserva de capitalización, y su pretendido efecto sustitutivo de las deducciones por reinversión de beneficios extraordinarios y por inversión de beneficios”. Parte de la contraposición entre inversión empresarial o endeudamiento, referido a la capitalización. Analizando el texto refundido de la LIS, examina la regulación de la nueva reserva de capitalización en la LIS de 2014, recogiendo sus conclusiones hacia la neutralidad en las decisiones de financiación y de inversión en las empresas.

A continuación, en el capítulo 8º Domingo Jesús JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L’HOTELLERIE-FALLOIS aborda las “Rentas obtenidas por establecimiento permanente. Pérdidas de establecimientos permanentes”. Indaga sobre el tratamiento de las rentas de este tipo de establecimientos tanto en el marco del art. 22 LIS como cuando no es aplicable el mismo, así como en el marco del régimen especial para las reorganizaciones empresariales y acaba con la interacción entre la LIS y los Convenios de Doble Imposición suscritos por el Estado.

Seguidamente, en el capítulo 9º Luis Miguel MULEIRO PARADA analiza “El *Patent box* en el Impuesto sobre Sociedades”, tanto desde la perspectiva europea como la estatal española y la foral, para acabar con una visión sobre el futuro de esa figura.

El capítulo 10º cierra este bloque, con “La eliminación de la doble imposición económica de los dividendos internacionales (art. 32 LIS)”, de María Eugenia SIMÓN YARZA. La autora se centra en los dividendos que otorgan el derecho a deducción y la técnica de corrección de la doble imposición, recogidos en el mencionado artículo, así como el derecho a comprobación de la Administración en esta cuestión.

El quinto bloque se dedica a la *Compensación de bases imponible*s, con el capítulo 11º de Juan CALVO VÉRGEZ, “La compensación de bases imponibles negativas en el IS. Especial referencia a la posibilidad de comprobación de bases imponibles negativas correspondientes a ejercicios prescritos”. Comienza su estudio con una reflexión preliminar planteándose si la compensación de bases imponibles negativas constituye un crédito fiscal. En el análisis de esta figura analiza su consideración como una excepción al principio de independencia de ejercicios, además de las principales características de dicho mecanismo en el Impuesto sobre Sociedades a la luz del antiguo DRL 4/2004. Dedicar un apartado a desmenuzar la comprobación de bases imponibles negativas, para acabar con unas reflexiones finales a la luz de la nueva regulación contenida en la LIS de 2014.

La segunda parte de la obra se centra en las DEDUCCIONES SOBRE LA CUOTA ÍNTEGRA, donde en el capítulo 12º Jesús RAMOS PRIETO presenta el estudio sobre “Las deducciones de cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades por actividades de Investigación y Desarrollo e Innovación tecnológica (I+D+I)”, desde el origen y evolución normativa de estas deducciones, plasmando la realidad de las mismas con datos oficiales sobre la efectividad de estos beneficios fiscales, hasta los aspectos generales actuales regulados en el art. 35 de la LIS de 2014. A continuación, se examina esta deducción tanto por actividades de investigación y desarrollo (I+D), como por actividades de innovación tecnológica, desde el concepto hasta la base de cálculo de la deducción y el porcentaje de la misma. La última parte de este estudio se centra en pormenorizar otros aspectos comunes a ambas deducciones.

Ya en la tercera parte, referida a *REGÍMENES ESPECIALES*, en el capítulo 13 Tomás GARCÍA LUIS aborda “El régimen especial de las

entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas en el Impuesto sobre Sociedades”, donde presenta en el ámbito subjetivo los contribuyentes que pueden acogerse a dicho régimen, así como la opción y renuncia al mismo junto a su inaplicabilidad, incompatibilidades y compatibilidades con otros regímenes especiales. Asimismo, analiza los requisitos objetivos para su aplicación, además de su contenido y una breve referencia a la incidencia de este régimen especial en el IVA y otros impuestos.

En el capítulo 14º María Teresa MATA SIERRA analiza “La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades: PYMES y microempresas”, donde, tras unas consideraciones previas se centra en las PYMES y microempresas y su relación con el concepto de “entidades de reducida dimensión”, hace un análisis del nuevo marco fiscal aplicable en el Impuesto sobre Sociedades.

El cuarto y último bloque recoge *Otras materias*. Así, en el capítulo 15º César MARTÍNEZ SANCHEZ se centra en la “Retribución en especie: cuestiones problemáticas en el IRPF y en el ISOC”, donde examina desde el tratamiento de las rentas en especie en el IRPF hasta los incentivos a la financiación de nuevas empresas (*Crowdfunding*, *Family Friends and fools*, *Business Angels*, Entidades de Capital Riesgo, Préstamos Participativos y Mercado Alternativo Bursátil)

El capítulo 16º lo dedica Mercedes RUIZ GARIJO a profundizar en los “Incentivos al emprendimiento en el Impuesto sobre Sociedades”, desde el concepto de emprendimiento y la justificación de los incentivos fiscales, y la necesidad de distinguir el emprendimiento por necesidad y el emprendimiento por oportunidad. En cuanto al contenido de estos incentivos en el IS, analiza los “cambiantes” incentivos para entidades de nueva creación (cuestionándose si son una herramienta eficaz para favorecer el emprendimiento), los incentivos por inversión de beneficios (sobre las nuevas reservas de capitalización y nivelación), a favor del emprendimiento de base tecnológica, por la creación de empleo y los incentivos al emprendimiento cultural.

A continuación, en el capítulo 17º, Yolanda GARCÍA CALVENTE se centra en los “Incentivos a la creación y a la financiación de nuevas empresas”, previstos en la LIS. Los analiza por separado: los incentivos a la creación de nuevas empresas, por un lado, y los incentivos a la financiación de nuevas empresas, por otro. En este último apartado recoge el *Crowdfunding*, el *family*, *Friends and fools*, el *Business Angel*, las entidades de capital riesgo, los préstamos participativos y el mercado alternativo bursátil.

La obra finaliza con el capítulo 18, que recoge el trabajo de Antonio VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA referido a “Traslado de residencia de sociedades al extranjero: *Exit Tax* y dudas de compatibilidad con el Derecho Comunitario”, donde se analiza la residencia de las entidades como criterio de sujeción al IS, así como diversas cuestiones relacionadas con los traslados de residencia y el régimen particular de dichos traslados a otro Estado miembro de la UE o del espacio Económico Europeo y la transmisión y cese de la actividad de establecimientos permanentes.

Sin duda, se trata una obra completa en su multitud de ópticas en torno a cuestiones íntimamente conectadas y que configuran, cada una desde su minuciosidad, esa visión general sobre la cuestión tratada que enriquece el panorama doctrinal de la materia.