Simón Yarza, M.E., *La exención de dividendos y plusvalías para corregir la doble imposición en el impuesto sobre sociedades* **(Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2015, 310 págs.)**

Irune Suberbiola Garbizu

Universidad del País Vasco-Euskal Herriko Unibertsitatea

María Eugenia Simón Yarza nos presenta una monografía que tiene por objeto el estudio de la doble imposición de una renta particular: los dividendos y las plusvalías derivadas de la transmisión de participaciones en fondos propios de entidades.

El libro comienza con una aproximación histórica realizando un análisis descriptivo de la regulación que se ha ocupado sobre una materia con raigambre normativa desde el siglo XIX, incidiendo, sobre todo, en la configuración establecida en las sucesivas leyes que regulan el Impuesto sobre Sociedades, la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, el Texto Refundido de 2004 (TRLIS) y la Ley 27/2014, de 27 de noviembre.

Precisamente en el ámbito de la doble imposición, esta última ley conserva equivalencias respecto a su predecesora. Equivalencias como la contenida en su artículo 31 respecto a la deducción por doble imposición jurídica internacional (equivalente al artículo 31 del TRLIS de 2004); la deducción por doble imposición económica de dividendos internacionales en su artículo 32 (análogo al art. 32 TRLIS de 2004) y la exención por doble imposición de rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente regulada en su artículo 22 (parejo al artículo 22 TRLIS de 2004).

Sin embargo, la gran novedad en materia de doble imposición de dividendos la constituye el artículo 21 del nuevo Impuesto sobre Sociedades que prevé una exención que se refiere tanto a los dividendos procedentes de entidades residentes como a los que derivan de entidades no residentes en España.

A juicio de la autora, esta exención abre una nueva etapa en la regulación de la doble imposición de dividendos en el ordenamiento

jurídico español cuyo estudio aborda en los capítulos segundo y tercero de la obra.

En concreto, el capítulo segundo de la monografía se detiene en un estudio pormenorizado de la entidad que distribuye dividendos o genera plusvalías así como de la entidad perceptora los mismos.

En cuanto a las primeras, María Eugenia Simón Yarza desgrana las características de las entidades participadas atendiendo de forma detallada a la regulación contenida en la LIS de 2014 y en el TRLIS de 2004 respecto a las Instituciones de inversión colectiva, a las Entidades de capital-riesgo, a las Entidades de tenencia de valores extranjeros así como a las entidades participadas no residentes.

En cuanto a las segundas, la responsable de la obra se detiene en el estudio de la entidad perceptora de dividendos o plusvalías centrándose en las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades y al régimen de los establecimientos permanentes del IRNR, en las Instituciones de inversión colectiva y en las entidades de capital-riesgo.

El capítulo tercero de esta monografía analiza de forma intensiva el régimen aplicable a los dividendos, examinando minuciosamente los dividendos que otorgan derecho a la exención junto con aquellos otros que no otorgan este derecho. Como sabemos, la normativa del artículo 21 de LIS de 2014 guarda una estrecha relación con el régimen recogido en los artículos 21 y 30 del TRLIS de 2004, por lo que, siguiendo una lógica expositiva, Simón Yarza analiza también dichos artículos.

En efecto, estos dos últimos preceptos aún despliegan su eficacia en nuestro ordenamiento. El artículo 21 del TRLIS de 2004 ordena la exención por doble imposición internacional de dividendos y plusvalías obtenidos en ejercicios impositivos iniciados antes del año 2015 y aunque se encuentre derogado, su contenido es actual porque se aplica a los ejercicios no prescritos de este período. Por su parte, el artículo 30 del TRLIS de 2004, además de ser de aplicación a los ejercicios no prescritos iniciados antes de 2015, mantiene su vigencia en la LIS de 2014 en virtud de la disposición transitoria vigésima tercera de esta ley.

En consecuencia, habida cuenta de la eficacia actual del TRLIS de 2004 en lo que se refiere al régimen de doble imposición dividendos, resulta extraordinariamente acertado, a la vez que útil, que la investigadora no haya limitado el objeto de su estudio al contenido del artículo 21 LIS de 2014.

Atinadamente realiza, también, un análisis en paralelo del régimen de la doble imposición de dividendos en este precepto, en los artículos 30 y 21 del TRLIS de 2004, y en la disposición transitoria vigésimo tercera de la LIS de 2014, a la que Simón Yarza se refiere con el nombre de "régimen pseudotransitorio", pues, con independencia de cuándo se obtengan, los dividendos o plusvalías derivados de participaciones adquiridas en las fechas que indica la misma se someten al régimen fiscal previsto en este precepto.

Siguiendo el mismo esquema conceptual, el cuarto y último capítulo de la monografía se ocupan de las plusvalías.

Como decíamos, uno de los aspectos más novedosos de la LIS de 2014 es el tratamiento de la doble imposición. Tras el dictamen motivado de la Comisión Europea n.º 2010/4111, relativo al tratamiento fiscal de los dividendos, en el que califica el régimen español de la doble imposición económica de dividendos en el Impuesto sobre Sociedades como una transgresión de las libertades de establecimiento, de circulación de capitales y de movimiento de bienes y servicios, deviene completamente necesaria una revisión del mecanismo de la eliminación de la doble imposición recogida en dicho impuesto.

El nuevo texto pretende dos objetivos fundamentales, por un lado, equiparar el tratamiento de las rentas derivadas de participaciones en entidades residentes y no residentes, tanto en materia de dividendos como de transmisión de las mismas, y por otro, establecer un régimen de exención general en el ámbito de las participaciones significativas en entidades residentes.

Así la LIS de 2014 incorpora un régimen de exención general para participaciones significativas, aplicable tanto en el ámbito interno como internacional, eliminando en este último caso el requisito relativo a la realización de actividad económica, e incorporando un requisito de tributación mínima que se establece en el 10 por ciento de tipo nominal, si bien se entiende cumplido este requisito en el supuesto de países con los que se haya suscrito un Convenio para evitar la doble imposición internacional.

Este nuevo mecanismo de exención constituye un instrumento de indudable importancia a la hora de dotar competitividad y facilitar la internacionalización de las empresas españolas. Por otro lado, el régimen de exención en el tratamiento de las plusvalías de origen interno se simplifica considerablemente respecto al TRLIS de 2004, que incluía un complejo mecanismo para garantizar la eliminación de la doble imposición.

Pues, bien, a lo largo del cuarto capítulo, Simón Yarza da cumplida cuenta tanto de las novedades introducidas en 2014 como de la regulación anterior revisando de forma intensiva cada uno de los supuestos en los que se materializa la exención de las plusvalías para evitar la doble imposición, primero en la LIS de 2014, en segundo lugar, en el régimen pseudotransitorio antes mencionado, y finalmente en el TRLIS de 2004 ocupándose, en este último, de la exención de plusvalías para evitar la doble imposición interna así como de la exención de plusvalías para evitar la doble imposición internacional.

En todos los casos Simón Yarza se detiene en las distintas técnicas que corrigen la doble imposición realizando un análisis exhaustivo de todos y cada uno de los supuestos.

Precisamente, la exhaustividad, el rigor, la profundidad y la solidez con la que se aborda un tema tan complicado a la vez que actual, convierte la lectura de este libro en un ejercicio imprescindible para cualquier profesional o académico que quiera ahondar en la materia.

Su claridad expositiva, la nitidez de los ejemplos utilizados así como el nivel de detalle al que desciende permiten obtener una visión integral y al tiempo específica que hacen de la monografía una obra de referencia en la materia.

Merino Jara, I., y Ugartemendia Eceizabarrena, J. I., (Dirs.), *Tributación de las empresas vascas*, Instituto Vasco de Administración Pública (IVAP), Oñati, 2015 (673 páginas).

Manuel Lucas Durán
Universidad de Alcalá. Madrid

La existencia de ordenamientos tributarios forales, como es el caso de los Territorios Históricos vascos y de la Comunidad Foral de Navarra, precisa de estudios especializados que permitan a quien aplica tales normas fiscales contar con un mínimo de doctrina en la que basar sus interpretaciones sobre los aspectos que puedan plantear algún tipo de dudas.

Y si bien es cierto que en el territorio común no faltan estudios de este tipo, es tradicional un déficit doctrinal en relación con la normativa tributaria foral. Ello ocasiona sin lugar a dudas importantes vacíos para quien ha de aplicar el ordenamiento fiscal –ya sea el propio contribuyente, la Administración tributaria o los jueces y tribunales–, creando elevadas dosis de inseguridad jurídica. Y si se tiene en cuenta que las empresas consideran la previsibilidad de los hechos venideros como un elemento de primer orden a la hora de tomar sus decisiones, la falta de doctrina tributarista cualificada en lo que respecta a las normas aplicables conllevará un desvalor para la actividad empresarial en el País Vasco.

Pues bien, la obra que se comenta viene a cubrir en gran parte el déficit doctrinal referido. Con la participación de un prestigioso elenco de autores y autoras, se abordan distintos ámbitos temáticos, particularmente los siguientes:

Primeramente se plantean **cuestiones generales y relacionadas con correcciones de la doble imposición**. Así pues, se estudia en primer lugar la trascendental cuestión del domicilio fiscal de las empresas sujetas a tributación, tanto en el régimen común como en territorio foral. Asimismo, se analizan las correcciones en materia de reglas de valoración, con especial alusión a las operaciones vinculadas y su

necesaria valoración a precios de mercado. Adicionalmente, se tratan cuestiones relacionadas con la eliminación o aminoración de la doble imposición interna e internacional, con aportaciones relevantes en paralelo como por ejemplo una referida al derecho foral de Navarra.

Por otro lado, en relación con los **regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades** en los Territorios Históricos vascos, se estudian las sociedades patrimoniales, el régimen de las PYME, el régimen de las reestructuraciones empresariales, los incentivos fiscales para las entidades sin fines lucrativos y, finalmente, el régimen previsto para las sociedades de promoción de empresas.

Existe asimismo un apartado referido a la **fiscalidad internacional y de la UE**, en el que se plantean cuestiones diversas sobre la fiscalidad internacional de las empresas vascas. Así, se aborda el estudio de las operaciones realizadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales, del régimen fiscal de los trabajadores desplazados al extranjero, de la reforma de la normativa en ámbitos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en relación con la condena a España por la STJUE de 3 de septiembre de 2014 y, finalmente, de la incidencia de la prohibición comunitaria de ayudas de Estado en relación con el *tax lease*.

Un último apartado de la obra comentada se refiere a **otros aspectos de la fiscalidad empresarial en el País Vasco**. En él se realiza un análisis del impuesto sobre la riqueza y las grandes fortunas de Gipuzkoa y de la fiscalidad de la economía social en dicho Territorio Histórico, así como del régimen tributario de la empresa familiar y, finalmente, de las consecuencias fiscales de la liquidación de las empresas vascas.

En suma, se trata de una obra de innegable valor para quienes apliquen el ordenamiento tributario foral vasco y navarro en ámbitos empresariales, ya sea respecto de operaciones meramente interiores, en relación con las operaciones realizadas en territorio común o bien, finalmente, cuando se trata de operaciones internacionales.

Crespo Garrido, M.

Protección fiscal de la familia en una sociedad envejecida. Equidad y eficiencia en la gestión del gasto público desde la perspectiva comparada

Silvia Valmaña Ochaita

Directora General de Familia, Menores y Promoción Social de Castilla La Mancha (2011-2015)

La institución familiar afronta nuevos desafíos en el comienzo del milenio, que suponen una estructura de nuevas relaciones entre sus miembros que han destruido los equilibrios de poder en la familia. Esta nueva realidad familiar ha supuesto también una nueva realidad familiar que exige también nuevas y más intensas formas de protección pública que permitan que las familias cumplan plenamente su función social.

La obra de la doctora María Crespo la realidad familiar, demográfica y social de los países occidentales en los últimos diez años. En este estudio la autora pone en relevancia el papel que los poderes públicos tienen para llevar a cabo medidas eficaces que mejoran la realidad socioeconómica de sus ciudadanos. Desde una óptica descriptiva y un análisis presupuestario se pone de manifiesto la realidad de los países pertenecientes a la OCDE. Por otra parte, se lleva a cabo un análisis presupuestario de las políticas familiares adoptadas por cada uno de ellos, de manera que la autora plantea cuáles son aquellas economías que mejores resultados obtienen en la administración de los fondos públicos dirigidos a las familias.

A lo largo de tres capítulos en esta monografía se justifican las razones por las que en el momento de su publicación, la reforma fiscal planteada debe tener en cuenta el bienestar familiar desde la perspectiva de la mejora de su capacidad adquisitiva neta, después de haber satisfecho sus obligaciones fiscales.

En el primer capítulo se hace un análisis exhaustivo de la realidad demográfica en los países de la OCDE, distinguiendo el tamaño de los hogares, su composición, con una especial referencia a los ho-

gares monoparentales y a la infancia desarrollada en el seno de las familias. Por otro lado, la autora analiza si las tendencias demográficas indican signos de recuperación o no. Por otro lado, se justifican los motivos por los que la demografía ha disminuido de manera significativa desde comienzos de los años setenta, entre los que se encuentran; la elevación de la edad de la primera maternidad, las dificultades para combinar maternidad y empleo en algunos países, así como las políticas públicas que hacen posible ambas realidades.

El segundo capítulo realiza un análisis presupuestario de las políticas públicas de las prestaciones sociales y su relación con la presión fiscal y carga fiscal soportadas por los ciudadanos. La autora pone en conexión los niveles de gasto público realizados en educación, sanidad y políticas sociales, como vehículos de redistribución de la renta. Estas tres prestaciones son analizadas desde la perspectiva de la utilización por parte de los ciudadanos españoles, para concluir con el grado de satisfacción que los españoles dicen tener tras el uso de los mismos. Estas realidades se conectan con la carga fiscal soportada por los usuarios, al cuestionárseles si están a no de acuerdo con la cantidad de impuestos pagados en relación con los servicios realizados.

El análisis netamente fiscal se realiza en el tercer capítulo, en el que se hace una rápida revisión a las reformas fiscales llevadas a cabo en España desde 1978. En este repaso histórico se hace especial referencia a las reformas realizadas sobre el mínimo personal y familiar realizado en los últimos años. El capítulo concluye con un análisis cuantitativo en el que se pone en evidencia la brecha fiscal laboral producida en una serie de países seleccionados con la finalidad de poner en conexión esta realidad con las tasas de acceso al mundo laboral por parte de las mujeres, así como con el número de hijos por mujer en edad fértil.

Se trata sin duda de una aproximación rigurosa y necesaria a la situación de las familias a través de los instrumentos más eficaces para la redistribución de la renta en un estado de Derecho, que la convierte en una obra imprescindible en su campo.