

JUSTIFICACIÓN DEL PROYECTO DE INNOVACIÓN Y DOCENTE FORO DE DISCUSIÓN Y DEBATE SOBRE LA REFORMA FISCAL-2014 QUE AFECTA A LOS IMPUESTOS SOBRE SOCIEDADES Y SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES. I.D. 2014/0151

**Coordinador: D. JOSÉ MARÍA LAGO MONTERO**

MIEMBROS DEL EQUIPO DE TRABAJO (sin incluir al coordinador):			
NIF	Nombre y apellidos	E-mail	Teléfono
11944206F	ROSA M <sup>a</sup> ALFONSO GALÁN	ralga@usal.es	92329444 1 ex1648.
08103159Y	ÁNGELES GARCÍA FRÍAS	agfrias@usal.es	92329444 1 ex1648.
07963889R	M <sup>a</sup> ÁNGELES GUERVÓS MAÍLLO	guervos@usal.es	92329444 1 ex1654.
07980585E	ISABEL GIL RODRÍGUEZ	isabelgil@usal.es	92329444 1 ex1648.
71094494E	MARCOS IGLESIAS CARIDAD	iglesiascaridad@usal.es	92329444 1 ex1639.

## **ANÁLISIS DE OBJETIVOS PROPUESTOS:**

Es de sobra conocido entre los docentes dedicados al Derecho Financiero y Tributario que no todas las partes que se enseñan en nuestra asignatura tienen el mismo interés por el alumnado. El interés de éste por las partes depende considerablemente, incluso, del tipo de alumno con el que trabajamos.

Hemos comprobado a lo largo de este proyecto de innovación docente que el interés por algunas partes de la asignatura varía, de tal forma que aspectos como la parte general o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, interesan más a los alumnos del Grado en Derecho, mientras que otras figuras, como el Impuesto sobre el Valor Añadido o el Impuesto sobre Sociedades, suscitan más interés a alumnos de los Grados en Economía, Administración y Dirección de Empresas y Gestión de Pequeñas y Medianas Empresas.

Los Impuestos sobre Sociedades y Renta de los no Residente suscitan entre el alumnado en Derecho un menor atractivo, quizás por su dificultad inherente sobre otras figuras impositivas y tributarias. Por este motivo hemos querido reforzar su explicación y análisis a través de medidas complementarias que supongan un refuerzo, orientado a una mejor comprensión por el alumnado de los entresijos del Impuesto y de sus principales problemas y efectos. Creíamos que podía ser un buen complemento la impartición de un conjunto de seminarios impartidos por los docentes del Área de Derecho Financiero y Tributario, así como la creación de un foro de discusión y debate con los alumnos.

Hemos participado los siguientes profesores, previstos inicialmente:

- D. José María Lago Montero, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario y Magistrado Adjunto al Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid.
- D<sup>a</sup>. M. Ángeles García Frías, Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario, que cuando este proyecto comenzó era Letrada en el Tribunal Constitucional y fue nombrada Vocal del Tribunal Económico Administrativo Local de Madrid.
- D<sup>a</sup> Rosa María Alfonso Galán, Profesora Titular de Escuela Universitaria de Derecho Financiero y Tributario.

- D<sup>a</sup> María de los Ángeles Guervós Maíllo, Profesora Contratada Doctor, Acreditada a Titular de Derecho Financiero y Tributario.
- D<sup>a</sup>. Isabel Gil Rodríguez, Profesora Contratada Doctor
- D. Marcos Iglesias Caridad, con contrato de Formación del Profesorado Universitario, del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, adscrito al Área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Salamanca.

Para dar una visión internacional, ha impartido al efecto un seminario la Profesora de la Universidad Federico II de Nápoles, la profesora **Roberta Alfano**; participación que no estaba prevista en un inicio, pero que su estancia de investigación en nuestra Universidad ha posibilitado que impartiera un seminario sobre esta dinámica.

El alumnado al que iba dirigido era el que cursa la asignatura de Derecho Financiero y Tributario. Parte Especial, en el Grado en Derecho. Se trata de un alumnado al que se le presume ya unos conocimientos asentados en Derecho y sobre el que ya se puede empezar a entrar en cuestiones de mayor profundidad académica.

Los objetivos de los seminarios y del **foro de debate** eran los siguientes, a los que hemos intentado dar respuesta.

1. El interés de la Hacienda Pública sobre los cambios que se han propuesto a análisis.
2. Las dudas interpretativas que se han desarrollado en sede administrativa y jurisdiccional una vez acometida la reforma.
3. La postura específica del alumnado al respecto, en los seminarios abiertos y en los foros de debate.

Con esto hemos querido que el alumnado desarrollara una serie de habilidades y competencias, y muy específicamente que relacione las normas con el contexto socio-económico que vive nuestro país, dada la importancia del Derecho Tributario y su protagonismo actual.

## **ANÁLISIS DE LA ACTIVIDAD A TRAVÉS DE LOS SEMINARIOS IMPARTIDOS:**

### **Sobre los puntos 1 y 2 (Interés de la Hacienda Pública sobre los cambios que se propuesto a análisis y las dudas interpretativas que se han suscitado):**

Como se sabe, el Impuesto sobre Sociedades (I.S.) constituye una pieza clave de nuestro sistema impositivo a pesar de que en los últimos años ha sufrido una crisis recaudatoria. La Ley 27/2014, que comentamos, aprueba una nueva Ley reguladora de tal impuesto, aunque mantiene la misma estructura que se venía sosteniendo desde el año 1996, siendo, como advierte la Exposición de Motivos, el resultado contable el “elemento nuclear de la base imponible y constituye un punto de partida clave en su determinación. Varios son los aspectos principales que la nueva Ley introduce o modifica respecto del texto refundido de la L.I.S. aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004. Sólo indicaremos los más importantes, que son los que hemos tratado en el presente proyecto de innovación docente.

Se introduce el concepto de actividad económica para adecuarlo en esencia al concepto que se sostiene para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o I.R.P.F. También se introduce el concepto de entidad patrimonial para sociedades dedicadas principalmente a la gestión de un patrimonio inmobiliario o mobiliario, sobre los que hemos reflexionado en los seminarios.

Sobre los contribuyentes, comienzan a sujetarse como tales al I.S. las sociedades civiles con objeto mercantil, que antes sólo los socios lo hacían individualmente en el I.R.P.F. Los alumnos se detuvieron a reflexionar sobre la conveniencia o no de este nuevo tratamiento.

También en materia de imputación temporal hay novedades, adaptando el principio del devengo con lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad y en el Plan General de Contabilidad de PYMES. Aceptar el principio del devengo implica que los ingresos y gastos derivados de transacciones y hechos imposables se imputan al período impositivo en el que tiene lugar el devengo no rigiéndose por un criterio de caja, es decir, no cuando verdaderamente sean pagados.

Se procede asimismo a la simplificación de las tablas de amortización, eliminándose el límite anual máximo fijado para la deducibilidad de la amortización de los elementos de inmovilizado intangible con vida útil.

Sobre la base imponible, lo más trascendente es la introducción de la reserva de capitalización, que deja al margen de tributación efectiva la parte de los beneficios que se destinen a una reserva indisponible con el fin de estimular la capitalización empresarial. Así, quienes tributen al 25 por ciento, quienes sean entidades de nueva creación y las que tributen al 30 por ciento, podrán reducirse en la base imponible el 10 por ciento del importe del incremento de sus fondos, siempre que se den por cumplidos determinados requisitos.

Destacable es la compensación de bases imponibles negativas permitiendo su aplicación en un futuro sin limitación temporal, aunque se establece como limitación el 70 por ciento de la base imponible previa –que no será aplicable en caso de entidades de nueva creación para los tres primeros ejercicios en los que se genere una base imponible positiva previa a la compensación- y un importe mínimo de 1 millón de euros. Este sin duda ha sido el aspecto más tratado, pues consideramos que ha sido uno de los más polémicos y que más está dando lugar a escenarios litigiosos.

Sobre la doble imposición, también la reforma entra a modificarla mediante la incorporación de un régimen de exención general para participaciones significativas, con determinados requisitos.

Destaca sobre todos los aspectos las reformas en los tipos de gravamen. Como se sabe, el I.S. se articula de forma proporcional y no de forma progresiva, sin que ello frustré el mandato de progresividad del art. 31.1, pues el Tribunal Constitucional lo predica del sistema tributario en su conjunto y no de todas y cada una de las figuras que lo integran. Se reduce el tipo de gravamen de forma transitoria del 30 al 25 por ciento (en 2015 será del 28 para dar paso al 25 en 2016), aunque para entidades de nueva creación el tipo sigue en el 15 por ciento para el primer período impositivo y en el siguiente en el que se parta de una base imponible positiva. Se elimina también la diferencia entre el tipo de gravamen ordinario o general y el que afecta a las PYMES. Se considera por el legislador que el hecho de que éstas tributen con tipos reducidos constituye un obstáculo al crecimiento y expansión de la empresa dado que tal proceso se ve perjudicado por un aumento del tipo. Se mantiene el tipo del 30 por ciento para casos excepcionales, como

para las entidades de crédito. Hemos intentado cotejar nuestra regulación con otras legislaciones en materia europea, destacando algunas malas prácticas, mediáticamente conocidas.

Sobre los beneficios fiscales, la reforma pretende simplificar el impuesto retirando parte de éstos. Esta temática hemos intentado trabajarla desde el objetivo de simplificación que debe perseguirse dado la maraña de beneficios fiscales que especialmente venían afectando al Impuesto sobre Sociedades. Así se retira la deducción por inversiones medioambientales, por reinversión de beneficios extraordinarios y la de reinversión de beneficios dada la creación de una reserva de capitalización, como se ha indicado. Se mejoran las deducciones por investigación, desarrollo e innovación tecnológica, por creación de empleo y por contratación de personas con discapacidad, también por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales. El alumnado ha puesto sus pros y contras a la luz del principio de capacidad económica y de la noción de extrafiscalidad.

En cuanto a los regímenes especiales destacan los aspectos relativos al régimen de consolidación fiscal, al aplicable a las operaciones de reestructuración y de entidades de reducida dimensión. En cuanto al primero, se redetermina qué se entiende por grupo fiscal, para lo que se exige la mayoría de los derechos de voto de las entidades que se incluyan en la consolidación, igual que se amplían las entidades que pueden formar parte del grupo, las entidades indirectamente participadas. También el grupo fiscal pasa a considerarse como única entidad con repercusiones en la conformación de la base imponible.

También hemos tratado sobre el régimen especial aplicable a las operaciones de reestructuración, que se establece como general para las operaciones de reestructuración, por lo que desaparece la opcionalidad que hasta ahora existía. También desaparece el tratamiento fiscal del fondo de comercio de fusión, por la aplicación del régimen de exención en la transmisión de participaciones de origen interno. Se establece también la subrogación de la entidad adquirente en las bases imponibles generadas por una rama de actividad, cuando sea objeto de transmisión por otra entidad.

El régimen de entidades de reducida dimensión se sigue configurando sobre el importe neto de la cifra de negocios y se elimina la escala de tributación de este régimen.

### **Sobre el punto 3. La postura específica del alumnado al respecto, en los seminarios abiertos y en los foros de debate.**

En los **seminarios, según lo previsto**, han sido los siguientes. La reforma del Impuesto sobre Sociedades no altera la estructura y se quiere ahondar en los principios de neutralidad y justicia adecuando al Impuesto a las necesidades de la globalización y al derecho comunitario. Los objetivos que se persiguen con la reforma son los de neutralidad, igualdad, justicia, incremento de la competitividad simplificación, adecuación al derecho comunitario, consolidación fiscal, endeudamiento-capitalización, seguridad jurídica y lucha contra el fraude. En ellos, se ha intentado debatir si la reforma cumple y en su caso, en qué grado, con los mismos.

#### **1. Aspectos iniciales del Impuesto sobre Sociedades. Visión general de la Reforma y de forma específica los cambios en la base imponible del Impuesto. Impartido por: Dr. D. José María Lago Montero.**

Explicación de su contenido: En el primero de los seminarios, impartido por el Prof. Dr. D. José María Lago Montero, se abordará una visión general de la reforma de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, descendiendo específicamente a la incorporación del concepto de actividad económica que se ha incorporado, así como el concepto de entidad patrimonial. Desde el punto de vista de los contribuyentes, especial mención se ha hecho a las sociedades civiles que tienen objeto mercantil, que en la actualidad tributan en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas pero que pasan a hacerlo en el Impuesto sobre Sociedades.

También se ha abordado con detalle los aspectos que modifican la base imponible, en materia de imputación temporal mediante la actualización del principio del devengo, integración en la base imponible de las rentas negativas que pudieran generarse en la transmisión de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias intangibles y valores representativos de deuda cuando dicha transmisión tiene lugar dentro del mismo grupo de sociedades. Asimismo se ha estudiado en que consiste la simplificación de las tablas de amortización, el deterioro de valor de los elementos patrimoniales y las novedades en materia de deducibilidad de determinados gastos, el régimen fiscal de las operaciones vinculadas, y el tratamiento de la compensación de bases imponibles negativas.

Días desarrollados:

Grupo I: día 1 de abril de 2015, de 17 a 18.30

Grupo II: día 2 abril de 2015, de 17 a 18.30

Grupo III: día 3 de abril, de 17 a 18: 30

**2. Reformas sobre los tipos de gravamen y sobre la cuota íntegra (I): Deducciones orientadas a la eliminación de la doble imposición internacional. Imparte: Dra. D<sup>a</sup>. Ángeles García Frías.**

Explicación: En el segundo de los seminarios impartido por la Dra. Ángeles García Frías, se ha abordado la reducción de los tipos de gravamen y el nuevo tratamiento para evitar la doble imposición, para así equiparar las rentas derivadas de participaciones en entidades residentes y no residentes en materia de dividendos y de transmisión de las sociedades y el establecimiento de un régimen de exención general para las participaciones significativas en entidades residentes. Se ha tratado también el tratamiento de la doble imposición en las operaciones de préstamo de valores.

Días desarrollados:

Grupo I: día 8 de abril de 2015, de 17 a 18.30

Grupo II: día 9 abril de 2015, de 17 a 18.30

Grupo III: día 10 de abril, de 17 a 18: 30

**3. Reformas sobre la cuota íntegra (II): eliminación de incentivos innecesarios y deducciones por actividades de I+D+I, por inversiones en productos cinematográficas y por la producción de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales. Imparte: D. Marcos Iglesias Caridad**

Dada la línea científica del ponente, que ha tratado en algunos trabajos la fiscalidad del turismo y del patrimonio cultural, en el tercer seminario se ha trabajado la desaparición de la deducción por inversiones mediambientales, la eliminación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y la reciente deducción por inversión de beneficios, y su sustitución por uno de “reserva de capitalización”. También se hará referencia a la creación de una reserva de nivelación de bases imponibles para las

Pymes, y los incentivos vinculados al tratamiento del sector cinematográficos y de las artes escénicas.

Días desarrollados:

Grupo I: día 14 de abril de 2015, de 17 a 18.30

Grupo II: día 15 abril de 2015, de 17 a 18.30

Grupo III: día 16 de abril, de 17 a 18: 30

**4. Reformas en los regímenes especiales del I.S.: Régimen de consolidación fiscal, transparencia fiscal internacional, de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros. Imparte: Dra. D<sup>a</sup>. María de los Ángeles Guervós Maíllo.**

El cuarto de los seminarios, impartido por la Dra. D<sup>a</sup> María Ángeles Guervós Maíllo, trata sobre los regímenes especiales en el Impuesto sobre Sociedades para evitar la doble imposición a través del método de exención y otras varias. Así se han tratado las novedades del régimen especial de consolidación fiscal, de las operaciones de reestructuración y el régimen de entidades de reducida dimensión.

Días desarrollados:

Grupo I: día 22 de abril de 2015, de 17 a 18.30

Grupo II: día 23 abril de 2015, de 17 a 18.30

Grupo III: día 24 de abril, de 17 a 18: 30

**5. Reforma en los pagos fraccionados del I.S y otros cambios de interés. Imparte: Dra. D<sup>a</sup>. Rosa María Alfonso Galán.**

En el quinto de los seminarios, impartido por la Dra. Rosa María Alfonso Galán, se ha aportado una visión global de los cambios en los pagos fraccionados, con conexión con otras medidas y novedades que se incorporan.

Días desarrollados:

Grupo I: día 28 de abril de 2015, de 17 a 18.30

Grupo II: día 29 abril de 2015, de 17 a 18.30

Grupo III: día 30 de abril, de 17 a 18: 30

**6. Reforma del I.R.N.R.: exenciones y base imponible. Imparte: Dra. D<sup>a</sup>. Isabel Gil Rodríguez.**

En el sexto seminario, impartido por la Dra. Isabel Gil Rodríguez, se han abordado los cambios en la normativa del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, especialmente la modificación de la definición de sociedad matriz y la supresión de la regla por la que las transmisiones de derechos de suscripción por personas físicas no residentes estaban sujetas a tributación en España.

Días desarrollados:

Grupo I: día 6 de mayo de 2015, de 17 a 18.30

Grupo II: día 7 de mayo de 2015, de 17 a 18.30

Grupo III: día 8 de mayo de 17 a 18: 30

**7. Seminario extraordinario impartido por la Dr. Roberta Alfano: Visión de conjunto sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Renta de los no residentes en Italia, desde una perspectiva del Derecho Comunitario.**

**Día desarrollado, el 23 de junio de 2015 de 17 a 18,30**

Coincidiendo con la estancia de investigación de la profesora Alfano, el Área de Derecho Financiero le solicitó a la misma la impartición de este seminario, donde se trató la dinámica de ambos impuestos en la legislación italiana, y particularmente los entresijos jurisprudenciales en el Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea. La fiscalidad directa no está sujeta a armonización como sí lo está la indirecta, especialmente del I.V.A., pero lo cierto es que el TSJUE está procediendo a una cierta armonización jurisprudencial con fundamento en los principios y libertades comunitarios. Sobre este aspecto la profesora Alfano realizó una especial alocución, dado que en nuestra tradición jurídica continental los jueces no crean derecho.

### **IMPLICACIÓN DEL ALUMNADO:**

La implicación del alumnado ha sido media, aproximadamente a cada seminario la asistencia ha sido de unos 20 alumnos, generalmente los que asisten con regularidad a clase y muestran un interés constante por la asignatura.

El alumnado en los seminarios ha reflexionado junto con el profesorado sobre los aspectos que se les ha suscitado a debate.

Consideramos que el objetivo principal se ha visto conseguido, dado que hemos querido implicar a los alumnos de nuestra asignatura en temas de actualidad política. No podemos olvidar que la fiscalidad es un tema recurrente en el escenario político, y nos ha parecido interesante conectar nuestra explicación con algunas noticias salieron a la luz pública. Hemos tratado también cómo la prensa aborda esta temática y las confusiones que en ocasiones se transmiten a través del periodismo.

### **CONCLUSIONES GENERALES:**

1º. El Impuesto sobre Sociedades es un impuesto plagado de terminología económica. Ello deriva en que para los alumnos de Derecho la asimilación de conceptos les es más costoso. En este momento se ofrece como optativa en el Grado en Derecho la asignatura Contabilidad para juristas; que pudiera facilitar la comprensión del Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, es una asignatura optativa que se imparte en cuarto del Grado en Derecho, es decir, un año superior a la asignatura que damos, Derecho Financiero y Tributario, Parte Especial.

2º. Se detecta que es conveniente este tipo de seminarios alternativos y voluntarios para el alumnado, que refuerzan la comprensión de conceptos y conocimientos y donde se les faculta para reflexionar por ellos mismos, más allá de la típica clase teórica y magistral.

3º. Consideramos que hay que reforzar la parte práctica de la asignatura, para que el alumnado tenga un conocimiento más cercano de cuáles son los problemas que atañen a los impuestos.

4º. El alumnado que no sólo pretende aprobar la asignatura sino adquirir y afianzar conceptos y el conocimiento, agradece este tipo de seminarios aclaratorios, que refuerzan lo tratado en clase.

5°. Se trata de una experiencia con carácter general bien recibida, se aparta de la clásica forma de impartición de la docencia y busca una mayor implicación del alumnado en la obtención del conocimiento.

6°. El alumnado se manifiesta preocupado ante la maraña de cambios legislativos que afectan a la fiscalidad, en particular a la fiscalidad del Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de los No Residentes. Hemos intentado observar a mayores los diferentes regímenes tributarios europeos sobre ambos impuestos a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. No sólo nos hemos adentrado en el debate suscitado a raíz de los cambios legislativos sino muy particularmente en los nuevos debates especialmente en el diseño de una base imponible consolidada en el Impuesto sobre Sociedades. También hemos realizado una labor de investigación de convenios de doble imposición cuando analizábamos el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.