

**Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades**  
**[BOE n.º 288, de 28-XI-2014]**

**REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

Como se sabe, el Impuesto sobre Sociedades (IS) 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 LIS aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004. Sólo indicaremos los más importantes.

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 IRPF. También se introduce el concepto de entidad patrimonial para sociedades dedicadas principalmente a la gestión de un patrimonio inmobiliario o mobiliario.

Sobre los contribuyentes, comienzan a sujetarse como tales al IS las sociedades civiles con objeto mercantil, que antes sólo los socios lo hacían individualmente en el IRPF.

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 imposables 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.

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 IS se articula de forma proporcional y no de forma progresiva, sin que ello frustre el mandato de progresividad del artículo 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.

Sobre los beneficios fiscales, la reforma pretende simplificar el impuesto retirando parte de éstos. 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.

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.

Sobre el régimen especial aplicable a las operaciones de reestructuración, éste 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.

Marcos IGLESIAS CARIDAD

*Personal Investigador en Formación, adscrito al Área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Salamanca, bajo financiación del Programa de Formación del Profesorado Universitario del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte*

[iglesiascaridad@usal.es](mailto:iglesiascaridad@usal.es)