

NOTA INFORMATIVA

NOTA INFORMATIVA 3/2013: modificaciones tributarias introducidas por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización.

Estimado cliente,

La presente nota tiene como objeto exponerle las modificaciones tributarias que ha introducido la reciente Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (en adelante LAEI), publicada en el BOE el pasado 28 de septiembre.

Es importante señalar previamente que la citada Ley establece medidas que beneficiarán a aquellas personas, físicas o jurídicas, que van a desarrollar o ya están desarrollando una actividad productiva, sin perjuicio de que determinadas medidas se dirijan a determinados emprendedores en función de su tamaño y del estadio en el que se encuentren.

A continuación realizamos un análisis de los impactos fiscales más importantes que ha producido la citada disposición legislativa, clasificando las novedades por Impuestos y/o materias, en aras a una mayor comprensión.

I.- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA) e IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO: RÉGIMEN ESPECIAL DEL CRITERIO DE CAJA.

Con efectos desde el 1 de enero de 2014, se introduce el nuevo Régimen Especial del Criterio de Caja (en adelante RECC) en el Capítulo X del Título IX de la Ley del IVA (artículos 163 decies y ss) y en el Capítulo IX del Título III de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (artículos 58 nonies y ss).

a) Contenido del Régimen

- Para los sujetos pasivos acogidos al RECC:

- a) El devengo de sus operaciones se difiere al momento del cobro total o parcial del precio o, si este no se produce, al 31 de diciembre del año posterior a aquel en que se haya realizado la operación.
- b) El derecho a la deducción del IVA soportado por ellos se retrasa también al momento del pago total o parcial del precio y, si este no se produce, al 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya producido la operación.

NOTA INFORMATIVA

- Para los sujetos pasivos del IVA que contraten con empresarios o profesionales acogidos al RECC: el nacimiento del derecho a la deducción del IVA soportado en las operaciones realizadas con aquellos se difiere al momento del pago total o parcial del precio o, si este no se produce, al 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación. Es decir, que los sujetos pasivos de IVA no acogidos RECC, se pueden encontrar, en función de quién sea su proveedor, con dos regímenes de deducibilidad de su IVA soportado.

b) Requisitos:

- Sujetos pasivos del Impuesto que podrán aplicarlo: aquellos cuyo volumen de operaciones durante el año natural anterior no haya superado los 2.000.000 de euros, entendiéndose que las operaciones se realizan cuando se hubiera producido el devengo del IVA si no les hubiera sido de aplicación el régimen especial.

- Sujetos pasivos del Impuesto que no podrán aplicarlo: aquellos cuyos cobros en efectivo respecto un mismo destinatario durante el año natural superen la cuantía determinada reglamentariamente (aún no ha sido determinada con carácter definitivo pues la modificación del Reglamento del IVA está en tramitación, no obstante, el Proyecto de Real Decreto ha previsto inicialmente un importe de 100.000 euros).

- Régimen opcional: se ha de optar por su aplicación en los términos que se establezcan reglamentariamente (términos que aún están pendientes de aprobación). La opción se entenderá prorrogada salvo renuncia. Esta renuncia tendrá una validez mínima de 3 años. La renuncia o exclusión del régimen determinará el mantenimiento de las normas reguladas en el mismo respecto de las operaciones efectuadas durante su vigencia.

- Operaciones excluidas del régimen: el régimen especial se referirá a todas las operaciones del sujeto pasivo realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, salvo las siguientes:

1) Las acogidas a los siguientes regímenes especiales: (i) simplificado, (ii) de la agricultura, ganadería y pesca, (iii) del recargo de equivalencia, (iv) del oro de inversión, (v) aplicable a los servicios prestados por vía electrónica y (vi) del grupo de entidades.

2) Las entregas de bienes exentas a las que se refieren los artículos 21, 22, 23, 24 y 25 de la Ley del IVA (exportaciones y entregas intracomunitarias de bienes)

3) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

NOTA INFORMATIVA

4) Aquellas en las que el sujeto pasivo del impuesto sea el empresario o profesional para quien se realiza la operación conforme artículo 84.Uno.2º, 3º y 4º de la Ley del IVA (supuestos de inversión del sujeto pasivo).

5) Las importaciones y las operaciones asimiladas a importaciones.

6) Aquellas a las que se refieren los artículos 9.1º y 12 de la Ley del IVA (autoconsumos de bienes y servicios).

- Obligaciones formales específicas: están pendientes de determinarse reglamentariamente, no obstante, podemos adelantar que el Proyecto de Real Decreto ha previsto, en materia de facturación, que las facturas emitidas por los sujetos pasivos acogidos al RECC referentes a operaciones a las que sea aplicable el mismo contengan la mención de “régimen especial del criterio de caja”.

c) Supuestos especiales:

- Modificación de bases imponibles del artículo 80.Cuatro LIVA (créditos incobrables): la modificación de la base imponible por créditos incobrables efectuada por sujetos pasivos que no se encuentren acogidos al RECC determinará el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo deudor acogido al RECC correspondientes a las operaciones modificadas y que estuvieran aún pendientes de deducción.

- Efectos del auto de declaración de concurso: la declaración de concurso del sujeto pasivo acogido al RECC o del sujeto pasivo destinatario de sus operaciones determinará, en la fecha del auto de declaración del concurso, el devengo de las cuotas repercutidas y la deducción de las cuotas soportadas respecto de las operaciones a las que haya sido de aplicación este régimen, que estuvieran aún pendientes de devengo o deducción.

II.- IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS).

II.1.- Modificación del artículo 23 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS): reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles (Patent Box)

Con efectos a partir de la entrada en vigor de la LAEI (29 de septiembre de 2013), se modifica el régimen de las rentas originadas por la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. Las modificaciones más relevantes son:

NOTA INFORMATIVA

a) Reducción del porcentaje de integración de renta en la base imponible del impuesto que pasa del 50% al 40%.

b) La reducción se aplica sobre la renta generada (ingresos menos las cantidades deducidas por aplicación de los artículos 11.4 ó 12.7 del TRLIS, los deterioros y gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo) en lugar de aplicarse sobre los ingresos derivados de la cesión, eliminándose asimismo el límite del coste del activo multiplicado por seis. En el caso de activos no contabilizados, se entiende por renta el 80% de los ingresos procedentes de la cesión.

c) No se requerirá el activo objeto de cesión haya sido creado en su totalidad por la entidad cedente sino que será suficiente con que los haya creado en, al menos, un 25% de su coste.

d) Se podrá aplicar esta incentivo no solo a las cesiones de activos intangibles sino a las transmisiones de los mismos siempre y cuando la entidad adquirente no forme parte del mismo grupo de sociedades que la transmitente en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

e) En caso de tributación en el régimen de consolidación fiscal, se suprime la exclusión de la eliminación de los ingresos y gastos derivados de la cesión y las operaciones de cesión estarán sometidas a las obligaciones de documentación del artículo 16 del TRLIS.

f) Se prevé la posibilidad de solicitar a la Administración Tributaria un acuerdo previo de valoración de los ingresos procedentes de la cesión del activo y de los gastos asociados o un acuerdo previo de calificación del activo.

g) Se establece la incompatibilidad de la aplicación del incentivo fiscal con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

II.2.- Nueva deducción por inversión de beneficios.

Con efectos para los beneficios generados en períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013, se introduce esta nueva deducción dando nueva redacción al artículo 37 del TRLIS (sin contenido con anterioridad).

El funcionamiento de esta nueva deducción es el siguiente:

- Sujetos pasivos que pueden aplicarlo: aquellos a los que les sea aplicable los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión (artículo 108 del TRLIS) así como aquellos que aplican el tipo de gravamen reducido vinculado al mantenimiento del empleo establecido en la disposición adicional duodécima del TRLIS (entidades con

NOTA INFORMATIVA

importe neto de la cifra de negocios del período impositivo anterior inferior a 5 millones de euros y menos de 25 empleados).

- **Contenido:** se trata de una deducción en la cuota íntegra del Impuesto del 10% (o del 5% para quienes aplican el tipo de gravamen reducido vinculado al mantenimiento del empleo) de los beneficios del ejercicio, sin incluir la contabilización del IS, siempre que se inviertan en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas (no generan derecho las inversiones en existencias, intangibles o participaciones significativas en otras entidades).

La base de la deducción está constituida por el importe del beneficio antes de impuestos destinado a la adquisición del elemento patrimonial multiplicado por un coeficiente determinado por:

a) En el numerador: beneficios obtenidos sin incluir contabilización del IS, minorados por las rentas o ingresos objeto de exención, reducción, bonificación, deducción por depreciación monetaria o deducción por doble imposición solamente en la parte exenta, reducida, bonificada o deducida en la base o bien con derecho a deducción en la cuota.

b) En el denominador: beneficios obtenidos sin incluir contabilización del IS.

- **Plazos:** la inversión deberá realizarse en el plazo comprendido entre el inicio del período impositivo en que se obtienen los beneficios objeto de inversión y los dos años posteriores o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de inversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo. La deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectúe la inversión.

Los elementos patrimoniales objeto de inversión deberán permanecer en funcionamiento en el patrimonio de la entidad, salvo pérdida justificada, durante un plazo de 5 años, o durante su vida útil de resultar inferior. No obstante, no se perderá la deducción si se produce la transmisión de los elementos patrimoniales objeto de inversión antes de la finalización del plazo señalado en el párrafo anterior y se invierte el importe obtenido o el valor neto contable, si fuera menor, en los términos establecidos en este artículo.

- **Condiciones:** aquellas entidades que apliquen esta deducción deberán dotar una reserva por inversiones (con cargo a los beneficios del ejercicio cuyo importe es objeto de inversión) por un importe igual a la base de deducción, que será indisponible en tanto que los elementos patrimoniales deban permanecer en la entidad (5 años o durante su vida útil de resultar inferior). Así mismo se establece la obligación de hacer constar en la memoria de las Cuentas Anuales determinadas menciones durante el plazo de mantenimiento de la inversión.

NOTA INFORMATIVA

- Incompatibilidades: es incompatible con la aplicación de la libertad de amortización, con la deducción por inversiones regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, y con la Reserva para inversiones en Canarias regulada en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias

- Entidades que tributen por el régimen de consolidación fiscal: cualquiera de las entidades que formen parte del grupo podrá efectuar la inversión así como la constitución de la reserva indisponible en el caso de que a la entidad que realiza la inversión no le resulte posible. Así mismo, el coeficiente aplicable para obtener la base de la deducción se calculará a partir de los beneficios que resulten de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.

II.3.- Modificación en la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i)

Con respecto a las deducciones por actividades I+D+i referidas en el artículo 35.1 y 35.2 del TRLIS que se generen en periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2013, se establece la opción de proceder a su aplicación sin quedar sometida esta deducción a ningún límite en la cuota íntegra del IS, si bien con una tasa de descuento del 20% respecto al importe inicialmente previsto de la deducción. Incluso en el caso de insuficiencia de cuota, se podrá solicitar su abono a la Administración tributaria a través de la declaración de este Impuesto, como “devolución derivada de la normativa de cada tributo” sin que, en ningún caso, se produzca el devengo del interés de demora previsto en el artículo 31.2 de la Ley General Tributaria.

a) Límites.

El importe de la deducción aplicada o abonada no podrá superar el importe anual de 3 millones de euros anuales por el conjunto de las actividades de I+D e innovación tecnológica y de 1 millón de euros anuales para el caso de actividades de innovación tecnológica. Este límite se aplicará a todo el grupo de sociedades, en el supuesto de entidades que formen parte del mismo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio.

b) Requisitos para su aplicación o abono.

- Que transcurra, al menos, un año desde la finalización del período impositivo en que se generó la deducción, sin que la misma haya sido objeto de aplicación.

- Que la plantilla media o, alternativamente, la plantilla media adscrita a actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica no se vea reducida desde el final del período impositivo en que se generó la deducción hasta pasados 24 meses desde la

NOTA INFORMATIVA

finalización del periodo impositivo en cuya declaración se realice la correspondiente aplicación o abono.

- Que se destine un importe equivalente a la deducción aplicada o abonada a la realización de la actividad de I+D (a gastos de I+D+i o a inversiones), en los 24 meses siguientes a la finalización del período impositivo en cuya declaración se realice la correspondiente aplicación o abono.
- Que la entidad haya obtenido un informe motivado sobre la calificación de la actividad como investigación y desarrollo o innovación tecnológica o un acuerdo previo de valoración de los gastos e inversiones correspondientes.

II.4.- Modificación de la deducción relativa a trabajadores minusválidos.

Se modifica la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad prevista en el artículo 41 del TRLIS, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013, incrementando el importe de la deducción según el grado de discapacidad de los trabajadores contratados:

- Será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 9.000 euros por cada persona/año de incremento, experimentado durante el período impositivo, del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 por ciento e inferior al 65 por ciento, contratados por el sujeto pasivo respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior.
- Será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 12.000 euros por cada persona/año de incremento, experimentado durante el período impositivo, del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 65 por ciento, contratados por el sujeto pasivo respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior.

Adicionalmente, para el acceso a esta deducción, se elimina la necesidad de que el contrato sea indefinido y a jornada completa.

IV.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF).

Las principales novedades pueden dividirse en dos bloques:

IV.1.-Incentivos por inversión en empresas de nueva o reciente creación.

Con el objeto de favorecer la captación por empresas, de nueva o reciente creación, de fondos propios procedentes de contribuyentes que, además del capital financiero, aporten sus conocimientos empresariales o profesionales adecuados para el desarrollo

NOTA INFORMATIVA

de la sociedad en la que invierten, inversor de proximidad o «business angel», o de aquellos que solo estén interesados en aportar capital, capital semilla, se establecen las siguientes modificaciones o medidas en el IRPF.

a) Se suprime la exención de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación.

Se suprimen las normas que establecían la exención de determinadas ganancias patrimoniales generadas en la transmisión de acciones y participaciones en empresas de nueva o reciente creación (letra d) del apartado 4 del artículo 33 y la disposición adicional trigésima cuarta de la Ley del IRPF).

No obstante, los contribuyentes que obtengan ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de acciones o participaciones adquiridas con anterioridad al 29 de septiembre de 2013 (entrada en vigor de la LAEI), podrán aplicar la exención prevista en la disposición adicional trigésima cuarta en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012.

b) Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación.

Se añade un nuevo apartado 1 al artículo 68 de la Ley del IRPF por el que se establece una nueva deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación. La deducción se aplicará exclusivamente en la cuota íntegra estatal.

El porcentaje de deducción será del 20 por ciento de las cantidades satisfechas por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación que cumplan los requisitos establecidos.

La base máxima de deducción será de 50.000 euros anuales y estará formada por el valor de adquisición de las acciones o participaciones suscritas. Cuando se hubiese aplicado la exención por reinversión regulada en el artículo 38 del TRLIS, únicamente formará parte de la base de la deducción de las nuevas acciones suscritas el exceso del importe total obtenido en la transmisión de las acciones por las que se hubiese aplicado la exención.

La aplicación de la deducción requerirá que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el período impositivo exceda del valor que arroja su comprobación al comienzo del mismo al menos en la cuantía de las inversiones realizadas (artículo 70.1 TRLIS).

Para la práctica de la deducción será necesario obtener una certificación expedida por la entidad cuyas acciones o participaciones se hayan adquirido indicando el cumplimiento de los requisitos exigidos, a saber:

NOTA INFORMATIVA

- Revestir la forma de Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral.
- Ejercer una actividad económica que cuente con los medios personales y materiales necesarios para el desarrollo de la misma. No podrá tener por actividad la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.
- Los fondos propios de la entidad no podrán superar 400.000 euros en el inicio del período impositivo en que el contribuyente adquiera las acciones o participaciones.

La deducción solamente resultará de aplicación respecto de las acciones o participaciones suscritas a partir del 29 de septiembre de 2013 (fecha de entrada en vigor de la LAEI).

c) Nueva exención por reinversión en el supuesto de transmisión de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación.

El artículo 38.2 de la Ley del IRPF establece la exención de las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de acciones o participaciones por las que se hubiera practicado la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación descrita en el apartado b) anterior, por reinversión en acciones o participaciones de las citadas empresas. La exención podrá ser total, si se reinvierte el importe total obtenido por la transmisión de las acciones, o parcial cuando el importe reinvertido sea inferior al total percibido en la transmisión.

No resultará de aplicación la exención por reinversión:

- Cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos en el año anterior o posterior a la transmisión de las acciones. En este caso, la exención no procederá respecto de los valores que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.
- Cuando las acciones se transmitan al cónyuge, o a parientes en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido.
- Cuando las acciones o participaciones se transmitan a una entidad respecto de la que se produzca, con el contribuyente o con cualquiera de las personas citadas en el punto anterior, alguna de las circunstancias establecidas en el artículo 42 del Código de Comercio.

IV.2.- Deducción por inversión de beneficios.

NOTA INFORMATIVA

A los contribuyentes por el IRPF que ejerzan actividades económicas les será también de aplicación la nueva deducción por inversión de beneficios prevista en el TRLIS (artículo 37), con las siguientes especialidades:

a) Darán derecho a la deducción los rendimientos netos de actividades económicas del período impositivo que se inviertan en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas desarrolladas por el contribuyente.

A estos efectos se entenderá que los rendimientos netos de actividades económicas del período impositivo son objeto de inversión cuando, en los términos previstos en el artículo 37 del TRLIS, se invierta una cuantía equivalente a la parte de la base liquidable general positiva del período impositivo que corresponda a tales rendimientos, sin que en ningún caso la misma cuantía pueda entenderse invertida en más de un activo. Dicha cuantía será la base de la deducción.

b) El porcentaje de deducción será del 5 por ciento cuando el contribuyente hubiera practicado alguna de las siguientes reducciones: (i) reducción del 20% del rendimiento neto positivo en el ejercicio de inicio de la actividad económica en caso de determinar el mismo por el método de estimación directa; (ii) reducción del resultado neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo y (iii) deducción por tratarse de rentas obtenidas en Ceuta y Melilla.

c) El importe de la deducción no podrá exceder de la suma de la cuota íntegra estatal y autonómica del período impositivo en el que se obtuvieron los rendimientos netos de actividades económicas señalados en la letra a).

d) No resultará de aplicación lo dispuesto en los apartados 5 (reserva indisponible) y 8 (memoria de cuentas) del artículo 37 del TRLIS.

e) Cuando se trate de contribuyentes del IRPF que ejerzan actividades económicas y determinen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva, les serán de aplicación la citada deducción cuando así se establezca reglamentariamente.

Esperando que esta información os sea de utilidad, por favor, no dudéis en contactar con nosotros si necesitáis cualquier tipo de aclaración adicional.