

B) Breves comentarios al Anteproyecto de Ley de apoyo a los emprendedores y su internacionalización

0. Introducción

El texto del Anteproyecto, que probablemente sufrirá modificaciones hasta su transformación en Proyecto y a lo largo de la tramitación Parlamentaria, contiene importantes medidas fiscales que afectan a tres de los principales Impuestos de nuestro sistema tributario: Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En lo que atañe al tributo indirecto se crea un régimen especial voluntario denominado de devengo por criterio de caja. Tiene como principal característica diferir el pago del Impuesto hasta el momento del cobro de las facturas. Hay que indicar que el texto se remite en varias ocasiones al desarrollo reglamentario, por lo que habrá que esperar el mismo para conocer las obligaciones formales.

En cuanto a los impuestos directos, se crea un nuevo incentivo fiscal, tanto para las personas jurídicas como para las físicas para incentivar la inversión de los beneficios empresariales en activos nuevos. Además, para las personas jurídicas se modifica la deducción por I+D+i así como la reducción del Patent Box.

Para las personas físicas, aparte del incentivo ya mencionado, se regula de nuevo el existente para inversiones en capital semilla, modificando la exención a la salida y creando una deducción a la entrada del capital en las empresas.

1. Impuesto sobre el Valor Añadido

Régimen especial del criterio de caja (aplicable a partir de 01-01-2014):

- ✓ Requisitos subjetivos de aplicación del régimen especial de devengo del IVA por criterio de caja:
 - Podrán aplicar este régimen los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones durante el año natural anterior no supere 2.000.000€ Se excluye a los sujetos pasivos cuyos cobros en efectivo, respecto de un mismo destinatario durante el año natural, superen la cuantía que se determine reglamentariamente.
 - A tener en cuenta:
 - Cuando se inicie la actividad dentro del año natural anterior el importe del volumen de las operaciones se elevará al año. Se puede aplicar el año de inicio de la actividad.
 - Para determinar el volumen de operaciones se incluirán aquellas respecto de las cuales se hubiera producido el devengo del Impuesto, siempre que no se le hubiera aplicado el régimen especial de caja.
- ✓ Opción por el régimen especial: se optará como establezca el Reglamento. La opción se entenderá prorrogada salvo renuncia y la renuncia tendrá una validez mínima de 3 años.
- ✓ Requisitos objetivos de aplicación:
 - El régimen especial se referirá a todas las operaciones realizadas por el sujeto pasivo, salvo que aplique alguno de los siguientes regímenes especiales:
 - Régimen simplificado

- Régimen de la agricultura, ganadería y pesca
- Régimen del recargo de equivalencia
- Régimen del oro de inversión
- Régimen de servicios prestados por vía electrónica
- Régimen de grupo de entidades
- No será de aplicación este régimen cuando se trate de alguna de las siguientes operaciones:
 - Entregas exentas por exportaciones de bienes y las operaciones asimiladas a las exportaciones
 - Entregas exentas relativas a las zonas francas, depósitos y otros depósitos, regímenes aduaneros y fiscales
 - Entregas exentas de bienes destinados a otro Estado miembro
 - Importaciones y operaciones similares a las importaciones
 - Adquisiciones intracomunitarias de bienes
 - Los supuestos de inversión del sujeto pasivo
 - Autoconsumo de bienes y las operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios
- ✓ Devengo y repercusión:
 - El Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos. Si este no se ha producido, el devengo se produce a 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.
 - La repercusión del Impuesto deberá efectuarse en el momento de la expedición y entrega de la factura, pero se entenderá producida en el momento del devengo por el criterio de caja.
- ✓ Deducción de las cuotas soportadas:
 - El derecho a la deducción de las cuotas soportadas nace en el momento del pago total o parcial del precio de los importes efectivamente satisfechos o, si este no se ha producido, el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.
 - Las cuotas soportadas se deberán consignar en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que su titular haya pagado las cuotas deducibles o haya nacido el derecho a su deducción o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de 4 años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho, caducando el mismo de no ejercerse en dicho plazo.
- ✓ Renuncia o exclusión del régimen: cuando se produce se mantienen las normas reguladoras en el mismo respecto de las operaciones efectuadas durante su vigencia.
- ✓ Sujetos pasivos no acogidos al régimen especial destinatarios de las operaciones realizadas bajo el régimen especial: el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los sujetos pasivos no acogidos al régimen especial de caja, que sean destinatarios de las operaciones acogidas al régimen especial, se producirá en el momento del pago total o parcial del precio de las mismas,

por los importes satisfechos o, si este no se ha producido, el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

- ✓ Modificación de la base imponible por créditos incobrables: cuando los sujetos pasivos no acogidos al régimen especial del criterio de caja modifiquen la base imponible, por insolvencia del deudor, en ese momento se producirá el nacimiento del derecho a deducir las cuotas soportadas por el sujeto pasivo deudor, acogido al régimen especial, por las cuotas pendientes de deducción en la fecha en que se realice la modificación de la base imponible.
- ✓ Auto de declaración de concurso: cuando los sujetos pasivos acogidos al régimen especial, o bien los sujetos pasivos destinatarios de las operaciones de un sujeto acogido entren en concurso, en la fecha del auto de declaración de concurso se producirá:
 - El devengo de las cuotas repercutidas por el sujeto pasivo acogido al régimen especial que estuvieran pendientes de devengo a la fecha del auto.
 - El nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo respecto de las operaciones en las que haya sido destinatario y a las que haya sido de aplicación el régimen especial que estuvieran pendientes de deducción y pago, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de 1 año para deducirlas.
 - El nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo concursado acogido al régimen especial respecto de las operaciones que haya sido destinatario no acogidas a dicho régimen especial que estuvieran pendientes de deducción y pago y que no hubiera transcurrido el plazo de 1 año.
 - El concursado deberá declarar las cuotas devengadas y ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la declaración-liquidación que se prevea en la norma reglamentaria.

2. Impuesto sobre Sociedades

Deducción por inversión de beneficios (aplicable en ejercicios iniciados en 2013)

- ✓ **Ámbito Subjetivo:** las empresas de reducida dimensión.
- ✓ **Elementos en los que se materializa:** Inmovilizado Material e Inversiones Inmobiliarias
- ✓ **Tipo:** 10% en general y 5% micropymes con mantenimiento de plantilla.
- ✓ **Base de la deducción:** el resultado de multiplicar el importe de los beneficios obtenidos en el ejercicio, sin incluir la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, por el siguiente coeficiente, con dos decimales:
 - Numerador: [beneficios del ejercicio, sin incluir el Impuesto sobre Sociedades] – [rentas o ingresos exentos, reducidos, bonificados, la corrección monetaria, o que se hayan beneficiado de la deducción por doble imposición (en la parte correspondiente)].
 - Denominador: beneficios del ejercicio, sin incluir la contabilización del Impuesto sobre Sociedades.
 - Tratándose de entidades que tributen bajo el régimen de consolidación fiscal, el coeficiente se aplicará a partir de los beneficios que resulten de la cuenta de pérdidas y ganancias teniendo en cuenta los ajustes que correspondan a todas las entidades del

grupo fiscal, excepto que no formen parte de los beneficios anteriores, y la inversión podrá realizarla cualquiera de las entidades del grupo.

- ✓ Plazo para realizar la inversión: entre el inicio del período impositivo en que se obtienen los beneficios objeto de la inversión y los 2 años posteriores, salvo que se acuerde un plan especial aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo.
- ✓ Momento en el que se entiende realizada la inversión y se aplica la deducción: cuando los elementos se ponen a disposición de la entidad.
- ✓ Requisitos:
 - Dotación de una reserva indisponible de la misma cuantía que la base de la deducción y mantenerla el tiempo que deban permanecer los elementos patrimoniales adquiridos en la entidad. Si se trata de entidades que tributan por el régimen especial de consolidación fiscal la entidad que realiza la inversión es la obligada a dotar la reserva, salvo que no le resulte posible, en cuyo caso deberá dotarla cualquier entidad del grupo.
 - Mantenimiento de las inversiones: los elementos patrimoniales adquiridos deberán permanecer en funcionamiento en la sociedad durante 5 años, salvo pérdida justificada, o durante su vida útil si resulta inferior.
 - Memoria. Se deben hacer las siguientes menciones durante el plazo de mantenimiento de las inversiones: importe de los beneficios acogido a la deducción y el ejercicio en que se obtuvieron; la reserva indisponible que deba figurar dotada; identificación e importe de los elementos adquiridos; la fecha o fechas en que los elementos han sido objeto de adquisición y afectación a la actividad económica.
- ✓ Esta deducción es incompatible con:
 - Libertad de amortización.
 - Deducción por inversiones en Canarias.
 - Reserva por inversiones en Canarias.

Nueva opción para aplicar la deducción por I+D

- ✓ Las entidades que tributan a tipo general, el especial del 35% o al 25% como empresas de reducida dimensión, pueden sobrepasar el límite del 35-60% establecido para el conjunto de incentivos a la inversión (25-50% en 2012-2013), respecto de las deducciones por I+D generadas en 2013.
- ✓ Esta opción pasa por aplicar un descuento del 20% sobre los porcentajes de deducción que regula el legislador. Es decir, en lugar de deducir el 30 ó 50% de los gastos e inversiones la entidad solo podrá deducirse el 24-40%, respectivamente y, además, si no tiene cuota suficiente para aplicar la deducción, podrá solicitar el abono a través de la declaración de este Impuesto, si bien transcurrido 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. El importe de la deducción aplicada o abonada no podrá superar conjuntamente 3.000.000€ anuales. En el caso de grupos de sociedades este límite se aplica a todo el grupo mercantil.
- ✓ Requisitos:

- 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 no se vea reducida desde el final del período impositivo en que se generó la deducción hasta la finalización de los 24 meses siguientes al término del período impositivo en cuya declaración se realice la correspondiente aplicación o abono.
 - Que se destine un importe equivalente a la deducción aplicada o abonada a gastos de I+D o a inversiones en elementos del inmovilizado material o activo intangible, exclusivamente afectos a actividades de I+D con exclusión de los inmuebles, 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 I+D o un acuerdo previo de valoración de los gastos e inversiones correspondientes al proyecto de I+D.
- ✓ Para todas las deducciones por incentivos se explicita que una misma inversión no puede dar lugar a la aplicación de más de una deducción en la misma entidad salvo disposición expresa.

Reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles –Patent Box-

- ✓ Hasta ahora se podían reducir, en un 50%, los ingresos procedentes de determinados intangibles creados por la entidad hasta que los ingresos superaran el coste multiplicado por 6.
- ✓ Nuevo incentivo:
- La reducción sobre los ingresos ahora será sobre las rentas que produce su cesión, pasando el porcentaje del 50 al 60%, por lo que la renta se integra en el 40% de su importe.
 - También se podrán reducir en un 40%, lo que supone una integración al 60%, las rentas derivadas de los activos no creados por la entidad si se mantienen un mínimo de 2 años en su patrimonio y son objeto de cesión a terceros con organización de medios materiales y personales, así como las rentas derivadas de la transmisión de estos intangibles.
- ✓ Los gastos deducibles, que se restan de los ingresos obtenidos por la cesión del activo para determinar la renta, son la amortización fiscal, la décima parte de los intangibles de vida útil indefinida (2% en 2013) y los gastos directamente imputables. Se prevé que se considere renta el 80% de los ingresos de los intangibles no reconocidos en el activo.
- ✓ Se da seguridad jurídica a través de solicitudes de acuerdos previos de valoración de ingresos y gastos y rentas de la transmisión, así como acuerdo previo de calificación de los activos y se suprime el límite a la reducción del séxtuplo del coste del intangible.

3. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Incentivos a la inversión en empresas de nueva o reciente creación

- ✓ El anterior incentivo, establecido solo a la salida (para la desinversión), contenido en la D.A. 34ª de la Ley del Impuesto, dejaba exenta la transmisión de las participaciones adquiridas por los inversores en determinadas condiciones. Se da un régimen transitorio para que las desinversiones posteriores a 31-12-12, de inversiones anteriores a esa fecha, conserven la exención anterior.

- ✓ Nuevos incentivos:
 - Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación (incentivo a la entrada): deducción del 20% sobre una base máxima de 20.000€ anuales, por la adquisición de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación. Requisitos:
 - Las acciones o participaciones deberán adquirirse en el momento de la constitución o mediante la ampliación de capital efectuada en los 3 años siguientes a la constitución, y permanecer en el patrimonio del adquirente por un plazo no superior a 3 años e inferior a 12 años.
 - La participación directa o indirecta del contribuyente, junto con el cónyuge o familiares hasta el segundo grado incluido, no puede ser, durante ningún día de los años naturales de tenencia de la participación, superior al 40% del capital social o de sus derechos de voto.
 - Que no se trate de acciones o participaciones en una entidad a través de la cual se ejerza la misma actividad que se venía ejerciendo anteriormente bajo otra titularidad.
 - La entidad cuyas acciones o participaciones se adquieran deberá cumplir los siguientes requisitos: revestir la forma jurídica de SA, SRL, SAL o SRL y no cotizar en ningún mercado organizado; ejercer una actividad económica y contar con medios personales y materiales; no podrá tener como actividad la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario; y el importe de la cifra de los fondos propios no podrá ser superior a 200.000€ en el inicio del período impositivo en el que el contribuyente adquiere las acciones o participaciones. Si la entidad forma grupo mercantil, los fondos propios se referirán al conjunto de entidades pertenecientes al grupo.
 - Nueva exención de las ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de la transmisión de acciones o participaciones de entidades de nueva o reciente creación. Requisitos:
 - El importe obtenido debe reinvertirse en acciones o participaciones de entidades que también sean de nueva o reciente creación:
 - Cuando no se reinvierta la totalidad del precio de la venta, solo se aplicará la exención por la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida a la cantidad reinvertida.
 - No podrá aplicarse la exención cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos en el año anterior o posterior a la transmisión de las acciones o participaciones.
 - Tampoco podrá aplicarse esta exención cuando las acciones o participaciones se transmitan al círculo familiar.

Deducción por actividades económicas (similar a la nueva deducción en el Impuesto sobre Sociedades)

✓ **Ámbito de aplicación:**

- Las personas físicas que desarrollen una actividad empresarial o profesional podrán aplicar una deducción sobre los rendimientos netos de actividades económicas en el período impositivo en que los inviertan en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas.
- Los contribuyentes que determinen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva solo aplicarán este incentivo cuando así se determine reglamentariamente.

✓ **Base y porcentaje de la deducción:**

- La base será la cuantía equivalente a la parte de la base liquidable general positiva del período impositivo que corresponda a los rendimientos invertidos, sin que en ningún caso la misma cuantía pueda entenderse invertida en más de un activo.
- El porcentaje de deducción es, en general, del 10% y del 5% si el contribuyente ha aplicado la reducción por inicio de una actividad o la reducción por mantenimiento o creación de empleo. Asimismo, el porcentaje será del 5% cuando se trate de rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, siempre que se hubiera aplicado la deducción por rentas obtenidas en dichas Ciudades.
- 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.