

Spanish Tax Alert

Ley 14/2013 de apoyo a los emprendedores y su internacionalización

José Manuel Sánchez, Marta Abascal y Enrique Santos

Abogados del Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

El pasado 19 de septiembre de 2013, el Pleno del Congreso de los Diputados aprobó el Proyecto de Ley de Apoyo a los Emprendedores y su Internacionalización, procediéndose a su publicación en el Boletín Oficial del Estado el sábado día 28 de septiembre de 2013, entrando de este modo en vigor.

Con el objetivo de favorecer la cultura del emprendimiento, se trata de establecer un marco legislativo de apoyo institucional que permita fortalecer el tejido empresarial español a largo plazo.

En el Título II de la ley se incluye un paquete de medidas tributarias con el objetivo de contribuir al apoyo al emprendedor. En el ámbito de la contabilidad, el Capítulo II del Título IV simplifica los requisitos de información económico-financiera.

A continuación se resume el contenido de las principales **modificaciones y novedades introducidas** en el ordenamiento jurídico español por esta ley, por lo que este documento **solo trata de informar** sobre la nueva situación resultante tras la aprobación y publicación de la citada ley.

1. En relación con el **apoyo a la iniciativa emprendedora** se establecen las siguientes modificaciones y novedades:

A. Se **introduce** la figura del **"Emprendedor de Responsabilidad Limitada"** (en adelante, "ERL") que permitirá al emprendedor persona física limitar su responsabilidad por las deudas originadas en el ejercicio de su actividad.

En concreto, se beneficia de dicha limitación de la responsabilidad la vivienda habitual del "ERL" siempre que su valor no supere los 300.000 euros, bajo determinadas condiciones. En el caso de viviendas situadas en población de más de 1.000.000 de habitantes se aplicará un coeficiente de 1,5 sobre el valor anterior.

Al mismo tiempo, la disposición adicional primera de la ley señala para el supuesto de que se procediese al embargo de la vivienda habitual del "ERL", que su ejecución únicamente será posible cuando:

- a) No se conozcan otros bienes del deudor con valoración conjunta suficiente susceptibles de realización inmediata en el procedimiento de apremio.
- b) Entre la notificación de la primera diligencia de embargo del bien y la realización material del procedimiento de enajenación del mismo medie un plazo mínimo de dos años.

B. Se establece que en los procedimientos de constitución de sociedades de responsabilidad limitada mediante escritura pública y con estatutos tipo los notarios procedan a la solicitud de la asignación provisional del **Número de Identificación Fiscal**, así como que los Registradores mercantiles procedan con posterioridad a la solicitud del **Número de Identificación Fiscal definitivo**, ambos trámites realizados a través del Centro

de Información y Red de Creación de Empresa (CIRCE).

Por otro lado, la disposición adicional cuarta de la ley establece un procedimiento único de solicitud de un **permiso único** que autoriza a los nacionales de terceros países a residir y trabajar en el territorio de un Estado miembro y que se tramitará conforme a lo dispuesto en la Directiva 2011/98/UE de 13 de diciembre de 2011.

C. Se procede a la **modificación del apartado 8 de la disposición adicional quinta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria** dando cabida dentro del mismo a la figura de los empresarios individuales que presenten el documento único electrónico para realizar telemáticamente sus trámites de constitución, los cuales quedarán exonerados de la obligación de presentar la declaración censal de alta, pero quedarán obligados a la presentación posterior de las declaraciones de modificación o de baja que correspondan. En la actualidad únicamente resultaba de aplicación a las sociedades en constitución.

D. Se introduce **una nueva disposición adicional séptima en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal**, en la cual se dispone que lo previsto en el nuevo Título X de la Ley Concursal no resultará de aplicación a los créditos de derecho público, debiendo el deudor solicitar a la Administración Pública competente un aplazamiento o fraccionamiento de pago comprensivo de las deudas que se encontrasen pendientes de pago y no tuviese previsto efectuar el mismo en el plazo establecido en la normativa aplicable.

En el caso de deudas con la Hacienda Pública, en la tramitación de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento se prevén ciertas especialidades.

2. Dentro del Título V de la ley, correspondiente a la internacionalización de la economía española se establece la **creación de un "Visado de residencia para inversores"** para aquellos extranjeros no residentes que se propongan entrar en territorio español con el fin de realizar una inversión significativa de capital.

A estos efectos, se entenderá como inversión significativa de capital:

- a) Una inversión inicial por un valor igual o superior a 2 millones de euros en títulos de deuda pública española, o por un valor igual o superior a un millón de euros en acciones o participaciones sociales de empresas españolas, o depósitos bancarios en entidades financieras españolas.
- b) La adquisición de bienes inmuebles en España con una inversión de valor igual o superior a 500.000 euros por cada solicitante.
- c) Un proyecto empresarial que vaya a ser desarrollado en España y que sea considerado y acreditado como de interés general.

Del mismo modo, se entiende que el extranjero solicitante ha realizado una inversión significativa de capital cuando la misma haya sido llevada a cabo a través de una persona jurídica, no residente en paraíso fiscal, sobre la cual posea directa o indirectamente la mayoría de sus derechos de voto y tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.

3. En el **Impuesto sobre el Valor Añadido** (en adelante, IVA) se **establece un nuevo régimen especial del criterio de caja**, por el que podrán optar los sujetos pasivos del impuesto cuyo volumen de operaciones del año natural anterior no haya superado la cifra de 2 millones de euros. (Nuevo Capítulo X del Título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido)

El nuevo régimen especial así establecido consiste en que el IVA de las operaciones en las que proceda su aplicación se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos. En el caso de que no se produjera el cobro, el devengo tendría lugar el 31 de diciembre del año siguiente al que se haya realizado la operación.

No obstante lo anterior, el impuesto se repercutirá en el momento en que se expida y entregue la factura.

Asimismo, se establecen las normas correspondientes al ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado para el nuevo régimen, retrasando el derecho a la deducción del IVA soportado en las adquisiciones hasta que se produzca el pago al proveedor, con el límite del 31 de diciembre del año

inmediato siguiente al de realización de la operación. Asimismo se introducen especialidades para el supuesto de modificación de la base imponible (art. 80.4 LIVA) y de declaración de concurso del sujeto pasivo acogido al régimen especial o del sujeto pasivo destinatario de sus operaciones.

Se excluirán de la aplicación del régimen especial del criterio de caja las siguientes operaciones:

- Las acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, del recargo de equivalencia, del oro de inversión, aplicable a los servicios prestados por vía electrónica y del grupo de entidades;
- Las exportaciones de bienes exentas y operaciones asimiladas a las mismas, operaciones exentas relativas a las zonas francas depósitos francos y otros depósitos y operaciones exentas relativas a regímenes aduaneros y fiscales;
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes;
- Las operaciones en las que el sujeto pasivo del Impuesto sea el empresario o profesional para quien se realiza la operación reguladas en los apartados 2º, 3º y 4º del artículo 84 de la LIVA;
- Las importaciones de bienes y operaciones asimiladas; y
- Los autoconsumos asimilados a entregas de bienes y las operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios.

Este nuevo régimen especial tiene prevista su entrada en vigor con efectos desde 1 de enero de 2014.

Al mismo tiempo se establece un **nuevo régimen especial de devengo del Impuesto General Indirecto Canario por criterio de caja**, de idéntica naturaleza y características que el anteriormente expuesto, y que resultará de aplicación a los sujetos pasivos de este impuesto cuando su volumen de operaciones durante el año natural no haya superado los 2.000.000 de euros. (Nuevo 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)

Este nuevo régimen especial entrará en vigor con efectos a partir del día 1 de enero de 2014.

4. En relación con el **Impuesto sobre Sociedades** (en adelante, IS) se introducen las siguientes modificaciones y novedades en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLIS):

A. Se establece una nueva **deducción por inversión de beneficios**. (Art. 37 TRLIS)

Se sustituye el actual artículo 37 del TRLIS, que en la redacción de la norma vigente hasta el momento se refería a la derogada deducción por actividades de exportación, por una deducción por inversión de beneficios aplicable a las entidades que tributen conforme al régimen especial de las empresas de reducida dimensión, con efectos para los beneficios que se generen en períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013.

Se trata de una deducción en la cuota íntegra del 10% de los beneficios antes de impuestos invertidos en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas. Las entidades que apliquen el tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo, podrán aplicar una deducción del 5%.

La base de la deducción será el resultado de aplicar a la cifra de beneficios antes de impuestos del ejercicio el coeficiente redondeado por defecto con dos decimales resultante de dividir (i) los beneficios obtenidos en el ejercicio, sin incluir la contabilización del IS, minorados por aquellas rentas o ingresos que sean objeto de exención, reducción, bonificación, deducción del artículo 15.9 de esta Ley o deducción por doble imposición, exclusivamente en la parte exenta, reducida, bonificada o deducida en la base imponible, o bien que haya generado derecho a deducción en la cuota íntegra; entre (ii) los beneficios obtenidos en el ejercicio, sin incluir la contabilización del IS.

En el caso de entidades incluidas en un grupo acogido al régimen de consolidación fiscal, la inversión se podrá realizar en sede de cualquier entidad que forme parte del mismo.

En general, el plazo de inversión comprenderá desde el inicio del periodo impositivo en que se obtienen los beneficios y los dos años posteriores. Por su parte, se establece un plazo de mantenimiento de las inversiones en funcionamiento de cinco años (o de su vida útil si ésta fuera inferior).

La aplicación de la deducción se encuentra condiciona a la dotación de una reserva por inversiones indisponible durante el periodo de permanencia de los elementos en los que se materializa la inversión y por importe de la base de la deducción. Asimismo, en relación con esta deducción se hará constar una mención específica en la memoria.

La deducción por inversión de beneficios será aplicable con ciertas especialidades a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) que obtengan rendimientos de actividades económicas y que inviertan una cuantía equivalente al importe de la base liquidable general positiva correspondiente a los rendimientos de dichas actividades económicas. En su caso, la deducción será del 5% para los contribuyentes del IRPF que apliquen alguno de los siguientes incentivos: la reducción del 20% por inicio del ejercicio de una actividad económica con tributación conforme al método de estimación directa (art. 32.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en adelante, LIRPF); la reducción del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo (D.A. vigesimoséptima LIRPF); o la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla (art. 68.4 LIRPF).

- B. Se modifican las posibilidades de aplicación de la **deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica**. (Art. 44 TRLIS)

Las entidades que tributen al tipo general de gravamen o conforme al régimen especial

de las entidades de reducida dimensión podrán optar por excluir las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, reguladas en el artículo 35 del TRLIS, del límite sobre la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.

En ese caso, se aplicarán con un descuento del 20% de su importe y si hubiera insuficiencia de cuota para aplicarlas, se establece la posibilidad de solicitar su abono a través de la declaración del IS, una vez transcurrido un año desde la finalización del período impositivo en el que se generó la deducción sin que se haya aplicado. A los efectos de su aplicación, se exige el mantenimiento de empleo y de las actividades de I+D, así como un informe motivado de la calificación de la actividad como investigación y desarrollo o un acuerdo previo de valoración con la Administración.

El importe de la deducción aplicada o abonada, para el caso de las actividades de innovación tecnológica, no podrá superar conjuntamente el importe de 1 millón de euros. Asimismo, se establece un límite máximo de 3 millones de euros para el importe de la deducción aplicada o abonada por las actividades de investigación y desarrollo o innovación tecnológica. En su caso, al conjunto de entidades que formen grupo de sociedades conforme a lo establecido en el artículo 42 del Código de Comercio se le aplicarán los mismos límites.

Esta modificación surtirá efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013, sometiéndose dicha aplicación al cumplimiento de determinados requisitos enumerados en la nueva redacción de la norma.

- C. Se modifica la redacción de la **reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles**. (Art. 23 TRLIS)

Se modifica el régimen fiscal aplicable a la cesión de determinados activos intangibles, que se aplicará sobre la renta neta derivada de la cesión y no sobre los ingresos procedentes de la misma, como establece la anterior norma vigente.

A estos efectos, se definen como rentas derivadas de la cesión de intangibles la diferencia entre los ingresos por este concepto y las cantidades deducidas por aplicación de los artículos 11.4 ó 12.7 del TRLIS y los gastos directamente relacionados con el activo cedido. En el caso de activos no contabilizados, las rentas se cuantificarían en el 80% de los ingresos procedentes de la cesión.

Por otra parte, se incrementa la renta reducida, estableciendo la integración de un 40% de la renta en la base imponible, en lugar del 50% que establecía la anterior norma vigente.

Tratándose de entidades que tributen en régimen de consolidación fiscal, las operaciones que den lugar a la aplicación de esta reducción estarán sometidas a las obligaciones de documentación establecidas por el artículo 16.2 TRLIS.

Finalmente, se extiende la aplicación de la reducción al supuesto de transmisión de activos intangibles cuyas rentas son susceptibles de reducción siempre que no se realice entre entidades del grupo del art. 42 del Código de Comercio. En este caso, la aplicación de la reducción es incompatible con la de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Esta modificación tiene efectos desde la entrada en vigor de la ley, previéndose un régimen transitorio para las cesiones realizadas con anterioridad a la entrada en vigor de la misma.

D. Se modifica la **deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad**. (Art. 41 TRLIS)

Se establece una deducción sobre la cuota íntegra de 9.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en grado igual o superior al 33 por ciento e inferior al 65 por ciento, contratados por el sujeto pasivo durante el ejercicio, respecto de la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza en el ejercicio inmediatamente anterior. La deducción será de 12.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores

con discapacidad en grado igual o superior al 65 por ciento.

En la anterior normativa vigente, la deducción era de 6.000 euros, sin distinción alguna sobre el grado de discapacidad del trabajador.

Esta nueva deducción tendrá efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del día 1 de enero de 2013.

5. En el **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, se introducen una serie de modificaciones en la LIRPF para favorecer la inversión de personas físicas en empresas de nueva o reciente creación.

A. Se excluyen de gravamen las **ganancias patrimoniales** puestas de manifiesto como consecuencia de la transmisión de las **acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación**, condicionada a la reinversión del importe total obtenido en acciones o participaciones en las citadas entidades. (Art. 38 LIRPF), para las acciones o participaciones suscritas a partir de la entrada en vigor de la Ley 14/2013.

Como consecuencia de lo anterior, se elimina la exención existente hasta la fecha, regulada en el apartado 4 del artículo 33 y en la D.A. trigésima cuarta de la LIRPF, y que en la norma vigente no estaba condicionada a la reinversión. Se establece un régimen transitorio para las acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación adquiridas hasta la fecha.

B. Se introduce una nueva **deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación** del 20% sobre el valor de adquisición de las acciones o participaciones de las entidades, siendo la base máxima de la deducción de 50.000 euros anuales. (Art. 68.1 LIRPF)

Las entidades de nueva o reciente creación están sujetas a los siguientes requisitos:

- La entidad deberá tener la forma societaria de Sociedad Anónima (sin posibilidad de que cotice en ningún mercado organizado), Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad Anónima Laboral

o Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral;

- La actividad desarrollada por esta entidad deberá contar con los medios humanos y materiales necesarios para realizarla. Además, la entidad no podrá tener como actividad la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario; y
- La entidad no podrá tener fondos propios superiores a 400.000 euros en el ejercicio en el que se suscriban las acciones o participaciones. A estos efectos, se computará el importe de los fondos propios a nivel del grupo conforme a lo establecido en el artículo 42 del Código de Comercio.

La entidad deberá expedir un certificado acreditando el cumplimiento de los requisitos anteriores.

Para la aplicación de la deducción se exige el cumplimiento de las siguientes condiciones:

- La inversión se deberá realizar en el momento de la constitución de la empresa o en una ampliación de capital dentro de los tres años siguientes a la constitución;
- Las acciones o participaciones se deberán mantener durante un periodo mínimo de 3 años y máximo de 12;
- El porcentaje de participación directa o indirecta en la empresa por parte del contribuyente junto con la de sus familiares hasta el segundo grado de parentesco no puede superar el 40%; y
- La entidad no puede ejercer una actividad que se viniera ejerciendo con anterioridad mediante otra titularidad.

En el supuesto de transmisión de las acciones o participaciones a las que aplique la exención sobre ganancias patrimoniales a la que se ha hecho referencia en el apartado A.

anterior, la deducción solo aplicara sobre el importe reinvertido que exceda del obtenido en la transmisión.

Esta deducción es incompatible con la deducción por cuenta ahorro-empresa y resulta de aplicación a las acciones o participaciones suscritas a partir de la entrada en vigor de esta Ley.

Finalmente, se establece que el valor del patrimonio del contribuyente al finalizar el período de la imposición debe ser superior al valor al comienzo del mismo al menos en la cuantía de las inversiones realizadas (art. 70 LIRPF).

6. Finalmente, en materia de información económico-financiera la ley incluye las siguientes medidas:

- A. Se modifica el artículo 28.2 del Código de Comercio, permitiendo la anotación conjunta de las operaciones trimestrales en el libro Diario, cuando su detalle figure en otros libros o registros concordantes. En la actualidad, el periodo de anotación conjunta es mensual.
- B. Por otra parte, se elevan los umbrales establecidos en el artículo 257 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio para la formulación del balance abreviado. Así, se incrementa el umbral relativo al valor del activo de 2.850.000 euros a 4 millones de euros y el del importe neto de la cifra de negocios de 5.700.000 euros a 8 millones de euros.

No obstante, a los efectos de obligación de auditar las cuentas, se mantienen los umbrales recogidos en la legislación vigente, esto es, valor del activo de 2.850.000 euros e importe neto de la cifra de negocios de 5.700.000 euros. Asimismo, las empresas que cumplan dos de las tres condiciones en su primer ejercicio social estarán exentas de la obligación de auditar las cuentas.