

LEY DE APOYO A LOS EMPRENDEDORES Y SU INTERNACIONALIZACIÓN

Segunda entrega: Novedades en el ámbito tributario

Tal y como ya anunciamos en nuestra anterior entrega, el pasado sábado, 28 de septiembre se publicó en el BOE la **Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización**.

Volvemos a recordar que si bien la norma entró en vigor al día siguiente al de su publicación en el BOE (29 de septiembre de 2013), existen una serie de excepciones. Las que afectan a la materia fiscal son las siguientes:

- a) El **régimen especial del criterio de caja del IVA**, regulado en el artículo 23, surtirá efectos desde 1 de enero de 2014.
- b) La redacción dada al **artículo 37 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades- Incentivos fiscales por inversión en beneficios-** que contiene el artículo 25, surtirá efectos para los beneficios que se generen en períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013.
- c) La redacción dada a los apartados 2 y 3 del artículo 44 **-Incentivos fiscales a actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica-** y el artículo 41-**Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad-**, ambos del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que contienen, respectivamente, los apartados Uno y Tres del artículo 26, surtirán efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013.
- d) La redacción dada al artículo 23 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, **-Reducción de rentas para determinados activos intangibles-** para que contiene el artículo 26.Dos, surtirá efectos para las cesiones de activos intangibles que se realicen a partir de la entrada en vigor de esta Ley.
- e) La redacción dada al apartado 2 del artículo 68 de la Ley del IRPF- **Deducciones en actividades económicas. Aplicación a los contribuyentes por IRPF de los incentivos fiscales por inversión en beneficios del IS-**, mediante el apartado cinco del artículo 27, surtirá efectos desde el 1 de enero de 2013.
- f) Lo previsto en el artículo 35, relativo al importe exigido para la cifra mínima del **capital social desembolsado de las sociedades de garantía recíproca**, entrará en vigor a los 9 meses de su publicación en el BOE (**29 de junio de 2014**).

NOVEDADES EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Régimen especial del criterio de caja

Con el fin de paliar los problemas de liquidez y de acceso al crédito de las empresas, se crea, **con efectos desde el 1 de enero de 2014**, en el ámbito del **IVA**, un **régimen especial de Criterio de Caja**, régimen optativo, por el cual los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones no supere los **2.000.000 de euros**, pueden optar por un sistema que retrasa el devengo y la consiguiente declaración e ingreso del IVA repercutido en la mayoría de sus operaciones comerciales hasta el momento del cobro, total o parcial, a sus clientes, con la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que las mismas se hayan efectuado.

No obstante, para evitar fraudes, los sujetos pasivos verán retardada igualmente la deducción del IVA soportado en sus adquisiciones hasta el momento en que efectúen el pago de estas a sus proveedores, y en todo caso con igual límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se hayan efectuado las operaciones.

El nuevo régimen especial optativo para el sujeto pasivo determinará su aplicación para todas sus operaciones, con algunas excepciones como las operaciones intracomunitarias, las exportaciones y las sometidas a otros regímenes especiales del Impuesto.

Pasamos a detallar **los requisitos establecidos para la aplicación del presente régimen:**

- Requisitos subjetivos de la aplicación:

a) Podrán aplicar el régimen especial del criterio de caja los sujetos pasivos del Impuesto cuyo volumen de operaciones durante el año natural anterior no haya superado los 2.000.000 de euros.

b) Cuando el sujeto pasivo hubiera iniciado la realización de actividades empresariales o profesionales en el año natural anterior, el importe del volumen de operaciones deberá elevarse al año.

c) Cuando el sujeto pasivo no hubiera iniciado la realización de actividades empresariales o profesionales en el año natural anterior, podrá aplicar este régimen especial en el año natural en curso.

d) Quedarán excluidos los sujetos pasivos cuyos cobros en efectivo respecto de un mismo destinatario durante el año natural superen la cuantía que se determine reglamentariamente (El Proyecto de Real Decreto sigue en tramitación para su aprobación).

- Condiciones para la aplicación:

a) Podrán aplicar el régimen especial del criterio de caja los sujetos pasivos que cumplan con los requisitos establecidos anteriormente y opten por su aplicación según lo indicado en el reglamento correspondiente (pendiente a fecha de hoy de su aprobación).

b) La opción se entenderá prorrogada salvo renuncia, que se efectuará en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. Esta renuncia tendrá una validez mínima de 3 años.

- Requisitos objetivos de la aplicación:

a) El régimen especial del criterio de caja podrá aplicarse por los sujetos pasivos acogidos al mismo con respecto a las operaciones que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

b) El régimen especial se referirá a todas las operaciones realizadas por el sujeto pasivo quedando excluidas del régimen las siguientes operaciones:

b.1) 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.

b.2) Las entregas de bienes exentas a las que se refieren los artículos 21, 22, 23, 24 y 25 de esta Ley.

b.3) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

b.4) Aquellas en las que el sujeto pasivo del Impuesto sea el empresario o profesional para quien se realiza la operación de conformidad con los números 2.º, 3.º y 4.º del apartado uno del artículo 84 de esta Ley.

b.5) Las importaciones y las operaciones asimiladas a las importaciones.

b.6) Aquellas a las que se refieren los artículos 9.1º y 12 de esta Ley.

Sobre el contenido del Régimen, se transcribe el nuevo artículo 163 terdecies de la Ley del IVA, Ley 37/1992, de 28 de diciembre:

“Artículo 163 terdecies. Contenido del régimen especial del criterio de caja.

Uno. En las operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial, el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos o si este no se ha producido, el devengo se producirá el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

A estos efectos, deberá acreditarse el momento del cobro, total o parcial, del precio de la operación.

Dos. La repercusión del Impuesto en las operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente, pero se entenderá producida en el momento del devengo de la operación determinado conforme a lo dispuesto en el apartado anterior.

Tres. Los sujetos pasivos a los que sea de aplicación este régimen especial podrán practicar sus deducciones en los términos establecidos en el Título VIII de esta Ley, con las siguientes particularidades:

a) El derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial nace en el momento del pago total o parcial del precio por 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.

Lo anterior será de aplicación con independencia del momento en que se entienda realizado el hecho imponible.

A estos efectos, deberá acreditarse el momento del pago, total o parcial, del precio de la operación.

b) El derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que haya nacido el derecho a la deducción de las cuotas soportadas o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

c) El derecho a la deducción de las cuotas soportadas caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en el plazo establecido en la letra anterior.

Cuatro. Reglamentariamente se determinarán las obligaciones formales que deban cumplir los sujetos pasivos que apliquen este régimen especial"

Asimismo, por su importancia, se destaca que para los sujetos pasivos no acogidos al régimen especial del criterio de caja, pero que sean destinatarios de las operaciones incluidas en el mismo, el nacimiento de su derecho a la deducción en relación con las cuotas soportadas por esas operaciones, se producirá en el momento del pago total o parcial del precio de las mismas, por 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. Es decir, aunque no se opte por el criterio de caja, una entidad verá limitado su derecho a la deducción del IVA soportado si la entidad que le vendió los bienes o prestó los servicios esta acogida a dicho régimen, en ese caso no podrá realizarse la deducción hasta que se realice el pago.

No se especifica como se habrá de identificar al sujeto adscrito al régimen especial de criterio de caja. Es de esperar que en el desarrollo reglamentario se aclare esta cuestión.

Reglamentariamente se determinarán las obligaciones formales que deban cumplir los sujetos pasivos que sean destinatarios de las operaciones afectadas por el régimen especial del Criterio de Caja

Por último, se prevé el devengo de las cuotas repercutidas y la deducción de las cuotas soportadas respecto de las operaciones a las que haya sido de aplicación el régimen especial, que estuvieran aún pendientes de devengo o deducción en los supuestos de concurso de acreedores y de modificación de base imponible por créditos incobrables. En la fecha del auto se producirá el devengo del IVA repercutido y nacerá el derecho a la deducción del IVA aún no deducido.

La ley de apoyo a los emprendedores recoge el Régimen especial de devengo del Impuesto General Indirecto Canario por criterio de caja con efectos desde el día 1 de enero de 2014, introduciendo un nuevo Capítulo IX en el Título III de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

A) Incentivos fiscales por inversión de beneficios (Artículo 25 de la Ley 14/2013)

Con el objeto de fomentar la capitalización empresarial y la inversión en activos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas, una nueva **deducción por inversión de beneficios** para aquellas entidades que tengan la condición de empresas de reducida dimensión, vinculada a la creación de una reserva mercantil de carácter indisponible.

La nueva redacción otorgada al artículo 37 del TRLIS y con ella, la deducción por inversión de beneficios, surtirá efectos para los beneficios que se generen en periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013.

- Definición:

Tendrán derecho a una **deducción en la cuota íntegra del 10% de los beneficios del ejercicio** (5% si ya gozan de un tipo especial por el régimen de creación/mantenimiento del empleo), sin incluir la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, que se inviertan en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas.

- Requisitos subjetivos:

- a) Entidades con **cifra de negocios inferior a 10 millones** de euros, que tributen al 25%-30%.
- b) En el caso de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, la inversión podrá efectuarla cualquier entidad que forme parte del grupo.
- c) Cuando el sujeto pasivo no hubiera iniciado la realización de actividades empresariales o profesionales en el año natural anterior, podrá aplicar este régimen especial en el año natural en curso.

d) Quedarán excluidos los sujetos pasivos cuyos cobros en efectivo respecto de un mismo destinatario durante el año natural superen la cuantía que se determine reglamentariamente (El Proyecto de Real Decreto sigue en tramitación para su aprobación).

- Condiciones para la aplicación:

a) La inversión en elementos patrimoniales afectos a actividades económicas 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.

b) La inversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales, incluso en el supuesto de elementos patrimoniales que sean objeto de los contratos de arrendamiento financiero. No obstante, en este último caso, la deducción estará condicionada, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.

c) La deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectúe la inversión. No entendemos si esto puede ser un error, ya que si es así no parece tener mucho sentido el plazo señalado en el punto a). Habrá que estar atentos al desarrollo reglamentario y a las posibles fe de erratas.

d) Las entidades que apliquen esta deducción deberán dotar una reserva por inversiones, por un importe igual a la base de deducción, que será indisponible en tanto que los elementos patrimoniales en los que se realice la inversión deban permanecer en la entidad. La reserva por inversiones deberá dotarse con cargo a los beneficios del ejercicio cuyo importe es objeto de inversión.

e) Estos incentivos surtirán efectos para los beneficios que se generen en períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013.

- Requisitos objetivos:

a) La inversión debe recaer en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas.

b) 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 se admite la reinversión del importe obtenido o el valor neto contable, si fuera menor.

Por último destacar que la presente **deducción 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.

B) Incentivos fiscales a las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (Artículo 26.Uno de la Ley 14/2013) del TRLIS)

Con respecto a **las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica**, referidas en el artículo 35.1 y 35.2 de TRLIS y que se generen en periodos impositivos iniciados a partir de 2013, se establece **la opción de proceder a su aplicación sin quedar sometida esta deducción a ningún límite en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades, si bien con una tasa de descuento del 20%** respecto al importe inicialmente previsto de la deducción.

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 LGT.

- Límites:

a) El importe de la deducción aplicada o abonada en el caso de las actividades de innovación tecnológica no podrá superar conjuntamente el importe de 1 millón de euros anuales.

b) El importe de la deducción aplicada o abonada por las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, no podrá superar conjuntamente, y por todos los conceptos, los 3 millones de euros anuales.

- Requisitos para su aplicación o abono:

a) 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.

b) 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 la finalización del plazo a que se refiere la letra c) siguiente.

c) Que se destine un importe equivalente a la deducción aplicada o abonada, a gastos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica o a inversiones en elementos del inmovilizado material o activo intangible exclusivamente afectos a dichas actividades, excluidos los inmuebles, en los 24 meses siguientes a la finalización del período impositivo en cuya declaración se realice la correspondiente aplicación o abono.

d) 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.

Importante indicar que **una misma inversión no podrá dar lugar a la aplicación de más de una deducción en la misma entidad** salvo disposición expresa, ni podrá dar lugar a la aplicación de una deducción **en más de una entidad**.

Todo lo previsto se encuentra recogido en el artículo 44 del TRLIS, modificado por la Ley de apoyo a los emprendedores, surtirá efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013.

C) Incentivos fiscales a las rentas procedentes de determinados activos intangibles (Artículo 26. Dos de la Ley 14/2013)

Se modifica la **Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles (Patent Box)**, artículo 23 del TRLIS, con el fin de que el incentivo recaiga sobre la renta neta derivada del activo cedido y no sobre los ingresos procedentes del mismo. Asimismo, se amplía, la aplicación del régimen fiscal, para los activos que se generen en la entidad cedente de forma sustancial (al menos en un 25% de su coste) y para los supuestos de transmisión de los activos intangibles. Por último, en aras a proporcionar seguridad jurídica en la aplicación de este incentivo, se podrán solicitar a la Administración tributaria acuerdos previos que versen sobre la calificación de los activos como válidos a efectos de este régimen fiscal así como la valoración de los ingresos y gastos relacionados con la cesión de los mismos, o bien exclusivamente sobre la valoración de los referidos ingresos y gastos.

- Objeto de la presente reducción:

a) Las rentas procedentes de 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.

En el caso de cesión de activos intangibles, **se entenderá por rentas la diferencia positiva** (renta neta) entre los ingresos del ejercicio procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos, y las cantidades que sean deducidas en el mismo por aplicación de los artículos 11.4 ó 12.7 de esta Ley, por deterioros, y por aquellos gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo cedido.

b) Las rentas procedentes de la **transmisión** de los activos intangibles (anteriormente descritos), cuando dicha transmisión se realice entre entidades que no formen parte de un grupo de sociedades.

En este supuesto, la aplicación de la presente reducción **es incompatible con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios** prevista en el art. 42 TRLIS.

c) **En ningún caso darán derecho a la reducción** las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación, o de la transmisión, de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos, ni de cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados en el apartado a).

- Requisitos objetivos:

Las rentas detalladas en el apartado anterior se integrarán en la base imponible en un 40% de su importe, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión, al menos, en un 25% de su coste.
- b) Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.
- c) Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal, salvo que esté situado en un Estado Miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos.
- d) Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.
- e) Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos e indirectos, correspondientes a los activos objeto de cesión.

Por último indicar que esta reducción deberá tenerse en cuenta a efectos de la determinación del importe de la cuota íntegra a que se refiere el artículo 31.1.b) TRLIS

- Entrada en vigor y Régimen transitorio:

- a) **Entrada en vigor:** La nueva redacción del artículo 23 del TRLIS surtirá efectos para las cesiones de activos intangibles que se realicen a partir de la entrada en vigor de la Ley (29/09/2013).
- b) **Régimen transitorio:** Se añade un **régimen transitorio** de la reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles por el cual, las cesiones del derecho uso o de explotación de activos intangibles que se hayan realizado con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley de Apoyo a los Emprendedores y su Internacionalización, se regularán por lo establecido en el artículo 23 TRLIS en su redacción anterior.

D) Incentivos fiscales por la creación de empleo para trabajadores con discapacidad (Artículo 23.3 de la Ley 14/2013)

Se modifica la **Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad**, 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:

1. Será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 9.000 euros por cada persona/año de incremento 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, experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior.

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

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

La Ley de Apoyo a los emprendedores y a su internalización recoge, en su artículo 27, los **incentivos fiscales para inversiones en empresas de nueva o reciente creación y por inversión de beneficios**, introduciendo modificaciones en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las Leyes de los impuestos IS, IRNR e IP.

Sobre la entrada en vigor de las medidas introducidas en el ámbito del IRPF, es imprescindible transcribir la Disposición adicional trigésima octava de LIRPF, sobre la aplicación de determinados incentivos fiscales:

“1. Lo previsto en el apartado 3 del artículo 32 de esta Ley solamente resultará de aplicación a los contribuyentes que hubieran iniciado el ejercicio de una actividad económica a partir de 1 de enero de 2013.

2. Lo previsto en los artículos 38.2 y 68.1 de esta Ley solamente resultará de aplicación respecto de las acciones o participaciones suscritas a partir de la entrada en vigor de la Ley 14/2013, de Apoyo a los Emprendedores y su Internacionalización.

3. La deducción prevista en el artículo 37 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades a que se refiere el artículo 68.2 de esta Ley, sólo resultará de aplicación respecto de los rendimientos netos de actividades económicas obtenidos a partir de 1 de enero de 2013”.

A) Incentivos fiscales para inversiones en empresas de nueva o reciente creación. Art 27 de la Ley 14/2013)

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 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 establece un nuevo incentivo fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Se tendrá derecho a una deducción en la cuota estatal del IRPF con ocasión de la inversión realizada en la empresa de nueva o reciente creación (art. 68.1 LIRPF). **En la posterior desinversión, que tendrá que producirse en un plazo entre tres y doce años, se declara exenta la ganancia patrimonial que, en su caso, se obtenga, siempre y cuando se reinvierta en otra entidad de nueva o reciente creación** (art. 38.2 LIRPF).

Como consecuencia de lo anterior, **se suprime el régimen fiscal establecido para inversiones en empresas de nueva o reciente creación por el Real Decreto-ley 8/2011, de 1 de julio (art. 33.4.d) LIRPF y DA 34ª LIRPF)**. Si bien, en aras del principio de seguridad jurídica, **se incorpora un régimen transitorio para las inversiones efectuadas con anterioridad.**

Los incentivos se clasifican:

1º. El artículo 68 LIRPF recoge la **Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación**, por la cual los contribuyentes podrán deducirse el 20 por ciento de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación.

- Requisitos que debe cumplir la entidad cuyas acciones o participaciones se adquieran:

a) Revestir la forma de Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral y no estar admitida a negociación en ningún mercado organizado.

Este requisito deberá cumplirse durante todos los años de tenencia de la acción o participación.

b) Ejercer una actividad económica que cuente con los medios personales y materiales para el desarrollo de la misma. En particular, no podrá tener por actividad la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario a que se refiere el artículo 4.8.Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en ninguno de los períodos impositivos de la entidad concluidos con anterioridad a la transmisión de la participación. Es decir, deberá contar con los medios personales y materiales necesarios para la realización de la misma (por ejemplo, en el supuesto de una empresa dedicada al arrendamiento de inmuebles deberá contar con un local afecto a la actividad y una persona contratada a tiempo completo).

c) El importe de la cifra de los fondos propios de la entidad no podrá ser superior a 400.000 euros en el inicio del período impositivo de la misma en que el contribuyente adquiera las acciones o participaciones.

d) Será necesario obtener una certificación expedida por la entidad cuyas acciones o participaciones se hayan adquirido indicando el cumplimiento de los requisitos señalados en el período impositivo en el que se produjo la adquisición de las mismas.

Se incluye dentro del **art. 105 de LRIPF**, sobre obligaciones formales del retenedor, del obligado a practicar ingresos a cuenta y otras obligaciones formales, a las entidades a las

que se refiere el presente artículo 68.1 cuyos socios o accionistas hubieran solicitado la certificación prevista en el mismo

- Requisitos sobre la suscripción de acciones o participaciones:

a) Las acciones o participaciones en la entidad deberán adquirirse por el contribuyente bien en el momento de la constitución de aquélla o mediante ampliación de capital efectuada en los tres años siguientes a dicha constitución y permanecer en su patrimonio por un plazo superior a tres años e inferior a doce años.

b) La participación directa o indirecta del contribuyente, junto con la que posean en la misma entidad su cónyuge o cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, no puede ser, durante ningún día de los años naturales de tenencia de la participación, superior al 40 por ciento del capital social de la entidad o de sus derechos de voto.

c) 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 mediante otra titularidad.

-Límites a la deducción:

a) 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.

b) No formará parte de la base de deducción el importe de las acciones o participaciones adquiridas con el saldo de la cuenta ahorro-empresa, en la medida en que dicho saldo hubiera sido objeto de deducción, ni las cantidades satisfechas por la suscripción de acciones o participaciones cuando respecto de tales cantidades el contribuyente practique una deducción establecida por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias.

c) Cuando el contribuyente transmita acciones o participaciones y opte por la aplicación de la exención prevista en el apartado 2 del artículo 38 de esta Ley, únicamente formará parte de la base de la deducción correspondiente a las nuevas acciones o participaciones suscritas la parte de la reinversión que exceda del importe total obtenido en la transmisión de aquellas.

Por último según lo previsto en el **artículo 71.1 LIRPF**, modificado por la Ley de apoyo a los emprendedores, la aplicación de la deducción por cuenta ahorro-empresa y de la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación, requerirá que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el período de la imposición exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo al menos en la cuantía de las inversiones realizadas.

2º-. El artículo 38 LIRPF, **Reinversión en los supuestos de transmisión de vivienda habitual o de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación**, en su apartado segundo recoge:

“2. Podrán excluirse de gravamen 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 prevista en el artículo 68.1 de esta Ley, siempre que el importe total obtenido por la transmisión de las mismas se reinvierta en la adquisición de acciones o participaciones de las citadas entidades en las condiciones que reglamentariamente se determinen.”

Cuando el importe reinvertido sea inferior al total percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

No resultará de aplicación lo dispuesto en este apartado en los siguientes supuestos:

a) Cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos en el año anterior o posterior a la transmisión de las acciones o participaciones. En este caso, la exención no procederá respecto de los valores que como consecuencia de dicha adquisición permanezcan en el patrimonio del contribuyente.

b) Cuando las acciones o participaciones se transmitan a su cónyuge, a cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, a una entidad respecto de la que se produzca, con el contribuyente o con cualquiera de las personas anteriormente citadas, alguna de las circunstancias establecidas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, distinta de la propia entidad cuyas participaciones se transmiten.»

-Régimen transitorio:

La Ley de apoyo a los emprendedores suprime el apartado d) del art. 33.4 de la LIRPF (**exención de la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación**) y se incorpora un régimen transitorio en la nueva disposición transitoria 27ª por la cual, los contribuyentes que obtengan ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la **transmisión de acciones o participaciones adquiridas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 14/2013** podrán aplicar la exención prevista en la disposición adicional trigésima cuarta de esta Ley en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, siempre que se cumplan los requisitos y condiciones establecidos en dicha disposición adicional.

B) Incentivos fiscales por inversión de beneficios (art. 37 del TRLIS, art. 68.2 de la LIRPF, art. 69.2 de la LIRPF y art. 77.1 de la LIRPF)

A los contribuyentes por el IRPF que ejerzan actividades económicas les será de aplicación **la nueva deducción por inversión de beneficios (art. 37 del TRLIS)** .

Modificaciones planteadas sobre la deducción prevista en el TRLIS para su aplicación a los contribuyentes del IRPF:

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 texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, 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.

La base de la deducción será la cuantía a que se refiere el párrafo anterior.

b) El porcentaje de deducción será del 5 por ciento cuando el contribuyente hubiera practicado la reducción prevista en el 32.3 LIRPF (deducción por inicio de actividad) o en la D.A. 27ª de LIRPF (reducción por mantenimiento o creación de empleo), o se trate de rentas obtenidas en Ceuta y Melilla respecto de las que se hubiera aplicado la deducción prevista en el artículo 68.4 de esta Ley.

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 por este Impuesto que ejerzan actividades económicas y determinen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva, les serán de aplicación, la presente deducción, cuando así se establezca reglamentariamente.

- Límites a la deducción (art. 69.2 LIRPF)

a) Los límites serán los que establezca la normativa del Impuesto sobre Sociedades para los incentivos y estímulos a la inversión empresarial.

b) Dichos límites se aplicarán sobre la cuota que resulte de minorar la suma de las cuotas íntegras, estatal y autonómica, en el importe total de las deducciones por inversión en empresas de nueva o reciente creación, prevista en el artículo 68.1 LIRPF, y por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial, prevista en el artículo 68.5 LIRPF.

- Comprobación de la situación patrimonial:

Se modifica la redacción del art. 70.1 de la LIRPF, y queda redactado de la siguiente manera:



abogados y asesores tributarios

www.abbantia.com

“La aplicación de la deducción por cuenta ahorro-empresa y de la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación, requerirá que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el período de la imposición exceda del valor que arroja su comprobación al comienzo del mismo al menos en la cuantía de las inversiones realizadas”.

- Efectos sobre la cuota líquida autonómica:

Por modificación del **artículo 77.1 de la LIRPF**, se establece que la cuota líquida autonómica será el resultado de disminuir la cuota íntegra autonómica en la suma de:

- a) El 50 por ciento del importe total de las deducciones previstas en los apartados 2, 3, 4, 5, 6 y 7 del artículo 68 de esta Ley, con los límites y requisitos de situación patrimonial previstos en sus artículos 69 y 70.
- b) El importe de las deducciones establecidas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias.