

Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización [BOE n.º 233, de 28-IX-2013]

Apoyo a emprendedores

Se trata de una Ley que, a pesar del título que podría llevarnos a entender que contiene exclusivamente normas reguladoras del arranque de una actividad económica por un supuesto emprendedor, en el ámbito fiscal se ha utilizado para regular incentivos fiscales de diversa índole que afectan a otros colectivos además de a los emprendedores (creación de la deducción por inversión en beneficios en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establecimiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto General Indirecto Canario del régimen especial del criterio de caja, mejora en el Impuesto sobre Sociedades de la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica y de la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad, modificación en el Impuesto sobre Sociedades del régimen fiscal aplicable a las rentas procedentes de determinados intangibles).

Vamos a exponer a continuación cuáles han sido esas medidas fiscales agrupadas por impuestos, dejando las modificaciones mercantiles y laborales para otros comentarios.

En primer lugar, respecto al *Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)*, la medida más relevante es la creación del llamado «Régimen especial del criterio de caja». Se establece, según recoge la Ley para paliar los problemas de liquidez y de acceso al crédito de las empresas, fruto de lo establecido por el artículo 167 bis de la [Directiva 2006/112/CE](#). El régimen, conocido también como «criterio de caja doble», es optativo, pudiéndose aplicar a sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones no haya superado los 2.000.000 de euros durante el año natural anterior. La opción se beneficiará de prórroga tácita, salvo renuncia, la cual impedirá aplicar de nuevo este régimen durante tres años.

Este régimen especial, que tiene efectos desde el 1 de enero de 2014, supone que el impuesto se devenga en el momento del cobro total o parcial del precio y que el derecho a la deducción de las cuotas soportadas nace en el momento del pago total o parcial del precio con la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que las mismas se hayan efectuado. En contrapartida, se retardará la deducción del IVA soportado en sus adquisiciones hasta el momento en que efectúen el pago de éstas a sus proveedores, y con igual límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se hayan efectuado las operaciones. Se aplicará a todas sus operaciones, con algunas excepciones como las operaciones intracomunitarias,

las sometidas a otros regímenes especiales del Impuesto, concurso de acreedores o modificación de base imponible por créditos incobrables. Se añade a la Ley del IVA un nuevo Capítulo, el X del Título IX, bajo el epígrafe «Régimen especial del criterio de caja».

Respecto a *Canarias*, en su paso por el Senado se añadió a la Ley el artículo 24 (que trastocó el orden de artículos sucesivo) para recoger la posible aplicación al *Impuesto General Indirecto Canario (IGIC)* de este régimen especial de caja. Para ello, se introduce 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. Tiene también efectos desde el 1 de enero de 2014.

Respecto al *Impuesto sobre Sociedades*, las medidas incluidas por esta Ley son fundamentalmente incentivos fiscales por inversión de beneficios, como ahora veremos. Además la D. F. 8.^a modifica la [Ley 11/2013, de 26 de julio, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo](#). En concreto, su artículo 7 añadió una [D. Ad. 19.^a](#) a la Ley del Impuesto sobre Sociedades por la que se estableció, para las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas, constituidas a partir del 1 de enero de 2013, un tipo de gravamen del 15% para los primeros 300.000 euros de base imponible, y del 20% para el exceso sobre dicho importe, aplicable el primer período impositivo en que la base imponible de las entidades resulta positiva y en el período impositivo siguiente a este. Dicha Ley –frente a lo que recogía el [Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo](#), por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades– admitió aplicar esa misma escala a las cooperativas de nueva creación. La reforma actual modifica la excepción a la aplicación de la escala, pues ahora se refiere a aquellas sociedades que «deban tributar a un tipo inferior al general» y antes se decía «a un tipo diferente al general». También se hace desaparecer el párrafo referente a las cooperativas.

Por lo que respecta a los incentivos fiscales introducidos en este impuesto podemos estructurarlos así:

- *Deducción por inversión de beneficios*. Desde el 1 de enero de 2013, las empresas de reducida dimensión podrán deducir el 10% de los beneficios que se inviertan en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a la actividad económica. Esto será válido para los beneficios obtenidos en períodos impositivos a partir del 1 de enero de 2013. La reinversión deberá hacerse en el ejercicio que se obtiene el beneficio o en los dos años posteriores.
- *Introducción de incentivos fiscales a I+D*. Posibilidad de aplicación de créditos fiscales pendientes para gastos e inversiones en I+D que se realicen en períodos impositivos iniciados a partir de enero de 2013. Las empresas podrán aplicarse, con un descuento del 20%, la deducción por investigación y desarrollo que no hayan podido aplicarse en años anteriores, por insuficiencia de cuota.

Este beneficio está vinculado al mantenimiento del empleo y a la reinversión de la deducción en los 24 meses siguientes. El importe de la deducción aplicada no podrá superar los 3 millones de euros.

- *Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad*: A partir del 1 de enero de 2013.
 - Será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 9.000 € por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33% e inferior al 65%, 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.
 - Será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 12.000 € por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 65%, contratados por el sujeto pasivo, experimentado durante el período impositivo, respecto de la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediatamente anterior.
- *Reinversión de la ganancia obtenida en la transmisión de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación*. Aplicable a las cesiones de activos intangibles que se produzcan a partir del 29 de septiembre de 2013. La ganancia obtenida de la transmisión de participaciones en entidades de nueva o reciente creación estará excluida de gravamen si el importe total obtenido en la operación se reinvierte en la adquisición de acciones o participaciones de entidades de características similares. 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.

Por último y en relación con las medidas introducidas en el *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)*:

- Se establece un nuevo *incentivo fiscal, deducción por inversión en empresas de reducida dimensión*, 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. Podrán deducirse el 20% de las cantidades invertidas, siendo la base máxima de deducción 50.000 euros anuales. 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. Este régimen

sustituye al del [RD Ley 8/2011, de 1 de julio](#), pero con un régimen transitorio, 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 Ley 14/2013) podrán aplicar la exención prevista en la disposición adicional trigésima cuarta en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012. 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. Se prevé la regulación reglamentaria de la obligación de suministro de información para las entidades de reciente o nueva creación cuyos socios o accionistas hubieran solicitado la certificación citada anteriormente.

- Se establece una *nueva exención por reinversión en el supuesto de transmisión de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación*. 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.

La nueva regulación de las *deducciones en actividades económicas* surtirá efectos desde el 1 de enero de 2013. Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas podrán aplicarse, con determinadas especialidades, en la cuota íntegra del IRPF, la deducción por inversión en beneficios regulada en el IS y que hemos comentado en el apartado del IS, con algunas particularidades (por ejemplo, a veces el porcentaje de deducción será del 5%). La deducción se aplicará a los contribuyentes que determinen el rendimiento en estimación directa en cualquiera de sus modalidades. No obstante, tratándose de contribuyentes que determinen el rendimiento neto por el método de estimación objetiva se podrá aplicar cuando se establezca reglamentariamente.

M.^a Ángeles GUERVÓS MAÍLLO
Profesora Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Salamanca
mguervos@usal.es