

Novedades tributarias introducidas por la ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización

1.- Introducción

En el Boletín Oficial del Estado del pasado 28 de septiembre de 2013 se publicó la Ley 14/2013, de 27 de diciembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (en adelante Ley de Emprendedores).

En la presente nota comentamos las novedades introducidas por la Ley de Emprendedores en el Impuesto sobre Sociedades (IS). Estas novedades hacen referencia a los siguientes aspectos: i) Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i), ii) reducción de las rentas procedentes de determinados intangibles ("Patent box"), iii) deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad, iv) deducción por inversión de beneficios y v) otras modificaciones.

Debe tenerse en cuenta que esta nota no incluye las modificaciones previstas en otros tributos diferentes al IS ni otro tipo de medidas diferentes a las impositivas.

2.- Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i)

El artículo 44 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establece ciertas normas comunes a las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.

Así, el apartado 1 del artículo 44 del TRLIS establece que las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades pueden aplicarse, como norma general, hasta un importe máximo del 35% (25% en los períodos impositivos que se inicien en 2012 y 2013¹) de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición y las bonificaciones ("cuota reducida"). Como excepción, si el importe de la deducción por actividades de I+D+i, que

corresponda a gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo excediese del 10% de la cuota reducida, este límite ascendía al 60% de la misma (50% en los períodos impositivos que se inicien en 2012 y 2013 ²)³.

La Ley de Emprendedores permite, a aquellas entidades que tributen al tipo general del IS (30%), al tipo del 35% o al tipo de gravamen previsto en el artículo 114 del TRLIS (PYMES), optar por no aplicar los límites anteriores (35%/60% o 25%/50%) a la deducción por actividades de I+D+i que se genere en períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2013. La sociedad que se acoja a esta opción deberá aplicar la deducción por actividades de I+D+i con un descuento del 20% de la misma.

Es más, se prevé como novedad destacable la posibilidad de monetizar las deducciones por actividades de I+D+i, es decir, de solicitar a la Administración el pago del importe de la citada deducción por aquellas sociedades que no puedan aplicarla por falta de cuota suficiente del IS.

El importe de la deducción aplicada o abonada en virtud de los dos párrafos anteriores no podrá superar el importe de 1 millón de euros anuales en el caso de actividades de innovación tecnológica, ni de 3 millones de euros anuales conjuntamente por actividades de I+D+i. Estos límites se computarán a nivel de grupo de sociedades del artículo 42 del Código de Comercio.

La aplicación de esta opción requerirá el cumplimiento de ciertos requisitos:

- i) el transcurso de 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,
- ii) el mantenimiento de la plantilla media (ya sea la total o, alternativamente, la adscrita a actividades de I+D+i) desde la finalización del período impositivo en que se generó la deducción hasta la finalización del plazo mencionado en el punto iii) siguiente,

¹ El Proyecto de Ley por el que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras prevé extender la aplicación del límite del 25%, en lugar del 35%, a los períodos impositivos que se inicien en 2014 y 2015.

² El Proyecto de Ley anteriormente citado prevé extender la aplicación del límite del 50%, en lugar del 60%, a los períodos impositivos que se inicien en 2014 y 2015.

³ El artículo 42 del TRLIS no prevé la aplicación de las limitaciones anteriores (35% / 60%) a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. No obstante, la limitación del 25% / 50% durante los períodos impositivos que se inicien en 2012 y 2013 sí le resulta de aplicación (en el proyecto de Ley anteriormente mencionado se prevé su aplicación también en los períodos impositivos que se inicien en 2014 y 2015).

- iii) la inversión en actividades de I+D+i (gastos o inversiones en elementos del inmovilizado material o activo intangible exclusivamente afectos a dichas actividades, excluidos los inmuebles), de un importe equivalente a la deducción aplicada o abonada, en los 24 meses siguientes a la finalización del período impositivo en cuya declaración se realice la correspondiente aplicación o abono y
- iv) la obtención de un informe motivado sobre la calificación de la actividad como de I+D o innovación tecnológica o de un acuerdo previo de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a dichas actividades.

El incumplimiento de cualquiera de los requisitos anteriores conllevará la obligación de regularización de las cantidades indebidamente aplicadas o abonadas, ingresando el importe de la deducción aplicada junto con los correspondientes intereses de demora.

3.- Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles ("Patent box")

Se modifica la antigua reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles (artículo 23 del TRLIS), que pasa a denominarse "Reducción de las rentas procedentes de determinados intangibles".

Las principales novedades de este régimen, comúnmente conocido como "Patent box", son las siguientes:

- La reducción se aplicará sobre la renta neta (en lugar del ingreso bruto) procedente de los intangibles, y será del 60% (en lugar del 50%) de la citada renta neta. A estos efectos, se considerará como renta neta de la cesión del derecho de uso o explotación el importe de los ingresos reducido en las cantidades deducidas en concepto de amortización o deterioro del activo y aquellos gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo cedido. En caso de que los activos no estuviesen reconocidos en balance, se entenderá como renta neta el 80% de los ingresos procedentes de la cesión.
- Se elimina la limitación temporal a la aplicación de la reducción. Esto es, se elimina la referencia a que la reducción no resultará de aplicación a partir del período impositivo en que los ingresos procedentes de la cesión superen el coste del activo creado, multiplicado por seis.
- Respecto al requisito de que la entidad haya creado el activo intangible, se matiza que la participación en la creación deberá ser, al menos, en un 25% de su coste.
- Se permite la aplicación de la reducción a la renta generada en la transmisión de los activos intangibles, siempre que la transmisión no se realice entre entidades del grupo, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio (con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas).

- Se elimina la referencia a que, en operaciones entre entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, los ingresos y gastos derivados de la cesión no serán objeto de eliminación para determinar la base imponible del grupo fiscal. Por el contrario, se establece la obligación de documentación (artículo 16.2 del TRLIS) de las operaciones que den lugar a la aplicación del "Patent box" en caso de que se trate de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal.
- Se establece la posibilidad de solicitar a la Administración tributaria la adopción de acuerdos previos de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de los activos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión. Asimismo, se prevé la posibilidad de solicitar un acuerdo previo de calificación de los activos como pertenecientes a las categorías de intangibles que permiten aplicar este incentivo fiscal.
- Uno de los requisitos para poder aplicar la reducción consiste en que el cesionario no resida en un territorio de nula tributación ni en un paraíso fiscal. Se matiza este requisito añadiendo que también podrá ser de aplicación en estos supuestos si el cesionario está *"situado en un Estado Miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos"*.
- La reducción será incompatible con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Las modificaciones mencionadas se introducen para las cesiones de activos intangibles que se realicen a partir de la entrada en vigor de la Ley de Emprendedores, es decir, a partir del 29 de septiembre de 2013. Las cesiones del derecho de uso o de explotación de activos intangibles que se hayan realizado con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley de Emprendedores se regularán por la redacción del artículo 23 del TRLIS previa a esta modificación (nueva disposición transitoria cuadragésima del TRLIS).

4.- Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad

El artículo 41 del TRLIS establecía una deducción de 6.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla de trabajadores minusválidos.

La Ley de Emprendedores sustituye esta deducción por una nueva deducción en función del grado de discapacidad de los trabajadores contratados. Así, para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2013, establece una deducción 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% e inferior al 65%; la deducción será de 12.000 euros en caso de incapacidad igual o superior al 65%.

Finalmente, al igual que en la redacción anterior del artículo 41 del TRLIS, se establece que los trabajadores que dieran derecho a esta deducción no se computarán a efectos de la libertad por creación de empleo del artículo 109 del TRLIS, incluido en el régimen de incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión.

5.- Deducción por inversión de beneficios

Se crea una nueva deducción por inversión de beneficios para las entidades que tributen por el régimen fiscal especial de los “Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión” y apliquen la escala de gravamen del IS del 25% hasta 300.000 euros y del 30% a partir de dicho importe.

Esta deducción, que será de aplicación para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2013, podrá ascender al 10% de los beneficios del ejercicio, sin incluir la contabilización del IS, que se inviertan en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas. El porcentaje de la deducción se reduce al 5% para Micro PYMES (es decir, para aquellas entidades con una escala de gravamen del 20% hasta 120.202,41 euros⁴ y del 25% a partir de dicho importe).

Para la aplicación de esta deducción deben tenerse en cuenta los siguientes aspectos:

- La base de la deducción resultará de aplicar al beneficio antes de impuestos (BAI) que sea objeto de inversión un coeficiente en cuyo numerador se incluirá el BAI minorado por las rentas que no se integren en la base imponible (por exención, reducción, corrección monetaria, bonificación o deducción) o que hayan generado derecho a deducción en la cuota íntegra, y en cuyo denominador se incluirá el BAI. El coeficiente se tomará con dos decimales redondeados por defecto.
- La inversión se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectúen la inversión.
- La inversión deberá efectuarse en el plazo comprendido entre el inicio del período impositivo en que se obtengan los beneficios y los dos años posteriores. Excepcionalmente, cabrá en el plazo establecido en un plan especial de inversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo.
- La inversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales. En el supuesto de arrendamientos financieros a los que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, la deducción estará condicionada, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.
- Para poder aplicar esta deducción se deberá dotar una reserva por inversiones por un importe igual a la base de deducción. Esta reserva, que deberá dotarse con cargo a los beneficios del ejercicio cuyo importe es objeto de inversión, será indisponible en tanto que los elementos patrimoniales en los que se realice la inversión deban permanecer en la entidad, tal y como se comenta seguidamente.
- 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. Si se produce su transmisión antes de la finalización de dicho plazo, no se perderá el derecho a la deducción si el importe obtenido o el valor neto contable, si fuese menor, se invierte en los términos establecidos en este artículo 37 del TRLIS.
- La deducción es incompatible con la libertad de amortización, la deducción por inversiones en Canarias y la Reservas por inversiones en Canarias.
- Se establece la obligación de incluir cierta información en la memoria de las cuentas anuales, hasta que se cumpla el plazo en que los elementos patrimoniales en los que se realice la inversión deben permanecer en la entidad.
- En caso de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, la base de deducción se calculará en función del resultado del grupo fiscal y la inversión podrá efectuarla cualquier entidad que forme parte del mismo. La entidad que realice la inversión será la que deba dotar la reserva indisponible (en caso de que no le resulte posible, deberá dotarla otra entidad del grupo).
- El incumplimiento de cualquiera de los requisitos anteriores determinará la pérdida del derecho a la deducción y la obligación de ingresar el importe de la deducción aplicada junto con los correspondientes intereses de demora.

⁴ 300.000 euros para los períodos impositivos iniciados en 2013.

6.- Otras modificaciones

- Se modifica el artículo 44 del TRLIS para añadir que *“ Una misma inversión no podrá dar lugar a la aplicación de más de una deducción en la misma entidad salvo disposición expresa”*.
- El artículo 7 de 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, titulado *“ Incentivos para entidades de nueva creación”* introdujo una disposición adicional decimonovena en el TRLIS. Esta disposición adicional establecía un tipo impositivo super-reducido (15% hasta 300.000 euros y 20% por el exceso) para el primer período impositivo en que la base imponible de las entidades de nueva creación resulte positiva y para el siguiente período impositivo. Este artículo 7 excluía la aplicación de estos tipos super-reducidos para aquellas entidades de nueva creación que *“ deban tributar a un tipo diferente del general”*. La Ley de Emprendedores sustituye esta última mención por la siguiente: *“ deban tributar a un tipo inferior”*, con lo que permite la aplicación del tipo super-reducido por parte de entidades que generalmente tributen a un tipo superior al 30% (e.g. entidades que tributen al 35%). Esta Ley también elimina las referencias que en esta disposición adicional se hacían a las cooperativas.

La información aquí contenida es de carácter general y no va dirigida a facilitar los datos o circunstancias concretas de personas o entidades. Si bien procuramos que la información que ofrecemos sea exacta y actual, no podemos garantizar que siga siéndolo en el futuro o en el momento en que se tenga acceso a la misma. Por tal motivo, cualquier iniciativa que pueda tomarse utilizando tal información como referencia, debe ir precedida de una exhaustiva verificación de su realidad y exactitud, así como del pertinente asesoramiento profesional.

© 2013 KPMG Abogados S.L., sociedad española de responsabilidad limitada, es una filial de KPMG Europe LLP y miembro de la red KPMG de firmas independientes, miembros de la red KPMG, afiliadas a KPMG International Cooperative (“KPMG International”), sociedad suiza. Todos los derechos reservados. KPMG, el logotipo de KPMG y “cutting through complexity” son marcas registradas o comerciales de KPMG International.
