

Incentivos fiscales en renta y sociedades para las startups

Wolters Kluwer Ciss
28 de diciembre de 2022

La Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de empresas emergentes, establece que las empresas emergentes tributarán por un tipo inferior y podrán aplazar la deuda en el IS; los extranjeros que inviertan en ellas no necesitarán NIE; tendrán mayores deducciones y exenciones por *stock options* en IRPF; regula el tratamiento fiscal de la retribución obtenida por la gestión exitosa de entidades de capital-riesgo; mejora el régimen fiscal para los trabajadores extranjeros en España; establece nuevas obligaciones de información acerca del IS y modifica plazos de duración en acontecimientos de interés público.

La Ley tiene como finalidad reforzar e impulsar el emprendimiento basado en la innovación como uno de los motores de la recuperación y la modernización de la economía española, incorporando diversas medidas en los ámbitos mercantil-societario, laboral, administrativo, educativo, etc., así como un paquete de reformas en materia fiscal que favorezca las necesidades específicas de este tipo de empresas.

El artículo 5 de la Ley 28/2022 define la empresa emergente como toda persona jurídica, que reúna simultáneamente la condición de nueva creación o, no siendo de nueva creación, cuando no haya transcurrido más de 5 años desde su constitución o de 7 años en el caso de empresas de biotecnología, energía e industriales, no habiendo surgido de una operación de fusión, escisión o, transformación, teniendo su sede social o establecimiento permanente en España y el 60% de la plantilla un contrato en España. Además, deberá ser una empresa innovadora y no distribuir ni haber distribuido dividendos, ni tampoco cotizar en un mercado regulado.

Tributación reducida y aplazada en Sociedades

Los contribuyentes del IS y del IRNR que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio español que tengan la condición de empresa emergente, tributarán en el 1er período impositivo en que, teniendo dicha condición, la base imponible resulte positiva y en los 3 siguientes, siempre que mantengan la condición citada, al tipo del 15% en los términos del art. 29.1 LIS (art. 7 Ley 28/2022).

Asimismo, podrán solicitar en el momento de la presentación de la autoliquidación, el aplazamiento de la deuda tributaria correspondiente a los 2 primeros períodos impositivos en los que la base imponible del Impuesto sea positiva, concedido con dispensa de garantías, por un período de 12 y 6 meses, respectivamente, desde la finalización del plazo de ingreso en período voluntario de la deuda tributaria correspondiente a los citados períodos impositivos. No se pueden aplazar las autoliquidaciones complementarias.

El ingreso de la deuda tributaria aplazada se efectuará en el plazo de 1 mes desde el día siguiente al de vencimiento de cada uno de los plazos señalados, sin que tenga lugar el devengo de intereses de demora (art. 8 Ley 28/2022).

Por otro lado, no tendrán la obligación de efectuar los pagos fraccionados regulados en los art. 40 LIS y art. 23.1 TRLIRNR, a cuenta de la liquidación correspondiente al periodo impositivo inmediato posterior siempre que en ellos se mantenga la condición de empresa emergente (art. 8 Ley 28/2022).

NIF de extranjeros

Las personas físicas que, careciendo de nacionalidad española, deseen invertir en empresas emergentes españolas y no residan en España, deberán solicitar a la AEAT española un NIF pero no estarán obligadas a obtener un número de identidad de extranjero; además, si el documento notarial del representante que solicite el NIF se ha emitido en el extranjero, no se exigirá adecuar su contenido al Ordenamiento jurídico español y la Agencia Tributaria habilitará un procedimiento electrónico a tal efecto que deberá resolverse en el plazo de 10 días hábiles desde la presentación de la solicitud.

Cuando la inversión tenga lugar para constituir una empresa y ésta se tramite por vía electrónica a través del CIRCE, el inversor podrá solicitar a la AEAT, a través del PAE, la asignación de un número de identificación fiscal para sí.

Los notarios podrán solicitar la asignación del NIF para los extranjeros cuando se incorporen como socios a una empresa emergente con ocasión de una ampliación de su capital social u otra operación societaria (art. 9 Ley 28/2022).

Rendimientos del trabajo en especie de no residentes

La D.F. 2ª de esta Ley 28/2022, modifica la letra a) del artículo 14.1 de la LIRNR con la finalidad de aclarar que estarán exentos en dicho impuesto los rendimientos del trabajo en especie que estén exentos en el IRPF.

Mejora en la fiscalidad de las stock options

La D.F. 3ª de la Ley 28/2022, introduce una serie de modificaciones en la LIRPF, que tendrán efectos desde el 1 de enero de 2023.

Se modifica el artículo 42.3.f) de la LIRPF para incluir que la exención alcanzará los 50.000€ anuales en el caso de entrega de acciones o participaciones a los empleados de empresas emergentes, exención aplicable igualmente cuando dicha entrega sea consecuencia del ejercicio de opciones de compra previamente concedidas a aquellos.

Se introduce una regla especial de valoración de los rendimientos del trabajo en especie (nueva letra g) en artículo 43.1.1º LIRPF) con la finalidad de aclarar el valor que corresponde a las acciones o participaciones concedidas a los trabajadores de empresas emergentes: se tomará el valor de las acciones o participaciones sociales suscritas por un tercero independiente en la última ampliación de capital realizada en el año anterior a aquel en que se entreguen las acciones o participaciones sociales. De no haberse producido la referida ampliación, se valorarán por el valor de mercado que tuvieran las acciones o participaciones sociales en el momento de la entrega al trabajador.

Adicionalmente, para la parte del rendimiento del trabajo en especie que exceda de dicha cuantía exenta se establece una regla especial de imputación temporal (nueva letra m) en artículo 14.2 LIRPF), que permite diferir su imputación hasta el período impositivo en el que se produzcan determinadas circunstancias, y en todo caso, en el plazo de 10 años a contar desde la entrega de las acciones o participaciones.

Por otro lado, se le da nueva redacción al artículo 68.1 LIRPF para establecer una deducción del 50% 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, pudiendo, además de la aportación temporal al capital, aportar sus conocimientos empresariales o profesionales adecuados para el desarrollo de la entidad en la que invierten en los términos que establezca el acuerdo de inversión entre el contribuyente y la entidad, siendo la base máxima de deducción de 100.000€ anuales formada por el valor de adquisición de las acciones o participaciones suscritas y cumpliéndose una serie de requisitos.

Régimen fiscal para los trabajadores extranjeros en España

También con efectos desde el 1 de enero de 2023, se modifica el artículo 93 LIRPF, relativo al régimen fiscal de los trabajadores españoles o extranjeros desplazados a territorio español que adquieran la condición de residentes fiscales en España.

Se disminuye el número de períodos impositivos anteriores al desplazamiento a territorio español durante los cuales el contribuyente no puede haber sido residente fiscal en España, que pasa de 10 a 5 años.

Por otro lado, se extiende el ámbito subjetivo de aplicación del régimen a los trabajadores por cuenta ajena, al permitir su aplicación a trabajadores que, sea o no ordenado por el empleador, se desplacen a territorio español para trabajar a distancia utilizando exclusivamente medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación, así como a administradores de empresas emergentes con independencia de su porcentaje de participación en el capital social de la entidad.

Y, por último, se establece la posibilidad de acogerse al régimen especial, esto es, de optar por la tributación por el IRNR, a los hijos del contribuyente menores de 25 años (o cualquiera que sea su edad en caso de discapacidad) y a su cónyuge o, en el supuesto de inexistencia de vínculo matrimonial, el progenitor de los hijos, siempre que cumplan unas determinadas condiciones.

Calificación fiscal de la retribución obtenida por la gestión exitosa de entidades de capital-riesgo

El último apartado de la D.F. 3ª de la Ley 28/2022, introduce una nueva D.A. 53ª en la LIRPF, que regula, con efectos desde 1 de enero de 2023, la calificación fiscal de la retribución obtenida por la gestión exitosa de entidades de capital-riesgo (conocida como *carried interest*), y establece un tratamiento fiscal específico para tales retribuciones, que fomente el desarrollo del capital-riesgo como elemento canalizador de financiación empresarial de especial relevancia, con la finalidad de impulsar el emprendimiento, la innovación y la actividad económica.

Tendrán la consideración de rendimientos del trabajo los derivados directa o indirectamente de participaciones, acciones u otros derechos, incluidas comisiones de éxito, que otorguen derechos económicos especiales en alguna de las entidades relacionadas enumeradas en dicha D.A. 53ª LIRPF (fondos de inversión alternativa, entidades y fondos de capital riesgo, fondos de emprendimiento social europeo, fondos de inversión a largo plazo europeos y otros organismos de inversión análogos) obtenidos por las personas administradoras, gestoras o empleadas de dichas entidades o de sus entidades gestoras o entidades de su grupo.

Estos rendimientos del trabajo se integrarán en la base imponible en un 50% de su importe, sin que resulten de aplicación exención o reducción alguna, cuando se cumplan una serie de requisitos de rentabilidad mínima y se mantengan un período mínimo de 5 años.

Nueva obligación de informar acerca del Impuesto sobre Sociedades

La D.F. 6ª de la Ley 28/2022, introduce una nueva D.A. 11ª en la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Esta nueva disposición adicional regula una nueva obligación de informar acerca del IS, para los ejercicios económicos que se inicien a partir del 22 de junio 2024.

La sociedad dominante última de un grupo sujeta a derecho español que formule cuentas anuales consolidadas y cuyo importe neto de la cifra anual de negocios consolidada en la fecha de cierre del ejercicio haya superado, en cada uno de los dos últimos ejercicios consecutivos, un total de 750.000.000€ deberá elaborar, publicar, depositar y hacer accesible un informe acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga relativo al último de esos dos ejercicios consecutivos.

Dicho informe contendrá el nombre de la sociedad dominante última o de la sociedad que no forme parte de un grupo, el ejercicio de que se trate, la moneda empleada en la presentación del informe, una lista de todas las empresas filiales, descripción de la naturaleza de sus actividades, número de empleados, ingresos, importe de los beneficios o de las pérdidas antes de aplicar el impuesto sobre sociedades, importe del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga y el importe de las reservas al final del ejercicio de que se trate.

El informe se publicará en un plazo de seis meses a partir de la fecha de cierre del ejercicio al que se refieran. Además, habrá de publicarse en la página web en un plazo de 6 meses siendo accesible de manera gratuita por un plazo al menos de 5 años consecutivo.