



**CIRCULAR N° 2 / 2013**

Dada la coyuntura económica que nos aqueja con especial incidencia en ámbitos como el empleo entre los jóvenes y los autónomos, en los últimos tiempos se va dando luz a normas en cuyo título portan como *leit motiv* el apoyo al emprendedor. Nos estamos refiriendo, en particular, al Real Decreto-Ley 4/2013, de 22 de febrero, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo, así como al anteproyecto de Ley de apoyo a emprendedores anunciado en el pasado Consejo de Ministros de 24 de Mayo de 2013. Ambos instrumentos establecen determinadas medidas de naturaleza tributaria conducentes a los fines pretendidos.

El anteproyecto de Ley incorpora, entre otras, medidas mediante las que se pretende el impulso del I+D+it, así como de la cesión de activos intangibles (el conocido como Patent Box), en aras siempre de mejorar la productividad y competitividad de nuestro sistema económico. Precisamente, en materia de deducciones fiscales se han producido recientemente contestaciones de la Dirección General de Tributos a consultas formuladas por los contribuyentes flexibilizando notablemente las facultades de acreditación y aplicación de las mismas, lo cual abre sin duda una puerta a la gestión de las mismas que muchos operadores económicos pudieran creer cerrada.

Comenzaremos, pues, por participarles esta última cuestión para, a continuación, apuntar las principales modificaciones aprobadas o proyectadas por la normativa pro-emprendedores en el ámbito tributario.

## 1. NOVEDADES QUE INCREMENTAN EL ATRACTIVO DE LAS DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR DETERMINADAS ACTIVIDADES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

### ● ÁMBITO TEMPORAL DE ACREDITACIÓN DE LAS DEDUCCIONES

La experiencia nos enseña que no son pocos los casos en los que las sociedades calculan y preparan sus liquidaciones del impuesto sobre sociedades sin prestar la atención que se merece a determinadas deducciones de las establecidas en el capítulo IV del título VI del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), fundamentalmente a aquéllas que requieren un esfuerzo probatorio, administrativo o de gestión para poder ser acreditadas. En ocasiones la compañía ni tan siquiera es consciente de que un adecuado análisis de sus actividades y procesos puede dar lugar al descubrimiento del derecho a practicar determinadas deducciones, como las de I+D+i (art. 35 TRLIS) o las medioambientales (art. 39TRLIS). No son tampoco extraños los casos en que la imposibilidad de aplicar en el corto plazo las deducciones debido a la situación patrimonial del sujeto pasivo favorece todo lo anterior.

En muchas ocasiones las empresas reparan transcurrido el tiempo en que sí reunían las condiciones para aplicar deducciones fiscales que minoraran su factura fiscal<sup>1</sup>, pero se plantea el obstáculo de la no acreditación de dichas deducciones en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de los años anteriores, de modo que se plantea la duda de si dicha no acreditación resulta un impedimento para la aplicación de las deducciones y, más en concreto, si a estos efectos opera el plazo de prescripción general de los cuatro años para poder instar la rectificación de las autoliquidaciones.

La Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) se ha pronunciado en fechas relativamente recientes sobre casos en los que el contribuyente no acreditó en su momento el derecho a practicar determinadas deducciones, pretendiendo en ejercicios posteriores la aplicación de las mismas. Exponemos seguidamente algunos casos interesantes:

---

<sup>1</sup> Piénsese en que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 44 TRLIS en su redacción actual, las deducciones no aplicadas en el ejercicio en que se generaron podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos, plazo que se incrementa hasta los 18 años en el caso de deducciones por I+D+i

- La consulta vinculante de 28 de marzo de 2011 trata el supuesto de un contribuyente que había realizado en 2009 inversiones que le habilitaban para practicar la deducción por I+D+it, así como inversiones medioambientales, pero en dicho ejercicio ni dedujo ni consignó el derecho a practicar dicha deducción debido a que no habían concluido los procesos de emisión del informe motivado y certificado de convalidación medioambiental.

La DGT ofreció al contribuyente una doble alternativa: 1) instar la rectificación de la autoliquidación del ejercicio 2009 para que las deducciones sean aplicadas en dicho ejercicio, ó 2) aplicar en la liquidación del ejercicio 2010 las cantidades no deducidas ni acreditadas siempre que, eso sí, pueda justificarse su procedencia y cuantía. Llama la atención en este segundo caso que la DGT no exija la rectificación de la autoliquidación de 2009 para acreditar las deducciones que por la vía de “arrastre” serán consignadas y/o aplicadas en la declaración del ejercicio siguiente.

- La más reciente consulta vinculante de 12 de diciembre de 2012 resulta aún más elocuente. Analiza la misma el supuesto de un contribuyente que, habiendo realizado durante los ejercicios 2001 a 2005 inversiones susceptibles de beneficiarse de la deducción medioambiental entonces vigente, no la acreditó en dichos ejercicios por distintas razones. Cuestiona el contribuyente: 1) Si pese a estar prescritos dichos ejercicios, se puede aplicar la deducción en la primera declaración del Impuesto sobre Sociedades que se presente una vez obtenido el pertinente certificado de convalidación, y 2) Si afecta a lo anterior el hecho de que dichos ejercicios pudieran haber sido inspeccionados, habiéndose derivado una liquidación ya firme en vía administrativa.

Pues bien, en relación con la primera cuestión, la DGT descarta la aplicación de la deducción por las inversiones realizadas en 2001 por haber transcurrido el plazo máximo de (entonces) 10 años para su aplicación. Dado que el plazo de 10 años fue ampliado posteriormente a 15, y el ejercicio 2002 ya se beneficia de dicha ampliación, concluye el Órgano directivo que, de conformidad con la normativa que cita, se establece la posibilidad de aplicar la deducción en otro período impositivo posterior a aquel en que se pusieron en funcionamiento las correspondientes inversiones (2002 a 2005), siempre que con anterioridad al inicio del plazo de declaración del Impuesto correspondiente al período impositivo en el que se pretende aplicar se hubiese solicitado la expedición de la certificación de convalidación, y siempre y cuando la deducción se aplique

dentro del plazo límite de 15 años a contar desde la conclusión del período impositivo en el que se realizaron las inversiones.

Con respecto a la segunda pregunta formulada por el sujeto pasivo, es opinión de la DGT que el hecho de que las inversiones se hubieran puesto en funcionamiento en un ejercicio comprobado por la Administración tributaria no implica que no sea aplicable la doctrina anterior por cuanto la firmeza de los actos dictados no afecta, en principio, a futuras autoliquidaciones por otros ejercicios. Lo anterior será así siempre que en los ejercicios comprobados no se hubiera puesto de manifiesto ninguna contingencia relacionada con la realidad de las inversiones u otras cuestiones que pudieran afectar a la futura aplicación de la deducción.

En definitiva, vemos cómo la Administración tributaria muestra (por una vez) una actitud flexible en relación con la aplicación de deducciones dentro del plazo de los 15 ó 18 años posteriores a la realización de las inversiones habilitado por la norma, y ello con independencia de que en su día pudieran no haberse acreditado las mismas.

Esto puede y debería conducir a muchas empresas a revisar las inversiones y procesos acometidos en el pasado, dentro de dicho amplio lapso temporal, de modo que muchas de ellas conseguirán reducir su actual factura fiscal.

## **MEJORA DE LAS CONDICIONES DE LA DEDUCCIÓN POR I+D+IT Y DEL PATENT BOX**

Como es sabido, las deducciones de investigación, desarrollo e innovación tecnológica son las que mejor régimen disfrutan, por cuanto tanto el porcentaje de la deducción sobre las inversiones realizadas (hasta el 42% más un 17% adicional por personal cualificado), como el límite de aplicación sobre la cuota íntegra (60%, aunque para 2012 y 2013 dicho porcentaje es del 50%) y el plazo para su compensación (hasta 18 años) son mayores que en el caso de las restantes deducciones de las previstas en el capítulo IV del título VI del TRLIS, haciendo abstracción de la deducción por reinversión contenida en el artículo 42 TRLIS, que goza de un régimen particular.

Pues bien, de conformidad con las informaciones publicadas por el Gobierno en relación con anteproyecto de Ley de apoyo a emprendedores y su internacionalización, se mejora todavía más el régimen aplicable a la deducción de I+D+It. Así, se elimina la limitación que existe en la aplicación de la misma sobre la cuota íntegra, pudiendo recuperarse la deducción, con límite máximo de tres millones de euros anuales,

aplicando una tasa de descuento respecto del importe inicialmente previsto de deducción, y siempre que se mantengan las actividades de I+D y el empleo.

En otro orden de cosas, nos encontramos con el denominado Patent Box, régimen privilegiado aplicable a la cesión de activos intangibles en determinadas condiciones que conduce a la aplicación de una reducción del 50% de la base imponible generada por los ingresos brutos procedentes de dicha cesión. Se trata de un gran desconocido para buena parte de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, pero constituye un complemento idóneo de la deducción por I+D+i y permite, a través de una adecuada planificación fiscal, la obtención de notables ahorros fiscales.

En relación con dicho incentivo fiscal, el Gobierno propone en su anteproyecto de Ley que el porcentaje de integración en la base imponible de las rentas procedentes de la cesión del uso o explotación de los activos sea del 40% o 60% según los casos, sin límite cuantitativo vinculado con el coste de creación del activo. Hasta la fecha la reducción era aplicable hasta el ejercicio en el que la base de la reducción alcanzase seis veces el coste del activo intangible.

## **2. MEDIDAS DE APOYO A LOS EMPRENDEDORES**

Como apuntábamos al inicio de esta Circular, hace pocos meses de aprobó Real Decreto-Ley 4/2013, de 22 de febrero, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo, al que ha seguido el anteproyecto de Ley de apoyo a emprendedores del que ya hemos apuntado alguna de las medidas propuestas.

Ambas normas, la vigente y la proyectada, contienen medidas de naturaleza tributaria, algunas de cierta entidad, como seguidamente veremos:

### **REAL DECRETO-LEY 4/2013**

Dicho Real Decreto-Ley fue aprobado el 22 de febrero de 2013, y convalidado mediante Acuerdo del Congreso de 14 de Marzo (publicación el día 21 del mismo mes). La norma emplea un 20 por ciento de las páginas que ocupa en el BOE a justificar las razones de extraordinaria y urgente necesidad que conducen a su adopción, y comienza con la sorprendente afirmación de que *“la economía española está*

*caracterizada por su dinamismo tal y como ha quedado demostrado en el espectacular desarrollo de las últimas décadas”.*

Sus artículos 7 y 8 introducen novedades fiscales en los ámbitos de los impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de las Personas Físicas, en particular:

▪ **Impuesto sobre Sociedades**

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del primero de enero de 2013 se establece que las entidades de nueva creación, constituidas a partir de 1 de enero de 2013, que realicen actividades económicas tributarán, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, con arreglo a la siguiente escala: un 15 por ciento por la parte de base imponible hasta 300.000 euros, y un 20 por ciento por la parte restante.

En caso de que el período impositivo sea inferior al año la parte de base imponible que tributará al tipo del 15 por ciento será la resultante de aplicar a 300.000 euros la proporción en la que se hallen el número de días del período impositivo entre 365 días, o la base imponible del período impositivo cuando esta fuera inferior.

A los efectos señalados, no se entenderá iniciada una actividad económica:

a) Cuando la actividad económica hubiera sido realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas y transmitida, por cualquier título jurídico, a la entidad de nueva creación.

b) Cuando la actividad económica hubiera sido ejercida, durante el año anterior a la constitución de la entidad, por una persona física que ostente una participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad de nueva creación superior al 50 por ciento.

Además, no se consideran entidades de nueva creación aquellas que formen parte de un grupo en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio.

Por último, y en relación con los pagos fraccionados, se indica que los sujetos pasivos que apliquen el mecanismo del artículo 45.3 TRLIS (base imponible del ejercicio en curso) no podrán aplicar este tipo de gravamen reducido.

▪ **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**

1) También con efectos desde el 1 de enero de 2013 se dispone que los contribuyentes que inicien el ejercicio de una actividad económica y determinen el rendimiento neto de la misma con arreglo al método de estimación directa, podrán reducir en un 20 por ciento el rendimiento neto positivo declarado con arreglo a dicho método, minorado en su caso por las reducciones previstas en los apartados 1 y 2 del artículo 32 LIRPF (reducciones por generación de los rendimientos durante un período superior a dos años y por rendimientos notoriamente irregulares, así como reducciones aplicables a determinados rendimientos de actividades económicas) en el primer período impositivo en que el mismo sea positivo y en el período impositivo siguiente, existiendo una limitación en cuanto a la cuantía de los rendimientos netos sobre la que se aplicará la citada reducción de 100.000 euros anuales.

A estos efectos, se entiende que se inicia una actividad económica cuando no se hubiera ejercido actividad económica alguna en el año anterior a la fecha de inicio de la misma, sin tener en consideración aquellas actividades en cuyo ejercicio se hubiera cesado sin haber llegado a obtener rendimientos netos positivos desde su inicio.

Además, la reducción a la que venimos refiriéndonos no resulta de aplicación en el período impositivo en el que más del 50 por ciento de los ingresos del mismo procedan de una persona o entidad de la que el contribuyente hubiera obtenido rendimientos del trabajo en el año anterior a la fecha de inicio de la actividad

2) Se modifica la letra n) del artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de tal suerte que con efectos desde el 1 de enero de 2013 se establece la exención sin limitación de cuantía de las prestaciones por desempleo cuando se perciban en la modalidad de pago único siempre que las cantidades se destinen a lo previsto en el Decreto 1044/1985 (autoempleo, incorporación como socios a cooperativas de trabajo asociado o sociedades laborales). La novedad estriba en que hasta esta modificación la exención estaba limitada a 15.500 euros.

## ANTEPROYECTO DE LEY DE APOYO AL EMPRENDEDOR

Aunque no se conocen la totalidad de los detalles de esta norma en Proyecto, sí existen informaciones oficiales acerca de los principales mecanismos que en el ámbito

tributario (entre otros) se emplearán en aras de dar “apoyo al emprendedor”, encontrándonos los siguientes:

- 1) Aplicación del criterio de caja en el Impuesto sobre el Valor Añadido, que con carácter voluntario permitirá no pagar el impuesto derivado de las facturas emitidas hasta tanto no se cobren las mismas. La opción por esta posibilidad aplica también al IVA soportado, que no podrá ser deducido hasta que no sea satisfecho el importe debido al proveedor. Dicho régimen sería de aplicación a sujetos pasivos del impuesto con un volumen de operaciones de hasta dos millones de euros, de modo que se espera que se puedan beneficiar de él hasta 1.300.000 autónomos y más de un millón de PYMES.
- 2) Incentivos a la reinversión de beneficios. Las empresas con volumen de negocio inferior a 10 millones de euros podrán deducirse hasta un 10 por ciento de los beneficios obtenidos en el período impositivo que se reinviertan en la actividad económica. Dicho régimen aplicaría también a los autónomos.
- 3) Incentivos fiscales al I+D+i y al Patent Box. Nos remitimos a lo expuesto anteriormente al respecto.
- 4) Incentivos fiscales a los “Business angels”. Por una parte se establece una deducción en la cuota estatal del IRPF del 20 por ciento por la inversión realizada en la empresa de nueva o reciente creación con la base máxima de deducción de 20.000 euros y, por otra, se dispone la exención total de la plusvalía que pueda generarse con ocasión de la transmisión de la participación en dichas entidades, siempre y cuando exista reinversión en otra entidad de nueva o reciente creación.

Esperamos que la información contenida en esta Circular le haya sido de utilidad. Como siempre, en Russell Bedford España estamos a su disposición para clarificar o comentar los diferentes puntos contenidos en esta circular o cualesquiera otras cuestiones que puedan suscitársele.

Junio de 2013

Esta comunicación r eviste carácter meramente informativo y no debe considerarse opinión o asesoramiento profesional.

Si desea dejar de recibir nuestras comunicaciones, por favor, háganoslo saber por correo electrónico a [fiscal@russellbedford.es](mailto:fiscal@russellbedford.es), o por teléfono llamando al 963 509 353.