



CIRCULAR FISCAL 3/2023

10 de enero de 2023

INCENTIVOS FISCALES Y OTRAS MEDIDAS TRIBUTARIAS INTRODUCIDOS POR LA LEY DE EMPRESAS EMERGENTES O START-UPS

I. INTRODUCCIÓN

El Boletín Oficial del Estado del pasado 22 de diciembre publicó la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes (en adelante “Ley de Start-ups”).

La ley tiene por objeto establecer un marco normativo específico para apoyar la creación y el crecimiento de las empresas emergentes en España, en especial de las microempresas y de las pequeñas y medianas empresas emprendedoras, fijando además las condiciones que favorezcan su capacidad de internacionalización.

Los objetivos generales de la Ley son básicamente los siguientes:

- a) Fomentar la creación, el crecimiento y la relocalización de empresas emergentes en España.
- b) Atraer talento y capital internacional para el desarrollo del ecosistema español de empresas emergentes.
- c) Estimular la inversión pública y privada en empresas emergentes.
- d) Favorecer la interrelación entre empresas, agentes financiadores y territorios para aumentar las posibilidades de éxito de las empresas emergentes.
- e) Impulsar el acercamiento entre la formación profesional, la universidad y las empresas emergentes.
- f) Apoyar el desarrollo de polos de atracción de empresas e inversores.

A los efectos de poder aplicar los beneficios fiscales previstos en la Ley de Start-ups es necesario tener la condición de empresa emergente inscrita en el Registro Mercantil.

Se entiende por empresa emergente toda persona jurídica, incluidas las empresas de base tecnológica creadas al amparo de la Ley 14/2011, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, que reúna simultáneamente los siguientes requisitos:

- ✓ Ser una entidad de nueva creación o, no siendo de nueva creación, cuando no hayan transcurrido más de 5 años desde su inscripción en el Registro Mercantil o 7 años en el caso de empresas de biotecnología, energía, industriales y otros sectores estratégicos o que hayan desarrollado tecnología propia, diseñada íntegramente en España.
- ✓ No haber surgido de una operación de fusión, escisión o transformación de empresas que no tengan la consideración de empresas emergentes.
- ✓ No distribuir ni haber distribuido dividendos, o retornos en el caso de cooperativas.
- ✓ No cotizar en un mercado regulado.
- ✓ Tener la sede o domicilio social en España.
- ✓ Tener el 60% de la plantilla con un contrato laboral en España.
- ✓ Desarrollar un proyecto de emprendimiento innovador que cuente con un modelo de negocio escalable.
- ✓ Estar al corriente de las obligaciones tributarias y con la Seguridad Social.
- ✓ Cuando la empresa pertenezca a un grupo de empresas según lo definido en el artículo 42 del Código de Comercio, el grupo o cada una de las empresas que lo componen deberá cumplir los requisitos anteriores.

Las empresas emprendedoras que quieran acogerse a los beneficios fiscales de esta ley deberán solicitar a ENISA, Empresa Nacional de Innovación, S.M.E., S.A., que evalúe todas las características mencionadas, además del criterio del carácter de emprendimiento innovador y escalable de su modelo de negocio.

A estos efectos, se considerará que una empresa emergente es innovadora cuando su finalidad sea resolver un problema o mejorar una situación existente mediante el desarrollo de productos, servicios o procesos nuevos o mejorados sustancialmente en comparación con el estado de la técnica y que lleve implícito un riesgo de fracaso tecnológico, industrial o en el propio modelo de negocio.

ENISA deberá emitir una resolución favorable en un plazo de 3 meses desde la fecha de presentación de la solicitud con toda la información requerida. El vencimiento de dicho plazo sin que se haya notificado resolución expresa, legitima al interesado para entenderla estimada por silencio administrativo positivo.

Una vez inscrita en el Registro Mercantil la condición de empresa emergente, -para lo que será necesario la resolución de ENISA-, la Administración tributaria podrá comprobar el cumplimiento y mantenimiento en el tiempo de los requisitos detallados anteriormente, a los efectos de la aplicación de los incentivos fiscales previstos en esta Ley y sin perjuicio de las regularizaciones administrativas que procedan.

La empresa emergente o sus inversores no podrán acogerse a los beneficios fiscales previstos en esta Ley cuando concurra alguno de los siguientes supuestos:

- ✓ Dejen de cumplir cualquiera de los requisitos mencionados anteriormente y en particular, al término de los 5 ó 7 años desde la creación de la empresa emergente.
- ✓ Se extinga la empresa antes de ese término.
- ✓ Sea adquirida por otra empresa que no tenga la condición de empresa emergente.
- ✓ Lleve a cabo una actividad que genere un daño significativo al medio ambiente conforme al Reglamento (UE) 2020/852 de inversiones sostenibles.
- ✓ Los socios que sean titulares, directa o indirectamente, de una participación de al menos el 5% del capital social o administradores de la empresa emergente hayan sido condenados por sentencia firme por un delito de administración desleal, insolvencia punible, delitos societarios, delitos de blanqueo de capitales, financiación de terrorismo, delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad Social, delitos de prevaricación, cohecho, tráfico de influencias, malversación de caudales públicos, fraudes y exacciones ilegales o delitos urbanísticos así como a aquellas condenadas a la pena de pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas.

II. INCENTIVOS FISCALES INTRODUCIDOS POR LA LEY DE STARTUPS

1. Impuesto sobre Sociedades

Con efectos a partir del ejercicio 2023:

- ✓ El tipo del Impuesto sobre Sociedades será del 15%, el primer periodo impositivo en que la base imponible resulte positiva y en los tres ejercicios siguientes, siempre que la sociedad mantenga la condición de empresa emergente (el tipo general es el 25% y el 15% para empresas de nueva creación en el primer periodo impositivo en que la base imponible sea positiva y en el siguiente).
- ✓ Las empresas emergentes podrán solicitar, en el momento de presentar la autoliquidación del Impuesto, el aplazamiento de pago de la deuda tributaria correspondiente a los dos primeros periodos impositivos en los que la base imponible del Impuesto sea positiva.

La Administración concederá el aplazamiento de forma automática y sin garantías por un periodo de 12 meses en el primer periodo impositivo y de 6 meses en el segundo, desde la finalización del plazo de ingreso en periodo voluntario de la deuda tributaria. El ingreso de la deuda tributaria aplazada se deberá efectuar en el plazo de 1 mes desde el día siguiente al del vencimiento de los 12 y 6 meses mencionados y no devengará interés de demora.

- ✓ Las empresas emergentes no tendrán la obligación de efectuar los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades que deban efectuar a cuenta de la liquidación correspondiente al periodo impositivo inmediato posterior a cada uno de los dos primeros periodos impositivos en los que la base imponible del Impuesto sea positiva.

2. IRPF: incentivos para los empleados de las empresas emergentes

Con efectos desde el 1 de enero de 2023:

- ✓ Los rendimientos del trabajo en especie derivados de la entrega de acciones y participaciones de una empresa emergente estarán exentos en la cuantía de 50.000€ al año (la exención general es de 12.000€). En este caso no se exige que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores, tal como se exige en el régimen general, debiendo efectuarse únicamente dentro de la política retributiva general de la empresa y contribuir a la participación de los trabajadores en esta última.
- ✓ La Ley extiende esta exención a los no residentes por la adquisición de acciones y participaciones de una empresa emergente con el límite de 50.000€ al año.

Asimismo, la Ley extiende la exención a los no residentes de todas las retribuciones en especie reguladas en el artículo 42.3 de la Ley 35/2006 del IRPF, (esto es seguro médico, educación para los hijos de los empleados, transporte colectivo para los empleados, comedor de empresa, ticket restaurante etc.).

- ✓ El exceso de rendimiento del trabajo en especie respecto del límite exento de los 50.000€/año mencionado se imputará en el periodo impositivo en el que: (i) el capital social de la sociedad emergente sea objeto de admisión a negociación en bolsa de valores española o extranjera o (ii) se produzca la transmisión de la acción o participación por el sujeto pasivo.

Transcurridos 10 años desde la entrega de las acciones o participaciones sin que se haya producido ninguno de los supuestos (i) y (ii) mencionados, el sujeto pasivo deberá imputar los rendimientos del trabajo que excedan del límite exento de 50.000€ en el periodo impositivo en el que se haya cumplido el citado plazo de 10 años.

3. IRPF: incentivos para los inversores en las empresas emergentes

- ✓ Con efectos desde 1 de enero de 2023, la deducción en el IRPF por la inversión en empresas de nueva o reciente creación será del 50% de las cantidades invertidas con una base máxima de deducción de 100.000€ anuales (hasta ahora la deducción era del 30% con una base máxima de deducción de 60.000€).

Cabe destacar que la deducción en el IRPF se incrementa del 30 al 50% respecto de las inversiones en todas las empresas de nueva o reciente creación y no únicamente en aquellas que tienen la condición de empresas emergentes.

III. RÉGIMEN DE IMPATRIADOS

La Ley de Start-ups introduce novedades importantes en el régimen fiscal especial de trabajadores desplazados a territorio español (régimen fiscal de impatriados conocido como “Ley Beckham”) y amplía su ámbito de aplicación a determinados profesionales, emprendedores e inversores desplazados a España.

Como es sabido, este régimen fiscal especial determina, de forma muy resumida, lo siguiente:

- Tributación por los rendimientos del trabajo mundiales al tipo fijo del 24% hasta una base imponible de 600.000€ y al tipo del 47% para una base imponible superior a 600.000€ (el tipo máximo del IRPF aplicable en Cataluña es el 50%).
- Tributación de los dividendos, intereses y ganancias de capital únicamente de fuente española según los tipos de la base imponible del ahorro (del 19 al 26% en el ejercicio 2022).

En relación con el Impuesto sobre el Patrimonio, los contribuyentes sujetos a este régimen fiscal especial tributan únicamente por los bienes y derechos de contenido económico situados o que se puedan ejercitar en España.

Según la normativa vigente hasta 31 de diciembre de 2022 las personas físicas que adquirirían su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podían optar por este régimen fiscal especial durante el periodo en que se efectuaba el cambio de residencia y durante los 5 periodos impositivos siguientes cuando se cumplieran las siguientes condiciones:

- No haber sido residentes en España durante los diez periodos impositivos anteriores a aquél en que se producía su desplazamiento a territorio español.
- Que el desplazamiento a territorio español se produjera como consecuencia de:
 - ✓ Un contrato de trabajo.
 - ✓ La adquisición de la condición de administrador de una sociedad en cuyo capital no participara o cuando la participación en la sociedad fuera inferior al 25%.

Con efectos desde 1 de enero de 2023 la Ley de Start-ups introduce las siguientes modificaciones:

Las personas físicas que adquieran la residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por este régimen fiscal especial durante el periodo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los 5 periodos impositivos siguientes cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) Que no hayan sido residentes en España durante los cinco periodos impositivos anteriores (antes diez) a aquél en que se produzca su desplazamiento a territorio español.

b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca, ya sea en el primer año de aplicación del régimen o en el año anterior, como consecuencia de:

- ✓ Un contrato de trabajo.
- ✓ La adquisición de la condición de administrador de una sociedad.

Hasta ahora se exigía que el desplazamiento se produjera como consecuencia de un contrato de trabajo o de la adquisición de la condición de administrador y reglamentariamente se establece un plazo máximo de 6 meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social para poder optar por el régimen especial.

A fecha de hoy no se ha publicado todavía el desarrollo reglamentario de este régimen fiscal especial para adaptarlo a la nueva redacción de la norma. No obstante, entendemos que el requisito que venía exigiendo la Administración tributaria de que existiera una relación de causalidad entre el desplazamiento a España y el inicio de la relación laboral o la adquisición de la condición de administrador en una entidad ha quedado diluido como consecuencia de esta modificación.

La norma amplía el ámbito de aplicación del régimen a:

- ✓ Los denominados “nómadas digitales” es decir, aquellas personas que trabajan para una empresa extranjera y prestan su trabajo a distancia, mediante el uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicaciones.
- ✓ Contribuyentes que adquieran la condición de administrador de una entidad operativa no patrimonial. La novedad que se introduce es que se permite aplicar el régimen sin que exista ninguna limitación respecto al porcentaje de participación que se tenga en la entidad no patrimonial; hasta ahora si el administrador participaba en un 25% o más en la entidad no podía aplicar este régimen especial.
- ✓ Contribuyentes que realicen una actividad económica calificada como actividad emprendedora.
- ✓ Profesionales altamente cualificados que presten servicios a empresas emergentes y que perciban por ello una remuneración que represente en conjunto más del 40% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales o del trabajo personal.
- ✓ El cónyuge del contribuyente que opte por la aplicación del régimen de impatriados y sus hijos menores de 25 años, o cualquiera que sea su edad en caso de discapacidad, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:
 - a) Que se desplacen a territorio español con el contribuyente o en un momento posterior, siempre que no hubiera finalizado el primer periodo impositivo en el que resulte de aplicación este régimen especial.
 - b) Que adquieran su residencia fiscal en España.

- c) Que no hayan sido residentes en España en los 5 periodos impositivos anteriores al periodo en que se produzca el desplazamiento a España y que no obtengan rentas que se calificarían como rentas obtenidas mediante establecimiento permanente situado en territorio español.
- d) Que la suma de las bases liquidables del IRPF (general y del ahorro) de los familiares del contribuyente en cada uno de los periodos impositivos en los que resulte de aplicación el régimen especial sea inferior a la base liquidable del contribuyente.

El régimen especial aplicará a los familiares del contribuyente durante los periodos impositivos en que resulte de aplicación al propio contribuyente.

Por último, con efectos desde el 1 de enero de 2023 y en línea con la modificación introducida en el IRPF detallada en la Circular 2/2023, se incrementa la tarifa aplicable a dividendos, intereses y ganancias de capital para las rentas superiores a 200.000€.

A partir de 1 de enero de 2023 la escala de gravamen aplicable para dividendos, intereses y ganancias de capital en el régimen fiscal de impatriados será la siguiente:

Base liquidable hasta (€)	Cuota íntegra (€)	Resto base liquidable hasta (€)	Tipo aplicable (porcentaje)
0,00	0,00	6.000,00	19
6.000,00	1.140,00	44.000,00	21
50.000,00	10.380,00	150.000,00	23
→ 200.000,00	44.880,00	100.000,00	27
→ 300.000,00	71.880,00	En adelante	28

Departamento Tributario

Personas de contacto:

Elena Morales - email: elena.morales@ortega-condomines.com

Javier Grávalos - email: jgravalos@ortega-condomines.com