

Las novedades fiscales que han llegado y las que se avecinan

Recientemente se ha aprobado la Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022 (“**LPGE 2022**”) y se ha remitido al Congreso de los Diputados el Proyecto de Ley de Fomento del ecosistema de las empresas emergentes (el “**Proyecto de ley de startups**”).

La LPGE 2022 introduce algunas medidas tributarias relevantes, aplicables ya en 2022, mientras que el Proyecto de ley de *startups* contempla novedades de calado que entrarían en vigor en 2023 en caso de aprobarse durante este año.

A continuación presentamos un breve resumen de las novedades fiscales contenidas en estas dos normas.

Javier Arregui Bravo. Fiscal. Barcelona

Alberto Artamendi Gutiérrez. Fiscal. Barcelona

MEDIDAS APROBADAS EN LA LPGE 2022

Tributación mínima del 15%

La LPGE 2022 introduce un tipo de tributación mínima del 15% de la base imponible, que aplicará cuando la tributación efectiva de determinadas categorías de contribuyentes sea inferior a dicho importe como resultado de la aplicación de deducciones y bonificaciones.

a) **Ámbito de aplicación**

Esta tributación mínima afectará a aquellos contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades (“**IS**”) e Impuesto sobre la Renta de los No Residentes

(“**IRNR**”) que operan a través de un establecimiento permanente en España con un importe neto de la cifra de negocios igual o superior a 20 millones de euros, o que tributen en el régimen de consolidación fiscal cualquiera que sea el importe de su cifra de negocios. Hay ciertos contribuyentes, no obstante, que quedan excluidos de la aplicación del tipo mínimo: los acogidos al régimen SOCIMI y las entidades que tributan a un tipo reducido (las entidades de inversión colectiva, los fondos de pensiones, etc.).

El tipo mínimo se reduce al 10% para las entidades de nueva creación, y se incrementa hasta el

18% para aquellas empresas que actualmente están sujetas en el IS a un tipo del 30%. En el caso de las cooperativas, la cuota líquida mínima no podrá ser inferior al resultado de aplicar el 60% a la cuota íntegra calculada de acuerdo con la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

b) Método de cálculo de la cuota líquida mínima

La LPGE 2022 establece que el tipo mínimo se calculará sobre la base imponible del impuesto (y no sobre el resultado contable, como sucede en la actualidad en los pagos fraccionados del IS). A grandes rasgos, para calcular la tributación efectiva mínima de los contribuyentes no se tendrán en cuenta las exenciones, reducciones y demás ajustes fiscales a la base imponible que sean de aplicación.

El importe de la cuota líquida mínima deberá calcularse minorando de la cuota íntegra el importe de las bonificaciones y deducciones para evitar la doble imposición. Si, tras la aplicación de estas bonificaciones y deducciones, resulta una cuantía inferior al 15 % de la base imponible del contribuyente, esta cuantía tendrá la consideración de cuota líquida mínima. Si, por el contrario, resulta una cuantía superior al 15 % de la base imponible, el contribuyente podrá aplicar las restantes deducciones hasta el importe de la cuota líquida mínima.

Las deducciones no aplicadas se podrán deducir en los periodos impositivos siguientes de

acuerdo con la normativa aplicable en cada caso.

Reducción de la bonificación en el IS aplicable a las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas

La LPGE 2022 reduce la bonificación aplicable por las entidades acogidas al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda (“EDAV”) del 85 % al 40 % de la cuota íntegra de las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas. En la práctica, esta medida implica que las EDAV pasarán a tributar por las rentas provenientes de arrendamientos a un tipo efectivo del 15 % (frente al 3,75 % previo).

Los dividendos que se distribuyen con cargo a las rentas derivadas de estos alquileres siguen estando exentos únicamente en el 50% de su importe (no se modifica el porcentaje) cuando se distribuyen a otros contribuyentes sujetos al régimen general del IS.

Limitación a la reducción aplicable en la base imponible por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social

La LPGE 2022 minorará una vez más el límite general de reducción aplicable en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (“IRPF”) por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social y primas de seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia, desde los 2.000 euros anuales actuales hasta 1.500 euros anuales.

Este límite se podrá incrementar hasta 10.000 euros mediante la realización de contribuciones empresariales o, en su caso, aportaciones del empleado al mismo instrumento de previsión social, siempre que estas aportaciones sean de igual o inferior importe a la respectiva contribución empresarial.

En el caso de seguros colectivos de dependencia contratados por empresas para cubrir compromisos de pensiones, se establece un límite adicional de 5.000 euros anuales para las primas satisfechas por las empresas.

NOVEDADES PREVISTAS PARA 2023 EN EL PROYECTO DE LEY DE *STARTUPS*

Régimen fiscal de las *startups*

El Proyecto de ley de *startups*, actualmente en tramitación parlamentaria, se refiere a estas como empresas emergentes y define los requisitos que se deben cumplir para merecer dicha calificación. Entre otras cuestiones, se exige que se trate de una empresa de nueva creación, que no pertenezca a un grupo de control (salvo que todas las entidades del grupo sean a su vez empresas emergentes) y que desarrolle una actividad innovadora.

Estas empresas disfrutarían de las siguientes ventajas fiscales en el IS o el IRNR cuando en este último caso actúen a través de un establecimiento permanente en España:

- (i) Estarán sujetas a un tipo de gravamen del 15% en IS en el primer período impositivo

en que obtengan una base imponible positiva y los tres siguientes.

- (ii) Además, si la empresa emergente está al corriente de sus obligaciones fiscales y presenta sus autoliquidaciones en plazo, el pago de la deuda tributaria por IS correspondiente a los dos primeros periodos impositivos con base imponible positiva podrá aplazarse durante 12 y 6 meses respectivamente, sin exigir garantías y sin que se devenguen intereses de demora. Asimismo, durante ese periodo estarán exentas de la obligación de presentar pagos fraccionados.

Incentivos para inversores y empleados

Entre otras, se contemplan las siguientes novedades:

- (i) La exención en el IRPF prevista para la entrega a trabajadores de acciones o participaciones u opciones sobre las mismas se incrementa en el caso de empleados de las *startups* hasta un máximo de 50.000 euros anuales por empleado (frente a los 12.000 euros generales). Adicionalmente, en el caso de las empresas emergentes no se contempla la exigencia de ofrecer las acciones o participaciones a todos sus empleados en las mismas condiciones.
- (ii) Los rendimientos de las acciones o participaciones u opciones sobre las mismas entregadas a los empleados de las *startups* (que no estén exentas en virtud de la norma

anterior) estarán sujetas a una regla especial de imputación, por la que tributarán cuando (i) las acciones sean admitidas a negociación en una bolsa de valores o en cualquier sistema multilateral de negociación, español o extranjero, (ii) sean transmitidas por el contribuyente, o (iii) hayan transcurrido diez años desde que se concedieron.

- (iii) La deducción general por inversión en empresas de nueva o reciente creación (no necesariamente *startups* españolas) se mejora, pasando del 30 % al 50 %, y la inversión máxima objeto de la deducción se incrementa de 60.000 euros a 100.000 euros. Además, la inversión en las nuevas empresas podría llevarse a cabo durante los primeros cinco años de vida de la empresa (frente a los tres años que prevé la norma actual). En este punto, las inversiones en *startups* españolas gozarán de ciertos privilegios en relación con esta deducción: el periodo para invertir se incrementa de cinco a siete años, y sus fundadores no estarán sujetos a la prohibición general de ser titulares de más del 40 % del capital social de la *startup* en cuestión.

Derechos de *carried interest*

El Proyecto de ley de *startups* establece expresamente que los ingresos obtenidos por la gestión de fondos vinculados al emprendimiento, a la innovación y al desarrollo de la actividad económica (conocidos como *carried interest*) se gravan como rendimientos del trabajo. Sin embargo, si se cumplen ciertos requisitos estos

rendimientos serán objeto de una reducción del 50 % en el IRPF, quedando por lo tanto el importe percibido sujeto en el IRPF a un tipo efectivo de tributación de aproximadamente el 23-25 %, dependiendo de la Comunidad Autónoma de residencia.

Los requisitos para que se aplique este régimen serán los siguientes:

- (i) La entidad deberá ser:
- una de las establecidas en la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, por la que se regulan las entidades de capital riesgo y otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado;
 - un fondo de capital-riesgo europeo regulado en el Reglamento (UE) n.º 345/2013;
 - un fondo de emprendimiento social europeo regulado en el Reglamento (UE) n.º 346/2013;
 - un fondo de inversión a largo plazo europeo regulado en el Reglamento (UE) 2015/760; u
 - otros organismos de inversión análogos a los anteriores.
- (ii) La exigibilidad del *carried interest* deberá estar condicionada a que el resto de inversores alcancen un nivel mínimo de rentabilidad que deberá estar definido en sus estatutos o reglamentos.

- (iii) Las acciones o derechos deberán mantenerse por su titular durante al menos cinco años, salvo que sean liquidadas previamente o se pierdan total o parcialmente a causa de un cambio en la entidad gestora.

No obstante, la reducción no será de aplicación cuando los derechos económicos especiales procedan directa o indirectamente de una entidad residente en una jurisdicción no cooperativa o con el que no exista normativa sobre intercambio de información tributaria.

Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a España

El Proyecto de ley de *startups* suaviza los requisitos para la aplicación del conocido como régimen Beckham e introduce nuevos beneficiarios.

- (i) El plazo de diez años de no residencia fiscal en España con carácter previo al desplazamiento que se exige actualmente se reduciría a cinco años.
- (ii) Se contempla como circunstancia que dará derecho a la aplicación del régimen el traslado por voluntad del contribuyente para teletrabajar desde España. Respecto de los motivos ya previstos en la norma actual, se permite acogerse a este régimen a los administradores de una empresa española que sean titulares de una participación igual o superior al 25 % de las acciones o participaciones si la empresa es una *startup* española.

- (iii) El cónyuge del impatriado y sus hijos menores de 25 años (o de cualquier edad si están incapacitados legalmente) también podrán beneficiarse del régimen especial si se trasladan a España al mismo tiempo que el impatriado o dentro del primer ejercicio fiscal en el que se aplique este régimen, siempre que no hayan residido en España en los cinco ejercicios fiscales anteriores y que la suma de sus rentas sea inferior a las del cónyuge que permitió la aplicación del régimen (esto se mide a nivel de la suma de bases liquidables). Al cónyuge o a los hijos del impatriado no se les exigirá el requisito de que el desplazamiento esté motivado en alguna de las causas previstas en la ley.