

MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES POR LA LEY DE EMPRENDEDORES

Fernando Borrás Amblar

José Vicente Navarro Alcázar

Inspectores de Hacienda del Estado

EXTRACTO

El Impuesto sobre Sociedades, regulado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, Texto Refundido de la LIS, se ha visto modificado en algunos de sus preceptos por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, en sus artículos 25, 26 y disposición final octava.

Las materias modificadas están contenidas en los artículos del Texto Refundido de la LIS, que, por numeración ordinal, hacemos referencia a continuación y van a ser objeto de comentario:

1. Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles (art. 23 del TRLIS).
2. Nuevo incentivo fiscal por inversión de beneficios para empresas de reducida dimensión (nuevo art. 37 del TRLIS).
3. Nueva deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad (art. 41 del TRLIS).
4. Normas comunes a las deducciones por incentivos empresariales (art. 44 del TRLIS). Posibilidad de aplicación de la deducción por I+D+i sin límite sobre la cuota íntegra ajustada positiva y establecimiento de la incompatibilidad objetiva de los incentivos empresariales, salvo disposición expresa.
5. No aplicación de la escala superreducida (primeros 300.000 € al 15 % y resto al 20 %) a las cooperativas de nueva creación (nueva redacción de la disp. adic. 19.^a del TRLIS).

Palabras claves: IS, activos intangibles, inversión de beneficios, I+D+i y deducciones.

MODIFICATIONS INTRODUCED TO CORPORATE INCOME TAX BY THE ENTREPRENEUR LAW

Fernando Borrás Amblar
José Vicente Navarro Alcázar

ABSTRACT

Corporate Income Tax, regulated by Royal Decree 4/2004, of 5th March, has been modified in some aspects by Law 14/2013, of 27th September, of Incentives for Entrepreneurs and its internationalization, in articles 25, 26 and its eighth final disposition.

The scope of the modifications contained in the CIT law, in order, are exposed as follows:

1. Reduction of revenues from certain intangible assets (art. 23 CIT Law).
2. New rollover relief on SME companies (art. 37 CIT Law).
3. New deduction for the employment of impaired workers (art. 41 CIT Law).
4. Common rules for tax incentives application (art. 44 CIT Law). Application of Research & Development & Innovation incentives without limit with respect to the adjusted tax payable and the establishment of the incompatible application of these incentives, unless expressly stated otherwise by law.
5. No further application of the super reduced tax rates (first 300.000 € taxable base taxed at 15 % and onwards at 20 %) (redrafting of the nineteenth additional disposition).

Keywords: Corporate Income Tax, intangible assets, rollover relief, Research & Development & Innovation and deductions.

Sumario

1. Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles (art. 23 del TRLIS)
 - 1.1. Rentas objeto de reducción
 - 1.2. Cuantía de la reducción
 - 1.3. Incompatibilidad con otros incentivos fiscales
 - 1.4. Requisitos que han de cumplirse para aplicar la reducción
 - 1.5. Encaje de la reducción en la deducción por doble imposición internacional
 - 1.6. Obligación de documentar estas operaciones en los grupos fiscales
 - 1.7. Acuerdos previos de valoración y calificación

2. Incentivos fiscales por inversión de beneficios para empresas de reducida dimensión (nuevo art. 37 del TRLIS)
 - 2.1. Elementos patrimoniales en los que ha de materializarse la inversión
 - 2.2. Entidades que pueden acogerse a la deducción
 - 2.3. Parámetros de la deducción
 - 2.4. Plazo para efectuar la inversión
 - 2.5. Mantenimiento de la inversión
 - 2.6. Creación de una reserva mercantil indisponible
 - 2.7. Información a incluir en la memoria
 - 2.8. Incompatibilidad con otros incentivos fiscales
 - 2.9. La deducción por inversión de beneficios en el esquema liquidatorio del IS
 - 2.10. Especialidades en el régimen de consolidación fiscal
 - 2.11. Pérdida del derecho a la deducción por inversión de beneficios

3. Nueva deducción por creación de empleo de trabajadores con discapacidad (art. 41 del TRLIS)
4. Normas comunes a las deducciones por incentivos empresariales (art. 44 del TRLIS)
5. Entidades a las que se aplica la escala superreducida (disp. adic. 19.^a del TRLIS)

1. REDUCCIÓN DE LAS RENTAS PROCEDENTES DE DETERMINADOS ACTIVOS INTANGIBLES (ART. 23 DEL TRLIS)

La Ley 14/2013 ha regulado nuevamente el artículo 23 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) aplicable a las rentas procedentes de determinados activos intangibles.

En resumen, las principales modificaciones introducidas son las siguientes:

- La reducción deja de aplicarse sobre los ingresos procedentes de la cesión de los activos intangibles para aplicarse ahora sobre las rentas derivadas del activo cedido, evitando así posibles supuestos de desimposición no deseados por la norma.
- Desaparece la limitación que existía por la cual el incentivo fiscal dejaba de aplicarse en el periodo impositivo siguiente al que los ingresos de la cesión superaban la cifra resultante de multiplicar por seis el coste del activo intangible cedido.
- La reducción se hace extensible también a las rentas procedentes de la transmisión de estos activos intangibles, si bien, a cambio, estas rentas no podrán acogerse a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.
- No es necesario que la creación del activo intangible haya sido realizada íntegramente por la entidad, basta con que esta haya participado en su creación, al menos en un 25 % de su coste.
- A fin de proporcionar seguridad jurídica en la aplicación de este incentivo fiscal, se establece que podrán solicitarse a la Administración tributaria acuerdos previos que versen tanto sobre la calificación de los activos intangibles como aptos para poder acogerse a este incentivo fiscal, como sobre la valoración de los ingresos y gastos relacionados con la cesión de los mismos.

Por último, la disposición final 13.^a de la Ley 14/2013 establece que la nueva redacción del artículo 23 del TRLIS resultará aplicable a las cesiones de activos intangibles que se realicen a partir del 29 de septiembre de 2013, fecha de su entrada en vigor, en tanto que las cesiones anteriores a esa fecha seguirán regulándose por la redacción del artículo 23 establecida por la disposición adicional 8.^a Ocho de la Ley 16/2007, tal y como señala la disposición transitoria 40.^a del TRLIS introducida por la citada Ley 14/2013.

Teniendo en cuenta lo anterior analizaremos a continuación cómo queda diseñado este incentivo fiscal tras la reforma introducida por la Ley 14/2013.

1.1. RENTAS OBJETO DE REDUCCIÓN

La reducción se aplica a las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los siguientes activos intangibles generados por la actividad innovadora de la empresa:

- Patentes.
- Dibujos o modelos, planos.
- Fórmulas o procedimientos secretos.
- Derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Conviene matizar que se trata de una lista cerrada, de forma que no tienen cabida otros activos intangibles distintos de los señalados, aun cuando sea resultado también la actividad innovadora de la empresa. Así se encarga de recordarlo el artículo 23.5 del TRLIS cuando establece que en ningún caso darán derecho a la reducción los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos, ni de cualquier otro derecho o activo distinto a los anteriormente señalados.

1.2. CUANTÍA DE LA REDUCCIÓN

El incentivo fiscal consiste en una reducción del 60% que se aplica sobre:

- El importe de las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos intangibles antes señalados.
- El importe de la renta obtenida en la transmisión de los activos intangibles que hayan generado derecho a la reducción, siempre que la transmisión se realice entre entidades que no formen parte de un grupo de sociedades del artículo 42 del Código de Comercio.

Asimismo se especifica que se entenderá por rentas la diferencia positiva entre:

- Los ingresos del ejercicio procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación del activo intangible.
- Las cantidades deducidas en el ejercicio por:
 - Aplicación de los artículos 11.4 (Amortización del inmovilizado intangible con vida útil definida) o 12.7 (Pérdida por deterioro de valor del inmovili-

zado intangible con vida útil indefinida) del TRLIS, según cuál sea la calificación contable del activo intangible.

- Deterioros de valor que experimenten los activos intangibles, además de la amortización o del deterioro mínimo admitido en virtud de los citados artículos.
- Y por aquellos gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo cedido.

La reducción resulta procedente tanto si los gastos en que ha incurrido la empresa para la obtención del activo intangible han sido registrados en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o si se han activado, tal y como señalan las normas de registro y valoración 5.ª y 6.ª del Plan General de Contabilidad (PGC), es decir, la manera de contabilizar los gastos incurridos en la obtención del activo intangible no interfiere en la aplicación de la reducción. Así lo entendió desde un primer momento la Dirección General de Tributos (DGT) en su Consulta vinculante n.º V1299/2008, de 19 de junio de 2008 (NFC030205), y ha quedado refrendado ahora en la nueva redacción del artículo 23.2 del TRLIS, al establecerse que tratándose de activos intangibles no reconocidos en el balance de la entidad, se entenderá por rentas el 80% de los ingresos procedentes de la cesión de aquellos.

Por último, la reducción se aplicará mediante un ajuste extracontable negativo por dicho importe, que tendrá la consideración de diferencia permanente negativa.

1.3. INCOMPATIBILIDAD CON OTROS INCENTIVOS FISCALES

Como se ha señalado, la nueva redacción del artículo 23 del TRLIS extiende la reducción del 40% también a las rentas obtenidas en la transmisión de estos activos intangibles, siempre que la misma se realice entre entidades que no formen parte de un grupo de sociedades del artículo 42 del Código de Comercio. Sin embargo, estas rentas no podrán acogerse a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios del artículo 42 del TRLIS, en el supuesto de que el importe de la transmisión fuese reinvertido en los términos señalados en el citado artículo.

EJEMPLO 1

La mercantil INNOVA, SA ha realizado en los dos últimos años un proyecto de I+D cuyos gastos ha venido activando por considerar que no había dudas sobre el éxito técnico y la rentabilidad económico-comercial del mismo.

Finalmente, el proyecto de I+D ha concluido a mediados de 2013 y la empresa ha registrado en la Oficina Española de Patentes y Marcas la correspondiente propiedad industrial, que figura contabilizada por los 200.000 euros a que asciende su coste de producción.

.../...

.../...

INNOVA, SA considera que la patente tiene una vida útil de 10 años y se amortiza de manera lineal durante el citado plazo, siendo este el único gasto anual asociado a la patente.

La empresa ha cedido la explotación comercial de la patente a una entidad con la que no le une ninguna vinculación por un plazo de 5 años, a cambio de unos ingresos anuales de 60.000 euros.

Determinar la reducción a efectuar por INNOVA, SA en 2013, suponiendo que:

- a) El contrato de cesión es de fecha 1 de julio de 2013.
- b) El contrato de cesión es de fecha 1 de octubre de 2013.

Solución

- a) En este caso el contrato de cesión es de fecha 1 de julio de 2013, es decir, anterior al 29 de septiembre de 2013, fecha de entrada en vigor de la nueva redacción del artículo 23 del TRLIS llevada a cabo por la Ley 14/2013, por lo que según establece la disposición transitoria 40.^a del TRLIS introducida por la citada ley, se regirá de acuerdo con la redacción original de dicho precepto.

Así pues la entidad tendrá derecho a una **reducción sobre los ingresos** obtenidos por la cesión de la patente, de **15.000 €** = $50\% \times 60.000 \times 6/12$ y se aplicará mediante un ajuste negativo/diferencia permanente al resultado contable por dicho importe.

- b) En este caso el contrato de cesión es de fecha 1 de octubre de 2013 y, por lo tanto, le será de aplicación la nueva redacción del artículo 23 del TRLIS llevada a cabo por la Ley 14/2013, de forma que la entidad tendrá derecho a una **reducción sobre la renta** obtenida por la cesión de la patente de:

$$6.000 \text{ €} = 60\% \times [60.000 - (200.000/10)] \times 3/12$$

Por tanto, la entidad realizará un ajuste negativo/diferencia permanente al resultado contable por dicho importe.

EJEMPLO 2

Siguiendo con el ejemplo 1 anterior, supongamos ahora que a finales de 2014 la empresa vende la patente al cesionario por importe de 500.000 euros. Determinar las consecuencias fiscales que se producirían en ambos casos.

.../...

.../...

Solución

- a) **Por los ingresos** obtenidos por la cesión de la patente en 2014 tendrá derecho a una **reducción de 30.000 €** = $50\% \times 60.000$ que se aplicará mediante un ajuste negativo/diferencia permanente al resultado contable por dicho importe.

En cambio por la renta obtenida en la transmisión de la patente, que asciende a $370.000\text{ €} = 400.000 - [(200.000/10) \times 1,5]$, **no tendrá derecho a reducción** alguna, puesto que el contrato de cesión es anterior a la entrada en vigor de la Ley 14/2013. No obstante, esta renta podría acogerse a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, si el importe de la transmisión se reinvierte en los términos del artículo 42 del TRLIS.

- b) En 2014 tendrá derecho a:

- Una **reducción de 24.000 €** = $60\% \times [60.000 - (200.000/10)]$ de la **renta obtenida por la cesión** de la patente.
- Y a otra **reducción de 225.000 €** = $60\% \times \{400.000 - [(200.000/10) \times 1,25]\}$ de la **renta obtenida por la venta** de la citada patente.

Por lo que hará un ajuste negativo/diferencia permanente al resultado contable de -249.000 euros. En cambio, el resto de la renta obtenida en la transmisión de la patente que se integra en la base imponible no podrá acogerse a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios del artículo 42 del TRLIS.

EJEMPLO 3

Siguiendo con los mismos datos del ejemplo 1 anterior, supongamos ahora que INNOVA, SA ha venido registrando como gastos del ejercicio los importes destinados al proyecto de I+D, de forma que la propiedad industrial no aparece recogida en el balance de la entidad. Determinar la reducción a efectuar por INNOVA, SA en 2013.

- a) La solución sería la misma que la del ejemplo 1 anterior, ya que la reducción se establece sobre los ingresos obtenidos por la cesión de la patente, es decir, de $15.000\text{ €} = 50\% \times 60.000 \times 6/12$ y se aplicará mediante un ajuste negativo/diferencia permanente al resultado contable por dicho importe.

La forma en que se hayan contabilizado los gastos de I+D, tanto si han sido activados como si no, no afecta a su calificación como activos intangibles y, en consecuencia, dentro del coste de los activos intangibles cedidos a los que hace referencia el artículo 23 del TRLIS, se incluyen los citados gastos sin que resulte necesario que figuren activados en el balance de la entidad. [Consulta DGT n.º V1299/2008, de 19 de junio de 2008 (NFC030205)].

.../...

.../...

- b) Dado que en este caso la reducción gira sobre la renta obtenida por la cesión de la patente, la nueva redacción del artículo 23.2 del TRLIS, dada por la Ley 14/2013, establece que cuando el activo intangible no figure recogido en el balance de la entidad, se entenderá que **la renta objeto de reducción es el 80 % de los ingresos procedente de la cesión** de aquellos. Así pues la reducción será de:

$$7.200 \text{ €} = 60 \% \times [80 \% \times 60.000 \times 3/12]$$

Y la entidad realizará un ajuste negativo/diferencia permanente al resultado contable por dicho importe.

1.4. REQUISITOS QUE HAN DE CUMPLIRSE PARA APLICAR LA REDUCCIÓN

La reducción en la base imponible está condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a) Que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión, al menos en un 25 % de su coste.
- b) Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario. Así pues en función de si existe vinculación o no, en los términos señalados en el artículo 16 del TRLIS, entre la entidad cedente y la cesionaria podremos distinguir:
 - No hay vinculación. En cuyo caso aunque la entidad cesionaria entregue bienes o preste servicios a la entidad cedente, en cuya producción haya empleado los activos intangibles cedidos por esta, que hayan determinado gastos para la entidad cedente, no hay obstáculo a que la entidad cedente aplique la reducción.
 - Hay vinculación. En tal caso la entidad cedente podrá aplicar la reducción, siempre y cuando no reciba bienes o servicios de la entidad cesionaria vinculada, que le generen gastos fiscalmente deducibles y en cuya producción haya empleado los citados activos intangibles. Esta restricción pretende evitar que la utilización de los activos intangibles se efectúe indirectamente por la propia empresa que los ha generado mediante la participación de una entidad vinculada, ya que se produciría un agravio comparativo respecto de aquellas otras empresas que habiendo creado el activo intangible lo utilizan en su propio proceso productivo y que no pueden aplicar la reducción.

- c) Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal, salvo que esté situado en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos.
- d) Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos. Con ello se pretende acotar la reducción a las rentas procedentes exclusivamente de la cesión de los activos intangibles, por lo que si en el contrato no se diferencian con claridad los distintos conceptos retributivos no se podrá aplicar la reducción [Consulta DGT V0252/2009, de 12 de febrero de 2009 (NFC031912)].
- e) Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos e indirectos, correspondientes a los activos objeto de cesión.

1.5. ENCAJE DE LA REDUCCIÓN EN LA DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

El artículo 23.3 del TRLIS matiza que cuando el cesionario resida en el extranjero y la renta obtenida por cesión del derecho de uso o de explotación de los activos intangibles haya sido obtenida y gravada en el extranjero, la reducción practicada deberá tenerse en cuenta, a efectos de la determinación del importe de la cuota íntegra que puede deducirse en concepto de doble imposición internacional a que se refiere el artículo 31.1 b) del TRLIS.

EJEMPLO 4

Siguiendo con los mismos datos del ejemplo 1 anterior, supongamos que la entidad cesionaria es residente en un país extranjero que ha sometido a tributación los ingresos percibidos por INNOVA, SA, por un concepto análogo al IS español, al tipo del 10 %.

Solución

Además de los ajustes al resultado contable/diferencias permanentes negativas, recogidos en el ejemplo 1 anterior, que la entidad debe hacer en aplicación de lo dispuesto en el artículo 23 del TRLIS, al tratarse de ingresos que han soportado una tributación en el extranjero por un concepto análogo al IS español, INNOVA, SA tendrá derecho a la deducción por doble imposición internacional del artículo 31 del TRLIS, si bien para calcular la cuota del IS correspondiente a la renta que hubiese tributado en España a la que alude el artículo 31.1 b) del TRLIS, deberá tenerse en cuenta el importe de la reducción según dispone el artículo 23.3 del TRLIS.

.../...

.../...

Así pues la deducción por doble imposición internacional será:

Caso a)

Primero deberá hacerse un ajuste positivo de 3.000 € = $30.000 \times 10\%$ para integrar en la base imponible del IS el gasto del impuesto extranjero pagado que no es deducible.

Y la deducción por doble imposición internacional del artículo 31 del TRLIS será la menor de las siguientes cantidades:

- Cantidad pagada por el impuesto extranjero 3.000
($10\% \times 30.000$)
- Cantidad que correspondería pagar si la renta se hubiera obtenido en España [$30\% \times (20.000 - 15.000)$] 1.500

Donde:

20.000 es el importe de la renta obtenida por la cesión de la patente = 30.000 (ingreso por la explotación de la patente) – 10.000 (amortización de la patente).

Y 15.000 el importe de la reducción ($50\% \times 30.000$)

Así pues INNOVA, SA podrá deducirse 1.500 euros.

Caso b)

Primero deberá hacerse un ajuste positivo de 1.500 € = $15.000 \times 10\%$ para integrar en la base imponible del IS el gasto del impuesto extranjero pagado que no es deducible.

Y la deducción por doble imposición internacional del artículo 31 del TRLIS será la menor de las siguientes cantidades:

- Cantidad pagada por el impuesto extranjero 1.500
($10\% \times 15.000$)
- Cantidad que correspondería pagar si la renta se hubiera obtenido en España [$30\% \times (10.000 - 6.000)$] 1.200

Donde:

10.000 es el importe de la renta obtenida por la cesión de la patente = 15.000 (ingreso por la explotación de la patente) – 5.000 (amortización de la patente).

Y 6.000 el importe de la reducción ($60\% \times 10.000$)

Así pues INNOVA, SA podrá deducirse 1.200 euros.

1.6. OBLIGACIÓN DE DOCUMENTAR ESTAS OPERACIONES EN LOS GRUPOS FISCALES

Una de las ventajas del régimen de consolidación fiscal es que a las operaciones intragrupo no se les aplican las obligaciones de documentación establecidas para justificar cómo se ha determinado el valor de mercado declarado en las operaciones vinculadas (art. 18.4 del RIS).

Sin embargo, la nueva redacción del artículo 23.4 del TRLIS ha suprimido expresamente esta ventaja a las operaciones que den lugar a la aplicación de la reducción, de forma que aun cuando estas se realicen entre entidades pertenecientes al mismo grupo fiscal, deberán documentarse en los términos señalados en el artículo 16.2 del TRLIS, si bien conviene recordar que esta obligación se exigiría respecto de las cesiones de activos intangibles que se realicen a partir del 29 de septiembre de 2013 (disp. final 13.^a de la Ley 14/2013).

Nótese también que en la nueva regulación de artículo 23 del TRLIS ha desaparecido la mención de que en los grupos fiscales no debían eliminarse los ingresos y los gastos derivados de la cesión del activo intangible entre sociedades del grupo fiscal para determinar la base imponible consolidada, computando así los ingresos reducidos al 50% y los gastos en su totalidad. Entendemos que es una mejora técnica, ya que la misma carecía de sentido, por cuanto en el régimen de consolidación fiscal la base imponible del grupo fiscal se determina a partir de la suma de las bases imponibles individuales de las entidades que lo integran y la reducción ya viene recogida en la base imponible individual de la sociedad del grupo cedente del activo intangible.

1.7. ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN Y CALIFICACIÓN

Con la finalidad de proporcionar una mayor seguridad jurídica en la aplicación de este incentivo fiscal, la norma prevé que con carácter previo a la realización de las operaciones, se pueda solicitar a la Administración tributaria:

- Un acuerdo previo de valoración en relación con los ingresos y gastos derivados de la cesión de los activos intangibles, así como de las rentas generadas en la transmisión.
- O bien un acuerdo previo de calificación de los activos como aptos para poder acogerse a este incentivo fiscal y de valoración en relación con los ingresos y gastos derivados de la cesión de estos activos intangibles, así como de las rentas generadas en la transmisión. La resolución de estos acuerdos requerirá además informe vinculante emitido por la DGT, en relación con la calificación de los activos.

Las solicitudes irán acompañadas de una propuesta de valoración, que se fundamentará en el valor de mercado. La propuesta podrá entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de resolución.

Por último, la norma remite al posterior desarrollo reglamentario la fijación del procedimiento para la resolución de los acuerdos.

2. INCENTIVOS FISCALES POR INVERSIÓN DE BENEFICIOS PARA EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN (NUEVO ART. 37 DEL TRLIS)

La Ley 14/2013, de 27 de septiembre, ha dado nuevo contenido al artículo 37 del TRLIS, estableciendo una nueva deducción en la cuota que tiene por objeto incentivar la inversión de los beneficios obtenidos en activos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, aplicable a los beneficios que se generen en los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2013 (disp. final 13.ª de la Ley 14/2013).

Este incentivo fiscal solo es de aplicación a las entidades de reducida dimensión, y consiste en una deducción en la cuota del 10% o 5% –según la escala de gravamen aplicable– sobre los beneficios objeto de inversión y está condicionado a la creación de una reserva mercantil de carácter indisponible. Con ello se pretende reforzar la capitalización de estas empresas, mediante una discriminación positiva a favor de los beneficios no distribuidos invertidos en la actividad económica, que de esta forma van a verse sometidos a un tipo de gravamen inferior respecto de los que sean objeto de distribución.

Analicemos a continuación los caracteres de esta deducción:

2.1. ELEMENTOS PATRIMONIALES EN LOS QUE HA DE MATERIALIZARSE LA INVERSIÓN

La inversión ha de realizarse en elementos nuevos del inmovilizado material (grupo 21 del PGC) o inversiones inmobiliarias (grupo 23 del PGC) afectos a actividades económicas, incluyendo aquellos que se adquieran mediante contratos de arrendamiento financiero que cumplan los requisitos del apartado 1 de la disposición adicional 7.ª de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, si bien en este último caso la deducción estará condicionada, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.

Por elementos nuevos hay que entender aquellos que no hayan sido utilizados con anterioridad a la entrada en funcionamiento en la empresa.

El TRLIS no define, sin embargo, qué se entiende por elementos patrimoniales afectos a las actividades económicas, por lo que deberá acudir a los artículos 27 y 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para delimitar cuándo concurre este requisito que tiene especial relevancia por lo que a las inversiones inmobiliarias se refiere, ya que estas por definición se poseen para obtener plusvalías o rentas a través de su venta o alquiler, en lugar de para su uso

en la producción o suministro de bienes y servicios, o para fines administrativos, o para su venta en el curso ordinario de las operaciones de la empresa.

Por lo tanto, si la inversión se materializa en inversiones inmobiliarias tendremos que:

- Si el inmueble se destina al alquiler, solo se considerará afectos a actividades económicas y en consecuencia la inversión podrá acogerse a la deducción si el alquiler constituye en sí mismo una actividad económica, es decir, si se dispone de al menos un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad así como de un empleado con contrato laboral y a jornada completa.
- Si por el contrario el inmueble se adquiere con la intención de obtener una plusvalía a través de su venta fuera de lo que es el curso ordinario de las operaciones de la empresa, tampoco se considerará afecto a la actividad económica, ya que de lo contrario el inmueble no tendría la consideración de inversión inmobiliaria sino de existencias, por lo que en estos casos la inversión no podrá acogerse a la deducción.

2.2. ENTIDADES QUE PUEDEN ACOGERSE A LA DEDUCCIÓN

Podrán acogerse a la deducción por inversión de beneficios las entidades que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 108 del TRLIS para ser consideradas entidades de reducida dimensión y que tributen de acuerdo con la escala de gravamen del artículo 114 del TRLIS o la escala de gravamen de la disposición adicional 12.^a del TRLIS.

Por el contrario, no podrán aplicar la deducción por inversión de beneficios las entidades de nueva creación constituidas a partir del 1 de enero de 2013, que reuniendo además los requisitos para ser consideradas de reducida dimensión, tributen no obstante de acuerdo con la escala de gravamen establecida en la disposición adicional 19.^a del TRLIS (primeros 300.000 € al 15% y resto al 20%), lo cual es lógico debido a que la escala de gravamen de la disposición adicional 19.^a supone una reducción de 10 puntos porcentuales en cada tramo de base imponible respecto de la escala de gravamen del artículo 114 y de 5 puntos porcentuales respecto de la contenida en la disposición adicional 12.^a.

2.3. PARÁMETROS DE LA DEDUCCIÓN

2.3.1. Base de la deducción por inversión de beneficios

$$\text{BAI invertido} \times \frac{\text{BAI del ejercicio} - \text{Ajustes}}{\text{BAI del ejercicio}}$$

En donde:

- BAI invertido: es el importe de los beneficios del ejercicio, sin incluir la contabilización del IS, que hayan sido objeto de inversión.
- BAI del ejercicio: es el importe de los beneficios del ejercicio, sin incluir la contabilización del IS.
- Ajustes: es el importe de las rentas o ingresos que sean objeto de exención, reducción, bonificación, deducción por aplicación de los coeficientes de actualización del artículo 15.9 del TRLIS, o deducción por doble imposición interna o internacional y exclusivamente por lo que respecta a la parte exenta, reducida, bonificada o deducida de la base imponible, o que haya generado derecho a deducción en la cuota íntegra.

Es decir, la base de la deducción por inversión de beneficios se obtiene aplicando al beneficio del ejercicio, depurado de la incidencia que pueda tener la contabilización del IS, tanto si esta da lugar a un gasto o a un ingreso, que sea objeto de inversión en los términos recogidos en el propio artículo 37 del TRLIS, un coeficiente con dos decimales redondeado por defecto.

Tal y como se define este coeficiente corrector, interesa destacar que las rentas o ingresos que minoran el BAI del ejercicio en el numerador son aquellas que están exoneradas total o parcialmente de tributación en el IS, dando lugar a ajustes negativos en el resultado contable que se califican como diferencias permanentes negativas, o bien a deducciones de la cuota íntegra por bonificaciones o doble imposición interna o internacional, en concreto serán:

- Las rentas exentas por aplicación de los coeficientes de actualización (art. 15.9 del TRLIS).
- Las rentas exentas obtenidas en el extranjero (arts. 21 y 22 del TRLIS).
- La reducción de ingresos procedentes de la cesión de determinados activos intangibles, regulada en el artículo 23 del TRLIS, en su redacción dada por la Ley 16/2007.
- La reducción de rentas procedentes de la cesión y transmisión de determinados activos intangibles regulada en la nueva redacción del artículo 23 del TRLIS dada por la Ley 14/2013, aplicable a las cesiones de activos intangibles que se realicen a partir del 29 de septiembre de 2013.
- Las rentas que den derecho deducciones en la cuota íntegra por doble imposición interna (art. 30 del TRLIS) o internacional (arts. 31 y 32 del TRLIS).
- Las rentas que den derecho a bonificaciones de la cuota íntegra por haberse obtenido en Ceuta y Melilla (art. 33 del TRLIS) o por proceder de determinadas actividades (art. 34 del TRLIS).

2.3.2. Importe de la deducción por inversión de beneficios

El importe de la deducción por inversión de beneficios será el resultante de aplicar a la base de la deducción los siguientes porcentajes:

- El 10% si la entidad tributa con arreglo a la escala de gravamen del artículo 114 del TRLIS.
- El 5% si la entidad tributa con arreglo a la escala de gravamen de la disposición adicional 12.^a del TRLIS.

2.3.3. Periodo impositivo en el que se practica la deducción por inversión de beneficios

La deducción por inversión de beneficios se practicará en la cuota íntegra correspondiente al periodo impositivo en el que se efectúe la inversión, la cual se entenderá realizada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales adquiridos.

2.4. PLAZO PARA EFECTUAR LA INVERSIÓN

El plazo para realizar la inversión será el comprendido entre el inicio del periodo impositivo en que se obtienen los beneficios objeto de inversión y los dos años posteriores o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de inversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo. Por lo tanto, respecto de los beneficios obtenidos en 2013 que sean objeto de inversión, el plazo para invertir será el que va desde el 1 de enero de 2013 al 31 de diciembre de 2014, para las entidades cuyo periodo impositivo coincida con el año natural.

2.5. MANTENIMIENTO DE LA INVERSIÓN

Efectuada la inversión, el disfrute de la deducción queda condicionado a que los elementos patrimoniales adquiridos permanezcan en funcionamiento en el patrimonio de la entidad durante un plazo de 5 años, o durante su vida útil de resultar inferior, salvo que durante el citado plazo:

- Se produzca la pérdida del elemento patrimonial debidamente justificada.
- O habiéndose transmitido el elemento patrimonial, el importe obtenido o su valor neto contable, si fuera menor, se invierta en los términos establecidos en el propio artículo 37 del TRLIS.

2.6. CREACIÓN DE UNA RESERVA MERCANTIL INDISPONIBLE

Las entidades que apliquen esta deducción deberán dotar una reserva por inversiones, por un importe igual a la base de deducción, que será indisponible durante el tiempo en que los elementos patrimoniales en los que se realice la inversión deban permanecer en la entidad.

La reserva por inversiones deberá dotarse con cargo a los beneficios del ejercicio cuyo importe es objeto de inversión.

EJEMPLO 5

Una entidad de reducida dimensión que aplica la escala de gravamen del artículo 114 del TRLIS presenta los siguientes datos durante 2013:

- El resultado contable antes de contabilizar el gasto por el IS es de 150.000 euros.
- Por la venta de un solar no afecto a la actividad económica ha obtenido una ganancia de 90.000 euros, siendo la renta exenta, derivada de la aplicación de los coeficientes de actualización del artículo 15.9 del TRLIS, de 9.500 euros.
- Por unos trabajos realizados en Francia ha obtenido unos rendimientos de 25.000 euros por los que ha pagado 2.500 euros a la Hacienda Pública francesa por un tributo equivalente al Impuesto sobre la Renta de los no Residentes.
- Ha percibido 3.000 euros de dividendos distribuidos por una sociedad residente de la que posee el 40 % de su capital social.
- A finales de 2013 ha adquirido un local comercial nuevo por importe de 100.000 euros.

Con los datos anteriores determinar el importe de la deducción por inversión de beneficios de la empresa en 2013.

Solución

La adquisición del local nuevo puede acogerse a la deducción por inversión de beneficios para la cual la empresa deberá destinar 100.000 euros de la cifra de beneficios del ejercicio, antes de la contabilización del IS.

A dicha cifra le resultará aplicable el siguiente coeficiente reductor:

$$0,75 = \frac{150.000 - (9.500 + 25.000 + 3.000)}{150.000}$$

.../...

.../...

Donde:

- 150.000 es el beneficio del ejercicio antes del IS.
- 9.500 es la renta exenta del artículo 15.9 del TRLIS por la venta del solar.
- 25.000 es la renta obtenida en Francia que da derecho a la deducción por doble imposición internacional (art. 31 del TRLIS). Téngase en cuenta que el impuesto extranjero pagado de 2.500 no es deducible (art. 14 del TRLIS).
- 3.000 son los dividendos que dan derecho a la deducción del 100 % por doble imposición interna del artículo 30.2 del TRLIS. Se plantea aquí la duda de cuál sería el importe de los dividendos a considerar si la deducción por doble imposición fuera la del 50 % del artículo 30.1 del TRLIS, en tal caso entendemos que el importe de la renta que genera derecho a deducción debería ser 1.500.

Por tanto, la base de la deducción por inversión de beneficios será:

$$75.000 = 100.000 \times 0,75$$

Y el importe de la deducción por inversión de beneficios será:

$$7.500 = 75.000 \times 10 \%$$

Por último, la empresa deberá constituir con cargo a los beneficios de 2013 una reserva por inversiones del importe de la base de la deducción, es decir, de 75.000, que será indisponible durante el tiempo que el local comercial deba permanecer en la entidad (art. 37.5 y 6 del TRLIS).

EJEMPLO 6

Supongamos ahora que la empresa del ejemplo anterior ha registrado pérdidas en 2014, no obstante lo cual ha comprado una furgoneta nueva que le ha supuesto una inversión de 50.000 euros. ¿Puede la empresa acogerse en 2014 a la deducción por inversión de beneficios?

Solución

Sí, la empresa puede acogerse a la deducción por inversión de beneficios a pesar de haber registrado pérdidas en 2014, siempre y cuando no haya dispuesto de los beneficios de 2013 que no se acogieron a la deducción por inversiones, ya que el plazo para invertir estos beneficios abarca desde el 1 de enero de 2013 hasta el 31 de diciembre de 2014 (art. 37.2 del TRLIS).

.../...

.../...

Por tanto, la base de la deducción por inversión de beneficios será:

$$37.500 = 50.000 \times 0,75$$

Donde 50.000 es el importe del beneficio, antes del IS, de 2013 que no fue objeto de inversión y 0,75 el coeficiente corrector aplicado en 2013 correspondiente a dichos beneficios.

Y el importe de la deducción por inversión de beneficios en 2014 será:

$$3.750 = 37.500 \times 10 \%$$

Por último, la empresa deberá aumentar la dotación de la reserva por inversiones en el importe de la base de la deducción, es decir, en 37.500, lo que normalmente efectuará con cargo a las reservas de libre disposición, en donde estarán el resto de los beneficios no distribuidos de 2013. Nótese que el plazo durante el cual será indisponible esta ampliación de la reserva por inversiones será distinto al de la que se constituyó en 2013 y deberá corresponder con el tiempo que la furgoneta deba permanecer en la entidad (art. 37.5 y 6 del TRLIS).

EJEMPLO 7

Supongamos una entidad de reducida dimensión que ha obtenido en 2013 un resultado contable antes de contabilizar el IS de 90.000 euros y que no hay ajustes ni deducciones en la cuota. ¿Cuál sería el importe máximo de la deducción por inversión de beneficios que la empresa podría aplicar?

Solución

El problema que plantea la redacción de los apartados 4 y 5 del artículo 37 del TRLIS es que si bien la base de la deducción se determina sobre el beneficio del ejercicio, antes de contabilizar el IS, que sea objeto de inversión, multiplicado por un coeficiente corrector, sin embargo, para que la deducción pueda aplicarse se exige además la dotación de una reserva por inversiones con cargo a los beneficios de ese mismo ejercicio y aquí el beneficio a considerar es el que señala la norma contable que tiene en cuenta el IS, cuya cuantificación depende asimismo de cuál sea la deducción por inversiones del ejercicio que se aplique.

Lo anterior nos lleva necesariamente a tener que establecer un sistema de ecuaciones para resolver el problema, así en el supuesto planteado tendremos:

$$B = 90.000 - (90.000 \times 25\% - DIB)$$

$$DIB = 0,10 \times B$$

Siendo B el beneficio del ejercicio y DIB la deducción por inversión de beneficios.

.../...

.../...

Despejando, tendremos que:

$$B = 90.000 - 22.500 - 0,10 \times B$$

$$0,90 \times B = 67.500$$

$$B = 75.000$$

$$DIB = 7.500$$

En definitiva, aunque el beneficio del ejercicio antes de contabilizar el IS es de 90.000 euros, sin embargo, el importe máximo de la deducción por inversión de beneficios que la empresa podrá aplicar será de 7.500 euros, esto es, el 10 % de los beneficios del ejercicio, 75.000 euros, ya que esta será la cuantía máxima de la reserva que podrá dotarse y siempre y cuando no exista la obligación de dotar otras reservas, bien sea la reserva legal del artículo 274 del TRLSC o las reservas especiales establecidas también por disposición legal recogidas en la cuenta 114 del PGC.

2.7. INFORMACIÓN A INCLUIR EN LA MEMORIA

A fin de facilitar la comprobación administrativa de la deducción por inversión de beneficios practicada, las entidades harán constar en la memoria de las cuentas anuales la siguiente información:

- a) El importe de los beneficios acogido a la deducción y el ejercicio en que se obtuvieron.
- b) La reserva indisponible que debe figurar dotada.
- c) Identificación e importe de los elementos adquiridos.
- d) La fecha o fechas en que los elementos han sido objeto de adquisición y afectación a la actividad económica.

Dicha mención en la memoria deberá realizarse hasta que se cumpla el plazo durante el que los elementos patrimoniales adquiridos han de permanecer en funcionamiento en el patrimonio de la entidad.

2.8. INCOMPATIBILIDAD CON OTROS INCENTIVOS FISCALES

Según establece el artículo 37.7 del TRLIS, la deducción por inversión de beneficios es incompatible con los siguientes incentivos fiscales:

- La libertad de amortización. Nada se dice sin embargo de la aceleración de amortizaciones (arts. 111 y 113 del TRLIS) ni del arrendamiento financiero (art. 115) con los que por tanto sí resultará compatible.
- La deducción por inversiones en Canarias (art. 94 de la Ley 20/1991).
- La Reserva para inversiones en Canarias (art. 27 de la Ley 19/1994).

Pero además hemos de tener en cuenta que la ubicación de esta deducción, dentro del Capítulo IV del Título VI del TRLIS, dedicado a las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, le hace estar sujeta a las limitaciones reguladas en el artículo 44.3 del TRLIS, en su redacción dada por la Ley 14/2013 (que posteriormente analizaremos), donde se establece una nueva regla que, salvo disposición expresa, impide que una misma inversión pueda dar lugar a la aplicación de más de una deducción en la misma entidad.

Por ello, la deducción por inversión de beneficios será incompatible para los mismos bienes en los que se materialice con:

- La deducción en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los inmuebles y terrenos afectos exclusivamente a las actividades de I+D.
- Y con la deducción por reinversión en beneficios extraordinarios.

EJEMPLO 8

JOVISA, entidad de reducida dimensión, ha obtenido en 2013 un resultado contable positivo, antes de calcular el gasto por el IS, de 150.000 euros. Durante el ejercicio la empresa ha realizado las siguientes operaciones:

- Ha transmitido el 50 % del capital social de FERNASA por importe de 60.000 euros. La participación había sido adquirida hace varios años por su valor nominal de 20.000 euros y en el momento de la venta los fondos propios de FERNASA ascendían a 40.000 euros de capital y 80.000 euros de reservas.
- Asimismo, ha vendido a principios de año un pequeño local por 100.000 euros que le servía de almacén, habiendo obtenido una ganancia de 50.000 euros, siendo la renta exenta, derivada de la aplicación de los coeficientes de actualización del artículo 15.9 del TRLIS, de 10.000 euros.
- A mediados de 2013 adquiere un camión nuevo para destinarlo al transporte internacional de mercancías por importe de 100.000 euros que amortiza al coeficiente máximo previsto en las tablas del RIS que es del 20 %.

.../...

.../...

Suponiendo que no existan otros ajustes al resultado contable que los derivados de las operaciones anteriores y que la empresa aplica la escala de gravamen del artículo 114 del TRLIS, determinar los incentivos fiscales a los que puede acogerse en 2013.

Solución

- La renta generada en la transmisión de las participaciones sociales de FERNASA por importe de $40.000 \text{ €} = 60.000 - 20.000$ no podrá acogerse a la deducción por reinversión en beneficios extraordinarios por cuanto da derecho a la deducción por doble imposición de plusvalías de fuente interna (art. 42.7 del TRLIS), ya que dicha renta se corresponde con el incremento de reservas en FERNASA durante el tiempo de tenencia de las mencionadas participaciones (art. 30.5 del TRLIS). En consecuencia, por esta operación JOVISA tiene derecho a una deducción por doble imposición de plusvalías de fuente interna por importe de $10.000 \text{ €} = 25\% \times 40.000$.
- Por lo que respecta a la inversión en el camión nuevo y teniendo en cuenta que la deducción por inversión de beneficios es incompatible con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (art. 44.3 del TRLIS), la empresa tendrá que optar entre:

- Aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios a la renta procedente del local destinado a almacén y que asciende a $40.000 \text{ €} = 50.000$ (resultado contable) - 10.000 (renta exenta art. 15.9 del TRLIS), cuyo importe ascendería a:

$$4.800 \text{ €} = 12\% \times 40.000$$

- O aplicar la deducción por inversión de beneficios (art. 37 del TRLIS), para lo cual la empresa deberá destinar 100.000 euros de la cifra de beneficios del ejercicio, antes de la contabilización del IS. En este supuesto tendremos que el coeficiente corrector será:

$$0,66 = \frac{150.000 - 40.000 - 10.000}{150.000}$$

Donde 150.000 es el beneficio antes del IS del ejercicio, 40.000 la renta acogida a la deducción por doble imposición y 10.000 la renta exenta del artículo 15.9 del TRLIS.

La base de la deducción por inversión de beneficios será:

$$66.000 \text{ €} = 100.000 \times 0,66$$

Y el importe de la deducción por inversión de beneficios será:

$$6.600 = 66.000 \times 10\%$$

Además la empresa deberá constituir con cargo a los beneficios de 2013 una reserva por inversiones del importe de la base de la deducción, es decir, de

.../...

.../...

66.000 euros, que será indisponible durante el tiempo que el camión deba permanecer en la entidad (art. 37.5 y 6 del TRLIS).

Por lo expuesto, a la empresa le interesará acogerse a la deducción por inversión de beneficios por cuanto su importe, 6.600 euros, supera al de la deducción por reinversión en beneficios extraordinarios, 4.800 euros; además esta última no se pierde por cuanto la empresa todavía dispone hasta finales de 2015 para poder efectuar la reinversión que le permita aplicarla.

- Por último y al margen de lo anterior, el camión podrá amortizarse fiscalmente al doble del coeficiente de amortización máximo establecido en las tablas del RIS (art. 111 del TRLIS) debiendo efectuarse un ajuste extracontable negativo al resultado contable/diferencia temporaria imponible de $6.000 \text{ €} = 60.000 \times (40\% - 20\%) \times 6/12$. Téngase en cuenta que el artículo 37 del TRLIS establece la incompatibilidad de la deducción por inversión de beneficios con la libertad de amortización pero no con la aceleración de amortizaciones de los artículos 111 y 113 del TRLIS.

2.9. LA DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN DE BENEFICIOS EN EL ESQUEMA LIQUIDATORIO DEL IS

Al igual que el resto de deducciones contenidas en el Capítulo IV del Título VI del TRLIS, dedicado a las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, la deducción por inversión de beneficios se practicará una vez realizadas las deducciones por doble imposición y las bonificaciones y estará sujeta a las limitaciones establecidas en el artículo 44.1 del TRLIS.

2.10. ESPECIALIDADES EN EL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

La aplicación de la deducción por inversión de beneficios presenta las siguientes particularidades en las entidades acogidas al régimen de consolidación fiscal:

- La inversión podrá ser realizada por cualquiera de las entidades integrantes del grupo fiscal, aun cuando la que efectúa la inversión no haya obtenido beneficios.
- La reserva por inversiones deberá dotarse por la entidad que realice la inversión, salvo que no le resulte posible, por ejemplo por haber registrado pérdidas, en cuyo caso deberá ser dotada por otra entidad del grupo fiscal.
- El coeficiente aplicable para determinar la base de la deducción se calcula a partir de los beneficios que resulten de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, teniendo en cuenta que los ajustes en el numerador serán los que correspondan a

todas las entidades que forman parte del grupo fiscal, excepto que no formen parte de los referidos beneficios, es decir, no restarán los ajustes correspondientes a las entidades del grupo fiscal que hayan registrado pérdidas.

2.11. PÉRDIDA DEL DERECHO A LA DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN DE BENEFICIOS

El incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 37 del TRLIS supondrá la pérdida del derecho a la deducción por inversión de beneficios, por lo que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 137.3 del TRLIS, el sujeto pasivo deberá ingresar junto con la cuota del periodo impositivo en que tenga lugar el incumplimiento de los requisitos la cantidad deducida además de los intereses de demora.

3. NUEVA DEDUCCIÓN POR CREACIÓN DE EMPLEO PARA TRABAJADORES CON DISCAPACIDAD (ART. 41 DEL TRLIS)

La contratación de trabajadores con discapacidad siempre ha sido objeto de un incentivo establecido en el IS. La Ley 14/2013 modifica el artículo 41 del TRLIS, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2013.

Las modificaciones, de carácter general, en relación con la anterior regulación son las siguientes:

- Primero: se elevan las cuantías del incentivo y se distingue en función del grado de discapacidad (entre el 33 % y el 65 % de discapacidad o para los casos en que la discapacidad fuera igual o superior al 65 %).
- Segundo: dará derecho al incentivo la contratación de trabajadores con discapacidad, no exigiéndose en la nueva regulación que la contratación fuera por tiempo indefinido ni que fuera a jornada completa.

Las características del nuevo incentivo fiscal son las siguientes:

1. Determinación del incremento medio de la plantilla de trabajadores con discapacidad. Se tiene que distinguir de la plantilla media de trabajadores con discapacidad el grado de discapacidad de la manera siguiente:

$$33 \% \leq \text{Grado de discapacidad} < 65\%$$

$$\text{Grado de discapacidad} \geq 65\%$$

2. Cuantificación de la deducción.

9.000 × Incremento del promedio de la plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 % e inferior al 65 %.

12.000 × Incremento del promedio de la plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 65 %.

3. Características de los contratos realizados.

No se especifica, como en la anterior regulación lo hacía, que la contratación sea por tiempo indefinido ni que sea a jornada completa, ni que se haga de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley 13/1982, de 7 de abril, de Integración social de minusválidos.

Por ello, lo único que se tiene que tener es un contrato de trabajo con una persona con discapacidad. Por supuesto, si el contrato es temporal o a jornada reducida, solo se computará por el tiempo promedio trabajado, teniendo en cuenta los días trabajados en el año, o la jornada trabajada en el día en proporción a las 8 horas.

4. Incompatibilidad específica por los trabajadores computados.

Los trabajadores contratados que dieran derecho a la deducción no se computarán a efectos de la libertad de amortización por creación de empleo regulada en el artículo 109 del TRLIS.

EJEMPLO 9

Una entidad tenía contratados a 31 de diciembre de 2012 los siguientes trabajadores:

- Con grado de discapacidad \geq al 33 % e $<$ al 65 % 8
- Con grado de discapacidad \geq al 65 % 2

Los trabajadores anteriormente detallados estuvieron de alta durante todo el ejercicio 2012, con excepción de 3 trabajadores discapacitados, con un grado de discapacidad \geq al 33/ e $<$ al 65 %, que fueron contratados el 1 de julio de 2012 por un periodo de un año exclusivamente.

Durante el ejercicio 2013 se han producido las siguientes variaciones:

- Los trabajadores discapacitados que estaban con contrato de un año causaron baja en la empresa el día 30 de junio de 2013.
- El 1 de septiembre de 2013 se contrata a 4 trabajadores con discapacidad, con un grado de discapacidad \geq al 33/ e $<$ al 65 %, 2 de ellos a media jornada y dos a jornada completa.

.../...

.../...

- El 1 de octubre de 2013 se contrata a 2 trabajadores con discapacidad, con un grado de discapacidad \geq al 65 %.
- Durante el 2014 no se produce ninguna modificación en la contratación de trabajadores con discapacidad.

Determinar la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad en los ejercicios 2013 y 2014.

Solución

	GD \geq al 33 % e < al 65 %	GD \geq al 65 %
Media del año base 2012	6,5 (5 + 3 \times 6/12)	2
Medias del año 2013	7,5 (5 + 3 \times 6/12 + 2 \times 4/12 + 2 \times 4/12 \times 1/2)	2,5 (2 + 2 \times 3/12)
Medias del año 2014	8 (7 + 2 \times 1/2)	4

La deducción por creación de empleo de trabajadores con discapacidad sería la siguiente:

Año 2013

9.000 euros ¹	Por grado de discapacidad \geq al 33 % e < al 65 %
6.000 euros ²	Por grado de discapacidad \geq al 65 %
15.000 euros	Total deducción por creación de empleo de trabajadores discapacitados
¹ 9.000 \times (7,5 - 6,5) ² 12.000 \times (2,5 - 2)	

Año 2014

4.500 euros ¹	Por grado de discapacidad \geq al 33 % e < al 65 %
18.000 euros ²	Por grado de discapacidad \geq al 65 %
22.500 euros	Total deducción por creación de empleo de trabajadores discapacitados
¹ 9.000 \times (8 - 7,5) ² 12.000 \times (4 - 2,5)	

4. NORMAS COMUNES A LAS DEDUCCIONES POR INCENTIVOS EMPRESARIALES (ART. 44 DEL TRLIS)

La Ley 14/2013 modifica los apartados 2 y 3 del artículo 44 del TRLIS, y convierte el número 3 de la redacción anterior, a ser, con la nueva redacción, apartado 4, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013.

Recordamos que el artículo 44 del TRLIS hace referencia a normas comunes para incentivar la realización de determinadas actividades, a que hacen referencia los artículos 35 a 43 del TRLIS.

Asimismo, recordamos que los incentivos fiscales para la realización de determinadas actividades para 2013 son los siguientes:

- Deducción por actividades de Investigación y Desarrollo e Innovación Tecnológica (art. 35 del TRLIS).
- Deducción por activos fijos nuevos para ERD (nuevo art. 37 del TRLIS, incorporado por la Ley 14/2013).
- Deducción por inversiones en bienes de interés cultural, en producciones cinematográficas y edición de libros (art. 38, apartados 1, 2 y 3 del TRLIS).
- Deducción por inversiones medioambientales (art. 39.1 del TRLIS).
- Deducción por gastos de formación profesionales para habitar en nuevas tecnologías (art. 40.3 del TRLIS).
- Deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos (art. 41 del TRLIS).
- Deducción por reinversión (art. 42 del TRLIS).
- Deducción por creación de empleo (art. 43 del TRLIS).

La realización de estas actividades se pueden aplicar con unas normas comunes que se establecen en el artículo 44 del TRLIS, que hace referencia a su aplicación en un determinado número de años, con unos límites conjuntos, sobre la cuota íntegra ajustada positiva y con unas condiciones generales de mantenimiento de los activos.

Analicemos el contenido de la totalidad del artículo 44 del TRLIS, profundizando en las modificaciones realizadas.

El apartado 1 del artículo 44 del TRLIS no ha sido modificado, pero recordamos que en él se establece que las deducciones por incentivos empresariales se practicarán una vez integradas las deducciones y bonificaciones y se podrán aplicar, con carácter general, en las liquidaciones correspondientes a 15 años inmediatos y sucesivos o, en el caso de la deducción por actividades de I+D+i (art. 35 del TRLIS), en los 18 años inmediatos y sucesivos.

Por otra parte, se establece que las deducciones por incentivos empresariales se podrán aplicar, en el ejercicio 2013, con un límite conjunto del 25 % de la cuota íntegra ajustada positiva, o del 50 %, en el caso en que la deducción del ejercicio por actividades de I+D+i supere el 10 % de la cuota íntegra ajustada positiva.

El apartado 1 del artículo 44 del TRLIS, en esquema, tiene el siguiente contenido para el ejercicio 2013:

	Con carácter general	Con carácter específico
Tiempo de aplicación de las deducciones por incentivos empresariales	15 años, inmediatos y sucesivos	18 años, inmediatos y sucesivos para las deducciones por I+D+i
Límite, sobre la cuota íntegra ajustada positiva	25 %	50 % (en el caso en que la deducción por I+D+i del año supere el 10 % de la cuota íntegra ajustada positiva)

El apartado 2 del artículo 44 del TRLIS, de nueva redacción, establece que las deducciones por I+D+i (art. 35 del TRLIS) que se generen a partir de 1 de enero de 2013 podrán aplicarse sin el límite establecido en el apartado último del párrafo anterior (recordamos 25 % o 50 %), es decir, podrán aplicarse en su totalidad, pero con un descuento del 20 % de su importe.

Este precepto se aplica para las entidades que tributen al tipo general, o al tipo del 35 % o sean ERD y tributen al tipo del artículo 114 (los primeros 300.000 € al 25 % y el resto al 30 %).

El significado del nuevo precepto es que las deducciones por I+D+i (art. 35 del TRLIS) tienen una doble posibilidad de aplicación, a elección del sujeto pasivo:

- Aplicarlas con el límite del 25 % o del 50 % de la cuota íntegra ajustada positiva. Las cantidades no aplicadas en el ejercicio se podrán aplicar en los 18 años inmediatos y sucesivos.
- Aplicarlas absorbiendo la totalidad de la cuota íntegra ajustada positiva, e incluso mayor cantidad, con un descuento del 20 % de su importe. De esta manera se va a generar un derecho a devolución de la deducción por I+D+i aplicada, junto con las retenciones y los pagos a cuenta efectuados en el periodo. Para ello se tienen que cumplir los requisitos que posteriormente detallamos.

El importe de la deducción aplicada o abonada no podrá superar las siguientes cuantías:

Deducción por:	Cuantía límite
Innovación tecnológica	1.000.000 euros
Investigación y desarrollo e innovación tecnológica (en conjunto)	3.000.000 euros
NOTA. Los límites se aplicarán a todo grupo de sociedades, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.	

Requisitos para su aplicación:

- Transcurso de al menos un año desde la finalización del periodo impositivo en que se generó la deducción. Es decir, la deducción generada en 2013 se podría aplicar generando incluso derecho a la devolución, en el ejercicio 2014.
- Que la plantilla media, o alternativamente, la plantilla media adscrita a actividades de I+D+i no se vea reducida desde que se generó la deducción hasta la finalización del periodo en que se debe invertir un importe equivalente, que nos referimos en el requisito siguiente.
- Que se destine un importe equivalente de la deducción a gastos del I+D+i o inversiones afectas a las mismas en un plazo de 24 meses siguientes a la finalización del periodo en cuya declaración se realice la aplicación o abono.
- Que la entidad haya obtenido un informe motivado sobre la calificación de la actividad como I+D+i o un acuerdo previo de valoración de gastos e inversiones correspondientes a dichas actividades.

Veamos algunos ejemplos:

EJEMPLO 10

Una mercantil que tributa en el régimen general tiene una base imponible de 1.000.000 de euros. Las deducciones por doble imposición interna ascienden a 50.000 euros. Las retenciones ascienden a 10.000 euros y los pagos fraccionados ascienden a 60.000 euros. Además tiene las siguientes deducciones por incentivos empresariales:

Generados en 2012:

Por I+D	33.000 euros
Por gastos formación	2.000 euros

Generados en 2013:

Por I+D	400.000 euros
Por gastos formación	3.000 euros
Por creación empleo discapacitados	4.500 euros

.../...

.../...

Solución

Determinación de la cuota íntegra ajustada positiva de la entidad:

Base imponible	1.000.000
Cuota íntegra	300.000
Deducciones doble imposición interna	50.000
Cuota íntegra ajustada positiva	250.000

La mercantil podrá optar por aplicar la deducción generada en 2013 por I+D por alguna de las opciones siguientes:

Opción a). Aplicarla con el límite establecido en el artículo 44.1 del TRLIS.

En este caso, como las deducciones por I+D+i del ejercicio 2013 (400.000 €) superan la cantidad de 25.000 euros (10 % de la cuota íntegra ajustada positiva), el límite conjunto para todos los incentivos por deducciones empresariales es del 50 %.

Es decir, la entidad podría aplicar las deducciones, tanto las de ejercicios anteriores, como las del ejercicio 2013, con un LÍMITE CONJUNTO de 125.000 euros (50 % de 250.000 €).

Normalmente aplicaría las siguientes deducciones:

Por I+D, del 2012	33.000 euros
Por gastos formación, del 2012	2.000 euros
Por gastos formación 2013	3.000 euros
Por creación empleo discapacitados	4.500 euros
Por I+D, 2013 (hasta el límite)	82.500 euros

Y quedarían pendientes para ejercicios posteriores 317.500 euros (400.000 – 82.500), deducciones por I+D generadas en 2013.

En este caso la cuota diferencial sería la siguiente:

Base imponible	1.000.000
Cuota íntegra	300.000

.../...

.../...

.../...

.../...	
Deducciones doble imposición interna	-50.000
CUOTA ÍNTEGRA AJUSTADA POSITIVA	250.000
Deducciones por incentivos empresariales	-125.000
Cuota líquida	125.000
Retenciones y pagos fraccionados	70.000
Cuota diferencial a ingresar	55.000

Opción b). Aplicarla sin el límite establecido en el artículo 44.1 del TRLIS, con un descuento de 80.000 euros (20 % de 400.000), es decir, se podrían aplicar 320.000 euros, en el ejercicio 2014, con derecho incluso a devolución de la citada cantidad, con el cumplimiento de los requisitos establecidos (mantenimiento de la plantilla media hasta el final del 2016, destinar 320.000 euros a inversiones o gastos en I+D+i hasta el 2016 y estar en posesión de un informe motivado de la deducción).

En este caso, entendemos que, dado que no se computan las deducciones por I+D+i del 2013, el límite conjunto para el resto de deducciones que se podrían aplicar en 2013 sería 62.500 euros (25 % de 250.000).

En este caso se podrían aplicar las siguientes deducciones:

Por I+D, del 2012	33.000 euros
Por gastos formación, del 2012	2.000 euros
Por gastos formación 2013	3.000 euros
Por creación empleo discapacitados	4.500 euros

La cuota diferencial del ejercicio 2013 sería la siguiente:

Base imponible	1.000.000
Cuota íntegra	300.000
Deducciones doble imposición interna	-50.000
CUOTA ÍNTEGRA AJUSTADA POSITIVA	250.000
	.../...

.../...

.../...

.../...	
Deducciones por incentivos empresariales	42.500
Cuota líquida	207.500
Retenciones y pagos fraccionados	70.000
Cuota diferencial a ingresar.....	137.500

EJEMPLO 11

Continuando con el ejemplo anterior, la mercantil tiene en el 2014 una base imponible negativa de 300.000 euros. Las retenciones ascienden a 7.000 y los pagos fraccionados ascienden a 53.000 euros. No tiene ninguna deducción por incentivos empresariales además de las que tuviera pendientes por la opción ejercitada.

En el caso de que hubiera optado por la opción a) (recordemos que tenía pendientes de deducir por I+D, 317.500 €, y tengamos en cuenta que no se podría deducir cantidad alguna dado que la cuota íntegra ajustada positiva es 0 €), la cuota diferencial del ejercicio 2014 sería la siguiente:

Base imponible	-300.000
Cuota íntegra	0
Deducciones doble imposición interna	
CUOTA ÍNTEGRA AJUSTADA POSITIVA	0
Deducciones por incentivos empresariales	0
Cuota líquida	0
Retenciones y pagos fraccionados	60.000
Cuota diferencial a devolver	60.000

Y seguirían quedando pendientes 317.500 euros por deducciones por I+D generadas en 2013.

En el caso de que hubiera optado por la opción b) (recordamos que podría aplicar en el ejercicio 2014, 320.000 euros generando incluso un derecho a su devolución), la cuota diferencial del ejercicio 2014 sería la siguiente:

.../...

.../...

Base imponible	-300.000
Cuota íntegra	0
Deducciones doble imposición interna	
CUOTA ÍNTEGRA AJUSTADA POSITIVA	0
Deducciones por incentivos empresariales	-320.000
Cuota líquida	-320.000
Retenciones y pagos fraccionados	60.000
Cuota diferencial a devolver	380.000

Un problema que se podría plantear es si la opción de la deducción por I+D+i, por una u otra de las modalidades de integración, debe ser por la totalidad de la cuantía de la deducción, o se podría optar por ambas opciones, distribuyendo parcialmente la cuantía de la deducción por I+D+i. En principio, entendemos que la opción debe ser por la totalidad de la cuantía de la deducción por I+D+i, sin embargo, deberemos esperar el pronunciamiento de la DGT.

El apartado 3 del artículo 44 del TRLIS, también de nueva redacción, establece de una manera clara, la INCOMPATIBILIDAD (objetiva) de los diferentes incentivos empresariales, salvo disposición expresa, en una misma entidad. Es decir, una misma inversión no podrá generar derecho a la deducción en una misma entidad por dos incentivos distintos, salvo disposición expresa.

Asimismo sigue estableciendo INCOMPATIBILIDAD (subjética), es decir, la no aplicación de una deducción en más de una entidad.

Aunque era difícil que una misma inversión o gasto diera lugar a la aplicación de dos deducciones por incentivos empresariales, este hecho no era pacífico. La DGT en Consulta V0408/2006, de 8 de marzo (NFC021960), se decantaba por la incompatibilidad objetiva. No obstante, la Resolución del TEAC RG/34/2010, de 1 de junio (NFJ040341), en un recurso de alzada para la unificación de criterio, llegaba a la conclusión contraria, es decir, en la aplicación de los incentivos empresariales existe la compatibilidad objetiva, salvo que se establezca expresamente la incompatibilidad.

Por supuesto no era objeto de discusión la incompatibilidad subjética, es decir, una misma inversión no puede dar lugar a la aplicación de los incentivos en más de una entidad.

Ahora el nuevo apartado 3 del artículo 44 establece la INCOMPATIBILIDAD (objetiva), salvo disposición expresa y sigue manteniendo la INCOMPATIBILIDAD (subjética).

Pero recordemos que sí existe en el TRLIS, en el artículo 35.1 c) 2, disposición expresa que establecía, y que continúa estableciendo, la COMPATIBILIDAD en inversiones en inmovilizado material e intangible, excluidos los terrenos, afectos a actividades de I+D y de la deducción por reinversión.

El apartado 4 del artículo 44 del TRLIS (que era el apartado 3 con la redacción anterior) establece dos cuestiones siendo estas las siguientes:

- PERMANENCIA en funcionamiento de los elementos patrimoniales afectos a las deducciones por incentivos empresariales durante 5 años, o 3 años en el caso de bienes muebles, o durante su vida útil si fuera inferior.
- La consecuencia en caso de incumplimiento del requisito anterior es el ingreso de la cantidad deducida, junto con los intereses de demora, el año del incumplimiento. (Establecido con carácter general para todo tipo de incumplimiento en el art. 137.3 del TRLIS.)

5. ENTIDADES A LAS QUE SE APLICA LA ESCALA SUPERREDUCIDA (DISP. ADIC. 19.^a DEL TRLIS)

La disposición adicional 19.^a del TRLIS fue añadida por el Real Decreto-Ley 4/2013, de 22 de febrero, de medidas de apoyo al emprendedor.

Recordemos que en ella se establecía una escala superreducida según la cual las entidades de nueva creación, constituidas a partir de 1 de enero de 2013, que realicen actividades económicas tributarán, en el primer periodo impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, con arreglo a la siguiente escala, excepto si, de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 del TRLIS, deban tributar a un tipo diferente al general:

Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros	15 %
Por la parte de base imponible restante	20 %

La Ley 11/2013, de 26 de julio, dio nueva redacción a la disposición adicional 19.^a e introdujo que también sería de aplicación la escala anterior en el caso de cooperativas de nueva creación, tanto respecto de los resultados cooperativos como extracooperativos.

Ahora, la disposición final 8.^a de la Ley 14/2013 le da nuevamente nueva redacción y deja sin efecto que la escala anterior sea de aplicación a las cooperativas de nueva creación. Por ello, la escala anterior no será de aplicación a las cooperativas de nueva creación.