

Recensiones bibliográficas

Ley de apoyo a los emprendedores y su internacionalización. Análisis de los ámbitos educativo, mercantil, tributario y laboral

Varios autores
CEF, Madrid, 2013, 295 págs.

En esta nueva obra editada por el CEF se somete a estudio la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización. Esta arranca en su preámbulo con la constatación de la difícil situación de nuestro tejido empresarial: «España viene atravesando una grave y larga crisis económica con agudas consecuencias sociales. Entre 2008 y 2012 se han destruido casi 1,9 millones de empresas en España, más del 99,5% de ellas con menos de 20 asalariados, frente a la creación de 1,7 millones de empresas, a pesar de la grave situación del desempleo en España». «Teniendo únicamente en cuenta a los jóvenes empresarios, la situación de España se vuelve especialmente dramática durante la crisis, habiendo el número de empresarios de 15 a 39 años registrado una caída de más del 30% desde 2007 a 2012». Ello sirve para justificar sobradamente la necesidad de que las reformas que se emprendan sean proclives al crecimiento y la reactivación económica. Y esta ley de naturaleza claramente heterogénea, como tantas otras que la han precedido, se reclama partidaria del fortalecimiento duradero de las empresas.

Las medidas propuestas y adoptadas por la ley son múltiples y variadas, unas educativas, otras fiscales, financieras, mercantiles y de promoción de la internacionalización empresarial. En la obra que reseñamos, las primeras resultan analizadas por José Ignacio BAILE AYENSA y Ruth PALOMO SANTOS, las modificaciones en la Ley Concursal son tratadas por Inocencio CARAZO GONZÁLEZ y Gonzalo DOMÍNGUEZ RUIZ, mientras que las de carácter laboral se consideran por Cristóbal MOLINA NAVARRETE. Las estrictamente tributarias, a las que nos ceñiremos ahora se plantean por Antonio LONGÁS LAFUENTE (el régimen especial del criterio de caja en el IVA), Fernando BORRÁS AMBLAR y José Vicente NAVARRO ALCÁZAR (que tratan las modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sociedades) y Roberto ALONSO ALONSO (que estudia las modificaciones en el IRPF).

Las diversas medidas que conforman el contenido de la ley no guardan un claro orden sistemático. Pueden citarse entre otros aspectos que aborda la norma: la creación de la figura del emprendedor de responsabilidad limitada y de la sociedad de responsabilidad limitada de formación sucesiva; el inicio de la actividad emprendedora, con un conjunto de medidas dispersas, algunas de las cuales nada tienen que ver con la actividad emprendedora y con su inicio –regulaciones de los puntos de atención al emprendedor, la constitución de sociedades de responsabilidad limitada mediante escritura pública y estatutos tipo, la constitución de sociedades de responsabilidad limitada sin estatutos tipo (se trata de lograr una rapidez en el *doing business* que no será real mientras no se modifiquen el resto de trámites administrativos, sean estatales, autonómicos o municipales)–; la realización de trámites para inicio, ejercicio y cese de actividad por empresarios individuales y sociedades (fundamentalmente, mediante el DUE o documento único

electrónico); legalización de los libros obligatorios de los empresarios (imponiéndose el formato electrónico y la legalización telemática); organización de los registros y clasificación por actividad de los empresarios; se regula el acuerdo extrajudicial de pagos y los acuerdos de refinanciación, con lo que se modifica la Ley 22/2003 de 9 de julio, Concursal; se modifica el capital mínimo de las sociedades de garantía recíproca; en orden a la simplificación de trámites administrativos se regulan los apoderamientos electrónicos; se establecen modificaciones contables en la formulación del balance y del estado de cambios en el patrimonio neto abreviados y en la obligación de nombrar auditor de cuentas; se regula la miniempresa o empresa de estudiantes, aunque queda postergado a un posterior desarrollo reglamentario su total regulación; se establecen apoyos en Seguridad Social y apoyos a la financiación de emprendedores, con la emisión, por ejemplo, por parte de las entidades de crédito de las cédulas y bonos de internacionalización.

El estímulo fiscal que promueve la norma se concreta con la creación, en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), del nuevo régimen especial del criterio de caja, amparado por el artículo 167 bis de la Directiva 2006/112/CE. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) se establece una deducción en la cuota estatal con el objeto de favorecer la captación por empresas, de nueva o reciente creación, de fondos propios procedentes de contribuyentes que, además del capital financiero, aporten sus conocimientos empresariales o profesionales adecuados para el desarrollo de la sociedad en la que invierten (*inversor de proximidad* o *business angel*) o de aquellos que solo estén interesados en aportar capital (*capital semilla*). En el Impuesto sobre Sociedades aparece una nueva deducción por inversión de beneficios para aquellas entidades que tengan la condición de empresas de reducida dimensión, vinculada a la *creación de una reserva mercantil de carácter indisponible*.

Como sucede en otros libros del CEF, el tratamiento de las cuestiones que acaban de mencionarse incluye diversos ejemplos prácticos con su correspondiente enunciado y solución, lo que resulta enormemente útil para una correcta comprensión de cada uno de los aspectos analizados.

Por lo que se refiere al «ampliamente demandado por determinados sectores empresariales y profesionales», criterio de caja en el IVA, el régimen tiene su previsión en la normativa comunitaria y su creación obedece al intento de paliar los problemas de liquidez y acceso al crédito de las empresas. En la introducción del estudio, se analiza el criterio de caja en la directiva comunitaria y en la normativa española, ponderando su finalidad y acotando el ámbito subjetivo del régimen, los requisitos objetivos, su contenido, las obligaciones formales y la posible aplicación del régimen al Impuesto General Indirecto Canario.

El régimen conocido como «criterio de caja doble» es optativo, pudiéndose aplicar a sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones no haya superado los 2 millones de euros durante el año natural anterior. La opción legalmente establecida queda al desarrollo reglamentario y se beneficiará de prórroga tácita, salvo renuncia, la cual impedirá aplicar de nuevo este régimen durante tres años.

Al acogerse el contribuyente a este régimen, se retrasa el devengo y la consiguiente declaración e ingreso del IVA repercutido en la mayoría de sus operaciones comerciales hasta el momento del cobro, total o parcial, a sus clientes, con la fecha límite del 31 de diciembre del año

inmediato posterior a aquel en que las mismas se hayan efectuado. En contrapartida, se retardará la deducción del IVA soportado en sus adquisiciones hasta el momento en que efectúe el pago de estas a sus proveedores, y con igual límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya efectuado la operación. Y, se aplicará a todas sus operaciones, con algunas excepciones como las operaciones intracomunitarias, las sometidas a otros regímenes especiales del impuesto, concurso de acreedores o modificación de base imponible por créditos incobrables.

En cuanto a las modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sociedades, se estudian: la reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles, los incentivos fiscales por inversión de beneficios para empresas de reducida dimensión, la nueva deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad, las normas comunes a las deducciones por incentivos empresariales y las entidades a las que se aplica la escala superreducida.

En relación con la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles, la regulación antes de la reforma permitía la reducción en la base imponible del 50% de los ingresos procedentes de determinados activos intangibles. La reforma sustituye ingresos por rentas netas, sin modificar los bienes cuya cesión puede beneficiarse del régimen. Determina cómo se calculan las rentas netas, mantiene la exclusión del beneficio fiscal de las rentas procedentes de determinados bienes y permite a los sujetos pasivos solicitar a la Administración tributaria un acuerdo previo de valoración o de calificación que verse sobre la calificación de los activos como válidos a efectos de este régimen fiscal así como la valoración de los ingresos y gastos relacionados con la cesión de los mismos, o bien exclusivamente sobre la valoración de los referidos ingresos y gastos. Este nuevo régimen fiscal tendrá efectos para las cesiones de activos intangibles que se realicen a partir de la entrada en vigor de esta ley.

Se establece una nueva *deducción por inversión de beneficios para aquellas entidades que tengan la condición de empresas de reducida dimensión*, vinculada a la creación de una reserva mercantil de carácter indisponible. A tal efecto, se redacta de nuevo el artículo 37 del TRLIS. Las entidades con una cifra de negocios inferior a 10 millones de euros, que tributen al 25%-30%, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra del 10% de los beneficios del ejercicio que se inviertan en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, siempre que cumplan las condiciones establecidas en el precepto. Esta deducción será del 5% si ya gozan de un tipo especial por el régimen de creación/mantenimiento del empleo. Y, los elementos patrimoniales objeto de inversión deberán permanecer en funcionamiento en el patrimonio de la entidad, salvo pérdida justificada, durante un plazo de 5 años, o durante su vida útil de resultar inferior.

En cuanto a la *deducción por creación para trabajadores con discapacidad*, se establecen diferentes importes según el grado de discapacidad del trabajador contratado, sin que sea obligatorio ahora que el contrato lo sea por tiempo indefinido. Va a ser deducible de la cuota íntegra la cantidad de 9.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33% e inferior al 65%, contratados por el sujeto pasivo, experimentado durante el periodo impositivo respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del periodo inmediato anterior. Tratándose de una discapacidad de grado igual o superior al 65%, serán deducibles 12.000 euros.

Finalmente, en el estudio de las modificaciones introducidas por la Ley de Emprendedores en el IRPF: por un lado, con efectos desde el 29 de septiembre de 2013, se *suprime la exención de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión en empresas de nueva o reciente creación*; de otro, se establece una *nueva exención por reinversión en el supuesto de transmisión de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación* por las que se hubiera practicado la deducción prevista en el artículo 68.1 de la LIRPF. La exención podrá ser total, si se reinvierte el importe total obtenido por la transmisión de las acciones, o parcial cuando el importe reinvertido sea inferior al total percibido en la transmisión.

Además está la *deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación* (nuevo apartado 1 del art. 68 de la LIRPF) que se aplicará exclusivamente en la cuota íntegra estatal. El porcentaje de deducción será del 20% de las cantidades satisfechas por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación que cumplan los requisitos establecidos. Esta deducción solamente resultará de aplicación respecto de las acciones o participaciones suscritas a partir del 29 de septiembre de 2013.

Y, finalmente, tenemos la nueva deducción por inversión de beneficios establecida en el nuevo artículo 37 del TRLIS, resultado de la modificación del artículo 68.2 de la Ley 35/2006 para regular las especialidades necesarias para la aplicación de la deducción por inversión de beneficios del artículo 37 del TRLIS. Para los contribuyentes del IRPF que determinen el rendimiento neto en estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, tendrán la deducción de los rendimientos netos de actividades económicas que se inviertan en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a las actividades económicas del contribuyente. Se deberá invertir una cuantía equivalente a la parte de la base liquidable general positiva del periodo impositivo que corresponda a los rendimientos netos de actividades económicas. La base de la deducción será esta cuantía. En todo caso deberán cumplirse los requisitos establecidos para las empresas de reducida dimensión (art. 108 TRLIS). La cifra de negocios en el periodo impositivo inmediato anterior ha de ser inferior a 10 millones de euros.

Miguel Ángel Martínez Lago