

LLEI D'START UPS – RÈGIM TRIBUTARI

Article nº 4 – 2023

8.02.2023

FISCAL



Manuel García

Advocat

Departament Jurídic-Fiscal

mgarcia@mallolassessors.com

La setmana passada, la meua companya Irene Mallol reflexionava sobre el potencial impacte efectiu que la Llei 28/2022, de 21 de desembre, de foment de l'ecosistema de les empreses emergents, reconeguda com a Llei d'Start-ups, pogués tenir en el nostre entorn empresarial.

Aquesta setmana ens centrarem en les mesures de caràcter tributari que recull aquest text normatiu, si bé, amb caràcter preliminar, hem d'apuntar certes apreciacions.

La Llei es configura com un marc normatiu dirigit al suport i foment de la creació d'empreses emergents (per la qual cosa queden exclosos els empresaris individuals), així com d'incentiu per al seu creixement (arts. 1 i 2 de la Llei). Però no de qualsevol tipus d'empreses, ja que, com clarament s'especifica a la Llei, es centra en aquelles que, sense perjudici del compliment d'altres requisits, disposin d'un projecte innovador i escalable (art. 3.1.g de la Llei).

Respecte del concepte *innovador*, la Llei intenta descriure'l com l'acció dirigida a "(...) la resolució d'un problema o millorar una situació existent mitjançant el desenvolupament de productes, serveis o processos nous o millorats substancialment en comparació amb l'estat de la tècnica i que porti implícit un risc de fracàs tecnològic, industrial o en el propi model de negoci" (art. 3.2).

Si ja de per sí sembla un concepte indeterminat, més difícil encara resulta el concepte *escalable*, al qual no se li confereix cap delimitació.

Precisament l'absència de concreció és la tònica d'aquesta Llei, la qual cosa fa que es percebi com un punt de partida sobre el qual construir aquest marc jurídic propici per a l'emprenedoria.

I prova d'això és que el gaudi de les mesures disposades en la pròpia norma exigeix prèviament de la concurrència de dues circumstàncies. En primer lloc, disposar d'una *Certificació de l'emprenedoria innovadora i escalable del model de negoci*, expedida per Empresa Nacional de Innovación, S.M.E., S.A. (ENISA), després de verificació del compliment de tots els requisits fixats per ser empresa emergent, entre ells, disposar d'un projecte innovador i escalable, a l'efecte del qual, queda pendent l'aprovació d'una Ordre ministerial que disposi els criteris d'avaluació.

En segon lloc, la inscripció com a tal (empresa emergent) al Registre Mercantil.

Certament, caldrà veure com se succeeixen els tempos entre la constitució de la societat de capital i l'obtenció de la certificació, i el seu impacte en l'aplicació de les mesures disposades. No hi ha dubte que és més immediat constituir una societat que esperar l'obtenció d'una certificació que exigeixi valorar prèviament, entre d'altres, la disposició d'un projecte innovador i escalable. De moment, la mateixa norma reconeix que, transcorregut el termini de tres mesos des de la sol·licitud de la certificació a ENISA, sense que aquesta fos expedida, es presumeix concedida (silenci administratiu positiu). Encara i així, és molt de temps.

En definitiva, l'aplicació del règim fiscal especial per a *start-ups* precisarà, amb caràcter previ, la disposició de la Certificació d'emprenedoria, així com la inscripció registral com a empresa emergent. Amb això l'empresa emergent tindrà accés als següents avantatges fiscals.

i. Tipus impositiu reduït (art. 7)

S'estableix un tipus impositiu del 15% per al primer exercici amb resultats positius, així com per als tres períodes impositius següents.

Cal destacar que, actualment, la Llei de l'Impost sobre Societats ja preveu, per a les empreses de nova creació, aquest mateix tipus impositiu reduït, si bé, la seva aplicabilitat es limita a només dos exercicis (art. 29.1 LIS). En conseqüència, les empreses emergents gaudirien d'aquest mateix tipus reduït durant dos exercicis addicionals.

ii. Ajornament quota d'IS (art. 8.1)

El deute tributari resultant dels dos primers exercicis amb base imposable positiva podrà ser objecte d'ajornament, sense aportació de garantia, per un període de 12 mesos el primer dels esmentats exercicis, i de 6 mesos, el segon.

iii. Exclusió de pagaments fraccionats (art. 8.2)

No procedirà la determinació i ingrés dels pagaments fraccionats d'IS vinculats als exercicis anteriors.

Aquests són els únics tres avantatges de naturalesa tributària dels quals podran fer-se valdre les empreses emergents.

No obstant, no es tracta de les úniques mesures tributàries que introdueix la Llei de Start-ups. La Disposició Final Tercera recull un catàleg de modificacions de la Llei de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques tendent a afavorir el tan ansiat entorn emprenedor. Passem al seu anàlisi.

iv. Retribució en espècie mitjançant stock options

Es tracta d'un sistema de retribució alternativa, que acostumen a emprar grans empreses, pel qual es permet als treballadors accedir al capital social de la companyia (esdevenint socis), de manera que afavoreixi la cultura de pertinença a la mateixa.

Històricament, la política fiscal d'aquest país ha fomentat aquesta pràctica, de manera que l'assignació de participacions socials de la companyia als empleats, fins a un import de 12.000,00.-Euros anuals, quedava exclosa de tributació a la Renda dels treballadors.

La Llei de *Start-ups* eleva aquest llindar fins als 50.000,00.-Euros anuals en els supòsits d'empreses emergents.

Cal destacar que, en termes generals, la Llei de Renda expressament advertia, i adverteix, que l'aplicació del benefici fiscal, amb caràcter general, està condicionat al fet que la política retributiva sobre les *stock options* estigui oberta, en les mateixes condicions, per a tots els empleats per igual, sense cap discriminació ("*... sempre que l'oferta es realitzi en les mateixes condicions per a tots els treballadors de l'empresa, grup o subgrups d'empresa.*")

No obstant això, tractant-se d'empreses emergents, sembla que aquest condicionant salta, "*(E)n aquest supòsit, no serà necessari que l'oferta es realitzi en les condicions assenyalades en el paràgraf anterior, havent d'efectuar-se la mateixa dins de la política retributiva general de l'empresa i contribuir a la participació dels treballadors en aquesta última.*" , per la qual cosa podríem arribar a entendre que aquesta modalitat de retribució en espècie podria estar instaurada per a tota la plantilla, si bé, mitjançant diferents condicions (sent més atractives per a les persones de major categoria, per fomentar la retenció de talent), o fins i tot, fixant-la per a determinades categories d'empleats, sense que hagi d'estar oberta a tota la plantilla.

v. Diferiment de la tributació dels excessos de la retribució en espècie de les stock options

Com dèiem, la retribució en espècie, fins als llindars referenciats en el punt anterior, es troben exclosos de tributació. No obstant això, qualsevol excés sobre aquells es troba sotmès a l'impost sobre la renda.

Doncs bé, tractant-se d'empreses emergents, s'estableix una regla especial d'imputació temporal que permet diferir la tributació per aquest concepte, de manera que l'empleat que hagi percebut aquests excessos, haurà de declarar-los en qualsevol dels moments que s'identifiquen a continuació:

- Si l'empresa emergent passa a cotitzar en un mercat regulat de negociació col·lectiva, en l'exercici fiscal en què es produeixi la seva sortida a borsa.
- Si l'empleat transmet les seves participacions en l'empresa emergent, en l'exercici fiscal de la seva transmissió.
- Si no s'ha produït cap de les anteriors, en l'exercici fiscal en què s'hagin complert 10 anys des del lliurament de les participacions socials.

vi. Deducció per inversió en empreses de nova o recent creació.

S'introdueixen modificacions diverses a la deducció d'inversió en empreses de nova o recent creació (els anomenats *business angels*).

S'eleva l'import de la deducció, que passa del 30% al 50%, així com la base màxima d'aplicació, que dels 60.000,00.-Euros que hi havia fins al passat 31 de desembre de 2022, passa als actuals 100.000,00.-Euros.

És a dir, passem d'un màxim de deducció de 18.000,00.-Euros, a un màxim de 50.000,00.-Euros, la qual cosa suposa un increment substancial.

Pel que fa als requisits materials, pocs canvis, tot i que n'hi ha. A destacar l'ampliació del termini d'entrada en el capital social, que, si abans es limitava als tres primers exercicis des de constitució de la societat, ara passa a 5 anys amb caràcter general i fins a 7 anys de tractar-se de les empreses emergents regulades a la Llei d'*Start-ups*.

També per a les empreses emergents queda sense efecte la limitació de la participació en el capital social fins a un 40% per als grups de parentiu (contribuent, cònjuge, ascendents o descendents, en línia recta o col·lateral, per consanguinitat o afinitat, fins a segon grau), en aquest cas només per als socis constituents.

vii. Règim fiscal especial aplicable als treballadors, professionals, emprenedors i inversors desplaçats a territori espanyol.

D'entrada, el més perceptible, és el canvi de denominació del règim especial, que ja no es limita només a persones treballadores, sinó que des d'ara engloba també professionals, emprenedors i inversors, i, com era d'esperar, introdueix importants modificacions.

En primer lloc, facilita la "repatriació" d'antics residents fiscals. Així, la redacció anterior condicionava l'aplicació del règim especial, entre d'altres, a que el desplaçat no hagués residit en territori espanyol en els darrers deu anys. Ara es rebaixa a la meitat aquest període, fixant-lo en cinc anys.

Pel que fa als supòsits tradicionals acollits al règim, el primer, relatiu pròpiament a treballadors, es limitava als supòsits d'acceptació d'una ocupació en territori espanyol o bé, un desplaçament a territori espanyol motivat a l'ordre del propi ocupador estranger. La nova redacció preveu l'aplicació del règim per als teletreballadors, sempre que disposin del visat internacional regulat a l'art. 74 quater de la Llei 14/2013, de 27 de setembre, de suport als emprenedors i la seva internacionalització.

L'altre supòsit tradicionalment recollit en aquest règim especial era el desplaçament a territori espanyol per ocupar el càrrec d'administrador. Fins al 31 de desembre de 2022 era requisit, per a l'aplicació del règim fiscal, que aquest càrrec s'ocupés en una empresa en la qual no tingués participació en el capital social, o, de disposar-ne, que aquesta fos inferior al 25%.

Amb la reforma introduïda en la Llei de *Start-ups*, queda sense efecte la limitació en la participació en el capital social, llevat que es tracti de societats patrimonials, cas en el qual es manté la limitació de la participació per sota del 25%.

Amb caràcter addicional, s'introdueixen nous supòsits que puguin acollir-se al règim especial. D'una banda, les persones que es desplacin a territori espanyol per realitzar una activitat econòmica emprenedora, segons es descriu a l'article 70 de la Llei 14/2013, abans esmentada, de suport als emprenedors, entesa com aquella que sigui innovadora, que tingui especial interès econòmic per a Espanya i compti amb un informe favorable d'ENISA (gairebé res); i de l'altra, els professionals altament qualificats (concepte a determinar via reglamentària) que es desplacin a territori espanyol per prestar serveis a les empreses emergents regulades a la Llei de *Start-ups*.

No es veuen afectades les regles de determinació de la base liquidable, ni els tipus de gravamen, que es mantenen inalterats. Així, per a rendes del treball i d'activitats econòmiques

| Base liquidable - Euros | Tipus aplicable - Percentatge |
|-------------------------------------|-------------------------------------|
| Fins a 600.000 euros | 24 |
| Des de 600.000,01 euros en endavant | 47 |

Per a les rendes del capital mobiliari (dividends i interessos, principalment) i guanys patrimonials,

| Base liquidable de l'estalvi - Fins a euros | Quota íntegra - Euros | Resta base liquidable de l'estalvi - Fins a euros | Tipus aplicable - Percentatge |
|---|-----------------------------|---|-------------------------------------|
| 0 | 0 | 6.000 | 19 |
| 6.000,00 | 1.140 | 44.000 | 21 |
| 50.000,00 | 10.380 | 150.000 | 23 |
| 200.000,00 | 44.880 | En endavant | 26 |