

SOBRE LA LEY 28/2022, DE 21 DE DICIEMBRE, DE FOMENTO DEL ECOSISTEMA DE LAS EMPRESAS EMERGENTES

En el día de ayer, se ha publicado en el BOE la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de Fomento del Ecosistema de las Empresas Emergentes (conocida como Ley de “startups”), con el pretencioso objetivo de crear un cierto marco legal más propicio para la creación de nuevas empresas, especialmente, en el ecosistema digital.

Con carácter general, la Ley entra en vigor en el día de hoy, si bien, algunas medidas surtirán efectos a partir del próximo 1 de enero de 2023.

Aunque la norma contempla modificaciones legales de distinta naturaleza, por el presente, nos centraremos en aquellas cuestiones tributarias y de mayor relevancia práctica.

1. INTRODUCCIÓN. EL CONCEPTO DE «EMPRESA EMERGENTE»

Para empezar, la norma introduce otro nuevo concepto o definición jurídica, «empresa emergente» (en adelante, EE). Hasta ahora, en nuestro ordenamiento tributario (artículo 68.1 de Ley 35/2006 y artículo 29 de la Ley 27/2014), a las

“startups” se les denominaba «empresas de nueva o reciente creación», denominación bastante próxima o equivalente al vocablo inglés.

Esta cuestión es sustancial porque, el proyecto de Ley, en su artículo 3, define que el ámbito de aplicación de la norma se circunscribe exclusivamente a las “empresas emergentes”, es decir, a una especie de subcategoría específica (las EE) dentro de la categoría general de “empresas de nuevas creación” (“startups”).

En particular, la norma establece que una sociedad se calificará como “empresa emergente” (EE) si cumple las siguientes condiciones:

a) Ser de nueva creación o, no siendo de nueva creación, cuando no haya transcurrido más de 5 años desde la inscripción en el Registro Mercantil o Registro de Cooperativas de la escritura pública de constitución (7 años, en el caso de empresas de biotecnología, energía, industriales y otros sectores estratégicos o que hayan desarrollado tecnología propia, diseñada íntegramente en España).

b) No haber surgido de una operación de fusión, escisión o transformación (incluidas las operaciones de concentración o segregación) de empresas que no sean EE.

c) No distribuir ni haber distribuido dividendos (o retornos, en caso de cooperativas).

d) No cotizar en un mercado regulado.

e) Tener su sede social, domicilio social o establecimiento permanente en España.

f) El 60 % de la plantilla deberá tener un contrato laboral en España. En las cooperativas, sólo computarán los socios trabajadores y los socios de trabajo.

g) Deben desarrollar un proyecto de emprendimiento innovador que cuente con un modelo de negocio escalable, en los términos definidos en el artículo 4 de la Ley.

En el artículo 4 se regula el procedimiento para la certificación del carácter innovador y escalable del modelo de negocio, más conocido como “el sello startup”. El órgano competente es ENISA y deberá resolver en un plazo máximo de 3 meses desde la fecha de solicitud siempre que se haya aportado toda la documentación requerida. A falta de respuesta, se entiende estimada por silencio administrativo positivo.

h) Si pertenece a un grupo de empresas (artículo 42 del Código de Comercio), el grupo o cada una de las empresas que lo componen deben cumplir los requisitos anteriores.

Asimismo, se establecen dos matizaciones muy relevantes:

- Se entenderá que una empresa es de nueva creación aun cuando alguno de sus socios fundadores lo hubiera sido de una primera, segunda o tercera EE que se hubieran beneficiado de esta Ley, a pesar de que hubieran perdido esa condición por extinción prematura de la sociedad (antes del plazo máximo de 5 o 7 años, antes señalados).

Sin decirlo expresamente, parece insinuarse que, si un socio fundador previamente hubiera tenido esta condición en otras EE (cuatro o más), esta circunstancia limitaría que la nueva empresa pueda acogerse a los beneficios de la presente Ley.

- Asimismo, se limita el acogimiento a los beneficios de esta Ley a aquellas EE fundadas o dirigidas por sí o por persona interpuesta, que no estén al corriente de las obligaciones tributarias y con la Seguridad Social, haya sido condenada por sentencia firme determinados delitos económicos, así como condenados a la pena de pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas. Tampoco se podrán acoger quienes hayan

perdido la posibilidad de contratar con la Administración.

Aparte de la necesidad de disponer de la acreditación del carácter innovador y escalable del modelo de negocio (artículo 4), la inscripción en el Registro Mercantil/Cooperativas de su condición de “empresa emergente” (artículo 5) es requisito obligatorio y, a su vez, suficiente para acogerse a los beneficios y especialidades de esta ley.

Se prevé que la entidad pública, ENISA, deberá aportar la correspondiente documentación acreditativa del cumplimiento de los requisitos exigibles directamente al Registro Mercantil/Cooperativas.

A su vez, en la norma se establece expresamente que la AEAT será competente para revisar el cumplimiento de los requisitos y su mantenimiento de los tiempos, a los efectos de la tributación específica de las EE.

Finalmente, se ha modificado el Proyecto de Ley en relación con el papel del Notario y del Registrador “cuando consideren que la sociedad ha sido constituida en fraude de ley”. El texto actual establece que se limitarán a informar a la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública y a la AEAT, dando cuenta al interesado de este traslado de información.

Por último, en el artículo 6 de la Ley, se señala que una EE y sus inversores no podrán o perderán el derecho a acogerse a los beneficios previstos en esta ley cuando ocurra alguno de los siguientes supuestos:

- a) Hayan transcurrido 5/7 años desde la creación de la EE.
- b) Deje de cumplir cualquiera de los requisitos exigidos.
- c) Extinción de la empresa antes de los 5/7 años.
- d) Adquisición por otra empresa que no tenga la condición de EE.
- e) Cuando el volumen de negocio anual de la empresa supere el valor de diez millones de euros.
- f) Lleve a cabo una actividad que genere un daño significativo al medio ambiente conforme al Reglamento (UE) 2020/852 del Parlamento Europeo y del Consejo de 18 de junio de 2020 relativo al establecimiento de un marco para facilitar las inversiones sostenibles y por el que se modifica el Reglamento (UE) 2019/2088.
- g) Los socios (con una participación directa o indirecta de, al menos, el 5% del capital) o administradores de la EE hayan sido condenados

por sentencia firme por los tipos delictivos incluidos en el artículo 3.3.

2. TRIBUTACIÓN DE LAS “EMPRESAS EMERGENTES”

Una vez constatado el cumplimiento de los requisitos exigidos y reconocida la condición de EE, podrán beneficiarse de los siguientes incentivos fiscales específicos:

- Aplicación del tipo reducido del 15% del Impuesto sobre Sociedades (o Impuesto sobre la Renta de No Residentes-IRNR) “en el primer período impositivo en que, teniendo dicha condición, la base imponible resulte positiva y en los tres siguientes, siempre que mantengan la condición citada”.

- Aplazamiento de deudas: se abre la posibilidad de aplazar y fraccionar la deuda tributaria de las 2 primeras autoliquidaciones de IS (o IRNR con EP) con base positiva por 12 y 6 meses, respectivamente, y con dispensa de garantías.

Para disfrutar de este beneficio debe estar al corriente de obligaciones tributarias y la declaración-liquidación debe haberse presentado en plazo.

- No tendrán la obligación de efectuar los pagos fraccionados del IS (o IRNR con EP), que deban

efectuar a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo inmediato posterior a cada uno de los referidos en el apartado anterior, siempre que en ellos se mantenga la condición de EE.

3. TRIBUTACIÓN DE LA ENTREGA DE ACCIONES O PARTICIPACIONES DE EMPRESAS EMERGENTES (SOP-Stock Option Plan)

La actual normativa del IRPF (artículo 42.3.f de la Ley del IRPF) ya establece una exención de hasta 12.000 euros anuales de la retribución en especie constituida por la entrega de acciones o participaciones sociales a los trabajadores cuando se cumplan determinados requisitos.

Pues bien, la Ley añade un supuesto específico para las “empresas emergentes” (EE):

- Se eleva esta exención a 50.000 euros anuales.

- No es necesario que la oferta sea extensiva a todos los trabajadores en las mismas circunstancias, sino que basta con que se efectúe dentro de la política retributiva general de la empresa.

- La condición de EE debe cumplirse en el momento de la concesión de la opción (no en el momento posterior de entrega/adquisición de las acciones/participaciones).

- La retribución no se devengará con ocasión de la percepción de las acciones o participaciones (como sucede en las SOP) sino que se difiere hasta que se produzca alguno de los siguientes eventos:

- a) Admisión de la salida a Bolsa o Mercados oficiales de negociación (en España o el extranjero).
- b) Transmisión de las acciones/participaciones por el contribuyente.

En defecto de los anteriores, por el transcurso de 10 años desde la entrega de las acciones/participaciones.

- A efectos de la valoración de la retribución en especie, se tomará como referencia el valor de las acciones o participaciones sociales suscritas por un tercero independiente en la última ampliación de capital realizada en el año anterior a aquel en que se obtengan las acciones/participaciones (a efectos prácticos, la última ronda de financiación). De no haberse producido la referida ampliación, se tomará como referencia el eventual valor de mercado.

Vinculado a ello, en el artículo 10 de la Ley, se modifica la Ley de Sociedades de Capital para permitir la adquisición de autocartera hasta un 20% del capital social para la ejecución del plan de retribución.

4. DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN EMPRESAS DE NUEVA CREACIÓN.

El porcentaje de deducción se incrementa al 50% (actualmente, 30%) y la base se amplía hasta a 100.000 euros (actualmente, 60.000 euros), por tanto, la deducción en cuota podrá llegar a un máximo de 50.000 euros anuales (18.000 euros, a día de hoy).

Conviene apuntar que esta deducción es aplicable por cualquier empresa de nueva creación, con independencia de que sea EE o no.

Con carácter general se mantienen los actuales requisitos y condiciones, si bien, se amplía el ámbito de aplicación a las inversiones en acciones o participaciones realizadas en los 5/7 primeros años desde su constitución y deberán mantenerse, igualmente, un plazo superior a 3 años e inferior a 12 años.

En cualquier caso, las EE españolas gozarán de ciertas especialidades en relación con esta deducción: el periodo para invertir se incrementa de cinco a siete años y los fundadores (según figuren en la escritura de constitución) no estarán sujetos a la prohibición general de no poseer más del 40% del capital social (individualmente o junto con familiares cercanos).

5. RÉGIMEN DE ESPECIAL DE “IMPATRIADOS”

El artículo 93 de la Ley de IRPF regula el régimen fiscal especial de “impatriados”, es decir, aplicable a trabajadores desplazados a España, también conocida como “Ley Beckham”. Pues bien, este régimen se quiere extender tanto a profesionales, emprendedores e inversores desplazados a España.

Así las cosas, el nuevo texto contempla una serie de modificaciones en el citado régimen:

- a) Se reduce de 10 a 5 años el período de no residencia en España previo al año de desplazamiento.
- b) El desplazamiento puede producirse tanto en el primer año de aplicación del régimen como en el año anterior.
- c) Se añaden nuevos motivos de traslado. Hasta ahora, sólo se contempla el desplazamiento físico por una relación laboral o por la adquisición de la condición de administrador (con participación en capital social inferior al 25%). Pues bien, a partir de ahora, se permitirá también a los siguientes:

- Para el supuesto de actividad laboral, se admite que se preste a distancia (“teletrabajo”) desde España, mediante el

uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicaciones.

En este caso no es necesaria la orden de desplazamiento del empleador. Se entenderá cumplida esta circunstancia en el caso de trabajadores por cuenta ajena que cuenten con el visado para teletrabajo de carácter internacional.

- Administradores de entidades, con independencia de la participación. Si la sociedad tiene la condición de sociedad patrimonial (artículo 5.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), entonces, se exige una participación menor al 25% del capital social.

- Realizar una actividad económica calificada como actividad emprendedora (artículo 70 de la Ley 14/2013), es decir, que sea de carácter innovador con especial interés económico para España y a tal efecto cuente con un informe favorable del órgano competente de la Administración General del Estado.

- Realizar una actividad por un profesional altamente cualificado que preste servicios a EE o que lleve actividades

de formación, I+D+i, percibiendo una remuneración que represente más del 40% de la totalidad de las rentas que obtenga.

Se amplía el régimen fiscal especial al cónyuge e hijos menores de 25 años (o de cualquier edad, si son personas con discapacidad) desplazados con el contribuyente o posterior (si se produce durante el primer año de residencia del contribuyente).

Se exigen, lógicamente, algunos requisitos adicionales.

6. "CARRIED INTEREST"

El "Carried Interest" es cómo se denomina a una parte de la retribución que perciben los gestores de ciertos instrumentos de inversión colectiva especializados en empresas de nuevas creación y nuevos desarrollos ("Capital-Riesgo"), especialmente, cuando se cumplen los hitos de la desinversión.

Pues bien, la nueva Ley contempla incorporar una nueva Disposición adicional (la que hace número 53) a la Ley del IRPF que regula el tratamiento fiscal de estas percepciones.

En primer lugar, califica estas retribuciones como rendimientos del trabajo, por lo tanto, formarán

parte de la base imponible general y les será de aplicación la escala general de gravamen. Sin embargo, de forma similar a lo que acontece en los territorios forales, la Ley contempla una reducción del 50%, equiparando así el gravamen efectivo al de la Renta del Ahorro (del 19% al 26%).

Esta reducción se condiciona al cumplimiento de una serie de requisitos:

- a) Naturaleza cualificada de las entidades (Sociedades y fondos de capital-riesgo y análogos, básicamente).
- b) Que el resto de los inversores obtengan una rentabilidad mínima garantizada.

Para gozar del incentivo fiscal, la norma establece como requisito que los inversores "obtengan una rentabilidad mínima garantizada", expresión que no se corresponde adecuadamente con el concepto de umbral mínimo de rentabilidad ("hurdle") que, habitualmente, se contempla en este tipo de contratos o acuerdos, por lo que, es probable que sea precisa alguna aclaración adicional al respecto.

- c) Mantenimiento de las participaciones, acciones o derechos durante un periodo

mínimo de 5 años (salvo fallecimiento o determinadas excepciones)

- d) Que la entidad pagadora no sea residente en un país o territorio calificado como jurisdicción no cooperativa o con el que no exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria.

7. APUNTES ADICIONALES.

Por último, se atiende una vieja demanda del sector, al establecer la no obligatoriedad de obtener el NIE para inversores personas físicas que no vayan a residir en España, si bien, deberá solicitarse igualmente a la AEAT un NIF para materializar la inversión.

En cualquier caso, cuando el inversor sea una persona jurídica o entidad sin personalidad jurídica extranjera, el representante que solicite el NIF de la sociedad, deberá tener asignado previamente un NIF español. A estos efectos, se simplifican los requisitos formales de la representación.

En coherencia, la norma dispone que la AEAT habilitará un procedimiento electrónico para la solicitud y concesión del NIF en un plazo máximo de 10 días hábiles.

Cuando la inversión tenga lugar para constituir una empresa y ésta se tramita por vía electrónica a través del CIRCE, mediante Documento Único Electrónico (DUE), el inversor podrá solicitar a la AEAT, a través del Punto de Atención al Emprendedor (PAE), la asignación de un NIF para sí. En otro caso, el notario actuante enviará, de forma inmediata, copia de la escritura a la AEAT, solicitando la asignación de un número de identificación fiscal para el inversor.

Adicionalmente, el texto normativo prevé modificar la Ley 14/2013 de emprendedores, a fin de facilitar la entrada y permanencia en España, es decir, conceder la residencia legal y/o visado, a teletrabajadores de empresas extranjeras. Pues bien, más allá de habilitar su estancia legal en nuestro país, sería deseable aclarar el eventual régimen tributario a estos trabajadores pues, dependiendo de las circunstancias y los convenios de doble imposición vigentes, pueden plantearse muchas dudas acerca de si también adquieren la condición de residentes fiscales en España, a todos los efectos.

Se pretende agilizar los plazos de inscripción en el Registro Mercantil (5 días hábiles) con relación a la constitución y actos societarios de las EE.

Se fijan unos aranceles notariales y registrales reducidos para la constitución de EE si se sigue el

procedimiento simplificado vía el CIRCE y Documento Único Electrónico.

Excepcionalmente, las EE no incurrirán en causa de disolución durante los tres primeros años (por pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social), siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso.

Asimismo, se establece una bonificación del 100% de la base mínima de la cuota del RETA para aquellos trabajadores autónomos que cumplan los siguientes:

1. que posean el control efectivo, directo o indirecto, de una EE y,
2. de manera simultánea, trabajen por cuenta ajena para otro empleador.

Se podrá disfrutar de esta bonificación de forma continuada durante los 3 primeros años desde la fecha de alta como autónomo, producida como consecuencia de la dedicación a la EE.

Esta bonificación es incompatible con determinadas bonificaciones en las cotizaciones a la Seguridad Social del trabajador.

Asimismo, la bonificación se extinguirá en el momento en que cese la pluriactividad, no pudiendo reiniciarse posteriormente la aplicación de la misma. Para beneficiarse de la bonificación será necesario que el trabajador autónomo presente una declaración responsable.

Se modifica la Ley de Auditoría para incorporar la obligación a los grupos y empresas de informar acerca del Impuesto sobre Sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga.

Esta nueva obligación sólo afecta a la sociedad dominante española de un grupo, cuya facturación supere los 750 millones de euros. En concreto, se exigirá un informe especial sobre las principales magnitudes del grupo aparte del detalle de los Impuesto sobre Sociedades (o análogos) devengados y liquidados, que deberá depositarse en el Registro Mercantil de forma similar al depósito de las Cuentas Anuales.

En materia de extranjería, se establece que la autorización de residencia para emprendedores (Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización) tendrá una vigencia de tres años, y se flexibiliza la regulación de la autorización de residencia para profesionales altamente cualificados.

Asimismo, se crea un nuevo visado a autorización para el teletrabajo internacional, a fin de facilitar el establecimiento en España de personas que trabajan “a distancia” para terceros no establecidos en nuestro país.

Con ello, tal y como reza el preámbulo de la Ley, se pretende “la atracción de talento e inversión mediante la creación de ecosistemas favorables al

establecimiento de emprendedores o trabajadores a distancia, conocidos como «nómadas digitales», a la creación y crecimiento (scale up) de empresas innovadoras, basadas en el conocimiento, de base digital y rápido crecimiento, conocidas como empresas emergentes o startups y a la atracción de inversores especializados en la creación y crecimiento de estas empresas, también conocidos como «business angels»”.