

# MUNDO FISCAL

OCTUBRE 31 DE 2008 / ISSN 1909-4604 / Cali - Colombia  
FUNDACIÓN ESTUDIO - RESTREPO & LONDOÑO

Número 4

## EN MEMORIA DEL DOCTOR EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA

- Semblanza de un excelente catedrático. Fabio Londoño Gutiérrez.
- Jaque a la Ley (Referencia a algunas anomalías de la ley tributaria). Alejandro C. Altamirano
- Fundamentos de un régimen fiscal especial para las entidades sin ánimo de lucro. Javier Pérez Arraiz.
- Informe sobre Portugal. El régimen simplificado de determinación del beneficio imponible en el impuesto sobre los beneficios empresariales portugués. Nina Aguiar.
- Finalización del convenio Argentino Austriaco para evitar la doble imposición (¿es suficiente la denuncia del Poder Ejecutivo Nacional o se requiere una ley?). Alejandro C. Altamirano.
- El contenido de los derechos de imagen y su posible catalogación como canon en los Convenios para evitar la Doble Imposición. Soraya Rodríguez Losada.
- La obligación aduanera en la importación: ¿un error de concepción? De cómo responden por ella terceros ajenos a la misma. Néstor Restrepo Rodríguez.
- Impuestos a las importaciones (Sustentación de la tesis doctoral). Germán Alfonso Pardo Carrero.

# INFORME SOBRE PORTUGAL EL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE DETERMINACIÓN DEL BENEFICIO IMPONIBLE EN EL IMPUESTO SOBRE LOS BENEFICIOS EMPRESARIALES PORTUGUÉS

Nina AGUIAR

CIJE - Centro de Investigación Jurídico-Económica - Universidad de Porto - Portugal

## Índice:

1. Regímenes de determinación de las rentas empresariales en el Derecho Portugués.  
1.1. Entidades que tributan por el beneficio efectivo; 1.2. La determinación de la base cuando esté formada por el beneficio. 2. El "régimen simplificado de determinación de beneficio imponible". 2.1. Entidades que pueden acogerse al régimen; 2.2. Los requisitos para la aplicación del régimen simplificado de determinación del beneficio imponible; 2.2.1. Exclusión de los contribuyentes sujetos a un régimen especial de tributación; 2.2.2. Exclusión de los contribuyentes sujetos a la auditoría legal de cuentas. 2.3. Carácter opcional del régimen. 2.4. La fijación del volumen de ingresos a los efectos de la aplicación del régimen simplificado; 2.5. Obligaciones contables; 2.5.1. Personas jurídicas; 2.5.2. Personas físicas. 2.6. La determinación del beneficio imponible. 2.7. Otros efectos del régimen simplificado; 2.7.1. Deducción de pérdidas fiscales; 2.7.2. Tributación autónoma; 2.7.3. Pagos especiales a cuenta; 2.7.4. Conexión del régimen simplificado con el Impuesto sobre el Valor Añadido; 2.8. Algunos datos estadísticos.

## 1. Regímenes de determinación de las rentas empresariales en el Derecho Portugués.

### 1.1. Entidades que tributan por el beneficio efectivo.

En Portugal, la Tributación de la Renta está sometida a gravamen en dos impuestos diferentes, por un lado, un impuesto que grava únicamente a las personas físicas<sup>1</sup> y por otro, un impuesto que grava a todas las personas

jurídicas<sup>2</sup>, en ambos casos tanto residentes como no residentes. En este último tributan las personas jurídicas de todo tipo y forma previstos en el derecho portugués<sup>3</sup>, lo que justifica que no exista en Portugal, un impuesto "sobre las sociedades". Sin embargo, desde la entrada en vigor de los referidos impuestos, el legislador estableció en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas (IRC), una separación fundamental entre dos regímenes de determinación de la base imponible:

El primero está basado en el concepto de beneficio y es aplicable a las entidades con una forma societaria, cooperativa, de empresa pública o cualquier otra, con sede o dirección efectiva en el territorio Portugués, que ejerzan como actividad principal, una actividad de naturaleza comercial, industrial o agrícola, así como a los establecimientos permanentes de entidades no residentes. Todas estas entidades son gravadas, en principio, sobre la base de su beneficio imponible.

El segundo régimen está basado en el concepto de "rendimiento cedular", aplicable a las entidades residentes, con independencia de su forma jurídica, que no ejerzan como actividad principal una actividad de naturaleza comercial, industrial o agrícola, y a las entidades no residentes cuyas rentas no se generen mediante un establecimiento permanente. En este segundo grupo de entidades, la base imponible estará formada por: la suma de los rendimientos clasificados en función de su fuente -según las categorías que se encuentran previstas en el impuesto sobre la renta de las personas físicas- aumentada por los "incrementos patrimoniales obtenidos a título gratuito".

Por otra parte, los empresarios individuales así como los profesionales independientes, que tributarán por el impuesto sobre la renta de las

1. Imposto sobre o rendimento das Pessoas Singulares (IRS), regulado en el Código del Impuesto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) aprobado mediante el Decreto-Lei núm. 442-A/88, de 30 de noviembre.  
2. Imposto sobre o rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), regulado en el Código del Impuesto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC) aprobado mediante el Decreto-Lei núm. 442-B/88, de 30 de noviembre.  
3. Art. 2º del CIRC.

personas físicas, tendrán, en principio, una base imponible formada por el beneficio imponible, calculado según el régimen del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas, aplicable a las entidades residentes que ejerzan como actividad principal una actividad de naturaleza comercial, industrial o agrícola<sup>4</sup>.

En síntesis, podemos decir que, a la generalidad de las entidades residentes, con independencia de su forma jurídica, que ejerzan como actividad principal una actividad de naturaleza comercial, industrial o agrícola, y que podremos agrupar en la designación genérica de “empresas residentes”, así como a los establecimientos permanentes, se aplica un régimen de tributación en el que la base imponible está formada por el beneficio imponible.

## **1.2. La determinación de la base cuando esté formada por el beneficio.**

En el marco del régimen general, o de estimación directa, el beneficio imponible sobre el que tributan las categorías de sujetos que acabamos de mencionar, es un beneficio efectivo. Su determinación sigue fundamentalmente el modelo europeo continental, es decir, para la determinación de la base imponible se toma como base al resultado contable, extraído de los estados financieros elaborados a los fines mercantiles, y se completa mediante un procedimiento de ajustes extracontables -sin reflejo en los referidos estados financieros mercantiles- que son los resultantes de la aplicación de un conjunto de normas excepcionales o especiales previstas en la normativa del impuesto<sup>5</sup>.

## **2. El “régimen simplificado de determinación de beneficio imponible”.**

### **2.1. Entidades que pueden acogerse al régimen.**

Al lado del método de estimación directa, el

legislador ha previsto, desde la entrada en vigor del Código del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas, unos métodos que la legislación portuguesa denomina indirectos<sup>6</sup>. La aplicabilidad de estos métodos indirectos estaba limitada, inicialmente, a un conjunto de situaciones excepcionales, todas ellas relacionadas con una insuficiencia, irregularidad, inexactitud o bien el rechazo a la exhibición de los registros contables por parte del contribuyente, tal como sucede en la actualidad en el derecho español. Sin embargo tras la reforma del sistema tributario operada mediante la Ley núm. 30-G/2000, de 29 de diciembre de 2000, se introdujo dentro de los citados métodos indirectos, el llamado “régimen simplificado de determinación del beneficio imponible”<sup>7</sup>.

El régimen simplificado de determinación del beneficio imponible puede aplicarse a los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas que cumplan cumulativamente las siguientes condiciones (art. 53.1 CIRC):

- i) Que sean residentes;
- ii) Que ejerzan, como actividad principal, una actividad de naturaleza comercial, industrial o agrícola;
- iii) Que no se encuentren exentos ni sujetos a ningún régimen especial de tributación;
- iv) Que no se encuentren sujetos a la auditoría legal de cuentas;
- v) Que obtengan, en el año anterior al de la aplicación del régimen, un volumen total anual de ingresos igual o menor que 149 639,37 Euros,
- vi) Y que no opten por el régimen general de determinación de la base imponible.

Al margen de los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas, podrán acogerse al régimen simplificado de determinación de la base, los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRS) que ejerzan

4. Art. 28 del Código del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRS), aprobado mediante el Decreto-Ley núm. 442-A/88, de 30 de Noviembre.

5. Estas normas están contenidas en los artículos 17 a 47 del CIRC. El modo en que se articulan con las normas contables mercantiles es variable: en algunos casos fuerzan una estandarización de los valores evidenciados en la contabilidad mercantil, en otros excepcionan las normas contables, y en estos últimos casos pueden en ocasiones configurarse como casos de dependencia inversa, mientras en otros casos operan extracontablemente. Incluyen una serie de criterios, generales y particulares, dirigidos a la determinación del momento temporal en que se deben imputar los costes o los ingresos; criterios generales sobre la cualificación de los hechos patrimoniales como costes o ingresos; criterios sobre la inclusión en el beneficio imponible de variaciones patrimoniales no evidenciadas en la cuenta de resultados mercantil; criterios sobre valoración de inventarios; criterios sobre amortización; criterios sobre constitución de provisiones; criterios para la mensuración de las plusvalías y minusvalías; y criterios sobre créditos incobrables.

6. Art. 52 del Código del Impuesto sobre la renta de las personas jurídicas.

7. Art. 53 y siguientes del Código del Impuesto sobre la renta de las personas jurídicas (CIRC).

una actividad profesional independiente o una actividad empresarial, cuando se produzcan las siguientes condiciones (art. 28.2 CIRS):

- i) No hayan sobrepasado, en el ejercicio precedente, ninguno de los siguientes límites:
  - a) volumen de ventas de 149 739, 37 Euros;
  - b) valor ilíquido de los restantes rendimientos de las actividades mencionadas de 99 759,58 Euros;
- ii) No estén obligados ni hayan optado por el régimen de contabilidad organizada.

## **2.2. Los requisitos para la aplicación del régimen simplificado de determinación del beneficio imponible.**

### **2.2.1 Exclusión de los contribuyentes sujetos a un régimen especial de tributación.**

El Código del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas establece algunos regímenes especiales de tributación. Estos son: el régimen de transparencia fiscal<sup>8</sup>, el régimen especial de tributación de los grupos de sociedades<sup>9</sup>, el régimen de la transformación de sociedades<sup>10</sup>, el régimen especial aplicable a las fusiones, escisiones y entradas de activos<sup>11</sup> y el régimen especial aplicable en la liquidación de las sociedades<sup>12</sup>. Siempre que se aplique uno de estos regímenes, queda excluida la posibilidad de aplicación del régimen simplificado de determinación de la base imponible.

### **2.2.2 Exclusión de los contribuyentes sujetos a la auditoría legal de cuentas.**

La sujeción a la auditoría legal de cuentas significa

que la sociedad queda obligada a someter sus cuentas a una certificación por parte de un auditor oficial de cuentas. Según el Código de las sociedades comerciales<sup>13</sup>, están obligadas a la auditoría legal de sus cuentas, todas las sociedades anónimas<sup>14</sup>. Aparte de este tipo de sociedades, están también obligadas al régimen de auditoría legal de cuentas las sociedades de responsabilidad limitada<sup>15</sup> que cumplan las siguientes condiciones: i) que voluntariamente opten por incluir en su estructura organizativa, un censor único o un consejo de vigilancia, de acuerdo con la facultad prevista en el legislación mercantil; ii) que no encontrándose en la situación anterior excedan dos de los siguientes límites, durante dos años consecutivos<sup>16</sup>: a) un total del balance de 1.500.000 euros; b) un total de ventas líquidas y otros ingresos de 3.000.000 de euros; c) un número total promedio de trabajadores empleados durante el ejercicio de 50.

### **2.3. Carácter opcional del régimen.**

La aplicación del régimen simplificado de determinación del beneficio imponible, que pasaremos a denominar régimen simplificado, tiene, por tanto, un carácter opcional para el contribuyente que cumpla los requisitos legales para su aplicación. No obstante, el contribuyente deberá ejercer expresamente la opción de no aplicación del régimen pues, si se cumplen los mencionados requisitos legales y si el contribuyente no ejerce la opción de exclusión del régimen, la consecuencia será la inclusión automática del contribuyente en el régimen simplificado. El contribuyente que quiera excluirse del régimen deberá declararlo bien en su declaración de inicio de actividad<sup>17</sup> bien en una declaración de modificaciones presentada antes del final del tercer mes del primer período de tributación en que se cumplan los requisitos de aplicación del régimen.

8. Regulado en el artículo 6º del Código del Impuesto sobre la renta de las personas jurídicas. El régimen es de aplicación obligatoria a las sociedades civiles con forma mercantil, a las sociedades de profesionales y a las sociedades de simple administración de bienes que cumplan determinados requisitos concernientes a la titularidad de su capital.

9. Este régimen esta regulado en los artículos 63 a 66.

10. Regulado en los artículos 66 al 67.

11. Regulado en los artículos 68 al 72.

12. Regulado en los artículos 73 al 77.

13. Aprobado mediante el Decreto-Lei nº 262/86 de 2 de septiembre.

14. Art. 414.1 del Código de las sociedades comerciales. Las sociedades anónimas, en el derecho portugués son las sociedades de responsabilidad limitada que tienen su capital dividido y representado por acciones.

15. Estas sociedades tienen en el derecho portugués la denominación de "sociedades por cuotas". Se trata de sociedades de responsabilidad limitada, que tienen su capital dividido por cuotas. El capital social mínimo exigible es inferior al de las sociedades anónimas y tienen un sustrato personal más marcado.

16. Artículos. 262 y 263. 5 del Código de las Sociedades. Comerciales.

17. Art. 53.7.

Cuando el contribuyente ejerza la opción mencionada de exclusión del régimen simplificado, es decir, de inclusión en el régimen general de determinación de la base imponible, este régimen se mantendrá, sin necesidad de que el contribuyente renueve la opción, durante tres ejercicios consecutivos. Al final de este período, la opción del contribuyente caduca, con la consecuencia de que el contribuyente regresa al régimen simplificado, a no ser que renueve de forma expresa la opción por el régimen general.

Si, cumpliéndose los requisitos previstos en la disposición legal para la aplicación del régimen simplificado, el contribuyente no ejerce la opción por la inclusión en el régimen general en los primeros tres meses del primer año de aplicación del régimen- es decir, del año siguiente a aquél en que se cumplen los referidos requisitos- el régimen simplificado se aplicará por un período mínimo de tres años (excepto si dejan de cumplirse los requisitos legales para la aplicación de dicho régimen). El régimen se renovará automáticamente al final de cada período de tres años, por un nuevo período de tres años, a no ser que el contribuyente ejerza la opción por el régimen general, en los primeros tres meses del primer año del trienio.

La aplicación automática del régimen simplificado cesa únicamente cuando se exceda el límite total anual de 149 639,37 Euros relativo al valor de los ingresos en dos ejercicios consecutivos o cuando se exceda el mismo límite en un único ejercicio en una cantidad superior al 25 por cien de dicho límite. En las dos situaciones, el régimen general pasará a aplicarse a partir del ejercicio siguiente al de la producción de los hechos mencionados.

#### **2.4. La fijación del volumen de ingresos a los efectos de la aplicación del régimen simplificado.**

Para que se inicie la aplicación del régimen simplificado, es preciso que el contribuyente persona jurídica obtenga un volumen de ingresos, en el año anterior, igual o inferior a

149.639,37 Euros<sup>18</sup>; o que el contribuyente persona física obtenga un volumen de ingresos procedente de ventas igual a 149 739, 37 Euros y un valor ilíquido de los restantes rendimientos igual o inferior a 99 759,58 Euros.

Cuando se trate de un contribuyente en situación de inicio de actividad, la aplicación del régimen simplificado dependerá del valor estimado por el propio contribuyente, en la declaración de inicio de actividad, referente al volumen total anual de los ingresos<sup>19</sup>.

Para las restantes entidades, el valor de los ingresos se determina a partir de los datos contables. Respecto a la organización de la contabilidad y a la regulación de la contabilidad material de las empresas, hay que distinguir el régimen aplicable a las entidades jurídicas y el régimen aplicable a las personas físicas.

### **2.5. Obligaciones contables.**

#### **2.5.1 Personas jurídicas.**

Según el Código del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas<sup>20</sup>, todas las entidades sujetos pasivos del impuesto, con independencia de su forma jurídica, desde que: i) ejerzan como actividad principal una actividad comercial, industrial o agrícola, y ii) tengan su sede o dirección efectiva en territorio portugués o posean en este territorio un establecimiento permanente, están obligadas a llevar "contabilidad organizada" en los términos de la legislación comercial y tributaria aplicable.

Esta obligación se establece con independencia de cualquier criterio que tenga en consideración la dimensión de la empresa.

Ello significa que las entidades jurídicas que estén incluidas en el régimen simplificado de determinación del beneficio imponible no están dispensadas, a efectos fiscales, de las obligaciones contables generales. En el aspecto material, la contabilidad de estas entidades deberá efectuarse de conformidad con el régimen contable general

18. El referido valor resultado de la conversión para Euros del montante inicialmente expreso en escudos, al tipo de cambio de 1 Euro = 200,482.

19. Art. 53.2 del Código del Impuesto sobre la renta de las personas jurídicas.

20. Art. 115 del Código del Impuesto sobre la renta de las personas jurídicas.

que se aplica para todas las entidades que según el derecho mercantil están obligadas a llevar una contabilidad organizada.

La normativa tributaria establece igualmente una serie de normas concernientes los aspectos formales y de organización de la contabilidad.

Según la norma fiscal<sup>21</sup>, todos los asientos deben apoyarse en documentos justificativos, datados y en condiciones de ser presentados siempre que necesario. Las operaciones deben ser registradas cronológicamente, sin tachaduras. Los errores deben ser objeto de una regularización contable tan pronto sean descubiertos. No son permitidos retrasos en la ejecución de la contabilidad superiores a 90 días, a partir del último día del mes al que la operación concierne. “Los libros de contabilidad, los registros auxiliares y los correspondientes documentos de soporte” deben ser conservados en “buen orden”, por un plazo de diez años”.

### 2.5.2 Personas físicas

En el marco del impuesto sobre la renta de las personas físicas, con relación a los contribuyentes que ejerzan una actividad empresarial o profesional independiente, existe igualmente una obligación general de llevar contabilidad organizada, en “los términos de la legislación mercantil y tributaria”<sup>22</sup>, es decir, en los mismos términos que rigen la obligación de llevar contabilidad en el marco del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas. Pero dicho régimen comporta amplias excepciones.

Concretamente, quedan excluidos de la obligación general de llevar contabilidad organizada todos los sujetos pasivos que cumplan todos los demás requisitos para acogerse, y opten por acogerse, al régimen simplificado de tributación.

Con independencia de que estén o no afectados por la obligación de llevar contabilidad organizada, todos los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta de las personas físicas que ejerzan

una actividad empresarial están obligados a la emisión de “factura o documento equivalente” por cada transmisión de bienes, prestación de servicios o cualesquiera otras operaciones, así como a emitir un documento de quitación por todas las cantidades percibidas; y todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que ejerzan una actividad profesional independiente están obligados a emitir un recibo de todas las cantidades percibidas de sus clientes.

Los sujetos pasivos personas físicas que estén dentro del régimen simplificado están obligados a utilizar los siguientes libros de registro:

- Libro de registro de compras de mercancías o libro de registro de materias-primas y de consumo;
- Libro de registro de ventas de mercancías o libro de registro de productos fabricados;
- Libro de registro de servicios prestados;
- Libro de registro de gastos y de operaciones vinculadas con bienes de inversión;
- Libro de registro de mercancías, materias-primas y de consumo, de productos fabricados y otras existencias.

Aquellos sujetos pasivos que ejerzan una actividad agrícola, silvícola o pecuaria deben poseer asimismo:

- Libro de registro del movimiento de productos, ganadería o materiales;
- Libro de registro de inmovilizado.

En la escrituración los asientos deben ser efectuados en un plazo máximo de 60 días y todos los asientos deben apoyarse en documentos justificativos.

Estas disposiciones deben completarse con una disposición del Código del Impuesto sobre el Valor Añadido (CIVA)<sup>23</sup>, que establece que todos los sujetos pasivos del impuesto, están obligados a emitir “una factura o documento equivalente” por cada transmisión de bienes o prestación de servicios. No están obligados a la emisión de factura o documento equivalente los sujetos pasivos que realicen las siguientes operaciones, cuando el cliente sea un particular que no destine

21. Art. 115.3 del Código del Impuesto sobre la renta de las personas jurídicas.

22. Art. 117 del Código del Impuesto sobre la renta de las personas jurídicas.

23. Art. 28.1 b).

los bienes o servicios adquiridos a una actividad comercial, industrial o profesional:

- Transmisiones de bienes efectuadas por minoristas o vendedores ambulantes;
- Transmisiones de bienes efectuadas mediante máquinas de distribución automática
- Prestaciones de servicios en las que sea usual la emisión de ticket u otro documento similar comprobante del pago ;
- Otras prestaciones de servicios de valor inferior a 9,98 Euros.

## 2.6. La determinación del beneficio imponible.

El legislador ha previsto dos formas para la determinación de la base imponible en el ámbito del régimen simplificado. Normalmente, esta determinación se debería realizar mediante la aplicación de unos "indicadores de base técnico-científica", aprobados por el Ministerio de Hacienda, "definidos para los distintos sectores de actividad económica".

Sin embargo estos indicadores todavía no han sido aprobados y a la falta de una aprobación de dichos indicadores, la normativa legal establece<sup>24</sup> que el beneficio imponible se calculará aplicando determinados coeficientes a ciertas categorías de ingresos. En la generalidad de los casos, se aplicará un coeficiente 0,20 al valor de las ventas de mercancías y de productos, y un coeficiente 0,45 al valor de los restantes ingresos, excluyéndose de ellos el valor de la variación de la producción y de los trabajos para la propia empresa<sup>25</sup>. La normativa prevé además, al lado de la regla general citada, alguna adaptación para dos supuestos especiales: las sociedades de profesionales, en las que el coeficiente aplicable a los "restantes ingresos" es de 0,65; y las empresas que ejerzan su actividad en el sector de hostelería y restauración, con relación al cual se especifica que las prestaciones de servicios efectuadas en el ámbito de dichas actividades se consideran como ventas de mercancías o productos.

En todo caso, no obstante la aplicación de estos coeficientes, el beneficio imponible no podrá fijarse por debajo de un límite mínimo de 6.250 Euros<sup>26</sup> para las personas jurídicas, y de 3125 Euros para las personas físicas.

La determinación del valor de los ingresos de las referidas categorías se efectúa con base en los "valores de base contable"<sup>27</sup>. La expresión empleada "valores de base contable" no es una expresión cuyo significado se encuentre fijado en el derecho tributario o contable portugués. Para interpretarlo, resulta importante tener en cuenta otros aspectos del precepto citado del Código del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas, concretamente los que establecen<sup>28</sup> que se fijarán, por el Ministro de Hacienda, "los criterios técnicos que, ponderando la importancia relativa de concretos componentes de los costes de las distintas actividades empresariales y profesionales, permitan proceder a una correcta inclusión de los ingresos de dichas actividades en las calificaciones contables que sean relevantes para la fijación del coeficiente" mencionado en el número 4, es decir, de unos criterios por los que se determine la inclusión de los distintos tipos de ingresos en las categorías de "ventas de mercancías y de productos" o de los "restantes ingresos, con exclusión de la variación de la producción y de los trabajos para la propia empresa". Ello significa que las calificaciones realizadas por el contribuyente en su contabilidad, no se consideran decisivas para la determinación del valor de las distintas categorías de ingresos que hay que considerar a efectos de la determinación de la base imponible en el régimen simplificado. Al lado de la disposición citada, habrá que tener en consideración además otro aspecto del mismo precepto, según el cual "los valores de base contable necesarios para el cómputo del beneficio imponible, son susceptibles de una corrección por parte de la Dirección General de los Impuestos, en los términos generales"<sup>29</sup>.

Con base en las dos disposiciones antes citadas y atendiendo también al sentido que en contabilidad se puede atribuir a la expresión, se

24. Art. 53.4 del Código del Impuesto sobre la renta de las personas jurídicas.

25. En lo que concierne la clasificación de los ingresos en las categorías referidas, el legislador remite igualmente al Ministerio de Hacienda la tarea de establecer unos "criterios técnicos" que, para el efecto, ponderen la importancia relativa de las concretas componentes de los costes de las distintas actividades empresariales y profesionales.

26. Valor válido para el año de 2006.

27. Art. 53.11 del Código del Impuesto sobre la renta de las personas jurídicas.

28. Art. 53.5 segunda parte del Código del Impuesto sobre la renta de las personas jurídicas

29. Art. 53.11 del Código del Impuesto sobre la renta de las personas jurídicas.

deberá deducir que el término “valores contable de base” pretende designar todos los valores registrados en la contabilidad para los que no concurra un juicio discrecional sea en cuanto a la calificación de los hechos, sea en cuanto a su cuantificación y también, según consideramos que debe ser el entendimiento más lógico, en cuanto a su imputación temporal.

El tipo aplicable en el régimen simplificado es de 20 por cien, contra un tipo de 25 por cien del régimen general.

## 2.7. Otros efectos del régimen simplificado

### 2.7.1 Dedución de pérdidas fiscales

En el régimen general del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas, está consagrada<sup>30</sup> la posibilidad de deducción de las pérdidas fiscales -es decir de las pérdidas que resulten de calcular el resultado según las normas especiales establecidas en la normativa tributaria- en cualquiera de los seis ejercicios siguientes al de la producción de la pérdida. En el régimen simplificado de determinación del beneficio imponible, como se deriva lógicamente de la configuración del propio régimen, no hay lugar al cómputo de pérdidas fiscales. Sin embargo, el contribuyente que se encuentre en el régimen simplificado podrá deducir del valor del “beneficio” que se obtenga mediante la aplicación de dicho régimen, las pérdidas que haya registrado en los seis ejercicios anteriores a su inclusión en el mismo<sup>31</sup>. Esta posibilidad tiene como límite, que el valor del beneficio calculado según las reglas propias del régimen simplificado, tras la deducción de las pérdidas, no resulte inferior al referido límite mínimo de 6.250 euros.

### 2.7.2 Tributación autónoma.

El denominado régimen de tributación autónoma es otro régimen de tributación simplificada que se aplica a determinados gastos, cuando estén incluidos en la contabilidad del contribuyente, y está previsto en el art. 81 del Código del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas.

El precepto establece concretamente la sujeción a una tributación autónoma en los siguientes supuestos:

- i) Los gastos confidenciales o no documentados son gravados autónomamente al tipo de 50 por cien o, cuando sean efectuados por sujetos pasivos exentos o que no ejerzan a título principal una actividad comercial, industrial o agrícola, del 70 por cien;
- ii) Los gastos deducibles correspondientes a costes de representación o relacionados con vehículos ligeros de pasajeros o mixtos, motos o motocicletas, soportados por sujetos pasivos no exentos y que ejerzan como actividad principal, una actividad comercial, industrial o agrícola, tributan autónomamente al tipo del 5 por cien;
- iii) Los gastos deducibles referentes a vehículos ligeros de pasajeros o mixtos cuyo coste de adquisición sea superior a 40 000 euros, cuando sean soportados por sujetos pasivos no exentos y que ejerzan como actividad principal, una actividad comercial, industrial o agrícola, tributan autónomamente al tipo del 15 por cien;
- iv) Los gastos correspondientes a las cantidades pagadas o debidas por el sujeto pasivo, en cualquier concepto, a cualquier persona física o jurídica residente fuera del territorio portugués y allí sometidas a un régimen fiscal “claramente más favorable”, excepto cuando el sujeto pasivo pueda probar que dichas cantidades corresponden a unas operaciones efectivamente realizadas y que no tienen un carácter anormal o un valor exagerado, son gravados autónomamente al tipo del 35 o 55 por cien;
- v) En ciertos casos y con algunos límites, los gastos correspondientes a las dietas y asignaciones para gastos de viaje y a las compensaciones con la locomoción en vehículo propio del trabajador, al servicio de la entidad patronal, tributan autónomamente al tipo del 5 por cien.

En el ámbito del régimen simplificado, están sometidos a una tributación autónoma únicamente los gastos confidenciales y no documentados, y

30. Art. 47 del Código del Impuesto sobre la renta de las personas jurídicas

31. Art. 47.3 del Código del Impuesto sobre la renta de las personas jurídicas.

los asociados con cantidades pagadas o debidas a personas no residentes beneficiándose de un régimen fiscal “claramente más favorable”. No están afectadas por la tributación autónoma, en el marco de este régimen, ni los gastos de representación, ni aquellos que estén asociados con vehículos ligeros de pasajeros o motocicletas.

### 2.7.3 Pagos especiales a cuenta.

El “pago especial a cuenta” es un régimen aplicable en general a todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas<sup>32</sup>, que establece que éstos realicen uno o dos pagos a cuenta del impuesto, durante el ejercicio al que se refiere el impuesto, calculado con base en el volumen de negocios del ejercicio anterior. El pago tendrá el valor que corresponda al 1 por cien del volumen de negocios del ejercicio anterior, con un límite mínimo de 1.250 euros y con el límite máximo de 70.000 euros<sup>33</sup>.

Los contribuyentes incluidos en el régimen simplificado no están sometidos al régimen del pago especial a cuenta.

### 2.7.4 Conexión del régimen simplificado con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el Derecho Portugués, no existe una articulación entre el régimen simplificado de determinación del beneficio y el Impuesto sobre el Valor Añadido. El Código del Impuesto sobre el Valor Añadido<sup>34</sup> prevé como regímenes generales de tributación, el régimen mensual, que se aplica a los sujetos pasivos que obtengan, en año precedente, un volumen de negocios igual o superior a 498 797,90 Euros, y un régimen trimestral, para los restantes sujetos pasivos.

Los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas que se encuentren en el régimen simplificado del impuesto sobre

la renta, se incluirán en el segundo de los mencionados regímenes, debido a que su volumen de negocios no sobrepasa el referido límite. La única diferencia entre estos dos regímenes reside en la periodicidad -mensual o trimestral- de la obligación de declaración de las ventas realizadas y de liquidación del impuesto.

El Código del IVA prevé<sup>35</sup>, por otro lado, un régimen especial para una categoría de sujetos pasivos que sean personas físicas, en función de su volumen de transacciones. Se trata del régimen de los pequeños minoristas, al que se pueden acoger, con un carácter facultativo, los sujetos pasivos que, además de clasificarse como minoristas, cumplan con los siguientes requisitos:

- No posean ni estén obligados a poseer contabilidad organizada en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas;
- No hayan registrado en el año precedente un volumen de compras superior a 49 879,79 Euros.

En este régimen, el impuesto se determina aplicando un coeficiente de 0,25 al valor del impuesto soportado en las adquisiciones destinadas a la venta sin transformación.

Al montante del impuesto determinado por el proceso referido se deducirá el valor del impuesto soportado en la adquisición de “bienes de inversión y de otros bienes destinados a una utilización en la empresa”.

Articulación entre el régimen simplificado de determinación del beneficio imponible y los regímenes de contribución a la seguridad social.

Toda entidad patronal está obligada al pago de contribuciones a la seguridad social<sup>36</sup>. En el régimen general, el importe de la contribución que cabe a la entidad patronal se fija en un 23,75 del valor de la remuneración pagada al trabajador, siendo la contribución del trabajador de 0,11.

32. Art. 98 del Código del Impuesto sobre la renta de las personas jurídicas.

33. Valor en vigor en el año de 2006. Este valor era de 40 000 Euros en el año de 2005.

34. Decreto-Lei num. 394-B/84, de 26 de Diciembre.

35. Art. 60 del Código del Impuesto sobre el Valor Añadido.

36. La legislación que rige sobre el sistema de contribución a la seguridad social es una legislación dispersa. Los principales textos legislativos en la actualidad son: el Decreto-Ley nº 103/80, de 9 de Mayo, el Decreto-Ley nº 8-B/2002, de 15 de Enero y el Decreto-Ley nº 199/99, de 8 de Junio (trabajadores por asalariados).

Se prevén algunos regimenes de tipos reducidos y algunos casos de suspensión temporal de la obligación de pago, pero no existe ningún régimen particular asociado al régimen simplificado del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas ni del impuesto sobre la renta de las personas físicas. No se encuentra establecido tampoco ningún régimen para pequeños empleadores.

Los regimenes previstos de reducción del tipo contributivo están conectados con las siguientes situaciones:

- Reducción de la protección social garantizada al trabajador.
- Entidades patronales de carácter no lucrativo.
- Actividades económicamente débiles (agricultura y pesca).
- Incentivo al empleo de:
  - Minusválidos.
  - Jóvenes en busca del primer puesto.
  - Reclusos.

## **2.8. Algunos datos estadísticos.**

En el primer año de funcionamiento del régimen, el número de sujetos pasivos que se acogieron al régimen simplificado fue de 22 017 contra los 285 276 sujetos pasivos en el régimen general.

En el año 2002, el número de sujetos pasivos en el régimen general se incrementó hasta 300 878 y el número de de sujetos pasivos en el régimen simplificado subió para 24 434.

En el año 2003, tercer año de funcionamiento del régimen, el número de sujetos pasivos en el régimen general subió hasta 305 265, mientras que el número de sujetos pasivos acogiéndose al régimen simplificado bajó hasta 20 870, lo que supone una disminución de unos 15 por cien.