

Derecho, gobernanza e innovación:
Dilemas jurídicos de la contemporaneidad en perspectiva
transdisciplinar

Directores

Rubén Miranda Gonçalves

Fábio da Silva Veiga

Coordinadora

Maria Manuela Magalhães



Universidade Portucalense

Porto, Portugal

2017

Derecho, gobernanza e innovación:
Dilemas jurídicos de la contemporaneidad
en perspectiva transdisciplinar

Directores

Rubén Miranda Gonçalves
Fábio da Silva Veiga

Coordinadora

Maria Manuela Magalhães

Universidade Portucalense
Porto, Portugal
2017

Ficha Técnica

Título: Derecho, gobernanza e innovación: Dilemas jurídicos de la contemporaneidad en perspectiva transdisciplinar

Dirección:

© Rubén Miranda Gonçalves (Universidade de Santiago de Compostela)

© Fábio da Silva Veiga (Universidade de Vigo)

Coordinación:

© Maria Manuela Magalhães (Universidade Portucalense, Portugal)

1ª edición, 2017

ISBN: 978-972-9354-46-5

DOI: <http://dx.doi.org/10.21788/isbn.978-972-9354465>

Universidade Portucalense – Infante D. Henrique
Rua Dr. António Bernardino de Almeida, 541/619
4200-072 Porto
Portugal

Como citar:

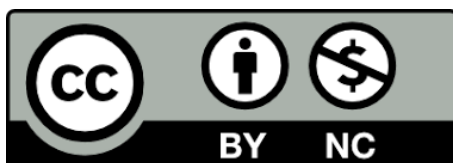
APA (6.ª ed.):

Miranda Gonçalves, R., Veiga, F. S., & Magalhães, M. M. (Eds.). (2017). *Derecho, gobernanza e innovación: Dilemas jurídicos de la contemporaneidad en perspectiva transdisciplinar*. Porto: Universidade Portucalense. ISBN 978-972-9354-46-5. doi: <http://dx.doi.org/10.21788/isbn.978-972-9354465>

ISO 690:

MIRANDA GONÇALVES, Rubén, VEIGA, Fábio da Silva e MAGALHÃES, Maria Manuela, eds. *Derecho, gobernanza e innovación: dilemas jurídicos de la contemporaneidad en perspectiva transdisciplinar*. Porto: Universidade Portucalense, 2017. ISBN 978-972-9354-46-5. Doi: <http://dx.doi.org/10.21788/isbn.978-972-9354465>

Este livro eletrónico está protegido pela **Licença Creative Commons (BY-NC)**



LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. RÉGIMEN GENERAL. UNA PERSPECTIVA DE DERECHO COMPARADO DE ESPAÑA Y PORTUGAL

Susana Cristina Rodrigues Aldeia ¹⁶⁹⁸
Instituto Politécnico do Cávado e do Ave (Portugal)

TEXTO

Se realiza un acercamiento histórico, en primer lugar, se hace referencia a las diversas reformas tributarias y cómo evolucionó la adopción de métodos de estimación en los últimos decenios. En segundo lugar, se hace una referencia a las normas de contabilidad, que son esenciales para la regulación de la base imponible.

En cuanto al ordenamiento jurídico español, los primeros pasos hacia la regulación de los impuestos sobre los beneficios empresariales se dieron con la Contribución de las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, en 1900⁶⁹⁹, en la figura de la Tarifa III, sin embargo, el nacimiento del Impuesto sobre sociedades se produce en 1957, con la Ley de 16 de diciembre.

El método de estimación directa estuvo previsto desde la reforma de Villaverde, aunque la referencia explícita al resultado contable, como parte de la determinación de la base imponible, se introduce con la reforma de 1995. Hasta entonces, teóricamente, las reglas fiscales regulaban las rentas positivas, así como los gastos deducibles de la base imponible. Así las cosas, las empresas tenían una duplicidad de normas, por una parte, las normas contables, que reflejaban la situación patrimonial de la empresa, y normas fiscales que, con independencia de la contabilidad, regulaban la determinación de la base imponible. Sin embargo, en la realidad, desde el año 1900, las empresas utilizaban el resultado contable como sostén para determinar la base imponible en los distintos impuestos sobre sociedades⁷⁰⁰.

⁶⁹⁸ Doutora em Direito Financeiro e Tributário pela Universidade de Vigo, Professora da Escola Superior de Gestão

⁶⁹⁹ Para maior desenvolvimento, vid., PORTILLO NAVARRO, M. J. 1997. Evolución del sistema impositivo español desde 1845 hasta la reforma tributaria silenciosa de Flores Lemus. *Anales de derecho* 15:129-150., pág. 138 a 146; MORAL MEDINA, F. J.: "Historia del impuesto sobre sociedades", *Hacienda Pública Española*, 1973, 24-25, 21-41; SANFRUTOS CAMBÍN, E.: "Breve historia del Impuesto sobre Sociedades en España. Enfoque y objetivos de esta obra", *Impuesto sobre sociedades - Régimen General*, Navarra, Thomson-Reuters, Aranzadi, Tomo I, 2013, 29-52, pág. 32 e ss.; SUREDA CARRIÓN, J. L.: "El régimen de imposición de las Sociedades en España", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 1958, 29, 161-191, pág.163 a 165; SANZ GADEA, E.: "Historia del Impuesto sobre Sociedades: perspectiva de evolución", *Manual del Impuesto sobre sociedades/ coord. por Manuel Gutiérrez Lousa; Juan José Rubio Guerrero (dir.)*, 2003, 45-57, pág. 19 e ss; ESTEBAN MARINA, A.: "Impuesto sobre sociedades: Calculo de la base imponible (I)." *Carta tributaria*. Monografías, 1996, 239, 1-11, pág. 4 e ss; FUENTES QUINTANA, E.: "Los principios del reparto de la carga tributaria en España", *Revista de Derecho Financiero* XI, 1961, n.º 41, 161-298, pág. 208 e ss.

⁷⁰⁰ FERREIRO LAPATZA, J. J.: Sobre la Ley 43/1995, de 27 diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, *Quincena fiscal*, 5, 1996, pág. 13.

En definitiva, tanto cuando se utiliza la contabilidad, como cuando son las normas fiscales las que definen la base imponible, se puede concluir que el legislador emplea el método de estimación directa para determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades. Es más, durante la mayor parte del siglo XX en España el balance fiscal se ha regulado de manera independiente al balance comercial. Sólo al final del siglo XX se produjo el cambio de paradigma, de la total independencia entre el balance contable y fiscal a la vinculación de la norma fiscal al resultado contable, que se configura como elemento sustancial de la base imponible.

Con respecto a la estimación objetiva como régimen de determinación de la base imponible, no es hasta la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1957 cuando el legislador prevé el método de evaluación global⁷⁰¹, aunque en las leyes anteriores ya dejaban entrever la posibilidad de regular este régimen para el Impuesto sobre Sociedades.

Durante el siglo XIX, el ordenamiento jurídico portugués optó por la aplicación del régimen de estimación objetiva para determinar el impuesto sobre las sociedades⁷⁰². No fue hasta la reforma de 1922, cuando a través de la Contribución Industrial se reguló el régimen de estimación directa, lo que supuso un cambio radical en la imposición a las sociedades. Se pasó de una tributación basada en estimaciones y tasas proporcionales, a determinar una parte de la base imponible por estimación objetiva, y otra parte, gravando los beneficios reales de las empresas⁷⁰³.

Esta regulación no se mantuvo mucho tiempo ya que en 1923 el legislador portugués reguló la determinación de la base imponible de la Contribución Industrial a sólo través del régimen de estimación objetiva, en concreto, la aplicación de una tasa sobre la facturación bruta, sin tener en cuenta los gastos⁷⁰⁴. Más tarde, la Ley 45.103, de 1 de julio 1963, optó por regular la determinación de la base imponible a través del régimen de estimación directa, en el que las grandes empresas tributan por beneficios reales, teniendo en cuenta la contabilidad. Sin embargo, para las pequeñas y medianas empresas, el legislador sigue regulando el régimen de estimación objetiva existente en la normativa de 1923⁷⁰⁵.

La Constitución de la República Portuguesa de 1976, impone con carácter general la obligación de las empresas de tributar conforme a los beneficios reales, es decir, impone la regla general del régimen de estimación directa para determinar la base imponible, tal y como se ha recogido en la normativa tributaria desde ese momento hasta la actualidad⁷⁰⁶.

La opción del régimen de estimación directa en los dos ordenamientos que analizamos, pone de relieve la importancia que tienen las normas y principios contables, ya que el resultado contable se configura como el punto de partida para la determinación de la base imponible. Asimismo, teniendo en cuenta lo anterior, ambas normativas contables han seguido las disposiciones comunitarias previstas en el Reglamento (CE) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo de 19 de julio de 2002.

⁷⁰¹ RAMÍREZ GONZÁLEZ, F. 1973. La imposición sobre sociedades a partir de 1957. *Hacienda pública española*, 24-25:71-115, pág. 79. COLL FRECHINA, L. 1997. Referencia histórica del impuesto sobre sociedades en la determinación de la base imponible (II). In *La Determinación de la base imponible en el impuesto sobre sociedades Barcelona*: Cedecs, pág. 23.

⁷⁰² VASQUES, S. 2011. A Evolução Histórica do Estado Fiscal Português In *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanchez, Direito Fiscal: Parte geral*. Lisboa: Coimbra Editora, 659-697, pág. 683 e ss.

⁷⁰³ VASQUES, S. 2011. A Evolução Histórica ..., op. cit., pág. 683 e ss.

⁷⁰⁴ NUNO VALÉRIO: A reforma fiscal da Ditadura Militar, in Nuno Valério, coord, 2006, 130-132.

⁷⁰⁵ VASQUES, S. 2011. A Evolução Histórica ..., op. cit., pág. 683 e ss.

⁷⁰⁶ MINISTÉRIO DAS FINANÇAS. 1998. História e evolução das reformas fiscais portuguesas. In *Estruturar o sistema fiscal do Portugal desenvolvido: textos fundamentais da reforma fiscal para o sec. XXI*, Coimbra: Almedina, pág. 30.

En Portugal, en el año 2005, el legislador impuso de manera obligatoria la adopción de estas normas comunitarias contables a las empresas cotizadas en bolsa. En el año 2010, esta obligación se extendió a las sociedades que presentasen cuentas consolidadas.

Así, importa estudiar los principios contables, y cómo estos principios están presentes en las leyes que gravan los beneficios empresariales.

En ambos países, la contabilidad de las empresas pivota en la imagen fiel del patrimonio de la empresa-imagem verdadeira e apropriada, en Portugal-. En este sentido, el legislador tributario ha adoptado implícitamente este mismo criterio para determinar la base imponible, tal y como se pone de manifiesto en los artículos 10.3 de la LIS, y 17.3.a) del CIRC.

Lo cierto es que, mientras en España, se siguen hablando de principios contables, en Portugal, después del Reglamento (CE) nº 1606/2002, se enuncian en la normativa contable como presupuestos y requisitos de características cualitativas de los estados financieros. Sin embargo, a pesar del cambio de nombre producido en Portugal, se puede mantener que siguen siendo los principios contables necesarios para la llevanza de la contabilidad por parte de las empresas.

En los dos sistemas tributarios encontramos el principio del devengo - presupuesto do regime do acréscimo, en Portugal - y el principio de la empresa en funcionamiento o gestión continuada - presupuesto de continuidade, en Portugal-.

El principio de empresa en funcionamiento o la gestión continuada/ presupuesto de continuidade, tras el análisis de la normativa española y portuguesa, es posible encontrarlo en la regulación de: - bases tributarias negativas/dedução de prejuízos fiscais; - reinversión/reinversión; - capitalización/dedução de lucros retidos reinvertidos; - los activos y pasivos por impuestos diferidos/ativos e passivos por impostos diferidos⁷⁰⁷.

En definitiva, se puede concluir que, en relación a los principios contables, no hay diferencias significativas en ambos ordenamientos. En general, los dos sistemas jurídicos adoptan los mismos principios en relación a la imposición sobre los beneficios de las empresas.

De seguida, se analiza el resultado contable como punto de partida para la determinación del resultado fiscal. En primer lugar, se aborda el concepto del resultado contable, así como el proceso de periodización y los elementos que componen este resultado. En segundo lugar, y como consecuencia de lo anterior, se evidencia la relatividad del resultado contable, que deriva de la discrecionalidad de la que gozan en ocasiones las normas contables, así como el grado de indeterminabilidad presente en los principios contables. La consecuencia de todo ello es lo que se ha denominado "la contabilidad creativa".

La determinación del resultado, según las normas de contabilidad, no difieren entre los sistemas contables estudiados. En ambos países, la regulación de la base imponible en régimen de estimación directa se calcula corrigiendo el resultado contable, lo que no deja dudas sobre la dependencia que tienen las normas fiscales sobre la normativa contable. Efectivamente, los dos sistemas tributarios asumen el resultado de la contabilidad como un punto de partida para la determinación del resultado fiscal, según disposición legal del artículo 10.3 de la LIS y 17.1 del CIRC. Este resultado contable se compone de dos elementos básicos, y ellos, los ingresos y gastos, cuyos conceptos y normas para el

⁷⁰⁷ GUZMÁN PISON, J. C., and E. SANFRUTOS CAMBÍN. 2013. Reglas de valoración: general y especiales. In *Impuesto sobre sociedades - Régimen General*. Navarra: Thomson-Reuters, Aranzadi, 1131-1269, pág. 1133. FUENTE GARCÍA, J. M. 2002. Principios contables: conceptos básicos de la contabilidad *Revista de Información Fiscal*, 29-73. MALVÁREZ PASCUAL, L. A., and M. P. MARTÍN ZAMORA. 1998. *El Impuesto sobre sociedades, régimen general*, Madrid: Centro de Estudios Financieros.

reconocimiento contable están específicamente determinado en las normas de contabilidad, el Plan General de Contabilidad y el Sistema de Normalização Contabilística, respectivamente.

Asimismo, la imputación de los ingresos y gastos en un período impositivo resulta trascendental para determinar el rendimiento neto de la sociedad. En este caso, las normas fiscales regulan la periodización tal y como está prevista en las normas de contabilidad. El resultado de la aplicación contable del principio de periodización se manifiesta en el principio de devengo/periodização económica y el principio de la correlación de ingresos y gastos, en vigor en España y Portugal, respectivamente⁷⁰⁸.

Al asumir el resultado obtenido en la contabilidad, como núcleo esencial para la determinación de la base imponible, se transfiere al resultado fiscal las vicisitudes, buenas y malas, inherente al primer resultado. Cabe señalar que este resultado contable, que se puede calificar como relativo, se configura como una de las limitaciones para la determinación de la base imponible. Efectivamente, cuando nos referimos a la relatividad del resultado contable, aludimos, en primer lugar, a la discrecionalidad de las normas de contabilidad, en segundo lugar, al grado de incertidumbre presente en los principios contables, incluyendo el principio de prudencia⁷⁰⁹.

La discrecionalidad de las normas es un problema que ha sido, y sigue siendo muy discutido entre la doctrina de ambos países. Expresiones tales como: las políticas contables, principios de contabilidad, estimaciones, etc., están detrás de la flexibilidad del marco que sirve como base para el establecimiento de los resultados de la contabilidad. Por extensión, esta flexibilidad se transfiere a la base imponible del impuesto que grava los beneficios de las sociedades. La indeterminación de los principios contables, como por ejemplo el de la prudencia, también se transfiere al resultado fiscal⁷¹⁰.

La contabilidad creativa resulta un problema, tanto para España como para Portugal, como consecuencia de las lagunas normativas y múltiples alternativas en los requisitos que se contemplan en las normas contables. Por este motivo, es preciso abogar por la regulación de normas contables que proporcionen criterios claros y sin ambigüedad.

Por outro lado, se alude al resultado fiscal. En primer lugar, se analizan los principios constitucionales de España y Portugal en relación con ambas leyes del impuesto de sociedades. A continuación, se hace un encuadramiento conceptual del resultado fiscal, y los elementos que lo componen, es decir, los ingresos y los gastos. Y, en tercer lugar, se aborda la cuestión de ajustes extracontables previstos en la normativa tributaria, haciendo especial hincapié en las causas y clases.

Tanto la Ley del Impuesto sobre Sociedades, como el Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, tienen en cuenta el principio de la generalidad en la vertiente subjetiva y objetiva. Desde el punto de vista subjetivo, el artículo 1 de la LIS y el artículo 2º, en el campo del CIRC, establecen que el Impuesto grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas. Por otro lado, la vertiente

⁷⁰⁸ NAVAS VÁSQUEZ, R. N. 1996. La comprobación en el Impuesto sobre Sociedades. *Quincena fiscal*: Revista de actualidad fiscal, 9-14, pág. 11. MALVÁREZ PASCUAL, L. A., MARTÍN ZAMORA, M. P. 1998. *El Impuesto sobre sociedades...*, op. cit., pág.185.

⁷⁰⁹ SANCHES, J. L. S. 2000. *A Quantificação da Obrigação Tributária – Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa*, 2a edição. Lisboa: Lex, pág. 205 e ss. ESTEBAN MARINA, A. 1996. Impuesto sobre sociedades: Calculo de la base imponible (I). *Carta tributaria. Monografías*, 239:1-11, pág. 2. MACHADO CABEZAS, A. 1996. El principio de prudencia como distorsionador del resultado contable. *Técnica Contable*, 576, pág. 811.

⁷¹⁰ CORDOBÉS MADUEÑO, M., and H. MOLINA SÁNCHEZ. 2000. Algunas reflexiones sobre la contabilidad creativa, *Técnica Contable*, 89-110, pág. 90. GAY SALUDAS, J. M. 1999. El perfil fiscal de la contabilidad creativa: ¿magia financiera o brujería contable? . *Partida Doble*, 98-107, pág. 101. AGUIAR, N. T. S. S. 2013. A lei fiscal e os juízos contabilísticos discricionários. In *SNC e os Juízos de Valor. Uma perspectiva crítica e multidisciplinar. (Coord. Ana Maria Rodrigues e Tomás Cantista Tavares)*. Coimbra: Almedina, 297-333, pág. 304. HERNANDO MORÓN, M. T. 2009. ¿Puede el marco conceptual contener el avance de la Contabilidad Creativa? *Técnica económica: administración y dirección de empresas*, 177:22-32, pág. 22.

objetiva del principio de generalidad dispone que el impuesto se aplique sobre el total del ingreso obtenido, sea cual sea su origen, es decir, se tributa por toda la renta mundial imputable a la sociedad.

Respecto del principio de capacidad económica, no han faltado autores que sostienen que no se respeta, desde el punto y hora en que, es el resultado contable el punto de partida para determinar la base imponible. Efectivamente, la realidad muestra que existe un grado de discrecionalidad e indeterminación de los principios contables, lo que traduce en cierta relatividad del resultado contable. Así las cosas, considerar que el resultado contable es la medida de la capacidad económica real de la sociedad, no resulta del todo evidente.

Por este motivo, el legislador ha justificado el régimen de estimación directa, como el sistema que mejor representa la capacidad contributiva de las empresas, aunque sujeta a los ajustes extracontables, bajo el amparo del principio de capacidad económica, aunque no siempre estos ajustes responden al citado principio. En concreto, en el capítulo de gastos no deducibles se evidencia que el legislador no toma en cuenta la efectiva capacidad contributiva de los sujetos sino otros intereses, tales como los recaudatorios.

Vaya por delante que, a diferencia de lo que ocurre en España, la Constitución de la República de Portugal, en artículo 104, establece que las empresas o sociedades tributen por la renta real. Es decir, se consitutionaliza la capacidad económica de las personas jurídicas, lo que supone un límite a las normas fiscales. En este sentido, la doctrina viene reclamando la eliminación de esta disposición, en una próxima revisión constitucional en Portugal⁷¹¹.

En ambos ordenamientos, la doctrina ha alegado la vulneración que se produce en el principio de legalidad, ya que la remisión explícita en el caso español -art. 10.3 LIS-, o implícita de la normativa portuguesa -art. 17.1 CIRC- a las normas contables, inciden no sólo en la determinación de la base imponible, sino también en la configuración del hecho imponible. Es decir, ante la indeterminación y discrecionalidad de las normas contables, organismos autónomos -en España el ICAC y en Portugal, CNC- son los responsables de precisar cómo se aplican las normas contables. De este modo, a pesar de la regulación fiscal del hecho imponible, queda desdibujada la delimitación del objeto del tributo, es decir, de la riqueza a gravar o capacidad económica, y por ende, la vulneración del principio de legalidad. Y todo ello a pesar de los ajustes extracontables previstos en las leyes de ambos impuestos sobre sociedades, sin que el resultado contable se vea afectado o alterado por las normas fiscales.

Ante la situación descrita, se plantea si es necesario simplificar la tributación de las personas jurídicas, tanto para aquellas sociedades calificadas como grandes y medianas empresas, como para las empresas individuales.

Efectivamente, las sociedades titulares de capacidad económica tienen el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, tal y como se recoge en ambas constituciones⁷¹².

Sin embargo, lo cierto es que la mayor fuente de recaudación del Estado siguen siendo las rentas del trabajo frente a los rendimientos empresariales. Hay tres razones fundamentales para que se produzca esta situación. En primer lugar, debido a los tipos de gravamen proporcionales, pero sobre todo a las deducciones, bajo el pretexto de la competencia tributaria internacional que existe en la

⁷¹¹ NABAIS, J. C. 2014. Ainda fará sentido o artigo 104º da Constituição? In *Para Jorge Leite. Escritos Jurídicos*. Coimbra: Coimbra Almedina, 467-488, pág. 486. BASTO, J. G. X. d. 2006. *Justiça tributária: ontem e hoje*. Coimbra: Separata do Boletim de Ciências Económicas XLIX, pág. 22. NABAIS, J. C. 1998. *O Dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Livraria Almedina. BASTO, J. G. X. Jan. 2001. O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária. *Fiscalidade*. N.º 5:5-21.

⁷¹² NABAIS, J. C. 1998. *O Dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Livraria Almedina.

propia Unión Europea, que puede llevar a cambios de residencia de las sociedades. En segundo lugar, la regulación de un número bastante considerable de regímenes especiales con ventajas fiscales bastante significativas. Y, en tercer lugar, la discrecionalidad e indeterminación de las normas contables que permiten alteraciones en el resultado contable, y por ende, en la base imponible del impuesto.

Respecto de las Pequeñas y Medianas empresas, tejido industrial de España y Portugal, no faltan autores que consideran que no se puede aplicar el principio de contabilidad de "imagen fiel de la empresa", sino que hay que acudir al concepto de "imagen fiscal", con la intención de evitar hacer ajustes extracontables.

Asimismo, las diferencias existentes en la tributación de las empresas individuales respecto de las sociedades, en relación con los métodos de determinación de la base imponible, la deducción de los gastos, el acceso a los beneficios fiscales, pero fundamentalmente, la diferencia de tipos de gravamen aplicables, inciden negativamente en la neutralidad del sistema tributario. Estas diferencias enunciadas cambian, necesariamente, el comportamiento económico de los contribuyentes, que se ven abocados a crear sociedades por razones puramente fiscales.

Para restaurar, en cierta forma, las situaciones de injusticia que han sido identificadas, creemos que, en primer lugar, debe existir igualdad fiscal entre empresas, individuales y colectivas, y esto puede hacerse a través de la estandarización de las normas fiscales sobre la tributación de los rendimientos, para todas las empresas. Y luego, se debe restablecer la igualdad en la distribución de la carga fiscal entre la imposición de las rentas del trabajo y el beneficio empresarial, lo cual puede lograrse a través de la simplificación de la tributación, así como de mecanismos eficaces para vigilar, y combatir la evasión de impuestos sobre los beneficios declarados por las empresas.

Por lo tanto, la regulación de un método fiscal de determinación de la base imponible, así como la necesaria simplificación que conlleva, se hace apremiante con el objetivo final de restablecer una cierta equidad en la distribución de la carga fiscal a través del impuesto sobre el beneficio de la empresa. La tributación simplificada se podría aplicar a aquellas empresas que cumplieran una serie de requisitos -ej. PYMES-, y para ello, se podría regular un método de estimación objetiva obligatorio.

En esta cuestión, la primera consideración que debemos hacer es que la Constitución Española y la Constitución de la República Portuguesa tienen posiciones diferentes, tal y como ya se ha visto. Mientras la Constitución Española ni siquiera lo menciona, su homónima portuguesa establece obligatoriamente el régimen de estimación directa, lo que dificulta la aplicación obligatoria de un régimen de estimación objetiva.

En este contexto, lo que se propone es la creación de un impuesto que grave la renta de las actividades empresariales, es decir, el beneficio de la empresa, independientemente de la actividad desarrollada por la persona física o jurídica.

Teniendo en cuenta las limitaciones constitucionales y legales, en relación con las microempresas, se podría adoptar al método de estimación objetiva basada en un porcentaje del volumen de negocios, que sería el 5% de la facturación. A esta base imponible, se aplicaría el tipo de gravamen establecido en cada Estado.

Para las medianas y grandes empresas, se propone una tributación basada en un régimen mixto. La base imponible se correspondería, por una parte, con el 5% del volumen de negocios y, además, se le sumaría la renta neta que provenga del resultado contable, con aquellos ajustes extracontables que respetan el principio de capacidad económica. Todos los beneficios fiscales, tanto exenciones,

como bonificaciones, no se aplicarían. Además, se eliminarían los regímenes especiales, porque sólo sirven para aumentar la complejidad del sistema tributario, y no garantizan un mayor cumplimiento del principio de capacidad económica.

En definitiva, la propuesta que presentamos aporta numerosas ventajas. En primer lugar, el cumplimiento de los principios de seguridad jurídica, de capacidad económica, principio de igualdad y el principio de neutralidad. Por otro lado, la simplificación del sistema tributario supone una serie de beneficios económicos como, por ejemplo, la reducción de costes administrativos y de personal, así como un incentivo a la productividad.