



Doi: <https://doi.org/10.17398/2695-7728.37.163>

LOCALIZACIÓN EMPRESARIAL Y RETO DEMOGRÁFICO. EL
ROL DE LA FISCALIDAD PORTUGUESA*

COMPANIES LOCALIZATION AND DEMOGRAPHIC CHALLENGE.
THE ROLE OF THE PORTUGUESE TAXATION

FÁTIMA PABLOS MATEOS¹

Universidad de Extremadura

Recibido: 08/10/2021 Aceptado: 22/12/2021

RESUMEN

La localización de las empresas responde a diversos factores. La fiscalidad es uno de ellos. Ciertamente, la adopción de medidas fiscales competitivas puede ser un incentivo capaz de atraer nuevas empresas. Así lo ha entendido Portugal. El país vecino ha desarrollado, en el ámbito de la fiscalidad, medidas territorializadas de discriminación positiva con el fin de atraer nuevas empresas a los territorios del interior, áreas que presentan importantes tasas de despoblación, envejecimiento y pobreza. Con la llegada de nuevas empresas al interior del país se pretende dinamizar ese territorio, procurando su

* Este trabajo se ha desarrollado en el marco del Proyecto regional I+D+i de investigación IB20117 “La necesaria reforma de las administraciones públicas y del modelo territorial español ante el reto demográfico en Extremadura” (IP: Gabriel Moreno González), cofinanciado por el Fondo Europeo de Desarrollo Regional y la Consejería de Economía, Ciencia y Agenda Digital de la Junta de Extremadura.

¹ Licenciada y Doctora en Derecho por la Universidad de Extremadura. Su carrera como profesora universitaria se ha desarrollado en la Universidad de Extremadura, donde actualmente imparte docencia, y en la Universidad Internacional de la Rioja. Entre sus principales líneas de investigación destacan la Hacienda local, la fiscalidad en materia de género y los estudios sobre fiscalidad demográfica. Estudios que han sido objeto de una monografía, así como artículos en revistas especializadas y capítulos en obras colectivas. Participa como investigadora en diversos proyectos de investigación.

desarrollo económico, fijar población y reducir las asimetrías regionales existentes en la actualidad.

El reto demográfico es una cuestión de plena actualidad, por ello, el objetivo de este trabajo será analizar los beneficios fiscales regulados por Portugal con el fin de incentivar la localización de empresas en el interior del país en respuesta a esta problemática.

Palabras clave: Beneficios fiscales, localización empresarial, Portugal.

ABSTRACT

The location of companies responds to several factors. Taxation is one of them. Certainly, the adoption of competitive tax measures can be an incentive capable of attracting new companies. This is how Portugal has understood it. The neighboring country has developed in the field of taxation, territorialized positive discrimination measures in order to attract new companies to the interior territories, areas with significant rates of depopulation, ageing and poverty. With the arrival of new companies in the interior of the country, it is intended to boost that territory, ensuring its economic development, fixing population and reducing existing regional asymmetries.

The demographic challenge is a highly topical issue, therefore, the objective of this work will be to analyze the tax benefits regulated by Portugal in order to encourage the location of companies in the interior of the country in response to this problem.

Keywords: Fiscal benefits, companies localization, Portugal.

Sumario: 1. Introducción 2. Los planes adoptados en Portugal frente al reto demográfico 3. Los beneficios fiscales para las empresas que se ubiquen en los territorios del interior de Portugal 3.1. Tipo de gravamen reducido en el IRC 3.2. Beneficios fiscales contractuales a la inversión productiva 3.3. Régimen fiscal de apoyo a la inversión 3.4. Deducción por reinversión de los beneficios 4. Otros beneficios fiscales: incentivos fiscales a la actividad silvícola 5. El gasto fiscal que representan los incentivos fiscales analizados 6. Reflexiones finales.

1. INTRODUCCIÓN

La ubicación de las empresas en una determinada región responde a motivaciones diversas que condicionan la toma de decisiones. Son más atractivas aquellas localizaciones que pueden reportar mayores beneficios, que, principalmente, se traducen en un aumento de la rentabilidad y/o la reducción de los costes.

Por tanto, determinar el lugar más idóneo para la ubicación de la empresa comporta el análisis de distintos aspectos. Entre otros, la red de transporte existente, el mercado de trabajo, el coste de los suministros, la demanda, los recursos naturales, la fiscalidad, etc.

Atendiendo a los factores señalados, las zonas o territorios con escaso desarrollo económico y demográfico no parecen ser el destino apropiado. Ciertamente, los territorios poco poblados no resultan atractivos para la localización de las empresas, dadas las dificultades que conlleva generar riqueza en zonas donde la actividad económica es reducida². Por ello, es necesario desarrollar planes de recuperación capaces de generar crecimiento económico. Y en esos planes, el territorio debe convertirse en un elemento esencial capaz de contribuir a ese proceso de recuperación. A tal fin, es fundamental analizar su potencial de desarrollo, atendiendo a sus recursos naturales, las características de su población..., en definitiva, a sus particularidades. Esto es lo que, desde una perspectiva empresarial, hacen las nuevas corrientes basadas en las teorías de la glocalización, que apuestan por el desarrollo contando con el territorio, y, de forma especial, considerando sus singularidades.

Así pues, conocer el potencial de desarrollo del territorio es determinante. Junto a ello es necesario elaborar políticas y estrategias adecuadas que, ofreciendo condiciones competitivas, sean capaces de atraer nuevos inversores. Es en este punto donde la fiscalidad puede ser decisiva. Esta combinación del territorio, con sus características propias, y una fiscalidad favorable puede favorecer

2 Sobre la relación entre la demografía y el desarrollo económico, *vide*. António Leitão Amaro, "Estagnação Secular? Consequência de uma efetiva tendência demográfica?", *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Año 9, núm. 4, (2017): 13-73.

la localización empresarial, contribuyendo al enriquecimiento de zonas despobladas, al generar desarrollo económico.

En suma, desde una perspectiva empresarial, la fiscalidad puede ser considerada como herramienta a favor de lo local integrada en las ideas de glocalización.

Por todo ello, el objetivo de este trabajo es analizar el papel que puede asumir la fiscalidad. Para este fin, estudiaremos las medidas territorializadas de discriminación positiva que han sido adoptadas en Portugal. El país vecino, entre otras medidas, ha regulado determinados beneficios fiscales para las empresas, tratando así de atraerlas hacia los territorios más desfavorecidos, lo que permitirá dinamizar esas zonas, fijar población en ellas y reducir las asimetrías regionales existentes entre las zonas del interior y el litoral portugués.

2. LOS PLANES ADOPTADOS EN PORTUGAL FRENTE AL RETO DEMOGRÁFICO

Para abordar el reto demográfico Portugal ha adoptado una serie de medidas que pretenden impulsar las zonas del interior. A diferencia de lo que sucede en las zonas costeras, en las regiones del interior existen importantes tasas de despoblación, envejecimiento y pobreza, lo que ha generado un desequilibrio territorial que ha requerido dar respuestas con las que garantizar un desarrollo análogo en todas las zonas del país.

Concretamente, con el fin de lograr el equilibrio territorial y reducir las asimetrías regionales, Portugal diseñó el Programa Nacional para la Cohesión³

3 Santinha nos recuerda que el principio de cohesión territorial surge “(...) con el objetivo general de lograr el desarrollo armónico de todos los territorios, valorando su diversidad y complementariedad y brindar a la población la posibilidad de hacer el mejor uso de las características existentes en cada territorio”, para posteriormente concretar que la adopción del principio de cohesión territorial trata de abordar el equilibrio territorial “(...)destacando las características específicas de cada territorio, no solo en términos de problemas, sino también teniendo en cuenta las oportunidades. Este principio revela un nuevo enfoque, que une la idea (siempre necesaria) de combatir las disparidades regionales con una lógica de valorización territorial, es decir, de concebir el territorio como una oportunidad”, en Gonçalo Santinha, “O princípio de coesão territorial enquanto novo paradigma de desenvolvimento na formulação de políticas públicas: (re)construindo ideias dominantes”, *EURE: Revista Lationamericana de Estudios Urbano Regionales*, núm. 119, (2014): 82-83. En cuanto a su definición, Santinha y Marques indican que “(...) la definición de Cohesión Territorial no es clara o, en otras

Territorial⁴ (en adelante, PNCT). Este programa tiene por objetivo implantar medidas territorializadas de discriminación positiva, capaces de promocionar los territorios del interior, dinamizándolos económicamente y fijar población. Para ello se diseñan 164 medidas, que, a su vez, quedaron englobadas en 5 ejes de intervención: Eje 1. Un territorio Interior + Cohesivo; Eje 2. Un territorio Interior + competitivo; Eje 3. Un territorio Interior + Sostenible; Eje 4. Un territorio Interior + conectado; Eje 5. Un territorio Interior + Colaborativo.

En el PNCT también se recoge una «Agenda de Interior», que está formada por ocho iniciativas específicas para afrontar la promoción e impulso, justamente, de las zonas del interior. Son las siguientes: a) Envejecer con calidad; b) Innovación económica; c) Capital territorial; d) Cooperación transfronteriza; e) Relación rural-urbana; f) Accesibilidad digital; g) Atractivo territorial y h) Enfoques, redes y participación.

Por lo que se refiere a la delimitación del ámbito territorial fue la Portaria número 208/2017, de 13 de julio⁵ la encargada de su concreción, detallándose en la misma las zonas beneficiarias de las medidas del PNCT. Debe resaltarse la amplitud del ámbito territorial, que incide sobre una extensión muy relevante del país vecino. En concreto, conforman el interior del país 165 municipios y 73 freguesias o parroquias⁶.

palabras, queda por aclarar el significado y lo que implica para lograr un territorio más cohesionado. No obstante, se podría argumentar que la noción de Cohesión Territorial está asociada a la idea de acceso generalizado a Servicios de Interés General, desarrollo de infraestructuras y redes de transporte (es decir, accesibilidad y movilidad), uso de tecnologías de la información y la comunicación, apuestas por un modelo territorial policéntrico y desarrollo de redes”. En Gonçalo, Santinha y Teresa Marques, “A integração do principio de Coesão Territorial na agenda política: o caso português”, *Revista de Geografia e Ordenamento do Território*, núm. 2, (2012): 226.

4 El PNCT se crea mediante la Resolución del Consejo de Ministros número 76/2016. Puede ser consultado en el ANEXO I de la Resolución del Consejo de Ministros número 76/2016, disponible en: <https://www.portugal.gov.pt/gc21/programas-de-acao-governativa/programa-de-valorizacao-do-interior/aprova-o-programa-nacional-para-a-coesao-territorial1.aspx> [Consulta realizada el 1 de octubre de 2021].

5 Puede consultarse en: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/diplomas_legislativos/Documents/Portaria_208_2017.pdf [Consulta realizada el 1 de octubre de 2021].

6 Sobre las freguesias o parroquias, *vide*. Gabriel Moreno González, Xavier Marinêz de Oliveira y José Francisco Xavier dos Santos, “Los niveles competenciales e institucionales en Portugal”, en *Extremadura-Portugal. Una guía para la cooperación transfronteriza*, dir. por Gabriel Moreno González (Mérida: Junta de Extremadura. Dirección General de Acción Exterior, 2020), 43-57.

Para la ejecución del PCNT se creó la *Unidade de Missão para a Valorização do Interior*, mediante el Decreto-Lei número 251-A/2015, de 17 de diciembre. Posteriormente, la Resolución del Consejo de Ministros número 3/2016 definió su naturaleza, funciones y plazo de funcionamiento, atribuyéndole la responsabilidad de crear, implementar y supervisar el PNCT⁷, al igual que promover el desarrollo en el Interior.

El PNCT fue sustituido por el *Programa de Valorização do Interior* (en adelante, PVI)⁸. El PVI incluyó medidas adicionales, entre las que destacamos las de naturaleza tributaria, que fueron recogidas dentro del Eje 2 Un territorio Interior + Competitivo, y son las siguientes:

- Mejora de los gastos deducibles en el *Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares* (en adelante, IRS). Se trata de una deducción en el IRS aplicable cuando un miembro de la unidad familiar acuda a centros escolares o universitarios situados en el interior.

- Aumento de los gastos de arrendamiento y mejora de la deducción por gastos de arrendamiento destinados a aquellos que, residiendo en el litoral, trasladan su residencia y tengan su empleo en el interior.

- Reducción en el *Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas* (en adelante, IRC) por los puestos de trabajo creados en el interior.

- Mejora de los beneficios fiscales contractuales en el interior y del Régimen Fiscal de Apoya a la Inversión. Medidas que afectan al IRC.

- Mejora de los beneficios fiscales en el interior. Medida que afecta al IRC. Se trata de una mejora de los incentivos fiscales aplicables a las empresas cuando reinvierten sus beneficios en las zonas del interior.

7 Sobre la forma de implementar el PCNT, *vide* Alcides A. Monteiro, “Territórios do interior, coesão territorial e modelos de governança: a propósito do Programa Nacional para a Coesão Territorial”, *Revista da Associação Portuguesa de Sociologia*, núm. 19, (2019): 127-151.

8 El PVI fue aprobado por la Resolución del Consejo de Ministros número 116/2018, de 6 de septiembre. Puede consultarse en el ANEXO de la Resolución del Consejo de Ministros número 116/2018, de 6 de septiembre, que se encuentra disponible en: <https://www.portugal.gov.pt/gc21/programas-de-acao-governativa/programa-de-valorizacao-do-interior/aprova-o-programa-de-valorizacao-do-interior1.aspx> [Consulta realizada el 1 de octubre de 2021].

Los destinatarios de las medidas son tanto las familias como las empresas. Además, como puede observarse, mayoritariamente, la fórmula empleada consiste en incorporar mejoras sobre beneficios fiscales ya existentes.

Posteriormente, el PVI fue revisado por la Resolución del Consejo de Ministros número 18/2020, de 27 de marzo, implementándose nuevas medidas denominadas +CO3SO⁹, que se organizan en cuatro ejes: a) Valorizar los recursos endógenos y la capacidad empresarial del interior; b) Promover la cooperación transfronteriza para la internalización de los bienes y servicios; c) Captar inversiones y fijar población en el interior; d) Hacer los territorios del interior más competitivos.

Estas nuevas medidas, junto a las ya existentes, evidencian la necesidad de potenciar el desarrollo endógeno para lo que el territorio asume una importancia principal. El territorio pasa así a formar parte de la estrategia empresarial.

En suma, se busca potenciar el territorio para hacerlo más competitivo, contribuyendo con ello al desarrollo económico y social.

3. LOS BENEFICIOS FISCALES PARA LAS EMPRESAS QUE SE UBIQUEN EN LOS TERRITORIOS DEL INTERIOR DE PORTUGAL

Como ya se ha comentado, el emprendimiento en zonas desfavorecidas presenta numerosos inconvenientes. Aspectos tales como la escasa población, las características geográficas o insuficientes infraestructuras dificultan

⁹ Los programas concretos son:

1. Programas + CO3SO Conocimiento y +CO3SO Competitividad. Estos programas tienen como objetivo principal lograr la competitividad de las zonas del interior, mediante el apoyo de la inversión innovadora, el emprendimiento y la transferencia de conocimientos.

2. Programas + CO3SO Empleo y + CO3SO Programas de Innovación e Inclusión social, que tratan de atraer la inversión y fijar población en el interior, mediante la creación de empleo cualificado, la captación de talento y la promoción de la movilidad.

3. Programas +CO3SO Frontera, en el que pretende promover la cooperación transfronteriza.

4. Programas +CO3SO Capital Natural y +CO3SO Turismo, con los que se promueve los recursos propios y la capacidad empresarial del Interior.

5. Programas +CO3SO Proximidad y + CO3SO Digital, que surge con la finalidad de fomentar la inversión en servicios de proximidad basados en cobertura de banda ancha fija y móvil en todo el territorio.

enormemente la inversión empresarial. Sin embargo, a pesar de las desventajas o dificultades que las zonas más deprimidas presentan, también pueden encontrarse nuevas oportunidades de negocios. Por ello, es importante analizar detenidamente las particularidades de las distintas zonas para detectar nuevas oportunidades, nuevos nichos de mercados, que alienten el desarrollo empresarial.

Y en este escenario la fiscalidad puede ser un estímulo más para incentivar la inversión. Para ello se procede a la derogación de las reglas generales de tributación mediante la regulación de beneficios fiscales¹⁰ que reducen la tributación con el fin de dinamizar la economía¹¹. Portugal así lo ha entendido, desarrollando, como se viene mencionando, medidas de discriminación positiva que tratan de influir en la decisión de localización de las empresas, con el fin de promover el emprendimiento y dinamización de las zonas del interior.

Estas medidas tributarias adoptadas para empresas que quieran trasladarse al interior de Portugal son de diversa naturaleza, principalmente deducciones, mejoras sobre otros incentivos ya regulados previamente o reducción del tipo de gravamen del IRC.

Por lo que se refiere al marco jurídico, dos son las normas que deben consultarse con la finalidad de conocer la naturaleza y el alcance de los mencionados incentivos fiscales: el *Estatuto dos Benefícios Fiscais* (en adelante, EBF) y el *Código Fiscal do Investimento* (en adelante, CFI). .

10 En opinión de Sequeira y Sá, los beneficios fiscales «(...) buscan influir en el comportamiento de los agentes económicos, es decir, en la decisión de poner en marcha, el tamaño, la ubicación, el sector de actividad y el desarrollo de la empresa, en cualquiera de sus aspectos. Con este fin, los incentivos son medidas diseñadas específicamente para aumentar la tasa de rendimiento de una inversión o redistribuir sus costos». En Teresa Sequeira y Filipe Sá, «Benefícios fiscais ao serviço do desenvolvimento regional? O caso do distrito de Vila Real, no norte interior português», (15.º Congresso de APDR, 1.º Congresso de Desenvolvimento Regional Cabo Verde). Edición en PDF.

<http://www.apdr.pt/congresso/2009/pdf/Sess%C3%A3o%2024/221A.pdf> [Consulta realizada el 4 de octubre de 2021].

11 *Cfr.* António B. Fernandes, Anabela Dinis y Ana María Ussmane, “Impacto dos incentivos fiscais regionais na taxa de criação de empresas: Estudo aplicado às regiões portuguesas do interior”, (17.º Congresso da APPR, 5.º Congresso de Gestão e Conservação da Natureza, 29 de junio a 2 de julio de 2011). Edición en PDF. https://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream/10198/6226/1/Capa%20com%20ISBN_APDR.pdf [Consulta realizada el 4 de octubre de 2021].

La incorporación de los mencionados incentivos fiscales en el EBF se produce mediante la Lei núm. 42/2016, de 28 de diciembre, de Presupuestos del Estado para 2017. Es el artículo 225^o de la norma mencionada el que contempla la incorporación de nuevos artículos al EBF. Concretamente, los artículos 41.^o-B, 43.^o-A y 59.^o-E. De los artículos señalados nos interesa el contenido del artículo 41.^o-B¹², pues es en este artículo donde se regularon beneficios fiscales de aplicación para las empresas que se instalasen en las áreas del interior de Portugal; beneficios que, con modificaciones, se mantienen vigentes desde su entrada en vigor hasta hoy.

Con respecto al CFI, segunda referencia normativa para conocer los beneficios fiscales regulados para las regiones del interior de Portugal, debe mencionarse que en él se recogen cuatro incentivos fiscales diferentes. En el Capítulo II los beneficios fiscales contractuales a la inversión productiva, en el Capítulo III el régimen fiscal de apoyo a la inversión, el Capítulo IV está dedicado a la deducción por reinversión de beneficios y, por último, el Capítulo V regula el sistema de incentivos fiscales en la inversión y el desarrollo empresarial. Como veremos, todos los incentivos fiscales, salvo los incluidos en el Capítulo V, que no contempla una regulación específica para el interior, son mejorados cuando van a surtir efecto en las zonas del interior del país.

Sin duda el empleo de la fiscalidad como herramienta en el marco del reto demográfico resulta de gran interés, dada la atención que ocupa en las agendas de numerosos Estados la problemática de la despoblación. Siendo además medidas de discriminación positiva podría afirmarse que forman parte del potencial endógeno del territorio.

Las medidas concretas adoptadas por el país vecino son las siguientes:

12 Este mismo artículo del EBF regula otros beneficios fiscales que tiene como beneficiarias a las personas físicas. Concretamente, a las familias con descendientes que cursen sus estudios en centros educativos que se encuentren en el territorio interior del país o en las Regiones Autónomas y a las familias que cambien su residencia hacia el interior.

3.1. TIPO DE GRAVAMEN REDUCIDO EN EL IRC

La posibilidad de aplicar un tipo de gravamen reducido en el IRC para empresas localizadas en el interior de Portugal queda regulada en el artículo 41.º-B del EBF. Sin embargo, dicho artículo delimita un poco más el ámbito subjetivo de esta medida tributaria, pues, además de la localización de la empresa en las zonas beneficiarias, se exige que las empresas sean calificadas como micro, pequeñas o medianas empresas¹³ y que ejerzan directa y principalmente una actividad agrícola, comercial, industrial o de prestación de servicios.

Concretamente, el tipo de gravamen previsto para las empresas mencionadas será del 12,5 %, que aplicarán sobre los primeros 25.000 euros de la base imponible. El resto de la base imponible quedará sujeta al gravamen general del IRC, es decir, a un 21 %. En consecuencia, el ahorro fiscal en los primeros 25.000 euros de renta empresarial se fija en un 4,5 % respecto del resto de pequeñas y medianas empresas que no ejerzan su actividad en las áreas del interior. En definitiva, supone una mejora respecto del tipo de gravamen específico para las pequeñas y medianas empresas portuguesas, pues, en la actualidad, el tipo de gravamen regulado en el IRC para el beneficio empresarial obtenido por este tipo de empresas es del 17 % para los primeros 25.000 euros, tributando el resto al tipo general del 21 %.

Este beneficio ha sido mejorado desde su aprobación inicial. Esta mejora se produjo al ampliar la parte de la base imponible sujeta al tipo reducido. En la regulación primigenia, el tipo de gravamen del 12,5 % se aplicaba a los primeros 15.000 euros de la base imponible.

La aplicación del tipo de gravamen reducido queda sometida al cumplimiento de una serie de requisitos. El primer requisito hace referencia a la exigencia de ejercer la actividad propia de la empresa y llevar a cabo la dirección efectiva en las zonas beneficiarias, es decir, las zonas del interior. Además, para

13 Según el artículo 2º del Anexo del Decreto-Lei número 372/2007, de 6 de noviembre, son consideradas micro, pequeñas y medianas empresas todas las que, con independencia de su localización, tengan hasta 250 empleados y su facturación anual no supere los 50 millones de euros o su balance anual no supere los 43 millones de euros.

poder reducir el tipo general del IRC es necesario que las empresas no tengan salarios atrasados, que la empresa no sea el resultado de una escisión efectuada dentro de los dos años anteriores al disfrute del beneficio fiscal y, finalmente, que la determinación de la base imponible se efectúe mediante la aplicación del método de estimación directa o del régimen simplificado.

Por lo que se refiere a su aplicación, el artículo 41^o-B del EBF en su apartado tercero establece que el empleo del tipo de gravamen reducido resulta incompatible con otros beneficios fiscales que pudieran ser regulados, sin perjuicio de poder optar por otro que sea más favorable.

Analizado el tipo reducido previsto para ciertas empresas localizadas territorialmente en zonas desfavorecidas debe valorarse muy positivamente el esfuerzo que el Estado portugués ha realizado, empleando la fiscalidad como herramienta para afrontar el reto demográfico. No cabe duda de que la rebaja del tipo de gravamen puede coadyuvar a atraer nuevas empresas e incentivar la continuidad de las ya existentes. No obstante, este tipo de medidas siempre debe ser analizado a la luz de la normativa europea. Particularmente, al establecer una medida tributaria diferenciada para un territorio o área concreta es necesario traer a colación el contenido del artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. En dicho artículo se indica:

«Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones».

Atendiendo a esta prohibición, la regulación del beneficio fiscal analizado contempla expresamente el apartado 5 del artículo 41^o.-B del EBF que el mismo está sujeto a la normativa europea aplicable en relación con las ayudas de *minimis*, sin que el importe final del beneficio pueda superar dicho umbral. Es decir, el importe total de los beneficios fiscales más otros beneficios de los que las empresas afectadas pudieran ser beneficiarias no pueden superar la cantidad de 200.000 euros, en un periodo correspondiente a tres ejercicios económicos.

3.2. BENEFICIOS FISCALES CONTRACTUALES A LA INVERSIÓN PRODUCTIVA

Los beneficios fiscales contractuales a la inversión productiva es un ejemplo más del empleo del sistema tributario para la consecución de ciertos objetivos de carácter económico y/o social.

El Estado portugués busca la consecución de ciertos objetivos para lo que es necesario el compromiso del sector empresarial. El cumplimiento de los compromisos alcanzados entre el Estado y la empresa es garantía de la aplicación del beneficio fiscal, su cuantía y su continuidad. Tales circunstancias quedan recogidas en un contrato, dando así cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 16 del CFI. En este artículo además se señala que dicho contrato tendrá una duración de diez años, a contar desde la finalización del proyecto de inversión. Asimismo, que en el mismo se harán constar los objetivos a conseguir por el promotor de la inversión productiva y los beneficios fiscales que serán de aplicación.

Pero es especialmente interesante este beneficio fiscal puesto que puede ser empleado con finalidad regional, como apoyo a la inversión y el desarrollo en determinadas zonas estratégicas.

No obstante, su aplicación quedará limitada. La Lei número 21/2021, de 20 de abril, introduce modificaciones en diversos Códigos tributarios, entre los que se encuentra en el CFI. Concretamente, el artículo 4 de la mencionada Lei indica que, hasta 31 de diciembre de 2021, se podrán otorgar beneficios fiscales, bajo el régimen contractual, con un periodo de vigencia de diez años a partir de la finalización del proyecto de inversión.

Por lo que se refiere a las inversiones que deben realizarse, la normativa reguladora indica que las inversiones relevantes tienen que alcanzar un importe igual o superior a tres millones de euros. Esta cifra resulta, en nuestra opinión, un límite excesivamente alto, que puede dejar sin opciones de acceso a numerosas empresas. Efectivamente, este límite cuantitativo nos hace presumir que van a ser las empresas con mayor capacidad económica las que más fácilmente van a poder acceder al beneficio fiscal. Esta circunstancia puede plantear cierta problemática en relación con el principio de igualdad. Pues, aunque por su finalidad,

aliviar los costes de la inversión en los inicios e impulsar la obtención de beneficios, la regulación del beneficio fiscal es loable, la realidad es que la limitación que se establece en cuanto a la inversión mínima impide su general aplicación.

Además de la elevada cifra de la inversión debe destacarse que no todas las empresas podrán aplicarlo, puesto que se delimitan también las actividades a las que va destinado. Será necesario que la empresa desarrolle su actividad en los sectores siguientes:

- a) Industria extractiva e industria manufacturera.
- b) Turismo, incluidas las actividades de interés turístico.
- c) Informática y actividades y servicios relacionados.
- d) Actividades agrícolas, acuícolas, piscícolas, ganaderas y forestales.
- e) Actividades de investigación y desarrollo y alta intensidad tecnológica.
- f) Tecnologías de la información y producción audiovisual y multimedia.
- g) Defensa del medio ambiente, energía y telecomunicaciones.
- h) Actividades de los centros de servicios compartidos.

En relación con el ámbito subjetivo es el artículo 3 del CFI el encargado de concretarlo, estableciendo las condiciones de elegibilidad. Condiciones que deben cumplirse para que el proyecto de inversión pueda ser susceptible de optar al beneficio fiscal. Y ello se produce cuando el promotor:

- a) Tenga capacidad técnica y de gestión
- b) Presente una situación financiera equilibrada¹⁴.
- c) Lleve una contabilidad ajustada a las disposiciones legales vigentes y adecuada a los análisis requeridos para la valoración y seguimiento del proyecto.
- d) No determine mediante métodos de estimación indirecta la base imponible sujeta a gravamen.

¹⁴ De conformidad a lo dispuesto en el apartado segundo del artículo 3 del CFI para que se la empresa presente una situación financiera equilibrada es necesario que su autonomía financiera medida por la relación entre el patrimonio neto y el activo neto total sea igual o superior a 0,2.

e) Su contribución financiera, con recursos propios o mediante financiación ajena, que no sea por apoyo público, corresponda al menos al 25 % de los costes subvencionables.

f) No sea considerado como empresa en crisis según las ayudas estatales de salvamento y reestructuración de empresas no financieras en crisis, publicadas en el Diario Oficial de la Unión Europea, número C 249, de 31 de 2014¹⁵.

g) Presente una situación fiscal regularizada.

h) No esté sujeto a una orden judicial de recuperación tras una decisión de la Comisión que declara la ayuda ilegal e incompatible con el mercado interior.

Junto a la condicionalidad subjetiva, la concesión del beneficio fiscal está sujeta también al cumplimiento de otros requisitos, en esta ocasión, de carácter objetivo. Es el artículo 4 del CFI el encargado de fijar tales condiciones, señalando al respecto que los proyectos de inversión deben demostrar viabilidad técnica, económica y financiera, prever la creación o mantenimiento de empleo y, además, cumplir al menos una de las condiciones siguientes:

- a) Sean relevantes para el desarrollo estratégico de la economía nacional;
- b) Sean relevantes para la reducción de asimetrías regionales;

15 Según las Directrices sobre ayudas estatales de salvamento y de reestructuración de empresas no financieras en crisis, en su punto número 20, se indica: «A efectos de las presentes Directrices, una empresa se considerará en crisis si, de no mediar una intervención del Estado, su desaparición económica fuera casi segura a corto o medio plazo. Por consiguiente, se considerará que una empresa está en crisis si concurre al menos una de las siguientes circunstancias:

- a) Tratándose de una sociedad de responsabilidad limitada, cuando haya desaparecido más de la mitad de su capital social suscrito como consecuencia de las pérdidas acumuladas; es lo que sucede cuando la deducción de las pérdidas acumuladas de las reservas (y de todos los demás elementos que suelen considerar fondos propios de la sociedad) conduce a un importe acumulativo negativo superior a la mitad del capital social suscrito;
- b) Tratándose de una sociedad en la que al menos algunos socios tienen una responsabilidad ilimitada sobre la deuda de la sociedad, cuando haya desaparecido por las pérdidas acumuladas más de la mitad de sus fondos propios que figuran en su contabilidad;
- c) Cuando la empresa se encuentre inmersa en un procedimiento de quiebra o insolvencia o reúna los criterios establecidos en su Derecho nacional para ser sometida a un procedimiento de quiebra o insolvencia a petición de sus acreedores;
- d) Tratándose de una empresa que sea un PYME, cuando, durante los dos años anteriores:
 - i) La ratio deuda/capital de la empresa haya sido superior a 7,5, y
 - ii) La ratio de cobertura de intereses de la empresa, calculada sobre la base del EBITDA, se haya situado por debajo de 1,0».

c) Contribuyan al impulso de la innovación tecnológica y la investigación científica nacional, la mejora del medio ambiente o refuercen la competitividad y la eficiencia productiva.

Atendiendo a la segunda de las condiciones, las empresas que, dedicadas a las actividades indicadas *supra* y que cumplan con el resto de los requisitos, realicen proyectos de inversión en el interior de Portugal pueden, en principio, optar al beneficio fiscal que analizamos, en la medida que se reducirían las asimetrías regionales que afectan al territorio portugués.

Si bien debe aclararse que la regulación de este beneficio fiscal no establece como condición que la empresa beneficiara desarrolle su actividad y tenga su dirección efectiva en las zonas del interior. Es decir, una empresa dedicada al turismo con sede en Oporto podría realizar un proyecto de inversión de tres millones de euros que sea relevante para la reducción de las asimetrías regionales y tener acceso al beneficio fiscal.

Finalmente, revisadas las condiciones que debe cumplir una empresa que quiera acceder a los beneficios fiscales contractuales por inversiones productivas, queda conocer en qué consisten los referidos beneficios fiscales.

Tales beneficios fiscales no afectan a una única figura tributaria, sino a cuatro. Son las siguientes: IRC, al *Imposto do Selo* (en adelante, IS), al *Imposto Municipal sobre Imóveis* (en adelante, IMI), y al *Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis* (en adelante, IMT). Si bien es la regulación respecto del IRC la más prolija. Respecto del IMI¹⁶ y el IMT el beneficio fiscal

16 Según el artículo 1 del Código do Imposto Municipal sobre Imóveis el IMI incide sobre al valor patrimonial tributario de los inmuebles rústicos y urbanos situados en territorio portugués, constituyendo un ingreso respecto de los municipios donde radican dichos inmuebles. Respecto de este impuesto Flores da Silva asevera que se trata de una de las figuras tributarias más controvertidas dentro del sistema fiscal portugués. Las críticas llegan desde diversos frentes: los desacuerdos con el régimen jurídico, la forma de determinación del valor impositivo de los inmuebles o la propia figura impositiva en sí. Resaltando, además, que la consideración de la simple titularidad del derecho de propiedad sobre los bienes inmuebles como elemento revelador de capacidad económica, recibiendo con gran resistencia por parte de los contribuyentes, siendo frecuente la afirmación que esta figura impositiva comporta la tributación de una capacidad económica que ya se había puesto de manifiesto en el ámbito de los impuestos sobre la renta. En Hugo Flores da Silva, «O Imposto Municipal sobre Imóveis: considerações sobre um imposto local», *Questões de Direito Local*, núm. 13, (2017): 47.

consistirá en una deducción o en una exención respecto de los bienes inmuebles empleados por el promotor en el ámbito del proyecto de inversión y en el IS el beneficio fiscal será la exención respecto de los actos o contratos necesarios para ejecutar el proyecto. No obstante, la regulación más desarrollada en torno a este beneficio fiscal es la que se refiere, tal y como indicábamos, al IRC.

En el IRC este beneficio fiscal se trata de un crédito fiscal que consiste en la reducción de la cuota tributaria del Impuesto que oscila entre el 10 y 25 % de la inversión relevante realizada. Dicho porcentaje se fija atendiendo a los siguientes criterios:

- 10% es el beneficio fiscal base.
- Mejora del porcentaje base entre un 8 y 12 %, en función de la renta per cápita de la región donde se realice el proyecto, según los siguientes niveles:
 1. En un 8% si el proyecto se ubica en una región NUTS 2, con renta per cápita igual o inferior al 90% de la media nacional.
 2. En un 10 % si el proyecto se ubica en una región NUTS 3 con renta per cápita igual o inferior al 90% de la media nacional.
 3. En un 12 % si el proyecto se ubica en un municipio que no presenta una renta per cápita superior al 80 % de la media nacional en los dos últimos cálculos anuales publicados.
- Mejora del porcentaje base entre un 1 y 8 %, dependiendo de la creación o mantenimiento de empleo, según lo siguiente:
 1. 1 %: igual o superior a 50 puestos de trabajo.
 2. 2 %: igual o superior a 100 puestos de trabajo.
 3. 3 %: igual o superior a 150 puestos de trabajo.
 4. 4%: igual o superior a 200 puestos de trabajo.
 5. 5%: igual o superior a 250 puestos de trabajo.
 6. 6%: igual o superior a 300 puestos de trabajo.
 7. 7 %: igual o superior a 400 puestos de trabajo.

8. 8 %: igual o superior a 500 puestos de trabajo.
- Mejora del porcentaje base hasta un 6 %, en función de la capacidad de la inversión para contribuir a las siguientes condiciones:
 1. Reducir las asimetrías regionales
 2. El desarrollo estratégico de la economía nacional
 3. A impulsar la innovación tecnológica y la investigación científica nacional, la mejora del medio ambiente o para el refuerzo de la competitividad y la eficiencia productiva.
 - Mejora del porcentaje base hasta un 5 % si el proyecto de inversión es reconocido de excepcional relevancia para la economía nacional mediante Resolución del Consejo de Ministros.

Como se mencionó anteriormente, el porcentaje máximo que puede aplicarse es de un 25 %, por lo tanto, las mejoras o aumentos del porcentaje base en ningún caso podrán rebasar este límite máximo. Además, debe tenerse en cuenta que este beneficio fiscal no es acumulable con otros de análoga naturaleza. No obstante, sí lo es con el beneficio fiscal regulado en los artículos 27º a 34º del CFI, por reinversión de los beneficios obtenidos, siempre que no se superen los límites máximos.

3.3. RÉGIMEN FISCAL DE APOYO A LA INVERSIÓN

Los artículos 22º a 26º del CFI recogen el Régimen Fiscal de Apoyo a la Inversión. Se trata de un régimen de ayudas regionales, siendo sus beneficiarios los contribuyentes en el IRC que realicen inversiones relevantes en sectores económicos estratégicos¹⁷ para Portugal.

17 El artículo 22º del CFI se remite al artículo 2º del mismo texto legal a los efectos de señalar los sectores económicos que pueden ser beneficiarios del Régimen Fiscal de Apoyo a la Inversión, y, por tanto, coinciden con los señalados para los Beneficios Fiscales Contractuales a la Inversión Productiva, esto es: a) Industria extractiva e industria manufacturera, b) Turismo, incluidas las actividades de interés turístico, c) Informática y actividades y servicios relacionados, d) Actividades agrícolas, acuícolas, piscícolas, ganaderas y forestales, e) Actividades de investigación y desarrollo y alta intensidad tecnológica, f) Tecnologías de la información y producción audiovisual y multimedia, g) Defensa del medio ambiente, energía y telecomunicaciones, h) Actividades de los centros de servicios compartidos.

Define el apartado segundo del artículo 22º del CFI qué debe entenderse por inversión relevante, indicando al efecto que tendrán tal consideración las siguientes:

- a) Las adquisiciones nuevas del inmovilizado material, excepto:
 - i) Los terrenos, salvo que estén destinados a la explotación de concesiones mineras, agua mineral natural y de manantial, canteras, presas y arenas en proyectos de industrias extractivas.
 - ii) Construcción, adquisición, rehabilitación y ampliación de cualquier edificio, excepto cuando esté afecto a actividades productivas o se utilicen para actividades turísticas, de producción audiovisual o administrativas.
 - iii) Vehículos ligeros de pasajeros o mixtos.
 - iv) Artículos de confort o decoración, excepto equipamiento hotelero con fines turísticos.
 - v) Equipamiento social.
 - vi) Otros bienes de inversión que no estén relacionados con la actividad de la empresa.
- b) Inmovilizado intangible consistente en gastos relacionados con la adquisición de derechos de patentes, licencias, Know-how o conocimientos técnicos no protegidos por patentes.

La aplicación del beneficio fiscal que lleva aparejado el Régimen Fiscal de Apoyo a la Inversión también requiere del cumplimiento de determinadas condiciones que le son exigibles al beneficiario, es decir, al sujeto pasivo del IRC. En concreto, de conformidad a lo indicado en el artículo 22.º. 4, se exige que cumplan lo siguiente:

- a) Llevar una contabilidad ajustada a las normas contables.
- b) Que la base imponible no sea determinada por medio de métodos indirectos;

c) En el caso de tener la consideración de micro, pequeña o mediana empresa, mantenerla en la región concreta por un periodo de tres años desde que se realiza la inversión. Este periodo será de cinco años para el resto de las empresas, que no ostenten la condición de micro, pequeña o mediana empresa.

d) No tengan deudas fiscales o con la Seguridad Social;

e) No sean consideradas empresas en crisis en los términos indicados en la Comunicación de la Comisión: Directrices sobre ayudas estatales para el salvamento y reestructuración de empresas no financieras en crisis.

f) Realizar una inversión relevante que prevea la creación de puestos de trabajo y los mantenga, al menos, hasta el final del periodo mínimo de mantenimiento de los bienes objeto de inversión.

Para aquellos sujetos pasivos el IRC que cumplan con las condiciones anteriormente señaladas, el Régimen Fiscal de Apoyo a la Inversión prevé una deducción de la cuota del IRC de las cuantías de la inversión relevante realizada, no obstante, el porcentaje de deducción varía en función de la región donde se realiza la inversión. Como no podía ser de otra manera al ser un incentivo regional su aplicación queda sometida a las normas del Derecho de la Unión Europea.

El incentivo fiscal que reporta es el siguiente:

1.- Inversiones realizadas en regiones señaladas en el artículo 107.3.a) del TFUE:

a) Deducción del 25 % de las inversiones relevantes, siendo el límite de la base de la deducción 15 millones de euros.

b) Deducción del 10% de las inversiones relevantes, aplicable a la parte de la inversión que supere los 15 millones de euros.

El artículo 43 del CFI señala que los límites máximos en relación con los beneficios fiscales concedidos a las empresas en el marco del Régimen de los Beneficios Fiscales Contractuales y el Régimen Fiscal de Apoyo a la Inversión son los siguientes:

Tabla número 1. Límites a las ayudas regionales de inversión

NUTS* II	NUTS III	LAU* 1/LAU 2	Límite máximo aplicable a las ayudas regionales a la inversión
1- Regiones elegibles para las ayudas en los términos de la letra a) del artículo 107 TFUE			
Centro			25 %
Norte			25 %
Alentejo			25 %
Región Autónoma de Azores			45 %
Región Autónoma de Madeira			35 %

*NUT: Nomenclatura de las Unidades Territoriales Estadísticas.

*LAU: Unidad Administrativa Local.

Fuente: Elaboración propia a partir del artículo 43 del CFI

2. Inversiones realizadas en regiones señaladas en el artículo 107.3.d) del TFUE: En este caso la deducción aplicable será del 10% de las inversiones relevantes.

Para estas regiones el límite máximo señalado en el artículo 43 del CFI es el siguiente:

Tabla número 2. Límites a las ayudas regionales de inversión

NUTS* II	NUTS III	LAU* 1/LAU 2	Límite máximo aplicable a las ayudas regionales a la inversión
2- Regiones elegibles para las ayudas en los términos de la letra d) del artículo 107 TFUE			
Algarve	Grande Lisboa	Mafra	10 %
Grande Lisboa		Loures	10 %
		Vila Franca de Xira	10 %
		S. João das Lampas e Terrugem	10 %
Península de Setúbal			

*NUT: Nomenclatura de las Unidades Territoriales Estadísticas.

*LAU: Unidad Administrativa Local.

Fuente: Elaboración propia a partir del artículo 43 del CFI

El Régimen Fiscal de Apoyo a la Inversión también afecta al IMI, el IMT y al IS, regulando una exención o deducción en el IMI y el IMT en relación con la adquisición de inmuebles que constituyan una inversión relevante, asimismo la exención respecto de esas adquisiciones en el IS.

Una cuestión de gran relevancia es la compatibilidad de los beneficios que se aplican en el Régimen Fiscal de Apoyo a la Inversión con la Deducción por los beneficios retenidos y reinvertidos. Este sería el caso de un contribuyente que reinvirtiera los beneficios retenidos cumpliendo con los requisitos de este Régimen. No obstante, a pesar de la compatibilidad de los beneficios fiscales que derivan de estos dos incentivos, debe recordarse que en ningún caso podrán superarse los límites fijados en torno a las ayudas regionales de inversión.

3.4. DEDUCCIÓN POR REINVERSIÓN DE LOS BENEFICIOS

El CFI regula en sus artículos 27^o a 34^o una deducción por beneficios retenidos y reinvertidos, cuyo objeto, tal y como se indica en el primero de los artículos señalados, es constituir un régimen de incentivo fiscal a la inversión para las micro, pequeñas y medianas empresas. Por tanto, no se trata de un beneficio fiscal específico para las empresas que se encuentran en el interior de Portugal, pues está pensado para cualquier micro, pequeña o mediana empresa, con independencia de su localización. Pero como en otras medidas tributarias se introduce una mejora del beneficio fiscal cuando la empresa se ubica en las áreas del interior.

El ámbito de aplicación subjetivo queda recogido en el artículo 28^o del CFI. Según este precepto podrán beneficiarse de la deducción los residentes en Portugal que sean contribuyentes del IRC, así como los no residentes con establecimiento permanente en territorio portugués, siempre que se dediquen de forma principal a la actividad comercial, industrial o agrícola, debiendo cumplir además los siguientes requisitos:

- a) Que sean consideradas micro, pequeñas y medianas empresas.

- b) Llevar una contabilidad ajustada a las normas contables y demás normas legales vigentes respecto del sector de actividad.
- c) Que el beneficio empresarial no se determine por métodos indirectos
- d) Que tengan regularizadas sus obligaciones fiscales.

Por lo que se refiere al concreto beneficio fiscal, los contribuyentes del IRC, indicados *supra*, podrán aplicar una deducción de hasta el 10 % de los beneficios reinvertidos en «inversiones relevantes», dentro de los cuatro años desde el final del periodo impositivo al que corresponden los mencionados beneficios retenidos, quedando limitado hasta el máximo de un 25% de la cuota del IRC. Además, la regulación de la reducción establece que el importe máximo de los beneficios reinvertidos, por sujeto pasivo, no podrá superar los 12 millones de euros en cada periodo impositivo.

Para el caso que el sujeto pasivo del IRC sea además una micro o pequeña empresa¹⁸, el límite de la deducción será el 50% de la cuota del IRC.

Asimismo, las empresas a las que está dirigido este beneficio fiscal podrán aumentar en un 20 % la deducción máxima prevista en el artículo 29.1 del CFI, cuando realicen las inversiones en el interior. Es decir, exclusivamente las micro, pequeñas y medianas empresas situadas en el interior de Portugal que reinviertan sus beneficios empresariales en «inversiones relevantes» en esta zona podrán deducir hasta un 12 % de los beneficios reinvertidos, tal y como se indica en el artículo 41.º-B del EBF.

Como se ha indicado, el destino de los beneficios debe ser «inversiones relevantes». Para concretar el tipo de inversiones el artículo 30 del CFI, de forma análoga a lo indicado en el artículo 22º.2 del CFI para el Régimen fiscal de apoyo a la inversión, establece que se consideran «inversiones relevantes» a efectos de este beneficio fiscal:

1. las adquisiciones nuevas de inmovilizado material, exceptuándose:

18 La norma portuguesa remite a la Recomendación de la Comisión, de 6 de mayo de 2003, sobre la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas para concretar las destinatarias de la mejora.

- i) Los terrenos, salvo que estén destinados a la explotación de concesiones mineras, agua mineral natural y de manantial, canteras, presas y arenas en proyectos de industrias extractivas.
- ii) Construcción, adquisición, rehabilitación y ampliación de cualquier edificio, excepto cuando esté afecto a actividades productivas o administrativas esenciales.
- iii) Vehículos ligeros de pasajeros o mixtos, excepto cuando estén destinados al servicio público o sean contratados en la actividad normal del contribuyente, las embarcaciones de recreo y las aeronaves.
- iv) Artículos de confort o decoración, excepto equipamiento hotelero con fines turísticos.
- v) Activos vinculados a la actividad en el ámbito de las concesiones o convenios de carácter público-privado celebrados con entidades del sector público.

2. El inmovilizado inmaterial o intangible, es decir, los gastos en adquisición de patentes, licencias o know-how, siempre que su depreciación tenga efectos fiscales y no se adquieran a entidades vinculadas.

4. OTROS BENEFICIOS FISCALES: INCENTIVOS A LA ACTIVIDAD SILVÍCOLA

Además de los beneficios fiscales que se han señalado, Portugal ha regulado diversas medidas que, si bien no son específicas para los territorios del interior, tienen aplicación también en ese ámbito territorial, afectando positivamente a los objetivos relacionados con esas áreas. Concretamente, para la actividad silvícola el artículo 59.^o-D del EBF¹⁹ regula diversos beneficios fiscales que afectan a distintas figuras impositivas portuguesas.

¹⁹ La Lei número 82-D/2014, de 31 de diciembre, procede a la reforma de la tributación ambiental, modificando, entre otras normas, el EBF, para la incorporación del artículo 59.^o-D, donde se recogen desde entonces determinados beneficios fiscales a la actividad silvícola, siendo de aplicación su contenido desde el año 2015. La Lei número 82-D/2014 puede consultarse en: <https://dre.pt/home/-/dre/66022084/details/maximized> [Fecha de la consulta: 5 de octubre de 2021].

Por lo que se refiere al IRS, la determinación de la base imponible pasa por el cálculo de diversos rendimientos englobados en diversas Categorías²⁰. Pues bien, los rendimientos derivados de la actividad silvícola se engloban en la Categoría B, es decir, se consideran rendimientos de actividades económicas. Como es conocido, lo que se somete a tributación es el rendimiento neto, obtenido una vez minorado el rendimiento íntegro con los gastos fiscalmente deducibles. Cuanto mayor sea el gasto, menor es la renta sujeta a gravamen. Este es el efecto que se consigue con el beneficio fiscal previsto para la actividad silvícola en el IRS, ya que lo que se regula es un incremento del cómputo del gasto.

Así, los gastos se computan al 130 % en los siguientes casos:

- a) Aportaciones económicas de los propietarios y productores forestales adheridos a una Zona de Intervención Forestal al fondo creado por la entidad de gestión correspondiente (con el límite de 8/1000 del volumen de negocios).
- b) Operaciones de defensa forestal contra incendios.
- c) Elaboración de planes de gestión forestal.
- d) Gastos de certificación forestal.
- e) Adaptación forestal al cambio climático.

La misma regulación en relación con el cómputo de los gastos se aplica también cuando los rendimientos obtenidos por la actividad silvícola tributan en el IRC.

Ahora bien, para el caso de los rendimientos obtenidos por explotaciones silvícolas plurianuales su declaración adquiere autonomía respecto a los

20 El IRS, tal y como se desprende del tenor literal del artículo 1 del Código del IRS, grava el importe anual de las rentas obtenidas en las siguientes categorías:
Categoría A: Rendimientos del trabajo dependiente;
Categoría B: Rendimientos de actividades económicas;
Categoría E: Ingresos de capital;
Categoría F: Ingresos de bienes inmuebles;
Categoría G: Incrementos patrimoniales;
Categoría H: Pensiones.

rendimientos de las explotaciones silvícolas que no tengan carácter plurianual²¹, y todo ello con el fin de dar cumplimiento a las previsiones contenidas en el artículo 59.º-D. 1 del EBF, donde se contempla un incentivo fiscal respecto al tipo de gravamen del IRS, aplicable exclusivamente al primer tipo de explotación. En el mencionado artículo se establece que a los efectos de determinar el tipo de gravamen del IRS que se aplicará a los rendimientos de la categoría B, relativos a las explotaciones silvícolas plurianuales, se dividirá:

- a) Por 12, para los rendimientos determinados según las reglas del régimen simplificado.
- b) Por la suma de años o fracción en los que se producen los gastos imputados a la obtención del rendimiento.

En cuanto al IMT y al IS se regula una exención en ambos impuestos para los siguientes supuestos:

- a) Para las adquisiciones onerosas de inmuebles rústicos, o parte de los inmuebles, que se localicen en Zonas de Intervención Forestal²² (en adelante, ZIF).
- b) Para las adquisiciones onerosas de inmuebles o parte de inmuebles rústicos destinados a explotación forestal, siempre que sean aledaños a inmuebles sujetos a un Plan de Gestión Forestal²³.

También en el IMI inciden los beneficios fiscales regulados para la actividad silvícola, concretamente, el EBF regula una exención que afecta a:

21 Para conocer cómo deben declararse este tipo de rendimientos, *vide*. Marília Fernandes, *Coleção Essencial. Manual de preenchimento do IRS Modelo 3*, (Lisboa: Ordem dos Contabilistas Certificados, 2020), https://www.occ.pt/news/_MANUAL/Essencial_IRS2020.pdf [Fecha de la consulta: 5 de octubre de 2021].

22 El Decreto-Lei número 127/2005, regula el régimen para la creación de Zonas de Intervención Forestal (ZIF), así como los principios regulatorios para su constitución, funcionamiento y extinción, recogiendo en su artículo 3 la definición de Zona de Intervención Forestal, indicándose que es «el espacio territorial continuo y delimitado, constituido principalmente por áreas forestales, sujeto a un Plan de Gestión Forestal y a un Plan de Intervención Forestal Específico y administrado por una única entidad».

23 Según el artículo 12.º del Decreto-Lei número 16/2009, el Plan de Gestión Forestal, por el que se aprueban los planes de ordenación, gestión e intervención forestal, es un instrumento para la gestión de los espacios forestales que, de acuerdo con los lineamientos definidos en el PROF, determina, en el espacio y el tiempo, intervenciones de carácter cultural y explotación de recursos, apuntando a la producción sostenida de bienes y servicios por proporcionados y teniendo en cuenta las actividades y usos de los espacios circundantes.

- a) Los inmuebles rústicos que correspondan a áreas forestales adheridas a una Zona de Intervención Forestal
- b) Los inmuebles rústicos afectos a una actividad forestal sometida a un Plan de Gestión Forestal.

5. EL GASTO FISCAL QUE REPRESENTAN LOS INCENTIVOS FISCALES ANALIZADOS

La adopción de medidas fiscales tiene un componente económico que debe ser valorado adecuadamente. Es evidente que la regulación y, más concretamente, la aplicación de beneficios fiscales tendrá consecuencias en los ingresos públicos dada la pérdida de recaudación que supone la derogación de las reglas generales de tributación. Por ello, resulta interesante valorar este aspecto económico de la regulación y aplicación de las medidas tributarias adoptadas en Portugal en relación con las zonas del interior. De esta forma se sabrán las cifras sobre el gasto fiscal.

Además del gasto fiscal, y por tanto el dato sobre las cantidades que se han dejado de recaudar, es interesante evaluar el grado de eficacia respecto a los objetivos perseguidos²⁴, lo que permite realizar un análisis *ex post*, muy conveniente para una posible revisión del régimen.

En marzo de 2021 se ha conocido el balance sobre la ejecución del «*Programa de Valorização do Interior*», donde se detallan todas las acciones que se

24 En este sentido, Burgos Belascoáin sobre el Presupuesto de beneficios fiscales indica que «(...) no es un mero instrumento formal, sino una útil herramienta que sirve para informar a los ciudadanos de la magnitud de los recursos dejados de recaudar por esta vía y de los sectores de contribuyentes a los que beneficia, así como para conocer con exactitud a eficacia y la eficiencia de los beneficios fiscales concedidos, si fuera posible *ex ante*, pero, en todo caso, *ex post*, una vez adoptada la medida.

Para ello no basta con la cuantificación separada de los beneficios fiscales, sino que, además, se necesita transparencia sobre los fines y el destino de los fondos públicos que se dejan de ingresar en forma de beneficios tributarios. En definitiva, pues, no se trata de conocer tan sólo la cuantía y distribución por impuestos o por políticas de gasto, sino de saber también cuáles son sus efectos recaudatorios y, consiguientemente, los efectos sociales y económicos que va a provocar, aportando así información para la toma de decisiones públicas adecuadas en cada momento». Javier Burgos Belascoáin, “El presupuesto de Beneficios Fiscales para 2006”, *Presupuesto y Gasto Público*, 42/2006, (2006): 67-68.

han puesto en marcha, además de las de carácter tributario, señalándose la dotación económica, las candidaturas presentadas y los fondos aprobados.

Según se recoge en el informe, el PVI, globalmente, ha movilizado más de 500 millones de euros en inversiones, ha creado más de 20.500 puestos de trabajo y formado a más de 5.700 personas. Estas cifras parecen indicar que, al menos, se han producido resultados positivos en relación con los objetivos del programa.

Por lo que se refiere a los datos sobre los beneficios fiscales, en el mencionado balance de ejecución se menciona que la cuantía que representa el gasto fiscal total para el año 2019 prácticamente alcanzó los 27 millones de euros.

Este dato sobre el gasto fiscal contabiliza, además de los beneficios fiscales para las empresas, los incentivos fiscales regulados para las familias. Más concretamente, dos deducciones en el IRS. La primera de ellas, por gastos en educación y formación, de la que se beneficiaron un total de 531 familias. Y la segunda, la deducción por cambio de residencia al territorio del interior, de la que se beneficiaron 49 familias. El gasto fiscal para estos beneficios fiscales ascendió a algo más de 111 mil euros.

Los beneficios fiscales para las empresas más los correspondientes a las empresas dedicadas a la silvicultura representan la mayor parte del gasto fiscal situándose en más de 26.5 millones de euros ²⁵.

También pueden consultarse las cifras del Programa + CO3SO, que reflejan además del gasto fiscal el número de beneficiarios que accedieron a los beneficios fiscales regulados en el marco del desafío demográfico.

Tabla número 3. Beneficiarios y gasto fiscal de las medidas tributarias para empresas que se localicen en el interior de Portugal

²⁵ *Cfr.* “Programa de Valorização do Interior. Relatório del Balanço de Execução”, República Portuguesa, Coesão Territorial, 2021, pág. 48. El informe puede consultarse en la siguiente dirección: <https://www.portugal.gov.pt/pt/gc22/comunicacao/documento?i=relatorio-balanco-do-programa-de-valorizacao-do-interior> [Consulta realizada el 7 de octubre de 2021].

BENEFICIO FISCAL	NÚMERO DE EMPRESAS	GASTO FISCAL (AÑO 2019) (euros)
Tipo de gravamen reducido en el IRC	26.259	9.964.622,91
Régimen fiscal de apoyo a la inversión	191	5.823.437,54
Reinversión de los beneficios en el interior	1.204	9.825.163,83
Silvicultura	23	1.058.261,48
TOTAL	27.677	26.671.485,76

Fuente: Balance de ejecución del «Programa de Valorização do Interior»

Con estos datos no es sencillo evaluar de forma exacta el grado de eficacia de los beneficios fiscales regulados para las empresas en Portugal. No obstante, más allá del efecto que producen a corto plazo, y que se evidencia en el gasto fiscal, puede afirmarse que los beneficios fiscales pueden influir en la conducta del contribuyente. Y, particularmente, en el supuesto que se está analizando, pueden influir en la localización de la empresa en aquellos territorios que ofrecen una fiscalidad más favorable, al permitir aligerar los costes e incrementar el beneficio. Por lo que, a luz de las consideraciones previas y los datos facilitados por el balance de ejecución del PVI, la fiscalidad y, más concretamente, los beneficios fiscales pueden contribuir a la promoción y desarrollo económico en las áreas donde son de aplicación.

6. REFLEXIONES FINALES

El empleo de beneficios fiscales o regímenes específicos, especialmente aquellos que suponen una ventaja fiscal, puede influir en las conductas de los contribuyentes. La regulación y aplicación de beneficios fiscales, como herramienta de la política fiscal que busca incentivar la inversión en ciertas áreas, se justifica en la medida que inciden positivamente en el desarrollo económico en las mismas, y ello a pesar de la pérdida de recaudación que implican. No obstante, estimamos que, junto a la fiscalidad, es necesaria la concurrencia de otros factores que están muy presentes en la toma de decisiones y favorecen la llegada de nuevas empresas a un territorio.

Dado que las características de las zonas más despobladas y desfavorecidas pueden suponer una limitación para la llegada de nuevos residentes, ya sean familias o empresas, creemos que la regulación de apoyos económicos y fiscales pueden contribuir a su desarrollo económico, fijar población y resolver las asimetrías regionales.

En conclusión, la fiscalidad es una herramienta que puede tener un indudable efecto positivo sobre la inversión empresarial.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AA.AA. “Programa de Valorização do Interior. Relatório del Balanço de Execução”. República Portuguesa, Coesão Territorial, 2021.

<https://www.portugal.gov.pt/pt/gc22/comunicacao/documento?i=relatorio-balanco-do-programa-de-valorizacao-do-interior>

Burgos Belascoáin, Javier, “El presupuesto de Beneficios Fiscales para 2006”, *Presupuesto y Gasto Público* 42/2006 (2006): 67-82.

Fernandes, António B., Dinis, Anabela y Ussmane, Ana María. “Impacto dos incentivos fiscais regionais na taxa de criação de empresas: Estudo aplicado às regiões portuguesas do interior”. (17.º Congresso da APPR, 5.º Congresso de Gestão e Conservação da Natureza, 29 de junio a 2 de julio de 2011). https://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream/10198/6226/1/Capa%20com%20ISBN_APDR.pdf

- Fernandes, Marília. *Coleção Essencial. Manual de preenchimento do IRS Modelo 3*. Lisboa: Ordem dos Contabilistas Certificados, 2020.
https://www.occ.pt/news//_MANUAL/Essencial_IRS2020.pdf
- Flores da Silva, Hugo. “O Imposto Municipal sobre Imóveis: considerações sobre um imposto local”. *Questões de Direito Local* 13 (2017): 47-65.
- Leitão Amaro, António. “Estagnação Secular? Consequência de uma efetiva tendência demográfica?”. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal* 9, n. 4 (2017): 13-73.
- Monteiro, Alcides. “Territórios do interior, coesão territorial e modelos de governança: a propósito do Programa Nacional para la Coesão Territorial”. *Revista da Associação Portuguesa de Sociología* 19, (2019): 127-151.
- Moreno González, Gabriel, Xavier Marinéz de Oliveira y José Francisco Xavier dos Santos. “Los niveles competenciales e institucionales en Portugal”. En *Extremadura-Portugal. Una guía para la cooperación transfronteriza*, dirigido por Gabriel Moreno González. 43-57. Mérida: Junta de Extremadura. Dirección General de Acción Exterior, 2020.
- Santinha, Gonçalo. “O princípio de coesão territorial enquanto novo paradigma de desenvolvimento na formulação de políticas públicas: (re)construindo ideias dominantes”. *EURE: Revista Lationamericana de Estudios Urbano Regionales* 119 (2014): 75-97.
- Santinha, Gonçalo y Teresa Marques. “A integração do principio de Coesão Territorial na agenda política: o caso português”. *Revista de Geografia e Ordenamento do Território* 2 (2012): 215-244.
- Sequeira, Teresa y Filipe Sá. “Benefícios fiscais ao serviço do desenvolvimento regional? O caso do distrito de Vila Real, no norte interior português” (15º Congresso de APDR, 1º Congresso de Desenvolvimento Regional Cabo Verde). Edición en PDF.
<http://www.apdr.pt/congresso/2009/pdf/Sess%C3%A3o%2024/221A.pdf>

FÁTIMA PABLOS MATEOS
Área de Derecho Financiero y Tributario
Departamento de Derecho Público
Facultad de Derecho
Universidad de Extremadura
fpablos@unex.es
<https://orcid.org/0000-0003-4249-7097>

