

FISCAL Y ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA

CONTRIBUCIÓN DE UTILIDADES.—EL CAPITAL DE LAS EMPRESAS INDIVIDUALES. LAS RESERVAS DE LAS SOCIEDADES.

Un comerciante individual, sujeto a la Contribución de Utilidades, Tarifa 3.ª, pretendió que se computase como capital del negocio, a los efectos de la liquidación del tributo, la participación que, según él, le correspondía en los fondos de reserva de cierta Compañía comanditaria simple de la cual era socio comanditario.

La Administración de Rentas Públicas rechazó tal pretensión, y promovida por el contribuyente reclamación económico-administrativa, fué desestimada en las dos instancias.

Recurrido el acuerdo ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, la Sala 3.ª del Tribunal Supremo ha dictado Sentencia en 12 de junio de 1950 (Magistrado Ponente, D. Angel Villar y Madruño), por la que se absuelve a la Administración en cuanto a ese extremo, si bien revoca el acuerdo por lo que se refiere a la multa.

Doctrina y fundamentos de la Sentencia :

1) Si en el orden civil, y especialmente en el mercantil, el comerciante individual no puede separar su patrimonio particular del dedicado a la empresa o negocio a que concretamente consagre su actividad, pues con todo él se constituye su crédito y se responsabiliza en sus relaciones comerciales, según previenen los artículos 908 a 910 del Código de Comercio, al determinar los bienes integrantes de la masa de la quiebra del comerciante que llega a esta anormal situación, tales preceptos son inoperantes en el orden fiscal, por existir en éste disposiciones concretas encaminadas a definir y fijar lo que constituye el capital de una empresa a efectos de su tributación.

2) En este orden fiscal, y como precepto de obligada aplicación para determinar el tipo de gravamen que se ha de asignar al comerciante individual por Tarifa 3.ª de la Contribución sobre las Utilidades, según la disposición 7.ª de la misma Tarifa, se incluyó en la Ley de Reforma tributaria de 16 de diciembre de 1940 el apartado c) del artículo 49, según el que se reputará capital para los comerciantes e industriales individuales la diferencia entre el importe del activo *del negocio* y las obligaciones para con tercero que pesen sobre el mismo.

3) Teniendo que ser base de lo que a efectos fiscales se ha de entender por capital la disposición referida, no puede atribuirse tal calificación a la suma que el recurrente alega poseer como participación en el fondo de reserva de la Compañía de la cual es socio comanditario, ya que no puede figurar en el activo de su empresa individual por no ser fondo de su disponibilidad y por no deducirse de él beneficio alguno directo para ella; porque estos fondos de reserva de las Sociedades, en tanto no sean repartidos, son de su exclusiva pertenencia, lucen en sus cuentas y son base de la tributación de las mismas, según reiteradamente se tiene declarado por el Tribunal Supremo, no pudiendo, por ello, a la vez imputarse como capital a la empresa individual, pues ello incrementaría la base sobre la que ha de determinar el tipo de gravamen según la escala de la disposición 7.^a de la Tarifa 3.^a de la Contribución sobre las Utilidades, con perjuicio de los intereses del Tesoro y con inobservancia de lo dispuesto en la Ley de Reforma tributaria de 1940.

Comentario.

Son dos las cuestiones examinadas y resueltas por esta Sentencia: definición y determinación de lo que ha de entenderse por capital del negocio de las empresas individuales, y significación de las reservas constituidas por las Sociedades, en lo que toca al patrimonio de los socios y a su trascendencia fiscal para éstos.

A. Capital del negocio de las empresas individuales.

Sobre este punto, la Sentencia que comentamos no aporta ninguna precisión que sirva para aclarar, explicar o completar el precepto legal vigente: apartado c) del artículo 49 de la Ley de Reforma tributaria de 1940, cuya disposición se limita a transcribir.

Porque la aparente oposición, o, más bien, la falta de armonía entre los preceptos de carácter sustantivo mercantil y los de orden tributario acerca del capital del comerciante individual, que el Tribunal Supremo resuelve, naturalmente, a favor del taxativo precepto fiscal, carece de interés, a estos efectos, por la expresión inequívoca del citado artículo; y de otra parte, porque, en realidad, una cosa es el *patrimonio* del comerciante y la *responsabilidad ilimitada* de éste con todos sus bienes, que tiene afectados a la satisfacción y cumplimiento de sus obligaciones (aplicación del artículo 1.911 del Código Civil), y otra distinta la definición del *capital* de ese comerciante a efectos fiscales.

Justo es reconocer que el Tribunal Económico-Administrativo Central se ha adentrado más en el problema, y con el plausible intento de desentrañar y de precisar el significado y alcance de la definición legal, estableció en su Acuerdo de 17 de octubre de 1944 —recurrido luego en vía contencioso-administrativa y confirmado en este punto por la Sentencia que comentamos— que el capital es la diferencia entre el importe del activo del negocio, y de las obligaciones para con tercero, «o sea, la suma de bienes que reúna los requisitos siguientes: a) que estén inventariados en los libros oficiales o en los especiales en el orden fiscal; b) que estén afectos directa o indirectamente al negocio, y c) que sus productos o gastos luzcan en cuenta».

Sabido es que la incorporación de las empresas individuales a la Contribución de Utilidades arranca de la Ley de 26 de julio de 1922, que sujetó sus beneficios —en determinados casos— a la Tarifa 2.ª, pero cuyos especiales tipos de imposición, si bien eran progresivos, no dependían de su proporción con el capital del empresario —elemento del que se prescindía—, sino sólo de la cifra absoluta de los beneficios. Por tanto, el problema que ahora se examina no existía entonces.

Mas la Ley de Reforma tributaria de 16 de diciembre de 1940 (artículo 47) sometió a gravamen por Tarifa 3.ª los beneficios de las empresas individuales comprendidas en determinadas categorías, con sujeción a la escala general de dicha Tarifa, de carácter progresivo, en relación con el capital de la empresa, aunque limitando el tipo de gravamen al 16 por 100. Y claro está que surgió en ese momento la necesidad de definir qué había de entenderse por capital de las empresas individuales.

¿Fue técnicamente acertada esa incorporación de las empresas individuales a la Tarifa 3.ª de la Contribución de Utilidades?

Mucho lo dudamos, porque, como dice con acierto algún comentarista, «estas modalidades y otras que podrían señalarse demuestran que en las empresas individuales hay algo que no encaja del todo con la Contribución de Utilidades, de modo que la extensión de ésta a dichas empresas es bastante discutible desde un punto de vista técnico» (ROCA SASTRE - MUNCUNILL PALET, *Tratado de la Contribución de Utilidades*, Barcelona, 1945, pág. 191).

Buen ejemplo de ello es este problema del capital, de difícil solución en muchos casos, expuesto a injusticias, en daño a veces para el contribuyente y a veces para la Hacienda, hasta el punto de que lo mejor sería quizá volver al sistema de la Ley de 1922; esto es, escala de gravamen sin tener para nada en cuenta el capital.

Tenemos la seguridad de que se habrán planteado y se plantearán a la Administración casos muy dudosos y opinables, para resolver los cuales es insuficiente no ya el precepto de la Ley de 1940 (art. 49, ap. c),

sino las normas que pudiéramos llamar «jurisprudenciales» establecidas en ese acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central del año 1944.

De los requisitos que el Tribunal Central estima que deben exigirse, el primero de ellos, inscripción de los bienes en el inventario y en el balance, es el más claro e inequívoco.

No ocurre lo mismo con los otros dos.

Descartamos desde luego que no puede bastar la simple circunstancia formal de que se trate de bienes incorporados contablemente al activo de la empresa, porque eso obligaría a reconocer como capital todos los bienes muebles e inmuebles del empresario, sin más que el cumplimiento de la formalidad (finca, valores, muebles, joyas...).

Descartamos también, como de exigencia ineludible, que ha de tratarse de bienes cuya titularidad dominical corresponda al empresario, como apunta un comentarista (Dr. AZCONA, «Revista de Derecho Privado», noviembre de 1950, pág. 938).

Pero ¿cuándo habrá de entenderse que los bienes *están afectados directa o indirectamente al negocio?*

Aquí es donde se plantea la mayor dificultad, que sube de punto cuando se tome en cuenta, para pronunciarse, la posibilidad de la movilización crediticia de esos bienes; porque como esa posibilidad existe, cualquiera que sea la clase de aquéllos, y son susceptibles no sólo de determinar el otorgamiento de masas dinerarias, sino de provocar y aumentar el crédito y la solvencia del comerciante o del industrial y, consiguientemente, el volumen de sus operaciones, sería aventurado e injustificado negar la condición de capital a cualesquiera clases de bienes del empresario.

Si una participación comanditaria en una Compañía (caso del pleito) se considera capital por el solo hecho de que puede servir de base a «movilización crediticia», ¿cómo podrá aplicarse diferente trato a fincas rústicas o urbanas, a valores mobiliarios, al automóvil del empresario, a sus joyas, a sus cuadros y objetos de arte?

De otro lado, si «afectar» es «imponer gravamen u obligación sobre alguna cosa»; si, conforme al artículo 1.911 del Código Civil, «del cumplimiento de sus obligaciones responde el deudor con todos sus bienes, presentes y futuros», y, en fin, si, según la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de junio de 1946, «el artículo 1.911 del Código Civil señala la extensión con que los bienes del deudor *están afectados* al pago de sus obligaciones»..., no se nos alcanza en qué consiste ese requisito de la «afectación» que señala el Tribunal Central, y mucho menos con la adición de las palabras «directa o indirectamente», porque si se entiende por afectación *directa* la incorporación o inscripción de los bienes del empresario en el activo de la empresa, esta condición está ya cumplida

con la observancia del primer requisito; y por afectación *indirecta* no parece pueda entenderse otra cosa que la afectación general preceptuada por el Código Civil en su artículo 1.911.

Creemos, pues, que por su vaguedad y excesiva amplitud no es feliz la expresión de ese requisito.

La Ley de 16 de diciembre de 1940 (art. 48, ap. a)) y la de 29 de marzo de 1941 (art. 1.º, ap. a), y art. 2.º, ap. b)) utilizan otra expresión: «capital *empleado* en el negocio».

Emplear es «gastar, consumir, ocupar», conceptos todos algo más concretos, más precisos, que el de «afectar». De modo que constituyen el capital los bienes gastados, consumidos u ocupados en el negocio. Es decir, los bienes invertidos o utilizados en la empresa, los que cumplan una función económica y activa dentro de la misma.

Mas no con esto queda completamente aclarada la duda ni resuelto el problema, porque si no bastan los requisitos de titularidad dominical y de inscripción en el activo, cabrá entonces que la Hacienda no acepte considerar como capital determinados bienes por apreciar que no están *empleados* en el negocio.

Y en cuanto al tercer requisito de los que señala el Tribunal Central («que los productos o gastos (de los bienes) luzcan en cuenta»), aunque a primera vista parece claro, no lo es tanto cuando se considera que, conforme al número 8.º de la disposición 1.ª de la Tarifa 3.ª (creado por el artículo 48 de la Ley de 16 de diciembre de 1940), se somete a gravamen por dicha Tarifa a los comerciantes e industriales individuales «*cuando sus beneficios provengan de profesión, arte o industria* gravados en la Contribución Industrial y de Comercio».

Con lo que, por ejemplo, y apoyándose en ese precepto, podría pretenderse por un empresario individual que no son gravables por la Tarifa 3.ª ni deben ser reputados como beneficios de su empresa los intereses de valores figurados en su activo.

En resumen: creemos que este problema del capital de las empresas individuales no tiene una solución fácil ni clara en nuestra legislación, la cual, en este aspecto —como en otros sustantivos—, acusa la falta de no haber dado «carta de naturaleza» al concepto unitario de empresa, tan trabajado por los tratadistas y recogido por la Jurisprudencia. (Véanse las Sentencias de nuestro Tribunal Supremo de 13 de marzo de 1943 y 13 de enero de 1944.)

En defecto de la incorporación al Derecho positivo de este concepto *orgánico* de empresa, con alcance jurídico, económico y fiscal, no parece que haya más que alguna de estas soluciones para la cuestión que se plantea en este comentario:

a) Limitar los requisitos a la titularidad dominical y a la incorporación de los bienes al activo de la empresa.

b) Ampliar la competencia del Jurado de Utilidades al caso de fijación del capital de las empresas individuales, cuando la Hacienda no acepte el declarado como tal por el contribuyente.

c) Variar el sistema de imposición y volver al que estableció la Ley de 1922, esto es: tipos de gravamen con escala progresiva según la cuantía absoluta de los beneficios, prescindiendo por completo del capital.

De todas estas posibles soluciones, quizá sea esta última la más práctica y sencilla, como ya hemos apuntado más arriba.

B. *Reservas.*

Son en gran número las resoluciones y sentencias que se han dictado sobre este punto, respecto del que estimamos que se ha deformado el concepto claro y sencillo de la Ley, especialmente en los fallos del Tribunal Central.

Apresurémonos a consignar que la doctrina del Tribunal Supremo, establecida en la Sentencia que comentamos, nos parece acertadísima y que no requiere aclaración ni comentario.

Nuestra discrepancia (para manifestar la cual aprovechamos esta oportunidad) se refiere al distinguo que desde hace muchos años viene manteniéndose (recuérdese la tan difundida conferencia pronunciada por don José NAVARRO-REVERTER en el año 1928, en la Asamblea de Delegados de Hacienda de España) entre fondos de reserva de Sociedades anónimas y asimiladas y fondos de reserva de Sociedades colectivas, con la conclusión de que los beneficios destinados a las reservas de las primeras no tributan por Tarifa 2.^a; y respecto de las colectivas, si en la escritura o pacto social se prevé la formación de reservas, no se considerarán sometidos a gravamen, pero sí, en cambio, si nada hay ordenado en la escritura constitucional sobre tal punto.

Se argumenta diciendo que, en este último supuesto, es manifiesto el derecho del socio a reclamar su parte íntegra en los beneficios, por lo que si deja su participación, total o parcialmente, en la Compañía, aunque sea por acuerdo unánime de los socios, ello es por un acto enteramente libre, «que tiene todo el significado de una inversión que hace de unos beneficios que ha obtenido».

A nuestro parecer, esta distinción carece de sólido fundamento.

Los correspondientes epígrafes de la Tarifa 2.^a de la Contribución de Utilidades (2.^o A y 2.^o B) gravan *las participaciones de los socios* en los beneficios de la empresa, lo cual supone, inexcusablemente, la distinción —que es base de las Tarifas 2.^a y 3.^a— entre la Sociedad y sus beneficios, de un lado, y los socios y sus participaciones, de otro.

Si por no repartirse en su totalidad los beneficios de la empresa a los socios de la misma, bien sea por pacto fundacional, bien sea por acuerdo unánime de aquéllos, no llegan éstos a participar en la totalidad de los beneficios, la parte no distribuida no puede ser gravada en ningún caso por la Tarifa 2.ª de la Contribución de Utilidades, porque no ha hecho tránsito al patrimonio individual de los socios, no son fondos de su disponibilidad, como dice con frase feliz la Sentencia del Tribunal Supremo que comentamos, y en tanto no sean repartidos, son de la exclusiva pertenencia de la empresa y sujetos a las eventualidades del negocio.

Y no se diga que ello es por la voluntad de los socios en el caso de no haberse previsto en la escritura social, porque tan voluntario es el pacto escriturario y su modificación, como el acuerdo unánime de los socios sobre distribución de beneficios.

Concluimos, pues, sosteniendo que, prevéase o no en la escritura social de cualquier empresa la distribución de beneficios y la constitución de reservas, sólo son gravables por Tarifa 2.ª de Utilidades las cantidades que, con cargo a los beneficios, sean repartidas a los socios, en cualquier forma que revele que han hecho tránsito a su patrimonio individual y pasado a ser de su libre disposición.

J. M.ª ROVIRA BURGADA

Letrado Mayor del Consejo de Estado.

