

REVISTA CRITICA DE DERECHO INMOBILIARIO

DEDICADA, EN GENERAL, AL ESTUDIO DEL ORDENAMIENTO JURIDICO
Y ESPECIALMENTE AL REGIMEN HIPOTECARIO

Año XX

Julio de 1944

Núm. 194

La sociedad anónima como sujeto de la contribución de utilidades de la riqueza mobiliaria ⁽¹⁾

PRIMERA PARTE

ANTECEDENTES NECESARIOS

III.—Encuadramiento del artículo 5.º de la Ley de 10 de noviembre de 1942, en el sistema juridicofiscal del que ha venido a formar parte:

- A) La tarifa 3.ª de la vigente Ley de Utilidades:
 - a) Calificación del tributo.
 - b) Relación juridicotributaria.
 - c) Determinación de los elementos de aquella relación juridicofiscal.
- B) La Ley de Beneficios extraordinarios, de 17 de octubre de 1941.
El capital social de la Empresa a los efectos de la tarifa 3.ª de Utilidades, ¿es el mismo que el estimado a los efectos de la contribución sobre beneficios extraordinarios?
- C) Repercusión del artículo 5.º de la Ley de 10 de noviembre de 1942 en la relación juridicotributaria.

III.—ENCUADRAMIENTO DEL ARTÍCULO 5.º DE LA LEY DE 10 DE NOVIEMBRE DE 1942, EN EL SISTEMA JURÍDICOFISCAL DEL QUE HA VENIDO A FORMAR PARTE.

El artículo 5.º objeto del presente estudio, se refiere a la forma de liquidar las contribuciones que gravan los beneficios que producen las empresas en los casos que intenta prever. Afecta a los beneficios gravables por la tarifa 3.ª de la vigente Ley reguladora de la contribución de Utilidades y por la de Beneficios extraordinarios de 17 de octubre de 1941. Repercute en los gravados por tarifa 2.ª

(1) Véase el número anterior de la REVISTA.

A) LA TARIFA 3.^a DE LA VIGENTE LEY DE UTILIDADES.a) *Calificación del tributo.*

La tarifa 3.^a de Utilidades, al nacer por Ley de 27 de marzo de 1900 como rama desprendida de la Contribución Industrial, caminando tras el deseo de sustituir el gravamen hipotético sobre beneficios presuntos y posibles, por el gravamen determinado sobre beneficios reales, dejó imprecisa la clase de Compañías que, por la naturaleza de su actividad, caían bajo su jurisdicción, entendiéndose posteriormente (Ley de 3 de agosto de 1907) comprendía a las Sociedades anónimas y comanditarias por acciones dedicadas a uno o varios ramos de fabricación; y, más tarde (Ley de 29 de abril de 1920), extendió la imposición a gravar los beneficios globales de las Sociedades mercantiles de todas clases y de las Asociaciones de cualquier género que tuviesen fin de lucro, ensanchándola por Ley de 26 de julio de 1922 al sujetar al impuesto a las comunidades de bienes que explotasen negocios industriales o mercantiles. Ultimamente el artículo 47 de la Ley de Reforma Tributaria, de 16 de diciembre de 1940, llamó a contribuir por aquel concepto a los comerciantes e industriales individuales, en los casos que prevé, así como el artículo 37 lo hizo en relación con las Cajas Benéficas de Ahorro.

En su consecuencia, con las limitaciones que la propia Ley determina, referidas principalmente a los casos de contribución directa mínima—cuota fija contribución Industrial y de Comercio; tanto por ciento determinado sobre el capital de la Sociedad—, aquel gravamen es directo y proporcional a los beneficios reales *de toda agrupación de capitales que constituya personalidad jurídica independiente*, así como a los obtenidos por las comunidades de bienes, que exploten algún negocio cuyos rendimientos deben ser gravados en la contribución industrial, que no tienen tal carácter de personas jurídicas y por las individuales que la Ley especifica.

Puede decirse—afirma D. Pío Ballesteros—que lo que vino a ser característico de la imposición fué el objeto y base tributaria, ya que, tras algunas vacilaciones, se adoptó en definitiva el criterio de los beneficios sociales líquidos, quedando así la tarifa con-

vertida en una contribución personal sobre la renta de aquellas entidades. Frente a esta calificación se considera más bien como una contribución sobre el producto.

La cuota mínima es impuesto sobre el capital (anticipo del de Utilidades, le llama la sentencia de 28 de junio de 1921), exigible aun liquidado el ejercicio con pérdidas. (Sentencia 7 de diciembre de 1921.) Nació por Ley de 29 de diciembre de 1910, como medio de poner coto a la defraudación que existía en la tarifa 3.^a de Utilidades.

Según la memoria de la Dirección general de Contribuciones, correspondiente al año 1913, aquella tarifa 3.^a y la Contribución de Utilidades están en el mismo plano, cualquiera que sean las sustanciales diferencias introducidas en la economía interna de ambos impuestos.

La Contribución Industrial, como todas las de producto, tiene como característica común con las contribuciones patrimoniales la de la permanencia de la obligación respecto al Estado.

Se entiende que la elaboración reflexiva de la teoría y de la práctica actual de la Hacienda—basándose en que las explotaciones comerciales e industriales actúan en un régimen de derecho cuyo costo es permanente, y la obligación de su sostenimiento está viva mientras haya en las economías particulares medios con que atender esa obligación—, acentúa fuertemente el pensamiento de que son justamente las sociedades creación del Derecho, y de esas sociedades, las que gozan de la limitación de responsabilidad, las que más directamente están obligadas a una contribución permanente.

Este impuesto nominal sobre el capital tiene el carácter de imposición mínima. El tipo de gravamen, que en la Ley de 1910 era del 3 por 1.000, ha pasado, por la de 31 de diciembre de 1942, al 15 por 1.000 para las Sociedades cuyo capital social excediese de 500.000 pesetas, pero no de cinco millones, a las que se les dió un plazo para contribuir en tal concepto de cuota mínima, bien por la Contribución Industrial o por el 15 por 1.000.

En tal forma, la contribución mínima lo es por el mero ejercicio de la actividad lucrativa que fundamentalmente constituye el objetivo de la empresa. He ahí enlazados dos tributos tan diferentes: Industrial y Utilidades.

b) *Relación jurídicotributaria.*

La Ley de Utilidades crea un vínculo tributario del Estado con las economías subordinadas, el cual, y por lo que a la tarifa 3.^a se refiere, da vida a una relación jurídicofiscal compuesta de varios elementos: sujeto activo; sujeto pasivo; objeto y base del tributo; aparte, claro está, de la cuota o tipo de gravamen.

1. *Sujeto activo del impuesto.*—El Estado, a quien aprovecha la contribución.

2. *Sujeto pasivo del impuesto. Es decir, de quién es exigible.*—Según la disposición 1.^a de la tarifa 3.^a del artículo 4.^o de aquella Ley, las Empresas nacionales o extranjeras en la misma enumeradas, que realicen negocios en España. (Compañías anónimas y las demás mercantiles; las mineras; las Cooperativas de crédito, producción, compra, almacenaje, tenencia, elaboración, venta en común, consumo, las Sociedades y Asociaciones que tengan por fin la realización de algún lucro; las explotaciones industriales, comerciales y mineras, de las Corporaciones administrativas; las Comunidades de bienes que explotan algún negocio, cuyos rendimientos deban ser gravados en la Contribución industrial, y de comercio entre otras; las Cajas de Ahorro; aparte, claro está, de los comerciantes e industriales individuales, recientemente incorporados.)

El artículo 2.^o de la propia Ley «sujeta al pago de esta contribución toda persona natural o jurídica, nacional o extranjera, por razón de utilidades que haya obtenido dentro del territorio español»

La tarifa 3.^a se refiere a los beneficios que la Sociedad obtiene, y la tarifa 2.^a a los dividendos para los accionistas. (Sentencia de 10 de marzo de 1906.)

La tarifa 3.^a grava los *beneficios de la Sociedad como persona jurídica*, mientras que la tarifa 2.^a afecta a los de los socios como personas naturales, dice la resolución del Tribunal gubernativo del Ministerio de Hacienda, de 24 de abril de 1923, y el acuerdo de la Dirección General de Contribuciones de 18 de septiembre de 1923.

3. *Objeto del impuesto: Lo que es gravado.*—Las utilidades que se producen por la explotación de una Empresa, es decir, por

la actividad económica encaminada a la «realización de negocios» (disposición 1.ª de la tarifa 3.ª), o por el «ejercicio de industrias» a virtud de la conjunción del trabajo con el capital (núm. 3.º del artículo 1.º de la propia Ley). Sin embargo, la cuota fija o mínima supone que el objeto no es la utilidad, sino el mero ejercicio de la actividad lucrativa que fundamentalmente constituye el objetivo de la Empresa, es decir, la Empresa misma.

Por eso puede decir el preámbulo de la Ley de 12 de diciembre de 1942, creadora de la Dirección General de Contribuciones y Régimen de Empresas, que esta Dirección es «el organismo central que tiene a su cargo la gestión de los tributos que fundamentalmente constituyen *el gravamen de las Empresas como tales...*»

4. *Base tributaria.*—El importe del beneficio neto en el período de la imposición (disposición 5.ª de dicha tarifa). El concepto de utilidad es la base del tributo o gravamen, dice la sentencia de 30 de abril de 1903.

5. *Cuota o tipo de gravamen.*—Viene determinado por la escala estatuida en la disposición 7.ª de la propia tarifa 3.ª, según la cual el tipo de gravamen está determinado en función de interés que representa aquel beneficio—base tributaria—respecto del capital de la Empresa establecido conforme a la disposición sexta.

c) *Determinación de los elementos de aquella relación jurídico-fiscal.*

1. *Sujeto pasivo.*—Concepción jurídicotributaria de la Empresa.

Dados los términos en que parece redactada aquella disposición primera de la tarifa 3.ª, en cuanto dice: «*Estarán sujetas a la obligación de contribuir en esta tarifa las siguientes Empresas de nacionalidad española y las extranjeras que realicen negocios en el Reino.*» nada de particular tiene surja la duda sobre de quién es exigible el tributo, es decir, sobre quién es el «sujeto de la relación jurídicotributaria», si la Empresa o la persona jurídica o individual que la explota, según parece desprenderse de la relación articulada que sigue al antes citado párrafo y del artículo 2.º de la propia Ley, o si identifica «Empresa» con el ente individual o jurídico que la

cobija, o distingue Empresa-organismo de Empresa-actividad. Es decir, trata o considera «Empresa» como compañía mercantil. La resolución del propio Tribunal de 19 de mayo de 1936 dice que la Ley de Utilidades «no grava en su tarifa 3.^a más que los beneficios logrados por las *personas jurídicas* que cita en su disposición 1.^a, como consecuencia del ejercicio de industrias o negocios realizados en España».

Recordemos que según la ya citada resolución del Tribunal gubernativo del Ministerio de Hacienda de 24 de abril de 1923, y acuerdo de la Dirección General de Contribuciones de 18 de septiembre de 1923, la tarifa 3.^a *grava los beneficios de la Sociedad como persona jurídica*.

No es que intentemos ahora precisar el concepto de Empresa dentro del Derecho; se trata, sencillamente, de que, alegando la Ley objeto de nuestro estudio, que es «preciso regular las repercusiones tributarias derivadas de algunas combinaciones financieras que permitan la existencia de entidades jurídicamente distintas, pero realmente integrantes de una misma unidad económica, cual sucede en los casos *de Empresa* que, mediante la posesión de acciones o participaciones en el capital de otras, o por cualquier otro procedimiento equivalente, ejercen el control de estas últimas, para las que debe autorizarse un trato fiscal que atienda más a dicha realidad económica que a la figura jurídica», y lo que, desarrollando tal pensamiento, estatuye el último párrafo del artículo 5.º de la propia Ley de 10 de noviembre de 1942, hácese necesario determinar el verdadero alcance y concepto económico y, si es posible, jurídico de la Empresa, para ver hasta dónde ésta puede dilatarse en el sentido de que, respetándose el pensamiento inicial de la disposición 1.^a de la tarifa 3.^a, en cuanto la estima como sujeto tributable, puedan ser objeto de aquella relación jurídicotributaria esas supuestas combinaciones financieras a que alude la Ley, que permiten coexistir la Empresa con entidades jurídicamente distintas, pero realmente integrantes de una misma unidad económica: Empresa. Según que el sujeto del impuesto sea la persona jurídica o la Empresa, así habrá que forzar más o menos la interpretación de aquel precepto: disposición 1.^a de la tarifa 3.^a.

De modo que ahora lo que se intenta precisar es la determinación del sujeto del impuesto por tarifa 3.^a, a fin de que, cuando lle-

guemos a estudiar la unidad económica a que se refiere el último párrafo del artículo 5.º, estemos en condiciones de discernir cuándo puede apreciarse la existencia de aquella unidad económica como sujeto del tributo.

Sabido es lo vacilante que camina la doctrina en el intento de precisar el concepto de Empresa dentro del ámbito jurídico, incluso al configurar el Derecho económico concebido por el Profesor Mossa, como regulador de la vida de las Empresas, de sus uniones y coaliciones, en cuanto dirigidas a alcanzar el dominio del mercado a través del monopolio de hecho o de derecho, y asegurar por esta vía la supremacía de una o varias ramas de la producción, y que, al decir del Profesor Juan Hurtado, se ofrece distinto del Derecho Mercantil y del Derecho del Trabajo, cuyos tres Derechos hacen de la Empresa el centro de gravedad de su sistema:

El Derecho Mercantil como Derecho de la Empresa, en cuanto organismo en sí, llamado a regular su vida y existencia; el Derecho del Trabajo, como Derecho de la organización interna de la Empresa en las relaciones con su personal; el Derecho de la Economía, como el de las uniones y concentraciones de Empresas con fines de organización económica y de monopolio, surgido para disciplinar su peligrosidad y responsabilidad.

La Empresa—destaca aquel ilustre Profesor—, punto de convergencia de los tres sistemas, se muestra como la base de toda organización económica moderna. Su concepto es único y, al mismo tiempo, vario, según el ángulo desde el que se la contempla.

Refiriéndose al distinto tratamiento jurídico que en el nuevo Código Civil italiano reciben la Empresa mercantil y la Empresa agraria, encuentra su razón en la distinción que lo más selecto de la doctrina italiana—Mossa, por ejemplo—hace entre la Empresa-organismo y la Empresa-actividad.

La Empresa mercantil—dicen—no es solamente una actividad organizada; es una unidad jurídica, una entidad que existe como tal en el mundo del Derecho con su propio nombre, con sus deberes de afirmación y de defensa, para el crédito y la concurrencia; *es, en suma, una potencia económica que origina un ente jurídico, un organismo.*

La Empresa agraria, cuando no está organizada en forma mercantil, no representa más que una actividad económica organizada.

sin creación de un organismo jurídico dotado de propia vitalidad, más allá de la esfera de la persona del empresario.

La literatura germánica también intenta delimitar el concepto de Empresa. Las doctrinas más corrientes pueden ser clasificadas en:

- a) La teoría de la «Empresa en sí» (Haussmann, Netter, etc.).
- b) La teoría escéptica de Giesecke; y
- c) La concepción de la Empresa como patrimonio especial.

La teoría de la «Empresa en sí» establece como finalidad directriz de todos los actos el bienestar de la «Empresa en sí»; bienestar que no siempre coincide con el del mayor número de interesados en la Empresa.

Frente al concepto de que la Empresa constituye un medio para proporcionar beneficios a sus propietarios, y que, en su consecuencia, está a disposición de aquéllos, la doctrina de la «Empresa en sí» reclama sustantividad para la Empresa y le subordina el elemento personal.

Netter se expresa como sigue:

«La formulación de una teoría de la Empresa en sí en el Derecho de Acciones produce equívocos, a no ser que se entienda por ella el interés común de todos los accionistas, plasmado en la Empresa. Este interés común es un concepto jurídico cognitivo.

»En la realidad de la vida de las Sociedades anónimas la suma de los intereses particulares no se identifica con el interés común, puesto que la dirección volitiva de los intereses particulares es diferente e influenciada por los intereses particulares del individuo.

»El interés particular de cada accionista puede jugar jurídicamente dentro de la Sociedad anónima, en cuanto no perjudica el interés de la Empresa. El interés particular no es libre, sino vinculado por la necesidad jurídica de dar preferencia a los intereses de la Empresa en caso de un conflicto de intereses.»

Frente a tal concepción, Paul Giesecke se ocupa de la transmisión de una Empresa, de su pignoración, de su protección contra la competencia ilícita, de su idoneidad para ser objeto de un derecho absolutamente análogo al de la propiedad, etc.

La finalidad de lo escrito por Giesecke en homenaje a Heymann se concentra en lo siguiente:

«Tiene el presente trabajo dos fines: en primer lugar, intenta demos-

trar que en muchos campos del ordenamiento jurídico ya se ha realizado el reconocimiento de la Empresa como unidad y que las partes donde se ha realizado dicho reconocimiento son más amplias y numerosas que aquellas donde el mencionado reconocimiento falta. Ambas tesis no se dirigen sólo contra aquellos que afirman que el actual ordenamiento jurídico alemán desconoce la Empresa como unidad, sino también contra estos otros que sólo conciben la esencia de la Empresa partiendo del Derecho privado.

»En segundo lugar intentamos demostrar que no se debe dar una definición de la Empresa. No existe un concepto jurídico acabado de la Empresa. El ordenamiento jurídico encuentra la Empresa y otras unidades afines en la vida práctica. Ellas constituyen los tipos legales con los cuales enlaza sus preceptos. Estos preceptos se refieren a la Empresa desde el punto de vista particular.

»En consecuencia, la ciencia jurídica no debe construir un concepto unitario de la Empresa, ya que se pondría en contradicción con el Derecho positivo. La ciencia jurídica debe más bien exponer las diferentes concepciones plasmadas en los preceptos legales, valorarlas críticamente, relacionarlas y sacar su consecuencia.»

A pesar de esta renuncia a una concepción unitaria, puede afirmarse que, a diferencia de la teoría ideológica de la Empresa en sí, empieza a elaborarse una teoría jurídica de la Empresa como patrimonio especial. Giesecke compara la Empresa con el buque y el inmueble y quiere permitir la transmisión, la pignoración y el usufructo referente a la Empresa, en analogía a las operaciones jurídicas correspondientes con respecto a los citados patrimonios especiales.

Añade Giesecke que la Empresa puede ser considerada de diferentes maneras: En primer lugar, la Empresa como actividad de personas y la Empresa como organización; en segundo lugar, la Empresa como actividad, según se piense en la actividad del propietario de la Empresa o en la de todas las personas pertenecientes a ella.

Desde otro punto de vista opone «Unternehmen» (Empresa) y «Betrieb» (Establecimiento).

Más recientemente, Guido Fischer, al estudiar la economía de la explotación, entendiéndola que ésta es el cuerpo económico y unitario que tiene una misión que cumplir dentro de la economía nacional, cual es el rendimiento, clasifica la «Empresa» como un subconcepto de la explotación. Entiende que mientras la explo-

tación abarca todo el rendimiento del trabajo, aquélla establece las relaciones con las provisiones de capital.

Concibe la explotación como la organización metódica de ocupaciones de trabajo, que exige, por lo tanto, el movimiento del trabajo para el futuro. Pone como ejemplo el de la sala de máquinas de una exposición, que no constituye una explotación. Son precisamente los pedidos y la ejecución de éstos los que transforman la sala de máquinas en explotación. En ésta se encuentra un movimiento constante: entradas-rendimiento-salidas.

Cuando se habla de la provisión de capital a una explotación —afirma— es cuando surge como subconcepto de ésta la Empresa. En la actualidad ha pasado a ocupar el centro de todas las consideraciones económicoexplotativas el rendimiento de la explotación, quedando, por tanto, en plano muy inferior los conceptos de «Empresa» y «empresario». «Explotación» y «jefe de explotación» son los nuevos conceptos, con contenido nuevo.

Deja subsistentes los conceptos de «Empresa» y «empresario» como subconcepto y misión parcial de las denominaciones registradas anteriormente.

En cambio, Haller Hotcel define la explotación como las instalaciones y organizaciones externas que constituyen una unidad técnica por una actividad económica, afirmando que la explotación se confunde a veces erróneamente con la unidad económica: la Empresa.

La Empresa—dice el Profesor Garrigues—, como organización económica que delimita el ámbito de aplicación del Derecho mercantil, está ausente de nuestro Código de Comercio, al igual que de nuestro Derecho positivo, como objeto del tráfico jurídico. Falta en nuestro Derecho Privado la concepción unitaria de Empresa.

Recentísima sentencia de nuestro Tribunal Supremo (13 de marzo de 1943), después de afirmar que en el orden científico gana terreno la idea de que la Empresa es, en suma, una verdadera organización de actividades, de bienes y de relaciones de muy variada condición, sienta la doctrina de que, pese a la condición de cada uno de ellos, puede la Empresa ser, en su conjunto, objeto de tráfico jurídico, sin que la idea sea extraña a nuestras prácticas comerciales.

Cuando nuestro Código de Comercio emplea la palabra «Em-

presa» a través de su articulado—dice Garrigues, pág. 17—no lo hace en el sentido de concepto básico, como sujeto y objeto del Derecho mercantil, sino incidentalmente; ni, lo que sería más decisivo aún, para calificar de mercantiles los actos realizados por la Empresa. He aquí algunos ejemplos de esas menciones aisladas e inconexas.

Como «cosa» perteneciente a Compañía de ferrocarriles la trata el artículo 188, y como «cosa» de la propiedad de un particular el artículo 286.

En un sentido muy amplio (organización económica de varia índole) se emplea la palabra «Empresa» al tratar de las operaciones bancarias de las Compañías de Crédito (creación de Empresas y adquisición de sus acciones y obligaciones, núms. 3.º y 2.º del artículo 175).

En el *sentido de Compañía mercantil* encuéntrase la «Empresa» en los artículos 67, núm. 2.º; 69, 547, núms. 3.º y 4.º Al tratar del transporte aparece la Empresa como supuesto normal de organización del porteador, sea para el transporte en general (artículo 433, núm. 1.º), sea para el transporte por ferrocarril (artículos 351, 356). De las Compañías de ferrocarriles, como Empresas, tratan, además, los artículos 189, 932 y siguientes. Mas donde claramente aparece la Empresa como equivalente o establecimiento mercantil, o sea como organización mercantil típica—sujeto y objeto del tráfico jurídico—, es al tratar de los auxiliares del comerciante (artículos 283, 285 y 286) y de la quiebra (traspaso de la Empresa, previsto en el artículo 928). La existencia de ciertos actos mercantiles que, como el seguro o las operaciones bancarias, exigen una organización en Empresa no autoriza para dar a todo el Derecho mercantil español el carácter de un Derecho de Empresa. El legislador español ha construido el Derecho mercantil sobre el acto de comercio, aislándolo de toda conexión con el comerciante o con la Empresa, aunque, de hecho, la mayoría de las operaciones mercantiles sean manifestación de la actividad de una Empresa. La inadaptación del Derecho español del concepto de Empresa como punto central del sistema se deduce de la calificación de nuestro Derecho como Derecho de los actos de comercio.

Ahora bien; no es sólo nuestro propio Código de Comercio

quien permite la afirmación que hace aquella sentencia, sino otros preceptos de nuestro ordenamiento legislativo, en los que va surgiendo, con reiterada constancia, la Empresa con motivo de aquél. Sirva de ejemplo el artículo 80 del Reglamento del Impuesto de Derechos reales y transmisión de bienes de 29 de marzo de 1941, que se ocupa de la transmisión de las «Empresas» mercantiles o industriales, al objeto de su valoración, en los supuestos de que sus titulares estén sometidos a la contribución sobre las Utilidades de la riqueza mobiliaria; pensamiento que podemos relacionar con el artículo 1.056 del Código civil, que autoriza a «el padre que, en interés de su familia, quiera conservar indivisa una explotación agrícola, industrial o fabril, podrá usar de la facultad concedida en este artículo, disponiendo que se satisfaga en metálico su legítima a los demás hijos».

Además del precepto citado de aquel Reglamento y de la Ley de Utilidades que venimos comentando, y otras muchas nacidas del Ministerio de Industria y Comercio, destaca, entre otras, la Ley de 12 de diciembre de 1942, creadora de la Dirección General de Contribuciones y Régimen de Empresas, a la que se atribuyen los asuntos que se hallaban encomendados a la Dirección General de Régimen Jurídico de Sociedades Anónimas, que por dicha Ley se suprime.

Obsérvese que se justifica tal «unidad de mando o dirección» por la intromisión que en la vida financiera de las Empresas mercantiles va teniendo el Ministerio de Hacienda y por la necesidad de que aquella intervención se ejerza por el «organismo central que tiene a su cargo la gestión de los tributos que fundamentalmente constituyen el gravamen de las Empresas como tales»..., «completa coordinación de los impuestos que sobre las Empresas recaen o de ellas se derivan... verdadera capacidad tributaria de aquéllas. .. orientación coordinadora... conceptos impositivos de la Empresa exigibles».

Ya no se trata de la Dirección del Régimen Jurídico de Sociedades, sino del Régimen de Empresas, y a éstas se las estima gravadas como tales Empresas—objeto del impuesto—, soportando tributos o motivando otros que de ellas se derivan. Es más: dice ser a la Empresa a quien puede exigírsele—sujeto del impuesto—los tributos con arreglo a su capacidad tributaria.

No es ello sólo, sino que también se considera a las Empresas capaces de tener «vida financiera».

En el preámbulo de la Ley de 12 de diciembre de 1942 se prescinde de la forma social o jurídica adoptada por la Empresa, así como cuál sea el sujeto que la represente. Ello hállese acorde con las declaraciones del Director general de Contribuciones y Régimen de Empresas, a que en los antecedentes nos hemos referido, en cuanto nos dice que «nuestro Fuero del Trabajo dibuja ya claramente la función que a la Empresa corresponde y su subordinación al bien común».

Aquel Fuero, en su declaración VIII, establece que «la Empresa, como unidad productora, ordenará los elementos que la integran en una jerarquía que subordine los de orden instrumental a los de categoría humana, y todos ellos al bien común».

Es el reconocimiento formal de la unidad económica de la Empresa, dentro de cuyo orden aúna y jerarquiza los elementos de la misma—capital y trabajo—, mediante cuya conjunción (núm. 3.º del artículo 1.º de la Ley de Utilidades) se han de obtener los beneficios a gravar por la expresada Ley.

De ello resulta que para que haya Empresa tiene que haber unidad, puesto que la Empresa es una unidad productora que se manifiesta en sentido inverso: unidad de dirección, unidad de producción y unidad de fin.

Como dice el Profesor Garrigues, los elementos integrantes de la Empresa, en su compleja variedad, aparecen íntimamente ligados por la comunidad de destino económico (obtención de la ganancia máxima), constituyendo una unidad organizada conforme a las exigencias de la explotación económica. Esta unidad de concepto se manifiesta también desde el punto de vista contable, que abarca toda la actividad de la Empresa dentro de determinados períodos de tiempo y separa el patrimonio mercantil del patrimonio privado del comerciante.

Para el Fuero, la Empresa, subjetivamente considerada, vale tanto como actividad continuada de un empresario en el negocio, al cual infunde algo de su propia personalidad. Objetivamente es como una entidad real ligada por la organización de los diversos elementos que en ella intervienen para conseguir un fin técnico con cierto carácter de permanencia o continuidad.

La Ley de Utilidades menciona a la Empresa—en cuanto sea realizadora de negocios—sujeto de la relación tributaria para su tarifa 3.^a, dentro de cuyo concepto recoge el de las sociedades civiles, mercantiles y comunidades de bienes, tal y como las relaciona la propia disposición 1.^a de la mentada tarifa, hoy incrementada con las Empresas individuales.

En cambio, la Ley de Beneficios extraordinarios precisa como sujeto pasivo la persona natural o jurídica que realiza o haya realizado negocios industriales o mercantiles.

Sin embargo, según resulta del conjuro de aquella tarifa III, no es precisamente la Empresa como tal el sujeto pasivo de la relación jurídica, sino el ente, ya moral, ya individual, en que se halle encarnada. Más bien la Empresa, como productora, es el objeto de aquella relación.

Ratifica tal criterio la propia Ley de Reforma tributaria de 16 de diciembre de 1940, al regular trato distinto contributivo a las Empresas, según la forma de sociedad que las cobije. Así, tenemos el artículo 46, que limita el gravamen de las sociedades regulares colectivas y comanditarias que no tengan acciones al 18 por 100, y el artículo 47, que establece que el citado gravamen por tarifa 3.^a no podrá exceder, en ningún caso también, del 16 por 100 de los beneficios de los comerciantes e industriales a que aquella tarifa afecta.

Más claro aún resulta la identificación de Empresas con Compañía mercantil en el artículo 38 de aquella Ley de Reforma tributaria, que en este aspecto sucédele algo parecido a lo que ya tenemos indicado sobre el núm. 2.º del artículo 67, artículo 69 y 547, números 3.º y 4.º del Código de Comercio, donde hemos visto se encuentra la Empresa en el sentido de Compañía mercantil.

Tal criterio lo ratifica la Ley de 12 de diciembre de 1942, creadora de la Dirección General de Contribuciones y Régimen de Empresas. Basta para ello fijarse en el preámbulo de dicha Ley, en que, después de referirse a la completa coordinación de los impuestos que sobre las Empresas recaen o de ellas se derivan, para conseguir la adecuada armonía entre el interés del Fisco y la verdadera capacidad tributaria de aquéllas, alega conviene reunir en un solo Centro la gestión de dichos tributos, dando, al propio tiempo, como requisito previo de la orientación coordinadora que se pretende,

sustantividad independiente a determinados conceptos impositivos de la Empresa exigibles, que actualmente figuran confundidos en su regulación con otros de muy distinta naturaleza; cuyos impuestos son los articulados en el artículo 2.º de la expresada disposición, esto es, los sobre emisión y negociación de acciones y obligaciones que por su índole característica sólo pueden referirse a sociedades mercantiles. Es decir, que vuelve el legislador, al estampar en sus disposiciones la palabra «Empresa», a pensar y referirse, no a aquélla como unidad económica productora de beneficios, sino a la sociedad o ente que la cobija y titula.

Cuando la Ley se promulgó se excluían de aquel concepto de Empresa las regidas por el comerciante individual. La identificación de los conceptos de «Empresa» y «ente jurídicomoral» resalta en cuanto que usa indistintamente el concepto de «capital social» como «capital de la Empresa», «capital empleado en sus explotaciones». Es más: la disposición 6.ª se refiere siempre al capital de las sociedades, salvo en el apartado C). Al establecer exenciones o regulaciones especiales se refiere más a la forma jurídica que cobija a la empresa que a ésta abstractamente considerada (disposiciones 3.ª y 8.ª a). Basta comprobar cómo el artículo 38 de la Ley de Reforma tributaria de 16 de diciembre de 1940, al referirse a las Empresas inmobiliarias lo hace en el sentido de ser sociedades, es decir, considera la Empresa como compañía mercantil.

La disposición 1.ª acepta la simultaneidad de negocios y la 8.ª c) desarrolla tal supuesto de que una Empresa realice simultáneamente negocios distintos, lo que va contra su concepción como unidad económica y acorde, en cambio, con su identificación con sociedad.

El artículo 15 de la mencionada Ley, al referirse a la declaración jurada que debe presentar el contribuyente, presupone la existencia de una persona jurídica, sólo reconocida al ente individual o moral.

Podemos decir que, en su concepto económico para la expresada Ley de Utilidades, «Empresa» es la explotación comercial o industrial productora de beneficios, en cuanto que las utilidades a gravar—núm. 3 del artículo 1.º—son las obtenidas mediante la conjunción del trabajo con el capital en el ejercicio de una industria.

El ejercicio de la industria no se concibe sin la voluntad que la impulsa, la cual es el sujeto o titular de la unidad económica, que, conforme al artículo 2.º de aquella Ley y a la disposición 1.ª de la tarifa 3.ª de su artículo 4.º, es la persona sujeta a contribuir.

El elemento decisivo de la Empresa es su organización espiritual, o sea el ordenamiento de los factores reales y personales de la producción. La Empresa es una energía viviente que crea valores, cuya existencia como organización está ligada a la de la persona y al mantenimiento de la explotación (Müller-Erzbach). «En los elementos de la Empresa se incorpora un factor espiritual, una idea organizadora, del mismo modo que la idea del artista encuentra su expresión objetiva en el mármol o en el lienzo, o que un invento en las ruedas y los tornillos» (Isay).

Con esto se caracteriza la Empresa desde el punto de vista de su unidad económica: la idea organizadora es la que vincula en sí los elementos patrimoniales de la Empresa, dotándoles de un valor superior a la suma de los valores aislados.

No se puede hablar—así lo reconoce Isay—de un objeto unitario de Derecho, sino de un derecho subjetivo unitario de la Empresa en el sentido de un derecho sobre el bien inmaterial que se incorpora a la Empresa.

En la relación jurídicotributaria el concepto de «Empresa» como sujeto pasivo comprende la voluntad que impulsa el ejercicio de la industria. La unidad económica «Empresa» se identifica con la unidad que representa la voluntad directiva impulsadora, es decir, con el empresario de la Empresa.

La «unidad económica» es un ciclo cerrado de actividades económicas, es un todo dirigido por una voluntad unitaria. Este sujeto económico es el agente rector de la actividad técnica, de la «unidad económica», y su representante desde el punto de vista legal.

No existe Empresa sin empresario, que, al decir de Heller, «es el director de aquella que, apoyándose en principios capitalistas, y con responsabilidad propia, reúne los factores de la producción y los dispone con arreglo a un plan para obtener su mejor rendimiento». «La reunión de los factores de la producción por cuenta propia es, pues, lo que caracteriza al empresario, aun cuando no dirija personalmente la Empresa. Frente al empresario, el capita-

lista—en el verdadero sentido de la palabra—quiere conseguir una renta solamente a base de prestar su capital a la «Empresa»

El empresario es el órgano esencial del mecanismo económico.

Hasta la Ley de Reforma tributaria de 1940 venían a quedar sujetas a tributación por utilidades, por sus beneficios globales, todas las sociedades y asociaciones, tanto de carácter mercantil como de carácter meramente civil, no expresamente exceptuadas por la Ley, *lo que equivalía a gravar los beneficios reales de toda agrupación de capitales que constituyesen personalidad jurídica independiente*, aparte de los obtenidos por las comunidades de bienes, que no tienen tal carácter de personas jurídicas.

Quedaban dos formas de asociación no definidas de manera expresa y categórica por la Ley, y por ello exceptuadas, cuales eran las meramente de hecho o existentes sin pacto expreso que regule su constitución y funcionamiento y el especial contrato mercantil llamado de «Cuentas en Participación» y regulado por los artículos 239 a 243 del Código de Comercio.

La nota distintiva era la de que las sociedades a que la Ley se refería habían de constituir personalidad jurídica propia e independiente de las individuales que la integrasen y susceptibles, por tanto, tales entidades de ser por sí solas sujetos de derechos y obligaciones.

«Lo que caracteriza especialmente la personalidad jurídica de la compañía demandante—dice la sentencia de 14 de marzo de 1905—, para los efectos de la tributación con arreglo a la Ley de Utilidades, es su condición de sociedad por acciones, con absoluta independencia del número y calidad de los negocios que explota.»

Ya hemos recordado la resolución del Tribunal Gubernativo del Ministerio de Hacienda, de 24 de abril de 1923, y el acuerdo de la Dirección General de Contribuciones, de 18 de septiembre de 1923, por virtud de los que se declara que la tarifa 3.^a grava los beneficios de la sociedad como persona jurídica.

Tributariamente, en Alemania aparece definido el concepto de «Empresa» y «empresario» en el artículo 2.º, párrafo 1.º de la Ley de 16 de octubre de 1934, que los concreta del modo siguiente:

«El concepto «Empresa» abarca toda la actividad negociadora o profesional de un empresario.

»Empresario es quien, independientemente, ejerce una actividad nego-

ciadora o profesional, es decir, quien ejerce esta actividad perseverantemente para el logro de ingresos.

»La actividad ha de ser:

»1. Negociadora o profesional. Esta es, por ejemplo, la actividad del comerciante, la de los artesanos y la de las profesiones liberales; pero también el cultivo primitivo de la tierra. El último acto de la actividad negociadora es la venta de la Empresa.

»2. Tener como finalidad el logro de ingresos. No es necesario que exista el propósito de obtener ganancia.

»3. Independiente. Por esto están obligadas a tributar únicamente aquellas personas que desarrollan su actividad bajo su propio riesgo y por decisiones volitivas propias.

»Debe tenerse en cuenta que, según el párrafo 2.º del citado artículo 2.º, podrá excepcionalmente tener la consideración de no independiente también una persona jurídica, lo que sucederá cuando esta persona esté, económica, financiera y organizadoramente, incorporada a otra Empresa.»

Como resumen de cuanto queda expuesto, y a especie de conclusiones, concentro mi pensamiento, que someto a la consideración de los concurrentes, en los siguientes términos:

a) El concepto de Empresa como unidad económica en la Ley de Utilidades es un concepto jurídicotributario que abarca la totalidad de bienes económicos utilizados, conjunta y permanentemente ligados a una determinada finalidad económica.

b) Ser idea matriz, que impera en el sistema tributario, la de que la obligación subjetiva de tributación va ligada a la forma de las personalidades jurídicas, y es independiente de las relaciones que aquéllas mantengan con otros contribuyentes, así como de las relaciones jurídicas deudoras, en forma de relaciones de dependencia. La finalidad principal del sistema es crear bases impositivas para la tributación de personas individuales o jurídicas.

Aspira a gravar al propietario económico, es decir, a quien como propietario de todo el poder económico extrae utilidad del bien económico.

No mira sólo a que los bienes que integran la Empresa sean parte integrante de los que constituyen el patrimonio de persona determinada, sino a que no aparezcan como desintegrados de la unidad que supone la Empresa, para aparecer como del patrimonio de diversos entes jurídicos.

c) La Empresa como unidad económica no es el sujeto pasivo de la relación jurídicofiscal creada por la tarifa 3.ª de la Ley de

Utilidades, sino más bien, en cuanto productora de beneficios, constituye el objeto de dicha relación.

d) A la mentada relación jurídicotributaria interesa la Empresa como unidad económica, como unidad organizada conforme a las exigencias de la explotación económica, como unidad productora. En este aspecto viene a ser objeto y no sujeto de aquella relación.

e) El sujeto de aquella relación jurídicofiscal, es decir, de quien es exigible la contribución, lo es la persona individual o jurídica titular de la Empresa y titular, por tanto, de los beneficios que la misma produce.

2. *Base tributaria.*—Hemos dicho que es el importe del beneficio neto en el período de la imposición.

La estimación de los beneficios fiscales se hace teniendo en cuenta las reglas estatuidas por la disposición 5.ª: la regla primera determina lo que se ha de comprender entre los ingresos; la segunda, lo que se comprenderá como gastos; la tercera, los rendimientos del ejercicio, que siempre tendrán la consideración de beneficios, y la regla cuarta, lo que nunca será deducible de los beneficios.

3. *Cuota o tipo de gravamen.*—Hemos dejado constancia de que está determinado en función del capital de la Empresa. La estimación de este capital se hace teniendo en cuenta los preceptos siguientes:

1.º Disposición 6.ª de la tarifa 3.ª: Tratándose de sociedades con capital determinado, la suma de la aportación de los socios y las reservas efectivas:

«a) Respecto de los Bancos y Sociedades de crédito, en una cantidad igual al valor nominal de las acciones en circulación.

«b) Tratándose de las demás Sociedades, en una cantidad igual al valor nominal de las acciones, deducida, en su caso, la suma por que su tenedor fuera responsable para con la Sociedad por razón del título.

«La Administración queda facultada para prescindir de la estimación de las reservas tácitas cuando éstas no excedan del 20 por 100 de la suma de las aportaciones y reservas expresas.»

2.º El Real Decreto de 25 de abril de 1911, en cuanto preceptúa:

«Artículo 5.º Se entenderá de capital, tratándose de Sociedades españolas, la suma de las partidas siguientes: cantidad desembolsada a cuenta del

valor de las acciones; importe de las reservas; *importe de las amortizaciones extraordinarias, excepto aquellas que respondan a depreciaciones o pérdidas, asimismo extraordinarias, de los elementos del capital de la sociedad.*»

Este Real Decreto, al establecer las reglas con sujeción a las cuales se formaliza el balance final, al mencionar las partidas que, con separación, figurarán en el Pasivo, cita «las reservas tácitas que, en su caso, resultaren, establecido el balance en la forma prescrita en este artículo» (6.º).

Para este Real Decreto son reservas tácitas las diferencias en más que eventualmente pudieran resultar en el activo por la aplicación de las reglas del avalúo que el propio artículo establece, respecto de las seguidas por la Compañía en su balance social, las cuales figurarán por contrapartida en el Pasivo con aquel carácter de reservas tácitas.

Salen tales reservas al considerar formando parte del Activo (núm. 3 del artículo 5.º) el importe de las amortizaciones extraordinarias, excepto aquellas que respondan a depreciaciones o pérdidas, asimismo extraordinarias, de los elementos del capital de la Sociedad.

Téngase en cuenta que no estima como material, a los efectos de la amortización, las materias primas y auxiliares de la industria que formen parte del capital circulante de la Empresa (artículo 7.º).

Para evitar cierto confusiónismo que en la práctica se observa, no está de más recordar la compatibilidad del balance social, formalizado para conocimiento de los socios, y el balance fiscal, como lo prueba el hecho de admitirse las reservas tácitas y el apartado b) del artículo 7.º de aquel Decreto al establecer:

«El hecho de no estimarse en el balance social aprobado en Junta general de socios depreciación de material, no priva a la Compañía del derecho a la rebaja, a los efectos de la imposición, siempre a condición de que las depreciaciones sean efectivas.»

3.º El Real Decreto de 13 de noviembre de 1930, en cuanto preceptúa que para la definición del capital fijo y circulante se estará a lo dispuesto en el párrafo segundo del apartado A) del artículo 8.º del Real Decreto de 25 de abril de 1911.

E) LA LEY DE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS DE 17 DE OCTUBRE DE 1941.

1. *Sujeto activo*.—El Estado, a quien aprovecha el tributo.

2. *Sujeto pasivo*.—Toda persona natural o jurídica que realice o haya realizado en España negocios industriales o mercantiles a partir de 18 de julio de 1936, cualquiera que sea el carácter con que hubiera intervenido o intervenga en ellos—artículo 3.º de la Ley.

3. *Objeto*.—La actividad económica productora de beneficios «extraordinarios».

4. *Base tributaria*.—El beneficio extraordinario, entendiéndose por tal el que exceda del promedio de los obtenidos en el trienio inmediatamente anterior al 18 de julio de 1936, o del 7 por 100 del capital inicial empleado en los respectivos negocios, cuando se trate de contribuyentes que, atendida la época en que dieron comienzo a los suyos, no pueda hacérseles aquella aplicación (artículo 4.º).

5. *Cuota o tipo de gravamen*.—Está determinado por el tanto por ciento que el beneficiario representa en relación con el capital inicial de la Empresa—artículo 7.º—, cuya estimación, según establece el artículo 4.º de la Ley, a los efectos de la determinación del mínimo exento, se hará computándose como tal las reservas, incluso la parte de ellas que aparezca constituida con beneficios logrados después de la fecha indicada.

El capital de la Empresa, a los efectos de la tarifa 3.ª de Utilidades, ¿es el mismo que el estimado a los efectos de la contribución sobre beneficios extraordinarios?

Con independencia de que la ley de Utilidades establece en su Disposición 14, que cuando una Empresa haya aumentado su capital durante un ejercicio en curso, puede pedir la reducción a su estado medio, lo que suele hacerse cuando la cuota exigible es la mínima por capital, y la ley de Beneficios extraordinarios atribuye, en su artículo 14, al Jurado especial la facultad de decidir la influencia que el aumento de capital haya podido operar en la

obtención de beneficios para, en su caso, estimar tal aumento, al efecto de determinar el beneficio extraordinario equivalente al 7 por 100 del capital, se observa:

El apartado b) del artículo 4.º de la ley de Beneficios extraordinarios utiliza el concepto «capital empleado» en los respectivos negocios. Seguidamente preceptúa que, a los efectos de determinar el 7 por 100 del capital que como mínimo queda exento de gravamen, se estimará el capital inicial del período impositivo, «computándose como tal las reservas», modificando en este sentido el apartado b) del artículo 2.º de la de 5 de enero de 1939, que exceptuaba de tal cómputo las reservas constituídas con beneficios logrados después del 18 de julio de 1936.

El artículo 4.º de la citada ley de Beneficios extraordinarios de 5 de enero de 1939, preceptuaba que «tanto para la determinación de la cifra de beneficios y de capital como para la liquidación del gravamen que se establece, se observarán los preceptos contenidos en la vigente ley reguladora de la contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria, en cuanto no se opongan a las disposiciones de la presente».

La nueva ley, al referirse a lo que se ha de entender por «capital empleado en los referidos negocios, no se remite expresamente, como lo hacía la de 5 de enero de 1939 a la de Utilidades. Entre ésta y aquella otra, se observa una diferente redacción: «... computándose como tal las reservas», dice la de Beneficios extraordinarios; «... la suma de las aportaciones de los socios y las reservas efectivas; ... las reservas tácitas cuando excedan del 20 por 100 de la suma de las aportaciones y reservas expresas», dice la ley de Utilidades.

En méritos de tales razones, hay quien intenta interpretar que la ley de Beneficios extraordinarios no estima como capital otras reservas que las expresas, y no, por tanto, las tácitas, desviándose de la forma como lo hace la de Utilidades y lo hacía la anterior de Beneficios extraordinarios.

Sin embargo, tal criterio debería ser rechazado:

1.º Porque el gravamen se justifica en que ciertas actividades de la producción y del comercio obtienen beneficios de tipo excepcional, logrados fundamentalmente por la anormalidad de la coyuntura económica.

2.º Porque la determinación de la excepcionalidad de las utilidades se verifica en función de compararlas con las obtenidas en el trienio anterior al 18 de julio de 1936, liquidadas y calificadas con sujeción a los preceptos de la ley de Utilidades.

Si se admitiera el criterio opuesto se daría el caso de que a una Empresa con negocio en ejercicio, con más de tres años anteriores al 18 de julio de 1936, se le estimaría un capital para determinar el promedio de los obtenidos en el trienio anterior a la mentada fecha, y otro capital operante distinto para calificar como extraordinarios los beneficios logrados dentro de la vigencia de dicha ley de excepción.

3.º Porque tanto para la determinación de la base impositiva como para todo lo no previsto en la ley, será de aplicación lo establecido en las diversas posiciones que regulan la contribución sobre las Utilidades (artículo 6.º).

La ley de Utilidades, como la de Beneficios extraordinarios, estima el capital fiscal de la Empresa del último día del período de imposición, a los efectos de liquidación de la cuota de contribuciones exigible.

En la ley de Beneficios extraordinarios se aplica el capital fiscal de la Empresa el día primero del período de imposición, al solo efecto de determinar el beneficio libre de gravamen, por tener la consideración de ordinario preceptuado en el 7 por 100 de dicho capital en los casos que la ley expresa.

Si la base impositiva está constituida por el beneficio extraordinario que viene determinando en función del capital de la Empresa—el que, a los solos efectos del tanto por ciento, siempre será estimado como mínimo exento—, dicese lo constituirá el esencial del período, computándose como tal las reservas, sin decir si son expresas o tácitas, es forzoso interpretar que son las unas y las otras, en cuanto sean efectivas, con sujeción a los preceptos de la ley de Utilidades supletoria e interpretativa de aquella extraordinaria.

Si esta ley de Beneficios extraordinarios no prevé lo que ha de entenderse por «reservas» a los efectos de la estimación del capital, evidentemente ha de estarse a lo previsto en la reguladora de las Utilidades.

4.º Interpretación distinta supondría un quebrantamiento del

principio de coordinación tributaria reconocido por la Ley de 12 de diciembre de 1942 y un atentado a la norma de interpretación de las leyes tributarias, recogida por nuestra jurisprudencia.

C) REPERCUSIÓN DEL ART. 5.º DE LA LEY DE 10 DE NOVIEMBRE DE 1942
EN LA RELACIÓN JURÍDICOTRIBUTARIA.

Siguiendo el mismo orden establecido con los factores de la relación jurídicotributaria, aquel artículo hace referencia a los siguientes:

Sujeto pasivo.—En cuanto autoriza al ministro de Hacienda para liquidar las contribuciones sobre beneficios, considerando como unidad económica a la entidad que ejerza el control y a las que estén sometidas al mismo, cuando aquélla figure en su activo acciones o participaciones de las otras, valoradas en importe superior al que resulte de sumar el valor desembolsado por éstas las reservas, que tengan constituidas, si dichas acciones o participaciones son el medio de ejercer aquel control.

Es decir, que interpreta que el sujeto pasivo de aquella relación tributaria no está restringido a la persona jurídica unitaria, sino al formado por la existencia de una Unidad económica, aun cuando la integren varios entes jurídicos. Atiende más a la realidad económica que al ropaje jurídico que la reviste.

Objeto.—Por no considerar incluidos en la masa de bienes económicos puestos en actividad para la «realización de negocios» o para el «ejercicio de industrias», en ciertos casos, las «supervaloraciones» de los elementos constitutivos del activo o aumento de «capital inoperante» o el «sobrevalor» con que figuren en el activo de una Sociedad los títulos o participaciones de otra, cuando sean el medio para ejercer el control de esta última, cuyo sobrevalor resulta de compararlo con el desembolsado y las reservas de la entidad emisora.

Base tributaria.—Repercute en la determinación del beneficio neto, consecuencia de la eliminación de ciertas partidas, motivada por la consolidación de vacantes de las Empresas que forman la Unidad económica, principalmente en cuanto a las cantidades comprendidas en el apartado D) de la regla 3.ª de la Disposición 5.ª de la ley de Utilidades.

En cuanto a poder integrar en la base impositiva de la Sociedad rectora la diferencia de valor antes señalada, en caso de absorción o incorporación, total o parcial del Activo de la Empresa o Empresas controladas por parte de la controladora.

Cuota o tipo de gravamen.—Repercute sobre este concepto al «eliminar de la estimación de capital las llamadas «supervaloraciones» de los elementos del Activo no lucidas en cuentas o que no hubiesen ejercido influencia en la obtención de los beneficios, así como los aumentos de capital inoperante.

Asimismo, la posibilidad de eliminar de la estimación de capital aquella diferencia a que hemos hecho mención en el último párrafo del apartado anterior, así como sus repercusiones por las alteraciones que sufra el capital fiscal de la Unidad económica, en relación con los parciales de los entes jurídicos que la constituyen.

En su consecuencia, subordinado el artículo 5.º de la ley de 10 de noviembre de 1942 a las finalidades declaradas en el preámbulo de la misma, hállese perfectamente encajado en la vigente legislación tributaria, resultando ser un instrumento al servicio de la ley reguladora de la contribución sobre Utilidades y de la de Beneficios extraordinarios de 17 de octubre de 1941, al objeto de evitar la evasión de la parte de beneficios que corresponda al Estado.

Sin embargo, ya veremos cómo, por el contrario, la aplicación práctica del citado precepto, muy principalmente en su último párrafo, puede suponer profunda modificación de aquella ley de Utilidades y un atentado al principio jurídico de la inalterabilidad del capital social básico y al económico de la permanencia de la sustancia de la empresa o de la inalterabilidad de su capacidad productiva.

ANTONIO RODRÍGUEZ SASTRE.

Doctor en Derecho