

I.-COMENTARIOS MONOGRAFICOS

DOMICILIO FISCAL, EMPRESAS Y SUCURSALES

SUMARIO: I. Planteamiento del problema.—II. Domicilio fiscal.—III. Domicilio fiscal de las Sociedades.—IV. Empresarios individuales y personas jurídicas distintas de las Sociedades.—V. Empresas y sucursales en relación con el domicilio fiscal. VI. Conclusión.

I. *Planteamiento del problema.*—La sentencia de 17 de junio de 1955 dictada por el Tribunal Supremo en recurso interpuesto contra acuerdo del Tribunal Económico-administrativo Central, en relación con liquidaciones practicadas por concepto de Utilidades (Tarifa 3.^a) y Beneficios extraordinarios, ha servido de *motivo* para abordar un conjunto de cuestiones interdependientes y que entrecruzan el Derecho fiscal y el Derecho mercantil.

Decimos que tal sentencia ha sido simplemente el motivo y no la causa formal de estas líneas, porque el Supremo, como se verá a través de ellas, no aborda decididamente el problema del domicilio fiscal en relación con las Empresas y con las sucursales. La consecuencia a la que hemos de llegar es a la de que el domicilio fiscal, por lo que se refiere a los empresarios individuales (y personas jurídicas no sociales, respecto de la obligación de tributar nacida por Tarifa 3.^a de Utilidades), coincide con el domicilio mercantil y no con el domicilio civil, tan distinto para este género de comerciantes.

Por otro lado, se aborda el sugestivo tema de las sucursales, que tan poca bibliografía ha producido en la doctrina.

Los hechos básicos del recurso fueron los siguientes: la Inspección de Hacienda se personó en los locales donde estaba instalada la fábrica X, propiedad de don Y, levantando acta ante el supuesto representante don X, indicando las bases de tributación por Utilidades y Beneficios extraordinarios.

Presentado escrito a la Administración de Rentas Públicas por el propietario oponiéndose a las actas y a las propuestas de declaración de competencia del Jurado de Estimación, alegando que por tener su

domicilio en Bilbao es nulo todo lo actuado, puesto que, además, el firmante del acta no era representante suyo, la Administración de Rentas Públicas propuso al Delegado de Hacienda continuar la tramitación en cuanto a la competencia del Jurado de Estimación, siendo recurridos los acuerdos dictados al respecto ante la misma Delegación de Hacienda, insistiendo nuevamente en que en la Delegación de Hacienda de Vizcaya le habían sido levantadas actas de conformidad relativas a los mismos conceptos y períodos impositivos, y a la vista de todo ello, la Administración de Rentas Públicas dictó acuerdo confirmando la validez de los actos, por estimar que el artículo 61 del Reglamento de la Inspección de 13 de julio de 1926 se cumplió plenamente en el caso del interesado, puesto que se personó el Inspector en el domicilio del contribuyente, en el lugar donde éste ejerce su industria, sin que, por otra parte, sea necesario poder especial a favor de la persona que facilita la investigación.

Contra dicho acuerdo se interpusieron sendos recursos económico-administrativos con la pretensión de que se decretase la nulidad de los actos en cuestión.

Desestimada la reclamación, se interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Central, que acordó la acumulación de los expedientes y confirmó los acuerdos impugnados.

El Tribunal Supremo estima el recurso en todas sus partes, porque «el Reglamento de Inspección de Tributos de 13 de julio de 1926, modificado por Real Orden de 19 de noviembre del mismo año, dispone, en su artículo 61, que los Inspectores, al realizar los servicios de comprobación e investigación, se presentarán en el local donde la Sociedad o el individuo sujetos a la tributación tengan su *domicilio*, y procederán a levantar la correspondiente acta, invitando al interesado a firmarla y recabando, si se negase, la firma de dos testigos instrumentales o, en su defecto, la de un agente de la autoridad».

«De las actuaciones se desprende que las actas no se levantaron en el domicilio del recurrente, don X, sino en el local de una fábrica de óxido de magnesio de dicho interesado»; tampoco consta en el expediente que el firmante fuese apoderado del propietario, tratándose sólo de un encargado de la fábrica.

Por ello, procede la nulidad de lo actuado por haberse producido una «indiscutible indefensión».

El Tribunal Supremo se apoya fundamentalmente en el hecho de que la Administración de Hacienda de Vizcaya giró al recurrente liquidación por los mismos conceptos y períodos, a juzgar por los documentos aportados en el expediente. Sin embargo, no aborda de manera plena y total, antes bien lo soslaya, el interesante problema del domicilio fiscal en relación con los comerciantes.

El artículo 65 de la Ley de Enjuiciamiento civil determina que «el

domicilio legal de los comerciantes en todo lo que concierne a actos o contratos mercantiles y a sus consecuencias, será el pueblo donde tuvieren el centro de sus operaciones comerciales». Se trata de un domicilio especial distinto del domicilio civil y limitado a las actuaciones que el párrafo transcrito contempla. Pero el problema del domicilio especial del comerciante hay que plantearlo de distinta forma, según que se trate de *empresarios individuales* o de *Sociedades*; en el epígrafe «*empresarios individuales*» englobamos no solamente las personas físicas, sino también las personas jurídicas distintas de las Sociedades, es decir, cuya finalidad no es la explotación de esa empresa concreta ni siquiera una finalidad mercantil; por ejemplo, las asociaciones o fundaciones que desarrollan empresas mercantiles (industriales o comerciales): tal clase de personas jurídicas, a nuestro modo de ver, pueden adquirir la cualidad de empresarios o comerciantes siempre que se sometan a los requisitos de las personas físicas; es decir, siempre que se dediquen «habitualmente»: están contemplados, por tanto, en el artículo 1.º del Código de Comercio, núm. 1.º, y no en el núm. 2.º ni en el artículo 116 del mismo cuerpo legal que se refiere a las Compañías mercantiles o industriales sin exigirles el requisito de habitualidad (1).

Es decir, que los dos regímenes se diferencian en la necesidad de ejercer o no habitualmente el comercio: las personas físicas y las personas jurídicas no sociales precisan de dicho requisito; las Sociedades no lo necesitan, sino que son comerciantes desde que se constituyen con arreglo al Código de Comercio.

De ello resulta que el primer tipo de empresarios pueden ejercitar una empresa mercantil «ocasional» sin adquirir tal cualidad, lo que es distinto de intermitencia (comercian, por ejemplo, las personas físicas que explotan con habitualidad un negocio temporal, por ejemplo, por temporada, Balnearios de aguas minero-medicinales, etc.); por el contrario, las Sociedades, una vez constituidas legalmente, son comerciantes sin que tenga igual trascendencia entonces el ejercicio ocasional de una empresa. Esto tiene gran importancia si nos fijamos en los efectos respecto a las distintas clases de comerciantes. El simple ejercicio de una empresa ocasional por los empresarios del primer grupo no conduciría a la quiebra por ese simple hecho, al no tener condición de comerciantes; por el contrario, una Sociedad válidamente constituida puede quebrar incluso antes del ejercicio de la empresa; es decir, por un

(1) Sobre este interesante problema de si las personas jurídicas distintas de las sociedades pueden o no adquirir la cualidad de comerciantes, se ha manifestado la doctrina con opiniones contradictorias: frente a la opinión de ASCARELLI en sus *Appunti di Dir. com.*, que niega esta posibilidad, se alza la mantenida por BIGIAMI y FERRI, entre otros, que sostienen la opinión contraria y que suscribimos. (Vid. *La professionalità dell'imprenditore*, de 1918, del primero, y *Man. de Dir. com.*, de 1950, del segundo).

desequilibrio económico y financiero durante el período intermedio entre la constitución de la misma y la creación de la empresa (salvo el caso de adquisición de una empresa ya creada).

Pero no sólo la habitualidad diferencia a ambos tipos de empresarios; otro índice importante para la discriminación consiste en la posibilidad o no de ejercitar *empresas mercantiles autónomas o independientes con relevancia jurídica y económica* para algunos efectos (no con personalidad, desde luego).

Continúa diciendo el párrafo 2.º del artículo 65 de la Ley procesal civil que «los que tuvieren establecimientos mercantiles a su cargo en diferentes partidos judiciales podrán ser demandados por acciones personales en aquel en que tuvieren el principal establecimiento o en el que se hubieren obligado a elección del demandante». El artículo 65 está contemplando a los comerciantes individuales que nosotros hemos englobado en el primer grupo. La interpretación del párrafo transcrito conduce a los siguientes resultados: 1.º Puede un comerciante individual (o las personas jurídicas con régimen similar) ejercitar empresas autónomas unas de otras; 2.º Pueden también ejercitar una empresa mercantil «desconcentrada» en cuanto a su administración se refiere.

En el primer caso el comerciante tiene tantos domicilios como empresas; en el segundo, tan sólo el lugar en donde radique «el principal establecimiento».

Las Sociedades, por el contrario, aun pudiendo explotar empresas autónomas con objeto comercial distinto, tienen siempre un domicilio que el artículo 66 señala, en «el pueblo que como tal esté señalado en la escritura de Sociedad o en los estatutos por que se rijan; no constando esta circunstancia, se estará a lo establecido respecto a los comerciantes». El artículo 41 del Código civil habla indistintamente de las personas jurídicas para indicar que su domicilio, cuando no conste en los estatutos, se entenderá que lo tienen en el lugar en que se halle su representación legal o donde ejerzan las principales funciones de su estatuto.

El criterio respecto de las Sociedades es, pues, el siguiente: 1.º Fijar el domicilio escriturado o estatutario; 2.º Lugar donde se ejerce la administración; 3.º Lugar donde se explota la empresa.

Las demás personas jurídicas que hemos asimilado a los comerciantes individuales, a los efectos estrictamente mercantiles, se rigen por el artículo 65 de la Ley procesal y no el 66, entendiéndose que el artículo 41 del Código civil no les es aplicable en materia comercial o industrial.

Para llegar a la concepción del domicilio fiscal, es preciso que recojamos lo dicho anteriormente, estudiando en primer lugar qué se entiende por domicilio fiscal, y discriminando después, según el tipo de empresario en cuestión:

II. *Domicilio fiscal*.—Si el domicilio es la residencia habitual de una persona o el lugar donde ésta tiene el centro de sus intereses en ge-

neral, el domicilio fiscal es aquel de naturaleza especial que trata de localizar a un sujeto obligado tributario con la Administración.

Suele distinguirse el domicilio fiscal de las personas físicas y de las personas jurídicas.

GIANNINI (2) dice que el domicilio fiscal de las personas físicas se encuentra en el municipio en que el mismo se halle inscrito a estos efectos, y que tratándose de personas jurídicas, el domicilio fiscal coincide con el domicilio legal de las mismas.

No es posible establecer de una manera general el domicilio fiscal, puesto que hay que acudir a cada uno de los impuestos en cuestión, ya que, según se trate de impuestos personales o reales y según el tipo de empresarios, variará la calificación del domicilio fiscal.

Hay contribuciones que hacen abstracción de la clase de empresario y localizan el domicilio fiscal en el lugar donde se explota el negocio; así, por ejemplo, la contribución industrial, que en la Base 31 de las aprobadas por Real Decreto de 11 de mayo de 1926 se refiere a la formación de la matrícula de «todas las personas naturales o jurídicas que en una misma población *ejercen* industria, etc.»; es decir, que el ejercicio de la actividad localiza el domicilio fiscal (3).

Otras contribuciones, de tipo personal, ⁴por ejemplo la de la renta, se refieren sin más al domicilio civil o residencia habitual de las personas (artículo 40 del Código civil y 23 de la Ley de 16 de diciembre de 1954) si se trata de obligados personalmente.

Existen, por último, impuestos que desde el punto de vista fiscal constituyen verdaderas obligaciones *propter rem*; tal es la contribución territorial rústica o urbana, y que se localiza en el lugar donde se encuentra el objeto del que deriva la obligación tributaria.

Por ello nuestro examen se refiere más bien a los impuestos integrados en la Ley de Utilidades, y decimos desde ahora *impuestos* porque en ella conviene distinguir según que se trate de Sociedades o de personas físicas, ya que respecto de las primeras tiene la característica de impuesto personal (que hace las veces de una contribución sobre la renta que tan sólo grava a las personas físicas), y respecto de las segundas, constituye un evidente impuesto de producto.

III. *Domicilio fiscal de las Sociedades.*—Hemos citado anteriormen-

(2) *Ist. di Dir. Trib.*, 1951, pág. 181.

(3) Esta contribución, en efecto, se rige por los tres principios siguientes:

- a) Unidad de local.
- b) Unidad de personas.
- c) Unidad de industria.

Interesantes problemas plantea el arbitrio provincial sobre el producto neto de las explotaciones de Sociedades y Compañías: se genera el lugar donde se ejerce la industria (art. 634 y 637 del D. 24 junio 1955).

te los tres criterios adoptados por la Ley a este respecto: domicilio estatutario, lugar donde se ejercita la administración y lugar donde se explota la empresa, entendiendo que el artículo 41 del Código civil ha modificado en este sentido el 66 de la Ley procesal civil, que, como criterio subsidiario, a falta de domicilio estatutario, remite a lo establecido respecto de los comerciantes individuales, que ya veremos que se rigen por un sistema totalmente distinto.

La primera cuestión a resolver consiste en determinar si las Sociedades pueden explotar diversas empresas autónomas unas de otras, y si ello tiene relevancia desde el punto de vista fiscal. En Alemania se admite esta posibilidad, llamando a las diversas empresas autónomas «ramas de la empresa social» (4). Ahora bien: aun admitiendo esta posibilidad, sucede que, como las empresas en sí carecen de personalidad jurídica, todas ellas constituyen el patrimonio social, de tal forma que —de no existir fondos especiales adscritos a una empresa por determinación legal, lo que plantearía nuevos problemas— las diversas empresas no tienen atractividad respecto del domicilio, que siempre será el de la Sociedad-empresario.

El artículo 9.º de la Ley de la Contribución de Utilidades de 22 de septiembre de 1922 habla de la competencia de la Administración de Rentas Públicas de la provincia donde esté «domiciliada la entidad».

Resuelto el primer problema, surge la cuestión referente a si realmente domicilio estatutario y lugar de la administración son distintos, lo que equivale a resolver si el domicilio es un *quid juris* o *quid facti*. ¿Domiciliarse quiere decir estar asentada la administración en un determinado lugar, o, por el contrario, haber declarado tan sólo de tenerla? El domicilio estatutario ha de coincidir con el domicilio real para la administración de la entidad, puesto que en otro caso lo primero sería un domicilio *ficticio*; bien entendido que estamos hablando de lugar de la administración y no lugar de la explotación, que es el último criterio adoptado por el Código civil.

CARNELUTTI (5) dice que la *ratio legis* de fijar el domicilio social en el lugar de la administración estriba en la necesidad de facilitar la justicia en los casos en que deba intervenir, ya que la idoneidad está en razón de la cercanía con dicha administración. Por ello —dice— el domicilio estatutario debe ser igual al domicilio real de dicha administración, ya que en caso de disparidad deberá prevalecer el último. En el mismo sentido se manifiesta WJELAND (6), aun reconociendo que la doctrina ale-

(4) MOSSA se refiere a las mismas en el vol. I de su *Trattato del Nuovo Dir. com.*, 1942.

(5) Al comentar una sentencia del Tribunal Supremo italiano de 13 de febrero de 1931 en el Foro italiano, con el título *Sede sociale e competenza fallimentare*.

(6) *La sede della società commerciale*, 1931.

mana se decide por el domicilio ficticio y no por el domicilio real, como, en definitiva, hace el Código civil español. Igualmente, VIVANTE expresa que no se debe de entender por sede (domicilio) la declarada en el estatuto, lo que equivaldría al triunfo de la simulación, sino la real de la dirección general de las *faenas sociales*, lo que constituye un criterio de orden público. FERRI (7), al referirse al domicilio de la empresa, distingue entre empresarios individuales y sociales, decidiéndose, para estos últimos, por el lugar de la administración y no el estatutario.

Como resumen de lo expuesto, llegaremos a las siguientes conclusiones: 1.^a Que el domicilio social se refiere al lugar de la administración y no al de explotación del negocio, y 2.^a Que en caso de discrepancia entre el estatutario o escriturado y el administrativo, debería de prevalecer este último.—El artículo 5.º de la Ley de Sociedades anónimas vigente, ha modificado el sistema del Código civil al establecer que el domicilio de dichas Sociedades se fijará en el *lugar en que se halle su representación legal o en donde radique alguna de las explotaciones o ejerza las actividades propias de su objeto*. Con esto, la Ley de Sociedades anónimas ha sustituido el domicilio ficticio escriturado por el domicilio real.

Para efectos fiscales en los impuestos a que nos referimos, el domicilio viene determinado de esta forma .

IV. *Empresarios individuales y personas jurídicas distintas de las sociales*.—Si es difícil la determinación del domicilio de las Sociedades, mayor todavía lo es el de los empresarios individuales. Respecto de ellos, la Ley parece que acepta sin más el lugar de explotación del negocio (establecimiento, dice la Ley procesal). Es incuestionable que este tipo de empresarios puede ejercitar empresas autónomas unas de otras, y es también indiscutible que en su economía hay que distinguir la actividad privada y la actividad negocial. Mientras que en las Sociedades, como dijimos, no se distinguen ambas especies de economías, aquí sí, y ello conduce a resultados importantes, como veremos en el aspecto fiscal. Hay que distinguir entre el domicilio civil y el domicilio comercial. El segundo, que es el que nos interesa, viene determinado, según el artículo 65 de la Ley procesal, por «el lugar donde tuviere el centro de sus operaciones comerciales». Con ello existe ya una total separación entre ambas clases de domicilios, con la trascendencia de que mientras que el domicilio civil es de tipo general, el domicilio mercantil es especial, puesto que está sujeto a dos limitaciones: a) *Subjetivas*, que se trate de verdaderos comerciantes, y b) *Objetivas*, que se refieren a actos o contratos mercantiles y a sus consecuencias (8). Pero no siempre se producen los hechos con la simplicidad anterior, y ello porque puede un mis-

(7) *Manuale di Dir. com.*, 1950, pág. 82.

(8) GUASP, *Comentarios a la Ley de Enjuiciamiento civil*, tomo I, art. 65.

mo empresario explotar diversas empresas con autonomía o explotar una empresa desconcentrada a través de sucursales y agencias. Examinemos ambos supuestos con separación :

1.º *Explotación de empresas autónomas por parte del mismo empresario.*—No está previsto en el artículo 65 este supuesto, pero hay que entender que, como quiera que el domicilio comercial o mercantil es especial y no general, el empresario se encuentra domiciliado, a esos solos efectos, en todos y cada uno de los lugares donde explota sus empresas; existe también aquí la separación que inicialmente hicimos entre su *economía privada* y su *economía comercial*; cada una de las empresas deberá llevar su propia contabilidad con independencia de las demás.

En este sentido, de admitir la existencia de una pluralidad de domicilios, se manifiesta LANGLE (9). Sin embargo, la dificultad estriba precisamente en determinar cuándo y en qué casos existen empresas autónomas en lugar de sucursales de la misma empresa.

2.º *Las sucursales como desmembración de la empresa.*—Suele olvidarse normalmente la importancia de este problema, que, no obstante, ha sido abordado en algunos escritos monográficos y de manera general en los tratados sobre la materia.

Se ha dicho que la sucursal es un centro de giro con su propia administración (10); la existencia de una administración es necesaria para la tipificación de la sucursal (11). Las notas que les asigna FERRI (12) son : 1.ª Dependencia económica y administrativa del centro, y 2.ª Representación estable y continuada. Juega papel importante la voluntad del empresario de dotar o no de autonomía completa a determinadas ramas de la empresa.

Se ha distinguido entre los siguientes conceptos (13): casa matriz o centro, sucursal, agencia, fábrica, depósito y filial.

Las notas características de toda sucursal podemos resumirlas en las siguientes: 1.ª Ha de explotarse por el mismo empresario que la principal. 2.ª Normalmente existe una separación física de ambas, aunque ello no es necesario. 3.ª Normalmente, su actividad es idéntica a la del centro principal como integrándola, de manera que si la actividad fuese completamente distinta, nos encontraríamos ante otra empresa, no ante una sucursal. 4.ª Ha de tener representación estable. 5.ª Cierta auto-

(9) *Manual de Derecho mercantil español*, tomo I, 1950, pág. 807.

(10) LANGLE. *op. cit.*, pág. 388.

(11) Aun cuando tratamos este problema al hablar de los comerciantes individuales, debemos advertir que es aplicable igualmente a las Sociedades, si bien lo hacemos aquí en relación con el artículo 65 de la Ley procesal civil, párrafo 2.º

(12) En los *Comentarios al Código civil italiano*, de D'AMELIO, al comentar el art. 2.197.

(13) ARECHA, *La empresa comercial*, 1950.

mía con facultades de disposición y decisorias en cierto modo del representante.

Se trata de una cuestión de hecho a resolver en cada caso, cuando nos encontramos *ante sucursales o ante empresas autónomas*, y los posibles índices para indagar dicha distinción pueden ser los poderes otorgados al gerente, el llevar o no contabilidad propia, la posibilidad de despedir empleados como poder de disposición y no de simple ejecución, y realizar operaciones distintas en el giro de la empresa, etc. Que la administración de la sucursal (que, repetimos, no se refiere sólo a la explotación, sino más bien a la administración) tenga poderes de decisión es tan necesario, que ello la distingue de las simples agencias que carecen de dicho poder.

FORMIGGINI (14) define la sucursal como «cualquier actividad continua y organizada fuera del centro principal, no ejercitada por un empresario autónomo».

El centro principal es dominante respecto al secundario, pero no le absorbe totalmente. En algunos casos, la Ley contempla las sucursales; por ejemplo, el artículo 211 de la Ley de propiedad industrial, al referirse a los rótulos de establecimientos; el Código de Comercio, en el artículo 21, núm. 4.º, al hablar de los requisitos de la inscripción en el Registro mercantil, establece que se determinará «el domicilio, con especificación de las sucursales que hubiere establecidas, sin perjuicio de inscribir las sucursales en el Registro de la provincia *en que estén domiciliadas*» (se toma esta palabra en sentido impropio) (15). El Código civil italiano, al hablar de la apertura de créditos en el artículo 1.843, párrafo 2.º, dispone: «Salvo pacto en contrario, las entregas y devoluciones se realizarán en la *sede* del Banco donde se ha constituido la relación», con lo que puede tratarse de una sucursal, y he ahí su relevancia económica.

La sucursal se encuentra, por tanto, a mitad de camino entre la empresa autónoma (como, por ejemplo, la explotada por un agente autónomo) y la simple agencia sin poder de disposición (16).

(14) *Il foro dell'impresa*, en «Studi in onore di REDENTI», 1951.

(15) Las leyes sociales, al referirse a la afiliación y cotizaciones de algunos seguros, se refieren a las sucursales, aunque a veces emplean el término «centro de trabajo».

(16) El problema de las sucursales es parecido en el Derecho privado al que se plantea en el Derecho administrativo con la desconcentración, si bien hemos de tener en cuenta que las relaciones entre centro y periferia se basan en títulos distintos en ambas ramas jurídicas, puesto que en el Derecho administrativo existen poderes propios dimanantes de la misma organización administrativa, lo que no se da en el Derecho privado, cuyo título es más bien de base contractual.

Para que exista desconcentración en el Derecho público se precisan ciertos *poderes de disposición* y no de simple enlace con el centro; así, por ejemplo, es or-

Habría que distinguir, no obstante, en el estudio de las sucursales, entre los distintos objetos económicos. Por un lado están las actividades industriales, y por otro, las de pura intermediación o comerciales; desde otro punto de vista, están las actividades que se desarrollan en el mercado de cosas y las que lo hacen en el mercado de capitales (Banca-seguros); en estas últimas la diferencia entre administración y explotación es más sutil y mentalmente es difícil distinguirlas. Las sucursales pueden adquirir rango de empresa autónoma en el momento de su «circulación»; división hereditaria en la que se adjudique como «unidad» a un heredero; venta, etc. La Ley de Arrendamientos Urbanos habla de traspaso de «local» de negocio sin «existencias»; es decir, que no se plantean problemas. Distinto sería el «traspaso» de «empresa que conduciría a saber si nos encontramos ante sucursales o empresas, ya que en el primer caso entrarían en el negocio jurídico.

V. *Empresas y sucursales en su relación con el domicilio fiscal.*— Como corolario de lo que venimos diciendo, y volviendo sobre el artículo 65 de la Ley de Enjuiciamiento civil, podemos preguntarnos si la relación entre el empresario y la Administración fiscal debe tener como centro el domicilio mercantil o el domicilio civil; veámos que el domicilio mercantil del empresario individual —al que nos vamos a limitar— estaba restringido objetivamente por referirse tan sólo a los actos o contratos mercantiles y a sus consecuencias. Entendemos que, por lo que se refiere a la Contribución de Utilidades por tarifa 3.^a, en relación con los empresarios individuales, el *domicilio fiscal viene dado por el domicilio mercantil y no por el domicilio civil*, puesto que dicha Contribución es una consecuencia de tal actividad.

El domicilio mercantil, en efecto, nos dirá el lugar en el que pueda ser demandado un comerciante por actos de su comercio, y nos dirá también el Juez competente para la declaración de quiebra (artículo 63, núm. 8, de la Ley procesal). Si el empresario en cuestión explota empresas independientes, la quiebra deberá declararse en el domicilio de la empresa que haya dado lugar a dicha declaración si se trata de obligaciones mercantiles; si se trata de obligaciones civiles dimanantes de su actividad privada y no de la negocial, pueden ser declaradas en cualquier lugar donde tengan las empresas (17).

ganismo desconcentrado un Gobierno civil, pero no lo es una Delegación administrativa de Educación Nacional (antigua de Enseñanza Primaria).

(17) Interesante problema es el de la posible limitación de la responsabilidad del empresario al capital de cada empresa: según esto, si un empresario individual explota varias empresas autónomas entre sí, podría quebrar en una, pero no en otras; la masa no se integraría con todas, sino con aquella o aquellas que produjeron la quiebra. Pero ¿quid de la quiebra producida por obligaciones civiles no dimanantes de las empresas, es decir, procedente de su economía privada no negocial?; entonces habría que reducir la masa activa a los bienes no incrustados

Si el empresario explota una empresa desconcentrada mediante sucursales, entonces la competencia en ambos supuestos vendrá determinada por el párrafo 2.º del artículo 65 (principal establecimiento) (18).

Estas reglas rigen también para la determinación del domicilio fiscal por tarifa 3.ª de la Contribución de Utilidades (y Beneficios extraordinarios).

La Ley de 29 de marzo de 1941 sobre aplicación de la tarifa 3.ª a comerciantes e industriales individuales establece en el artículo 2.º que el parte de alta deberá hacerse en la Administración de Rentas Públicas de la *provincia de su domicilio* o de aquella en que tengan su *establecimiento principal*. Dicho artículo hay que relacionarlo con el 65 de la Ley de Enjuiciamiento civil.

Al incluir en la tarifa 3.ª de Utilidades a los empresarios individuales, la Ley ha dado una *cierta autonomía y relevancia económica e incluso jurídica* a la empresa mercantil (sin que adquiriera rango personificado). Decimos al principio de este comentario que la tarifa 3.ª de Utilidades respecto de las Sociedades constituía un *impuesto personal*, y ello porque se gravan todos los beneficios procedentes de cualquier género de explotaciones y bienes, aun cuando se exploten empresas autónomas; es decir, que se tienen en cuenta los beneficios una vez ingresados en la mano del empresario, independientemente de la fuente de origen; este impuesto respecto de las Sociedades viene a ser lo que la Contribución sobre la renta para las personas físicas o naturales.

Pero la cosa es totalmente distinta cuando se trata de empresarios individuales, o de personas jurídicas no sociales (el núm. 6 de la disposición 1.ª de dicha tarifa 3.ª contempla a las Asociaciones). En estos casos, la Ley se refiere a los beneficios provenientes de profesión, arte o industria gravadas en la Contribución industrial o de comercio; es decir, que se tiene en cuenta la *fuentes de procedencia*, y es por lo que dicho impuesto constituye para tal clase de empresarios un impuesto real o de producto. Pero hay más: la disposición 6.ª de la tarifa 3.ª determina lo que se entenderá por capital, elemento necesario para la liquidación del impuesto, puesto que el tipo de gravamen depende del tanto por ciento que el beneficio suponga sobre el capital, y la Ley de reforma tributaria de 16 de diciembre de 1940 dice que «tratándose de comer-

en ninguna de ellas o negar la quiebra. La masa pasiva se integraría sólo con los acreedores de cada empresa o con los civiles en su caso. Para llegar a estos resultados se precisaría: 1) Dotar de personalidad a la empresa; 2) Registrar con suficiente publicidad la inversión de capital de cada una de ellas; 3) Modificar totalmente el actual sistema. De esta forma la empresa adquiriría una relevancia económica, que hoy tan sólo tiene, a mi juicio (en su aspecto estático), en la tarifa III de Utilidades (vid. adelante).

(18) La Ley habla de establecimiento con notoria impropiedad, puesto que parece referirse a la explotación más que a la administración.

ciantes o industriales individuales se entenderá por capital la diferencia entre el importe del activo del negocio y las obligaciones para con tercero que pesen sobre el mismo».

He aquí la relevancia económica de la empresa a efectos fiscales.

Existe una separación total entre la economía privada y la negocial del empresario (19); de aquí la necesidad de que sus cuentas negociales deban ir con absoluta separación respecto de las privadas; de aquí también que si la empresa se arrienda, los beneficios de tal arriendo no se gravan, pues se ha dejado de ser empresario (lo que no sucede respecto de las Sociedades, disposición 5.ª, tarifa 3.ª).

Si la empresa tiene tal trascendencia a efectos fiscales, no la tiene menos la calificación de empresas autónomas o sucursales en el caso de varias explotadas por el mismo empresario.

Dichos empresarios individuales tributan en razón de determinados índices de suficiencia (modificados, con un derecho de opción por la Ley de 16 de diciembre de 1954); pero puede suceder que, explotándose varias empresas independientes, en ninguna de ellas se reúnan los requisitos exigidos para ingresar en el índice de contribuyentes: concretamente, uno de los índices para tributar es el número de obreros (más de cincuenta), y puede suceder que explotándose varias empresas autónomas en ninguna de ellas se llegue a dicho índice (supuesto no contemplado en el apartado D del epígrafe VIII de la disposición 1.ª de la tarifa 3.ª de Utilidades); lo mismo puede decirse del capital invertido (otro problema es el de la fecha en que debe valorarse la inversión).

Pues bien: dada la relevancia económica de la empresa, la Administración no debe englobar todas ellas para determinar la inclusión en el índice de contribuyentes; si en dos negocios independientes del mismo empresario la inversión de cada uno de ellos no llega a la cifra mínima para tributar, no se pueden sumar ambas para que pase de dicho mínimo, porque iría contra el principio general que regula la tributación de dichos empresarios individuales; en cambio, debe hacerse en el caso de sucursales.

El domicilio fiscal, por tanto, a estos efectos, en el caso de empresas independientes, se encuentra en el lugar donde esté la administración de cada una de ellas (que normalmente coincidirá con la explotación), y en el caso de empresa desconcentrada, donde se encuentre el centro principal, y debe ser la Administración, en cada caso, la que lo fije, previo un examen jurídico del problema (deslindante de si es empresa o sucursal), tanto para hacer tributar como para señalar domicilio.

VII. *Conclusión.*—La sentencia base de este comentario, en su tercer Considerando, dispone que «las actas no se levantaron en el domi-

(19) Vid. ROCA SASTRE, *Tratado de la Contribución de Utilidades*, 1945, vol. I.

cilio del contribuyente, sino en el local de una fábrica de dicho interesado...».

No es más explícito el Supremo; sin embargo, teniendo en cuenta que se trataba de un empresario individual, debió plantearse el problema del domicilio fiscal, que, según el artículo 65 de la Ley procesal, se encontraba, según venimos manteniendo, en el lugar donde tenía el centro de sus operaciones administrativas y comerciales. Hemos dicho que el citado centro no se encuentra en el lugar de la explotación del negocio, sino de la administración, pero tampoco el Supremo abunda en esta cuestión. Si realmente la administración la tenía en distinto sitio del lugar en que fueron levantadas las actas, la doctrina del Supremo es exacta, aunque en todo caso no debió de hablar de domicilio del recurrente, con lo que se refiere al domicilio civil. Si, por el contrario —y es lo más lógico— la administración se ejercitaba desde el mismo centro de explotación, entonces las actas se levantaron legalmente. Tampoco expresa nada la sentencia sobre si el negocio explotado constituía una empresa independiente única o desconcentrada.

JOSÉ ANTONIO GARCIA-TREVIJANO FOS

Letrado del Consejo de Estado.

