

La Sucesión de Empresas.

***Su regulación y aplicación en la práctica
jurídica uruguaya; un análisis armónico
a la luz de la normativa actual.***

Dr. Leonardo Costa Franco

V Jornadas Tributarias – 2012

- Concepto de empresa de acuerdo a la legislación tributaria: unidad productiva que combina capital y trabajo.
- Existe sucesión cuando ésta sea adquirida por otro sujeto de derecho.
- Esta situación tiene consecuencias desde el punto de vista tributario.

V Jornadas Tributarias – 2012

- La sucesión de empresas es un fenómeno regulado en la mayoría de los regímenes tributarios para salvaguardar la potestad tributaria y recaudatoria del Estado, buscando evitar la evasión fiscal.

V Jornadas Tributarias – 2012

- **Regulación en el Código Tributario Uruguayo.**

Artículo 22: “(Solidaridad de los sucesores).- Los adquirentes de casas de comercio y demás sucesores en el activo y pasivo de empresas en general, serán solidariamente responsables de las obligaciones tributarias de sus antecesores; esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que se reciban, salvo que los sucesores hubieran actuado con dolo. La responsabilidad cesará al año a partir de la fecha en que la oficina recaudadora tuvo conocimiento de la transferencia”.

V Jornadas Tributarias – 2012

- Prevé la responsabilidad solidaria de quienes adquieran un establecimiento comercial y prosigan con la actividad comercial.
- Los adquirentes se constituyen en responsables por deuda ajena, por tributos que se generaron con anterioridad a la adquisición y que le correspondió abonar a su antecesor.

V Jornadas Tributarias – 2012

- *Fundamento de esta responsabilidad:*
 - Especial relación que tiene el adquirente con el enajenante.
 - Los bienes que se adquieren son garantía del crédito tributario.
 - El Art. 22 CTU permite reclamar la totalidad de la deuda a un mayor número de obligados.
 - Se trata de evitar la posibilidad de que el Estado no pueda hacer efectivos sus derechos contra los bienes del deudor original (BERRO).

V Jornadas Tributarias – 2012

- Conceptos previos:
 - *Obligación tributaria*(^{*}): vínculo de carácter personal que surge entre el Estado y el Sujeto Pasivo, en cuanto ocurre el hecho generador. Comprendiendo la deuda por tributos y sus accesorios.
 - *Casa de Comercio*: universalidad formada por un conjunto de bienes materiales e inmateriales, y derechos destinados al desarrollo de una actividad comercial o industrial organizada para la producción o comercialización de bienes o la prestación de servicios.
 - *Transferencia*: todo negocio jurídico por el cual se transmita la propiedad de la empresa y, en virtud del cual, el adquirente sea considerado el titular de la misma.

V Jornadas Tributarias – 2012

- *Caracteres de la responsabilidad del Art. 22 CTU:*
 - Requiere una sucesión de tipo jurídico. Debe celebrarse un negocio que suponga la traslación de dominio del establecimiento comercial.
 - El adquirente no es el único responsable sino que responderá de forma conjunta y solidaria con el contribuyente.
 - No se requiere para ser responsabilizado por el Art. 22 , que se haya actuado con fraude o dolo.

V Jornadas Tributarias – 2012

- Límite cuantitativo a la responsabilidad de los adquirentes:

- El Art. 22 establece límites a la responsabilidad de los adquirentes:

“esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que se reciban, salvo que los sucesores hubieren actuado con dolo”

V Jornadas Tributarias – 2012

- Nos encontramos ante una responsabilidad de tipo subjetivo, si el adquirente actuó de forma diligente – a nuestro juicio de acuerdo a lo establecido en la Ley 14.433 – no responderá.
- Si no se realizó la enajenación de acuerdo a lo preceptuado en la Ley, y se tuvo conciencia, voluntad e intención de actuar de forma ilícita, la conducta será dolosa y la responsabilidad se tornará en ilimitada.

V Jornadas Tributarias – 2012

- Límite temporal de la responsabilidad de los adquirentes:

- El Art. 22 en forma adicional establece que:

“la responsabilidad cesará al año a partir de la fecha en que la oficina recaudadora tuvo conocimiento de la transferencia”.

V Jornadas Tributarias – 2012

- Este límite temporal es un plazo de caducidad.
- Su acaecimiento hace extinguir la acción que pudiera tener la Administración Fiscal del sucesor, poniendo fin a la responsabilidad consagrada por la norma.
- Esta caducidad, no se interrumpe ni se suspende.

V Jornadas Tributarias – 2012

- *Cómputo del plazo de caducidad:*
 - El legislador estableció que comienza a computarse desde que la Administración tuvo conocimiento de la transferencia, pero esto debe interpretarse como el momento a partir del cual pudo y debió haber tomado conocimiento.
 - No existen formalidades para que la Administración tome conocimiento, puede evidenciarse cuando se abonen los tributos que gravan la enajenación de establecimiento comercial, cambios en los registros tributarios, o cualquier otro medio por el cual la Administración pudiera conocer la transferencia.

***Sucesión de empresas en caso de
Enajenación de Establecimiento
Comercial (Ley 14.433) y su
armonización con el Art. 22 CTU.***

V Jornadas Tributarias – 2012

- Con posterioridad a la aprobación del CTU se dictaron normas específicas sobre la enajenación de establecimientos comerciales, sancionándose la Ley 14.433.
- Esta Ley establece el procedimiento y requisitos que deben cumplirse de forma previa a proceder a la escrituración definitiva de la compraventa del establecimiento comercial.

V Jornadas Tributarias – 2012

- Dentro de este procedimiento existe la obligación de solicitar - dentro de los 15 días de la toma de posesión por el promitente comprador – certificados únicos especiales de DGI y BPS.
- La Administración Fiscal tiene un plazo de 180 días a contar desde la solicitud para emitirlos. Si transcurrido dicho plazo no se expidieran o se practicara liquidación alguna, las partes podrán estimar la deuda tributaria y proceder a su consignación.

V Jornadas Tributarias – 2012

- La Ley prevé que el comprobante de depósito tendrá carácter de certificado y será suficiente para otorgar la enajenación del establecimiento comercial.
- De esta manera se liberan de responsabilidad el adquirente y el escribano.

V Jornadas Tributarias – 2012

- Corresponde precisar si la Ley 14.433 deroga el artículo 22 del CTU, o si por el contrario, las normas coexisten y prevén diferentes hipótesis correspondiendo su interpretación armónica.
- Consideramos que al prever un determinado procedimiento a los efectos de proceder a la enajenación de establecimientos comerciales, establece la obligatoriedad legal de solicitar ante la Administración Fiscal los certificados únicos correspondientes.
- Quien incumpla dicha obligación estará actuando de forma negligente, lo que habilitaría la aplicación del artículo 22 del CTU.

V Jornadas Tributarias – 2012

- **CONSECUENCIAS DE LA APLICACIÓN DE LA LEY 14.433**
 - De seguirse el procedimiento establecido legalmente, solicitando los certificados especiales correspondientes, una vez liquidados los montos se libera el adquirente así como el profesional interviniente.
 - Culminados dichos procedimientos existirá – para el adquirente – la seguridad jurídica de que no podrá ser responsabilizado por las obligaciones tributarias de su antecesor.

V Jornadas Tributarias – 2012

- ¿Cuándo corresponde entonces, aplicar el artículo 22 del CTU?
 - Una interpretación armónica debe distinguir las dos situaciones mencionadas y reservar la aplicación del artículo 22 únicamente cuando no se realice la enajenación de establecimiento comercial, de acuerdo a lo dispuesto por la Ley 14.433.
 - Esta interpretación es acorde con lo establecido en la Ley que menciona: *“el adquirente y el escribano quedarán librados de la responsabilidad solidaria que pudiera corresponderles”*, previendo que en caso contrario existen otras normas que regulan la citada responsabilidad, refiriéndose al Art. 22 del CTU.

V Jornadas Tributarias – 2012

- El desconocer lo preceptuado por la Ley, supone al menos un actuar negligente, que convierte al adquirente en solidariamente responsable por las deudas tributarias de su antecesor en virtud de lo establecido por el CTU.
- Quien actúe de esta forma responderá de acuerdo al límite cuantitativo mencionado, salvo que actúen con dolo que responderán de forma ilimitada.
- En ambas situaciones se aplica el límite temporal establecido en el CTU.

V Jornadas Tributarias – 2012

- **Tipo de responsabilidad consagrada en el Artículo 22 CTU.**
 - Consideramos – de forma coincidente con la posición sustentada por la Dra. Addy Mazz – que la responsabilidad del artículo 22 del CTU es una responsabilidad de tipo subjetivo.
 - Esto surge de la interpretación armónica del artículo y lo establecido en la Ley 14.433.

V Jornadas Tributarias – 2012

- Por tanto, será necesario que el adquirente no actúe con la debida diligencia para configurar la hipótesis prevista en la norma. En caso contrario podrá tener la certeza jurídica de que no responderá por la deuda de su antecesor.

V Jornadas Tributarias – 2012

Aplicación práctica del artículo 22.

***El principio de la realidad y la conjunción
con otras figuras.***

V Jornadas Tributarias – 2012

- **¿Cómo se determina si en la realidad nos encontramos ante una sucesión de empresas?**
 - Aplicación del principio de la realidad.
 - El Art. 6 del CTU permite, tanto para la Administración como al particular, dejar de lado las formas jurídicas acogidas, si la realidad demuestra la existencia de otra figura.
 - El TCA en varios casos determinó, analizando hechos concretos en forma indiciaria, que correspondía adoptar esta figura.

V Jornadas Tributarias – 2012

- El principio de la realidad es invocado, entonces, a los efectos de determinar si se configuran las hipótesis de sucesión establecidas en el artículo 22.
- Por tanto, aunque el contribuyente no haya suscripto un contrato de enajenación de establecimiento comercial, si la realidad demuestra tal sucesión, entonces la responsabilidad del adquirente será solidaria, en los supuestos y con los límites indicados.
- Asimismo también podrá invocarse este principio en caso contrario, esto es, cuando si bien por las formas jurídicas adoptadas nos encontraríamos ante una sucesión, del análisis de los hechos se desprende que se trata de otra figura, dejando de lado el artículo 22 del CTU.

V Jornadas Tributarias – 2012

- Aplicación de conjunto económico.
 - La unidad o conjunto económico no posee una definición expresa en nuestra legislación, pero pueden extraerse rasgos característicos, tales como:
 - A) Existencia de varios sujetos con personalidad jurídica independiente.
 - B) Un vínculo que se asienta sobre las bases de la subordinación y del poder de mando de uno de los sujetos con respecto a los demás.
 - C) Existe una dirección unificada en uno de los sujetos.
 - D) La toma de las decisiones económicas no se hacen en base a la voluntad de todos los integrantes del grupo, sino que en ellas interviene el sujeto con poder controlante.

V Jornadas Tributarias – 2012

- Existiendo un conjunto económico, cada una de las empresas que lo integran pueden ser llamadas a responder solidariamente por las deudas impositivas generadas por otra integrante del grupo.
- Cuando no resulte probado que la personalidad independiente de las referidas sociedades se vea afectada por la vinculación del grupo; ¿podrá recaer la responsabilidad solidaria entre las sociedades en dichos casos?
- Se impone la respuesta negativa pues la normativa es clara al requerir la existencia de un verdadero grupo económico, correspondiendo a la Administración la carga de la prueba.

V Jornadas Tributarias – 2012

- Las diferencias entre la sucesión de empresas y el conjunto económico son manifiestas, en tanto la existencia de una unidad económico administrativa supone la superposición de dos empresas, que, actuando bajo formas jurídicas independientes, engloban la misma dirección y control.
- No existe transferencia de bienes, ni continuidad, se trata de sociedades que si bien formalmente están separadas, constituyen una unidad económica administrativa.

V Jornadas Tributarias – 2012

- La conjunción de la normativa sobre sucesión de empresas con el principio de la realidad y con la eventual existencia de otras figuras como el conjunto económico debe realizarse con cautela, tanto por la Administración, como por la doctrina, y jurisprudencia.

V Jornadas Tributarias – 2012

CONCLUSIONES

V Jornadas Tributarias – 2012

- La sucesión de empresas es una situación de extrema importancia y que debe ser regulada por el derecho en su conjunto.
- El artículo 22 del CTU como vimos tiene su fundamento y corresponde aplicar el mismo para las hipótesis consagradas y con las limitaciones y demás previsiones que posee.
- Se debe acompasar dicha regulación con otras normas existentes, tales como las que regulan la enajenación de establecimiento comercial.

V Jornadas Tributarias – 2012

- Corresponde otorgar a la sucesión de empresas, al principio de la realidad y a las demás figuras involucradas la aplicación práctica limitada a la normativa aplicable, circunscribiéndose dentro de la estricta regulación que dichos institutos poseen.

¡MUCHAS GRACIAS!