

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 Franco¹

1.- Introducción

Tomando como concepto de empresa el recogido por nuestra legislación tributaria, esto es, aquella unidad productiva que combina capital y trabajo, existirá sucesión cuando ésta sea adquirida a cualquier título por otro sujeto de derecho, todo lo cual posee diversas repercusiones desde el punto de vista tributario: ¿Quién será el responsable de los tributos que hubiere generado dicha actividad? ¿A partir de cuándo se considerará realizada la operación de transferencia? ¿Cómo y ante quién se cobrarán los adeudos?.

Son cuantiosas las consecuencias que este fenómeno apareja, por lo que su regulación parece inevitable. Por tanto, en el marco de la normativa, corresponde al Derecho Tributario enfocarse en las situaciones que se presentan en la práctica, a los efectos de prever las posibles implicancias jurídicas y fiscales que la figura conlleva. La sucesión de empresas es un fenómeno regulado en la mayoría de los regímenes tributarios, previsto en aras de salvaguardar la potestad tributaria y recaudatoria del Estado, impidiendo, asimismo, posibles hipótesis de evasión fiscal.

Además del análisis de la normativa que regula la responsabilidad tributaria en los casos de sucesión de empresas y sus consecuencias prácticas, es de particular importancia estudiar, en esta ocasión, los motivos por los cuales la ley consagra esta responsabilidad, su ratio, pertinencia y necesidad; análisis del cual resultarán conclusiones que revestirán esencial trascendencia en momentos de interpretación y aplicación de la regulación vigente.

¹ Abogado, Master en Tributación Internacional en la Universidad de Harvard, MA en 1998. Profesor Titular de Derecho Financiero de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica del Uruguay. Profesor de Fiscalidad Internacional del Postgrado de Tributación de la Facultad de Ciencias Empresariales de la mencionada Universidad. Integra el Consejo Consultivo de la Revista Consultor Tributario editada por la Ley en Uruguay.

¿Qué es una sucesión de empresas? ¿Cuándo es posible aplicar el artículo 22 del Código Tributario (CTU)? ¿Ante qué límites se encuentra la Administración? ¿Qué diferencias mantiene con otras situaciones? Estas son algunas de las interrogantes que serán objeto del presente análisis. Para ello, estudiaremos la figura legal, la aplicación práctica que ha caracterizado a la Administración en los últimos tiempos y su conjunción con otros institutos, algunos ya asentados y otros de incipiente nacimiento en nuestro Derecho, procurando arribar a conclusiones en la materia, que nos permitan emplear la norma en su correcto sentido y significado, tanto en lo que hace a los contribuyentes y responsables, como en lo que respecta a los límites de su aplicación práctica por parte de la Administración Fiscal.

2.- La Regulación de la Sucesión de Empresas en el Código Tributario. Análisis del Artículo 22.

El artículo 22 del CTU establece: “*(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 hubieren actuado con dolo. La responsabilidad cesará al año a partir de la fecha en que la oficina recaudadora tuvo conocimiento de la transferencia.*”

Este artículo prevé la responsabilidad solidaria de los sucesores, esto es, de quienes adquieren un establecimiento comercial y prosiguen con la actividad, ya sea con o sin cambiar su denominación, pero con la totalidad de los bienes y/o empleados de su antecesora. Se entiende por tanto, que hay sucesión cuando existe una continuidad en la actividad comercial.

En este caso, y en aplicación de dicha norma, los adquirentes se constituyen en responsables por deuda ajena, esto es, por tributos que se generaron con anterioridad y que le correspondió abonar a su antecesor (artículo 19 CTU²). Pero, para que ello ocurra, se requiere, de forma adicional, que se produzca una traslación del dominio de la

² El Artículo 19 CTU establece: “*Es responsable la persona que sin asumir la calidad de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones de pago y los deberes formales que correspondan a aquel, teniendo por tanto en todos los casos derecho de repetición*”.

universalidad denominada establecimiento comercial a los efectos de que pueda encuadrar en la situación prevista en la norma.

¿Cuál es el fundamento de esta responsabilidad?

Los adquirentes son considerados responsables en virtud de la especial relación que tienen con el enajenante (obligado principal), la actividad y los bienes que adquieren para el desarrollo de la misma, y, por tanto, se ve garantizado y asegurado el crédito tributario permitiendo reclamar la totalidad de la deuda a un mayor número de obligados.

Por consiguiente, la protección del Fisco como acreedor, así como la necesidad de regulación de esta particular situación, en aras a su control, fiscalización y prevención de posibles evasiones, se manifiestan como razones por demás relevantes a los efectos de incorporar el artículo 22 ya citado. A los efectos de su análisis, es menester hacer mención a ciertos conceptos previos, -previstos en la norma y que la misma toma de esta y otras ramas del Derecho-, a la características de esta figura, y a sus límites, tanto en lo que refiere a lo cuantitativo como a lo temporal.

- Conceptos previos.

Para poder precisar el alcance efectivo del artículo 22 corresponde, en primer término, definir algunos conceptos que la misma establece, debiendo, en este sentido, proceder a definir qué se entiende por “obligaciones tributarias”, así como por “casa de comercio” y por “transferencia”.

En primer lugar, la definición de obligación tributaria está establecida en el artículo 14 del CTU³, por lo que corresponde ser entendida como el vínculo de carácter personal que surge entre el Estado como acreedor del tributo y el sujeto pasivo designado por la Ley, en cuanto ocurra el hecho generador del mismo. En esta definición, por tanto, se excluyen otras obligaciones –no tributarias- que podrían igualmente originarse entre los

³ Este artículo establece: “(Obligación tributaria).- La obligación tributaria es el vínculo de carácter personal que surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley”.

mismos sujetos –y, muchas veces, con origen vinculado a lo tributario-, tal como las que tienen por objeto el cobro de sanciones. Señala el TCA: *“El límite objetivo está configurado por la expresión “obligaciones tributarias”, lo cual sólo comprende la deuda por tributos y sus accesorios.”*⁴

Para definir el concepto de casa de comercio, debemos recurrir a los postulados de la doctrina comercialista⁵ respecto a la noción de establecimiento comercial. A pesar de las discrepancias en lo que refiere a su naturaleza jurídica, esto es, sobre si es un bien complejo o una universalidad, podemos concluir que se trata de un conjunto de bienes heterogéneos, cuya agrupación tiende al desarrollo de una actividad mercantil, y que, a su vez, se enajenan como una totalidad. Implica, a nuestro entender, una 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. Por lo tanto, y al decir de Berro, este concepto excluye del artículo 22 a los casos de transferencia de bienes individualmente considerados, o a las situaciones internas dentro de la misma persona jurídica, que no implican un cambio del sujeto pasivo.⁶

En tercer lugar, por “transferencia” no corresponde entender únicamente a ciertas compraventas o enajenaciones, sino a todo aquel negocio jurídico por el cual se transmita la propiedad de la empresa y, en virtud del cual, el adquirente sea considerado, -a partir de dicho momento-, el titular de la misma.

- *Caracteres de la responsabilidad consagrada en el Artículo 22.*

Tal como adelantamos, este artículo requiere que haya una sucesión de tipo jurídico, esto es que se transmita el patrimonio de la empresa, pero no implica que se considere al adquirente como único responsable sino que el mismo responderá de forma conjunta y solidaria con el contribuyente.

⁴ Sentencia TCA No. 215/1992, citada por VALDÉS DE BLENGIO, Nelly y otros. *Curso... Ob. Cit.*, p. 297.

⁵ v. RODRÍGUEZ OLIVERA, Nuri. *Manual de Derecho Comercial Uruguayo*. Montevideo, FCU, 2004.

⁶ BERRO, Federico. *Responsables Tributarios*, Ob. Cit., p. 55.

Debe celebrarse efectivamente un negocio que suponga la traslación del dominio de lo que denominamos establecimiento comercial, esto es, como adelantábamos, de una universalidad jurídica que puede ser objeto de propiedad, y tiene una medida de valor; constituyendo por lo tanto un bien, en la definición antedicha.

En este sentido el TCA ha sostenido: “...*la norma citada requiere, en primer lugar, que haya una efectiva transferencia de dominio, que puede ser la consecuencia de un título con efecto traslativo o de actos que supongan dicha transferencia de dominio. En segundo lugar, la norma legal requiere que se trate de la transferencia de una casa de comercio, considerando que todos los bienes que la integran, materiales e inmateriales, constituyen una unidad a los efectos de la enajenación.*”⁷

No se requiere que adquirente y enajenante hayan actuado con fraude o dolo - si bien, como analizaremos, su conducta será relevante- para quedar abarcado dentro de la situación jurídica tributaria de sujeción prevista en la norma. De todas maneras, el codificador tuvo en cuenta esta circunstancia intentando desalentar este tipo de conductas, ya que al verificarse una transferencia se podría dejar sin garantías a la Administración tributaria. De esta manera se ata los bienes transferidos al pago de las deudas tributarias.

Al respecto, puntualiza Berro: “*Evidentemente se trata de evitar por este medio que la venta de una casa de comercio quite al Estado la posibilidad de hacer efectivos sus derechos contra los bienes del deudor original, si dicho contribuyente se deshace de ellos.*”⁸.

- Límite cuantitativo a la responsabilidad de los adquirentes.

Asimismo, el artículo 22 en estudio establece límites a la responsabilidad consagrada. En este sentido la norma preceptúa: “*esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que se reciban, salvo que los sucesores hubieren actuado con dolo*”.

⁷ Sentencia No. 408/2003, dictada el 8 de setiembre de 2003, en la Ficha No. 204/01

⁸ BERRO, Federico. *Responsables Tributarios*, Ob. Cit., p. 52.

Corresponde en primer término resaltar, según lo ya analizado, que la responsabilidad que consagra el artículo 22 será aplicable únicamente a las obligaciones tributarias del antecesor, es decir, a aquellas establecidas en el artículo 14 inciso 1 del CTU, excluyendo las deudas por sanciones que requieren la actuación personal en el cometimiento de la infracción.

Indudablemente, sumado a ello, resulta relevante la conducta del sujeto a los efectos de analizar si su responsabilidad se encuentra limitada cuantitativamente o si la misma se transforma en ilimitada.

De esta manera, y en el entendido que nos encontramos ante una responsabilidad de tipo subjetivo, si el adquirente actuó de forma diligente – y a nuestro juicio esto requiere que se haya realizado el procedimiento establecido en la Ley 14.433 que comentaremos– no responderá. En caso contrario, y partiendo de una conducta al menos negligente, responderá, tal como lo establece el artículo 22 citado, de forma limitada al valor de los bienes que se reciban.

Asimismo, si no se realizó la enajenación de acuerdo a lo preceptuado por la normativa en la materia y, de forma adicional, se tuvo conciencia, voluntad, e intención de actuar de forma ilícita, entonces su conducta será dolosa y la responsabilidad se tornará en ilimitada, debiendo la Administración probar estos extremos.

Berro⁹ se cuestiona qué significa actuar con dolo, en cuya respuesta excluye el dolo infraccional en el sentido de conciencia y voluntad de realizar algunas de las infracciones tributarias. Tampoco parece admisible, para el mismo autor, que el dolo se configure por el simple conocimiento de la existencia de deudas, pero asimismo excluye, por otra parte, al fraude, en virtud de la diferenciación entre estos conceptos que realiza el artículo 96 del CTU¹⁰.

⁹ BERRO, Federico. *Responsables Tributarios*, Ob. Cit., pp. 56 y ss.

¹⁰ El inciso segundo del artículo 96 del Código Tributario establece: “*Se considera fraude todo engaño u ocultación que induzca o sea susceptible de inducir a los funcionarios de la Administración Fiscal a reclamar o aceptar importes menores de los que correspondan o a otorgar franquicias indebidas.*”

Finalmente, concluye este autor que esta indefinición es particularmente grave, ya que es en base a este concepto que la responsabilidad se convertirá en ilimitada. Personalmente, es necesario coincidir con el citado autor que el “dolo” del artículo 22 no es del todo asimilable con los conceptos transcritos. No obstante, y teniendo en cuenta el fundamento de la normativa, entendemos que una interpretación teleológica (art. 4 CTU), lleva a aplicar la responsabilidad ilimitada a los casos en que tanto el enajenante como el adquirente buscan la evasión del tributo correspondiente, o el no pago de la deuda que mantienen con el Fisco, de forma de aplicar la ilimitación como sanción, tentando el concepto de fraude.

De todas maneras la conducta dolosa de los sujetos pasivos hará pasible a los mismos de configurar alguna de las infracciones o delitos previstos en los Capítulos V y VI del CTU, quienes, por su conducta, deberán responder por las sanciones pecuniarias que correspondan.

Corresponderá, también en este caso, aplicar las conclusiones vertidas por la doctrina y la jurisprudencia al momento de analizar el artículo 21 del mismo cuerpo normativo, dada la similitud de las previsiones. Si bien consagra la responsabilidad de otros sujetos, esto es, representantes legales o voluntarios, los límites cuantitativos previstos son de idéntico tenor.

- Límite temporal a la responsabilidad de los adquirentes. Caducidad.

El artículo 22, de forma adicional, establece un límite temporal para la responsabilidad de los sucesores al mencionar que: *“La responsabilidad cesará al año a partir de la fecha en que la oficina recaudadora tuvo conocimiento de la transferencia”*.

Tal como lo ha establecido el TCA, este límite temporal debe entenderse como un plazo de caducidad, por lo que su acaecimiento hace extinguir la acción que pudiera tener la Administración Fiscal con respecto a las deudas tributarias del antecesor o enajenante, poniendo fin a la responsabilidad por deuda ajena consagrada por la norma.

Caducidad que, a nuestro juicio, no se interrumpe ni se suspende.

En este sentido, el TCA, en Sentencia No. 408/003, ha establecido: *“La parte final del citado art. 22 del C. Tributario establece que: ‘La responsabilidad cesará al año a partir de la fecha en que la oficina recaudadora tuvo conocimiento de la transferencia’. Sin duda se trata de un término de caducidad y no de prescripción, de naturaleza análogo al previsto por el art. 1296 del C.Civil, relativo a la acción pauliana”*.

Reviste particular importancia, en este punto, determinar a partir de qué momento se comienza a computar el plazo de un año previsto en la Ley. El legislador estableció que es desde que la Administración tuvo conocimiento de la transferencia, pero esto debe de interpretarse como el momento a partir del cual pudo y debió haber tomado conocimiento.

De acuerdo a lo previsto en el CTU, no existen formalidades para este conocimiento. En este sentido Berro menciona que *“no existen condicionamientos al conocimiento de la transferencia que tenga la administración. No existe un método organizado de comunicar la transferencia”*.

Debe entenderse, por tanto, que todo aquel acto que realicen los sujetos pasivos y que haga presumir que se ha procedido a la enajenación del establecimiento comercial, será suficiente a los efectos de que se comience a computar el plazo. Por consiguiente, dicho comienzo puede ocurrir al momento del pago de los impuestos que gravan la enajenación de establecimiento comercial; de realizar un cambio ante los registros tributarios que evidencien dicha circunstancia; o ante cualquier otro medio que pudiera permitir a la Administración conocer la transferencia.

Han sido numerosas las sentencias del TCA en este sentido. A modo de ejemplo, en el Fallo No. 99/2004¹¹, el TCA anuló el acto por considerar que había operado la caducidad del artículo 22: *“Luego de una intimación de presentación de documentación concretada el 13/7/99 (fs. 3 Ibid), se realizó un informe de inspectores con fecha 2 de setiembre de 1999, en el que se da cuenta que el kiosco sigue el mismo giro, y que es explotado actualmente por una empresa unipersonal cuyo titular es hija de los socios de la citada empresa XX S.R.L. De lo expuesto surge con claridad que entre el*

¹¹ Sentencia dictada el 10 de marzo de 2004, en la Ficha No. 191/02

13/7/99 y el 2/9/99, la Administración ya tomó conocimiento de la situación que implicaba a la actora como posible sucesora de la empresa. Por consiguiente, a partir de la última de estas fechas corresponde computar el plazo de un año a que refiere el art. 22 del Código Tributario, vencido el cual, cesa la responsabilidad solidaria de los sucesores por las obligaciones tributarias de sus antecesores.”

En la Sentencia No. 211/2007¹² el TCA sostuvo que el hecho de no haber sido solicitado el certificado especial (art. 80 del T.O. 1996), no tiene la consecuencia de evitar el inicio del cómputo del plazo de caducidad, siempre y cuando la Administración tome conocimiento de la transferencia por otro medio. Así, señaló: *“La norma legal establece que la responsabilidad cesa al año del conocimiento de la transferencia por parte de la Administración. No se prevén formas para ese conocimiento. Cualquier medio de comunicación o conocimiento fehaciente hace funcionar ese plazo. Como expresa Federico Berro, ‘no existen condicionamientos al conocimiento de la transferencia que tenga la administración. No existe un método organizado de comunicar la transferencia. El más común será el pedido de certificado de deudas que se solicita para la enajenación de las casas de comercio.....’, y también ‘.....puede surgir como resultado de una inspección en la empresa o de evaluaciones que la Administración lleve a cabo, o aún por cualquier otro medio por el cual la Oficina tenga conocimiento cierto de la transferencia....’ (Responsables Tributarios, págs. 57/58).”*

De igual forma, en otro caso el TCA rechazó que haya caducado la responsabilidad, diciendo: *“Aquí el conocimiento de la Administración surge como resultado de un proceso de inspección, que culmina con el informe de fecha 14/12/98 (A.A., fs. 145/150), del cual se extraen los indicios serios y concordantes que permiten inferir la existencia de la sucesión o transferencia de empresas. No es suficiente indicio de conocimiento la simple denuncia de un cambio de domicilio fiscal como pretende la accionante. Por tanto, el acto impugnado, en cuanto declara la responsabilidad solidaria de la sucesora, tuvo por efecto la interrupción eficaz de la caducidad, al ser dictado dentro del plazo de un año que establece la ley, computado desde el efectivo conocimiento de la transferencia por la oficina recaudadora.”*¹³

¹² Sentencia dictada el 9 de mayo de 2007, en la Ficha No. 105/05

¹³ Sentencia No. 408/2003, dictada el 8 de setiembre de 2003, en la Ficha No. 204/01.

3.- La Sucesión de Empresas en hipótesis de enajenación del Establecimiento Comercial (Ley 14.433) y su armonización con el Artículo 22 del CTU.

Con posterioridad a la aprobación del CTU (Decreto Ley 14.306, del 29 de Noviembre de 1974), se dictaron normas específicas sobre la enajenación de establecimientos comerciales, sancionándose así la Ley 14.433, el 23 de Setiembre de 1975.

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, previendo, en primer término, la inscripción del compromiso de compraventa en el Registro de Comercio.

Sucintamente procederemos a mencionar los pasos que deben seguirse de acuerdo a lo establecido en la Ley. En este sentido, a partir de que el promitente comprador toma posesión del establecimiento comercial – la que debe constar en acta notarial – deberán solicitarse dentro de los 15 días siguientes los certificados únicos especiales a la Dirección General Impositiva y al Banco de Previsión Social, certificados que serán necesarios para proceder al otorgamiento de la escrituración definitiva de la enajenación de establecimiento comercial. En caso de no solicitarse los certificados en dicho plazo, el promitente vendedor puede ser pasible de una multa correspondiente al 20% del precio estipulado.

La Administración Fiscal tiene un plazo de 180 días a contar desde la solicitud para emitirlos, y si transcurrido dicho plazo, no se expidiera ni se practicara liquidación definitiva o provisoria, las partes podrán estimar la deuda tributaria y proceder a su consignación ante el propio organismo recaudador, o en caso de que no se le admitiera dicha solución, en una cuenta en el Banco República.

La Ley prevé en forma expresa que: *“El comprobante de depósito tendrá el carácter de certificado y será suficiente para otorgar la enajenación del establecimiento comercial y demás actos relativos al mismo.*

En estos casos el adquirente y el escribano quedarán librados de la responsabilidad solidaria que pudiere corresponderles”.

Y es aquí donde surgen los problemas a los efectos de interpretar si la Ley 14.433 procedió a derogar el artículo 22 del CTU o si, por el contrario, las normas coexisten y prevén diferentes hipótesis correspondiendo su interpretación armónica.

Entendemos que si bien la Ley 14.433 es posterior al CTU, la misma no deroga el artículo 22 sino que prevé una situación jurídica distinta. Por tanto, subsisten ambos artículos y coexisten ambas responsabilidades.

Tal como lo establece Berro: *“la Ley 14.433 que trata con detalle el régimen de negociación del establecimiento comercial y dentro de él, dedica una serie de previsiones al régimen tributario y de certificados, pero de la que surge con evidencia que no tiene un afán derogatorio total, en tanto y a vía expresa deja establecido ‘que deberán solicitarse los certificados que las leyes exigen’ lo que supone – por lo menos en la mente del legislador – su vigencia”.*

Consideramos que la Ley, al prever un determinado procedimiento a los efectos de proceder a la enajenación de establecimientos comerciales, establece la obligatoriedad legal – independientemente de que para proceder a la escrituración serán necesarios – de solicitar ante la Administración Fiscal los certificados únicos correspondientes. Por tanto, quien incumpla dicha obligación estará actuando de forma negligente, lo que habilitaría la aplicación del artículo 22 del CTU.

Por tanto, corresponde distinguir los casos que encuadrarán en los supuestos de hecho de cada una de las normas enunciadas, analizando particularmente las consecuencias de las mismas.

- 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 por la Administración, o en

su caso, por las partes, y una vez consignada la suma correspondiente, se libera el adquirente así como el profesional interviniente.

Por tanto, realizados dichos procedimientos existirá, para el adquirente, la seguridad jurídica de que no podrá ser responsabilizado por las obligaciones tributarias de su antecesor.

Ello como una manera de brindar certeza a todas las partes de la relación jurídica tributaria, ya que la Administración – previo a la enajenación - podrá controlar y liquidar las sumas que pudieran corresponder; el enajenante consignará dicha suma y resolverá su situación tributaria frente a la Administración; mientras que el adquirente no responderá en ningún caso por las deudas del enajenante, aún cuando, de forma posterior, la Administración pudiera encontrar diferencias, en cuyo caso solo serán reclamadas al enajenante.

- ¿Cuándo corresponde entonces, aplicar el artículo 22 del CTU?

Creemos que una interpretación armónica debe distinguir las dos situaciones mencionadas y reservar la aplicación del artículo 22 únicamente en caso de que no se proceda a realizar la enajenación de establecimiento comercial de acuerdo a lo dispuesto en la Ley 14.433.

La propia Ley menciona, al enunciar las consecuencias de consignar las sumas, finalizando el procedimiento, que: *“el adquirente y el escribano quedarán librados de la responsabilidad solidaria que pudiere corresponderles”*, previendo que en caso contrario existen otras normas que regulan la citada responsabilidad, refiriéndose a nuestro juicio, al artículo 22 del CTU.

Por tanto y tal como lo hemos mencionado, 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.

En este sentido, corresponde mencionar que quien actúe de esta forma responderá por las obligaciones por tributos hasta el monto de los bienes que recibe, mientras que en caso de que se actúe con dolo – con una evidente voluntad de engaño frente al Fisco – se responderá de forma ilimitada.

De forma adicional, el límite temporal establecido en el propio CTU, al comenzar a computarse a partir de que la Administración tuvo la posibilidad de conocer la transferencia del dominio, evidencia que los sujetos pasivos que actuaron de esta forma podrán ser considerados responsables hasta el plazo de prescripción de los tributos, siempre y cuando no se haya evidenciado la transferencia operada.

En caso contrario, y al conocerse la operación celebrada entre adquirente y enajenante resulta justo que se otorgue tiempo suficiente para que la Administración proceda a responsabilizar y reclamar a ambos la supuesta deuda tributaria. El no establecer un límite sería amparar la inactividad de la Administración Fiscal en claro perjuicio de los sujetos pasivos.

- *Tipo de Responsabilidad consagrada en el Artículo 22 del CTU.*

Una vez comentada nuestra posición, corresponde interpretar a la luz de la norma, si nos encontramos ante una responsabilidad de tipo subjetivo u objetivo, esto es, si cobra relevancia la conducta de los sujetos pasivos o si por el solo hecho de producirse la transferencia del establecimiento comercial el adquirente se transforma en solidariamente responsable.

Sin dudas y en consecuencia de lo establecido precedentemente, consideramos que la responsabilidad consagrada en el artículo 22 del CTU es una responsabilidad de tipo subjetivo, ya que interpretado el mismo de forma armónica con lo establecido en la Ley 14.433, será necesario que el adquirente no actúe con la debida diligencia para configurar la hipótesis prevista en la norma. En caso contrario podrá obtener la certeza jurídica de que no responderá por la deuda de su antecesor.

No creemos que el mero hecho de adquirir un establecimiento sea suficiente para considerar responsable al sucesor, máxime cuando la responsabilidad de tipo objetivo es de carácter excepcional y no ha sido consagrada a texto expreso en este supuesto.

4.- Aplicación práctica del Artículo 22. El principio de la realidad y la conjunción con otras figuras

Habiendo estudiando la regulación normativa actual respecto a la sucesión de empresas, corresponde ahora centrarnos en cuál ha sido su aplicación práctica, y en el uso que los operadores han realizado, en simultánea invocación al principio de la realidad y en aproximación a otras figuras de incipiente nacimiento.

Es mediante el principio de la realidad que al Derecho Tributario les son indiferentes las formas jurídicas adoptadas, debiendo preferir la realidad considerada al crear el tributo. Así entonces, el artículo 6 del Código Tributario¹⁴ permite, tanto a la Administración como al particular, dejar de lado las formas jurídicas acogidas, si la realidad demuestra la existencia de otra figura, tal podría ocurrir con la sucesión de empresas. En este punto, la jurisprudencia ha puntualizado que: *“El principio de “sustancia sobre la forma”, consagrado en el inc. 2do. del art. 6 del C.T., establece que el intérprete -en este caso la Administración Fiscal- deberá calificar el acto jurídico conforme a los hechos, sin estar obligado por la forma jurídica adoptada. Y tal prerrogativa no es sólo a favor de la Administración sino que el propio contribuyente podrá dejar de lado la forma jurídica adoptada por él mismo, para actuar en su propio beneficio.”*¹⁵

¿Cómo determinamos si en la realidad nos encontramos ante una sucesión de empresas? Son varias las Sentencias del Tribunal de lo Contencioso Administrativo que han recurrido al principio de la realidad para analizar si operó o no la sucesión (Fallos

¹⁴ El artículo 6 del Código Tributario establece: *“(Interpretación del hecho generador).- Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente del concepto que éstas establecen, se debe asignar a aquélla el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo. Las formas jurídicas adoptadas por los particulares no obligan al intérprete; éste deberá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, siempre que del análisis de la norma surja que el hecho generador, fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.”*

¹⁵ Sentencia del TCA No. 580/2008, del 25 de Noviembre de 2008.

1/1982, 55/1983, entre otros)¹⁶, lo que se determinó a través de hechos concretos que, en forma indiciaria, conllevaron a la conclusión de la adopción de esta figura.

En la Sentencia Número 408/2003¹⁷ el Tribunal de lo Contencioso Administrativo consideró que la presencia de elementos indiciarios junto con la aplicación de las reglas de la experiencia (artículos 140 y 141 del Código General del Proceso), eran suficientes para concluir que se había producido una sucesión entre empresas, que ameritaba la responsabilidad solidaria. Entre esos indicios se encontraban: la cesión de un arriendo, el hecho de que ambas empresas giraran en el mismo rubro, el hecho de que la actividad de la sucesora comenzara con el cese de la antecesora y que se hiciera cargo de las deudas por alquileres, entre otros. Por consiguiente, si bien no se presentaban contratos o formas jurídicas que incluyeran la sucesión propiamente dicha, los indicios fueron suficientes para que se atendiera a la realidad, y, en definitiva, se procediera a la aplicación del artículo 22 ya analizado.

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 y así derivar las consecuencias que establece dicha norma. Aunque el contribuyente no haya suscripto un contrato de enajenación del establecimiento comercial, si la realidad demuestra tal sucesión, entonces la responsabilidad del adquirente será solidaria, en los supuestos y con los límites antedichos.

Sin embargo, este principio también sirve como fundamento a en la hipótesis contraria, esto es, cuando si bien por las formas jurídicas adoptadas nos encontraríamos ante una sucesión, el análisis de los hechos concluyera que se trata de otra figura, dejando de lado el artículo 22 y recurriendo a normas que consagran distintas consecuencias. Así entonces, aunque formalmente se hubiera establecido una sucesión de empresas, en algunos supuestos –por aplicación del principio de la realidad- se desconocerá dicha forma y se aplicará otra, tal como ocurre con el conjunto económico.

¹⁶ Sentencias citadas por MAZZ, Addy. *Curso de Derecho Financiero y Finanzas*. Montevideo, FCU, 2007.

¹⁷ Sentencia dictada el 8 de setiembre de 2003, en la Ficha No. 204/01

En este punto, es necesario tener en cuenta, como lo hace nuestra doctrina¹⁸, que para algunos casos, tanto la Administración como el TCA han hecho una interpretación demasiado extensiva de la aplicación del principio de la realidad económica sobre las formas jurídicas, que ha merecido la crítica de la doctrina y de la misma Administración. Si bien este caso, por tan reciente, no era contemplado en esta crítica doctrinaria, la misma deviene perfectamente aplicable, en tanto, en variados supuestos, el principio de la realidad y el desconocimiento de la sucesión acaecida terminan siendo el sostén de la invocación de otra figura, sorteando así los límites del artículo 22, ya referidos.

Como vimos, el artículo 22 establece un doble límite: el monto de la responsabilidad solidaria y el plazo de caducidad. Cuando el tiempo ha transcurrido e igualmente se quiere aplicar una responsabilidad de tipo solidario entre enajenante y adquirente, entonces el artículo 22 ya no es de aplicación, sino que a la Administración le es necesario recurrir a otro marco normativo: el conjunto económico.

La unidad o conjunto económico no posee una definición expresa en nuestra legislación, sin perjuicio de lo cual es un término por demás asentado en la doctrina comercial, laboral y tributaria¹⁹.

De acuerdo señalan Creimer, Ferrer y Rodríguez Mascardi, el conjunto económico es el núcleo de empresas aparentemente autónomas pero sometidas a una dirección única, que constituyen un único interés empresarial bajo una pluralidad de personas físicas o jurídicas, normalmente sociedades.²⁰

¹⁸ VALDÉS DE BLENIO, Nelly y otros. VALDÉS DE BLENIO, Nelly, VALDÉS COSTA, Ramón y SAYAGUÉS ARECO, Eduardo. *Código Tributario de la ROU Comentado y Concordado*. Montevideo, FCU, 2007, p. 183.

¹⁹ No obstante lo anterior, recientemente esta figura ha sido referida en el artículo 9 de la Ley 18.876 promulgada el 19 de Diciembre de 2011, el cual establece: “(Conjuntos económicos).- Cuando existan dos o más titulares de inmuebles rurales de un mismo conjunto económico, se podrá determinar el impuesto en forma consolidada, siendo dichos titulares solidariamente responsables del pago del mismo”.

²⁰ FERRER, CREIMER, y RODRÍGUEZ MASCARDI. Ponencia en el “Segundo encuentro argentino - uruguayo de Institutos de Derecho Comercial”, Colonia, 1 a 3 de Mayo de 1997.

Asimismo, Rippe y Germán, puntualizan que hay conjunto económico cuando *"...existe entre diversos sujetos de derecho dependencia y dirección unificada conformado por personas jurídicas o por personas físicas y jurídicas"*.²¹

Por otra parte, los Dres. Hargain y Lage lo definieron como la hipótesis en que las sociedades mantienen sus respectivas personalidades pero desde un punto de vista fáctico, principalmente de toma de decisiones económicas, están sujetas a una dirección única que puede estar a cargo de sociedad controlante.²²

De estas definiciones extraemos como rasgos característicos del grupo económico:

- a) La 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.

En igual sentido, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, recurriendo a la doctrina citada, ha señalado: *"...bajo la denominación de conjunto económico se considera las uniones de varias personas jurídicas dominadas por una de ellas o por un mismo grupo de personas físicas que, de acuerdo con las normas del derecho privado, serían contribuyentes independientes (LJU 10956; TCA, Sent. 5-II-82, en 'ANALES DEL FORO', Año 1981, N° 31-332, N° 80, páginas 59/69)' O sea, el criterio que debe regir en estos conjuntos es: la existencia de una cierta organización, la jerarquía dentro del grupo, la existencia de una sociedad madre que es la que controla y domina el movimiento de los demás, sin que interese la forma en que se ejerza ese control (Plá Rodríguez, Curso de Derecho Laboral, t. I vol. 1 pág. 151)..."*²³.

Existiendo un conjunto económico, cada una de las empresas que lo integran puede ser llamada a responder solidariamente por las deudas impositivas generadas por otra

²¹ RIPPE, S. y GERMÁN, G. *Concurso de los conjuntos económicos*, en: Revista de la Facultad de Derecho N° 14, Jul-Dic 1998, pág. 86 y ss.

²² HARGAIN, Daniel y LAGE, Daniel. *Concentración Societaria*, Publicaciones jurídicas 1991.

²³ Sentencia del TCA No. 541/2010, dictada el 9 de agosto de 2010, en la Ficha No. 453/07

integrante del grupo. Ello, en Derecho Tributario, en virtud del artículo 20 del Código Tributario que establece: *“Estarán solidariamente obligadas aquellas personas respecto de las cuales se verifique un mismo hecho generador”*, lo que implica que todas las integrantes responden patrimonialmente por las obligaciones del conjunto. Establecida esta responsabilidad solidaria, se llega a la conclusión, asimismo, que los representantes de las mismas también serán responsables solidarios por las deudas provenientes de la unión económica, por aplicación del artículo 21 del Código Tributario²⁴.

De lo analizado es posible extraer que para que se trate de un conjunto económico, las empresas deben desdoblarse los capitales disminuyendo la solvencia de una de ellas. Por otra parte, se exige cierta organización, con empresas subordinadas, y con un control ejercido de una sobre otras. Bajo estos supuestos, entonces, doctrina y jurisprudencia coinciden en que la Ley permite responsabilizar al conjunto económico, y ya no únicamente a la sociedad contribuyente. Sin embargo, cuando no resulta probado que la personalidad independiente de las referidas sociedades se vea afectada por la vinculación a un grupo, no existiendo una sociedad “madre”, ni un sujeto que ejerza la dirección de las restantes sociedades, no estará probada la existencia del grupo o conjunto económico. ¿Podrá recaer, entonces, responsabilidad tributaria solidaria entre las sociedades en dichos casos? La respuesta negativa se impone, pues la normativa es clara, al requerir la existencia de un verdadero grupo económico; correspondiendo a la Administración la carga de su prueba.

En este punto es menester detenernos, ya que la prueba del conjunto corresponde a la Administración, quien debe fundamentar su determinación en probanzas que demuestren su existencia. En este sentido, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en Sentencia No. 322/2007 ha expresado que: *“...si bien el art. 6 del C.T. habilita prescindir de las formas jurídicas para atender a la realidad económica subyacente, debe admitirse que dichas formas son en principio oponibles al Fisco y que para dejarlas de lado se debe invocar y probar su artificialidad...”* (Cfe. Sent. 400/2002), *situación que a criterio unánime de la Sala, en el sub examine no se verifican, desde*

²⁴ Artículo 21 del Código Tributario: *“(Solidaridad de los representantes).- Los representantes legales y voluntarios que no procedan con la debida diligencia en sus funciones, serán solidariamente responsables de las obligaciones tributarias que correspondan a sus representados. Esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que administren o dispongan, salvo que hubieren actuado con dolo”*.

que los elementos probatorios estimados por el Ente, en su mayoría indiciarios, resultan insuficientes para llegar a la conclusión a la que se arriba”.

Por otra parte, la determinación de la configuración del grupo económico, -hecho necesario para que las distintas sociedades compartan la responsabilidad-, debe ser categórica. Al ser la ampliación de la responsabilidad de excepción, corresponde la interpretación estricta de la misma y la prueba contundente de su existencia. En jurisprudencia se acude a la constatación de *“hechos objetivos y ciertos, clara y debidamente acreditados, que conducen inevitablemente a la aceptación de un conjunto económico”*²⁵.

Así entonces, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, en Sentencia No. 541/2010²⁶ concluye que: *“...más allá de la existencia de débiles indicios de cargo que pudieran hacer presumir que existe un conjunto económico entre las empresas mencionadas en el acto en causa, resulta innegable que la Administración debió fincar su pronunciamiento en elementos de prueba acabados y terminantes que, justamente, permitieran arribar a la convicción plena de la ocurrencia de la unidad económica declarada; extremos, por cierto ausentes en estos autos y sus agregados.”* Agregando más adelante que: *“...la ausencia de prueba contundente acerca de la inexistencia sustancial de las sociedades involucradas y su conformación de una única entidad tiene por necesaria consecuencia la ilegitimidad de la declaración formulada por la Administración accionada.”*

La Administración es quien debe, entonces, fundamentar su posición en probanzas inequívocas, de las que deriven la necesidad de desconocer las formas jurídicas adoptadas. De lo contrario, se estaría haciendo un uso desmedido del principio de la realidad, extendiendo la responsabilidad solidaria a otros sujetos no previstos por la ley, lo que conllevaría a una vulneración del principio de legalidad reconocido constitucionalmente en los artículos 7, 10, 85 numeral 4, y 273 numeral 3.

Por tanto, al aplicar el principio de la realidad a las hipótesis de sucesión de empresas, corresponderá que la prueba de la existencia de otra figura –y no de la sucesión- sea

²⁵ Sentencia Tribunal de Apelaciones del Trabajo de Tercer Turno No. 7/2003, Cf. SCJ No. 93/1993

²⁶ Sentencia dictada el 19 de julio de 2010, en la Ficha No. 446/07

inequívoca y concluyente, no pudiendo, de esta forma, dejar de lado los límites que el artículo 22 establece al efecto. En este punto, entendemos que la aplicación del principio de la realidad debe realizarse, -por ambas partes pero, sobre todo, por la Administración-, con razonabilidad y sin afectar ninguno de los demás principios aplicables al Derecho Tributario.

Las diferencias entre la sucesión de empresas (artículo 22) y el conjunto económico (artículos 6 y 20) son manifiestas, en tanto la existencia de una unidad económica administrativa supone la superposición de dos empresas, que, actuando bajo formas jurídicas independientes, engloban una misma dirección y control. La doctrina señala que a diferencia de la sucesión de empresas: *“En el instituto del conjunto económico no existe transferencia de bienes, ni continuidad, se trata de sociedades que si bien formalmente están separadas constituyen en realidad una unidad económica administrativa. Su aplicación busca reflejar en materia del pago de impuestos esa realidad de unidad empresarial. No existe una actuación sucesiva en el manejo de una empresa sino una actuación simultánea en el manejo de varios negocios como si fuera una unidad”*²⁷

Por lo tanto, 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 Administración, como por la doctrina y jurisprudencia. La extensión de la responsabilidad con fundamento en la existencia de un conjunto económico debe ser consecuencia de la prueba del mismo, no pudiendo la Administración: *“Utilizar este principio como forma de extender el alcance de la obligación tributaria a terceras personas, basándose puramente en su mera vinculación con el contribuyente...”*²⁸. En opinión compartida con la doctrina: *“La Administración Tributaria no puede entonces seleccionar que figura conviene mejor a sus intereses en cada caso, deberá por el contrario analizar la situación y determinar, conforme a derecho, cuál es la hipótesis legal que corresponde aplicar”*²⁹.

²⁷ FERRARI REY, Mario y GUTIÉRREZ, Gianni. *Conjuntos Económicos. Enfoque Tributario*. Montevideo, AMF, 2011, p. 149.

²⁸ FERRARI REY, Mario y GUTIÉRREZ, Gianni. *Conjuntos Económicos. Enfoque Tributario*. Montevideo, AMF, 2011, p. 95.

²⁹ Idem, p. 149.

5.- Conclusiones

La sucesión de empresas es una situación que resulta de extrema importancia y que merece ser regulada, por el derecho en su conjunto. En lo que particularmente atañe al Derecho Tributario, como vimos, son diversos los fundamentos, ratios o motivos que el legislador posee para su ordenación normativa, previendo y salvaguardando las implicancias que su adopción conlleva.

Tanto en su faz preventiva de una posible defraudación, como en lo que respecta a la protección del Fisco como acreedor, el artículo 22 del Código Tributario posee su razón de ser. Sin embargo, corresponde aplicar el mismo para las hipótesis en él consagradas y con las limitaciones y demás previsiones que posee.

Por otra parte, es necesario acompasar dicha regulación con otras normas existentes, por ejemplo, las referentes a la enajenación del establecimiento comercial, así como con las que pudieran ser sancionadas en el futuro, no solo en la esfera tributaria, sino también en las restantes ramas del derecho, como el comercial.

Sin embargo, la aplicación que la Administración ha realizado de este conjunto de normas no ha sido del todo compartida por la doctrina. En este punto, es posible citar doctrina y jurisprudencia de la cual se extraen algunas interrogantes por demás trascendentes. Detenernos en el estudio de la conjunción de la sucesión de empresas con la aplicación del principio de la realidad y con la existencia de otras figuras, como el conjunto económico, resulta, en este punto, de extrema importancia.

En este marco, y si bien es posible analizar varios casos en los que esta trilogía parece emparentarse, su aplicación contigua merece una especial cautela, en atención tanto a la salvaguarda de los derechos de los sujetos que se ven involucrados, como a la protección de los diversos principios por demás aplicados en el Derecho Tributario, como el de legalidad. Corresponde, por tanto, dar 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 en lo que refiere a sus características, su adopción y a la prueba de su determinación.