

# SUCESIÓN DE EMPRESAS

**Dr. Pablo D. Chalar<sup>1</sup>**

**Dr. Leonardo Bon<sup>2</sup>**

## **Introducción**

En nuestro país carecemos de una regulación orgánica que normalice el establecimiento comercial, circunstancia largamente criticada por la dogmática comercialista, la cual aboga por la sistematización y conceptualización del tema en debate. Existen disposiciones que disciplinan diferentes aspectos: las publicaciones que se deben realizar al enajenarlo, la promesa de enajenación del establecimiento comercial y la solidaridad del adquirente, y también ahora de los profesionales por las deudas del establecimiento.

En los próximos párrafos, se realizará el estudio de este tema en lo que tiene relación con la conceptualización del establecimiento comercial, así como los bienes que lo integran, responsabilidades, y los distintos problemas que originan la interpretación armónica de las normas vigentes.

Por otra parte se dará cuenta de la problemática de la aplicación del art. 22<sup>3</sup> del Código Tributario a las enajenaciones o sucesiones en el activo y pasivo de

---

<sup>1</sup> Doctor en Derecho y Ciencias Sociales egresado de UDELAR, Profesor Ayudante en la Cátedra de Ilícitos y Delitos del Programa Master en Derecho y Técnica Tributaria de la UM, Aspirante a Profesor Adscripto en la Cátedra de Derecho Financiero de la Facultad de Derecho de la UDELAR, Profesor de la materia Principios Generales del Derecho en la Especialización y Maestría Tributaria de la Facultad de Ciencias Económicas y Administración de UDELAR, Integrante de la Sala de Profesionales de la División Técnico Fiscal, Encargado del Departamento Contencioso de la División Técnico Fiscal de la Dirección General Impositiva.

<sup>2</sup> Doctor en Derecho y Ciencias Sociales egresado de UDELAR, Aspirante a Profesor Adscripto en la Cátedra de Derecho Financiero de la Facultad de Derecho de la UDELAR, Profesor grado I de la materia Derecho III de la Licenciatura en Dirección de Empresas de UCUDAL. Integrante de la Sala de Profesionales de la División Técnico Fiscal, Encargado de Sección Contencioso General de la División Técnico Fiscal de la Dirección General Impositiva.

<sup>3</sup> Art. 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 hubieren actuado con dolo. La responsabilidad cesará al año a partir de la fecha en que la oficina recaudador tuvo conocimiento de la transferencia.”

empresas efectuadas de “facto”, así como aquellas en las que no se cumpla con los requisitos legales.

### **Concepto de establecimiento comercial**

En el derecho comparado, es clásica la conceptualización dictada por el Código Civil Italiano cuerpo normativo, en el cual su artículo 2555 expresa “...*el complejo de bienes organizados por el empresario para el ejercicio de la empresa...*”

Por su parte el código de comercio chileno, con una definición mas estricta, explicita en su artículo 515 que: “*Se entiende por establecimiento de comercio un conjunto de bienes organizados por el empresario para realizar los fines de la empresa. Una misma persona podrá tener varios establecimientos de comercio, y, a su vez, un solo establecimiento de comercio podrá pertenecer a varias personas, y destinarse al desarrollo de diversas actividades comerciales.*”

En nuestro orden jurídico normativo, y sin perjuicio de lo anterior, algunas circunstancias de corte formal, y atinentes a la responsabilidad han sido reguladas principalmente por la Ley 2.904 de 26.09.04 y por la Ley 14.433 de 30.09.75, las cuales, volvemos a repetir sin que resulte ocioso mencionarlo, no establecen un concepto del mismo.

En ausencia de una definición legal debemos recurrir, conforme con lo establecido por el art. 5º del Código Tributario<sup>4</sup>, a los conceptos elaborados por la doctrina más recibida, en el caso comercialista por ser la que ha tratado el

---

<sup>4</sup> Artículo 5 del Código Tributario: “la integración analógica es procedimiento admisible para colmar vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos infracciones ni exoneraciones. En las situaciones que no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o por las particulares sobre cada materia, se aplicarán supletoriamente las normas análogas y los principios generales del derecho tributario y, en su defecto, los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines”.

tema con exhaustividad, siendo además destacable que en ámbito del derecho tributario existe la libertad en la elección de los métodos de interpretación.<sup>5</sup>

En este sentido, se ha definido al establecimiento comercial como el conjunto de elementos materiales e inmateriales, bienes y derechos, organizados por su titular con la afectación funcional de servir para el ejercicio de una actividad mercantil.

Para Mezzera<sup>6</sup>, se trata de un conjunto organizado de bienes y derechos, destinado por su titular a servir a la realización de una actividad determinada. Se trata de un conjunto heterogéneo, compuesto de bienes materiales e inmateriales. La relación jurídica del titular del establecimiento con esos bienes no siempre consiste en el derecho de propiedad. Habrá que determinar cual es la naturaleza jurídica de la referida relación con el conjunto de bienes, sobre la cual planea la organización y la actividad de quien, como titular, esta al frente del mismo.

Pérez Fontana<sup>7</sup>, indica que es el complejo de bienes organizado por el comerciante o empresario para el ejercicio de su actividad.

Enseña Nuri Rodríguez<sup>8</sup> con la claridad que la caracteriza: *“Entendemos que la casa de comercio es un bien complejo integrado por distintos bienes que son organizados para cumplir una función productiva o comercial en el ciclo económico. Al ser organizados, adquieren una coherencia tal que pasan a ser parte integrante de un nuevo bien, propiedad de su creador. No se trata de una coherencia física, como la tienen otras obras del hombre (por ejemplo: una casa, un buque o una aeronave), sino de una coherencia funcional. En efecto, la casa de comercio sirve como instrumento para la realización de actividades comerciales o industriales ya que el comerciante no puede ejercerlas sin organizar un mínimo de bienes.”*

---

<sup>5</sup> Código Tributario. Art. 4º. (Interpretación de las normas). En las interpretación de las normas tributarias podrán utilizarse todos lo métodos reconocidos por la ciencia jurídica y llegarse a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquéllas, a los efectos de determinar su verdadero significado.

<sup>6</sup> MEZZERA, Rodolfo- versión actualizada y ampliada pro RIPPE, Siegbert-; “Curso de Derecho Comercial”, T. IV, FCU, Mdeo. Año 1998 Pág. 11

<sup>7</sup> PEREZ FONTANA, Sagunto;” Manual de Derecho Comercial”, T. I , FCU Mdeo, año 1994, p. 184.

<sup>8</sup> Rodríguez, Nuri. “Los elementos que conforman el Establecimiento Comercial” Pág.- 21 “La Enajenación de Establecimientos Comerciales. AEU. Año 2005.

Estamos en presencia de un bien complejo integrado por diversos bienes individuales que se caracteriza por tener un mayor valor que la suma de cada uno de aquellos que lo integran considerados individualmente.

La enunciación de las diferentes conceptualizaciones que se han consignado, tienen el valor de dar cuenta, que en la dogmática actual no hay cuestionamientos en cuanto a entender que el establecimiento comercial es un bien<sup>9</sup>.

Como se verá, no hay tal consenso cuando se trata de identificar los elementos o bienes que conforman la universalidad. Esta circunstancia tiene especial relevancia, pues si resulta engorroso identificar qué elementos o bienes forman parte del establecimiento comercial, situación harto difícil tendrá el intérprete y aplicador del derecho, cuando tenga que emitir juicio sobre la comprobación de la existencia de una efectiva enajenación de establecimiento comercial.

La situación descrita anteriormente arroja varios problemas.

En efecto, si no se sabe exactamente qué bienes componen la universalidad establecimiento comercial; ¿cuándo se debe entender que hubo enajenación, si se enajenan bienes aislados?, en ese orden, ¿cuándo tomar el computo del plazo de un año establecido en el art. 22 del CTU?. Esta circunstancia también puede tener relevancia en cuanto al límite de la responsabilidad, ya que si la voluntad del agente fue desprenderse de los bienes que son garantía de sus acreedores (entre ellos el Estado) en forma individual, para evadirse de la tributación, estaremos “prima facie” en el terreno de la actividad dolosa.

Finalmente, debe tenerse en cuenta que la Administración, en uso de lo dispuesto por el art. 6º del CTU, y en búsqueda de la realidad sustantiva, verificará si las formas adoptadas por los particulares se adecuan a la realidad subyacente, y para el caso de detectar que no existe correspondencia con la

---

<sup>9</sup> Art. 460 Código Civil. Bajo la denominación de bienes o de cosas se comprende todo lo que tiene una medida de valor y puede ser objeto de propiedad. Los bienes son corporales o incorporales

referida realidad -y siempre que no haya causa justificante<sup>10</sup>-, recalificará la situación. Con lo anterior, será a partir de tal hito que debiera (léase la calificación realizada por los funcionarios competentes) computarse el pluricitado plazo anual establecido por el art. 22 del CTU.<sup>11</sup>

Es en este plazo que deberá sustanciarse el procedimiento administrativo que otorgue garantías al administrado, con la intervención de distintas unidades y funcionarios que, conforme con la competencia asignada por la normas correspondientes y de acuerdo a su especialidad<sup>12</sup>, fijarán posición, sugiriendo en su caso la atribución de responsabilidad.

### **Bienes integrantes del establecimiento comercial**

Debemos partir de la base de que no existe un bien determinante para estar ante la presencia de un establecimiento comercial, sino que estos varían de acuerdo a la naturaleza de la actividad desarrollada. Es decir que no le da tal característica la presencia de un determinado bien, sino el conjunto de bienes de diferente naturaleza, organizados para la realización de una actividad comercial.

Pueden integrar el establecimiento comercial bienes corporales tales como las mercaderías, las instalaciones, los vehículos, etc. y bienes incorporeales como el nombre, las marcas, las patentes, el valor llave, la clientela, etc.<sup>13</sup>

Se entiende que no integran el establecimiento comercial el inmueble ni las obligaciones y derechos. En relación a estos dos últimos conceptos se entiende que sólo las personas pueden contraer esas relaciones jurídicas.

---

<sup>10</sup> FAGET, Alberto. Interpretación de las normas, calificación de los actos y legislación antielusiva”. Revista Tributaria N° 181, pag 440.

<sup>11</sup> Véase Sentencia. T.C.A. N° 408/2003.

<sup>12</sup> Decreto N° 337/2011. Esta norma establece las competencias de las Divisiones, Departamentos, Secciones que intervienen en la volición administrativa.

<sup>13</sup> CREIMER Israel. “Protección de los acreedores en caso de enajenación total o parcial del establecimiento comercial y en otras situaciones fraudulentas” Revista de la Judicatura N° 34.

En la doctrina y casi sin apoyo Schwartz<sup>14</sup>, ha postulado que los créditos también se transfieren con la enajenación del establecimiento, olvidando a nuestro criterio, que la titularidad de obligaciones o derechos es de la persona física o jurídica, que tiene en su patrimonio el establecimiento comercial, y por tanto tales derechos u obligaciones se le imputarán a la persona, y no al establecimiento.

Los bienes que forman parte del establecimiento comercial tienen las siguientes características:

- heterogeneidad: son distintos tipos de bienes, materiales, inmateriales, fungibles, muebles, etc.
- mutabilidad: se pueden cambiar los bienes sin que deje de existir el establecimiento comercial. Por ejemplo se vende la mercadería, se modifican los muebles que lo integran, etc.
- individualidad jurídica: el hecho de que cada bien integre ese bien complejo dotado de mayor valor, no impide que exista individualmente como tal y pueda ser enajenado en forma separada.

Las referidas características serán otro elemento de dificultad para el intérprete o aplicador, cuando tenga la dificultosa tarea de calificar una situación de hecho que configure enajenación, como también el cómputo del plazo anual, así como la cuantificación del valor de los mismos.

### **Su diferencia con la empresa y la sociedad comercial**

El establecimiento comercial es un bien, un objeto de derecho que puede ser pasible de relaciones jurídicas, esto es, puede ser enajenado, arrendado, embargado, etc.

---

<sup>14</sup> SCHWARTZ. “El Establecimiento Comercial” Pág. 54.

La sociedad comercial es en cambio un sujeto de derecho, una persona jurídica capaz de contraer derechos y obligaciones. Normalmente la actividad comercial es desarrollada a través de este tipo de sociedades que puede ser titular de uno o varios establecimientos comerciales.

El ordenamiento jurídico comercial no define el concepto de empresa. Solamente existe una mención en el artículo 7 numeral 4 del Código de Comercio que considera acto de comercio, a las empresas de fábricas, comisiones, depósitos o transporte de mercadería por agua o por tierra.

Desde un punto de vista económico, podemos definir a la empresa como la organización de capital y trabajo destinada a la producción de bienes y/o servicios. La misma se identifica comúnmente con el sujeto de derecho, con el objeto de derecho o con ambos.

Explica Lapique<sup>15</sup>, a pesar de dicha identificación técnicamente son diferentes. La sociedad es el sujeto de derecho y en la medida que organice capital y trabajo podemos estar en presencia de una empresa. En cambio si por ejemplo la sociedad solamente se utiliza para tener un inmueble, no estamos en presencia de una empresa pero si estamos ante una sociedad comercial. Asimismo, una sociedad comercial puede ser titular de varias empresas y de uno, varios o ningún establecimiento comercial.

### **Enajenación de establecimiento comercial**

Nuestro ordenamiento jurídico no establece cuándo existe una enajenación de establecimiento comercial<sup>16</sup>. La doctrina y la jurisprudencia entienden que ésta acontece cuando el enajenante queda privado de los medios para continuar el giro de los negocios como lo hacía antes y el adquirente está en aptitud de proseguirlos, tal cual lo hacía el vendedor o en forma similar.

---

<sup>15</sup> LUIS LAPIQUE. “El Contrato de Compraventa de Paquete Accionarios de Control”; Anuario de Derecho Comercial N° 12 FCU, Año 2008, Págs. 153 y sgtes.

<sup>16</sup> LUIS LAPIQUE. Ob, cit, Pág. 158.

Es una cuestión de hecho, que deberá ser apreciada caso a caso, debiéndose evaluar la aptitud ideal para seguir realizando el giro.

No existe un bien o un conjunto de bienes integrantes del establecimiento que necesariamente deban ser transferidos para que estemos ante una enajenación, sino aquellos que permitan la continuidad de la explotación del establecimiento. Así, por ejemplo, la venta de la marca podría considerarse una enajenación del establecimiento comercial si la totalidad del negocio gira en torno a ésta y por lo tanto aquel que vendió no va a poder seguir realizando esa actividad.

El concepto de enajenación debe entenderse en un sentido económico, verificado en la oportunidad en que el adquirente del o los bienes estuviera en condiciones de decidir respecto del destino de los mismos así como de asumir los riesgos que pudieran recaer sobre ellos<sup>17</sup>.

En los párrafos siguientes, analizaremos la normativa vigente que rige la enajenación, así como las diferentes posibilidades para instrumentarla y las ventajas y riesgos que cada una implica.

### **Evolución normativa**

La ley Nº 2904 de fecha 26 de setiembre de 1904 en su artículo 1, dispone que *“Toda enajenación a título singular de un establecimiento comercial, deberá ser precedida de avisos publicados durante 20 días en los diarios de la capital designados cada año por el Tribunal Pleno, llamando a los acreedores del enajenante para que concurran al domicilio que se expresará en los avisos a percibir el importe de sus créditos dentro del término de 30 días contados desde el siguiente a la primera publicación.”*

Asimismo en su artículo 2º, dispone que las enajenaciones realizadas después de las publicaciones y del término establecido en el art. 1, hacen responsable al adquirente, solidariamente con el enajenante, de las deudas de éste que

---

<sup>17</sup> BLANCO, Andrés. “El Impuesto al Valor Agregado”. Vol. I, FCU, Montevideo 2001, Págs. 33 y 34.



consten de los libros de la casa y de los que se hayan presentado durante el término prefijado en el mismo artículo.

La consecuencia dispuesta, si la enajenación se realiza sin hacer el número de publicaciones prevenidas en el art. 1, o antes de vencer el plazo de 30 días señalado en el mismo, será que el adquirente responde solidariamente de todas las deudas contraídas por éste antes de la enajenación y de las que contraiga mientras no se haga el citado número de publicaciones. Por tanto, en esta norma, la publicidad limita la responsabilidad del adquirente.

Por su parte el Código Tributario, aprobado por el Decreto - Ley N° 14.306 de 20 de noviembre de 1974, en su art. 22 incorpora límites a la responsabilidad del adquirente de casa de comercio en materia tributaria.

El Decreto Ley N° 14.433, de 30 de setiembre de 1975, relativa a normas sobre enajenaciones de establecimientos comerciales, y mas específicamente a las promesas de enajenación, en el artículo segundo primer inciso, establece la obligación del promitente vendedor, *“dentro de los quince días de la fecha en que el promitente comprador tome posesión del establecimiento comercial - lo que constará en acta notarial, de solicitar los certificados que las leyes exigen para el otorgamiento de la escritura definitiva, los cuales serán expedidos por las respectivas oficinas dentro de los ciento ochenta días de solicitados”*. Esta referencia, es al “certificado especial” de DGI y BPS. Si el promitente vendedor no solicitare los certificados dentro del plazo de los quince días indicados, será pasible de una multa equivalente al 20% del precio estipulado, sin perjuicio de ser compelido a la escrituración forzada. En ese caso, el promitente comprador o el profesional actuante, quedan facultados para efectuar la solicitud de certificados. Este es un mecanismo para liberar de responsabilidad al adquirente y al escribano; si no se cumple el procedimiento, la responsabilidad se genera, aunque no se modifica la responsabilidad emergente del Art. 22 del Código Tributario.

Si dentro del plazo de los 150 días, las oficinas fiscales no hubieran expedido los certificados ni practicado la liquidación provisoria o definitiva, “las partes

estimarán la deuda tributaria que tuviere el establecimiento comercial a enajenar y consignarán su importe ante el organismo recaudador”. Si este no lo admitiere, lo depositarán en el Banco de la República Oriental del Uruguay.

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 quedan liberados de la responsabilidad solidaria que pudiere corresponderles.

La ley de reforma tributaria en su artículo 69 introdujo modificaciones en torno a la ampliación de la responsabilidad establecida en el Decreto - ley N° 14433.

En ese sentido, se extiende la aplicación del artículo 2° del referido decreto - ley, a las cesiones de promesas de enajenación de establecimientos comerciales, estando sometidos el cedente y el cesionario a las mismas obligaciones que las que se establecen para el promitente comprador y promitente vendedor.

Por otro lado no deben dejarse de lado distintas normas, que también tratan el tema de la enajenación, con relación a que bienes la integran, desde cuando se puede presumir que hubo una enajenación, que actos son inscribibles etc., como de seguido se mencionarán.

El Código General del Proceso, en su Art. 380.2: al regular el alcance del embargo genérico de derechos, establece que el mismo comprenderá...”la universalidad conocida como establecimiento comercial. En este último caso, no comprende los bienes concretos que integran esta universalidad, que deberán ser objeto de embargos específicos”.

La Ley 16.871 de Registros Públicos: reputa inscribibles en el Registro Nacional de Comercio, los siguientes actos relativos al establecimiento comercial: promesas de enajenación y cesiones de derechos de promitente comprador, así como reservas de prioridad de ambas clases de actos; demandas de resolución judicial de promesa de compraventa; sentencias que

decretan la resolución de promesas de compraventa, aún cuando la demanda no hubiera sido previamente inscrita; transmisiones de dominio de establecimientos comerciales, por cualquier título y modo; y adjudicaciones del dominio.

La Ley 17.011 de Marcas, en su Art. 70: dispone que -salvo pacto en contrario- la enajenación del establecimiento comprende las marcas de que fuera titular el enajenante.

La Ley 17.228 de Prenda sin Desplazamiento, en su Art. 3º: establece que el establecimiento comercial es objeto idóneo para ser prendado, y que -salvo pacto en contrario- quedan comprendidos en el gravamen todos los bienes que conforman la universalidad, excepto “*mercaderías, materias primas y productos elaborados*”.

Explica Daniel Hargain<sup>18</sup>, que las normas relacionadas con la enajenación de establecimientos evidencia que el tratamiento que el legislador ha dado al establecimiento comercial es inadecuado, y que se necesita crear una nueva normativa, que regule sistemáticamente el instituto en base a la actual realidad económica. Lo que hoy tenemos, son apenas algunos “parches” creados “ad-hoc” para solucionar los problemas más urticantes que el instituto fue presentado a lo largo del tiempo.

### **Posibilidades para instrumentar la enajenación. Ventajas y Riesgos**

Seguidamente analizaremos en forma sintética, sin pretender agotar las posibilidades, las cuatro formas corrientes de realizar la enajenación y cuales son las ventajas y riesgos que cada una lleva implícita, principalmente para el comprador; dejando fuera explícitamente la fusión de sociedades.

---

<sup>18</sup> HARGAIN, Daniel. “La enajenación de Establecimientos Comerciales” AEU, Montevideo, 2008.

### **Celebración de la promesa y realización de las publicaciones**

De acuerdo a esta hipótesis, celebrada la promesa, el adquirente puede tomar posesión del bien si así se pacta (en la práctica cabe destacar la imposibilidad de solicitar certificados en caso de no tomar posesión). La ventaja de esta opción es poder ocupar el bien inmediatamente, pero tiene el inconveniente de que el adquirente va a tener certeza sobre que deudas del vendedor se hace solidariamente responsable luego de realizadas las publicaciones y obtenidos los certificados. Se puede pactar en la promesa que en caso de que las deudas asciendan a determinado monto, ésta se rescinde y el enajenante debe abonar una multa.

En caso de no ser necesario ocupar el bien inmediatamente, se pueden realizar las publicaciones antes de firmar la promesa o de tomar posesión. De esta forma cuando se lleve a cabo, el adquirente va a tener certeza sobre las deudas del enajenante de las que se hace solidariamente responsable. No así de las deudas tributarias que van a surgir una vez cumplido el procedimiento de obtención de los certificados.

### **Venta de los bienes integrantes del establecimiento individualmente**

En el caso de que el vendedor enajene los diferentes bienes que integran el establecimiento comercial, en forma individual, no como un todo, si quién adquiere esos bienes tiene la aptitud ideal para continuar explotando el giro y el vendedor carece de ésta, estamos ante una enajenación de establecimiento comercial<sup>19</sup>.

Esto significa que el comprador va ser solidariamente responsable de todas las deudas del enajenante dado que no se realizaron las publicaciones. Asimismo,

---

<sup>19</sup> JOAQUIN IDOYAGA LARRAÑAGA, ALEJANDRO REY JIMENEZ DE ARECHAGA. "Transferencia de Empresas: Análisis de Ciertas Cuestiones Relevantes del Proceso." Anuario de Derecho Comercial. T. 12 Pág. 248, FCU, año 2008

el adquirente también va a ser solidariamente responsable de las deudas tributarias ante el BPS y la DGI.

### **Celebración de una compraventa definitiva**

En esta hipótesis, prescindimos de la promesa, celebrando directamente la compraventa definitiva.

De esta forma la transferencia se hace rápidamente, obviando la obtención de los certificados de acuerdo a lo preceptuado por el Decreto-Ley 14.433. Respecto de las deudas, previo a la firma del contrato se deberían realizar las publicaciones para tener certeza sobre las deudas del enajenante y limitar la responsabilidad del adquirente.

En relación a las deudas tributarias, el adquirente va a ser solidariamente responsable de estas. A los efectos de estimar el monto de las mismas, dado que no se van a solicitar los certificados, se puede realizar una auditoría impositiva.

### **Transmisión del paquete accionario**

En caso de que el establecimiento comercial sea propiedad de una sociedad anónima, éste puede ser enajenado a través de la transferencia del paquete accionario.

En esta hipótesis no son de aplicación las normas analizadas, dado que no estamos ante una enajenación del bien, que pertenece a la misma sociedad, sino que lo que se transfiere son las acciones de la sociedad. El nuevo accionista, adquiere la sociedad con todas las obligaciones y derechos que esta tiene.

Esta es la forma más rápida y menos costosa de realizar la transferencia del bien pero tiene el riesgo para el comprador que se continúa con la sociedad y todas sus deudas. En la instancia, no se analizará el tema de la imposición, sobre todo a la renta, que se produce y que grava la operación.

### **SUCESIÓN DE EMPRESAS. Aplicación del artículo 22 del Código Tributario.**

El art. 29 del Modelo CTAL establece:

*“Son responsables solidarios en calidad de sucesores a título particular: 2) Los adquirentes de fondos de comercio y demás sucesores en el activo y pasivo de empresas o entes colectivo con personalidad jurídico o sin ella.*

*A estos efectos se consideran sucesores a los socios y accionistas de las sociedades liquidadas”*

*La responsabilidad precedente está limitada al valor de los bienes que se reciban, a menos que los sucesores hubieran actuado con dolo o culpa.*

*La prevista en el número 2º, cesará a los ..... meses de efectuada la transferencia, si esta fue comunicada a la autoridad de aplicación con días de anticipación por lo menos y no se hará efectiva si el adquirente no pudo conocer oportunamente la obligación.”*

Se señala en los comentarios a los arts. 27 a 31 del Modelo de Código, la diferencia entre contribuyente, cuya responsabilidad resulta de su vinculación con el hecho generador, y que, por lo tanto, puede no estar expresamente mencionado en la ley, con el responsable, que es un tercero, en principio, ajeno a la relación jurídico - tributaria. Su obligación sólo puede surgir, de acuerdo al principio de legalidad. (art. 4 número 1), de un texto legal que lo indique expresamente o que fije las condiciones dentro de las cuales podrá ser designado por la Administración.

Lo más trascendente de este comentario es que, tratándose de responsables, su obligación sólo puede surgir de la ley, y en las condiciones específicas que

esta determine. Dentro de estas condiciones, adquiere especial relevancia en el caso, el monto por el que va a responder, y también el plazo por el cual va a regir dicha responsabilidad.

### **Derecho comparado**

En Argentina.

En el caso de sucesión de empresas, se prevé una responsabilidad que cesa a los tres meses de efectuada la transferencia, si ella fue comunicada a la DGI, con 15 días de anticipación, y en cualquier momento, el Estado acepta la solvencia de quien trasmite, o la fianza ofrecida por este.

En España.

La Ley General Tributaria Nº 58/03, de 17 de diciembre de 2003, en su artículo 42.1 *“Responsables solidarios”, en el literal c) dispone que “Los que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio. La responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar.”*

*“Cuando resulte de aplicación lo previsto en el apartado 2 del artículo 175 de esta ley, la responsabilidad establecida en este párrafo se limitará de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo. Cuando no se haya solicitado dicho certificado, la responsabilidad alcanzará también a las sanciones impuestas o que pueden imponerse.”*

El art. 175 párrafo 2 dispone *“el que pretende adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas y al objeto de limitar la responsabilidad solidaria contemplada en el párrafo c) del apartado 1 del art. 42 de esta ley, tendrá derecho, previa la conformidad del titular actual, a solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio. La Administración tributaria deberá expedir dicha certificación en el plazo de 3 meses desde la*

*solicitud. En tal caso quedará la responsabilidad del adquirente limitada a las deudas, sanciones y responsabilidades contenidas en la misma. Si la certificación se expediera sin mencionar deudas, sanciones o responsabilidades o no se facilitara en el plazo señalado, el solicitante quedará exento de la responsabilidad a la que se refiere dicho artículo.”*

El art. 42.1 de la Ley General Tributaria Nº 58/03, ha sido interpretado por la doctrina española<sup>20</sup>, como planteando tres supuestos:

1. Una sucesión formal, “a través de diversos mecanismos y procedimientos jurídicos hábiles para ello”
2. Una sucesión de facto: “en que sin que se efectúe negocio transmisible alguno referido a la explotación como “universitas”, la realidad es que bajo una titularidad distinta se siguen utilizando todos o la mayor parte de los elementos materiales y personales del antecesor. Y aún los elementos materiales.
3. Una hipótesis, aproximada a la anterior, contemplada desde su delimitación negativa, que excluye del precepto a los adquirentes de elementos aislados de las empresas respectivas, salvo que estas adquisiciones aisladas, realizadas por una o varias personas permitan la continuación de la explotación o actividad, lo que obviamente ocurrirá cuando se adquiera la parte más relevante de los elementos del patrimonio empresarial.”

Señala Ruiz Hidalgo: *“Tres supuestos distintos, pero no diferentes, que permiten de una manera amplia poder derivar la responsabilidad en la sucesión de empresa. De ahí que sea necesario, aun de manera resumida, delimita cuándo se aplica la norma del art. 42.1. c) de la LGT”*

---

<sup>20</sup> Hidalgo Ruiz, Carmen. “La responsabilidad tributaria en la sucesión de la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas”, en “El tributo y su aplicación, perspectivas para el siglo XXI Tomo I.” Marcial Pons, Año 2008, Págs. 1045 y sgtes.



Cuando se refiere a la sucesión formal, se interprete en un sentido jurídico, *“concepto que exige alguna relación jurídica por la que el sucesor reciba todo o parte de la titularidad del transmitente”*, resultando imprescindible la existencia de una adquisición derivativa traslativa, llevada a cabo mediante cesión, traspaso u otra figura de sucesión jurídica, documentada, al que habrá de atenderse la exigencia de las deudas de la empresa sucedida.

En segundo lugar, cuando el art. 42 se refiere a la sucesión en el “ejercicio” supone introducir legalmente la mera sucesión fáctica: el sujeto pasivo continúa con el ejercicio de la misma explotación bajo otra personalidad o ropaje jurídico para evitar el pago del tributo.

**Compatibilidad del art. 22 del Código Tributario con las leyes especiales**  
**relativas a las distintas responsabilidades**  
**Alcance y campo de acción**

Resulta necesario precisar el campo de acción de cada una de estas normas, con el propósito de armonizar la aplicación de los preceptos contenidos en ellas de forma tal de entender en que contexto o en que hipótesis resulta aplicable el artículo 22 del CTU.

El citado artículo 22 CTU, tiene por finalidad la de proteger al erario público ante maniobras de sus deudores tendientes a obtener su insolvencia, teniendo en cuenta la universalidad de bienes que conforman el establecimiento comercial.<sup>21</sup>

En el derecho comparado la unanimidad de la dogmática entiende que la finalidad perseguida mediante el establecimiento de la responsabilidad tributaria del adquirente es proteger al Estado frente a las transmisiones de los establecimientos comerciales o casas de comercio<sup>22</sup>.

---

<sup>21</sup> BERRO, Federico. “Responsables Tributarios” Amalio Fernández. Año 1990, Pág. 52.

<sup>22</sup> PEREZ ROYO. “La sucesión en la deuda tributaria por el impuesto de sociedades” Pág. 158 y 159,

Se consagra por parte del legislador, la posibilidad de que la transferencia del establecimiento comercial constituya un medio por el cual el contribuyente provoque su propia insolvencia, sustrayéndose del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, razón por la cual se dispone su responsabilidad y la del sucesor en la explotación económica de la actividad.

En suma, la intención es la de conceder al fisco la posibilidad de ejecución forzada para la realización del crédito tributario que tendría si el deudor tributario hubiere seguido siendo el titular del establecimiento, en palabras de SUPERVIELLE<sup>23</sup>: *“No hay que olvidar que la hacienda existe y vive en estado de explotación. Requiere un dinamismo económico continuo.”*, en tal sentido, el patrimonio del establecimiento, debe constituir una garantía para la realización de las obligaciones emergentes de dicha actividad, aunque sea transmitido antes de que aquellas sean satisfechas.

Sin embargo, hoy encontramos –como se describió en el capítulo de evolución normativa-, coexistiendo para una misma materia, varias disposiciones legales (ley 2904, 14219, 14433, 15982 art. 380.2, 16060, 16871, 17011, 17228, 16170, 18083) que junto al artículo 22 CTU, están llamados a regular la coyuntura fáctica emergente de una enajenación de establecimiento comercial, lo que debe provocar en el intérprete la necesidad de encontrar, en la medida de lo posible, sus aspectos compatibles, sus aristas complementarias y determinar cuando y como cobra vigor y preeminencia el presupuesto de hecho del artículo 22 comentado.

Liminarmente y circunscribiendo el análisis a las principales normas en cuestión, debe destacarse que la Ley N° 2904 es claramente una norma tuitiva de todo el universo de acreedores –incluyendo los acreedores fiscales-, por su parte el Decreto Ley N° 14433 es un precepto liberador del adquirente y profesional interviniente, dado que si se cumplen los requisitos establecidos, los sujetos nombrados anteriormente, quedarán por fuera de cualquier pretensión de responsabilidad; y tuitivo del crédito fiscal ya que con la solicitud

---

<sup>23</sup> SUPERVIELLE “El Establecimiento comercial”, pág. 253.

de certificados, la Administración conocerá de primera mano la posible enajenación de establecimiento. Finalmente, la Ley N° 18.083 amplía el ámbito de aplicación y responsabilidad establecido por el citado Decreto Ley N° 14.433.

Sin perjuicio de las distintas finalidades de las normas enunciadas anteriormente, resulta a esta altura de la exposición, sustancialmente importante el intento de armonizar el referido art. 22 del CTU, con las demás normas que refieren a la misma materia.

En ese sentido, tocaremos sintéticamente lo dispuesto por el art. 314 del Decreto – Ley N° 14.252, los artículos 664 y 668 de la Ley N° 16.070, el art. 2° del Decreto – Ley N° 14.433, y finalmente el art. 69 de la Ley N° 18.083.

Sumariamente, el art. 314 del Decreto – Ley N° 14.252 en su numeral 15, expresa *"Establécese un régimen de certificado único para la Dirección General Impositiva con arreglo a lo que se regula en los siguientes incisos: A) No se podrá enajenar ni gravar bienes inmuebles, enajenar vehículos automotores, distribuir utilidades a título definitivo o provisorio, importar o exportar, percibir de los Entes Públicos sumas superiores al 50 % (cincuenta por ciento) del mínimo no imponible individual del Impuesto al Patrimonio de las personas físicas y solicitar la expedición o renovación de pasaportes sin la previa obtención de un certificado único y de vigencia anual que expedirá la Dirección General Impositiva. Dicho certificado acreditará que sus titulares han satisfecho el pago de los tributos que administra el citado organismo, de que no se hallan alcanzados por los mismos, o de que disponen de plazo acordado para hacerlo. Quienes inicien o realicen actividad comercial o industrial no podrán sin su previa presentación, realizar gestiones referentes a dicha actividad ante las oficinas públicas. Sin perjuicio de ello deberá obtenerse un certificado especial en los casos de reformas de estatutos o contratos de enajenación, liquidación o disolución total o parcial de los establecimientos comerciales o industriales, o de inscripción de contratos de arrendamientos rurales, con igual constancia de la Dirección General Impositiva referidas hasta la fecha del acto que motiva la solicitud."*

*B) Las distribuciones de utilidades o dividendos que se realicen sin la previa obtención del certificado a que se refiere el inciso anterior serán sancionadas con una multa equivalente al 50 % (cincuenta por ciento) del tributo impago. Las reincidencias serán sancionadas con una multa igual al tributo impago. La omisión de la solicitud de certificado en los casos de enajenación total o parcial de establecimientos comerciales o industriales importa, de pleno derecho, la solidaridad del adquirente respecto de la deuda impositiva del enajenante a la fecha de la operación la que se extenderá a los socios a cualquier título, directores y administradores del contribuyente. Los Registros de Traslaciones de Dominio e Hipoteca y de Vehículos Automotores no podrán recibir ni inscribir documentos relativos a actos de enajenación o de afectación de bienes inmuebles, si no se ha obtenido el respectivo certificado.*

*En caso de incumplimiento de las disposiciones precedentes serán solidariamente responsables del impuesto adeudado y obligaciones accesorias el comprador y en su caso el prestamista.*

*C) Los certificados a que se refiere este artículo, sustituyen a partir de la fecha de su entrada en vigencia, a los que expiden las dependencias de la Dirección General Impositiva.*

Se comparten parcialmente las expresiones de BERRO y BLANCO, en cuanto entienden la derogación del inciso segundo del literal B) de esta norma por parte del art. 22 del CTU, en lo que refiere a la responsabilidad tributaria asignada<sup>24</sup>, manifestando que el art. 22 del CTU, constituye una norma especial que se ocupó de regular en forma general y totalizadora la responsabilidad tributaria de terceros como consecuencia de operaciones de enajenación de casas de comercio y similares, por lo que, las normas anteriores que refirieran al mismo tema resultaron tácitamente derogadas.

En efecto, genera dudas si la parte final del inciso comentado, puede considerarse derogada, en la medida que el art. 22 del CTU no resultaría contradictorio con el mismo, ya que regulan ámbitos subjetivos de

---

<sup>24</sup> BERRRO, Federico. Ob, cit. Pág. 60. BLANCO, Andrés. "El Impuesto al Valor Agregado" T. II. FCU. Pág. 50.

responsabilidad diferentes (socios, directores y administradores del contribuyente), y por tanto podría concluirse en la posible aplicación del precepto, en la medida que no habría operado la derogación tácita, para ello debería entenderse que el “contribuyente” puede ser tanto el enajenante o el adquirente, con las consecuencias del caso para los representantes, socios etc. de uno u otro.

Por los arts. 664 y 668 de la Ley N° 16.070 se exige ante la promesa de enajenación, enajenación total o parcial, cesiones de promesas, la expedición de un certificado por parte del BPS, y asimismo, si los referidos certificados no se solicitan incurrirán en responsabilidad los intervinientes y los profesionales y funcionarios actuantes. Claramente el art. 668 amplía para el caso del BPS, el ámbito subjetivo de responsabilidad respecto de la contemplada por el art. 22 del CTU, (profesionales – escribanos, funcionarios públicos AIN y empleados del Registro de Personas Jurídicas). De lo expuesto, no surge oposición con el art. 22 CTU, en cuanto al alcance de la responsabilidad cuantitativa y temporal, siendo de aplicación al caso, la misma.

Por su parte, el art. 2º del Decreto – Ley N° 14.433 en su inciso primero, dispone que *“Dentro de los quince días de la fecha en que el promitente comprador tome posesión del establecimiento comercial - lo que constará en acto notarial - deberán solicitarse los certificados que las leyes exigen para el otorgamiento de la escritura definitiva, los cuales serán expedidos por las respectivas oficinas dentro de los ciento ochenta días de solicitados.”*

Cabe destacar, que los certificados a los que se refiere el precepto son el certificado especial de la DGI y el del BPS, surgiendo además, como se dijo anteriormente, que esta ley no prevé responsables tributarios, sino que establece un mecanismo de liberación de responsabilidades para el promitente comprador y el escribano, cuando estos ante la omisión del promitente vendedor, facultativamente soliciten los multicitados certificados. En cuanto a sanciones, establece una multa del 20% para el promitente vendedor, para el caso que no cumpla con la solicitud en los “quince días” de los certificados.

Para el caso de solicitarse los certificados, y siguiendo con el tracto establecido por el precepto, pasado el plazo de 180 días, sin que las oficinas fiscales hubieran expedido los respectivos certificados ni practicado la liquidación definitiva o provisoria “... las partes estimarán la deuda tributaria que tuviere el establecimiento comercial a enajenar y consignarán su importe ante el organismo recaudador correspondiente. Si éste no lo admitiera, lo depositarán en el Banco de la República Oriental del Uruguay. 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 quedan liberados de la responsabilidad solidaria que pudiere corresponderles.”

Puede colegirse sin mayores esfuerzos, que en el caso del adquirente, la responsabilidad prevista es aquella contemplada en el art. 22 del CTU, mientras que el escribano interviniente la misma se limita al caso de ausencia de solicitud del certificado especial del BPS.

Finalmente, el art. 69 de la Ley Nº 18.083, atribuyéndose carácter interpretativo del citado art. 2º del Decreto – Ley Nº 14.433, establece complicadas modificaciones al régimen que se viene explicando.

Expresa ARCIA<sup>25</sup>, con la claridad que lo caracteriza, que se amplía el ámbito de aplicación del Decreto -Ley Nº 14.433, a las cesiones de promesas de enajenación de establecimientos, estando sometidos el cedente y el cesionario a las mismas obligaciones que dicha norma establece para el promitente vendedor y promitente comprador. La facultad del escribano de solicitar los certificados pasa a ser una obligación. Finalmente, establece un régimen de responsabilidad tributaria solidaria al escribano interviniente que no hubiera cumplido con los deberes impuestos por dicha ley. Cabe recordar, que el Decreto - Ley Nº 14433 no asignaba responsabilidad tributaria, sino que se remitía a las que establecieran las normas respectivas, que en el caso del escribano su responsabilidad se limitaba al ámbito del BPS. A partir de ahora,

---

<sup>25</sup> ARCIA, Sebastian. Responsabilidad Tributaria de los Adquirentes de Casas de Comercio y de Empresas en General. Revista Tributaria Nº 214, Año 2010, Pág. 62 a 64.

la responsabilidad del escribano interviniente se extiende a todas las obligaciones tributarias del promitente vendedor o cedente, con el siguiente alcance:

En el caso de una promesa de enajenación de establecimiento comercial, la responsabilidad tributaria comprenderá a las obligaciones tributarias del promitente enajenante.

Por su parte, en caso de estar ante una cesión de promesa de enajenación, la responsabilidad se extenderá a las obligaciones tributarias del cedente, en caso que éste hubiera tomado posesión del establecimiento, y en caso que éste no hubiera tomado posesión la responsabilidad se extiende a las obligaciones del promitente enajenante.

Razonablemente explica ARCIA<sup>26</sup>, *“Consideramos que esta última hipótesis de responsabilidad sería de imposible verificación por se incompatible con el régimen previsto por el decreto – ley 14.433 antes comentado y al que se remite la norma que se analiza. Como vimos, según dicho régimen, la solicitud de certificados fiscales requiere como requisito fáctico de indispensable verificación previa, la acreditación mediante acta notarial de la toma de posesión del establecimiento por parte del promitente adquirente. En consecuencia, no vemos en qué caso el Escribano actuante podría ser responsable por la omisión de solicitar o controlar la expedición de certificados fiscales en una hipótesis en el que el promitente adquirente y posterior cedente no hubiera tomado posesión del establecimiento.”*

Cabe mencionar que la norma en exámen, expresamente establece que la responsabilidad solidaria se limita al valor de los bienes que se reciban, con el problema práctico que esta situación origina como se verá mas adelante en este trabajo, imponiendo finalmente, el límite temporal también establecido por el art. 22 del CTU.

---

<sup>26</sup> ARCIA, Sebastian. Ob, cit. Pag, 64.

Retomando la intención de delinear el campo de acción del artículo 22 comentado, podríamos hablar de una **sucesión jurídica**, en toda aquella circunstancia en la cual se trasmite la titularidad del establecimiento comercial o la empresa a través de un título y modo, es decir, una enajenación formal; la cual se instrumenta conforme los procedimientos instaurados por las leyes 2904, 14219, 14433, 18083 entre otras según los casos, transmisión de la titularidad de manera fehaciente.

Estaríamos ante el caso de una **sucesión de facto**, en aquellas circunstancias en las cuales opera la transmisión del establecimiento comercial, así como también activos o pasivos de la empresa, es decir, hipótesis de sucesión económica, en todas aquellas adquisiciones que, impliquen el cese de actividades del anterior titular y la continuación de la explotación o actividad por el adquirente.

Asimismo, se trataría de **una sucesión de empresa por transmisión de elementos aislados**<sup>27</sup>, en aquella coyuntura donde se trasmita parte del

---

<sup>27</sup> Messineo, Francisco “Manual de Derecho Civil y Comercial” t. V pág., 120. “...la transferencia de la hacienda puede ser parcial; sin embargo, no en el sentido que se transfiera una cuota aritmética (lo que también es posible, pero cuando se forme o preexista una comunidad de hacienda), sino en el sentido, de que se transfiera un sector de ella, o ramo, quedando el resto del conjunto de la hacienda en el patrimonio del empresario, que es su actual titular”. La ley N° 14.252 en su artículo 314 apartado 15 reconoce que es posible realizar una enajenación parcial de Establecimiento Comercial. Esta ley establece que en caso de enajenación total o parcial de Establecimiento Comercial o industrial debe recabarse de la DGI un certificado especial que acredite que el vendedor ha satisfecho el pago de los tributos de ese organismo, lo cual deberá analizarlo a la luz de su vigencia o derogación.

LJU t. XII c. 2092 pág.357. El tribunal, extrae esta conclusión, del autor Mario Rivarola “Tratado de Derecho Comercial” t. III, pág. 121 edición 1939: “Hay venta de un establecimiento comercial o industrial no sólo cuando el acto comprende todos los elementos... sino también cuando, aunque la venta no abarque su totalidad, el acto sea tal que el vendedor queda privado o voluntariamente desposeído de los medios de continuar el giro de sus negocios en igual forma o análoga forma a como lo hacía antes de realizar la venta”

Anuario de Derecho Comercial t. V c. 53 pág. 240: “El Tribunal sostiene que hay venta de casa de comercio, cuando el enajenante queda privado de los medio para continuar el giro de los negocios como lo hacía antes y el adquirente está en actitud de proseguirlos, como lo hacía el vendedor o en forma similar, será entonces una cuestión de hecho, determinar en cada caso, si con la enajenación de elementos aislados se encubrió la intención real de enajenar el establecimiento como un todo...”

Superville, Bernardo “El Establecimiento Comercial” se refiere al tema, pero sin dar su opinión: “Otro problema de gran trascendencia se plantea en el caso de venta aislada de ciertos elementos del fundo de comercio. La jurisprudencia en Francia y la doctrina, en general, han sostenido la tesis de que si se enajena parte del fundo en la que se comprende la clientela debe considerarse que hay venta de establecimiento comercial”

Creimer, Israel “Protección de los Acreedores en caso de enajenación total o parcial del establecimiento comercial y otras situaciones fraudulentas”, en Revista de la Judicatura N° 34, pág. 155: se pronuncia a favor de la posibilidad de enajenación parcial del establecimiento comercial señalando que “Es básico,



establecimiento comercial o de los activos y pasivos de la empresa de forma particular, concreta, y que los mismos reúnan las características de ser esenciales e indispensables para la continuidad de la actividad comercial por su enajenante.

En tal sentido se expidió la Suprema Corte de Justicia al expresar que “... *cuando se enajenan elementos esenciales, indispensables para la continuidad de la actividad comercial, se está ante una enajenación de un establecimiento comercial ... la opinión contraria ambientaría el fraude en perjuicio de los acreedores... En lugar de vender el establecimiento en su conjunto, alcanzaría con vender elementos que lo componen por partes, quitando a los acreedores su garantía sin que por lo menos existiera solidaridad de los adquirentes*”.<sup>28</sup>

En pocas palabras: situaciones de transmisión unitaria y global de la universalidad de bienes, activos y pasivos, que conforman el establecimiento comercial (individuales, heterogénea y mutable), así como aquellas transmisiones de determinados elementos que posibiliten al adquirente proseguir con la explotación económica y supongan el cese de dicha explotación por parte del anterior titular, efectuadas sin observar los procedimientos formales vigentes, son coyunturas de aplicación del mentado artículo 22.

Se puede extender esta apreciación a aquellas situaciones en las cuales se comienza el trámite de enajenación formal conforme las normas muticadas (14433, 18083) y no se culminan las etapas allí previstas.

---

ver en cada caso. A veces el inmueble es el elemento más importante, o a veces puede serlo la maquinaria, otras una combinación de otros elementos de la hacienda. En la medida que se desvía hacia otra persona algún activo que perjudique a los acreedores habrá responsabilidad”.

<sup>28</sup> Sentencia 131 de 2002, publicada en la Justicia Uruguay caso 14571, tomo 127. JOAQUIN IDOYAGA LARRAÑAGA y ALEJANDRO REY JIMENEZ DE ARECHAGA. “Transferencia de empresas: análisis de ciertas cuestiones relevantes del proceso” Anuario de Derecho Comercial tomo 12.

## **Análisis del artículo 22 del Código Tributario**

### **Consideraciones generales**

La responsabilidad consagrada por el artículo 22 del CTU, refiere a un caso típico de responsabilidad por deuda ajena, un ejemplo de solidaridad imperfecta objetiva cuyo hecho generador es la transmisión del fundo comercial.

El Código Tributario en el art. 19 define al responsable como *“...la persona que sin asumir la calidad de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir con las obligaciones de pago y los deberes formales que corresponde a aquél, teniendo por tanto, en todos los casos, derecho de repetición”*.

La citada disposición determina los elementos caracterizantes de los responsables distinguiéndolos de la figura del contribuyente; la necesidad de ley expresa para su existencia; sus obligaciones y el derecho al resarcimiento expresado en la parte final como “derecho de repetición”.

Por consiguiente, observado lo anterior, podemos señalar que la responsabilidad del adquirente reúne las siguientes características:

- a) Tiene derecho de repetir contra el contribuyente (enajenante) las cantidades pagadas al Fisco.
- b) No configura el hecho generador de la obligación tributaria, siendo su hecho generador de responsabilidad la transmisión del establecimiento o de activos y pasivos de empresas en general.
- c) Tiene la calidad de sujeto pasivo pudiendo ser objeto de sanciones por el incumplimiento de las obligaciones que se le atribuyen.
- d) Sus relaciones con el Fisco se regulan por el derecho tributario y con el contribuyente por el derecho privado.

**Ámbito personal: Los adquirentes de casas de comercio y demás  
sucesores en el activo y pasivo de empresas en general**

Previamente a ello, corresponde señalar que de un análisis literal de la norma, surge que el concepto de “*adquirentes*” no suscita mayores controversias en la medida en que es un concepto jurídico que ha sido tratado por la dogmática del derecho civil y comercial, entendiéndose por aquel que sucede en la propiedad a otro que la trasmite<sup>29</sup>.

Sin embargo, de la expresión “... *y demás sucesores en el activo y pasivo de empresas en general...*”, se desprende la aplicación a la especie de lo que en doctrina se conoce bajo el nombre de “**concepto jurídico indeterminado**”, ya que la ley refiere una esfera de realidad cuyos límites no aparecen bien precisados en su enunciado, no obstante lo cual es claro que se intenta delimitar un supuesto concreto. La ley no determina con exactitud los límites de esos conceptos porque se trata de conceptos que no admiten una cuantificación o determinación rigurosas, pero en todo caso es manifiesto que se está refiriendo a un supuesto de la realidad que, no obstante la indeterminación del concepto, admite ser precisado en el momento de la aplicación.

Pero al estar refiriéndose a supuestos concretos y no a vaguedades imprecisas o contradictorias, es claro que la aplicación de tales conceptos o la calificación de circunstancias concretas no admite más que una solución<sup>30</sup>.

En el mismo sentido, respecto a los conceptos jurídicos indeterminados, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo ha expresado que “*Obviamente, no cabe hablar de una potestad discrecional de la Administración Fiscal en punto a la dilucidación de la propuesta que pueda formular un contribuyente en el sentido antes apuntado, dado que la discrecionalidad es esencialmente una libertad de elección entre alternativas igualmente justas, fundamentándose la decisión en criterios*

---

<sup>29</sup> BERRO, Federico. Ob, cit, Pág. 58. FERRARI REY, Mario y GUTIERREZ PRIETO, Gianni. “Conjuntos Económicos. Enfoque Tributario”.

<sup>30</sup> Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández: “Curso de Derecho Administrativo”, Tomo I, Página 443 y siguientes.

*extrajurídicos (de oportunidad, económicos, etc.), no incluidos en la ley y remitidos al juicio subjetivo de la Administración (Cf. Eduardo GARCÍA de ENTERRÍA – Tomás-Ramón FERNÁNDEZ: “Curso de Derecho Administrativo” T. I, Págs. 452/453). Y, en la especie, no obstante referir la norma a una esfera de realidad cuyos límites no aparecen acabadamente precisados, ello necesariamente debe ser precisado en el momento de la aplicación de la norma, no admitiéndose más que una solución “justa”, a la que se llega mediante una actividad de cognición, objetivable por tanto, y no de volición; todo lo cual nos ubica en el campo de los “conceptos jurídicos indeterminados” como enseñan los autores citados, quienes expresan que la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados es un caso de aplicación de ley, puesto que se trata de subsumir en una categoría legal (configurada, no obstante su imprecisión de límites, con la intención de acotar un supuesto concreto) unas circunstancias reales determinadas; y justamente por ello es un proceso reglado, que se agota en el proceso intelectual de comprensión de una realidad en el sentido de que el concepto legal indeterminado ha pretendido, proceso en el que no interfiere ninguna decisión de voluntad del aplicador, como es lo propio de quien ejerce una potestad discrecional (Op. Cit., Págs. 451 y ss.).”*

De lo anterior se puede colegir como abarcados por la expresión “... y demás sucesores en el activo y pasivo de empresas en general...” a aquellas explotaciones comerciales que escapan al concepto de acto de comercio y por tanto no resultan comprendidas en el concepto de establecimiento comercial, pero no obstante lo anterior, igualmente su enajenación resulta ser la transmisión económica (en la medida que permite a su adquirente disponer de dichos activos como su titular) de una explotación o actividad empresarial, entendiendo por tal la combinación de factores de producción (capital y trabajo) con el propósito de intermediar en la circulación de bienes o la prestación de servicios.

Esto significa, por ejemplo la posibilidad de admitir la transmisión de una explotación agropecuaria, realizada como actividad empresarial, y de sus bienes de activo fijo como transmisión susceptible de verificar el presupuesto fáctico del artículo 22 comentado; no obstante lo dispuesto en los artículos 515 y 516 del Código de Comercio, que excluyen de la compra venta mercantil a la

compra venta de inmuebles y de productos derivados del agro,<sup>31</sup> así como también se excluye en la enumeración de actos de comercio del artículo 7 del Código de Comercio tales actos<sup>32</sup>.

Entendemos que el concepto de enajenación utilizado por la normativa vigente, refiere a una transmisión económica de elementos que posibilitan una actividad lucrativa (industrial, comercial o de servicio). Entendiendo por empresa, al igual que nuestro impuesto a la renta de las actividades económicas (art. 3 literal B del título 4 del TO 1996), a toda unidad productiva que combina capital y trabajo para producir un resultado económico.

Igualmente encontramos una definición de disponibilidad económica, en el artículo 2 literal A del título 10 del TO 1996, en sede de Impuesto al Valor Agregado, cuando la norma refiere a la entrega de bienes como toda entrega a título oneroso que de a quien los recibe la facultad de disponer económicamente de los bienes entregados como si fuera su propietario.

De los párrafos anteriores, podemos deducir que nuestro derecho tributario atiende a la realidad económica de las actividades y negocios, no emergiendo de la redacción del artículo 22 del CT que el legislador haya referido a criterios formales en su formulación. El artículo comentado pudo utilizar expresiones de mayor rigurosidad técnico – jurídica que pudieran entender la exigencia de alguna formalidad o solemnidad determinada. Sin embargo, se opta por los términos “*adquirentes*”, “*sucesores*” con lo cual se atiende más a la sustancia que a la forma de dicha transmisión.

---

<sup>31</sup> “Artículo 515: Solo se considera mercantil la compra o venta de cosas muebles para revenderlas por mayor o menor, bien sea en la misma forma que se compraron o en otra diferente, o para alquilar su uso, comprendiéndose la moneda metálica, título de fondos públicos, acciones de compañías y papeles de crédito comerciales.

Artículo 516: No se consideran mercantiles: 1.- las compras de bienes raíces y muebles accesorios...2.- las ventas que hacen los labradores y hacendados de los frutos de sus cosechas y ganados...”

<sup>32</sup> RODOLFO MEZZERA ALVAREZ. “Curso de Derecho Comercial” Tomo I. pág79: “... si los codificadores hubieran querido comercializar todas las empresas hubieran empleado una fórmula amplia y general en lugar de introducir la limitación que resulta de mencionar, a renglón seguido, cuatro actividades solamente... el campo del derecho comercial se extendería desmesuradamente hasta abarcar la actividad agrícola o ganadera ejercida en forma de empresa; solución ésta que quedaría en contradicción con el régimen del Código.”

Del análisis del ámbito subjetivo, se desprende que los representantes de la entidad adquirente o sucesora quedan exiliados de la aplicación del precepto en análisis ya que, la norma se limita a consagrar la responsabilidad de adquirentes o sucesores sin referencias a sus representantes, directores o administradores, todo ello en aplicación del principio de legalidad y su corolario en el principio de subsunción. La responsabilidad del adquirente o sucesor, se funda en el hecho concreto de la adquisición o sucesión y no en la verificación del hecho tributable, razón por la cual quien responde por ser quien adquiere es la entidad y no sus representantes.

En este punto, es necesario señalar que este artículo refiere exclusivamente a la responsabilidad de los adquirentes por los adeudos de la contribuyente antecesora. Por lo tanto, la responsabilidad no se extiende a los socios o directores de la sucesora.

Sin embargo, distinta es la situación de los mismos si la transferencia fuere realizada de forma dolosa. En efecto, en este caso se tornan aplicables las normas de los Capítulos V y VI del CTU, con todas las consecuencias que ello implican. En consecuencia, podría darse el caso en que los responsables solidarios de la adquirente no pudieran ser responsabilizados por los adeudos de la contribuyente, aunque sí podrían ser responsabilizados por su actuación personal en la maniobra en los términos del art. 102 del CTU.

### **Ámbito material: Las obligaciones tributarias y los casos de actividad sucesiva**

La dogmática nacional<sup>33</sup>, entiende que la responsabilidad atribuida al adquirente o sucesor, respecto de las obligaciones del enajenante, se circunscribe a los tributos y no abarca las sanciones.

---

<sup>33</sup> BERRO, Federico. Ob, cit. Pág. 55.-

No obstante lo anterior, es posición de la Administración Tributaria considerar a la obligación tributaria de naturaleza compleja, lo que significa entender comprensible de dicha obligación al tributo, sus accesorios y sanciones.

La Jurisprudencia del Tribunal Supremo Español, Sala 3, en aplicación de la normativa de ese país, , en igual línea que el autor citado, ha entendido que la responsabilidad del sucesor comprende la obligación tributaria estricto sensu y sus sanciones al expresar mediante sentencia de fecha 27 de mayo de 2011, lo siguiente: *"De los hechos anteriormente expuestos esta Sala considera que en el presente supuesto, aún cuando no se ha formalizado un acto expreso de transmisión jurídica del negocio o actividad desarrollada por AUCASA, se aprecian circunstancias indicativas de la concurrencia del segundo y tercer supuesto de sucesión anteriormente indicados, es decir de que existe una sucesión en las actividades que venía desarrollando AUCASA por parte de AUPISA, (no debe olvidarse que ambas sociedades, como concesionarias de IVECO, tenían un proveedor común así como una misma clientela, no habiéndose operado de cara al público, ningún cambio sustancial, al ser la marca de referencia IVECO-PEGASO la que configuraba la esencia de la actividad económica) lo que es encuadrable en el artículo 72.1 de la Ley General Tributaria , de modo que, en principio, la sociedad actora, como adquirente, sucesora y continuadora de la actividad de la sociedad transmitente, es responsable, junto con ésta, de las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de las explotaciones y actividades económicas realizadas por ella, (...) "*

En otro orden, nuestro Tribunal de lo Contencioso Administrativo exige una actuación sucesiva de las empresas a efectos de entender verificada la plataforma fáctica comprendida en el artículo 22 del CT. Concretamente, señala que *"son claramente demostrativos de que hay una efectiva transferencia..."* d) *Según declara dicha directora ambas empresas nunca actuaron conjuntamente sino que NN SA sucedió a ZZ SA en sus actividades...*<sup>34</sup>

---

<sup>34</sup> Sentencia T.C.A. N° 408/2003 de 8 de setiembre de 2003.

Siendo un tema discutible, determinar que obligaciones se transmiten con la adquisición del fondo de comercio, nos inclinamos por la tesis de la obligación tributaria compleja, por ser la que se ajusta a lo dispuesto por el art. 14 del CTU, todo esto con el límite objetivo del monto de los bienes transmitidos y la problemática que se dará cuenta infra.

### **Ámbito cuantitativo: Límite de la responsabilidad**

La responsabilidad se limita al valor de los bienes que se reciban, salvo que los sucesores hubieren actuado con dolo, lo cual significa que la responsabilidad se considerará ilimitada para el caso de que se acredite que se actuó en fraude y perjuicio de los intereses fiscales.

Como se sostiene, esta limitación no se refiere a los bienes concretos sino particularmente a su valor. Y la cuantificación de este valor es la que trae muchas veces dificultades de índole práctico.

Como hemos visto, la norma en análisis abarca las hipótesis de enajenaciones de casas de comercio (establecimientos comerciales), ya sea totales o parciales, así como también la mera sucesión en el activo o pasivo de la empresa.

Entonces, la valoración requerida puede referir a la universalidad establecimiento comercial, como a elementos integrantes de ésta, ya sea tangibles o intangibles. Y es particularmente en el último de los casos que mayores discrepancias podemos referir: ¿Cuánto vale la clientela? ¿Cuánto vale la marca? ¿Cuál es el verdadero valor llave del establecimiento? ¿En base a qué elementos ciertos puede llegarse a estos datos?

En principio, y en la mayoría de los casos, el valor surgiría a priori de los diferentes documentos en que se asentó la transferencia de bienes (facturas, etc.). Sin embargo, incluso en este caso, la Administración debe controlar la adecuación de éstos a la realidad, a efectos de evitar situaciones donde



artificialmente se busque acotar la responsabilidad tributaria de los adquirentes. De probarse lo último, el problema práctico se resolvería per se, puesto que se estaría ante un caso de responsabilidad ilimitada.

Ahora bien, ¿Qué se debe entender como conducta dolosa? ¿Bastará el simple conocimiento de la existencia de adeudo tributario o se requiere algún grado de participación del adquirente en el estado de insolvencia o perjuicio buscado al fisco?

La redacción del artículo 22 no resulta clara al respecto, sin perjuicio de lo cual podemos compartir con ARCIA<sup>35</sup>, *“...que la hipótesis se encuentra reservada para los casos en los que el adquirente hubiera colaborado con el enajenante en el no cumplimiento de las deudas tributarias de este, recurriendo para ello al manejo fraudulento de una transferencia de casa de comercio, tal como sería el caso de una simulación en el precio de la operación o el del encubrimiento de un verdadero negocio de venta de establecimiento comercial bajo la forma de paulatinas ventas de los bienes que lo integran, tal como se viera anteriormente.”*

### **Ámbito temporal : Plazo anual**

El límite temporal establecido por el art. 22 del CTU, ha sido entendido por la dogmática tributarista y el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, como un plazo de caducidad.

En efecto, Mazz<sup>36</sup> expresa que *“El plazo de un año es de caducidad, por lo que basta la promoción de la acción, para actuar en término.”*

---

<sup>35</sup> ARCIA, Sebastián. “Responsabilidad Tributaria de los Adquirentes de Casas de Comercio y Empresas en General”. Revista Tributaria N° 214 pág. 54.

<sup>36</sup> MAZZ, Addy. “Curso de Derecho Financiero y Finanzas. T. 1 Vol 2, FCU. Pág. 255

BERRO<sup>37</sup> expresa que *“Todo hace pensar que no estamos en presencia de una prescripción, ni que puede suspenderse. Se trata de una caducidad (“cesará”) que pone fin a una responsabilidad por deuda ajena.”*

Por otra parte el Tribunal de lo Contencioso Administrativo expresó: *“La norma de referencia estableció dos limitaciones al regular la responsabilidad de los adquirentes.- La primera limitación, refiere al monto de esa responsabilidad solidaria, que no puede exceder del valor de los bienes recibidos, esto es, del precio del establecimiento comercial que fuera objeto de la transferencia.- La segunda limitación, es de orden temporal, en cuanto la norma establece un plazo de caducidad de un año, computado a partir de la fecha en que la Oficina Recaudadora “tuvo conocimiento de la transferencia”.-*

*La limitación del monto no tiene incidencia en el caso de autos, pero la relativa al plazo de caducidad resulta decisiva.-*

*En efecto, ello es así por cuanto corresponde entender que la D.G.I. tuvo conocimiento de la transferencia el 20/9/01 (ver informe de los Cres. Alzugaray y Pérez, AA, fs. 75/77, donde los suscritos consideran “que se dan los elementos que permiten presuponer la existencia de sucesión de empresas”).-*

*El acto administrativo que declaró a la actora en situación de sucesora de las unipersonales es de fecha 14/10/04 (AA, fs. 217/219), es decir que recae cuando había transcurrido con exceso el término de caducidad de un año establecido por el art. 22 in fine.-*

*En modo alguno se puede sostener, como pretende la demandada, que el hecho de no haber sido solicitado el certificado especial (art. 80 del T.O. 1996), tiene la consecuencia de que no se inicia el cómputo del plazo de caducidad.”<sup>38</sup>*

Entender que el pluricitado plazo es de caducidad, tendrá especial significación, pues como enseña BARRIOS<sup>39</sup>, *“En la caducidad la institución se*

---

<sup>37</sup> BERRO, Federico. Ob, cit, Pág. 57

<sup>38</sup> Sentencia TCA N° 211/2007.

*haya orientada hacia la paz y la seguridad sociales (esencia del derecho, al mismo título que la justicia), sus notas son la irrenunciabilidad y la oponibilidad de oficio.”*

### **Conocimiento de la transferencia**

Finalmente, el artículo 22 dispone que el plazo anual comentado anteriormente, tenga un cómputo o hito desde el cual comenzará su conteo: conocimiento fehaciente.

Ha manifestado sobre el punto el Prof. Arcia, que *“Entendemos que esa toma de conocimiento puede verificarse de cualquier manera a la medida que sea un conocimiento fehaciente tales como: la solicitud formal de los certificados fiscales, la realización de inspecciones fiscales que tengan relación con el establecimiento transferido, la comunicación del cambio de los titulares de la empresa, etc.”*<sup>40</sup>

En cuanto a la parte final de la cita expuesta por el Prof. ARCIA, es obligado consignar que no se comparte, dado que la simple comunicación de cambio de titulares no significa estrictamente una enajenación del establecimiento comercial.

Por su parte, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, ha sostenido en sentencia N° 408/2003; que no basta el mero conocimiento de la transferencia: *“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.”*

---

<sup>39</sup> Barrios de Angelis, “La excepción de caducidad”, en L.J.U. D.L V Pág. 83

<sup>40</sup> ARCIA, Sebastián. “Responsabilidad Tributaria de los Adquirentes de Casas de Comercio y Empresas en General”. Revista Tributaria N° 214 pág. 55.

Asimismo, en la sentencia N° 99/2004, la citada Corporación explicitó la exigencia de un conocimiento fehaciente en los siguientes términos, “*El Tribunal con el voto conforme de quienes lo integran, anulará el acto por estimar que en el caso ha operado el plazo de caducidad previsto en el citado art. 22 del C.T..*”

*En efecto, de los antecedentes administrativos agregados surge que la Administración dispuso la realización de una inspección de la empresa VIENA S.R.L. el 8/6/99 (fs. 2 de A.A.). 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 VIENA S.R.L. (fs. 22/23 de A.A.).*

*De lo expuesto surge con claridad que entre el 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.*

*III) Aún de no admitirse dicha fecha como válida, no pueden haber dudas que al concretarse el informe de inspectores realizado el 4/4/00 (fs. 37 A.A.), y el del Departamento Jurídico del 16/5/00 (fs. 40 Ibid), queda acreditado el conocimiento de la transferencia realizada de la empresa a la accionante.*

*Al dictarse la resolución N° 2812/00 de 22/6/00 (por la cual la Administración solicita la inclusión de la aquí actora en las medidas cautelares ya adoptadas), vuelve a poner en evidencia, **en forma incuestionable, el conocimiento fehaciente que la Administración ya tenía de la transferencia operada.**” (destacado nos pertenece).-*

De lo expuesto surge sin hesitaciones, que el conocimiento que debe tener la oficina recaudadora no es simple, sino que debe cumplir minimamente con la característica o calidad de fehaciente, contundente, irrefutable. El aplicador no debe actuar con impulso, debe ponderar las circunstancias fácticas, y valorando la probatoria allegada al expediente, y en su caso, sugerir dentro de su ámbito de competencia<sup>41</sup> la aplicación del instituto de la sucesión de empresas.

En suma, los suscritos entienden, en estricta aplicación de la normativa vigente (Decreto 337/2011) que será con el informe del Departamento Jurídico de la División Técnico Fiscal, que se obtendrá en forma fehaciente el conocimiento de la efectiva sucesión de la actividad económica desarrollada a través de la universalidad jurídica conocida como establecimiento comercial.

#### **La prueba del presupuesto fáctico del artículo 22. Importancia y relevancia de la misma**

La actividad probatoria en las sucesiones de facto o de hecho, está en cierta medida determinada, delineada por las normas jurídicas sustanciales, en la especie: el artículo 22 del CT y por lo tanto estará encaminada a verificar la existencia de los presupuestos fácticos descriptos abstractamente que condicionarán la aplicación de la sanción.

La circunstancia de que se considere pertinente la responsabilidad del responsable sucesor, no obedecerá a una relación de causalidad, ya que en realidad se trata de una imputación, validada o habilitada por las pruebas aportadas al proceso y en virtud de las cuales se dictará un acto de autoridad (primero por la administración fiscal y luego por el tribunal jurisdiccional correspondiente en el eventual caso de ventilarse una pretensión).

---

<sup>41</sup> Decreto N° 337/2011.-

Por las consideraciones anotadas, es que consideramos que en materia tributaria en general y en especial en circunstancias de analizar hechos generadores de responsabilidad, resulta trascendente rememorar que estamos frente a manifestaciones de supuestos normativos, hechos jurídicos que requieren ser acreditados, plataforma fáctica que se erige en los hechos a ser probados. Esto implica la necesidad de analizar la existencia misma del presupuesto de hecho considerado por el artículo 22 del CT a través de aquellos hechos probatorios, o dicho de otra manera; a partir de los elementos o datos sensibles obtenidos del examen adecuado de antecedentes recabados por la actividad de la Administración tendiente a obtener la misma, aportarla inmediatamente al procedimiento administrativo de imputación, y mediatamente al proceso jurisdiccional.

El artículo 327 del CPC, define a la prueba como *“averiguación jurídica de la verdad o falsedad de los hechos alegados en juicio”*, con lo cual podemos asimilarlo en la faz administrativa procedimental a la facultad – deber de la Administración de inspeccionar, averiguar, fiscalizar; o dicho de otro modo: al conjunto de actividades materiales necesaria para recolectarla, aportarla al expediente, admitirla, diligenciarla y finalmente valorarla. Por su parte el artículo 137 del CGP afirma la necesidad de probar los hechos que invoquen las partes y sen controvertidos.

En tal sentido, no podemos desagregar la prueba de aquellos medios admitidos por las normas de derecho para obtenerla; en palabras del Profesor Viera estos medios son *“la vía por la cual el juez busca precisar la realidad de los hechos sobre los que versa el proceso, con independencia de su contenido, de su poder de convicción.”*<sup>42</sup>

Anotado lo anterior, debemos identificar al órgano o portador de la prueba<sup>43</sup>, es decir aquellas cosas o personas que contienen o conocen los datos reveladores de los hechos con trascendencia a los efectos de la imputación de responsabilidad y que habilitaran las operaciones mentales o razonamientos

---

<sup>42</sup> Luis A. Viera. Curso de Derecho Procesal Tomo II. Año 1974 pág. 67.

<sup>43</sup> Luis A. Viera. Curso de Derecho Procesal Tomo II. Año 1974 pág. 68 y ss.

del decisor tendientes a producir su convicción al respecto. Nos referimos a las vías, o instrumentos a través de los cuales las fuentes probatorias ingresan al procedimiento, siendo también importante las razones o motivos por los cuales a cada prueba o su conjunto se le atribuye determinado valor o aptitud para ser más o menos esclarecedor, susceptible de brindar mayor certidumbre persuasiva.

### **La Prueba que procura la Administración Tributaria y que valorara en su caso la Jurisdicción**

Para la Administración Fiscal, resultará relevante analizar todos aquellos elementos que le permitan, en procura de obtener la verdad material de los hechos sometidos a control, acreditar la realidad económica imperante.

Como enseña Luis Alberto VIERA<sup>44</sup>, muchas veces la prueba sobre cada uno de los hechos, apreciada aisladamente, constituyen meros indicios, pero apreciada en su conjunto, llevan a la convicción del hecho a probar. Justamente, esto es lo que el art. 140 del CGP ordena hacer al juzgador, apreciar cada una de las pruebas, y todas en su conjunto, racionalmente, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, salvo texto legal que expresamente disponga una regla de apreciación diversa. El principio de unidad de la prueba –recuerda- implica que el conjunto probatorio del juicio forma una unidad y como tal debe ser examinado y apreciado por el juez para confrontar las diversas pruebas, puntualizar su concordancia o discordancia y concluir sobre el convencimiento que de ellas globalmente se forme.

El objeto de la prueba serán aquellos acontecimientos, circunstancias concretas, determinadas o determinables, la ocurrencia de determinados sucesos y sus particularidades o elementos caracterizantes. No son solo hechos materialmente ostensibles sino también síquicos, anímicos, ya sea positivos (materializados a través de acciones), u omisivos (falta de acción).<sup>45</sup>

---

<sup>44</sup> VIERA, Luis Alberto. “Valoración de la Prueba” Anales del Foro, N° 109-110 1992/1993, págs. 33 y 34

<sup>45</sup> Luis A. Viera. Curso de Derecho Procesal Tomo II. Año 1974 pág. 77 y ss.

Es así que considerará la existencia de algunos indicios, como ser:

- a.- Coincidencia de actividad, titulares, socios o representantes de las empresas
- b.- Fecha de inicio de actividades en el domicilio inspeccionado y fecha de inicio de la empresa
- c.- Calidad con la cual se ostenta el local o domicilio objeto de actuación (arrendado, propio, etc.) estableciendo titular anterior y fecha de adquisición o de contrato de arrendamiento con indicación de quien es el propietario. Verificación de la existencia de cesión de contrato si corresponde.
- d.- Origen de las instalaciones y demás activos fijos y en particular si existió adquisición, cesión, usufructo o préstamo por parte de la empresa anterior. Valor de los bienes.
- e.- Origen del inventario inicial de los bienes de cambio, en particular si hubo adquisición, cesión o usufructo de la empresa anterior. Valor de los bienes transferidos.
- f.- Detalle de empleados, indicando fecha de ingreso a la empresa y si con anterioridad estuvieron vinculados con la empresa anterior. Analizar si se les reconoció antigüedad generada en ésta.
- g.- Detalle de los principales proveedores y verificación de si los mismos también cumplían este papel en la anterior empresa.
- h.- Detalle de los principales clientes y verificación de si los mismos eran clientes de la anterior empresa.
- i.- Logo y nombre comercial de ambas empresas.



j.- Nombre de los asesores (contables, legales y notariales) de ambas empresas.

k.- Planilla de trabajo, contratos de arrendamiento, compra, cesión.

l.- Declaraciones de titulares, testigos.

De lo expuesto precedentemente, se logra inferir que es carga de la Administración acreditar en forma fehaciente, categórica, para proceder a declarar la sucesión de empresas, que se hayan dado en forma suficiente los indicios arriba detallados, circunstancia que dará cuenta en forma inequívoca, ineluctable, del designio del agente en cuanto a la producción en los hechos de una sucesión de establecimiento comercial o transmisión de activos y pasivos de cualquier empresa, con la consecuente imposibilidad del anterior titular de continuar con dicha explotación.

En ese sentido, como se ha citado en el cuerpo del presente trabajo, el TCA ha hecho gala de la instrucción y valoración de la prueba allegada al expediente, siendo reveladora a modo de ejemplo la sentencia N° 408/2003 de fecha 8 de setiembre de 2003<sup>46</sup>.

---

<sup>46</sup> “Son claramente demostrativos de que hay una efectiva transferencia del conjunto organizado de elementos que componían la empresa ..... S.A., tal como señala el Sr. Procurador, en esencia, los siguientes:

- a) el 8/10/96, ..... S.A. cedió a la actora el arriendo de un local en un centro comercial (A.A., fs. 138);
- b) ambas empresas giran en el rubro importación y venta de casas prefabricadas de madera (A.A., fs. 87 y 114);
- c) la accionante es, a partir del 1º/IX/96, representante en Uruguay de la firma brasileña ..... LTDA., según contratos de fs. 117 y 120 (A.A.); antes de esa fecha la representante exclusiva era ..... S.A., según declaración de la propia Directora de la accionante (A.A., fs. 114);
- d) según declara dicha Directora, ambas empresas nunca actuaron conjuntamente, “sino que ..... S.A. sucedió a ..... S.A. en sus actividades”;
- e) la Sra. ...., directora de ..... S.A., y el presidente de ..... S.A., fueron cónyuges;
- f) el proceso constructivo de las casas prefabricadas fue aprobado por ..... a iniciativa de ..... S.A., y luego se solicitó el cambio de titular a favor de la empresa actora (A.A., fs. 125 );
- g) el domicilio de la actora coincide con el anteriormente declarado por ..... S.A.; en ese lugar existe una casa prefabricada, asiento de la segunda empresa, que fue importada y construida por la primera.

Habría que agregar, también, que ..... S.A. se hizo cargo de la abultada deuda por alquileres que tenía su antecesora; que la actividad de ..... S.A. en el giro, comienza cuando cesa la actividad de .... S.A. (A.A., fs. 94 y 95), y finalmente, que esta empresa tenía una importante deuda por obligaciones tributarias, según acto de determinación de fecha 5/7/96, para cuyo pago firmó un convenio que no cumplió (A.A., fs. 38/40 y 54/54v.).

## **Conclusiones**

A modo de reflexión final, corresponde señalar que entendemos imprescindible la sistematización de todas aquellas normas referidas supra, relacionadas con la materia analizada, que permitan al intérprete y aplicador del derecho, tener certeza y seguridad respecto del contenido de las normas, alcance y vigencia.

Asimismo, entendemos necesario una conceptualización legal del Establecimiento Comercial, sus elementos caracterizantes, bienes corporales e incorporeales que lo componen, así como requisitos o exigencias para su transferencia.

La sistematización sugerida, debería erigirse en una especie de estatuto jurídico del establecimiento comercial, atendiendo a los cometarios y apreciaciones de la dogmática especializada referida a los supuestos de responsabilidad, en especial a aquellos que son tildados como de verificación imposible.

En igual sentido, observando que las transferencias o sucesiones se producen en la práctica por los operadores económicos sin observar el marco normativo especial, sería recomendable declarar a efectos de dar seguridad y certeza, a partir de qué situación concreta se debería comenzar a computar el término de caducidad previsto para exigir responsabilidades y cuantificar objetivamente el monto por el cual debería responderse en tal hipótesis.

---

De todos estos indicios se llega a la conclusión de que realmente ha existido una transferencia del conjunto de elementos que componían la empresa ..... S.A. hacia la actora, configurando la hipótesis del art. 22 del C. Tributario.”