

# PROMESAS DE ENAJENACIÓN DE ESTABLECIMIENTOS COMERCIALES: PROBLEMAS PRÁCTICOS PARA SU CESIÓN, A LA LUZ DE LA RESPONSABILIDAD DE ADQUIRENTES DE CASAS DE COMERCIO

ANDRÉS HESSDÖRFER<sup>1</sup>

## 1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tendrá como propósito analizar una situación específica vinculada a la responsabilidad solidaria de adquirentes de casas de comercio consagrada en el artículo 22 del Código Tributario<sup>2</sup>. De este modo, el foco reposará en la aplicación de éste régimen a las operaciones de cesión de promesa de enajenación de establecimiento comercial, así como en las problemáticas prácticas derivadas de la multiplicidad de normas que, de alguna manera, tienen incidencia en la materia. En particular, me concentraré en el artículo 69 de la Ley Nro. 18.083<sup>3</sup>, que interpretó que en sede de cesión de promesa de enajenación de establecimiento comercial, a cedente y cesionario se le aplican las mismas obligaciones que al promitente vendedor y comprador de establecimientos comerciales en algunos aspectos.

Para abordar la temática procuraré, en primer lugar, describir las características generales del negocio de cesión de promesa de enajenación de establecimiento comercial a efectos de delimitar la figura bajo la cual se analizará la responsabilidad solidaria del artículo 22 del Código Tributario. Posteriormente, expondré las notas características del mencionado régimen de responsabilidad solidaria de adquirentes de casas de comercio y sucesores de activo y pasivo de empresa (al cual me referiré de aquí en más como “**responsabilidad de adquirentes**”).

Una vez descriptos los dos institutos en forma independiente, intentaré compatibilizarlos, a los efectos de delimitar en qué circunstancias la responsabilidad de adquirentes puede aplicarse al cesionario de una promesa de enajenación de establecimiento comercial (a efectos de amenizar la lectura, de aquí en más me referiré a éste negocio como “**promesa de enajenación**”).

Finalmente, con apoyo en las nociones previas, analizaré íntegramente el artículo 69 de la Ley Nro. 18.083, lo cual comprende a los sujetos responsables designados, los requisitos para que se verifique su responsabilidad, y las obligaciones contenidas en la norma, planteando algunos problemas prácticos que surgen de la aplicación de esta norma y que podrían obstruir a la normal ejecución de negocios de cesión de promesas de enajenación.

1 Docente de Derecho Financiero I y II de la Facultad de Derecho de la Universidad de Montevideo. Trabajo presentado en el marco de las “V Jornadas Tributarias de la Dirección General Impositiva”, celebradas el 28 y 29 de setiembre de 2012.

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

3 “Artículo 69. Interpretase que el artículo 2º del Decreto-Ley N° 14.433, de 30 de setiembre de 1975, es aplicable también a la cesión de promesa de enajenación de establecimiento comercial, estando sometidos el cedente y el cesionario a las mismas obligaciones que dicho artículo establece para el promitente vendedor y el promitente comprador.

Para todos los casos comprendidos en el referido artículo, si el promitente vendedor o el cedente en su caso, no solicitaren en plazo el certificado a que refiere el inciso segundo de dicha norma, debería hacerlo el escribano interviniente, en un plazo máximo de treinta días contados desde el vencimiento del plazo antedicho.

En caso de incumplimiento, la responsabilidad solidaria del escribano interviniente será:

A) En la promesa de enajenación de establecimiento comercial: por las obligaciones tributarias del promitente enajenante.

B) En la cesión de promesa de enajenación de establecimiento comercial:

1) Si el cedente hubiera tomado posesión del establecimiento comercial: por las obligaciones tributarias del cedente.

2) Si el cedente no había tomado posesión del establecimiento comercial por las obligaciones tributarias del promitente enajenante.

En las situaciones previstas en los literales A) y B) precedentes, la responsabilidad solidaria del escribano interviniente estará limitada al valor de los bienes que se reciban por la operación, salvo que hubiera actuado con dolo en cuyo caso la responsabilidad será limitada.

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

## 2. LA CESIÓN DE PROMESA DE ENAJENACIÓN

Teniendo como propósito caracterizar el negocio de cesión de promesa de enajenación, entiendo indispensable en primer lugar hacer una conceptualización del establecimiento comercial, así como de la figura de la promesa de enajenación de establecimientos, puesto que se trata de un presupuesto previo a la cesión, y contiene, en definitiva, los derechos y obligaciones que se transferirán al cesionario mediante éste negocio.

### 2.1. EL ESTABLECIMIENTO COMERCIAL

*A la hora de analizar el concepto de establecimiento comercial, lo primero que merece destacarse es que no existen normas de derecho positivo en nuestro ordenamiento que lo definan conceptualmente. Ello, sin perjuicio que su figura esté recogida en distintos textos legales de diversas ramas jurídicas, que regulan aspectos vinculados al mismo*<sup>4</sup>.

En mérito a ello, las construcciones doctrinarias que se han elaborado al respecto cobran especial relevancia. Estas enseñanzas coinciden en que el establecimiento comercial goza de ciertas notas que permiten definirlo e individualizarlo. Dichas características se resumen en que los bienes individuales que lo integran deben tener una cohesión tendiente al fin de desarrollar en forma coordinada una actividad comercial (la "unidad funcional"); pero que a su vez exista una diversidad en su naturaleza (por ejemplo, corporales e incorporales, muebles o inmuebles, etc.) y en el vínculo jurídico con el titular (por ejemplo, propietario, arrendatario, comodatario, etc.) (la "heterogeneidad"). Finalmente, se apunta como nota caracterizante que el cambio o retiro de dichos bienes no afecte la existencia del establecimiento (la "mutabilidad")<sup>5</sup>.

Recogiendo lo anterior, vale citar el concepto que SCHWARTZ elabora en base a las distintas definiciones que ha hecho la doctrina, cuando afirma que "el establecimiento comercial es una universalidad mueble integrada por un conjunto de bienes materiales e inmateriales destinados al desarrollo de una actividad organizada para la producción o comercialización de bienes o prestación de servicios"<sup>6</sup>.

En resumen, y atendiendo a las características y definiciones reseñadas, es posible afirmar que el establecimiento comercial es un bien complejo, integrado por bienes de diversa naturaleza, y que se encuentran destinados al desempeño organizado de una actividad comercial.

### 2.2. LA PROMESA DE ENAJENACIÓN DE ESTABLECIMIENTO COMERCIAL: CONTENIDO, FORMA Y EFECTOS

La enajenación de establecimientos comerciales fue regulada en el año 1904, mediante la Ley Nro. 2.904. Dicha norma, en su breve articulado, no plantea más obligaciones que la de publicar durante veinte días un llamado a acreedores del enajenante, so pena de responder solidariamente de todas las deudas contraídas por éste último antes de la enajenación y de las que contraiga mientras no se hagan las correspondientes publicaciones, inclusive cuando éstas no estuvieren asentadas en libros.

Por su parte, el Decreto Ley Nro. 14.433 vino a regular un procedimiento de promesa de enajenación de establecimiento comercial. Éste mecanismo no es preceptivo, pero en la práctica se vuelve casi imprescindible para obtener certeza jurídica en el lapso que transcurre entre que las partes arriban preliminarmente a un acuerdo, y que finalmente se satisfacen todos los requisitos que la normativa establece para perfeccionar el negocio de enajenación definitiva.

4 Como señala ARCIA, los códigos Civil, de Comercio, Tributario y General del Proceso, así como la Ley Nro. 2904, el Decreto Ley Nro. 14.433, entre otras. Vé. ARCIA, Sebastián: "Responsabilidad Tributaria de los Adquirentes de Casas de Comercio y de Empresas en General", en Revista Tributaria Nro. 214, Tomo XXXVII, IUET, Enero-Febrero 2010, pág. 46. En este sentido, véase también RODRÍGUEZ OLIVERA, Nuri: "Manual de Derecho Comercial Uruguayo" Volumen 1, Tomo 3, "Establecimiento Comercial. Propiedad Industrial", FCU, Montevideo, 2005, pág. 11. Asimismo, aporta RODRÍGUEZ OLIVERA otros ejemplos como la Ley Nro. 16.060, de Sociedades Comerciales, la Ley Nro. 16.871, de Registros, y la Ley Nro. 17.228, en materia de prenda de establecimientos comerciales (pág. 32).

5 A nivel de doctrina comercialista, es posible citar a SUPERVIELLE, Bernardo: "El Establecimiento Comercial. Noción - Disciplina - Naturaleza", Montevideo, 1953, págs. 31 y siguientes; RODRÍGUEZ, Nuri: "Manual (...)" op. cit., págs. 33 y 34; y MEZZERA ALVAREZ, Rodolfo: "Curso de Derecho Comercial" Tomo IV, Actualizado y ampliado por SIEGBERT RIPPE, FCU, Rosario, 1998, págs. 9 y siguientes. Por su parte, a nivel tributario, se destacan los trabajos de ARCIA, Sebastián: "Responsabilidad Tributaria (...)" op. cit., pág. 46, y BERRO, Federico: "Responsables Tributarios", AMF, Montevideo, 1990, págs. 54 y 55.

6 SCHWARTZ, Julio: "El Establecimiento Comercial", FCU, Montevideo, 1993, pág. 16.

El contrato de promesa de enajenación de establecimiento comercial va más allá del mero acuerdo de contratación futura, propio de los contratos preliminares. Este contrato, como se verá, puede tener obligaciones de dar y hacer propias de lo que sería un contrato definitivo.<sup>7</sup>

Resulta relevante destacar que la promesa de enajenación de establecimiento tiene una importante cobertura para el promitente adquirente, contenida en el artículo 1 del citado decreto ley: desde la fecha de su inscripción registral<sup>8</sup>, la promesa de enajenación de establecimientos comerciales confiere al promitente adquirente derecho real respecto de cualquier enajenación, gravamen o embargo posterior y, cuando se haya pagado o se pague toda la prestación y se hayan cumplido las obligaciones estipuladas, le acuerda acción para exigir la transferencia y entrega del bien que constituye el objeto de la prestación. No se exige otro documento para la inscripción registral que el documento de promesa otorgado en escritura pública, o en documento privado con firmas certificadas<sup>9</sup>.

Es importante recalcar que en el marco de una promesa de enajenación es posible –y así sucede en la mayoría de los casos en la práctica- tomar posesión del establecimiento en forma previa a la enajenación definitiva, lo cual implicará, en los hechos, que el promitente adquirente tome control del negocio que se le propone transferir. En efecto, y si bien formalmente el promitente enajenante sigue siendo el propietario, luego de la toma de posesión el promitente adquirente pasará a explotar el establecimiento a nombre y por cuenta propia. En tal sentido, y tal como afirma RODRÍGUEZ OLIVERA “podrá vender mercaderías del establecimiento, utilizar sus materias primas para la producción, usar los bienes del equipo, ocasionando su desgaste, y podrá efectuar reparaciones o sustituciones de elementos de ese equipo (...)” y agrega que “en el desarrollo de la explotación contraerá deudas y celebrará contratos que lo vincularán personalmente respecto a terceros”<sup>10</sup>.

Por otra parte, es debido señalar que el artículo 2 del Decreto Ley Nro. 14.433 exige que dentro de los quince días de la fecha en que el promitente comprador tomó posesión del establecimiento comercial - lo que constará en acta notarial - deberán solicitarse los certificados especiales de enajenación emitidos por la Dirección General Impositiva y el Banco de Previsión Social.

Si dentro del plazo de 150 días no se hubiere realizado la liquidación definitiva del eventual adeudo tributario del promitente enajenante, el organismo encargado de la expedición del certificado habilitante podrá practicar una liquidación provisoria disponiendo al efecto de un plazo de treinta días y consignado su importe, expedirá el recaudo pedido con las reservas que correspondan.

Transcurridos dichos plazos, esto es, 180 días, sin que se expida el certificado ni se practique la liquidación definitiva o provisoria, las partes pueden estimar la deuda tributaria que tuviere el establecimiento comercial a enajenar y consignar su importe ante el organismo recaudador correspondiente, o en el Banco de la República Oriental del Uruguay si el organismo se rehusare a aceptarlo.

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.

La gran relevancia del mecanismo antes indicado de consignación, es que libera de responsabilidad solidaria que pudiere corresponderles al escribano y al adquirente, lo cual es de profunda relevancia para el tema bajo análisis como se verá.

## 2.3. LA CESIÓN DE PROMESA DE ENAJENACIÓN DE ESTABLECIMIENTO COMERCIAL

### 2.3.1. Conceptualización

Considero que la cesión de promesa de enajenación encarta dentro del concepto general de cesión de contratos, negocio que se encuentra implícitamente admitido por el artículo 1292 del Código Civil<sup>11</sup>, y contenido expresamente en normas que, en materias específicas, refieren a la posibilidad de ceder o no contratos en determinadas hipótesis<sup>12</sup>.

7 Cfr. RODRÍGUEZ OLIVERA, Nuri: “Manual (...)” op. cit., pág. 85.

8 Concretamente, en el Registro de Personas Jurídicas, Sección Registro Nacional de Comercio, según Ley Nro. 16.871.

9 De acuerdo al artículo 89 de la Ley Nro. 16.871 y concordantes.

10 RODRÍGUEZ OLIVERA, Nuri: “Manual (...)” op. cit., págs. 88 y 89.

11 Cfr. RODRÍGUEZ OLIVERA, NURI: “Manual (...)” op. cit., pág. 109.

12 El ejemplo paradigmático es el Decreto Ley Nro. 14.219, que en el literal G) del artículo 65 trata expresamente la hipótesis de cesiones de promesa de enajenación en el marco de arrendamientos con destino industria y comercio.

A efectos de brindar un marco conceptual al tema, vale citar lo expuesto por ANDREOLI, quien afirma que “la cesión del contrato (...) es el instrumento que permite realizar la llamada circulación del contrato, es decir, la transferencia negocial a un tercero (llamado cesionario) del conjunto de posiciones contractuales (...), constituida en la persona de uno de los originarios contratantes (llamado cedente); de tal forma que, a través de esa sustitución negocial del tercero en la posición de ‘parte’ del contrato, en lugar del cedente, dicho tercero subentra en la totalidad de los derechos y obligaciones que en su orgánica interdependencia se derivan del contrato estipulado por el cedente”<sup>13</sup>.

Resumidamente, y atendiendo al caso que nos ocupa, es posible afirmar que se trata de un negocio mediante el cual un tercero se hará de los derechos y obligaciones de promitente adquirente emergentes de la promesa de enajenación de la cual no fue parte.

### 2.3.2. Derechos y obligaciones transferidos en la cesión

Dentro del elenco de derechos que se transfieren al cesionario en el marco del negocio bajo análisis, podemos destacar los siguientes:

- (a) derecho a que se otorgue la enajenación definitiva cuando se verifiquen las hipótesis previstas en la ley o en el contrato de promesa, y en tal sentido, a exigir la escrituración;
- (b) derecho a que se le entregue posesión del establecimiento, si la promesa previó la toma de posesión, o al momento de la enajenación definitiva, en caso que en la promesa no se hubiera previsto esta hipótesis;
- (c) derecho real frente a terceros, al que se hizo referencia en el capítulo 2.2. anterior.

En cuanto a las obligaciones que transfiere, puede resumirse en la de pagar el precio o saldo remanente al promitente enajenante, así como hacer frente a las obligaciones con acreedores que se pudieran haber transferido, cuyo alcance dependerá de factores como, por ejemplo, haber realizado correctamente las publicaciones que mencioné anteriormente. Ello, sin perjuicio de las obligaciones que asuma frente al cedente como contrapartida de la cesión de la promesa.

### 2.3.3. Requisitos para su inscripción registral

A los efectos que el cesionario pueda hacer valer frente a terceros los derechos emergentes de la promesa, es necesario que ésta sea inscrita. En tal sentido, el numeral 11 del artículo 49 de la Ley Nro. 16.871 de Registros Públicos, establece como acto inscribible “Todos los actos que alteren o modifiquen las inscripciones efectuadas”. A riesgo de caer en la obviedad, destaco de todas formas que el numeral 5 del citado artículo prevé como acto inscribible a las promesas de enajenación de establecimientos comerciales.

Recordemos que la inscripción (tanto de la promesa como de la cesión) no constituye un requisito de validez del respectivo contrato, sino que se trata del requisito que dota de oponibilidad al negocio frente a terceros, y que aísla del riesgo del promitente enajenante y del cedente en su caso, al establecimiento comercial que se pretende transferir.

Para su inscripción registral, la cesión debe contar con las mismas formalidades notariales que la promesa de enajenación.

Asimismo, y en virtud del literal 1) del artículo 664 de la Ley Nro. 16.170, el Registro está obligado a exigir la presentación de un Certificado Especial expedido por el Banco de Previsión Social, en el que conste que no existen adeudos a la fecha de otorgamiento del acto. En esto existe una diferencia con las promesas de enajenación, ya que las mismas se inscriben prescindiendo de la presentación o control notarial de certificados fiscales.

Por su parte, nótese que ni el numeral 15) del artículo 314 del Decreto Ley Nro. 14.252, creador del actual régimen de certificados a nivel de Dirección General Impositiva, ni sus sucesivas modificaciones, estipularon la obligación de obtener el Certificado Especial de la Dirección General Impositiva para éste tipo de operaciones, a diferencia, por ejemplo, de lo que ocurre para las enajenaciones de establecimiento comercial. No obstante el Registro, amparándose en el artículo 65 de la Ley Nro. 16.871, que le inhibe de inscribir documentos “que no hayan cumplido con las exigencias de las leyes tributarias aplicables y sus reglamentaciones”, entendió que dicho certificado (relativo al cedente en éste caso) debía ser presentado.

13 ANDREOLI, M.: “La Cesión del Contrato”, traducida por Francisco Javier Osset, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1956, págs. 2 y 3.

Esta interpretación aparejó un importante problema de naturaleza práctica teniendo en cuenta que el hecho habilitante de la solicitud de certificados es la toma de posesión, que presupone el otorgamiento en forma anterior de la cesión, y que éste negocio no podía inscribirse sin presentar los certificados fiscales. Seguramente pocos adquirentes (mediante el procedimiento de cesiones de promesa), se encuentran dispuestos a asumir los riesgos de un negocio sin la protección del Decreto Ley Nro. 14.433<sup>14</sup>. La posición actual del Registro será objeto de análisis detallado en el capítulo 4.2.

### 3. LA RESPONSABILIDAD DE ADQUIRENTES DE CASAS DE COMERCIO Y DEMÁS SUCESORES EN EL ACTIVO Y PASIVO DE EMPRESAS

Formulada la descripción general de los distintos aspectos del negocio en el cual se enmarca el análisis del presente trabajo, corresponde ahora hacer una reseña del régimen de responsabilidad de adquirentes previsto en el artículo 22 del Código Tributario, de modo de determinar las comunicaciones que existen entre ambos regímenes, y su forma de aplicación al caso concreto.

#### 3.1. NATURALEZA DEL RÉGIMEN DE RESPONSABILIDAD DEL ARTÍCULO 22 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Como primera aproximación al tema, vale citar la aclaración que formula BERRO, cuando indica que el artículo 22 no consagra “un caso de sucesión de obligaciones incluido en la cesión del comercio. No opera como una transmisión de deudas (...)”<sup>15</sup>.

Por el contrario, el artículo 22 consagra un régimen de responsabilidad solidaria que opera en determinadas circunstancias, como mecanismo de protección del Fisco frente a la posible insolvencia de un contribuyente, ocasionada por el desprendimiento de su casa de comercio a favor de un tercero, y que podría afectar la posibilidad de cobro del crédito del Estado<sup>16</sup>.

Cabe mencionar que, si bien el Código Tributario contiene diversas normas que consagran regímenes de responsabilidad solidaria o hipótesis en las que ésta se verifica<sup>17</sup>, dicho concepto como tal no se encuentra definido en la norma. No obstante, en aplicación del inciso primero del artículo 6 del citado cuerpo normativo, así como de su artículo 14, y siguiendo las enseñanzas de VALDÉS COSTA<sup>18</sup>, podemos recurrir en este caso a las definiciones que da el derecho común a este instituto. En particular, me remito al numeral 1ro. del artículo 1398 del Código Civil, que establece como consecuencia de la solidaridad pasiva (esto es, de la solidaridad en la deuda), “que el acreedor tiene el derecho de pedir la totalidad del crédito al deudor que eligiere, el cual está obligado a pagarlo por entero”.

En mérito a lo anterior, y considerando que en materia de responsabilidad de sucesores, la ley pone como co-obligado a un sujeto totalmente ajeno a la verificación del hecho generador como se verá, es que resulta imprescindible analizar las circunstancias que dan lugar a la aplicación del artículo 22, así como su alcance.

Finalmente, corresponde mencionar que el artículo 22 del Código Tributario co-existe y se complementa con el régimen descrito en el capítulo 2 del presente (tanto a la Ley Nro. 2.904, como al Decreto Ley Nro. 14.433)<sup>19</sup>. Por su parte, indudablemente también es aplicable a los negocios de cesión de promesa de enajenación, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 69 de la Ley Nro. 18.083 que se analizará en detalle en el capítulo 4 siguiente.

14 Vé. WONSIK DE HASKEL, María: “Reforma tributaria: incidencia en la contratación comercial; enajenación de establecimientos comerciales” en AA.VV. “Jornadas Académicas del Instituto de Técnica Notarial”, Asociación de Escribanos del Uruguay, Montevideo, 2008, págs. 126 y 127.

15 BERRO, Federico: “Responsables (...)” op. cit., pág. 51.

16 Cfr. BERRO, Federico: “Responsables (...)” op. cit., pág. 52 y ARCIA, Sebastián: “Responsabilidad Tributaria (...)” op. cit., pág. 50.

17 Así, por ejemplo en materia de Derecho Tributario Material, los artículos 20, 21, 22 y 23.

18 Vé. VALDÉS COSTA, Ramón: “Curso de Derecho Tributario”, Segunda edición, Depalma-Temis-Marcial Pons, Buenos Aires-Santa Fe de Bogotá-Madrid, 1996, pág. 335.

19 Vé. BERRO, Federico: “Responsables (...)” op. cit., págs. 61 a 67.

### 3.2. CASOS EN QUE OPERA LA RESPONSABILIDAD DE ADQUIRENTES

De acuerdo al artículo 22 del Código Tributario, serán solidariamente responsables los “adquirentes de casas de comercio y demás sucesores en el activo y pasivo de empresas en general”. El giro de la norma es lo suficientemente amplio para afirmar que el presupuesto de ésta responsabilidad comprende tanto a las enajenaciones de establecimientos comerciales en el marco de la Ley Nro. 2.904 y Decreto Ley Nro. 14.433, como otras hipótesis de distinta naturaleza, en base a la referencia a “demás sucesores en el activo y pasivo de empresas en general”. Conforme sostiene ARCIA, esta disposición genérica a sucesión en el activo y pasivo de empresas puede englobar “eventuales adjudicaciones genéricas del patrimonio de una sociedad comercial producto de su disolución para que el o los accionistas continúen con el giro de aquella, los negocios de fusión, escisión u operaciones”<sup>20</sup>, por entender que se trata de situaciones en las cuales, si bien no hay enajenación, hay sucesión de activos y pasivos.

Al referirse la norma al concepto de empresa, cabe remitirnos a la definición en sede de Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas que la caracteriza como “toda unidad productiva que combina capital y trabajo para producir un resultado económico, intermediando para ello en la circulación de bienes o en la prestación de servicios”<sup>21</sup>. Por tratarse de una definición dada por el propio Derecho Tributario, y que se encontraba vigente a la sanción del Código (aunque en un impuesto actualmente derogado), entiendo que es de plena aplicación al caso.

En lo que refiere al concepto de transferencia recogido en el Código Tributario, considero de pleno recibo las conclusiones expuestas por ARCIA, cuando argumenta a favor de un criterio de naturaleza “económica” de enajenación, por oposición a un criterio “jurídico-formal”<sup>22</sup>. Dicha posición se sustenta, por un lado, en el inciso 2do. del artículo 6 del Código Tributario<sup>23</sup> que consagra el “principio de realidad”, así como en las distintas definiciones de enajenación que brinda el ordenamiento jurídico tributario<sup>24</sup>. En particular se destaca la que ofrece el Impuesto al Valor Agregado cuando refiere a aquel negocio “que tenga por objeto la entrega de bienes con transferencia del derecho de propiedad o que dé a quien los recibe la facultad de disponer de ellos como si fuera su propietario”, y agrega como ejemplo a los “contratos de promesa con transferencia de la posesión”<sup>25</sup>.

Al inclinarme por un criterio económico de sucesión, no necesariamente ligado a las formas que ofrece el Derecho Privado, y que alcanzaría a los negocios de promesa de enajenación con toma de posesión, cabe preguntarse entonces qué sucede en aquellos casos que las oficinas recaudadoras niegan el certificado al promitente enajenante por detectar adeudos tributarios ¿existe responsabilidad solidaria del promitente adquirente?

20 ARCIA, Sebastián: “Responsabilidad (...)” op. cit., pág. 50.

21 Actualmente, en el artículo 3 literal B) numeral 1º del Título 4º del Texto Ordenado de DGI, en redacción dada por la Ley Nro. 18.083. No obstante, esta definición tiene una presencia de larga data en nuestro ordenamiento, apareciendo por primera vez en la Categoría Industria y Comercio del viejo Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas creado por la Ley Nro. 12.804, y luego recogido en el artículo 331 del Decreto Ley Nro. 14.252, en materia de Impuesto a la Renta de Industria y Comercio.

22 Vé. ARCIA, Sebastián: “Responsabilidad (...)” op. cit., págs. 55 y 56. Una posición contraria sostuvo BERRO, al afirmar que “Para la transferencia de dominio y para la correlativa adquisición de patrimonio, nuestro derecho exige como norma general, el título y el modo (...). Por lo tanto la hipótesis prevista en el C. Tributario para la responsabilidad por hecho ajeno de los adquirentes o sucesores requiere que estos sean tales”. (Vé. BERRO, Federico: “Responsables (...)” op. cit., pág. 54. La posición de BERRO también es recogida por FERRARI REY, Mario y GUTIERREZ PRIETO, Gianni en “Conjuntos Económicos. Enfoque Tributario”, AMF – ORT, Montevideo, 2011, págs. 141 y 142. Entiendo que esta posición encierra una suerte de contradicción: por un lado, se afirma que se es responsable desde la adquisición formal de la empresa, pero por otro lado, al momento de analizar el cómputo del plazo de caducidad de la responsabilidad del adquirente, mencionan como mecanismo típico la solicitud de certificados, evento necesariamente anterior a la enajenación definitiva bajo la normativa actual.

23 Dicho inciso 2do. dispone: “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”.

24 Por ejemplo, en materia de Impuesto al Valor Agregado. Para un análisis pormenorizado del carácter económico del concepto de enajenación (“circulación de bienes”) en el IVA, vé. BLANCO, Andrés: “El Impuesto al Valor Agregado”, Volumen I, FCU, Montevideo, 2001; y SHAW, José Luis: “Impuesto al Valor Agregado”, editorial Acali, Montevideo, 1978. Asimismo, en sede de Impuesto a la Renta de las Actividades Económica, más concretamente en las definiciones de renta bruta, el literal F) del artículo 17 establece del Título 4º del Texto Ordenado toma como “fecha de la enajenación” la de “efectiva entrega del establecimiento”.

25 Artículo 2 literal A) del Título 10 del Texto Ordenado de DGI, en redacción dada por el artículo 76 de la Ley Nro. 14.100.

Entiendo que deben distinguirse las distintas situaciones: Si el contrato de promesa se rescinde en virtud de la detección del adeudo tributario, y el promitente adquirente deja de operar el establecimiento, entiendo que no puede caberle responsabilidad solidaria de especie alguna. Ello, atendiendo al propósito del dictado del Decreto Ley Nro. 14.433, de brindar una protección al promitente adquirente en el lapso que transcurre desde el acuerdo de celebrar el negocio, y los plazos necesarios para encontrarse en condiciones de ejecutar el negocio conforme a las exigencias del marco normativo. El promitente adquirente no debería ser rehén de una regulación que, en gran medida, fue puesta en beneficio de su seguridad a la hora de adquirir un establecimiento. Si el propio ordenamiento jurídico exige la toma de posesión para solicitar los certificados especiales, esta toma de posesión no debería ser el hecho determinante que derive en su responsabilidad en caso de detección de adeudos tributarios del promitente enajenante, si es que el promitente adquirente cuenta con las herramientas jurídicas necesarias y la voluntad de salirse del negocio en virtud de tal circunstancia.

Ahora bien, teniendo en cuenta la inclinación hacia un criterio sustancial, entiendo que sí cabría responsabilidad en aquellos casos en que, luego de detectado un adeudo tributario, el promitente adquirente continuara operando el establecimiento en condiciones similares a las que lo haría su titular<sup>26</sup>. Sin perjuicio de ello, el promitente adquirente que permanece en posesión del establecimiento con el adeudo detectado, podrá beneficiarse del plazo de caducidad que se explica en el punto 3.3.2. siguiente, ante la inacción del Fisco.

Por otra parte, corresponde destacar que la responsabilidad regulada en el artículo 22 del Código Tributario alcanza a los adquirentes o sucesores, y no a otros sujetos vinculados a los mencionados primeramente, como por ejemplo, sus representantes<sup>27</sup>. En tal sentido, se debe resaltar que la norma refiere únicamente al adquirente o sucesor, y que conforme al artículo 20 del Código Tributario “la solidaridad debe ser establecida expresamente por la ley”, por lo que no es posible extenderla a otros sujetos sin un respaldo normativo que así lo habilite. Asimismo, si nos remitimos al artículo 21 del Código Tributario en materia de responsabilidad de representantes, vemos que se exige que exista negligencia para responsabilizarlo, y tal negligencia es imposible de verificarse en el marco de los tributos que eventualmente adeudara el antecesor de su representada, puesto que le eran enteramente ajenos a su control y cuidado.

Finalmente, quisiera aclarar que la presentación teórica del alcance del artículo 22 realizada en este apartado, es sin perjuicio de la posibilidad de, en el marco del inciso 2do. del artículo 6 del Código Tributario, recalificar operaciones que, si bien formalmente no serían transferencias de empresas, en sustancia sí lo son.<sup>28</sup>

### 3.2. OBLIGACIONES COMPRENDIDAS POR EL RÉGIMEN DE RESPONSABILIDAD

El multicitado artículo 22 establece que el adquirente será solidariamente responsable “de las obligaciones tributarias de sus antecesores”, lo cual nos impone remitirnos al artículo 14 del Código Tributario, que define a la obligación tributaria como “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”.

Siguiendo a las enseñanzas de la doctrina más recibida en nuestro país, afirmamos que solamente quedarán comprendidas en la responsabilidad de los adquirentes las obligaciones de naturaleza tributaria en sentido estricto, quedando fuera otras prestaciones pecuniarias como ser, por ejemplo, sanciones y obligaciones en calidad de responsables.

Ello, en virtud de que, si bien el inciso final del artículo 14 dispone que “se consideran también de naturaleza tributaria las obligaciones de los contribuyentes, responsables y terceros, referentes al pago de anticipos, intereses o sanciones, o al cumplimiento de deberes formales.”, se ha sostenido que tal asimilación supone reconocer que no se trata de obligaciones tributarias en sí, y que tuvo como único propósito mantenerlas en el ámbito del Derecho Tributario y no de otras ramas jurídicas<sup>29</sup>.

26 Lo cual podría hacer por 10 años al amparo de la promesa que le dio derecho a la toma de posesión, teniendo en cuenta que ese es el plazo de caducidad que el artículo 79 numeral 2 de la Ley Nro. 16.871 estableció para las promesas de enajenación de establecimiento comercial, sin perjuicio de la posibilidad de reinscripción.

27 En este sentido se destaca la Sentencia Nro. 215 del 16 de marzo de 1992, por la cual el Tribunal de lo Contencioso Administrativo rechazó la imputación por parte de la DGI de responsabilidad sobre los representantes del adquirente de una casa de comercio, en el entendido que “el límite subjetivo [de la responsabilidad] está dado por la expresión ‘adquirentes de casa de comercio y demás sucesores en el activo y pasivo de la empresa en general, que excluye en el caso a los directores supuestamente coobligados de una responsabilidad que recaería exclusivamente sobre la persona jurídica única adquirente del negocio en cuestión’ (citada en ARCIA, Sebastián: “Responsables (...)” op. cit., pág. 52).

28 En este sentido ha procedido en varias oportunidades el Tribunal de lo Contencioso Administrativo. A modo de ejemplo, véase la Sentencia Nro. 408/2003 del Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

29 Así, BERRO, Federico: “Responsables (...)” op. cit., págs. 29 a 32 y 53; VALDÉS COSTA, Ramón, VALDÉS de BLEN-GIO, Nelly y SAYAGUÉS ARECO, Eduardo: “Código Tributario de la República Oriental del Uruguay. Comentado y Concordado” FCU, Montevideo, 2002, pág. 286; ARCIA, Sebastián: “Responsabilidad (...)” op. cit., pág. 51.

### 3.3. LÍMITES A LA RESPONSABILIDAD DEL ADQUIRENTE

En esta apartado se analizarán los dos límites que se aprecian en el artículo 22 del Código Tributario: el límite cuantitativo y el límite temporal.

#### 3.3.1. Límite cuantitativo a la responsabilidad

El primero de los límites a analizar refiere al monto hasta el cual responderá el adquirente en el marco de la aplicación del artículo 22, condicionado a determinadas circunstancias, según se verá.

Dispone la norma que la responsabilidad “se limita al valor de los bienes que se reciban”. Por tratarse de un límite conceptual, no necesariamente en caso de verificarse la responsabilidad el adquirente responderá con el patrimonio transferido.

Debe destacarse que “valor de los bienes” no debería confundirse con el “valor de la operación”. No solamente porque ello no surge de la norma, sino también en virtud del propósito de la misma. En efecto, con esta disposición, el Fisco se ve protegido de la insolventación del enajenante, teniendo un deudor solidario por el mismo monto de los bienes de los que se podría haber cobrado<sup>30</sup>.

Vale aclarar que no existirá límite de especie alguna en caso que el adquirente hubiere actuado con dolo. Considerando que el cumplimiento de las obligaciones del enajenante le fueron ajenas al adquirente, entiendo que el dolo debe apreciarse en el marco de la operación de transferencia. En tal sentido, habría dolo cuando en la enajenación de la empresa hubiere elementos objetivos que condujeran a sostener que el negocio, o partes del mismo, estaban dirigidos específicamente a sustraerse del pago de los tributos.

#### 3.3.2. Límite temporal

La responsabilidad del adquirente se encuentra limitada en el tiempo. En efecto, se prevé que la misma “cesará al año a partir de la fecha en que la oficina recaudadora tuvo conocimiento de la transferencia”, tratándose con toda claridad de un caso de caducidad.

Al no contener la norma hipótesis concretas de “toma de conocimiento”, es posible afirmar que existen diversas maneras para que la Administración advierta que ha operado una transferencia de empresa. Determinar cuáles son estas circunstancias reviste una importancia insoslayable, puesto que será al año de tales hechos que el adquirente se verá liberado de toda responsabilidad por las deudas tributarias de su antecesor.

Como modo paradigmático de tomar conocimiento, es posible mencionar la solicitud de certificados especiales de enajenación<sup>31</sup>. No obstante, existen otras formas, como ser la constatación en el marco de un procedimiento inspectivo<sup>32</sup>, o la comunicación de ciertos cambios en el Registro Único Tributario que pueden considerarse indicios de transferencia, como el caso en que un contribuyente comunica un cambio de

30 En este sentido, ARCIA, Sebastián: “Responsabilidad (...)” op. cit., pág. 53. Una posición distinta asume BERRO, quien refiere al “precio de la casa de comercio” (Vé. BERRO, Federico en “Responsables (...)” op. cit., pág. 55). No obstante, valor de los bienes no puede identificarse con valor de la operación, ya que ésta última incluye, el valor de los bienes, más una suma que se denomina “valor llave”.

31 En la Sentencia Nro. 211/2007 del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, la Dirección General Impositiva procuró alegar que el único mecanismo de toma de conocimiento de una enajenación de empresa es mediante la solicitud de certificados. El Tribunal desechó tal hipótesis, y declaró caduca la responsabilidad del adquirente, por haber transcurrido el plazo de un año desde el momento en que el Fisco había conocido fehacientemente la situación, por la vía de los hechos.

32 En tal sentido, la Sentencia Nro. 99/2004 del Tribunal de lo Contencioso Administrativo expresa que “Luego de una intimación de presentación de documentación concretada el 13/7/99 (...), 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 (...) 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”. Asimismo, podemos complementar con las conclusiones expuestas en la Sentencia Nro. 408/2003 del Tribunal de lo Contencioso Administrativo sostuvo que: “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.”

Por otra parte, un reciente fallo del Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 3er. Turno expresó que no resulta de recibo la pretensión del Fisco consistente en que el plazo del año sea contado a partir de un informe definitivo de su Asesoría Letrada. En efecto, sostiene que “Tal argumento no puede prosperar, pues con tal criterio en situación análoga, el plazo de caducidad de la acción pauliana comenzaría a correr desde que el sujeto afectado acude a un profesional a efectos de asesoramiento” (Sentencia Nro. 27/2012).



domicilio fiscal al domicilio de otro contribuyente registrado, y ambos tienen el mismo giro<sup>33</sup>, entre otras que dependerán de las circunstancias de hecho. Otra hipótesis que, a mi criterio podría tomarse en cuenta, es la publicación en el Diario Oficial y en otro diario que exige la Ley 2.904. Ello, por cuanto se trata de un llamado a acreedores, sin distinción de su naturaleza ni de la de sus créditos. Si la Ley presume que un acreedor privado puede tomar eficazmente conocimiento a través de dichas publicaciones, por qué no entender que la Administración Fiscal lo puede, cuando dispone de mayores medios que otros acreedores para advertir la transferencia de un establecimiento por éste medio<sup>34</sup>.

### **3.4. LA CESIÓN DE PROMESA DE ENAJENACIÓN COMO UNA HIPÓTESIS ALCANZADA POR EL ARTÍCULO 22 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO**

Conforme a lo descrito a lo largo del presente capítulo, y atendiendo a la doctrina y jurisprudencia citada, abogo por un concepto “sustancial” de enajenación a los efectos de la configuración de la responsabilidad del adquirente.

Tomando como premisa lo antedicho, considero que habrá sucesión de casas de comercio o de activos y pasivos de empresas, en aquellos casos en que el sucesor pueda disponer del negocio en la misma forma que si fuera el dueño “formal” o de iure.

Esta posición entiendo que es la que recoge el artículo 2 del Decreto Ley 14.433, cuando establece como mojón para la solicitud de los certificados especiales la toma de posesión del establecimiento (etapa en la que aún se está al amparo de la promesa, y en forma previa a la enajenación definitiva, en la mayoría de los casos), y momento a partir del cual cesará la actividad del promitente enajenante, y comenzará la del promitente adquirente.

Teniendo en cuenta que el artículo 69 de la Ley Nro. 18.083 dispuso que “es aplicable también a la cesión de promesa de enajenación de establecimiento comercial”, las mismas conclusiones le son aplicables. Podemos afirmar que existe, en sentido económico, una transferencia de cedente a cesionario en la medida que haya toma de posesión. Ello, por cuanto el cedente dejará de operar el establecimiento, y el cesionario de la promesa de enajenación comenzará actuar en forma sustancialmente asimilable como lo haría si fuera el dueño<sup>35</sup>. Asimismo, no podemos dejar de reconocer que, en el lapso que transcurre desde que el promitente adquirente toma posesión del establecimiento hasta que cede la promesa a un tercero, contrae y se generan obligaciones de distinta naturaleza vinculadas con el establecimiento, que incluyen también a aquellas de naturaleza tributaria.

## **4. EL ARTÍCULO 69 DE LA LEY NRO. 18.083**

### **4.1. CONTENIDO DE LA NORMA**

Considerando que el artículo 69 de la Ley Nro. 18.083 contiene disposiciones de diversa índole, en éste capítulo intentaré analizar en forma independiente cada uno de ellos, en la medida que revistan relevancia al objeto de estudio.

#### **4.1.1. Su naturaleza “interpretativa”**

En primer lugar, y aunque no me detendré en este punto por exceder la temática que se está tratando, cabe mencionar que el artículo 69 de la Ley Nro. 18.083 se arrogó el carácter de interpretativo, de manera más que cuestionable en algunos aspectos.

Concretamente interpreta, en primer lugar, que las obligaciones de promitente vendedor y promitente comprador en el marco del Decreto Ley Nro. 14.433, son aplicables a los negocios de cesión de promesa de enajenación. En éste punto, y atendiendo a una interpretación finalista como la ya expuesta, es posible com-

<sup>33</sup> Una situación similar se analiza detalladamente en la Sentencia Nro. 211/2007 del Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

<sup>34</sup> Este criterio se refuerza en la práctica si tenemos en cuenta que el Diario Oficial tiene una sección específica vinculada a la venta de establecimientos, con lo cual basta que una persona esté a cargo de leerlo periódicamente para estar informado de las hipótesis de sucesión de empresas.

<sup>35</sup> En este sentido, WONSIK DE HASKEL, María: “Reforma (...)” op. cit., pág. 127.

partir desde lo conceptual la solución. No obstante, agrega el citado artículo en segundo lugar, que habrá responsabilidad solidaria del escribano en ciertos casos que detallaré en el apartado 4.1.3. Esto último mal podría considerarse interpretativo, puesto que ninguna norma (en materia de impuestos recaudados por la Dirección General Impositiva), establecía una responsabilidad de ésta naturaleza, como sí lo hacía el artículo 668 de la Ley Nro. 16.170 en el ámbito del Banco de Previsión Social.

En mérito a lo anterior, considero inadecuado otorgar al artículo 69 de la Ley Nro. 18.083 los efectos típicos de las normas interpretativas, esto es, la retroactividad, considerando que se trata de una disposición que estipula una especie de responsabilidad tributaria que no estaba contemplada en el ordenamiento positivo con anterioridad a su dictado. Conforme sostiene BERRO “las leyes sancionatorias y fiscales, si afectan negativamente conductas de trascendencia económica que se encontraban libres de la nueva regulación, chocan contra los principios constitucionales que consagran la seguridad jurídica, la libertad de trabajo, la propiedad, y los que implícitamente derivan del régimen republicano (...)”<sup>36</sup>.

#### 4.1.2. Obligaciones de cedente y cesionario

Conforme a la remisión que el artículo 69 hace al artículo 2 del Decreto Ley Nro. 14.433, debe señalarse que en los negocios de cesión de promesa de enajenación, el cedente deberá solicitar los certificados especiales a la Dirección General Impositiva y al Banco de Previsión Social en un plazo de quince días desde que el cesionario tomó posesión del establecimiento. Entiendo que esta es la única obligación de cedente y cesionario al amparo de esta norma, puesto que el resto del artículo 2 citado no contienen obligaciones para promitente comprador y vendedor.

Adicionalmente, agrega el artículo 69 que si el cedente no solicitare en plazo los certificados deberá hacerlo el escribano interviniente, en un plazo máximo de treinta días contados desde el vencimiento del plazo conferido al cedente (esto es, un plazo máximo de 45 días luego de la toma de posesión).

Nótese que el artículo 2 del Decreto Ley Nro. 14.433 estipula que los certificados son necesarios “para el otorgamiento de la escritura definitiva”. Un tema relevante será determinar cómo se acompasa ésta referencia con la aplicación del citado artículo a las cesiones de promesa de enajenación. En concreto, si debe interpretarse que “escritura definitiva” refiere a la escritura de cesión, o seguimos considerando tal escritura en relación a la enajenación definitiva. Desde ya adelanto mi inclinación hacia la última interpretación, esto es, que los certificados no son necesarios para otorgar la cesión, puesto que de lo contrario sería materialmente imposible celebrar negocios de cesión de promesa de enajenación respetando las exigencias impuestas por el ordenamiento, tal como detallaré en el capítulo 4.4. siguiente.

#### 4.1.3. Responsabilidades involucradas

El artículo 69 reguló minuciosamente la responsabilidad del escribano actuante en éste tipo de negocios. Así, dispuso que en caso que el escribano omitiera solicitar los certificados en el plazo de treinta días luego de vencido el que se establece para el promitente adquirente, o cedente de la promesa, le corresponderá la siguiente responsabilidad:

- (a) en el marco de promesas de enajenación de establecimiento comercial, será solidariamente responsable de las obligaciones tributarias del promitente enajenante;
- (b) en el ámbito de cesiones de promesa de enajenación, será solidariamente responsable de las obligaciones tributarias del cedente si hubiera habido toma de posesión, o del promitente enajenante en caso contrario.

Respecto a la responsabilidad solidaria del escribano en operaciones de cesión, corresponde señalar que la hipótesis de responsabilidad para el caso que no exista toma de posesión es de imposible verificación. Ello, por cuanto el plazo inicial que la normativa prevé para la solicitud (primero del cedente, y luego del escribano en caso de omisión), toma como punto de partida la toma de posesión.<sup>37</sup>

Cabe señalar que se prevé en forma expresa que la responsabilidad cesa al año en que la oficina recaudadora tuvo conocimiento de la transferencia, y que se limita al valor de los bienes transferidos, salvo que existiera dolo. La referencia a estos elementos, plenamente coincidentes con los contenidos en el artículo 22 del Código Tributario, hace que le sean aplicables los conceptos ya vertidos sobre éste régimen de responsabilidad solidaria.

36 BERRO, Federico: “Responsabilidad y mora en la Ley de Presupuesto N° 17.930”, en Revista Tributaria Nro. 190, IUET, Enero-Febrero 2006, págs. 32.

37 En este sentido, ARCIA, Sebastián: “Responsabilidad (...)” op. cit., pág. 64.

Finalmente, sin perjuicio de la responsabilidad del escribano que se viene de detallar, y conforme a lo expuesto en el capítulo 3 del presente, el cesionario podrá eventualmente ser responsable en su calidad de “sucesor” del cedente de una promesa de enajenación de establecimiento comercial, con el alcance y las particularidades reseñadas en el citado capítulo. Esto sucederá, a mi criterio, si habiendo tomado posesión el cesionario y habiéndose solicitado los certificados del cedente, se detectare un adeudo de éste último, y el cesionario igualmente continuara operando el establecimiento a su nombre. Ello, sin perjuicio de la caducidad de un año que prevé el artículo 22 del Código Tributario. En caso de no solicitud de certificados, las mismas conclusiones son aplicables, con excepción al inicio del cómputo de la caducidad, que operará desde el momento en que la Administración tomó conocimiento de la operación en cuestión.

## 4.2. LA INTERPRETACIÓN DEL REGISTRO NACIONAL DE COMERCIO

Resulta interesante comentar la interpretación que el Registro Nacional de Comercio (en adelante, el “RNC”) ha hecho del artículo 69 de la Ley Nro. 18.083.

En el instructivo que emite la Dirección General de Registros<sup>38</sup>, se establece como exigencia para la inscripción de cesiones de promesa de enajenación de establecimientos comerciales, presentar la siguiente documentación:

- (a) documento de cesión privado protocolizado o primera copia de escritura pública;
- (b) certificados de DGI y BPS del cedente a la fecha de la cesión, o su control.

Este segundo requisito, de exigir los certificados especiales a la fecha de la cesión para proceder a la inscripción, adolece de un obstáculo práctico insalvable: mientras que los organismos fiscales cuentan con un plazo de 180 días para expedir el certificado, la inscripción de documentos en carácter provisorio (esto es, ingresados con la ausencia de algún requisito indispensable) caduca a los 90 días, o 150 en caso que se otorgare una prórroga, conforme al artículo 66 de la Ley Nro. 16.871.

En otras palabras, es posible que la inscripción caduque sin que los organismos fiscales hayan, legítimamente, emitido aún los certificados. Esto apareja la gravísima consecuencia que, caducada la inscripción de la cesión de promesa, se tendrá como si el documento jamás hubiera sido inscripto<sup>39</sup>, estando entonces el cesionario desprotegido frente a los riesgos del cedente, y careciendo de la protección que le provee el Decreto Ley Nro. 14.433. Factiblemente, una consecuencia que descartaría la posibilidad de optar por la cesión de promesa de enajenación como forma de estructurar un negocio de transferencia de empresas.

Ahora, debe tenerse presente que si bien la Ley Nro. 16.170 establece la responsabilidad del funcionario por la ausencia de control del certificado especial de Banco de Previsión Social en el marco de cesiones de promesa de enajenación, no existe norma análoga respecto al certificado que emite la Dirección General Impositiva.

Esto no es menor, si tenemos en cuenta que la experiencia práctica demuestra que el Banco de Previsión Social emite el certificado especial (si las condiciones están dadas) en un plazo lo suficientemente breve como para poder inscribir el documento en plazo<sup>40</sup> acompañando el certificado, o inscribirlo sin éste provisoriamente, y obtenerlo en forma previa al plazo de caducidad. Esta situación no se replica en el ámbito de la Dirección General Impositiva, donde la emisión del certificado (o su denegación) insume mayores tiempos en la práctica.

Personalmente, y tal como expondré en detalle en el siguiente capítulo, entiendo que el RNC no debe exigir el certificado especial de la Dirección General Impositiva, porque el artículo 69 de la Ley Nro. 18.083 no lo exige, y tampoco lo hacen otras normas del ordenamiento positivo. El control de las normas tributarias que le impone el numeral 3) del artículo 65 de la Ley Nro. 16.871 no puede comprender el control del certificado especial de la Dirección General Impositiva, puesto que no hay norma que lo exija para otorgar o inscribir tal negocio.

38 Disponible en el sitio web de la Dirección General de Registros, en el siguiente hipervínculo: [http://www.dgr.gub.uy/requisitos/comercio\\_requisitos.htm#art17\\_18930](http://www.dgr.gub.uy/requisitos/comercio_requisitos.htm#art17_18930). También pudimos corroborar la posición tomada en el marco de las consultas al público que evacuan los escribanos de la citada dependencia.

39 Conforme al inciso final del artículo 66 de la Ley Nro. 16.871.

40 Recuérdese que éste plazo, conforme al inciso final del artículo 50 de la Ley Nro. 16.871, es de treinta días.

### 4.3. MI INTERPRETACIÓN

#### 4.3.1. ¿Son necesarios los certificados fiscales para inscribir una cesión de promesa de enajenación de establecimiento comercial?

En primer lugar, quisiera recalcar que considero que el artículo 69 de la Ley Nro. 18.083 no estableció la obligación de obtener los certificados para ceder una promesa de enajenación de establecimiento comercial e inscribirla. Por el contrario, estableció que son de aplicación las mismas obligaciones que para promitentes adquirentes y enajenantes: solicitar los certificados.

En segundo lugar, entiendo que, de no ser por el artículo 667 de la Ley Nro. 16.170, la cesión de promesa podría inscribirse sin necesidad de presentar ningún certificado fiscal. No obstante al demandar, la citada Ley el certificado correspondiente al Banco de Previsión Social, y al no haberse previsto su derogación al aprobar la Ley Nro. 18.083 para ese caso, entiendo que no puede dejar de exigirse. Considero que no sería factible interpretar que el artículo 69 de la Ley Nro. 18.083 derogó tácitamente la exigencia del certificado especial del Banco de Previsión Social. Ello, por cuanto si bien hay una referencia al Decreto Ley Nro. 14.433, y a su amparo las promesas de enajenación se inscriben sin presentación de certificados fiscales, el artículo 69 remite solamente en lo que refiere a las obligaciones de promitente adquirente y promitente enajenante (en concreto, al artículo 2), mientras que lo que tiene relación a la inscripción de la promesa y sus efectos, está regulado en el artículo 1, al que el artículo 69 de la Ley Nro. 18.083 no se remite<sup>41</sup>.

#### 4.3.2. ¿Debe el escribano actuante controlar los certificados para otorgar la cesión de promesa de enajenación de establecimiento comercial?

Me adelanto a afirmar categóricamente que no; el escribano actuante no debe controlar los certificados fiscales para otorgar la cesión.

En primer lugar, no lo establece el artículo 69 de la Ley Nro. 18.083, el cual solamente le impuso la obligación de solicitarlos en determinadas circunstancias, que son siempre posteriores al otorgamiento de la cesión.

Por su parte, si bien el artículo 668 de la Ley Nro. 16.170 dispone que la realización de los actos previstos en los artículos 663 y 664 (entre los cuales está la cesión de promesa) sin el certificado especial del Banco de Previsión Social hará incurrir en responsabilidad a los intervinientes, profesionales y funcionarios públicos actuantes, entiendo que no aplica para el otorgamiento de la cesión. Ello, por cuanto no es posible exigir para otorgar la cesión, un documento que requiere de la cesión para ser otorgado. No obstante, sí entiendo plenamente aplicable ésta norma para la inscripción registral.

Esta posición entiendo que encuentra recibo implícitamente en el artículo 69 de la Ley Nro. 18.083, por cuanto establece la obligación del escribano de solicitar los certificados en circunstancias que siempre implican el otorgamiento previo de la cesión.

En segundo lugar, y complementando las afirmaciones anteriores, reitero que sería una obligación de cumplimiento imposible, por cuanto no habría un documento que habilite al cedente, o en su caso al escribano, a solicitar los certificados especiales que las leyes exigen. El otorgamiento de la cesión es un requisito previo e indispensable para pedir los certificados. Más aún, si tenemos en cuenta que un eventual negocio de “promesa de cesión de promesa de enajenación de establecimiento comercial” no es un acto inscribible de los listados en la Ley Nro. 16.871 de Registros Públicos.

#### 4.3.3. ¿Qué exige en materia de certificados el artículo 69 de la Ley Nro. 18.083?

El artículo 69 exige que los certificados se soliciten, primero por parte del cedente, y eventualmente por parte del escribano en caso de omisión del primero. En eso consiste la obligación: en solicitar en determinados plazos que se expidan los certificados fiscales.

Del tenor literal, y de la remisión al artículo 2 del Decreto Ley Nro. 14.433 no puede desprenderse la necesidad de obtener los certificados como condicionamiento para otorgar la cesión.

41 WONSIK DE HASKEL asume una posición más amplia, entendiendo que el artículo 69 de la Ley Nro. 18.083 habilitó a inscribir las cesiones de promesa de enajenación sin certificados (WONSIK DE HASKEL, MARÍA: “Reforma tributaria (...)” op. cit., pág. 125.

#### **4.3.4. ¿Cuál es el propósito de exigir la solicitud de certificados en el marco de cesiones de promesa de enajenación?**

El propósito de la norma entiendo que puede analizarse desde dos ópticas distintas: una mirada sustancial, y otra formal.

En cuanto a la justificación sustancial, considero que la norma entendió, razonablemente, que en las cesiones de promesa de enajenación existe una transferencia en sentido económico del establecimiento comercial, que puede disminuir la posibilidad de cobro de eventuales adeudos fiscales de quien se desprende del control de un establecimiento. En definitiva, una situación asimilable a la que se da en el marco de una promesa de enajenación de establecimiento, y que ya se encontraba regulada por el Decreto Ley Nro. 14.433.

Por su parte, la justificación formal viene dada por los controles fiscales que las leyes exigen, tanto de parte del escribano interviniente, como del RNC y sus funcionarios.

El escribano, en virtud del artículo 2 del Decreto Ley Nro. 14.433, artículos 664 y 668 de la Ley Nro. 16.170, y el numeral 15) del artículo 314 del Decreto Ley Nro. 14.252 ya comentados, no podría otorgar la escritura definitiva de enajenación sin contar con los certificados especiales emitidos por la Dirección General Impositiva y el Banco de Previsión Social. En aquellos casos que haya existido una cesión de la promesa, el escribano, al momento de la enajenación definitiva, deberá controlar que se hayan otorgado los certificados fiscales del promitente enajenante, y el del o los cedentes de la promesa que hubieren existido para salvar su responsabilidad.

Por su parte, los controles fiscales que la Ley Nro. 16.871 le impone al RNC se deberán hacer al momento de la inscripción de la enajenación definitiva, controlando los mismos certificados que los mencionados para el escribano en el párrafo anterior. Ese será el único momento en que las partes del negocio podrán contar con todos los certificados exigidos por la ley, y que permitirán controlar debidamente el tracto desde la promesa originaria hasta la enajenación definitiva. Esta conclusión, por imperio de la Ley Nro. 16.170, no es de aplicación al certificado especial del Banco de Previsión Social, que sí debe presentarse en el marco de la inscripción de la cesión de promesa.

Finalmente, bajo la designación de distintos responsables ajenos al negocio en sí, como el escribano y los funcionarios actuantes, se aumentan las posibilidades que el Fisco tome conocimiento fehaciente de operaciones de sucesión de empresas, para que pueda hacer efectivo su derecho al cobro si tal fuera el caso.

#### **4.4. UNA POSIBLE SOLUCIÓN DE LEGE FERENDA**

No es posible dejar de reconocer que, de no ser por la buena práctica del Banco de Previsión Social de pronunciarse sobre el otorgamiento del certificado especial en un plazo significativamente menor al que le concede el ordenamiento, la conjugación del plazo de 180 días con que cuenta el organismo, con el plazo de 90 días (o eventuales 150) de caducidad de la inscripción, es un problema a resolver. Más aún, si se mantiene la interpretación, a mi criterio incorrecta, que el RNC tiene de exigir también el certificado especial de la Dirección General Impositiva.

Una posible solución normativa, que requeriría de una modificación legislativa, es habilitar el mecanismo de promesa de cesión de promesa de enajenación de establecimientos comerciales.

En cuanto a sus formalidades, dicha promesa de cesión sería, en esta proposición, asimilable a una promesa de enajenación de establecimiento, y podría inscribirse sin la presentación de certificado de especie alguna. Con la inscripción de la promesa de cesión, el cesionario obtendría la cobertura del derecho real, y comenzarían a correr los plazos para solicitar los certificados para la cesión definitiva.

Actualmente, el principal escollo jurídico que tiene esta propuesta de solución es que el RNC no admitiría la inscripción del documento de promesa de cesión, en mérito a que no es un acto inscribible conforme a la Ley Nro. 16.871. No obstante, su inclusión en la norma, y un mínimo ajuste a la normativa en materia de certificados podría dar por tierra a los problemas prácticos que se han generado en el marco de negocios de cesión de promesa de enajenación de establecimientos comerciales.

## 5. CONCLUSIONES

En mérito a lo expuesto a lo largo del presente trabajo, corresponde destacar algunas conclusiones, las que referirán exclusivamente al punto principal de análisis, esto es, la cesión de promesas de enajenación de establecimiento comercial a la luz de la responsabilidad tributaria de adquirentes. Éstas son:

- (a) Los negocios de cesión de promesa de enajenación de establecimientos comerciales comportan una transferencia económica del control de una empresa. En tal sentido, y dependiendo de cada caso, el cesionario de una promesa de enajenación podría ser eventualmente responsabilizado solidariamente como sucesor de su cedente. Esta responsabilidad no operará si, detectado el adeudo, se rescinde la cesión y quien fuera cesionario deja de tener la posesión del comercio.
- (b) Si los certificados no se emitieran, el cesionario se liberará de responsabilidad consignando una suma estimada luego de vencido el plazo de 180 días que el Decreto Ley Nro. 14.433 otorga a los organismos fiscales; o aún cuando no hubiera consignado, al año de haberlos solicitado, en virtud del plazo de caducidad establecido en el artículo 22 del Código Tributario. Esto, sin perjuicio que, en caso de ausencia de solicitud, la caducidad opere al año de cualquier evento susceptible de poner al Fisco en conocimiento de la situación.
- (c) El certificado especial de la Dirección General Impositiva no debe exigirse para inscribir las cesiones de promesas de enajenación de establecimientos. No lo prevé la norma madre en materia de certificados del referido organismo, y no se desprende del artículo 69 de la Ley Nro. 18.083.
- (d) Los certificados, tanto del Banco de Previsión Social como de la Dirección General Impositiva, no deben controlarse al momento del otorgamiento de la escritura de cesión. La cesión es un presupuesto indispensable para la solicitud de certificados.
- (e) El citado artículo 69 exige que los certificados sean solicitados, primero por parte del cedente, y eventualmente por parte del escribano en caso que el cedente estuviera omiso. La obligación consiste ni más ni menos que en la solicitud en cierto plazo, so pena de responsabilidad solidaria del escribano actuante.
- (f) La interpretación del RNC, que exige la presentación de certificados fiscales para inscribir la cesión de promesa de enajenación, puede presentar un obstáculo insalvable: Mientras que los organismos fiscales cuentan con un plazo de 180 días para expedir el certificado, la inscripción de documentos en carácter provisorio (esto es, ingresados con la ausencia de algún requisito indispensable) caduca a los 90 días, o 150 en caso que se otorgare una prórroga. La consecuencia de la caducidad podría ser gravísima, puesto que el documento se tendrá como si jamás hubiera sido inscripto, perdiendo el cesionario las protecciones que el ordenamiento puso a su favor.
- (g) El control de los certificados fiscales, tanto por parte del escribano actuante como por parte del RNC debería hacerse al momento de la enajenación definitiva del establecimiento comercial. En este control se deberá contar con los certificados del promitente enajenante, así como de los cedentes que hubiere habido.
- (h) Una eventual solución a los problemas prácticos que aparejan las cesiones de promesa de enajenación, y que indudablemente requiere de una modificación legislativa, es habilitar un nuevo mecanismo consistente en la promesa de cesión de promesa de enajenación de establecimientos comerciales. Al amparo de éste negocio, podría asimilarse a una promesa de enajenación de establecimiento, con los beneficios que ella tiene: inscripción sin presentación de certificados, y nacimiento de un derecho real frente a terceros a raíz de su inscripción. A partir de dicho momento, podrían computarse los plazos para solicitar los certificados, y que éstos se exijan al momento de la cesión definitiva de la promesa.

Para que ésta propuesta sea viable, las promesas de cesión de promesas de enajenación de establecimientos deberían incluirse como acto inscribible en la Ley de Registros, y debería modificarse el artículo 69 de la Ley Nro. 18.083 para dejar sentado con claridad que los plazos para solicitar certificados corren desde la promesa de cesión.