

RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LA SOCIEDAD ABSORBENTE Y DE LOS REPRESENTANTES LEGALES

EDUARDO ANTONIO CABALLERO BARRETO

PALABRAS CLAVE

Fusión, Responsabilidad, Sujetos, Requisito objetivo, Límite cuantitativo, Límite temporal

SOBRE EL AUTOR

Profesor de materias de Derecho Constitucional y Derecho Civil y Comercial, Derecho de Quiebras y Laboral, Régimen Fiscal de la Empresa, Régimen Jurídico de las Empresas, de la Dirección de Carreras Empresariales. Abogado. Escribano público. Especialista en Derecho Civil y Comercial. Docente modalidad presencial y a distancia de la Universidad Columbia del Paraguay.

CONTACTO

eduardocaballerob@gmail.com

RESUMEN

El presente artículo, documento con enfoque teórico jurídico busca identificar los requisitos exigidos para establecer la responsabilidad de las partes intervinientes en la fusión según las disposiciones de la ley N° 125/91, con la finalidad de determinar el sentido de cada uno de ellos y el alcance de la responsabilidad de las partes participantes y de los representantes legales y voluntarios de las empresas adquirentes o sucesoras y absorbidas, para asegurar la recaudación del tributo y la sanción a los infractores. Por ello, cada uno de los elementos establecidos legalmente deben ser minuciosamente cumplidos. Por tanto, se concluye que la intervención oportuna dentro del término establecido y dirigido a los sujetos obligados y responsables, evitará que, por motivo de la caducidad y la ausencia de sujetos responsables, no se haga efectivo el derecho de la Administración Tributaria de recaudar y de aplicar sanciones ante la existencia de infracciones, o podría optarse por la modificación legal que permita mayor amplitud en el tiempo del control.

KEYWORDS

Merger, Responsibility, Subjects, Objective requirement, Quantitative limit, Temporary limit.

FECHA DE RECEPCIÓN

04/10/2019

FECHA DE ACEPTACIÓN

28/11/2019

RECEPCIÓN DE ARTÍCULOS

Artículos académicos para su consideración a ser publicados en la Revista Científica OMNES deben ser enviados en un formato modificable a través del sitio <https://www.columbia.edu.py/investigacion/ojs/index.php/OMNESUCPY>

ABSTRACT

This article document with legal theoretical approach seeks to identify the requirements required to establish the responsibility of the parties involved in the merger according to the provisions of Law No. 125/91, in order to determine the meaning of each of them and the scope of responsibility of the participating parties and of the legal and voluntary representatives of the acquiring or successor and absorbed companies, to ensure the collection of the tax and the sanction to the offenders. Therefore, each of the legally established elements must be thoroughly complied with. Therefore, it is concluded that the opportune intervention within the established term and directed to the obligated and responsible subjects, will prevent that, due to the expiration and the absence of responsible subjects, the right of the Tax Administration to collect and to apply sanctions for the existence of infractions, or the legal modification that allows greater amplitude in the time of the control could be chosen.

INTRODUCCIÓN

En esta investigación documental se identifican los tipos de fusión, procedimientos y elementos que determinan la responsabilidad de la empresa absorbente (sucesora o adquirente) por las deudas tributarias de la absorbida, establecidos en la ley N° 125/91.

Con este estudio se busca proporcionar fundamentos con respecto a la responsabilidad de la empresa absorbente y de los representantes legales y voluntarios involucrados y las consecuencias jurídicas de éstos en el proceso de fusión. Para lograrlo profundizaremos en cada uno de los elementos y requisitos exigidos en la norma tributaria, recurriendo, además, a la norma civil y comercial nacional y comparada.

La investigación no tiene antecedente de haber sido objeto de estudio en el ámbito nacional; sin embargo, en el ámbito internacional fueron desarrollados varios estudios, entre los cuales podemos citar los de Antonio Faúndez (2016) y Leonardo Costa (2012). En ellos se exponen de manera detallada los efectos jurídicos de las fusiones según los ordenamientos chileno y uruguayo, respectivamente. Por la semejanza de nuestra norma tributaria con la uruguaya, se enfatizó en ésta última.

El presente trabajo de investigación procura servir de guía a los intérpretes y ejecutores, en el ámbito administrativo o jurisdiccional, para la resolución de problemas referidos a la interpretación de la configuración y alcance de la responsabilidad de la empresa absorbente, adquirente o sucesora prevista en la ley N° 125/91, estableciendo una nueva perspectiva sobre la misma.

TÉRMINOS PRINCIPALES QUE SERÁN UTILIZADOS:

Acción revocatoria o pauliana: Según el autor Ríos (1999): “Es el derecho que tienen los acreedores quirografarios en obtener la revocación de los actos fraudulentos de sus deudores, que provocan o agravan su insolvencia, para abrir una vía con el fin de satisfacer dichos créditos”.

Caducidad: Según el Diccionario del Español Jurídico (2019) significa: Decadencia de derechos por su falta de ejercicio en el término establecido en la ley o determinado por la voluntad de las partes contractuales. La caducidad implica la pérdida de fuerza de una ley o un derecho por transcurso del plazo para su ejercicio. Tiene efecto de extinguir el derecho de forma automática. La caducidad no se puede renunciar.

Contribuyente: es la persona física jurídica o entidad obligada por ley a cumplir el objeto de la obligación jurídica tributaria, puesto que ella cumple el hecho imponible.

Dolo: es toda aserción falsa o disimulación de lo verdadero, cualquier astucia, artificio o maquinación que se emplee con ese fin.

Prescripción: De acuerdo al Diccionario del Español Jurídico (2019) se entiende como: “Institución jurídica en la que se manifiesta un determinado efecto jurídico por el transcurso de un periodo de tiempo dado”.

Responsable: es la persona física o jurídica obligada por ley a pagar la deuda tributaria del obligado tributario principal.

DESCRIPCIÓN DE UN CASO DE FUSIÓN

El 3/02/2015 se inscribió en el Registro Público de comercio la escritura pública de fusión entre AAA SRL y BBB SRL.

Conforme a dicha escritura, AAA SRL (absorbente) absorbió a BBB SRL (absorbida). Posterior a dicha fusión, la absorbente efectuó un cambio de denominación social, volviendo a denominarse BBB SRL, como la absorbida. Se constató la existencia de deudas tributarias de la absorbida.

A fin de encontrar respuestas al caso planteado, pasamos a efectuar a continuación el análisis pormenorizado.

FUSIÓN. DEFINICIÓN

La definición de fusión se encuentra prescripta en el Art. 1192 del Código Civil, que a continuación se transcribe:

Mediante la fusión, dos o más sociedades se disuelven sin liquidarse, para constituir una nueva, o una de ellas absorbe a otra u otras que se disuelven sin liquidarse. La nueva sociedad, o la absorbente, se convierte en titular de los derechos y obligaciones de las disueltas, desde que se formalice el acuerdo de fusión, pero éste no es oponible a terceros sino desde que se registre, y previa aprobación del cambio de estatuto de la sociedad anónima afectada por la fusión, en su caso.

TIPOS DE FUSIÓN

Existen tres tipos de fusión, según lo expuesto por el autor Faúndez (2016):

En la **fusión por creación**, el activo y el pasivo de dos o más sociedades que se disuelven, se aportan a una nueva sociedad que se constituye. En este caso, por un lado, se requiere la extinción de todas las sociedades que intervienen en la fusión y, por otro, la creación de una o más sociedades en las cuales se incorporará la totalidad de los patrimonios y accionistas o socios de las sociedades que desaparecen. La fusión por incorporación se produce cuando una o más sociedades que desaparecen, son absorbidas por una sociedad ya existente, la que adquiere todos sus activos y pasivos. En este caso, se requiere la subsistencia de una de las sociedades que participa en la

fusión, quien mantiene su personalidad jurídica y a la cual se incorporará la totalidad de los patrimonios y accionistas o socios de las sociedades que desaparecen. Finalmente, la fusión impropia consiste en la reunión en una sola persona del cien por ciento de los derechos o acciones de una sociedad, produciéndose la disolución de esta última por el solo ministerio de la ley. (p. 85)

De conformidad a lo prescripto en el artículo 1192 del Código Civil transcripto precedentemente, nuestra norma jurídica reconoce la fusión propia y la fusión por incorporación o absorción, siguiendo la clasificación mencionada.

EFFECTOS DE LAS FUSIONES

Según el autor citado, Faúndez (2016):

Las fusiones propias producen los siguientes efectos: la desaparición de una o varias sociedades, la integración de patrimonios y la inclusión de nuevos socios. **Desaparición de una o varias sociedades:** La fusión de sociedades comporta un aspecto negativo, esto es, la desaparición de una o más sociedades, sea para dar lugar a una nueva, o bien, cuando menos, la subsistencia de una de ellas, la que procederá a reformar o modificar sus estatutos. **La integración de patrimonios:** En consecuencia, el traspaso de bienes necesariamente debe ser a título universal y no singularizado en activos y pasivos. **Inclusión de nuevos socios y canje de acciones:** Si se trata de una sociedad de personas, se incorporan a la nueva sociedad o a la que subsiste, todos los socios de la sociedad o sociedades que desaparecen, para lo cual se debe establecer la relación porcentual de cada uno de ellos, lo que deberá quedar establecido en la escritura de fusión. En el caso de las sociedades anónimas, al establecer el nuevo capital de la sociedad que se crea o subsiste, es necesario que esta última realice una emisión de acciones, equivalente a la relación de canje entre el número de acciones que ella debe emitir con relación a las acciones de las sociedades

que desaparecen. (p. 85/88)

Estos efectos jurídicos se verifican en la fusión por absorción o incorporación.

PROCEDIMIENTO PARA LA FUSIÓN

El Código Civil prescribe los procedimientos y requisitos para llevar a cabo la fusión que a continuación se detallan:

Art. 1193.- Para la fusión de la sociedad se requiere: a) el compromiso de fusión otorgado por los representantes de las sociedades y aprobado con los requisitos requeridos para la disolución anticipada. b) Cada sociedad preparará un balance a la fecha del acuerdo, que se pondrá a disposición de los socios y acreedores sociales; c) la publicidad requerida para la transformación de establecimientos de comercio. d) Los acreedores pueden formular oposición a la fusión convenida de acuerdo con ese régimen y éste no puede realizar si no son pagados o debidamente garantizados. En caso de discrepancia sobre la garantía, se resolverá judicialmente; e) el acuerdo definitivo de fusión, que se otorgará cumplidos los anteriores requisitos, y que contendrá: a) la constancia de la aprobación por las sociedades interesadas; b) nómina de los socios que ejerzan el derecho de receso y capital¹ que representan; c) nómina de los acreedores oponentes y montos de sus créditos; d) la base de la ejecución del acuerdo, con observancia de las normas de disolución de cada sociedad, e incluida la especificación de las participaciones correspondientes a los socios de las sociedades que se disuelven; y e) los balances prescriptos por el inciso a). El instrumento definitivo debe registrarse como en el caso de la transformación de las sociedades.

Art.1194.- Cuando la fusión se produce por disolu-

¹ Debe entenderse por derecho de receso, la atribución de los accionistas disconformes con determinadas resoluciones asamblearias-los ausentes y los que no las hubieren votado favorablemente- para retirarse de la sociedad, mediante su manifestación unilateral de voluntad, con reembolso del valor de sus acciones. (www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/derecho-de-receso/derecho-de-receso.htm. Obtenido el 8/06/2019)

ción de sociedades se constituirá la nueva conforme a las normas que correspondan. En caso de absorción, es suficiente el cumplimiento de las normas atinentes a la reforma estatutaria realizada para el cumplimiento del acto. Los representantes de la sociedad creada o absorbente representarán necesariamente a las disueltas, con la responsabilidad de los liquidadores y sin perjuicio de la propia. El órgano de administración de la sociedad disuelta quedará suspendido en su ejercicio hasta el momento de la constitución definitiva de la sociedad nueva o de la ejecución de la absorción.

En el ámbito tributario, los requisitos se encuentran previstos en el artículo III del Anexo del Decreto N° 6359/05 IMPUESTO A LA RENTA DE ACTIVIDADES COMERCIALES, INDUSTRIALES O DE SERVICIOS: III° FUSIÓN DE SOCIEDADES:

Sin perjuicio de las normas societarias y solamente para efectos tributarios, cuando una sociedad sea absorbida por otra, dicha absorción surtirá efectos a partir del ejercicio anual en que sea inscrita en el Registro Público. En consecuencia, hasta que ocurra esta inscripción, cada una de las sociedades que hayan acordado fusionarse por absorción de una a la otra u otras, deberán continuar cumpliendo con sus respectivas obligaciones tributarias y registrando independientemente sus operaciones. Una vez inscrita en el Registro la escritura de fusión por absorción y la respectiva resolución aprobatoria, la sociedad absorbente consolidará los estados financieros de las compañías fusionadas con corte contable a la fecha de dicha inscripción y los correspondientes estados financieros por el período comprendido entre el 1 de enero del ejercicio fiscal en que se inscriba la fusión acordada y la fecha de dicha inscripción.

De igual manera se procederá en el caso en que dos o más sociedades se unan para formar una nueva que les suceda en sus derechos y obligaciones, la que tendrá como estados financieros iniciales aquellos que resul-

ten de la consolidación a que se refiere el inciso precedente. Esta nueva sociedad será responsable a título universal de todas las obligaciones tributarias de las sociedades fusionadas.

Es importante mencionar lo prescrito en el artículo 6 del Decreto N° 1031/13:

“Por el cual se reglamenta el impuesto a las rentas de las actividades agropecuarias (IRAGRO) previsto en el capítulo II del Libro I de la ley N° 125/91, con las modificaciones introducidas en la ley N° 5061 del 4 de octubre de 2013”: **Art. 6 Fusión de Sociedades.** Sin perjuicio de las normas societarias y solamente para efectos tributarios, cuando una sociedad sea absorbida por otra, dicha absorción surtirá efectos a partir del ejercicio fiscal que sea inscrita en el Registro Público de Comercio. En consecuencia, hasta que ocurra esta inscripción, cada una de las sociedades que haya acordado fusionarse por absorción de una a la otra u otras, deberá continuar cumpliendo con sus respectivas obligaciones tributarias y registrando independientemente sus operaciones. Una vez inscrita en el Registro la escritura de fusión por absorción, la sociedad absorbente consolidará los estados financieros de las entidades fusionadas con corte contable a la fecha de dicha inscripción y será responsable a título universal de todas las obligaciones tributarias de las sociedades fusionadas.

En la práctica, una vez llenado el **Form. 615 Solicitud de actualización del RUC** para personas jurídicas se verifica la fecha de la inscripción de la escritura pública de fusión en el Registro Público de comercio, y si los representantes de la absorbente han cumplido con los requisitos del RUC, autorizando la misma en caso de cumplimiento.

La sociedad absorbida deberá presentar las declaraciones juradas de sus obligaciones activas en carácter de Cese de actividades, clausura o cierre definitivo. Aprobada la fusión, el sistema informático trasladará los créditos de la absorbida a la absorbente.

En caso de la existencia de obligaciones omisas o morosas, previamente deberá cumplir con dichas obligaciones.

Aparte de lo mencionado, no se conoce la realización de otros tipos de controles entre absorbente, absorbida y vinculados (por ejemplo: accionistas).

RESPONSABILIDAD DE LAS PARTES EN LA FUSIÓN

Se puede concluir que, al existir una transmisión universal, la nueva sociedad, o la absorbente, se convierte en titular de los derechos y obligaciones de las disueltas. Esta extensión de responsabilidad se encuentra prevista en la legislación civil y comercial como en la tributaria (Código Civil -art. 1192, 1194; IRACIS -art. 111 Decreto N° 6359/05- e IRAGRO -art. 6 Decreto N° 1031/13).

En los Códigos Tributarios de la República de Chile² y de la República Oriental del Uruguay³ se establece la responsabilidad de las absorbentes por los impuestos adeudados por la absorbida.

RESPONSABILIDAD SEGÚN LA LEY N° 125/91

La Ley N° 125/91 en su artículo 183 prescribe:

Solidaridad de adquirentes de casas de comercio. Los adquirentes de casas de comercio y demás sucesores en el activo y pasivo de empresas en general deberán requerir el certificado de no adeudar tributos para efectuar la adquisición. En caso de no hacerlo o cuando el certificado tuviere alguna observación serán solidariamente responsables de las obligaciones por concepto de tributo, intereses o recargos y multas 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, presumiéndose ésta a partir de la solicitud del certificado de libre de deudas.

² CÓDIGO TRIBUTARIO, CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 1°, DEL D.L. N° 830, DE 1974, MODIFICADO POR ARTÍCULO 10°, SEGÚN LEY N° 20.780. Artículo 69.- Toda persona natural o jurídica que, por terminación de su giro comercial o industrial..... No obstante, las empresas que se disuelven o desaparecen deberán efectuar un balance de término de giro a la fecha de su extinción y las sociedades que se creen o subsistan, pagar los impuestos correspondientes de la Ley de la Renta, dentro del plazo señalado en el inciso primero, y los demás impuestos dentro de los plazos legales, sin perjuicio de la responsabilidad por otros impuestos que pudieran adeudarse

³ Código tributario N° 14306 Aprobado por Decreto-Ley N° 14.306. 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.

De lo expuesto en la norma podemos identificar los requisitos exigidos para establecer la responsabilidad:

- **Sujetos obligados:** Adquirentes de casas de comercio y demás sucesores en el activo y pasivo de empresas en general y el enajenante o transferente.
- **Transferencia de dominio de una universalidad:** la operación debe centrarse en la universalidad de bienes y no determinados bienes.
- **Requisito objetivo:** requerir el certificado de no adeudar tributos para efectuar la adquisición. **Incumplimiento del requisito objetivo:** En caso de no hacerlo o cuando el certificado tuviere alguna observación serán solidariamente responsables de las obligaciones por concepto de tributo, intereses o recargos y multas de sus antecesores.

Es necesario, mencionar que, según el Tribunal Contencioso Administrativo de la República Oriental del Uruguay, la responsabilidad se circunscribe a la obligación tributaria, excluyendo de dicho concepto a las multas por sanciones⁴, porque considera el autor Costa (2012) que las deudas por sanciones requieren la participación personal del adquirente o sucesor en la realización de la infracción.

Ahora bien, de la lectura del artículo 14 Obligación Tributaria del Código tributario uruguayo última parte, extiende el concepto de obligación tributaria a las sanciones: ... “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”.

En este sentido, nuestra norma también extiende la responsabilidad del adquirente por concepto de tributo, intereses o recargos y multas de sus antecesores, siempre que los hechos que las hubieren generado fueran objeto de acto administrativo dentro del término de un año.

- **Límite cuantitativo:** se limita al valor de los bienes que se reciban. Excepción: cuando el sucesor actuó con dolo, extendiéndose al valor de los bienes del adquirente o su-

⁴ Sentencia TCA No. 215/1992, citada por VALDÉS DE BLENGIO, Nelly y otros. Curso... Ob. Cit., p. 297. Citado en el estudio La Sucesión de Empresas, su regulación y aplicación en la práctica jurídica uruguaya; un análisis armónico a la luz de la normativa actual. Dr. Leonardo Costa Franco

cesor. Ahora bien, si el sucesor y el enajenante procedieran con dolo, la responsabilidad de ambos es ilimitada.

En particular, el sujeto responsable será el representante legal y voluntario del enajenante, y por parte del sucesor lo serán la persona jurídica y sus representantes legales y voluntarios de quienes se comprobaren activa participación.

- **Límite temporal:** La responsabilidad del adquirente cesará al año a partir de la fecha en que la oficina recaudadora tuvo conocimiento de la transferencia, presumiéndose ésta a partir de la solicitud del certificado de libre de deudas.

Forma de conocimiento de la transferencia: De acuerdo al autor Costa (2012) en el caso que no se solicite certificado de libre de deudas o éste fuera observado o cuestionado, se entenderá que la Administración tuvo conocimiento por cualquier otro medio, por ejemplo, desde su inscripción en el registro único de contribuyentes de la fusión, por medio de un control tributario u otro hecho que denote conocimiento de la transferencia.

Por tanto, la responsabilidad cesará luego de un año que la Administración Tributaria tuvo conocimiento de la transferencia, computado desde la solicitud del certificado de deuda; y en el caso que no hubiere solicitado el certificado, a partir del conocimiento de la fusión por otros medios fehacientes, pero siempre dentro del término de prescripción. (art. 164, 165 y 166 de la Ley N° 125/91).

La redacción actual crea una situación particular en la cual la Administración tributaria no podrá exigir el pago de la deuda tributaria a la empresa absorbente vencido el término de la ley, debiendo dirigir su acción a la absorbida, con el peligro de que se trate de una absorción total, debiendo iniciar el requerimiento a los representantes legales de la empresa absorbida con alta probabilidad de que la acción se torne ineficaz por falta de bienes para satisfacer la deuda.

¿PRESCRIPCIÓN O CADUCIDAD DEL TÉRMINO PREVISTO EN LA LEY CON RELACIÓN A LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL ADQUIRENTE O ABSORBENTE?

El autor Costa (2012), cita que el Tribunal Contencioso Administrativo de la República Oriental del Uruguay, estableció que el término de un año se refiere a un término de caducidad⁵ y no de prescripción, de naturaleza análoga al previsto por el art. 1296⁶ del C. Civil, relativo a la acción pauliana.

En nuestro país, la Corte Suprema de Justicia, Sala Civil en el A.I. N° 603 del 27/03/12⁷, considera que el término de dos años⁸ con respecto a la acción revocatoria o pauliana, se trata de un término de prescripción y no de caducidad.

Es importante establecer la calidad del término, puesto que si se tratara de prescripción la acción se encontraría sujeta a interrupción y suspensión del término, pero en caso de caducidad no, lo cual exigirá en el último supuesto, el control y requerimiento oportuno en caso de existir deudas con la Administración tributaria, en el término previsto en la ley.

Según los argumentos que desarrollaré, considero que el término de responsabilidad de los adquirentes de casas de comercio y demás sucesores en el activo y pasivo de empresas en general y en particular de la empresa absorbente, se refiere a un término de caducidad.

El autor Casco (2000) explica que no podrá existir un proceso válido producida la caducidad, la cual podrá ser declarada de oficio o a petición de parte. (pág. 413/414)

En este sentido, considero resaltante transcribir lo prescripto en el artículo 634 del Código Civil:

Los derechos que en virtud de la ley o del acto jurídico constitutivo sólo existan por tiempo determinado o deban ser ejercidos dentro de él, no están sujetos a prescripción.

Caducan por el vencimiento del plazo si no se dedujere la acción o se ejerciere el Derecho.

Por tanto, cumplido el término de un año previsto en la norma, en el cual se puede demostrar que la Administración tributaria tuvo conocimiento de la transferencia, ya sea por la solicitud del certificado de deudas o de otra manera, el sucesor o adquirente se encuentra exonerado de la responsabilidad de satisfacer las deudas tributarias del enajenante, sobre el valor de los bienes recibidos, por caducidad.

ALCANCE DE LA RESPONSABILIDAD DEL REPRESENTANTE LEGAL Y VOLUNTARIO DEL ADQUIRENTE O SUCESOR.

⁹ Artículo 1194 C.C.: ...Los representantes de la sociedad creada o absorbente representarán necesariamente a las disueltas, con la responsabilidad de los liquidadores y sin perjuicio de la propia...

¹⁰ Artículo 182.- Responsabilidad Subsidiaria de los representantes. Los representantes legales y voluntarios que no procedan con la debida diligencia en sus funciones respecto de normas tributarias, serán subsidiariamente responsables de las obligaciones por concepto de tributo que correspondan a sus representados. Esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que administren o dispongan, salvo que hubiera actuado con dolo, en cuyo caso la responsabilidad será ilimitada.

¹¹ Artículo 94.- Las personas jurídicas son sujetos de derecho distintos de sus miembros y sus patrimonios son independientes. Sus miembros no responden individual ni colectivamente de las obligaciones de la entidad, salvo las excepciones establecidas en este Código.

En el caso que el representante legal y voluntario del adquirente o sucesor no hayan obrado con la debida diligencia respecto a las exigencias para esa operación (adquisición o fusión) serán subsidiariamente responsables de las obligaciones del adquirente o sucesor por concepto de tributo, limitándose la responsabilidad al valor de los bienes que su representado haya adquirido y administrado.

En el caso que hayan obrado con dolo la responsabilidad de los representantes legales y voluntarios será ilimitada.

Esta conclusión deviene de lo dispuesto en art.1194⁹ del Código Civil concordante con el artículo 182¹⁰ de la Ley N° 125/91.

El plazo para hacer efectiva esta responsabilidad se rige por el mismo término de 1 año, previsto en el artículo 183 de la Ley N° 125/91, en razón que al vencimiento del término establecido el sujeto principal, adquirente o absorbente, quedan también liberados de responsabilidad, sus representantes legales y voluntarios en caso de falta de diligencia con respecto a dicha operación o dolo.

Todo esto sin perjuicio de la responsabilidad civil de los

¹² Art.1007.- Las obligaciones y la responsabilidad de los liquidadores se regulan por las disposiciones establecidas respecto de los administradores, siempre que no se haya dispuesto otra cosa.

¹³ Art.III.- Los directores responden ilimitada y solidariamente ante la sociedad, los accionistas y los terceros por la inejecución o mal desempeño del mandato, así como por violación de la ley o de los estatutos, y cualquier otro perjuicio ocasionado por dolo, abuso de facultades, o culpa grave. Queda exento de responsabilidad el director que no hubiere participado en la deliberación o resolución, que hubiere dejado constancia escrita de su disconformidad y dado noticia a los síndicos, antes de imputársele responsabilidad.

¹⁴ Art.III2.- Los directores no serán responsables ante la sociedad, cuando hubieren procedido en cumplimiento de resoluciones de la asamblea, que no fueren contrarias a la ley o los estatutos. Tampoco responderán cuando sus actos fueren aprobados por la asamblea, o ésta decidiera renunciar a la acción, o transigir, siempre que la responsabilidad no derivare de la violación de la ley o de los estatutos, y que no mediare oposición de accionistas que representen por lo menos una quinta parte del capital.

¹⁵ Art.III7.- Sin perjuicio del control establecido por las leyes administrativas o por leyes especiales, la fiscalización de la dirección y administración de la sociedad está a cargo de uno o más síndicos titulares y otros tantos suplentes, designados con carácter personal e indelegable.

¹⁶ Art.II24.- Son atribuciones de los síndicos: a) fiscalizar la dirección y administración de la sociedad, a cuyo efecto deben asistir con voz, pero sin voto, a las reuniones del directorio, y de las asambleas, a todas las cuales deben ser citados. Esa fiscalización se cumplirá en forma ilimitada y

directores, síndicos y liquidadores de la enajenante u absorbida, quienes responden solidaria e ilimitadamente por la violación de la ley con respecto a terceros, en este caso ante el sujeto adquirente o absorbente por los daños que hubiere respondido por el incumplimiento de sus obligaciones tributarias. (Arts. 94 ¹¹, 1007¹², IIII¹³, III2 ¹⁴, III7 ¹⁵, III24 ¹⁶, III25¹⁷ y III26¹⁸ Libro III Código Civil)

Ahora bien, los representantes de la sociedad creada o absorbente representarán necesariamente a las disueltas, con la responsabilidad de los liquidadores y sin perjuicio de la propia, lo que significa que, responden solidaria e ilimitadamente por la violación de la ley con respecto de terceros, que ellos cometieren.

Dicha responsabilidad civil por acto ilícito prescribe a los 2 años, conforme al artículo 663 inciso f)¹⁹ del Código Civil, esto es desde el conocimiento de los hechos.

CONCLUSIÓN

Serán solidariamente responsables el enajenante o absorbido y el adquirente o absorbente, en el caso que se detecte el incumplimiento de obligaciones por concepto de tributo, intereses o recargos y sanciones de sus antecesores. Con respecto a las sanciones, con los límites explicados precedentemente.

El adquirente o absorbente, será responsable por la porción de los bienes adquiridos o absorbidos por el tiempo previsto en la norma, salvo caso de dolo en cuyo caso será ilimitada.

La responsabilidad solidaria del adquirente o absorbente por deudas tributarias se extiende por el término de un año a partir del cual la Administración tuvo conocimiento de la operación de fusión, pero en todos los casos dentro del término de prescripción.

El término de un año previsto en la norma se refiere a un término de caducidad y no de prescripción, por tanto, no sujeto a interrupción ni suspensión del plazo.

permanente sobre las operaciones sociales, pero sin intervenir en la gestión administrativa. b) examinar los libros y documentación siempre que lo juzguen conveniente y, por los menos, una vez cada tres meses; c) verificar en igual forma las disponibilidades y títulos-valores, así como las obligaciones y la forma en que son cumplidas; igualmente pueden solicitar la confección de balances de comprobación; d) controlar la constitución y subsistencia de la garantía de los directores y solicitar medidas necesarias para corregir cualquier irregularidad; e) presentar a la asamblea ordinaria un informe escrito y fundado sobre la situación económica y financiera de la sociedad, dictaminado sobre la memoria, inventario, balance y cuenta de ganancias y pérdidas; i) vigilar que los órganos sociales den debido cumplimiento a las leyes, estatutos, reglamentos y decisiones de las asambleas;...

¹⁷ Art.1125.- Los síndicos son ilimitada y solidariamente responsables por el cumplimiento de las obligaciones que las leyes y el estatuto les imponen.

¹⁸ Art.1126.- También son responsables solidariamente con los directores por los hechos u omisiones de éstos, cuando el daño no se hubiere producido si hubieran actuado de conformidad con las obligaciones de su cargo.

¹⁹ Art.663.- Prescriben por dos años: f) la responsabilidad civil derivada de actos ilícitos...

La responsabilidad subsidiaria, por falta de diligencia, o solidaria, por activa participación, de los representantes legales y voluntarios de las empresas absorbentes o adquirentes también caduca en el año de conocida la operación de fusión por la Administración Tributaria.

El código civil establece que la empresa absorbente debería responder con el patrimonio absorbido por las deudas sin límite de tiempo, en el cual caduque dicha responsabilidad. En ese mismo sentido, se encuentra regulado en los Decretos reglamentarios del IRACIS e IRAGRO. Sin embargo, la norma tributaria – ley -, prescribe de manera taxativa que la responsabilidad en los casos de fusión (transferencia a título universal) se encuentra sujeta al término de caducidad de un año, sin prever excepciones, por lo que por razones de especialidad (ámbito tributario) en la materia se aplica ésta y por primacía, la ley antes que el decreto reglamentario.

RECOMENDACIÓN

Debe profundizarse los controles tributarios de los sujetos que comunican fusión o enajenación de casas de comercio, a fin de detectar oportunamente posibles inconsistencias. En este sentido, una vez autorizada la inscripción de la fusión u obtenida información fidedigna de la existencia de una operación de fusión, la Autoridad Tributaria debería verificar todas las cuentas relevantes o que presenten inconsistencias, por ejemplo la cuenta de distribución de utilidades con los datos registrados por sus accionistas, cuyo resultado debe efectivizarse antes de cumplido un año del conocimiento de la fusión, puesto que vencido el término, la responsabilidad del absorbente o adquirente se extinguiría.

Si se opta por verificar las cuentas mencionadas por medio de un control previo a la autorización o como condición para la inscripción, se debería modificar el artículo III del Anexo del Decreto N° 6359/05 IMPUESTO A LA RENTA DE ACTIVIDADES COMERCIALES, INDUSTRIALES O DE SERVICIOS y el artículo 6 del Decreto N° 1031/13 “Por

el cual se reglamenta el impuesto a las rentas de las actividades agropecuarias” (IRAGRO). En este caso, el efecto será idéntico, puesto que, autorizada la fusión o adquisición, la responsabilidad recaerá en el absorbente o adquirente. Ahora bien, el contribuyente podría no estar de acuerdo con el resultado, habilitando las vías recursivas y/o jurisdiccionales, con lo cual esta opción se tornaría un obstáculo no proporcional al cobro de la deuda reclamada impidiendo la fusión o adquisición, por la cual resulta aconsejable realizarla.

En el caso que se desee extender el plazo de responsabilidad solidaria del adquirente por el plazo de prescripción debe modificarse la redacción del artículo 183 Solidaridad de adquirentes de casas de comercio prevista en la Ley N° 125/91.

REFERENCIAS

CASCO PAGANO, HERNÁN (2000). Derecho Procesal Civil. Editora Litocolor SRL. Asunción - Paraguay.

COSTA FRANCO, LEONARDO (2012). La Sucesión de Empresas, su regulación y aplicación en la práctica jurídica uruguaya; un análisis armónico a la luz de la normativa actual. V JORNADAS TRIBUTARIAS DGI 2012. Uruguay. Recuperado de <https://www.dgi.gub.uy/wdgi/page?2,principal,dgi--institucional--eventos-academicos--jornadas-tributarias-2012,O,es,o>,

DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA, 23.^A ED., [VERSIÓN 23.2 EN LÍNEA]. <[HTTPS://DLE.RAE.ES](https://dle.rae.es)> [2018].

DICCIONARIO DEL ESPAÑOL JURÍDICO. <[HTTPS://DEJ.RAE.ES/](https://dej.rae.es/)> [2019].

FAÚNDEZ UGALDE, ANTONIO (2016). Fusiones propias frente a la reforma tributaria del año 2014, Centro de Estudios Tributarios. Universidad de Chile. ISSN 0718-9478 (versión impresa) - ISSN 0719-7527 (en línea), Revista de Estudios Tributarios N° 16.

GACETA JUDICIAL N° I (2016) Corte Suprema de Justicia; Instituto de Investigaciones Jurídicas. Gaceta judicial. Asunción, Paraguay. Primera edición.

RÍOS AVALOS, BONIFACIO (1999). Introducción al Estudio de los Hechos y Actos Jurídicos. 4ta. Edición Ampliada y actualizada. Asunción. Ediciones EDIPAR SRL.

LEYES CITADAS:

Ley N° 1183/85 Código Civil. Gaceta Oficial de la República del Paraguay. Asunción, Paraguay, 23 de diciembre de 1985.

Ley N° 125/91 Que establece el nuevo régimen tributario. Gaceta Oficial de la República del Paraguay. Asunción, Paraguay, 7 de enero de 1992.

Ley N° 2421/04 De Reordenamiento Administrativo y de Adecuación Fiscal. Gaceta Oficial de la República del Paraguay. Asunción, Paraguay, 7 de julio de 2004.

LEY N° 20.780 Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario, Diario oficial de la República de Chile, Santiago, Chile, 29 de septiembre de 2014.

Ley N° 14.306 Se aprueba el código tributario, reuniendo disposiciones aplicables a todos los tributos, con excepción de los aduaneros y los departamentales, Diario oficial de la República Oriental del Uruguay, Montevideo, Uruguay, 6 de diciembre de 1974.

Ley N° 16.603 Por la cual se aprueban modificaciones al Código Civil. Diario oficial de la República Oriental del Uruguay, Montevideo, Uruguay, 21 de noviembre de 1994.