

Nota de interés:

# La Sucesión en las Empresas Familiares

Cr. Moris Cuneo



*Moris Eduardo Cuneo Gateño es Contador Público y Licenciado en Administración de la UDELAR, es profesor Agregado en las Unidades Curriculares de Administración y Gestión de las Organizaciones I y de Administración y Gestión de Empresas Familiares de la Facultad de Ciencias Económicas y Administración de la UDELAR.*

*Lea aquí la nota completa.*

## LA SUCESIÓN EN LAS EMPRESAS FAMILIARES (II)

CR. MORIS CUNEO

*Moris Eduardo Cuneo Gateño es Contador Público y Licenciado en Administración de la UDELAR, es profesor Agregado en las Unidades Curriculares de Administración y Gestión de las Organizaciones I y de Administración y Gestión de Empresas Familiares de la Facultad de Ciencias Económicas y Administración de la UDELAR. (moriscu@adinet.com.uy)*

Continuando con el tema de la sucesión en las Empresas Familiares, abordaremos las distintas vertientes de la sucesión

La sucesión tiene 2 vertientes: sucesión en la Propiedad y sucesión en la Dirección.

La sucesión en la dirección y en la propiedad carecen de sincronización y de coordinación, por lo cual se deberán analizar y planificar las mismas.

### 1. LA SUCESIÓN EN LA PROPIEDAD DE LA EMPRESA FAMILIAR

Cuando se analiza la empresa desde la óptica de la distribución de la propiedad y en consecuencia, de la influencia sobre el gobierno, se pueden distinguir tres categorías de propiedad en la empresa familiar en forma pura:

- **dueño – gerente** con participación mayoritaria de la propiedad
- **sociedad de hermanos** que puede ser de dos tipos
  1. primero entre iguales: existe un único líder reconocido por todas las partes, para dirigir la empresa, pero todos tienen igual participación en la propiedad.
  2. : liderazgo compartido : acá se actúa a través de consenso y a través de un estilo consultivo
- **consorcio de primos**

Estos son “modelos puros”, están relacionados con

las etapas generacionales, pero la realidad es considerablemente más compleja.

Cada una tiene cualidades únicas en términos de estructura ofrece ventajas y desventajas específicas, así como también habilidades diferentes

Cuando una empresa familiar está a punto de traspasar el bastón de mando, la elección de una futura estructura de gobierno ofrece tres opciones:

- **reciclar:** implica un recambio de los líderes sin modificar la estructura que funciona bien durante la gestión del actual titular (la gente cambia pero no la estructura de autoridad), por ejemplo de dueño – gerente a dueño – gerente.
- **Estructura más compleja o evolutivas:** este tipo de transición requiere cambios radicales en la estructura de control y de autoridad, dividir el patrimonio (la propiedad) y las responsabilidades en un grupo de hermanos de la segunda generación. , por ejemplo de dueño- gerente a sociedad de hermanos.
- **Simplificar:** la estructura y la propiedad de la empresa, por ejemplo: de sociedad de hermanos a dueño – gerente.

La tendencia natural es que las empresas familiares adopten mayor complejidad a medida que pasan las generaciones, se amplía el árbol genealógico y también la empresa se expande.

La sucesión no se limita solo a un cambio de estructura y de dirección, tiene que ver también con el cambio continuo que se da en la vida de los individuos.

Si el sueño o la visión compartida está basada en un dueño –gerente, los padres deberían comenzar el entrenamiento en uno de sus respectivos hijos.

La sucesión en las empresas familiares (II).

En cambio, cuando el sueño incluye una sociedad de hermanos, no solo se necesita una empresa en buen funcionamiento, sino que también una familia colaboradora.

*Preguntas claves en cada tipo de sucesión*

Desafíos del formato dueño-gerente

- ¿quién será el líder?
- ¿Cómo responderá la familia ante esta elección?
- Fuerte relación entre padre y sucesor

Desafíos de una Sociedad de hermanos

- Solo funcionara si no es un recurso para preservar la unidad familiar
- ¿Son capaces los hermanos de colaborar entre sí?
- Compromiso y adecuada colaboración de talentos y habilidades
- Manejo adecuado de conflictos

Desafíos del consorcio de primos

- Crear estructuras adecuadas para resolver las complejidades
- Buscar el equilibrio ente las diferentes partes de la familia

Estos nueve tipos, son consecuencia de la estructura de gobierno de la propiedad adoptada para la próxima generación, reciclarse, adoptar una estructura evolutiva o simplificarse de la estructura actual.

**2. LA SUCESIÓN EN LA DIRECCIÓN DE LA EMPRESA FAMILIAR**

Como ya se comentó la sucesión en la empresa familiar tiene dos perspectivas, la sucesión en la dirección y la sucesión en la propiedad.

Consideramos que la más compleja es la sucesión en la dirección de la primera generación a la segunda,

por ser la más común y difícil, por la cual la analizaremos a continuación:

A) ¿Por qué es difícil planificar la sucesión?

Ivan Lansberg <sup>1</sup> identificó, toda una serie de inconvenientes a la hora de planear la sucesión relacionados con las actitudes del fundador/a, de la familia y de los empleados y hasta de terceros ajenos a la empresa y a la familia.

Veamos a ahora a cada uno de estos “conspiradores” que conspiran contra una adecuada planificación de la sucesión.

Fundador/a

El fundador es la persona que deberá elegir a su sucesor, es una persona que construyo y estuvo al frente de una empresa por un periodo de 25 a 30 años.

Para este, la empresa es la extensión de si mismo, es el símbolo de su prestigio, de su poder y no tiene mucho interés de ceder todo lo que obtuvo con tanto sacrificio y esfuerzo.

Las razones más comunes que explican este comportamiento contrario a la planificación de la sucesión y en las que también influyen poderosas fuerzas psicológicas son:

- planificar su retiro , significa que debe pensar que su muerte esta próxima
- retirarse es perder todo su poder y control en la empresa y en la familia
- sus prejuicios contra el planeamiento, los fundadores son generalmente más “hacedores” que planificadores.
- incertidumbre ante el retiro y miedo al vacío que les puede provocar ese retiro
- incapacidad para elegir entre los hijos
- celos y rivalidades
- por miedo a quedarse sin patrimonio propio
- por no tener o no saber lo que hacer
  - porque los hijos no están preparados todavía

¶ *La sucesión no se limita solo a un cambio de estructura y de dirección, tiene que ver también con el cambio continuo que se da en la vida de los individuos. Si el sueño o la visión compartida está basada en un dueño –gerente, los padres deberían comenzar el entrenamiento en uno de sus respectivos hijos. En cambio, cuando el sueño incluye una sociedad de hermanos, no solo se necesita una empresa en buen funcionamiento, sino que también una familia colaboradora.* ¶

1 The Succession conspiracy

- por no saber cómo hacerlo, sin crear problemas entre los hijos.

La dilatación en el tiempo, hasta la muerte o la grave enfermedad del dueño tiende a tratar a la sucesión como un acto precipitado e intuitivo bajo una fuerte presión emocional más que como un proceso que tiene que ser estructurado y planificado.

Conyugue

Con frecuencia el conyugue está acostumbrado a la vida que lleva y también es contrario a aceptar el retiro de su pareja.

El temor es de perder su ritmo de vida y de resignar sus roles en la vida de la empresa familiar.

Hijos

Los hijos que desde niños han sido educados en la política de igualdad en todo, pueden tener miedo que esto no se cumpla, a la hora de elegir al sucesor

Además no les gusta hablar del tema porque es como hablar de la muerte del padre y también pueden ser vistos como interesados en la herencia, más que en la salud y bienestar de sus padres.

Personal

Hasta el propio personal de la empresa se puede oponer a la planificación de la sucesión, acostumbrados a la dirección del fundador no le gustan los cambios, por miedo a perder poder, o porque está el fin cercano, también para ellos, o porque se acostumbraron al estilo paternalista del fundador.

Entorno

Finalmente el propio entorno en donde trabaja la empresa se puede oponer a la sucesión, muchos proveedores y clientes se han acostumbrados a tratar con el dueño, con quien tienen confianza y estrechas relaciones desde hace varios años y no desean el cambio de la situación.

Por último la propia empresa familiar de primera generación es muy dependiente del empresario fundador, no solo por su empuje y liderazgo, sino también por el conocimiento del negocio.

La decisión sobre la sucesión debe ser tomada por el fundador.

Esto significa que el dueño debe de tomar algunas consideraciones para comenzar este proceso:

- se debe iniciar la planificación oportunamente
- se debe comprometer a la familia en el proceso
- se debe obtener asesoramiento externo
- se debe redactar un plan para la sucesión

**¶ Hijos**  
*Los hijos que desde niños han sido educados en la política de igualdad en todo, pueden tener miedo que esto no se cumpla, a la hora de elegir al sucesor. Además no les gusta hablar del tema porque es como hablar de la muerte del padre y también pueden ser vistos como interesados en la herencia, más que en la salud y bienestar de sus padres. ¶*

**¶ Con frecuencia las primeras consideraciones acerca de la planificación comienzan con la muerte imprevista o la enfermedad grave del dueño.**  
*En esos momentos la familia no está en condiciones de analizar debidamente y racionalmente la situación. La sucesión no debería ser un "suceso", sino un proceso cuidadosamente planeado que se lleve a cabo a través del tiempo. Lo ideal es que la transición del fundador sea gradual y casi imperceptible. ¶*

B) ¿Cuándo se debe comenzar a pensar en la sucesión?

Con frecuencia las primeras consideraciones acerca de la planificación comienzan con la muerte imprevista o la enfermedad grave del dueño.

En esos momentos la familia no está en condiciones de analizar debidamente y racionalmente la situación.

La sucesión no debería ser un "suceso", sino un proceso cuidadosamente planeado que se lleve a cabo a través del tiempo.

## La sucesión en las empresas familiares (II).

Lo ideal es que la transición del fundador sea gradual y casi imperceptible

La sucesiones con más éxito son aquellas que resultan de una "asociación" entre la generación saliente y la entrante, sobre la base de una responsabilidad mutua, respeto y compromiso de ambas partes, antes que una decisión unilateral del dueño saliente.

Hay que tener en cuenta que las generaciones actuales se enfrentan a una realidad totalmente opuesta de las que vivieron sus padres, con una formación más cosmopolita, e independiente están menos dispuestos a ser considerados como herederos forzosos.

#### Plan de incorporación de los familiares a la empresa

En esta etapa se deberá plantear:

A) que conocimientos y habilidades es conveniente que tenga el sucesor.

Esto implica definir el tipo de estudios que serán necesarios.

Una forma adecuada de responder a este problema es de orientar a los sucesores a complementar las habilidades, los conocimientos y las capacidades del padre en lugar de competir con él, o sea que el hijo llegue a ser fuerte en aquellos aspectos que el padre es débil.

Esto será bueno no solo para las relaciones padre-hijo sino que también beneficiara a la empresa.

B) que experiencia previa se le requerirá

Para responder a este punto hay dos posibles alternativas:

#### 1. Que el hijo trabaje en otra empresa

Es considerada una regla de oro para las empresas familiares la que establece: *que antes de entrar a la*

*firma familiar, los hijos deberían tomarse algún tiempo para trabajar y ponerse a prueba en otros ámbitos.*

Esta experiencia se recomienda por periodos que van de los 3 a 8 años y en empresas de tamaño similar o no a la de la empresa familiar pero que si este bien gerenciada.

Esta alternativa tiene ventajas tanto para el posible sucesor como para la propia empresa familiar:

- ◆ el sucesor al ser evaluado y dirigido por personas ajenas al círculo familiar tiene la posibilidad y la oportunidad de probarse a si mismo, y demostrarle al resto de las personas que es capaz de hacer carrera por sus propios méritos
- ◆ conocer cuáles son sus fortalezas y debilidades
- ◆ desarrollar su propia personalidad en base a su esfuerzo y a los desafíos que se le presentan.

- ◆ el potencial sucesor también aprenderá en su experiencia empresarial nuevos sistemas de gestión y dirección, que puede luego aplicar a la empresa familiar.
- ◆ se podrán obtener importantes contactos directivos y comerciales que luego podrá hacer uso la empresa familiar.

Ganar experiencia fuera de la empresa familiar es una experiencia altamente recomendable a los potenciales sucesores.

**¶ Si la familia decide la incorporación directa del potencial sucesor a la empresa que poseen, se deberán tomar algunas precauciones:**

***Al sucesor se le deberá asignar un "mentor" que no sean sus padres, que le dirija en su formación profesional en la empresa y que a la vez pueda evaluar su performance, para tener un conocimiento más cabal de sus capacidades y conocimientos.***

***Los padres no suelen ser buenos maestros debido al compromiso emocional que los involucra.¶***

#### 2. Que el hijo se incorpore a la empresa familiar

Si la familia decide la incorporación directa del potencial sucesor a la empresa que poseen, se deberán tomar algunas precauciones:

Al sucesor se le deberá asignar un "mentor" que no sean sus padres, que le dirija en su formación profesional en la empresa y que a la vez pueda evaluar su performance, para tener un conocimiento más cabal de sus capacidades y conocimientos.

Los padres no suelen ser buenos maestros debido

al compromiso emocional que los involucra.

Tampoco es saludable intentar entrenar a los hijos como si fueran el “doble” del padre. Los hijos han crecido en un ambiente diferente, para mejor o peor, tienen diferente formación a la del padre y también diferentes aspiraciones y además la empresa, no es la misma que inició el padre.

Por otro lado, la incorporación de los hijos les plantea a éstos una serie de dificultades:

- se encuentran con que sus funciones pueden estar poco definidas, a veces incluso se les ha creado un puesto que no era necesario y, en muchos casos, tienen que sufrir las normales interferencias de su padre,
- se reproducen las rivalidades entre hermanos que estaban latentes en sus relaciones familiares y personales,
- los hijos han de adaptarse a una organización hecha a la medida de su padre, a unos mecanismos organizativos de toma de decisiones, de control o de distribución de poder, incluso después de la retirada del padre, muy diferentes a los que ellos utilizarían,
- los hijos pueden encontrarse con que la mayoría de sus sugerencias puedan ser desechadas sistemáticamente por su padre, o
- son vistos como “los hijos del dueño”, que se han incorporado a la empresa por razones familiares y no de competencia profesional, razón por la que pueden estar bajo sospecha durante varios años, especialmente si tienen un comportamiento o una situación diferente a los demás (inexperiencia, falta de carácter, retribución superior, un horario más flexible).

Se deberá por lo anterior tener cuidado con los siguientes puntos:

- definir claramente las funciones de los hijos
- establecer metas y evaluar el cumplimiento, es decir que sepan lo que se espera de ellos
- remunerarlos de acuerdo a la escala del mercado para puestos similares.

En resumen, consideramos que la mejor norma de entrada es la que considera:

- obtener experiencia previa fuera de la empresa familiar
- ubicarlos en su entrada en puestos específicos que

necesite la empresa, se recomiendan posiciones operativas que conduzcan a funciones de dirección y no asignarle posiciones de asesoría.

- establecer un instructor que no sean los padres.

## Elección del sucesor

Esto implica determinar:

- como se va a elegir al sucesor entre varios hermanos
- cuál es el momento oportuno para elegir al sucesor
- que efecto producirá sobre el dueño

### **A) Métodos de selección**

Normalmente es el fundador el que elige a su sucesor de la primera a la segunda generación

Muchos dueños se ven tentados a elegir sucesores que son a su imagen y semejanza, tal como ya se señaló es un grave error considerar la sucesión como un proceso de clonación.

Existen varias alternativas posibles:

- Que exista una regla

En estos casos, reglas claras son una ventaja, pues acaban con la incertidumbre, las indecisiones y reducen la posibilidad de conflictos entre los hijos.

Además permiten que la familia se adapte al nuevo líder con bastante tiempo de anticipación.

Pero también existen desventajas, la aplicación de reglas mecánicamente y arbitrariamente como “el hijo mayor será el futuro director” puede dar por resultado no elegir el mejor candidato y la generación de importantes conflictos.

- El mejor preparado

Si en cambio en lugar de elegir el sucesor por parte del fundador, es la familia la que elige, se puede optar por este, otro mecanismo:

Si se elige como sucesor al mejor preparado dentro de la familia, esta seleccionará al líder natural que surja del desempeño personal y profesional dentro de la empresa.

La ventaja de esta alternativa es que la familia sien-

## La sucesión en las empresas familiares (II).

te que ha elegido al mejor candidato, la desventaja es que como siempre una sana competencia entre los candidatos puede fomentar la división entre los familiares que consideraron que perdieron.

En definitiva se deberá elegir el sucesor que sea más confiable, que tenga el mayor consenso familiar, y que pueda dirigir en forma eficiente un equipo de trabajo.

La determinación del "mejor" candidato puede depender del futuro curso de los negocios, no solos del talento de las personas.

- Líder no familiar temporario

Esta solución es aconsejable si los posibles sucesores son jóvenes e inexpertos.

El sucesor no familiar juega un papel de "amortiguador" entre las dos generaciones

**¶ Si se elige como sucesor al mejor preparado dentro de la familia, esta seleccionara al líder natural que surja del desempeño personal y profesional dentro de la empresa. La ventaja de esta alternativa es que la familia siente que ha elegido al mejor candidato, la desventaja es que como siempre una sana competencia entre los candidatos puede fomentar la división entre los familiares que consideraron que perdieron. En definitiva se deberá elegir el sucesor que sea más confiable, que tenga el mayor consenso familiar, y que pueda dirigir en forma eficiente un equipo de trabajo. ¶**

### El tiempo oportuno para hacer los anuncios.

Es aconsejable enunciar la decisión cuando esta se tenga, de esta forma se evita la incertidumbre dentro de la familia, pero también de los empleados sobre la continuidad de la misma y hasta de los clientes y proveedores.

### C) Actitud del dueño

Es el tema a analizar en el punto siguiente.

Finalmente se debe de traspasar el poder del fundador al sucesor elegido y acá se presentan distintas alternativas por parte del dueño, que ya fueron comentadas en el presente documento y se retoman en este análisis.

El traspaso del poder puede tomar distintos modelos:

- **El rey**

Que muere con las botas puestas, o sea la sucesión se produce recién cuando muere el fundador

- **El general**

Planifica la sucesión, pero siembra la semilla de su retorno

- **El Gobernante**

Este cuando acaba su mandato se retira totalmente de la dirección y se dedica a otra actividad.

- **El Embajador**

Logra mantener un nexo con la empresa, dejando la gestión directiva para ocuparse de los temas que

se le encargan: representaciones y proyectos específicos para la empresa.

El modelo que creemos más adecuado para la empresa familiar es el del embajador.

En cualquier caso desprenderse en forma clara y gratamente es una medida clave para el éxito de los sucesores y de la empresa familiar.

Para algunos dueños es más fácil ese paso si su relación "cambia" en lugar de romperse, por eso señalamos que el modelo del "embajador" toma en consideración este punto.

Una vez que esta elegido el sucesor, el paso siguiente es lograr una adecuado acople con el fundador y la mejor manera de lograrlo es por medio de una metodología participativa.

**RESPONSABILIDAD OBJETIVA, SOLIDARIA E ILIMITADA  
POR IRAE RESPECTO DE LOS SOCIOS DE LAS SOCIEDADES  
PERSONALES. LA DISOLUCIÓN DE LA SOCIEDAD NO SUPONE  
LA EXTINCIÓN DE LA PERSONERÍA JURÍDICA, SINO LA  
ENTRADA EN PROCESO DE LIQUIDACIÓN Y HASTA LA  
CANCELACIÓN DEFINITIVA DE SU INSCRIPCIÓN (ART. 181 DE  
LA LSC) CONTINUARÁ CONFIGURANDO EL ASPECTO MATERIAL  
DEL HECHO GENERADOR DEL IRAE.**

**TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - SENTENCIA T.C.A. NO. 49/023**

Montevideo, 13 de Abril de 2023.

**VISTOS:** Para sentencia definitiva, estos autos caratulados: "B con ESTADO. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. Acción de Nulidad" (Ficha No. 1/2021).

**RESULTANDO: I)** La parte actora dedujo pretensión anulatoria contra la Resolución del Director de la División Fiscalización de la Dirección General Impositiva, en ejercicio de atribuciones delegadas, Nº 3/0243/2015 de 27 de Abril de 2015, cuyo dispositivo determinó impuestos a M S.R.L por el período 2010 - 2013, mora y contravención (fs. 375 a 356 vto. de los antecedentes).

**II)** Compareció la parte actora de fs. 2 a 11, infolios, articulando los siguientes argumentos y agravios: M S.R.L fue constituida el 15 de Junio de 1980, estableciéndose el plazo de 30 años de vigencia.

Por lo tanto, habiendo transcurrido el plazo contractual el 15 de Junio de 2010, la sociedad se disolvió de pleno derecho (Art. 159, numeral 2º de la Ley No. 16.060 de 4 de Setiembre de 1989). Ello determinaría, a criterio del accionante, la imposibilidad de reclamar créditos fiscales más allá del período de vigencia de la sociedad.

Por otra parte, destacó que el proceder de la Administración controvierte la "teoría de los actos propios", lo que, a su vez, supone la violación de los principios de buena fe y seguridad jurídica.

Así, reseñó que el acto de determinación data del año 2015. En la señalada época, la restante socia administradora, Sra. P, reconoció la deuda y realizó un con-

venio de pago. Ante el incumplimiento del convenio, fueron dictadas sendas resoluciones que imputaron responsabilidad al actor por el IRAE.

Desde tal perspectiva, la conducta de la Administración se contradice con su actividad previa, en tanto, durante años, en ningún momento le imputó deuda alguna.

En el mismo derrotero, surge de los antecedentes que la Sra. P llevaba adelante la actividad comercial, extremo que fue realizado posteriormente bajo la persona jurídica O S.A.

En función de ello y conforme a los criterios axiológicos del Código Tributario, debe atenderse a la primacía de la realidad por encima de las formas, es decir, se debe concluir que el actor resultaba ajeno al giro comercial.

También postuló su indefensión, en tanto no se le confirió vista previa del acto impugnado.

**III)** Conferido el correspondiente traslado, a fs. 18 a 28 infolios, compareció el Ministerio de Economía y Finanzas- DGI, debidamente representado, oponiéndose al accionamiento en base a la siguiente fundamentación:

En primer término, puso de manifiesto la falta de legitimación del actor. Sobre la cuestión, refirió que la resolución objeto de impugnación sólo determinó tributos respecto de M S.R.L por lo que no abarca ninguna situación jurídica subjetiva del actor.



En tal sentido, individualizó como acto lesivo a la resolución del Sr. Director de la División Fiscalización, en ejercicio de atribuciones delegadas, y su rectificativa (fs. 574 a 575 y 581 a 581 vto. de los antecedentes) por las que se declaró al Sr. Rodolfo Blanco responsable solidaria e ilimitadamente por las obligaciones de IRAE de M S.R.L.

Por su parte, en lo que refiere a la cuestión de fondo planteada, refirió a que la responsabilidad del actor es objetiva y solidaria de acuerdo con lo establecido por el Art. 95 del Título IV del Texto Ordenado en lo que refiere al IRAE.

Así, aclaró que el convenio de pagos celebrado no supuso novación, sino diferir, o sujetar a condición, obligaciones vigentes respecto de las cuales el actor era responsable.

En cuanto a la disolución de la sociedad, sostuvo que el vencimiento del plazo no extingue la personería jurídica, la cual permanece vigente a los efectos de su liquidación y la hace sujeto pasivo de IRAE.

En lo que refiere a la aplicación del principio de primacía de la realidad concluyó que fue respetado por la Administración que consideró la responsabilidad del actor hasta Mayo de 2013 cuando el giro empresarial de M S.R.L fue asumido por O S.A.

Finalmente, descartó por infundados los agravios relativos a la violación del principio de buena fe, seguridad jurídica, así como la aplicación de los actos propios, en tanto estimó que la Administración actuó conforme a la normativa que establece la responsabilidad ilimitada y objetiva respecto del IRAE.

**IV)** Por Decreto No. 1667/2021 (fs. 30) se dispuso la apertura a prueba.

**V)** Las partes alegaron por su orden (fs. 54 y fs. 62, respectivamente).

**VI)** La Sra. Procuradora del Estado Adjunta en lo Contencioso Administrativo se pronunció mediante dictamen No. 311/2022 y aconsejó desestimar la demanda (fs. 70 y ss.).

**VII)** Puestos los autos para sentencia, previo pase a estudio de los Sres. Ministros en forma sucesiva, se acordó en legal y oportuna forma (fs. 73).

**CONSIDERANDO: I)** En el aspecto formal, procede relevar el cumplimiento de los requisitos establecidos en la Constitución de la República y normas concordantes para entablar la acción de nulidad (Artículos 317 y 319 de la Constitución de la República y Artículos 4 y 9 de la Ley No. 15.869, de 22 de Junio de 1987).

La Resolución encausada se emitió el 27 de Abril de 2015 (fs. 375 A.A.) y se notificó el 3 de Octubre de 2019 (fs. 582 de A.A.). El 14 de Octubre de 2019, se interpusieron en tiempo y forma los recursos de revocación y jerárquico en subsidio (fs. 578 de A.A.). El acto conclusivo de la vía administrativa se produjo mediante Resolución de la Sra. Directora General de Rentas N° 1616/2020 de 7 de Setiembre de 2020, notificada el 27 de Octubre de 2020, que dispuso rechazar los recursos interpuestos (fs. 634). La demanda se interpuso el 1 de Febrero de 2021, dentro del término legal (nota de cargo, fs. 12).

**II)** Corresponde realizar una reseña de los antecedentes relevantes para la resolución de la causa.

En el año 2015 la Administración determinó diversas obligaciones tributarias a la contribuyente M S.R.L, sociedad constituida en Junio de 1980, por un monto total de \$ 2.251.636 más mora y contravención (Resolución de la División Fiscalización de la DGI 3/0243/2015 de fecha 27 de Abril de 2015 que luce agregada a fs. 375-376v de los A.A.).

Posteriormente, la Sra. P suscribió convenio de pago de lo adeudado (fs. 389 A.A.) el cual caducó por falta de pago (fs. 401 y ss A.A.). Dicho extremo fue certificado por la División Recaudación y Controles Extensivos de la DGI en fecha 27 de Noviembre de 2015 (fs. 443 A.A.).

Luego de iniciarse los juicios ejecutivos fiscales correspondientes y analizar la vigencia de la contribuyente dado el cumplimiento de su plazo contractual, se resolvió declarar la responsabilidad tributaria solidaria e ilimitada del actor por el IRAE adeudado mediante la Resolución del Sr. Director de División Fiscalización, en ejercicio de atribuciones delegadas, N° 3/74/2019 de 19 de Febrero de 2019 (fs. 574 a 575 A.A.) y su rectificativa, Resolución N° 3/292/2019 de 24 de Julio de 2019 (fs. 581 a 581 vto. A.A.).

**III)** Esos fueron los hechos que surgen de los antecedentes relevados. En la oportunidad, se comparte la

solución confirmatoria propuesta por la Procuraduría, correspondiendo ordenar el análisis en los siguientes ítems:

#### **i. Sobre la legitimación y el objeto del proceso.**

La legitimación es una noción vincular, en tanto refiere a la relación entre los sujetos y el objeto del proceso.

En base a dicha idea, no se comparte la aludida falta de legitimación activa esgrimida como defensa por la demandada.

Tal como fuera explicado al reseñar la contradicción a la pretensión, la Administración sostuvo la falta de legitimación del actor, en tanto movilizó la impugnación y acción anulatoria respecto del acto de determinación donde fue individualizado, exclusivamente, M S.R.L como sujeto pasivo del IRAE.

Sobre el tópico, le asiste razón a la Administración en cuanto a que el actor individualizó, tanto al movilizar la vía impugnativa, como en la acción de nulidad, a la resolución de la Dirección General Impositiva RES DGI. No. 3/0243/2015, por la que se determinaron obligaciones tributarias en relación a M S.R.L.

Ahora bien, en lo que refiere a los requisitos de la voluntad impugnativa y también de la acción de nulidad, cabe señalar que el acto objeto de impugnación, sin lugar a dudas, se determina a partir de su identificación numérica o en su caso, por la fecha. No obstante, los elementos textuales y contextuales del escrito recursivo y de la demanda informan a la individualización del acto objeto de impugnación.

El legislador tuvo en cuenta tal aspecto. Así, el Art. 60 del Decreto-Ley No. 15.524 de 9 de Enero de 1984 refiere a que *“...la demanda se entenderá siempre dirigida contra el acto originario creador de la situación de perjuicio que se invoca en el reclamo anulatorio”*.

En obrados la “situación de perjuicio” está dada por la inclusión del actor como responsable solidario del IRAE, lo cual aconteció mediante Resolución del Sr. Director de la División Fiscalización, en ejercicio de atribuciones delegadas, y su rectificativa (fs. 574 a 575 y 581 a 581 vto. A.A.).

Ello surge de los agravios esgrimidos por el actor

en la presente acción, así como al fundar los recursos administrativos (fs. 608 a 614 A.A.).

Por lo tanto, corresponde descartar la defensa relativa a la falta de legitimación del actor. En efecto, rectamente interpretada la demanda y su presupuesto procesal dado por el alcance objetivo de los recursos interpuestos, cabe concluir que integran la presente acción de nulidad las Resoluciones del Sr. Director de División Fiscalización, en ejercicio de atribuciones delegadas, N° 3/74/2019 de 19 de Febrero de 2019 (fs. 574 a 575 A.A.) y su rectificativa, Resolución N° 3/292/2019 de 24 de Julio de 2019 (fs. 581 a 581 vto. A.A.), mediante las cuales el actor fue declarado solidaria e ilimitadamente responsable por el IRAE.

#### **ii. Sobre los vicios formales y la vigencia de la sociedad.**

En primer término, se impone descartar el agravio esgrimido en la demanda en cuanto no se habría otorgado vista previa del acto de determinación.

El referido acto, tal como lo indicó la Administración, determinó obligaciones exclusivamente respecto de M S.R.L., por lo que no correspondía que se le otorgara vista previa al actor.

Ahora bien, diverso ha sido el proceder de la Administración en lo que refiere al dictado de las Resoluciones que determinaron la responsabilidad del actor. Así, previo a emitir tales actos se confirieron sendas vistas, las cuales fueron evacuadas, a la vez que los descargos fueron debidamente analizados (fs. 556 y siguientes de A.A.).

En consecuencia, no se avizora ninguna violación del principio de debido procedimiento administrativo.

Descartado el agravio formal, el actor pretende desembarazarse de responsabilidad en virtud de que, al tiempo de la determinación tributaria, había vencido el plazo contractual de M S.R.L. No le asiste razón en su planteo.

Sobre la cuestión, se comparte el razonamiento seguido por la Administración, en cuanto a que, pese a que la expiración del plazo contractual es causal de disolución de la sociedad, ello no determina la extinción de la personería jurídica, la cual pervive a los efectos de la liquidación. En razón de ello, continúa siendo su-

jeto pasivo tributario.

Así, se comparten enteramente los razonamientos de Sol Agostino que, al referir a las sociedades en liquidación como sujetos pasivos del IRAE, indicó: *“El hecho de que una sociedad se disuelva, ingresando por ende a la fase de liquidación, carece de virtualidad para alterar la inclusión en el hecho generador del impuesto.*

*En efecto la disolución de la sociedad no supone la extinción de la personería jurídica, sino la entrada en proceso de liquidación, en el cual la actividad debería dirigirse a la realización del activo y cancelación del pasivo (Art. 167 y ss. de la LSC) (...)*

*Mientras la sociedad se encuentra en estado de liquidación y hasta la cancelación definitiva de su inscripción (Art. 181 de la LSC) continuará configurando el aspecto material del hecho generador del IRAE, puesto que conservará su calidad de sociedad comercial” (Agostino, Sol, “Aspecto material del hecho generador del Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE)” en Estudios sobre imposición a la renta, 2da. Edición, FCU, Montevideo, 2015, ps. 243 – 244).*

En el mismo sentido, desde el punto de vista normativo, cabe remitir a lo consignado por el dictamen de la Procuraduría del Estado en lo Contencioso Administrativo, en cuanto expresó que: *“...cabe tener en cuenta que el literal A) del Art. 9 del Tit. 4 del TO establece que serán sujetos pasivos de IRAE las sociedades, donde se incluye “aun las que se hallen en liquidación” (fs. 70 vto.).*

En consecuencia, la disolución por vencimiento del plazo contractual de M S.R.L no enerva, ni distorsiona, la configuración del hecho generador de IRAE en sus aspectos subjetivos, lo cual informa al legítimo obrar de la Administración.

### **iii. Sobre la teoría del acto propio y la violación de los principios de seguridad jurídica y de buena fe.**

Tampoco asiste razón al actor cuando sostiene que la Administración violentó la teoría del acto propio, ya que primigeniamente determinó obligaciones tributarias solamente en relación a la persona jurídica y no fue, sino hasta el incumplimiento de un convenio de pago, cuando fue responsabilizado el Sr. B.

Sobre el tema, es jurisprudencia constante del

Cuerpo que la teoría del acto propio y su corolario, dado por la seguridad jurídica y confianza legítima, ceden ante las normas de Derecho positivo expresas que resuelven el caso.

Al respecto, en términos que pueden trasladarse al caso, el Tribunal señaló: *“la teoría del acto propio no resulta de aplicación cuando existe una norma que regula la situación, como sucede en el caso de autos.*

*En efecto, la aplicación de esta teoría es subsidiaria y puede invocarse únicamente cuando no hay una regla de Derecho aplicable al caso concreto.*

*Cuando se trata de facultades regladas de la Administración, como las que conciernen al acto en causa, no resulta aplicable la teoría de los actos propios.*

*Como lo ha señalado el Colegiado, “(...) la aplicación de la llamada “teoría de los actos propios” o la invocación de los principios como la buena fe, tienen un campo privilegiado de aplicación en el terreno en que, las REGLAS, no establecen claramente el curso de acción que debe seguir la Administración.*

*En ámbitos en que la Administración actúa en ejercicio de facultades discrecionales, resulta claramente invocable el principio de buena fe; la exigencia de la no contradicción y puede invocarse la llamada “teoría del acto propio”, que se cimienta, en definitiva, en la buena fe.*

*Empero, no sucede lo mismo cuando la Administración obra en ejercicio de facultades REGLADAS. En este último campo, hay que dar prioridad a lo que establecen las REGLAS, antes que auscultar si la Administración actuó de acuerdo a tal o cual principio (parámetros que se convendrá con esta redactora, siempre son más laxos que los de las reglas, por más que estas últimas puedan adolecer de problemas, como la vaguedad o la ambigüedad, propios del lenguaje no formal en que están formuladas).*

*No puede pretenderse dejar de lado la solución establecida en forma diáfana en las Regla de Derecho positivo so capa de aplicar la “regla del acto propio”; “la confianza legítima” u otras “teorías” de creación dogmática y jurisprudencial. (...) la regla del “acto propio” por cuya aplicación aboga la pretensora puede tener aplicación en aquellos casos en que las REGLAS DE DERECHO POSITIVO, no dan una solución puntual (por*

*ejemplo, cuando la Administración obra en ejercicio de facultades discrecionales).*

*No obstante, cuando las REGLAS establecen una solución, hay que atenerse a ellas" (sentencia Sentencia T.C.A. No. 628/014) (en igual sentido, sentencias Sentencia T.C.A. No. 360/015 y Sentencia T.C.A. No. 707/018, entre otras)" (Sentencia T.C.A. No. 712/020)*

En el caso, la normativa aplicada por la Administración es inequívoca, por lo que la misma estaba inserta en la situación jurídica de poder deber en lo que refiere a la declaración de la responsabilidad solidaria e ilimitada del IRAE.

La aludida normativa consiste en lo dispuesto por el Art. 95 del Título IV del Texto Ordenado de 1995 que prevé la responsabilidad objetiva, solidaria e ilimitada por IRAE respecto de los socios de las sociedades personales, tal como acontece con el actor.

Por su parte, la demandada procedió a aplicar razonablemente la norma en cuestión. Así, tomó como fecha de la finalización del plazo de la determinación el mes Mayo de 2013, esto es, la época en que comenzó a funcionar en el domicilio fiscal de M S.R.L la empresa O S.A. (ver informe de equipo de inspección de fs. 566 a 566 vto. A.A.).

Por lo tanto, la Administración no ha conculcado ninguno de los principios invocados en la demanda,

sino que no ha hecho más que ceñirse a la norma transcrita que establece la responsabilidad solidaria e ilimitada de los socios de las sociedades personales respecto del IRAE. En tanto el actor encarta dentro del supuesto normativo que viene de referirse, no se avizora ninguna ilegitimidad en el proceder de la demandada.

Por las razones expuestas, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en atención a lo dispuesto por los Artículos 309 y 310 de la Constitución de la República, la Ley No. 20.010 y demás disposiciones complementarias,

**FALLA:**

***Desestímase la demanda anulatoria y, en su mérito, queda firme el acto administrativo impugnado; sin especial condena en costas ni costos.***

***A los efectos fiscales, fíjense los honorarios del abogado de la parte actora en la cantidad de \$46.000 (pesos uruguayos cuarenta y seis mil).***

***Oportunamente, devuélvase los antecedentes administrativos agregados; y archívese.***

Dra. Klett, Dr. Corujo, Dr. Simón (r.), Dr. Balcaldi, Dra. Rossi.

Dr. Marquisio. (Sec. Letrado).