

Consecuencias tributarias de las fusiones en Venezuela

Eleana Alejandra Salazar Méndez

Abogada egresada de la Universidad Central de Venezuela (2018). Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT).

Asociada Senior del departamento tributario del escritorio Inter Juris Abogados S.C.

Resumen

Este trabajo presenta un análisis de la normativa tributaria actual en Venezuela, específicamente en lo referente a las fusiones, con el propósito de esclarecer las obligaciones tributarias, tanto de carácter material como formal, que emergen de estos procesos. El objetivo principal de este análisis radica en identificar con precisión cuáles son las obligaciones tributarias que surgen como consecuencia directa de las fusiones empresariales.

Palabras clave: Fusión, obligaciones tributarias, deberes formales, deberes materiales, Derecho Tributario.

Tax implications of mergers in Venezuela

Abstract

This paper portrays an analysis of the current tax regulations in Venezuela, specifically regarding mergers, with the purpose of clarifying the tax obligations of a material and formal nature that arise from these processes. The primary objective of this analysis is to identify the tax obligations that arise as a direct consequence of corporate mergers.

Keywords: Merger, tax obligations, formal duties, material duties, tax law.

1. Introducción

Las fusiones entre entidades juegan un papel fundamental en la dinámica empresarial siendo una de las medidas más comunes cuando se trata de crecimiento y diversificación de una empresa o incluso, en el caso contrario, cuando más bien se busca reducir y optimizar recursos.

Sin embargo, más allá de los aspectos financieros y operativos, estas uniones empresariales desencadenan una serie de consecuencias de carácter tributario que impactan las organizaciones involucradas.

En este trabajo evaluaremos las implicaciones fiscales generadas por las fusiones en el contexto venezolano. Esta investigación busca proporcionar una visión detallada sobre las obligaciones tributarias de carácter formal y material que emergen a raíz de las fusiones.

2. Elementos definitorios de las fusiones, sus características y clasificaciones

a. Definición de fusión

No existe en el ordenamiento jurídico venezolano una definición legal o auténtica de fusión¹; esto es una consecuencia de la escasa legislación en la materia. Sin embargo, afines orientativos podemos citar el diccionario panhispánico del español jurídico que aporta la siguiente definición:

«Modalidad de modificación estructural por la que dos o más sociedades mercantiles inscritas se integran en una sociedad de nueva creación mediante la transmisión en bloque de sus patrimonios a esa entidad y la atribución a los socios de las sociedades que se extinguen de las acciones, participaciones o cuotas de la sociedad resultante que se crea».²

Por su parte, GOLDSCHMIDT define la fusión como un negocio jurídico compuesto³. Un negocio jurídico es un tipo de acto jurídico, es decir, un hecho que es objeto de deliberación y decisión humana al que la norma jurídica le

¹ WEFER, C. «La fiscalidad de las reorganizaciones empresariales, bajo la forma de fusiones en Venezuela: una cuestión de principios» en *Revista de Derecho Tributario* N° 125. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2010, p. 87.

² REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. «fusión» en *Diccionario panhispánico del español jurídico (DPEJ)* [en línea], acceso el 18 de enero de 2024. <https://dpej.rae.es/lema/fusi%C3%B3n>.

³ GOLDSCHMIDT, R. *Curso de Derecho Mercantil*. Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2010, p. 417.

confiere consecuencias jurídicas, que implica una declaración expresa de voluntad creadora de una relación entre dos o más personas⁴. Un negocio jurídico se considera *compuesto* cuando dos o más negocios jurídicos simples se combinan para producir un efecto legal.

b. Características esenciales de una fusión

Pese a la ausencia de una definición auténtica, a partir de los artículos del Código de Comercio se pueden identificar claramente las principales características de una fusión. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 340 del Código de Comercio⁵, la fusión representa un supuesto de disolución de sociedades por decisión de los socios, que genera la extinción de la personalidad jurídica de una o más compañías y, en virtud de lo anterior, el traspaso de la totalidad del *patrimonio*⁶ de las compañías que se disuelven, a otra compañía que será su sucesora a título universal.

La disolución de una sociedad que se produce como consecuencia de una fusión, no conlleva la liquidación de la sociedad que se disuelve, siendo que la consecuencia de la fusión es el traspaso de todo el patrimonio de la compañía fusionada en bloque a la compañía que sobrevive o que se crea como resultado de la fusión (dependiendo del tipo de fusión); no como ocurre en la liquidación cuyos actos están dirigidos a determinar el haber divisible entre los socios, mediante el cobro de los créditos de la sociedad, la extinción de las obligaciones contraídas y la realización de las operaciones que se encuentren pendientes⁷. En este sentido, MORLES sostiene que existe consenso en reconocer que la fusión y la liquidación son incompatibles, ya que no existirían créditos por cobrar ni deudas por pagar luego de ocurrido el traspaso del patrimonio a la compañía resultante de la fusión⁸.

⁴ REALE, M. *Introducción al Derecho*. Ediciones Pirámide, S.A., Madrid, 1989. p. 166-168

⁵ Ley de Reforma Parcial del Código de Comercio (G.O. No. 75 del 21 de diciembre de 1955).

⁶ Entendido al patrimonio como “el conjunto de bienes, créditos y derechos de una persona y su pasivo, deudas u obligaciones de índole económica”. CABANELLAS, G. *Diccionario Jurídico Elemental*, Heliasta, Buenos Aires, 2009, p. 285.

⁷ Artículo 347 del Código de Comercio. «Concluida o disuelta la compañía, los administradores no pueden hacer nuevas operaciones, quedando limitadas sus facultades, mientras se provee a la liquidación, a cobrar los créditos de la sociedad, a extinguir las obligaciones anteriormente contraídas y a realizar las operaciones que se hallen pendientes».

⁸ MORLES, H *Curso de Derecho Mercantil. Tomo 2*. Abeoiciones, Colección Cátedra y Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2017, p. 558.

En cuanto a los socios de las compañías que se disuelven, los mismos son incorporados, en caso de no estarlo previamente, en la compañía que sobrevive a la fusión o en aquella que se crea como consecuencia de la fusión y —generalmente— se les otorga participación en la compañía que resulte de la fusión, pudiendo generarse un aumento de capital en dicha compañía resultante. Sin embargo, el aumento de capital no es una característica esencial de las fusiones.

En tal sentido, no necesariamente ocurrirá un aumento de capital como consecuencia de la fusión: (i) cuando la sociedad resultante de la fusión era la única accionista de la sociedad que se disuelve; (ii) cuando los socios de la sociedad resultante de la fusión son iguales y tienen idénticas participaciones en la sociedad que se disuelve o (iii) cuando el activo y pasivo de la sociedad que se disuelve son iguales.

c. Tipos de fusiones

El ordenamiento jurídico venezolano, no clasifica, ni regula por separado, las fusiones y sus distintas modalidades. La doctrina venezolana ha propuesto distintas clasificaciones con base en sus características. A continuación, presentamos algunas de ellas:

(i) *Fusión de sociedades del mismo tipo o fusión homogénea*: Es aquella en la cual las sociedades que se fusionan son del mismo tipo o clase. Esto significa que las sociedades que se fusionan comparten la misma forma legal o estructura legal como, por ejemplo, dos sociedades anónimas. Este tipo de fusión es la más frecuente.

(ii) *Fusión de sociedades de distintos tipos o fusión heterogénea*: Es aquella en la cual las sociedades que se fusionan tienen formas legales diferentes. A diferencia de la fusión homogénea, en la fusión heterogénea, las empresas que se fusionan pueden pertenecer a diferentes tipos legales, por ejemplo, podría ser entre una sociedad anónima y una sociedad de responsabilidad limitada. En este tipo de fusión deben tomarse en cuenta las normas sobre la transformación previstas en el Código de Comercio⁹.

(iii) *Fusión por incorporación u absorción*: En este tipo de fusiones, una o varias sociedades transfieren a otra existente la totalidad de sus activos y pasivos produciéndose una disolución sin liquidación. Esta modalidad requiere la

⁹ Artículo 335 y 316 del Código de Comercio.

atribución a los accionistas de las sociedades absorbidas de acciones de la sociedad absorbente y, eventualmente, puede permitirse una compensación en especie¹⁰.

(iv) *Fusión por constitución de una nueva sociedad*: Este tipo de fusión consiste en que dos o más sociedades transfieren a una nueva sociedad que constituyen, la totalidad de sus patrimonios, produciéndose su disolución sin liquidación. Requiere la atribución a los accionistas de las sociedades disueltas de acciones de la nueva sociedad y, eventualmente, puede permitirse una compensación en especie¹¹.

(v) *Fusión impropia*: Es aquella que tiene lugar cuando la sociedad absorbente detenta previamente la totalidad del capital de la sociedad absorbida¹². Algunos autores incluyen dentro de la categoría de «fusiones impropias», no solo la operación previamente descrita sino también, todas las situaciones que guardan similitudes con las fusiones pero que no constituyen propiamente una fusión¹³.

(vi) *Fusión «cash-out»*: Es aquella en la que, en lugar del tradicional cambio de acciones, se les ofrece a ciertos accionistas de las sociedades absorbidas el pago en efectivo de sus acciones, permitiendo así la exclusión de ciertos accionistas, generalmente los minoritarios, de la sociedad resultante de la fusión. No obstante, debido a sus características, en Venezuela esto no podría considerarse propiamente una fusión¹⁴, debido a que no se genera una reagrupación de los socios en la compañía que resulte de la fusión. Según la posición de MORLES, esta operación también podría entrar en la categoría de fusiones impropias.

3. Tipos de obligaciones tributarias en el sistema jurídico venezolano

a. Definición de obligaciones

De acuerdo con RODRÍGUEZ, desde su origen más remoto ubicamos el término «obligación» unido al vocablo «*nexum*» que significa atar, comprometer o vincular¹⁵. En las Institutas de Justiniano se definía la obligación (*obligatio*)

¹⁰ MAYO, M. *Fusión y escisión internacional de sociedades mercantiles*. Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2007, p. 60

¹¹ MAYO, M. *Fusión y escisión...* p. 60

¹² MAYO, M. *Fusión y escisión...* p. 63

¹³ MORLES, H. *Curso de Derecho Mercantil...* p. 559.

¹⁴ MAYO, M. *Fusión y escisión...* p. 63.

¹⁵ RODRÍGUEZ, M. *Heurística del Derecho de Obligaciones*. Ciudad Guayana, 2009, p. 17.

como el vínculo jurídico por el que estamos constreñidos a la necesidad de pagar una cosa a alguien según el derecho de nuestra ciudad¹⁶.

En el derecho moderno, una obligación se define como un vínculo jurídico que une al acreedor y al deudor. Las obligaciones pueden ser de dar, hacer o no hacer. En el caso de las obligaciones de dar, consisten en la transmisión de cualquier derecho real. Las obligaciones de hacer requieren que se efectúe o desarrolle una conducta o actividad a las que se comprometió. Finalmente, las obligaciones de no hacer consisten en la inejecución de una conducta, no actuar, abstenerse (prohibiciones)¹⁷.

b. Definición y características de la obligación tributaria

Según LUQUI, la obligación tributaria es el vínculo legal que constriñe la voluntad particular mandando entregar al Estado una suma de dinero (relación jurídica tributaria). Esa obligación se hace exigible al contribuyente o al responsable, a partir del momento que se produce el acto o el hecho previsto en la ley y que le sea imputable. Con su producido el Estado costea los gastos de las funciones y servicios públicos¹⁸.

En opinión de JARACH, no se puede admitir que la relación jurídica tributaria es una relación compleja; para este autor, la relación jurídica tributaria es una simple relación obligacional que se refiere estrictamente a la relación que existe entre el sujeto activo titular de una pretensión al pago de un tributo y el o los sujetos pasivos obligados a la prestación misma, al lado de la cual existen otras relaciones completamente distintas, como las de derecho formal y derecho penal tributario. Otros autores como GIANNINI y PUGLIESE han sostenido, «erradamente» (en opinión de JARACH), que la relación jurídica tributaria se trata de una relación compleja.¹⁹

c. Clasificación de las obligaciones tributarias

i. Obligaciones formales

¹⁶ RODRÍGUEZ, M. *Heurística del Derecho...* p. 18.

¹⁷ RODRÍGUEZ, M. *Heurística del Derecho...* p.504.

¹⁸ LUQUI, J. *La obligación tributaria*. Depalma, Buenos Aires, 1989, p. 92.

¹⁹ JARACH, D. *Curso de Derecho Tributario*. Ediciones Cima, Buenos Aires, 1980 p 122-126.

Las normas de derecho tributario formal son las que regulan los procedimientos a los que ha de ajustarse la administración, para aplicar caso por caso, las normas de derecho tributario material ²⁰.

Las obligaciones o deberes formales, de acuerdo con DURÁN, son aquellos que no tienen contenido patrimonial y consisten en prestaciones de hacer y no hacer²¹.

De acuerdo con el Código Orgánico Tributario²², se consideran deberes formales inscribirse en los registros exigidos por las normas tributarias respectivas; emitir, entregar o exigir comprobantes y conservar facturas y otros documentos; llevar libros o registros contables o especiales; presentar declaraciones y comunicaciones; permitir el control de la Administración Tributaria; informar y comparecer ante la Administración Tributaria; acatar las órdenes de la Administración Tributaria, dictadas en uso de sus facultades; obtener la respectiva autorización de la Administración Tributaria para ejercer la industria, el comercio y la importación de especies gravadas, cuando así lo establezcan las normas que regulen la materia y cualquier otro deber contenido en las normas de carácter tributario²³.

Igualmente, el Código Orgánico Tributario establece que los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a cumplir con los deberes formales relativos a las tareas de fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y, en especial, cuando lo requieran las leyes o reglamentos, deberán: llevar en forma debida y oportuna los libros y registros especiales, conforme a las normas legales y los principios de contabilidad generalmente aceptados, referentes a actividades y operaciones que se vinculen a la tributación y mantenerlos en el domicilio o establecimiento del contribuyente y responsable; inscribirse en los registros pertinentes, aportando los datos necesarios y comunicando oportunamente sus modificaciones; entre otros.²⁴

En el proceso de fusiones empresariales, gran parte de las consecuencias tributarias se centran en las obligaciones de naturaleza formal. Aunque estas responsabilidades carecen de contenido patrimonial directo, el incumplimiento de dichos deberes podría desencadenar implicaciones financieras significativas si las autoridades fiscales aplican las sanciones pertinentes.

²⁰ PÉREZ, J. *Fundamentos de Derecho Impositivo Estatal...* p. 61-62.

²¹ DURÁN, M citando a Ramón Vales Costa en «Relación Jurídica Tributaria y Obligación Tributaria» En el *Manual Venezolano de Derecho Tributario*. Tomo I. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013 p. 286.

²² Decreto Constituyente mediante el cual se dicta el Código Orgánico Tributario (G.O. No. 6.507 del 29 de enero de 2020).

²³ Artículo 99 del Código Orgánico Tributario.

²⁴ Artículo 155 del Código Orgánico Tributario.

Es crucial para las empresas no solo comprender estas obligaciones, sino también mantener un riguroso apego a las normativas para evitar posibles impactos adversos en su situación financiera.

ii. Obligaciones materiales

Las normas de derecho tributario material son aquellas que regulan los elementos constitutivos de la relación obligatoria material del impuesto como tributo, que consiste en la prestación pecuniaria correspondiente. Entre estas normas están naturalmente las que determinan o definen los hechos imponibles, los sujetos activos y pasivos, exenciones, bases imponibles, los tipos y la estructura de la deuda fiscal²⁵.

Las obligaciones materiales o también llamadas obligaciones principales, se constituyen por obligaciones de dar, de pagar una suma de dinero por concepto de tributo. Su fuente es la ley, la cual debe determinar todos sus elementos. De acuerdo con GIULIANI, esta sería propiamente la «obligación tributaria», ya que la obligación tributaria es una contraprestación jurídica patrimonial, que comprende, exclusivamente, una obligación de dar sumas de dinero, generalmente, y en casos menos frecuentes, cantidad de cosas (pago en especie)²⁶.

De conformidad con el Código Orgánico Tributario, se consideran obligaciones materiales: la obligación de pago de tributos, sus porciones o anticipos; practicar y enterar retenciones o percepciones y las devoluciones o reintegros de los pagos indebidos²⁷.

Cuando se trata de reestructuraciones empresariales, categoría dentro de la que están las fusiones, las obligaciones materiales, cuyo contenido es principalmente patrimonial, representan un aspecto crítico y tangible que debe ser tomado en cuenta para determinar la viabilidad y valor de la operación, así como para garantizar una transición fluida y exitosa entre las entidades involucradas.

En el sistema jurídico venezolano es posible identificar normas de derecho tributario material sobre fusiones, como las que se refieren al traspaso de beneficios, responsabilidades y créditos fiscales, cuyo contenido se relaciona con la determinación de los impuestos cuando se trata de fusiones.

²⁵ PÉREZ, J. *Fundamentos de Derecho Impositivo Estatal*. Dykinson, Madrid: 1995. p. 61.

²⁶ GIULIANI, C. *Derecho Financiero. Volumen I*, Depalma, Buenos Aires, 1993, p. 389.

²⁷ Artículo 109 del Código Orgánico Tributario.

Sin embargo, respecto a las obligaciones materiales, consideramos que la regla general debe ser que las fusiones no están sujetas a imposición, al no haber una manifestación de capacidad económica, sino una operación de reorganización.

4. Normas venezolanas que contienen obligaciones vinculadas a las fusiones

a. Normativa de rango constitucional

En la Constitución²⁸ no hay normas que de manera expresa se refieran a las fusiones. Sin embargo, como norma suprema y fundamento del ordenamiento jurídico venezolano²⁹, establece los principios y reglas que deben ser tomadas en cuenta para el establecimiento de las obligaciones tributarias que pudieran resultar de las fusiones.

En este sentido, los artículos 133 y 316 de la Constitución establecen el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley, enfocándose en la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica de los contribuyentes atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; esto debe sustentarse en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

En este sentido, es un imperativo constitucional que las obligaciones referidas al pago de tributos sean creadas mediante ley, respetando la capacidad económica de los contribuyentes, atendiendo al principio de progresividad, la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población.

b. Normativa de rango legal

i. Código Orgánico Tributario

El artículo 24 del Código Orgánico Tributario es el único artículo de este código que hace mención expresa a las fusiones. Este artículo dispone que, como consecuencia de una fusión, la sociedad sobreviviente de la fusión asumirá todos los beneficios o responsabilidades que correspondan a las sociedades fusionadas.

²⁸ Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (G.O. No. 5.908 del 19 de febrero de 2009).

²⁹ Artículo 7 de la Constitución.

De acuerdo con esta norma, una vez que opere la fusión, la compañía resultante será responsable de todas las obligaciones fiscales de la compañía disuelta contraídas antes de la fusión, e igualmente pasará a ser titular de los beneficios fiscales de aquellas. La compañía que subsista o resulte de la fusión será entonces la responsable hasta que hayan prescrito las obligaciones fiscales que correspondían a las compañías que queden disueltas como consecuencia de la fusión.

Esta es una norma material que regula lo que hemos identificado como una de las características esenciales de las fusiones que es el hecho de que el patrimonio de la compañía fusionada es traspasado *en bloque* a la compañía fusionante, y esta transmisión implica que la compañía que incorpora a aquellas que son disueltas, será la sucesora universal de los derechos y obligaciones, aclarando que se incluye en este traspaso los beneficios o responsabilidades de carácter tributario, de la compañía o compañías cuya personalidad se extingue, lo que resulta la consecuencia lógica de una fusión³⁰.

ii. *Ley de Impuesto Sobre la Renta*

La Ley de Impuesto sobre la Renta³¹ regula los efectos y obligaciones de las fusiones en dos artículos: el artículo 16 y el artículo 166.

El párrafo quinto del artículo 16 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta ratifica la norma general prevista en el Código Orgánico Tributario, en virtud de la cual la compañía sobreviviente asumirá los derechos, obligaciones, beneficios y responsabilidades de las sociedades fusionadas. Mientras que, el artículo 166 aborda los deberes formales en relación con los precios de transferencia, especificando que aquel contribuyente encargado de reportar a la Administración Tributaria sobre transacciones entre partes relacionadas está obligado a conservar, entre otros documentos, los contratos que aborden fusiones y otros cambios societarios de importancia.

Esta Ley nada dice respecto a cómo deben ser considerados los ingresos que recibe la compañía que sobrevive o resulta de la fusión, ni establece el tratamiento que debe darse a estos ingresos a los efectos del cálculo del impuesto.

³⁰ SALAZAR, E. «Impacto Fiscal de las Fusiones Empresariales» En *Memorias de las XVIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2019, p. 527.

³¹ Decreto Nro. 2.163, mediante el cual se dicta el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial del Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta (G.O. No. 6.210 del 30 de diciembre de 2015).

En este sentido, consideramos que, como regla general, el ingreso que recibe la compañía sobreviviente o resultante de la fusión no representa un ingreso gravable al ser la fusión una operación de mera reorganización empresarial que no manifiesta capacidad contributiva y en la cual la compañía sobreviviente será la heredera universal de los derechos y obligaciones de la entidad o entidades que se disuelvan.

iii. Ley de Impuesto al Valor Agregado

La Ley de Impuesto al Valor Agregado³², hace mención expresa a las fusiones en los artículos 40 y 41 los cuales se refieren a los créditos fiscales y la posibilidad de transferirlos como consecuencia de una fusión. Estos artículos establecen que los créditos fiscales que hubieran quedado a favor de la entidad fusionada, serán transferidos a la sociedad resultante de la fusión.

iv. Ley de Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras

No hay normas expresas referidas a las fusiones en la Ley de Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras³³. En este sentido no hay deberes formales previstos en esta Ley que exclusivamente se refieran a las fusiones.

Ahora bien, el artículo 3 de esta Ley establece que uno de los hechos imponible de este impuesto es la cancelación de deudas efectuadas sin mediación del sistema financiero, por el pago u otro medio de extinción, lo que puede hacer surgir la duda respecto a si es posible que este impuesto tenga impacto en una operación de fusión, en las que ocurra una cancelación de deuda.

Pensemos entonces en un escenario en el que se fusionan dos compañías, ambas calificadas como sujetos pasivos especiales y la compañía que va a ser absorbida tiene una deuda con la que subsistirá. Como consecuencia de la fusión se extingue la deuda por confusión³⁴, una operación que ocurre sin mediación del sistema financiero.

³² Decreto Constituyente de Reforma Parcial del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado (G.O. No. 6.507 del 29 de enero de 2020).

³³ Ley de Reforma Parcial del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras (G.O. No. 6.687 del 25 de febrero de 2021).

³⁴ Artículo 1342 del Código Civil. Cuando las cualidades de acreedor y de deudor se reúnen en la misma persona, la obligación se extingue por confusión. (G.O. No. 2.990 del 26 de julio de 1982).

Sin embargo, en el artículo 4 de la referida Ley, se define cancelación como compensación, novación y condonación de deudas. Como consecuencia de la definición restringida de cancelación que establece la Ley, concluimos que en el supuesto planteado no se genera el hecho imponible del impuesto.

v. Ley de Registros y Notarías

La Ley de Registros y Notarías³⁵ establece en su artículo 85 una tasa a favor del Servicio Autónomo de Registros y Notarías de hasta cinco unidades de PETRO (5 PTR) por la inscripción de fusiones de compañías.

Una tasa es un tributo que cobra el Estado por un servicio específico proporcionado. Se trata de una obligación tributaria material cuyo cumplimiento es obligatorio para hacer el registro de los actos requeridos para la fusión ante el Registro Mercantil.

En el caso de esta tasa el Director General del Servicio Autónomo de Registros y Notarías debe, dentro del límite previsto en la esta Ley, determinar el monto de las tasas aplicables mediante providencia. Esta es una obligación tributaria material que se genera por la fusión.

Por su parte, el artículo 57 de esta Ley establece la responsabilidad específica del Registrador Mercantil en cuanto al cumplimiento de los requisitos legales necesarios para la formación y operación de compañías anónimas y sociedades de responsabilidad limitada. Respecto a las fusiones, este artículo establece que el Registrador Mercantil tiene la responsabilidad de verificar que los aportes en especie declarados en el proceso de fusión tengan el valor indicado en la documentación respectiva. Es decir, deben asegurarse de que los bienes no monetarios aportados durante la fusión tengan un valor real y preciso. Para el cumplimiento de esta obligación, se exige que las compañías consignen un avalúo realizado por un perito independiente colegiado. Esto se trata una obligación de carácter formal cuya finalidad podría ser la de asegurar una adecuada valoración de los activos durante una fusión.

vi. Ley de Timbre Fiscal

La Ley de Timbre Fiscal³⁶ comprende estampillas, papel sellado y el pago en efectivo hecho directamente ante las Oficinas Receptoras de Fondos Nacionales³⁷.

³⁵ Ley de Registros y Notarías (G.O. No. 6.668 del 16 de diciembre de 2021).

Esta Ley no hace mención expresa a operaciones de fusión. Sin embargo, en su artículo 32 establece que los documentos que se otorgan ante el Registro Mercantil deben presentarse en papel sellado. De acuerdo con el artículo 31, en su encabezado y parágrafo tercero, estos documentos que deban extenderse en papel sellado conforme al artículo 32 de la Ley, podrán extenderse en papel común, siempre que se utilicen estampillas fiscales por el valor de dos centésimas de Unidad Tributaria (0,02 U.T.) por cada papel sellado.

De acuerdo con la Constitución, la potestad tributaria respecto al timbre fiscal corresponde a los Estados³⁸. Cuando el Registro Mercantil se encuentre en un Estado que haya dictado su ley especial en materia de timbres fiscales, las disposiciones de dicha Ley estatal serán las aplicables.

vii. Ley Orgánica del Poder Público Municipal

La Ley Orgánica del Poder Público Municipal³⁹ no establece obligaciones específicas en cuanto a las fusiones empresariales. Sin embargo, en ciertos casos, las ordenanzas municipales pueden contemplar disposiciones que abarcan obligaciones relacionadas con el deber de notificación de cambios de domicilio, cese de actividades, solicitud de desincorporación de registros o de licencias.

viii. Ordenanzas Municipales sobre el Impuesto a las Actividades Económicas

Para este análisis hemos revisado las ordenanzas que establecen el Impuesto a las Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios y similares de los Municipios del Área Metropolitana de Caracas; es decir, Baruta⁴⁰, Chacao⁴¹, El Hatillo⁴², Libertador⁴³ y Sucre⁴⁴.

³⁶ Ley de Timbre Fiscal (G.O. No. 6.150 del 18 de noviembre de 2014).

³⁷ Artículo 1 de la Ley de Timbre Fiscal.

³⁸ Artículo 164.7 de la Constitución.

³⁹ Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (G.O. No. 6.015 del 28 de diciembre de 2010).

⁴⁰ Reforma Parcial de la Ordenanza sobre Actividades Económicas, de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar del Municipio Baruta del Estado Bolivariano de Miranda (G.O. No. E. 025-01/2021 del 28 de enero de 2022).

⁴¹ Ordenanza No. 006-2020, Ordenanza de Actividades Económicas, Industria, Comercio, Servicios e Índole Similar del Municipio Chacao (G.O. No. E. 9051 del 30 de noviembre de 2020).

Ordenanza sobre Actividades Económicas, Industria, Comercio, Servicios e Índole Similar del Municipio Hatillo del Estado Bolivariano de Miranda (G.O. No. 240/2020 del 13 de noviembre de 2020).

La ordenanza del Municipio Baruta nada indica en relación a las fusiones, sin embargo, prevé la obligación de notificar el cese de actividades en el Municipio, lo cual en nuestra opinión será aplicable cuando la empresas que subsista o resulte de la fusión no vaya a realizar actividades económicas en este Municipio y también contempla la obligación de solicitar el traspaso de la licencia de actividades económicas, procedimiento que consideramos debe llevarse a cabo para notificar al Municipio la adquisición de la licencia de actividades económicas de la compañía disuelta como consecuencia de la fusión cuando la compañía que subsiste o resulte de la fusión vaya a continuar realizando actividades en o desde el Municipio.

Las Ordenanzas de los Municipios Chacao, El Hatillo, Libertador y Sucre se refieren expresamente a las fusiones. Todas ellas establecen el deber de notificar la fusión a los efectos de tramitar la actualización o traspaso de la licencia de actividades económicas. Al igual que en el caso de la de Baruta, consideramos que esta actualización o traspaso solo será procedente cuando se continúen las actividades en esos Municipios. De lo contrario, deberá notificarse el cese de actividades y tramitarse el retiro de la licencia de actividades económicas.

La Ordenanza del Municipio El Hatillo además indica que los adquirentes en razón de fusión serán solidarios del impuesto a las actividades económicas causado y no pagado, así como del incumplimiento de los deberes formales.

c. Normativa de rango sublegal

i. Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta

El Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta⁴³ se refiere a las fusiones en los artículos 150 y 151. Estos artículos regulan el supuesto en que, como consecuencia del cese de actividades de una persona jurídica, producido, entre otros supuestos, por motivo de fusión, el ejercicio económico se entiende terminado de forma anticipada y se precisa que el ejercicio económico culminaría para la empresa absorbida de forma anticipada el día de la fusión.

⁴³ Reforma Parcial de la Ordenanza de Impuesto sobre actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole similar y su clasificador de actividades Económicas (G.O. No. 4825 del 23 de junio de 2022).

⁴⁴ Ordenanza de Reforma Parcial de la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar del Municipio Sucre del Estado Bolivariano de Miranda (G.O. No.177/2023 E. del 03 de noviembre de 2023).

⁴⁵ Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta (G.O. No. 5.662 del 24 de septiembre de 2003).

En este sentido, el Reglamento establece que, como consecuencia de la terminación del ejercicio gravable, será obligatoria la presentación de la declaración de rentas definitiva dentro de los tres (3) meses siguientes a la terminación⁴⁶.

ii. Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado

El Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado⁴⁷, en su artículo 10 considera «venta», y por lo tanto sujeto al impuesto al valor agregado, los aportes o transferencias del dominio de bienes para la fusión de sociedades. Sin embargo, establece una excepción de acuerdo con la cual los aportes de derechos de propiedad consistentes en acciones sociales y los aportes de derechos de todo o parte del activo y pasivo de una sociedad a otra, no constituyen hecho imponible a los efectos de este impuesto.

Además, esta norma establece que, si la sociedad sobreviviente a la fusión continúa el mismo giro, objeto o actividades de las sociedades antecesoras, sean en su totalidad o parcialmente, no se considerará que ha existido un acto, operación o transmisión de dominio de bienes corporales asimilable a enajenación.

A esto último también se le agrega una excepción y es que se aumente el capital o la participación, mediante aportes de nuevos bienes muebles. En este caso, la operación estará gravada con este impuesto y el aporte de los bienes muebles para el aumento de capital será la base imponible para lo cual a dichos bienes no se les podrá asignar un valor inferior al corriente del mercado. Bajo este supuesto, será contribuyente quien efectúe el aporte y el hecho imponible nacerá en la oportunidad en que se entreguen los bienes a la sociedad.

iii. Providencia Nro. SNAT/2013/0048, mediante la cual se regula el Registro Único de Información Fiscal (RIF)

⁴⁶ Artículo 146 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

⁴⁷ Reglamento General de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado (G.O. 5.363 del 12 de julio de 1999).

Esta Providencia⁴⁸ en su artículo 6 establece un deber formal de acuerdo con el cual los sujetos o entidades inscritos en el Registro Único de Información Fiscal (RIF) tienen la obligación de informar al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) dentro de un mes después de que ocurran ciertos hechos. Uno de esos eventos es la fusión.

iv. Providencia Nro. SNAT/2023/00005, sobre sujetos pasivos especiales

Esta Providencia⁴⁹ establece en su artículo 12 el procedimiento que deben seguir los sujetos pasivos especiales en caso de fusión.

Si se trata de dos sujetos pasivos especiales que se fusionan, ambos deben notificar a sus respectivas Gerencias Regionales dentro de los cinco días hábiles siguientes a la fusión.

Si como resultado de esta fusión, el sujeto pasivo especial se extingue, la Gerencia Regional del domicilio fiscal del nuevo sujeto resultante de la fusión calificará como sujeto pasivo especial al sujeto pasivo que subsiste, en un plazo de tres días hábiles tras recibir la notificación. Mientras que, si el sujeto pasivo subsistente ya tenía la calificación, no será necesaria una nueva calificación.

Este artículo exige que se adjunte a la notificación una copia certificada del registro y publicación del acuerdo de fusión.

El control de los sujetos extinguidos o absorbidos corresponderá a la Gerencia Regional del domicilio fiscal del sujeto pasivo especial subsistente o resultante de la fusión.

5. Conclusiones

Aun cuando en el derecho comparado y en la doctrina es posible encontrar alguna definición, no existe en el ordenamiento jurídico venezolano una definición legal o auténtica de fusión. Sin embargo, a partir de las normas del Código de Comercio es posible identificar sus características esenciales, a saber: (i) implica la voluntad de los socios

⁴⁸ Providencia Nro. SNAT/2013/0048, mediante la cual se Regula el Registro Único de Información Fiscal (RIF) (G.O. No. 40.214 del 25 de julio de 2013).

⁴⁹ Providencia Administrativa No. SNAT/2023/00005, Sobre Sujetos Pasivos Especiales (G.O. No. 42.588 del 14 de marzo de 2023).

de las compañías que participan en la fusión; (ii) se produce la disolución y, consecuentemente, la extinción de la personalidad jurídica de una o más compañías; (iii) las compañías que se disuelven traspasan su patrimonio a la compañía resultante de la fusión, la cual será la sucesora universal de las compañías disueltas; y (iv) se reagrupan los accionistas de las compañías que se disuelven en la compañía que resulta de la fusión.

El ordenamiento jurídico venezolano no clasifica ni regula por separado las fusiones y sus distintas modalidades. La doctrina venezolana ha propuesto distintas clasificaciones basadas en sus características.

Las obligaciones tributarias pueden ser formales o materiales. Al efecto de analizar de forma ordenada las obligaciones formales y materiales en materia de fusiones, decidimos hacerlo de forma jerárquica, es decir, revisando la Constitución, luego las normas de carácter legal y, finalmente, las normas de carácter sublegal.

En la Constitución no se establecen obligaciones materiales o formales relacionadas con las fusiones, sin embargo, establece los principios básicos que deben seguirse para la creación de estas obligaciones.

Con respecto a la normativa de rango legal concluimos lo siguiente: (i) el Código Orgánico Tributario, al igual que la Ley de Impuesto Sobre la Renta y la Ley de Impuesto al Valor Agregado, regulan aspectos materiales de la fusión relacionados con el traspaso de beneficios y responsabilidades; (ii) la Ley de Impuesto sobre la Renta también establece el deber formal, en materia de precios de transferencia, de conservar los contratos de fusión; (iii) la Ley de Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras no establece nada relacionado con las fusiones y, en el caso propuesto de extinción de una obligación por confusión debido a la fusión, concluimos que no se genera el hecho imponible debido a la definición de cancelación de deuda prevista en la Ley; (iv) la Ley de Registro y Notaría crea una obligación tributaria material de pagar una tasa de hasta cinco unidades de PETRO (PTR 5,00) por la inscripción de fusiones de compañías; (v) la Ley de Timbre Fiscal establece que los documentos que se otorgan ante el Registro Mercantil deben presentarse en papel sellado o en papel común utilizando estampillas fiscales por el valor de Dos centésimas de Unidad Tributaria (0,02 U.T.) por cada papel sellado y (vi) la Ley Orgánica del Poder Público Municipal no establece obligaciones relacionadas a las fusiones, pero las ordenanzas de actividades económicas revisadas sí establecen el deber de notificación y traspaso o actualización de la licencia de actividades económicas.

Finalmente, respecto a la normativa de rango sublegal concluimos lo siguiente: (i) el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta regula una consecuencia de la fusión, que es el cese anticipado del ejercicio económico de la compañía disuelta, y establece el deber formal de presentar la declaración definitiva de Impuesto sobre la Renta de la entidad que se disuelve; (ii) el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta regula un aspecto material de la

obligación tributaria relacionado con el hecho imponible y determina bajo qué supuestos la fusión estará o no gravada; (iii) la Providencia Nro. SNAT/2013/0048 establece la obligación formal de notificar la fusión para actualizar el RIF y (iv) la Providencia No. SNAT/2023/00005, en el caso de sujetos pasivos especiales, establece el deber formal de notificar la fusión a la Gerencia Regional y el procedimiento que la Gerencia Regional deberá cumplir respecto a la calificación de sujeto pasivo especial.