COMENTARIOS A LA LEY DE IMPUESTO A LAS PERSONAS JURÍDICAS

Prof. Carlos Carrera

Mediante el Alcance 111-A de la Gaceta No 249 de fecha 27 de diciembre de 2011, ha sido publicada la **LEY DE IMPUESTO A PERSONAS JURÍDICAS**, No. 9024 de 23 de diciembre de 2011, que grava a todas las sociedades mercantiles, sucursal de una sociedad extranjera o su representante, empresas individuales de responsabilidad limitada, inscritas o que en adelante se inscriban según la redacción del artículo 1 de la Ley 9024.

Con independencia de la finalidad o propósitos fiscales que la ley persigue, pretendemos hacer una exigua contribución desde el punto de vista del derecho mercantil en lo relativo a lo que la ley regula respecto de esa disciplina para señalar algunas imprecisiones que padece ésta.

1. De la denominación de la ley

La ley número 9024 de 23 de diciembre de 2011, se denomina **LEY DE IMPUESTO A LAS PERSONAS JURÍDICAS**. Tal nomenclatura es equívoca por que la ley no crea un impuesto a todas las personas jurídicas (artículo 33 y 36 del Código Civil) sino solamente a aquellas que explícitamente regula en el cardinal 1 citado. Son sujetos pasivos del impuesto los indicados en el artículo 1 de la ley 9024, no todas las personas jurídicas inscritas en los respectivos registros. El Proyecto de Ley que sirvió de

base para el dictado de la ley 9024, era consecuente con su denominación, dado que proponía un impuesto a todas las personas jurídicas inscritas en el Registro Público o las que se inscribieran posteriormente, sin embargo, el Poder Legislativo aprueba ahora una ley que impone el tributo o impuesto a ciertas personas jurídicas, concretamente a todas las sociedades mercantiles (artículo 17 del Código de Comercio) inscritas o que se lleguen a inscribir (no contempla las sociedades irregulares o de hecho – artículos 22 y 23 del Código de Comercio), a las sucursales de sociedades extranjeras (artículos 226 a 233 del Código de Comercio) y su representante legal, que quizá en todo caso era innecesaria su mención, dado lo dispuesto en el artículo 5 inciso d) del Código de Comercio –por tratarse de sociedad mercantil- y la empresa individual de responsabilidad limitada (artículos 9 a 16 del Código de Comercio), pero no se modifica el nombre de la ley (Ley del Impuesto a Personas Jurídicas). Quedan al margen del impuesto, personas jurídicas, tales como las asociaciones, fundaciones, cooperativas, sociedades civiles y la duda respecto de algunas sociedades de naturaleza mixta, como las sociedades anónimas deportivas y las sociedades anónimas laborales. En fin la denominación peca de excesiva, dado que el nombre Ley de Impuesto a las Personas Jurídicas es muy amplio y su aplicación restringida a los sujetos pasivos arriba mencionados.

Cabe advertir que el canon 8 de la ley exonera a las pequeñas y medianas empresas (PYMES), que realicen actividad productiva permanente y se encuentren inscritas en el Registro que al efecto llevará el Ministerio de Economía. Entonces, aquellas PYMES que tengan la estructura de una sociedad mercantil o empresa individual de responsabilidad limitada, en virtud que no toda PYMES debe estar estructurada como sociedad mercantil o EIRL, entonces, están exoneradas del pago del tributo creado por la ley relacionada.

2. De la des inscripción y extinción de la persona jurídica

a) Para entender el tema de la extinción de la persona jurídica, en especial de las sociedades mercantiles y la empresa individual de responsabilidad limitada debemos acudir a las normas que regulan su inscripción y reconocimiento como personas jurídicas. Así tenemos los artículos 9, 10, 18 y 20 del Código de Comercio. Independientemente de la teoría que sigamos en esta materia, el acto formal de la inscripción en el Registro Mercantil constituye el *reconocimiento del ordenamiento jurídico* de un sujeto de derecho al que se le atribuye personalidad jurídica.

El numeral 20 del Código de Comercio expresamente dispone: *“Las sociedades inscritas en el Registro Mercantil tendrán personería jurídica. Declarada la inexistencia o nulidad del acto constitutivo, se procederá a la disolución y liquidación de la sociedad sin efecto retroactivo”*. En consecuencia, las sociedades mercantiles inscritas

tienen personalidad jurídica, no gozan de ese privilegio las sociedades de hecho e irregulares (artículo 22 y 23 del Código de Comercio), ni las cuentas en participación (artículo 21 del Código Mercantil).

Entonces la sociedad nace o emerge a la vida jurídica con el acto de inscripción. Aunque el Código de la materia explícitamente no señale con precisión el momento de la extinción o muerte de la persona jurídica hemos de entender que ocurre con el acto opuesto, es decir, la des inscripción en el Registro Mercantil. (excepciones de casos de des inscripción regulados tenemos artículo 230 del Código de Comercio, respecto de la agencia o sucursal de sociedades extranjeras, que puede retransferir su sede a otro territorio sin previa disolución (Código de Bustamante).

A propósito de las sociedades mercantiles la expiración de su vida jurídica no es igual que la persona física. Esta última tiene su causa de muerte, muerte y posterior liquidación de su patrimonio. Mientras en las sociedades mercantiles el proceso es diferente, en tanto, debe seguir tres fases consecutivas: en primer lugar tenemos la disolución (causa de muerte), en segundo lugar la liquidación del patrimonio (realización de activos, verificación y cancelación de pasivos) en vida de la sociedad y por último su muerte (extinción) que corresponde al fenómeno de su extinción y desaparición como persona jurídica. Por ende, la disolución no es equivalente a extinción, dado que la sociedad disuelta por cualquiera de las causas previstas en los artículos 20 y 201 del Código de Comercio, entra en fase o estado de liquidación pero conservando la personería jurídica. Es decir, la sociedad disuelta por cualquier causal permanece

vigente como persona jurídica, así lo declara el cardinal 209 del Código de Comercio. Debe advertirse, no obstante, algunas resoluciones completamente equivocadas dictadas por nuestros tribunales que han llegado a sostener que cuando la sociedad se disuelve, si esta realiza alguna actividad se convierte en una sociedad de hecho y los socios de ella responden de manera solidaria. Esa interpretación judicial es contraria a lo regulado y previsto en el cardinal 209 del Código de Comercio que mantiene la personalidad jurídica de la sociedad disuelta. Dictada u ocurrida la disolución la sociedad entra de pleno derecho, es decir, inmediatamente en fase de liquidación.

Señalamos lo anterior para analizar el artículo 6 de la Ley del Impuesto a las Personas Jurídicas. Dicho artículo sanciona con la disolución de las personas jurídicas afectadas por este impuesto en el Registro Mercantil cuando no haya cancelado durante tres períodos consecutivos el monto o suma que le corresponde por concepto de impuesto, regulando de manera extraña seguidamente **“la cancelación de la inscripción”** en el Registro y la anotación de bienes, estableciendo adicionalmente en el párrafo final de dicho artículo una hipoteca o prenda legal a favor de la Administración por el impuesto creado.

Conforme lo expuesto notamos indiscutiblemente que el redactor de la Ley desconoce los institutos societarios de la disolución, liquidación y extinción de las sociedades mercantiles. Aunque ya resulta cuestionable y desproporcionada la sanción de la des inscripción por el no pago de tributos, el redactor del Proyecto entroniza como nueva causal de disolución –a las previstas en los artículos 20, 101 y 201 del

Código de Comercio- el no pago durante 3 períodos consecutivos del tributo, obliga al Registro a enviar publicación al Diario Oficial La Gaceta conforme al numeral 207 del Código de Comercio y posteriormente manda la cancelación de la inscripción, lo que debe entenderse como su des inscripción. Se trata de una extinción sin liquidación, en tanto, la norma establece la causal de disolución pero no se prevé la etapa siguiente, es decir, la liquidación de la persona jurídica, sino la cancelación de la inscripción en el Registro. Esta redacción trae graves consecuencias. Aunque el precepto dispone que se debe anotar los bienes muebles e inmuebles que la persona jurídica tenga inscritos, no se establece quien debe ordenar esa anotación y a favor de quien. Aunque puede asumirse que lo hará el Registro y a favor del Fisco la técnica legislativa correcta ha debido indicar el sujeto obligado a realizar tal anotación. Pero una vez anotados los bienes cuál debe ser el procedimiento para cobrar el tributo? En principio la sociedad no existe (como consecuencia de su “cancelación”), entonces, no hay representante legal para seguir contra la persona jurídica un proceso judicial donde previa garantía del debido proceso la sociedad pueda defenderse. Como ejecutar la hipoteca o prenda legal? Otro asunto que debe llamar a la meditación, qué ocurre con los otros pasivos o deudas de distinta naturaleza a la impositiva, que tenga la sociedad con terceros o socios, si la sociedad como tal ya se encuentra extinta, dónde y cómo pueden exigir esa obligación dichos acreedores.

En una correcta técnica legislativa el proceso debe ser como lo apuntamos arriba: 1) disolución 2) liquidación y 3) extinción o des inscripción en el Registro Mercantil. La norma 6 de la Ley debe ser corregida para que el

no pago por tres períodos consecutivos del impuesto a las personas jurídicas que lo deban cancelar (en tanto el sujeto pasivo de la obligación tributaria no son todas las personas jurídicas) constituye causal de disolución, para entrar inmediatamente en la fase de liquidación utilizando la normativa prevista en los artículos 209 a 219 del Código de Comercio, sin necesidad de entrar a inventar supuestos fácticos como la anotación de bienes. Ahora bien que sucede con los bienes o activos de la sociedad extinta.

El artículo 6 debe mejorarse en tal aspecto y continuar con la etapa de liquidación por medio del liquidador o liquidadores que se nombren por la asamblea general extraordinaria de socios o en su defecto por el que designe el pacto social. En la etapa de liquidación se verifican y determinan todos los pasivos y se realizan los activos, para que con el resultado de los activos se cancelen los pasivos existentes en su totalidad o en forma proporcional en el caso que los pasivos sean superiores a los activos. En caso de existir un remanente o saldo se distribuye a los socios como el derecho a cuota de liquidación (artículo 216 del Código de Comercio). Finalizada la liquidación se procede a desinscribir o extinguir la sociedad.

b) Desde el punto de vista mercantil debemos analizar el tema que regula el transitorio II de la Ley que estipula: "Las sociedades mercantiles, subsidiarias de una sociedad extranjera o su representante, las empresas individuales de responsabilidad limitada que se disuelvan en el plazo de tres meses contados a partir de la entrada

en vigencia de ésta ley no pagarán este impuesto. *Vencido este plazo sin completar el proceso de disolución, los contribuyentes deberán cancelar el impuesto en los términos previstos en esta Ley.*". En el fondo lo que dispone la Ley es que la sociedad disuelta al amparo de este transitorio II está exenta del pago del impuesto que crea la ley siempre que tal disolución se realice dentro de los 3 meses posteriores a la entrada en vigencia de la ley. Nuevamente el redactor confunde disolución con extinción. Dado que la sociedad disuelta no es una sociedad extinta. La sociedad disuelta conserva su personalidad jurídica como ente o sujeto de derecho y el redactor lo que está regulando es otra cosa. En nuestro medio de manera errada los abogados y notarios recomiendan reducir el plazo social a las sociedades mercantiles para supuestamente de esa forma desaparecer la sociedad (art. 206) lo que no es cierto dado que coexiste la responsabilidad de los administradores (208 del Código de Comercio) y personalidad jurídica (209 del Código de Comercio). No es correcto sustentar que una sociedad disuelta este exenta de sus responsabilidades tributarias o legales en general. Los administradores de la sociedad no cesan en su cargo por causa de la disolución y mantienen inalterada su responsabilidad individual y social. Si la sociedad adeuda tributos de periodos anteriores o se generen posterior a su disolución deben ser cancelados a la Administración Tributaria la que puede perseguir los bienes sociales para tal efecto y demandar su pago en la figura del liquidador.

3. Renuncia del cargo de representante legal

El Transitorio IV regula el fenómeno de la renuncia de los representantes legales de las sociedades anónimas, sucursales extranjeras y el de EIRL, nótese que nuevamente con pésima técnica legislativa se le concede esa facultad solamente a los funcionarios que ejerzan la función representativa, en ese caso: al presidente de la junta directiva en las S.A. (artículo 182 y posición jurisprudencial de la Sala I), otros funcionarios que conforme al pacto social se les haya conferido la representación legal, al Gerente y/o subgerente en la SRL (art. 89) y al Gerente en la EIRL (art. 10 inciso f y párrafo in fine), no se confiere u otorga ese derecho a los demás miembros de los consejos de administración o gerencias que no tenga el carácter de representante legal. Sin embargo, el problema es más grave, dado que el administrador (miembros de junta directiva en las sociedades anónimas, gerente y/o subgerente en las sociedades de responsabilidad limitada y gerente en la EIRL) deben ser nombrados por el órgano competente y estos aceptar su cargo. En materia de S.A. ver artículos 18 inciso 12, 116 inciso e), 155 inciso c), 185, 235 inciso e) del Código de Comercio.

La renuncia es una causa de cesación del administrador en su cargo. El procedimiento correcto que fija la doctrina mercantil y de manera indirecta se infiere del Código de Comercio ante falta de disposición expresa, consiste en que se renuncia ante el órgano que tiene competencia para hacer el nombramiento (en su caso, asamblea general ordinaria de socios en las S.A. y S.R.L. y ante el propietario en la EIRL), lo que no siempre

ha sido aceptado de manera uniforme, pues existen precedentes judiciales de la facultad de renunciar del administrador mediante carta-renuncia. Por lo tanto, en materia de sociedades mercantiles se renuncia ante la asamblea de socios competente y la misma surte efecto solamente después de su aceptación e inscripción en el Registro Mercantil, en el caso concreto de las S.A. de conformidad con la relación armónica de los artículos 19, 155 inciso c) 181, 185, 235 incisos d) y e) del Código de Comercio con el 1251 del Código Civil. Para SRL ver artículo 94 del Código de Comercio.

La ley establece un plazo de 24 meses para que los representantes legales de las personas jurídicas que indica puedan renunciar comunicando su decisión en el domicilio social, lo que a fuerza de ser sinceros, ésta renuncia está prevista únicamente para las sociedades mercantiles que son las que tienen domicilio social, según el artículo 18 inciso 10 del Código de Comercio, salvo que análogamente se estime que rige también para el supuesto normado en el precepto 10 inciso b) del mismo cuerpo legal. Esa comunicación de renuncia al domicilio social y posterior protocolización e inscripción en el Registro Mercantil traería consecuencias nocivas para el derecho societario costarricense.

En primer lugar la renuncia se hace mediante comunicación a un domicilio social y no ante el órgano que ha nombrado al funcionario, administrador o representante legal, lo que implica que el administrador renuncia sin ninguna consecuencia jurídica y la sociedad no está compelida a aceptar o rechazar su renuncia, pues la misma es "ex legem", ni se regula el trámite de sustitución del

administrador renunciante, salvo que se interprete que entra a regir lo dispuesto en la parte final del párrafo primero del artículo 185 párrafo final que establece que cuando la escritura social omita regular la forma en que se llenaran las vacantes temporales o definitivas de los consejeros se debe convocar inmediatamente a asamblea general (no obstante, la asamblea podría no reunirse para colmar la vacante dado que no existe sanción en caso de omisión).

En segundo lugar, qué sucede con las responsabilidades legales que al administrador le puedan corresponder en el ejercicio de su cargo. Con la renuncia de su cargo e inscripción en el Registro Mercantil se eximirá de las eventuales responsabilidades en el ejercicio de su cargo? (arts. 92 y 189 del Código de Comercio). Podrá posteriormente la sociedad instaurar la acción social (art. 192) de responsabilidad a un administrador que renunció y que la misma ya fue inscrita en el Registro?

En tercer lugar, quizá el más complicado, este transitorio, en caso de prosperar como se encuentra redactado, generaría la acefalía de los órganos gestores o representativos de las sociedades mercantiles con perjuicio para los terceros, la seguridad jurídica y la administración de justicia. Si el representante legal renuncia y basta para ello comunicar, protocolizar e inscribir en el Registro para lograr tal efecto. Renunciado el representante legal, la ley no regula la forma de llenar las vacantes (salvedad del artículo 185 citado), tampoco como nombrar el nuevo representante en el Registro mercantil, con lo cual estaríamos en presencia del caos societario. No podría regir el numeral 186 del Código de Comercio que evita la acefalía dado que se trata de una renuncia plena

aceptada por la ley y el renunciante se retira de la sociedad sin ninguna consecuencia jurídica. Mientras que el artículo 186 del Código de Comercio rige para el supuesto de cesación del cargo por vencimiento del plazo en cuyo caso para evitar la acefalía la ley prevé que el administrador continuará en el ejercicio de su cargo hasta que el sustituto pueda ejercer el mismo, sea, que se haya inscrito su nombramiento en el Registro Mercantil. Las sociedades se volverían sujetos irresponsables, dado que las acciones judiciales o administrativas no se podrían notificar, en tanto, carecerían de representante legal y en el supuesto de notificarse en el domicilio social quien las podría atender o contestar. Todas las anteriores preocupaciones son consecuencia de un manejo inadecuado de la materia mercantil por parte de personas que desconocen el tema. Qué ocurre con los procesos judiciales en curso contra una sociedad mercantil donde su representante legal se acoge al beneficio previsto en la ley y renuncia dejando a la sociedad sin representación judicial. Deberemos acudir al nombramiento de curadores procesales?

Ahora bien, como solución de “lege ferenda”, proponemos que el punto que se pretende regular consiste en facultar a los administradores a renunciar de su cargo para evitar ser responsables de la solidaridad tributaria que el Proyecto establece. En tal caso lo que debe hacerse es redactar un artículo en los siguientes términos: “A partir de la entrada en vigencia de la ley, dentro del plazo de 12 meses, las sociedades mercantiles, agencias y sucursales, deberán ser convocadas por el funcionario u órgano competente a una asamblea general de socios para conocer de la renuncia al cargo de administrador, en los

casos que los representantes legales hayan comunicado al domicilio social registrado en el Registro Mercantil, su deseo de renunciar al cargo. En el supuesto de omisión del funcionario u órgano competente de realizar la convocatoria y celebrar la asamblea dentro de los 3 meses siguientes a la recepción de la renuncia, el administrador que ha renunciado quedará facultado para promover solicitud de convocatoria judicial ante el juez civil del domicilio de la sociedad siguiendo los trámites del artículo 161 del Código de Comercio para que el Despacho Judicial convoque a los socios de la sociedad y se ordene la celebración de asamblea general de socios en el Juzgado para conocer de la renuncia planteada. La sociedad se reservará el derecho de

rechazar la renuncia en el caso que se deba ejercer la acción social de responsabilidad contra el renunciante. El acuerdo de renuncia deberá ser aprobado por el 51% de los socios presentes o representados en la asamblea respetiva. El juez presidirá la asamblea en forma ad hoc. El mismo procedimiento deberá seguir el gerente o subgerente de la EIRL con las salvedades respecto de su naturaleza, respecto de la convocatoria del propietario del capital de la EIRL. En la misma asamblea de socios se deberá nombrar los administradores sustitutos de los que hayan renunciado. Mientras no se nombren los administradores que sustituyan al representante legal renunciante el nombramiento de este permanecerá vigente.”