

Universidad de Costa Rica

Facultad de Derecho

Área de Investigación

Tesis para optar por el grado de Licenciatura en Derecho

**Análisis Jurídico de la Ley N° 9428: Repercusiones legales tributarias
sobre los integrantes de Sociedades Anónimas en Costa Rica**

Sharon Molina Hernández

B14203

Daniel Robert Arata

B05233

San José, Ciudad Universitaria Rodrigo Facio

Noviembre, 2019



UNIVERSIDAD DE
COSTA RICA

FD Facultad de
Derecho

15 de noviembre de 2019
FD-3743-2019

Dr. Alfredo Chirino Sánchez
Decano
Facultad de Derecho

Estimado señor:

Para los efectos reglamentarios correspondientes, le informo que el Trabajo Final de Graduación (categoría Tesis), de los estudiantes: Sharon Molina Hernández, carné B14203 y Daniel Robert Araya, carné B05233, denominado: "Análisis Jurídico de la Ley N.º 9428: Repercusiones legales tributarias sobre los integrantes de Sociedad Anónimas en Costa Rica" fue aprobado por el Comité Asesor, para que sea sometido a su defensa final. Asimismo, el suscrito ha revisado los requisitos de forma y orientación exigidos por esta Área y lo apruebo en el mismo sentido.

Igualmente, le presento a los (as) miembros (as) del Tribunal Examinador de la presente Tesis, quienes firmaron acuse de la tesis (firma y fecha) de conformidad con el Art. 36 de RTFG que indica: "EL O LA ESTUDIANTE DEBERÁ ENTREGAR A CADA UNO DE LOS (AS) MIEMBROS (AS) DEL TRIBUNAL UN BORRADOR FINAL DE SU TESIS, CON NO MENOS DE 8 DÍAS HÁBILES DE ANTICIPACIÓN A LA FECHA DE PRESENTACIÓN PÚBLICA".

Tribunal Examinador

Informante	Lic. Federico Torrealba Navas
Presidente	Dr. Julio Jurado Fernández
Secretario	Lic. Modesto Vargas Castillo
Miembro	Dra. Karla Blanco Rojas
Miembro	Dr. Álvaro Hernández Aguilar

Por último, le informo que la defensa de la tesis es el 06 de diciembre del 2019, a las 2:00 p.m. en el cuarto piso de la Facultad.

Atentamente,

Ricardo Salas Parra
Director



RSP/lev
Cc: arch Expediente

Nuestra *salud social* importa

Recepción
Tel.: 2511-4032
recepcion.fd@ucr.ac.cr

Consultorios Jurídicos
Tel.: 2511-1521
accionsocial.fd@ucr.ac.cr

Casa de Justicia
Tel.: 2511-1558
administrativacasesajusticia.fd@ucr.ac.cr

www.derecho.ucr.ac.cr

San José, 6 de noviembre de 2019

Dr. Ricardo Salas
Director del Área de Investigación
Facultad de Derecho
Universidad de Costa Rica

Estimado señor Director:

Reciba un saludo cordial, con las muestras de mi mayor consideración.

En mi condición de director de la tesis titulada "*Análisis Jurídico de la Ley N° 9428: Repercusiones legales tributarias sobre los integrantes de Sociedades Anónimas en Costa Rica*", redactada por Sharon Molina Hernández y Daniel Robert Arata, le comunico que he aprobado el trabajo, pues cumple a plenitud con los requisitos de forma y de fondo estipulados por esta Honorable Universidad.

El trabajo de Sharon y Daniel aborda un tema de gran actualidad e interés, que toca tanto al Derecho Tributario como al Derecho Comercial. Hemos percibido, con el pasar del tiempo —y la ley comentada es un ejemplo patente—, un creciente intervencionismo del Estado en las sociedades mercantiles. La sociedad de capitales, que en su origen histórico requirió licencia del Príncipe y luego evolucionó hacia la emancipación, hoy ha vuelto a ser alcanzada por el Derecho Público. El Estado hoy quiere conocer los beneficiarios finales de la sociedad anónima y disuelve y cancela las entidades que no cumplen con el tributo periódico impuesto por su sola existencia.

De modo profundo, y con espíritu crítico, Sharon y Daniel explican y comentan el devenir reciente de la sociedad mercantil, a raíz de tales acontecimientos, y se preguntan por sus perspectivas de cara a la pérdida del anonimato. La tesis no es una síntesis doctrinal. Va mucho más allá. Recoge opiniones de los entendidos y tercia activamente en la discusión, generando un producto final muy sugestivo.

Por lo expuesto, me es muy grato extender la presente carta de aprobación, a fin de que se proceda a la defensa de la tesis en la fecha y hora que se sirva fijar.

Cordialmente,


Prof. Federico Torrealba Navas

San José, 11 de noviembre de 2019.

Prof. Dr. Ricardo Sala Porras
Director Área de Investigación
Facultad de Derecho
Universidad de Costa Rica

Estimado profesor:

Reciba un cordial saludo de mi parte. En mi condición de lector del trabajo final de graduación denominado *"Análisis jurídico de la Ley Número 9428: repercusiones legales tributarias sobre los integrantes de Sociedades Anónimas en Costa Rica"*, de los estudiantes Sharon Molina Hernández, carné B14203 y Daniel Robert Arata, carné B05233, considero que dicho trabajo reúne las condiciones y requisitos de forma y fondo solicitados por el Área de Investigación para su defensa.

Atentamente,


Prof. Dr. Julio Alberto Jurado Fernández
Lector

San José, 02 de noviembre de 2019

Dr. Ricardo Salas Porras
Director del Área de Investigación
Facultad de Derecho
Universidad de Costa Rica

Estimado señor,

Tenga un cordial saludo. La suscrita Karla Blanco Rojas en mi condición de lectora de la Tesis Para Optar por el Grado de Licenciatura en Derecho titulada "*Análisis Jurídico de la Ley N° 9428: Repercusiones legales tributarias sobre los integrantes de Sociedades Anónimas en Costa Rica*"; elaborada por los estudiantes: Sharon Molina Hernández, mayor de edad, portadora del carné estudiantil número B14203 y Daniel Robert Arata, mayor de edad, portador del carné estudiantil número B05233; manifiesto haber leído dicha investigación y procedo a manifestar lo siguiente:

La investigación de los estudiantes Molina Hernández y Robert Arata, analiza las principales repercusiones legales tributarias derivadas de la Ley N°9428, con el fin de facilitar tanto al foro jurídico nacional como a los accionistas y representantes legales de sociedades anónimas; un instrumento de análisis jurídico que facilite la comprensión de tales repercusiones.

La Tesis antedicha, cumple con los requisitos de forma y fondo exigidos por el Área de Investigación de la Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica. Por consiguiente, extiendo mi aprobación sobre la investigación aquí mencionada, para que los estudiantes Molina Hernández y Robert Arata puedan llevar a cabo la defensa pública.

Atentamente,



Dra. Karla Blanco Rojas
Lectora

CARTA DEL FILÓLOGO

San José, 11 de noviembre del 2019

Señores
UNIVERSIDAD DE COSTA RICA
Facultad de Derecho

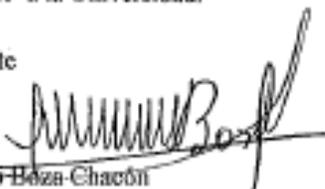
Estimados señores:

Los estudiantes Sharon Molina Hernández y Daniel Robert Arata, me han presentado para efectos de corrección de estilo, el trabajo de investigación denominado Análisis Jurídico de la Ley N° 9428. Repercusiones legales tributarias sobre los integrantes de Sociedades Anónimas en Costa Rica el cual han elaborado para optar por el grado académico de Licenciatura en Derecho.

He revisado, de acuerdo con los lineamientos de la corrección de estilo señalados por la Universidad, los aspectos de estructura gramatical, acentuación, ortografía, puntuación y los vicios de dicción que se traducen al escrito y he verificado que se han realizado todas las correcciones indicadas en el documento.

Por consiguiente, doy fe que este trabajo se encuentra listo para ser presentado oficialmente a la Universidad.

Atentamente



Prof. Mario Beza-Chacón
Filólogo. Cédula 103580444
Carné Colegio de Licenciados y
Profesores Número 5034

Dedicatoria

A mis padres Shirley Hernández y Ronaldo Molina, por darme el regalo más valioso y enseñarme que no existen límites para una mente que no se rinde ante los retos. A mis hermanos Mauricio, Yuana, Shirla, Ronaldo y a mis sobrinos Dana y Matías; por inspirarme a diario, los amo mucho.

A Daniel, por ser el mejor compañero de vida, gracias por motivarme con tu sonrisa, inspirarme con tu excelencia en cada aspecto de la vida y por incursionarte en más aventuras a mi lado. ¡Lo logramos!

A mis abuelitos y mi tío, de quienes he aprendido tanto. A mis suegros por su apoyo y cariño.

A todas aquellas personas que no le tienen miedo al fracaso, pues es en esos momentos en los que demostramos nuestra verdadera fuerza.

Sharon Molina Hernández

A mi mamá, Michael, Andrés y mi papá; por apoyarme incondicionalmente, pues gracias a ustedes me he convertido en la persona que soy y es por ustedes que seguiré siendo el profesional del cual se sientan orgullosos.

A Sharon ¡Mi gran amor! Por estar siempre a mi lado, motivarme a dar lo mejor de mí en todo momento y ser la persona con quien deseo cumplir muchas metas más a lo largo de mi vida.

A mis abuelitos, Tita y Tía Cristy, a quienes desearía poder darles las gracias por todas sus enseñanzas.

A mi familia, suegros, y mis amigos de toda la vida; a quienes aprecio de corazón.

Daniel Robert Arata

Agradecimientos

Esta investigación fue posible gracias a la valiosa colaboración de las personas aquí mencionadas. En primera instancia queremos agradecer a la profesora Karla Blanco Rojas, quien nos orientó y ayudó a comprender que los detalles hacen una gran diferencia.

Gracias a nuestro director el profesor Federico Torrealba Navas, quien nos brindó su valioso tiempo y atención desde que decidimos emprender esta investigación; y al profesor Julio Jurado Fernández, que como miembro del Comité Asesor nos dio su apoyo.

Asimismo, expresamos nuestro agradecimiento a los profesores Álvaro Hernández Aguilar y Modesto Vargas Castillo, quienes nos brindaron importantes insumos para poder concluir este trabajo. También, les agradecemos haber formado parte del Tribunal Examinador.

Le damos gracias al profesor Frank Álvarez Hernández, por habernos orientado con sus valiosos comentarios desde el inicio de este proceso; así como al profesor Ricardo Salas Porras y don Luis Roberto Campos Vargas por aportarnos su valiosa ayuda.

Externamos nuestra gratitud a todos los profesionales con quienes pudimos compartir en foros de discusión y entrevistas. Hacemos mención especial a la Licda. Ileana Murillo, el Lic. Adrián Torrealba Navas, el Lic. Arturo Hidalgo Rojas y a los miembros del Equipo Técnico Interinstitucional conformado por el BCCR, ICD y Ministerio de Hacienda.

Damos gracias a la vida por la oportunidad de habernos conocido y culminado la carrera de Derecho en la Universidad de Costa Rica. Finalmente, expresamos nuestro agradecimiento a nuestras familias, amigos, jefaturas, el Lic. Allan Guerrero Vargas y profesores universitarios; quienes nos motivaron e inspiraron a concluir esta Tesis.

Índice

Dedicatoria	i
Agradecimientos	ii
Tabla de Abreviaturas	viii
Resumen	ix
Ficha Bibliográfica	xi
Introducción	1
Capítulo I. El Impuesto a las Personas Jurídicas en el Derecho Tributario Costarricense: ¿Un Impuesto Estrictamente Definido?	17
Sección I. Estudio de los Tributos en Costa Rica.	17
I. Aproximaciones al Concepto del Tributo.	17
II. Conceptualización de Impuesto.	19
III. Caracterización de Tasa.	22
IV. Sobre las contribuciones especiales.	24
Sección II. Un Desglose Analítico de la Estructura del Impuesto a las Personas Jurídicas.	26
I. Descripción del Hecho Generador del Impuesto a las Personas Jurídicas.	26
II. Elemento Subjetivo del Impuesto a las Personas Jurídicas.	29
A. Sujeto Activo.	30
B. Sujeto Pasivo.	31
a. Contribuyentes.	32
b. Responsables.	34
b.a. Representantes Legales.	35
b.b. Accionistas.	39
III. Acercamiento a la Estructura del Elemento Objetivo en el Impuesto a las Personas Jurídicas.	40
A. Descubriendo el Aspecto Material del Elemento Objetivo del Impuesto.	42
a. Inscripción y Vigencia de las Sociedades Anónimas en el Registro Mercantil.	44
a.a. Análisis Normativo de la Inscripción y Vigencia de las Sociedades Anónimas en el Registro Mercantil.	44
a.b. Indicio de Capacidad Contributiva de la Inscripción y Vigencia de las Sociedades Anónimas en el Registro Mercantil.	48
b. Presentación Sociedades Anónimas al Diario del Registro.	49

b.a. Análisis Normativo de la Presentación Sociedades Anónimas al Diario del Registro.	49
b.b. Indicio de Capacidad Contributiva en la Presentación de las Sociedades Anónimas al Diario del Registro.	51
B. Características del Aspecto Temporal del Elemento Objetivo del Impuesto a las Personas Jurídicas.	52
a. Cómputo del Aspecto Temporal en la Ley N°9428.	53
b. Devengo del Impuesto a las Personas Jurídicas.	54
c. Forma y Plazo de Pago del Impuesto a las Personas Jurídicas.	55
Sección III. Otras Consideraciones Relevantes e Influyentes del Impuesto a las Personas Jurídicas.	56
I. Base Imponible.	56
II. Exenciones y Normas de no Sujeción.	58
A. Exenciones.	59
B. Normas de no Sujeción.	61
Capítulo II. Hecho Generador y la Base Imponible de la Ley N°9428: ¿Repercusiones Proporcionales o Desproporcionales?	63
Sección I. Clasificación Tributaria del Hecho Generador: ¿Un Asunto de Imprecisión Jurídica? 63	
I. Apariencia de Impuesto y su Cumplimiento en la Ley N°9428.	65
A. Inscripción y Presentación de Sociedades Anónimas como Actividades Estatales.	66
a. La Inscripción y Vigencia de Sociedades Anónimas en el Registro Mercantil como Actividad Estatal.	68
b. La Presentación de Sociedades Anónimas en el Diario del Registro como Actividad Estatal.	73
B. Inexistencia de Contraprestación Tributaria en la Ley N°9428.	75
a. Definición y Circunstancias en las que Aplica la Contraprestación Tributaria.	76
b. Estudio sobre la Existencia de Contraprestación en el Impuesto a las Personas Jurídicas.	80
II. Tasa como Posible Clasificación Tributaria del Impuesto a las Personas Jurídicas.	84
A. Definición de Servicio Público Estatal y su Aplicación dentro de la Tasa.	85
B. Verificación del Acatamiento de los Elementos de la Tasa en la Ley N°9428.	87
III. Repercusiones en los Accionistas y Representantes Legales Derivadas de la Imprecisión Jurídica del Hecho Generador.	89
A. Imprecisión Jurídica de los Hechos Generadores de la Ley N°9428.	90

B. Quebranto al Principio de Seguridad Jurídica como Repercusión Tributaria derivada de la Imprecisión Normativa.....	91
Sección II. La Desproporcionalidad en la Base Imponible de la Ley N°9428.....	99
I. Transgresión a los Principios de Capacidad Económica No Confiscatoriedad en las Tarifas de la Ley N°9428.	99
A. Infracción al Principio de Capacidad Contributiva en la Ley N°9428.....	100
a. Sobre el Aparente Cumplimiento del Principio de Capacidad Contributiva en las Sociedades Anónimas Contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta.....	103
b. Quebranto al Principio de Capacidad Contributiva de las Sociedades sin Actividades Lucrativas.....	105
c. Lesión al Principio de Capacidad Contributiva de las Sociedades Recién Inscritas. ...	109
B. Violación al Principio de No Confiscatoriedad en la Ley N°9428.....	112
II. Repercusiones de la desproporcionalidad en la Base Imponible de la Ley N°9428.....	116
A. Conceptualización del Principio de Proporcionalidad Tributaria.	116
B. Consecuencias de la desproporcionalidad tarifaria de la Ley N° 9428.....	122
C. Sobre la Resolución N° 03262 – 2017 de la Sala Constitucional.	127
Capítulo III. La Desnaturalización de la Sociedad Anónima en la Ley N°9428 y sus Efectos en Accionistas y Representantes Legales	130
Sección I. Ruptura del Anonimato de los Accionistas de la Sociedad Anónima.	130
I. Creación e Implementación del Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales.	131
A. Creación y Finalidad del RTBF.	132
B. Funcionamiento del RTBF para las Sociedades Anónimas Obligadas.	135
a. Entidades Obligadas a Suministrar la Información de Accionistas y Beneficiarios Finales al RTBF.....	136
b. Responsables de Entregar la Lista de Accionistas y Beneficiarios Finales al RTBF..	138
c. Tipo de Información a Proveer en el RTBF.	141
d. Procedimiento para el Suministro de Información en el RTBF.	144
e. Consulta Ciudadana y Rectificación de Información del RTBF.	150
f. Sanciones Aplicables por el no Suministro de Información al RTBF.	154
C. Custodia, Administración, Uso y Confidencialidad de la Información del RTBF.	156
D. Problemática Derivada de las Obligaciones Inherentes del RTBF en Socios y Representantes Legales de Sociedades Anónimas.	163
II. Ruptura del Anonimato Societario y sus Alcances Legales.	165
A. La Finalidad del Anonimato en las Sociedades Anónimas.	165

B. Características del Anonimato Societario en la Legislación Costarricense.....	167
C. Impacto del RTBF en el Anonimato Societario Costarricense.....	172
a. Quebranto del Anonimato Societario Previo a la Implementación del RTBF.	172
b. Consecuencias de la Implementación del RTBF en el Anonimato Societario.	175
c. Aplicación del RTBF en la Ley N°9428.	183
Sección II: Implicaciones Legales de las Sanciones Previstas en la Ley N° 9428: Restricción del Ejercicio de la Personalidad Jurídica y Disolución de las Sociedades Anónimas.	185
I. Sanciones derivadas del Impuesto y su Efecto en la Personalidad Jurídica de las Sociedades Anónimas.	186
A. Sanciones que Limitan Actividades Societarias que Implican Efectos Registrales.	187
B. Sanciones en Contratación Administrativa.....	191
C. Restricciones en el Ejercicio de la Personalidad Jurídica Derivadas de las Sanciones de la Ley N 9428.....	195
a. Concepciones sobre Personalidad Jurídica de Sociedades Mercantiles.	195
b. Límites en el ejercicio de la personalidad jurídica de sociedades derivadas de las sanciones de la Ley de Impuesto a las Personas Jurídicas.	197
II. Consecuencias Jurídicas de la Disolución de las Sociedades Anónimas Prevista en la Ley N°9428.	200
A. Disolución y Liquidación de Sociedades Anónimas en el Código de Comercio.	201
a. Conceptualización de Disolución y Liquidación.....	201
b. Disolución de Pleno Derecho Por el Vencimiento del Plazo Social.	205
c. Demás Causales de Disolución del Artículo 201 del Código de Comercio y Casos en los que Procede la Liquidación.....	208
d. Relación entre la Disolución, Liquidación y la Extinción.....	212
B. Características de la Disolución de la Ley N°9428 y Diferencias con las Disolución del artículo 201 del Código de Comercio.	215
C. Interrogantes sobre las Implicaciones de la Disolución Prevista en el Texto Vigente de la Ley N°9428.	218
a. Disolución y Extinción del Ente Societario e Incertidumbre sobre su Aplicación.....	221
a.a. Confusión Asociada a los Efectos de la Cancelación de Inscripción de Sociedades Anónimas.	221
a.b. Sociedades Anónimas en Estado de Indefensión Producto de la Disolución Automática.	224
a.c. Inseguridad sobre la Aplicación Práctica de la Cancelación de Inscripción.	229

a.d. Dudas sobre el Nombramiento de Liquidador en las Sociedades Disueltas de Pleno Derecho.....	235
b. La Incertidumbre Asociada a la Responsabilidad Solidaria en contra de los Accionistas y Representantes Legales.....	241
b.a. Responsabilidad Solidaria de los Accionistas y sus Inquietudes.....	242
b.b. Falta de Claridad Asociada a la Responsabilidad Solidaria de los Representantes Legales.....	246
Conclusiones y Recomendaciones.....	250
I. Conclusiones.....	250
II. Recomendaciones.....	257
Bibliografía.....	262

Tabla de Abreviaturas

Abreviatura	Significado
BCCR.	Banco Central de Costa Rica.
CCSS.	Caja Costarricense del Seguro Social.
CGR.	Contraloría General de la República.
CNPT.	Código de Normas y Procedimientos Tributarios.
CPC.	Código Procesal Civil.
DGT.	Dirección General de Tributación.
DIMEX.	Documento de Identidad Migratoria para Extranjeros.
Dr.	Doctor.
FODESAF.	Fondo de Desarrollo y Asignaciones Familiares.
GAFI.	Grupo de Acción Financiera Internacional.
ICD.	Instituto Costarricense sobre Drogas.
Lic.	Licenciado.
LISR.	Ley del Impuesto Sobre la Renta.
M.Sc.	Máster o Magister.
MAG.	Ministerio de Agricultura y Ganadería.
OCDE.	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.
PGR.	Procuraduría General de la República.
PYME.	Pequeñas y Medianas Empresas.
RTBF.	Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales.
RUA.	Registro Único de Accionistas.
SICOP.	Sistema Integrado de Compras Públicas.
Sr.	Señor.

Resumen

La falta de claridad y complejidad de los artículos tipificados en la Ley del Impuesto a las Personas Jurídicas; han ocasionado confusión e incertidumbre tanto en el foro jurídico nacional, como los accionistas y representantes legales de sociedades anónimas. Esta situación ha traído a colación una serie de repercusiones legales tributarias sobre los integrantes de dichos entes; las cuales han sido identificadas y analizadas dentro del presente instrumento de investigación. Asimismo, se ha realizado un análisis integral de los artículos de la Ley N°9428, haciendo concordancia con su Reglamento y otros cuerpos normativos relacionados, para así facilitar la comprensión de dicha norma.

La presente investigación consta de tres capítulos cuya finalidad es la de desarrollar los objetivos específicos previstos en páginas ulteriores. El primer capítulo tiene como objeto facilitar la comprensión de la Ley, a través del análisis de los elementos esenciales del impuesto; el segundo capítulo se centra en identificar las repercusiones tributarias del hecho generador y la base imponible de la Ley y el último capítulo estudia las estipulaciones de la Ley de marras, que desnaturalizan a la sociedad anónima y sus consecuencias sobre las personas ya referidas (accionistas y representantes legales).

En el primer capítulo es desarrollado el concepto de tributo y las clasificaciones tributarias existentes en la República de Costa Rica. Además, se identifican los hechos generadores del impuesto a las personas jurídicas, incluyendo un análisis acerca de: i) quiénes son los sujetos encargados de cobrar y pagar el impuesto; ii) cuáles son las actividades que dan nacimiento al hecho generador; iii) en qué momento ocurre el impuesto y cuál el plazo para pagar dicho tributo; iv) cuáles son las tarifas que impone la Ley a las sociedades anónimas; v) quiénes están exentos de pagar el impuesto; y vi) bajo qué supuestos una sociedad anónima, no estaría sujeta al pago del impuesto. Los puntos anteriores son desarrollados a la luz de la legislación, doctrina y jurisprudencia aplicable.

Comprendidas las clasificaciones tributarias reguladas en el CNPT, así como el hecho generador y las tarifas del impuesto. En el capítulo segundo se estudia la imprecisión existente en el hecho generador del impuesto, el cual no cabe dentro de las clasificaciones tributarias desarrolladas en el capítulo primero. Además, se investiga la desproporcionalidad de las tarifas del impuesto, las cuales atentan contra los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad. Estudio que resulta necesario para identificar las principales repercusiones legales que sufren los accionistas y representantes legales de sociedades anónimas.

En el capítulo tercero se desarrollan las situaciones que tienden a desnaturalizar a la sociedad anónima. En primer lugar, se verifica si como consecuencia de la implementación del RTBF, se quebranta el anonimato de los socios. Seguidamente se analizan las sanciones tipificadas en el artículo 5 de la Ley N°9428, para posteriormente determinar cómo las mismas restringen la personalidad jurídica de las sociedades. Finalmente, se examina el régimen de disolución regulado en el artículo 7 de la Ley N°9428, el cual está asociado directamente a la extinción de la sociedad; para compararlo con la disolución tipificada en el Código de Comercio y explicar cuáles son las inquietudes o dudas asociadas a la disolución regulada en la Ley de marras.

Ficha Bibliográfica

Molina Hernández Sharon, Robert Arata Daniel. “Análisis Jurídico de la Ley N° 9428: Repercusiones legales tributarias sobre los integrantes de Sociedades Anónimas en Costa Rica”. Tesis para optar por el Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2019. xi y 285.

Director: Lic. Federico Torrealba Navas.

Palabras Clave: Impuesto a las Personas Jurídicas, Desnaturalización de la Sociedad Anónima, Límites a la Personalidad Jurídica, Repercusiones Legales Tributarias en los Accionistas y Representantes Legales, Extinción de la Sociedad Anónima, Disolución, Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales, Anonimato Societario, Imprecisión Jurídica, Base Imponible Desproporcional, Violación al Principio de Capacidad Contributiva, Quebranto al Principio de No Confiscatoriedad.

Introducción

El paradigma del ordenamiento jurídico en Costa Rica se está sometiendo a diversas transformaciones, esto, a raíz del inicio del proceso de incorporación a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Al respecto, el expresidente de la República de Costa Rica comenta,

Estamos [sic] comprometidos en garantizar la efectiva ejecución de nuestro Plan de Acción, un ambicioso instrumento que incluye una serie de compromisos como nuestra participación en los diferentes órganos de la OCDE, la adhesión a una importante serie de instrumentos legales y el compromiso de someternos a varios exámenes de políticas públicas (...). Estamos convencidos que esta valiosa iniciativa contribuirá a estrechar los lazos de la OCDE con la región latinoamericana y servir como guía para la adopción e implementación de prácticas y políticas públicas que contribuyan a transformar la región en una sociedad más transparente, próspera e inclusiva. Costa Rica está comprometida a trabajar de cerca con la Organización y servir como plataforma para la exitosa implementación de este programa en la región centroamericana y el Caribe¹.

El compromiso al que hace referencia el exmandatario costarricense se refleja en la implementación de normas que se derivan de la acción de los comités y grupos de trabajo constituidos como parte del plan de Plan de Acción Costa Rica – OCDE, en los cuales se desarrollan temas como: anti-corrupción, asuntos fiscales, inversión, mercados financieros².

¹ Solís Rivera Luis Guillermo. OCDE. Consultado el día 19 de noviembre de 2017. <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/costa-rica-y-la-ocde.htm>

² Ministerio de Educación Pública. Instituto Nacional de Aprendizaje. Ingreso de Costa Rica a la OCDE. San José, Costa Rica. Consultado el día 19 de noviembre de 2017. http://www.ina.ac.cr/ocde/ingreso_CR_OCDE.pdf

Uno de los resultados de las acciones antes mencionadas, es la Ley del Impuesto a las Personas Jurídicas N°9428, que crea un tributo cuyo sujeto pasivo resultan ser las personas jurídicas mencionadas en su artículo 1; con la entrada en vigencia de dicha normativa³, se condiciona la existencia de las personas jurídicas a la cancelación del impuesto determinado. Otra consecuencia de los compromisos adquiridos por el Estado, es la promulgación de la Ley N°9416; la cual incorpora a la legislación nacional, la creación de un Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales también denominado como el Registro Único de Accionistas; cuyo antecedente está previsto en el artículo 137 del Código de Comercio.

La entidad que resguarda la identificación de los accionistas de las sociedades anónimas inscritas, es decir, que está a cargo de la administración del Registro Único de Accionistas, es el Banco Central de Costa Rica.

La Ley N°9428 amplía el auge de la Ley N°9024, por cuanto, a pesar de que mantiene la responsabilidad solidaria de los representantes legales e implementa la responsabilidad solidaria de los accionistas, la nueva versión incide en la esfera personal y patrimonial de los integrantes de las sociedades, al incluir una serie de sanciones y cambios que no se habían incluido en la norma ya derogada. Por lo tanto, resulta indispensable analizar las principales repercusiones que se establecen hacia ellos, mediante la investigación y recopilación de la normativa nacional vigente y concordante con sus disposiciones.

El objetivo de la presente investigación es servir de guía teórico - práctica de la Ley N°9428, que contendrá una síntesis de los aspectos más relevantes en relación con las repercusiones hacia los accionistas y representantes legales de sociedades anónimas, normas concordantes y comentarios de profesionales en Derecho sobre los efectos de dicha norma en el panorama jurídico actual de Costa Rica. Este instrumento está dirigido a la población afectada, es decir, hacia los integrantes de sociedades anónimas y a aquellos operadores del

³ La Ley No. 9428 entró en vigencia el día 1 de septiembre del año 2017.

Derecho que deseen ampliar su conocimiento, para comprender cuáles son las principales repercusiones que conlleva la implementación de la Ley supra citada.

Antecedentes de la Ley Impuesto a Personas Jurídicas, N° 9428.

El 3 de agosto del año 2006 el Poder Ejecutivo, impulsó el Proyecto de Ley número 16.306 “Impuesto a Personas Jurídicas”, ante el déficit fiscal que estaba viviendo el Estado Costarricense. La crisis tributaria antes indicada se debió a la evasión de impuestos, especialmente del impuesto sobre la renta y los impuestos dirigidos al consumo. Lo anterior fue una consecuencia del “pésimo diseño de las leyes que abren una gran cantidad de portillos a la elusión y a la evasión y dejan sin gravar importantes manifestaciones de riqueza”⁴.

El Gobierno propuso “la creación de un impuesto anual de doscientos dólares, moneda de curso legal en los Estados Unidos de América (\$200.00) o su equivalente en moneda nacional sobre las personas jurídicas inscritas o que se inscriban en el Registro Público”⁵; además, sugirió crear el impuesto antes mencionado para: a) financiar una serie de reformas al ordenamiento jurídico tributario del país con el propósito de i) combatir el déficit fiscal a través de la efectiva recaudación de impuestos, ii) garantizar al Estado mayor estabilidad económica y financiera con el fin de promover la lucha contra la pobreza, el narcotráfico, la corrupción, el desempleo, entre otros; y b) controlar la inscripción indiscriminada de sociedades anónimas cuyo fin era evadir o eludir impuestos.

El día 17 de mayo del año 2007, el Departamento de Análisis Presupuestario de la Asamblea Legislativa llevó a cabo un estudio para determinar la estimación del impacto del proyecto de Ley “Impuesto a Personas Jurídicas”⁶ en las finanzas públicas. En este estudio se analizó que a la fecha existían 384.398 sociedades inscritas, con el fin de estimar la cantidad de ingresos que tendría el Gobierno Central. Para hacer efectivo el cobro del

⁴ Asamblea Legislativa de Costa Rica “Expediente N°16.306: Ley al Impuesto de Personas Jurídicas”. Departamento de Servicios Parlamentarios. 2006. 5.

⁵ *Ibíd.* 5.

⁶ Asamblea Legislativa. Estimación de Impacto en las Finanzas Públicas del Proyecto de Ley “Impuesto a las Personas Jurídicas”. Costa Rica. Departamento Análisis Presupuestario. 2007.

impuesto a las personas jurídicas, se recomendó implementar la responsabilidad solidaria a los representantes legales de las sociedades anónimas morosas.

En el año 2009 las estudiantes de Derecho Mariana Fernández y Alina Paniagua, investigaron acerca de la utilización de las Sociedades Offshore, Sociedades Anónimas y Sociedades de Responsabilidad Limitada para la evasión de responsabilidad fiscal. En dicho estudio, las autoras abordaron la problemática de la evasión fiscal y como se utilizaban las sociedades para evadir el pago de impuestos para procurar un beneficio patrimonial antijurídico.

Asimismo, observaron las principales herramientas que poseía la Administración tributaria para perseguir las actividades evasivas, así como aquellos proyectos de reforma del sistema impositivo⁷.

La tesis supra indicada planteó que las sociedades eran vehículos de evasión fiscal, ya que el Estado costarricense no tenía forma de saber quiénes eran sus verdaderos dueños. Ante la dificultad que tuvo la Administración para hacer efectivo el cobro de los tributos a las personas jurídicas, surgió la necesidad de implementar una herramienta normativa que permitiera al Estado establecer una responsabilidad solidaria en contra de los socios y los representantes legales de las sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada y sociedades “offshore”.

La Ley N°9024 “Impuesto a Personas Jurídicas”⁸, implementó una serie de repercusiones para los integrantes de las sociedades anónimas, entre ellas: a) el cobro de un impuesto cuyo hecho generador es la constitución y vigencia de las sociedades anónimas, b) el proceso de disolución oficioso de las sociedades conforme al artículo 6, cuando estas no pagan el impuesto durante tres años consecutivos, c) la responsabilidad solidaria de los personeros legales ante el no pago del tributo de acuerdo con el artículo 4, d) la implementación del

⁷ Mariana Fernández Sequeira, Alina Paniagua Mora. Utilización de las Sociedades Offshore, Sociedades Anónimas y Sociedades de Responsabilidad Limitada, con el fin de evadir la responsabilidad fiscal. Tesis para optar para grado de licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2009.

⁸ Publicada mediante La Gaceta Número 249 del día 27 de noviembre de 2011.

procedimiento de liquidación en sede notarial conforme con la reforma del artículo 129 del Código Notarial, visible en el artículo 14 de la Ley⁹.

A través de la Ley Para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal N°9068¹⁰, se planteó una serie de reformas importantes al Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Entre ellas destacó la reforma al artículo 84 bis, “Serán sancionadas con una multa equivalente a un salario base las personas jurídicas que no tengan al día el registro establecido en el artículo 137 del Código de Comercio.”¹¹

La norma supra indicada tiene relevancia dentro de este análisis, en virtud que el Estado tenía el objetivo de mantener actualizados los registros de accionistas, para atribuir la responsabilidad solidaria a los últimos socios registrados de sociedades liquidadas que tuviesen deudas tributarias líquidas y exigibles. Lo anterior conforme a la reforma del artículo 22 del Código Tributario que hizo la Ley Para el Fortalecimiento de la Gestión Tributaria N°9069, que fue publicada en la Gaceta Número 188 del día 28 de septiembre de 2012.¹²

El artículo segundo de la Ley N°9068 reformó el artículo 105 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios,

Artículo 105.- Información de terceros

Toda [sic] persona, física o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar, a la Administración Tributaria, la información previsiblemente pertinente para efectos tributarios, deducida de sus relaciones económicas, financieras y profesionales con otras personas. La proporcionará como la Administración lo indique por medio de reglamento o requerimiento

⁹ Asamblea Legislativa: “Ley Número 9024 Impuesto a las Personas Jurídicas” Publicada en La Gaceta Número 249 del día 27 de noviembre de 2011, SINALEVI.

¹⁰ Publicada en la Gaceta Número 188 del día 28 de septiembre de 2012.

¹¹ Asamblea Legislativa: “Ley Número 9068 Para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal” Publicada en la Gaceta Número 188 del día 28 de septiembre de 2012, SINALEVI, artículo 1.

¹² Asamblea Legislativa: “Ley Número 9069 Fortalecimiento de la Gestión Tributaria” Publicada en la Gaceta Número 188 del día 28 de septiembre de 2012, SINALEVI.

individualizado. Este requerimiento de información deberá ser justificado debida y expresamente, en cuanto a la relevancia en el ámbito tributario. [.]¹³

Esta norma obligó a las sociedades anónimas a proporcionar información económica, financiera y profesional, con el fin de facilitar a la Administración Tributaria la recaudación de impuestos a todas aquellas sociedades inscritas en Tributación.

En el año 2013, la estudiante de Derecho Ana Elena Alvarado Salazar desarrolló su Tesis para optar por el Grado de Licenciatura, en la disolución y liquidación de las sociedades conforme a la Ley N°9024 y propuso un procedimiento en sede notarial a la luz de la reforma del artículo 129 del Código Notarial. En dicha investigación, Alvarado Salazar manifestó,

Con [sic] la promulgación de la Ley N° 9024, Ley de Impuesto a las Personas Jurídicas, se reformó el artículo 129 del Código Notarial, incluyéndose la liquidación de las sociedades anónimas por acuerdo unánime de los socios dentro de la competencia material de los notarios en el área de procesos de actividad judicial no contenciosa. Dicha inclusión representa un beneficio para el usuario, ya que no es necesario recurrir a la liquidación judicial, que normalmente puede tardar varios años. A pesar del gran avance que esto significa no se [sic] estableció cuál debe ser el procedimiento que debe utilizar el notario.¹⁴

El enfoque de la investigación de Alvarado Salazar, se centró en estudiar el procedimiento de liquidación de las sociedades en sede notarial conforme al artículo 14 de la Ley N°9024. La liquidación en sede notarial se propuso como una consecuencia directa de la disolución de las sociedades efectuada por el Registro Nacional, cuando estas no pagan el tributo durante tres períodos consecutivos.

¹³ Asamblea Legislativa. “Ley Número 4755 Código de Normas y Procedimientos Tributarios”. Publicada en La Gaceta Número 117 del día 04 de junio de 1971, SINALEVI.

¹⁴ Alvarado Salazar Ana Elena. La disolución y liquidación de sociedades anónimas. Propuesta de procedimiento en sede notarial. Tesis para optar para grado de licenciatura en derecho. Costa Rica. Universidad de Costa Rica. 2013. Pág. v.

La autora analizó que la liquidación de sociedades en vía judicial no es viable; por lo tanto, debido a que la Ley¹⁵ no desarrolló el procedimiento de liquidación notarial, hizo una propuesta en esta sede con el objeto de brindar a los Notarios Públicos una herramienta eficaz para liquidar a las sociedades disueltas conforme al artículo 6 de la Ley¹⁶.

La Ley para mejorar la Lucha Contra el Fraude Fiscal N°9416¹⁷, habilitó la creación de un registro de accionistas administrado por el Banco Central. La finalidad de este registro es facilitar a la Administración Tributaria el cobro del impuesto a personas jurídicas, a los accionistas de sociedades liquidadas que figuren como responsables solidarios por el no pago del impuesto¹⁸.

Mediante La Gaceta 197 del día 19 de octubre de 2017, se publicó la Ley N°9485¹⁹ conocida como la “Ley Lázaro”. Esta norma reformó el transitorio II de la Ley N°9428, para cesar la disolución de sociedades que hayan cancelado las sumas adeudadas de la Ley°9024 antes del 15 de diciembre de 2017.

Justificación.

En la actualidad no hay un instrumento de investigación cuyo objeto de análisis sea las principales repercusiones legales tributarias de la Ley N°9428 en los accionistas y representantes legales de sociedades anónimas, a pesar de ser una norma de reciente promulgación y que, desde los actos previos a su publicación, tanto en el gremio jurídico de Costa Rica como en la opinión popular, ha sido fuente de controversia.

La Ley de Impuesto a las Personas Jurídicas, en su más reciente versión establece un nuevo paradigma en el ámbito de regulación de las personas jurídicas; el cual al día de hoy es

¹⁵ Ley de Impuesto a las Personas Jurídicas N°9024.

¹⁶ *Ibíd.*

¹⁷ Publicada el día 20 de diciembre de 2016. Artículo 5.

¹⁸ Asamblea Legislativa “Ley Número 9416 Para Mejorar la Lucha Contra el Fraude Fiscal” Publicada en la Gaceta Número 244 del día 20 de diciembre de 2016, SINALEVI.

¹⁹ Asamblea Legislativa “Ley Número 9485 Reforma a Impuesto a Personas Jurídicas” Publicada en la Gaceta Número 197 del día 19 de octubre de 2017, SINALEVI.

afectado también por los transitorios de la norma supra citada y por la implementación de nuevas leyes que se derivan de la Ley N°9428, como es la llamada Ley Lázaro²⁰.

Uno de los principios que rige el ordenamiento jurídico de Costa Rica, indica que nadie puede alegar ignorancia de la Ley conforme el artículo 129 de la Constitución Política. Sin embargo, aún después de la entrada en vigencia de la Ley N°9428, tanto en congresos y seminarios, los profesionales en Derecho Tributario debaten sobre las repercusiones de dicha Ley, toda vez que la aplicación de la misma está sujeta a la concordancia que debe hacerse con diversas normas, no solo del ámbito tributario, sino también del ámbito civil, comercial e incluso constitucional.

Ahora bien, si juristas especialistas en la materia expresan que tienen dudas sobre la aplicación de la Ley N°9428; entonces es procedente mencionar la posibilidad de que los accionistas y representantes legales de sociedades anónimas, no comprenderán a cabalidad las repercusiones que recaerán sobre su esfera legal y económica a raíz de la norma en cuestión.

La presente investigación será un aporte al Derecho Tributario Costarricense; puesto tiene como objetivo el análisis de las repercusiones legales en materia tributaria más relevantes, que tiene la Ley N°9428 sobre los accionistas y representantes legales de sociedades anónimas en Costa Rica. Instrumento que servirá como una guía teórica – práctica dirigida a los operadores del Derecho, así como a los accionistas y representantes legales de personas jurídicas.

Problema.

La falta de un instrumento de análisis jurídico de la Ley N° 9428 “impuesto a las personas jurídicas”, implica que los operadores del Derecho, así como los accionistas y representantes

²⁰ Asamblea Legislativa “Ley Número 9485 Reforma a Impuesto a Personas Jurídicas” Publicada en la Gaceta Número 197 del día 19 de octubre de 2017, SINALEVI.

legales de sociedades anónimas; no cuentan con una herramienta que les permita comprender las principales repercusiones legales de la norma de marras.

Por lo anterior expuesto, la presente investigación se ha planteado como interrogante lo siguiente: ¿Cuáles son las principales repercusiones legales tributarias de la Ley N°9428 para los accionistas y representantes legales de sociedades anónimas de Costa Rica?

Hipótesis.

El aporte de un instrumento de análisis jurídico de la Ley N°9428 “impuesto a las personas jurídicas”, facilitará tanto a los operadores del Derecho, como a los accionistas y representantes legales de las sociedades anónimas, identificar y entender las repercusiones legales más relevantes de dicha Ley.

Objetivos.

1. General.

Elaborar un instrumento de análisis jurídico con las repercusiones legales en materia tributaria más relevantes de la Ley N° 9428, para los accionistas y representantes legales de sociedades anónimas en Costa Rica.

2. Específicos.

1. Analizar los elementos esenciales del impuesto a las personas jurídicas a la luz del Derecho Tributario Costarricense.
2. Identificar las repercusiones tributarias del hecho generador y la base imponible de la Ley N°9428, a los accionistas y representantes de sociedades anónimas.
3. Examinar las principales implicaciones legales que sufren los accionistas y representantes de las sociedades anónimas, derivadas de la desnaturalización de dicha figura en la Ley N°9428.

Estado de la Cuestión.

A pesar de que la Ley N°9428 fue promulgada en el año 2017, sus antecedentes y versión anterior; no dejan de traer a colación diversas críticas sobre su contenido y consecuencias de tipo patrimoniales, económicas y sociales. Actualmente no se registran tesis de grado de Licenciatura en la Universidad de Costa Rica, cuyo objeto de estudio sean las repercusiones de la nueva Ley de impuestos a personas jurídicas. Sin embargo, es necesario destacar el aporte generado en diversos seminarios y talleres que han sido impartidos por profesionales que se han manifestado sobre la Ley antes citada.

Resulta indispensable hacer mención a la labor del Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica, que, mediante sus diversas comisiones, organiza seminarios que cuentan con la participación de expertos en Derecho Tributario y Comercial quienes dan una visión actual de la problemática derivada por la Ley N° 9428. A continuación, se hará referencia a las intervenciones más relevantes en las que se trata el tema de la nueva Ley de impuesto a personas jurídicas.

El 21 de octubre del año 2017 se impartió el Seminario Disolución y Liquidación de Sociedades por no pago de impuestos, en donde el **Dr. Juan León Blanco (2017)**, manifiesta que la Ley supra citada tiene como antecedente el afán de Costa Rica, por ingresar a la OCDE²¹, organización en donde el Grupo de Acción Financiera Internacional – G.A.F.I.- establece los parámetros para la prevención de delitos como, a) financiamiento del terrorismo, b) lavado de activos y c) trata de personas en el nivel internacional.

El **Dr. Juan León Blanco (2017)**, hace referencia a las observaciones que la G.A.F.I. aporta a Costa Rica, en donde se indica que es necesario reformar urgentemente la política anticorrupción nacional, sino el país ingresaría a la lista gris de la OCDE (en donde se incluyen aquellos países que son ajenos a las recomendaciones en temas jurídicos,

²¹ León Blanco Juan. Seminario Disolución y Liquidación de Sociedades por no pago de impuestos. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. Consultado el miércoles 6 de diciembre del 2017. <https://www.youtube.com/watch?v=2yfgWB6q1mk>

económicos y sociales, lo que genera un gran impacto en la atracción a turistas e inversionistas extranjeros). Por tal motivo, se reforma la Ley sobre estupefacientes, sustancias psicotrópicas, drogas de uso no autorizado, actividades conexas, legitimación de capitales y financiamiento al terrorismo, N°9449, la cual sirvió como base para la promulgación de la Ley²² de impuesto a las personas jurídicas.

Según **Arias Maduro (2017)**, las malas prácticas en Costa Rica, conducen a que se “prostituya” la figura de las sociedades anónimas ya que se han creado como detentadoras de bienes, sin tener en cuenta que para ese fin sería más conveniente sociedad de responsabilidad limitada²³. En relación con esta idea es necesario mencionar que la Ley N°9428 incluye cambios que influyen en la esencia de la sociedad anónima, como lo es el RTBF, el cual implica que desde el nacimiento de la sociedad el Banco Central de Costa Rica tendrá el registro de los socios de las personas jurídicas a las que se le impone el impuesto.

Sobre los aspectos societarios en el cobro del impuesto a personas jurídicas, menciona el **Dr. Álvaro Hernández (2017)**, que “la capacidad procesal de la sociedad disuelta y liquidada, es un tema que nos está trayendo una enorme inquietud, enormes dudas, en cuanto a las implicaciones procesales y registrales que se van a presentar durante el transcurso de la vigencia de esta Ley”²⁴.

Según el **Dr. Álvaro Hernández Aguilar (2017)**, al gremio de los abogados y abogadas, le genera incertidumbre de lo que va a pasar con la avalancha de sociedades desinscritas por el no pago del impuesto a personas jurídicas. Mencionaba, además, que es en los juzgados en donde se va a tener que ir dilucidando está situación; puesto que la Ley es bastante confusa, por estar pésimamente redactada y ser totalmente atentatoria con la estructura y

²² N°9428.

²³ Arias Maduro Miguel. Seminario Disolución y Liquidación de Sociedades por no pago de impuestos. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. Consultado el miércoles 6 de diciembre del 2017. <https://www.youtube.com/watch?v=2sNQ7y1YGgM>

²⁴ Hernández Aguilar Álvaro. Seminario Disolución y Liquidación de Sociedades por no pago de impuestos. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. Consultado el sábado 9 de diciembre del 2017. <https://www.youtube.com/watch?v=dXQrj-w2LZA>

sistematización del derecho de sociedades y el derecho registral. Continúa Hernández Aguilar indicando que,

La [sic] Ley nos ofrece una propuesta incorrecta en el sentido de que da una apariencia de que disolver una sociedad equivale a una extinción del asiento registral y eso es total y absolutamente incorrecto ya que el Código de Comercio determina que la disolución es una llave de acceso a la liquidación y que ahí aún se mantiene la personalidad de dicha sociedad, es decir, es imposible a nivel de derecho de sociedades, determinar o concluir de que la disolución implica la cancelación o desaparición de la sociedad como persona jurídica²⁵.

A pesar de que la mayor parte los juristas citados, expresan preocupación ante el panorama actual de la vigencia de la Ley N°9428; también hay profesionales que además de haber dado su criterio sobre las repercusiones de la Ley en cuestión, rescatan las acciones que se realizaron para tratar de mitigar las dudas sobre esta norma, al respecto mencionó **Rojas Sánchez (2017)**,

En [sic] algún momento no se midió las consecuencias que esto iba a tener, hay que hacerle un reconocimiento al diputado Gerardo Vargas Rojas, que desde un inicio vio las repercusiones, él se dejó a la tarea de convencer del error, y de presentar una solución... Ley 9485, nos da esta alternativa de solución, urgía que fuese aprobada, llevó un procedimiento récord con la ayuda del Colegio de Abogados, es una ley sencilla que modifica el transitorio 2 de la 9428²⁶.

La denominada “Ley Lázaro”, posibilita el cese de las condiciones de las sociedades que han sido disueltas por el no pago del impuesto correspondiente; pero también permite que aquellas sociedades que han perdido el denominado “animus societatis” y que no cuenta si

²⁵ Hernández Aguilar Álvaro. Seminario Disolución y Liquidación de Sociedades por no pago de impuestos. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. Consultado el sábado 9 de diciembre del 2017. <https://www.youtube.com/watch?v=dXQrj-w2LZA>

²⁶ Rojas Sánchez Eduardo. Seminario Disolución y Liquidación de Sociedades por no pago de impuestos. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. Consultado el sábado 9 de diciembre del 2017. <https://www.youtube.com/watch?v=uc0-m2MUu78>

quiera con libros; pueden acudir ante un Notario para que, mediante su Protocolo, puedan llevar a cabo la asamblea correspondiente y dar paso a revivir la sociedad.

La empresa Master Lex en el mes de noviembre del 2017, celebró el II Congreso Master Lex²⁷, en el cual se discutieron temas relacionados a la Ley de impuesto a personas jurídicas. Una de las intervenciones más relevantes es la del Lic. Federico Torrealba Navas, quien hace referencia a la mala planificación que tuvo la elaboración de Ley N°9428, toda vez que contiene errores de redacción y consecuencias que afectan no solo a integrantes de personas jurídicas que no paguen el impuesto; sino además a terceros que tengan algún nexo con dichas figuras, así como los bienes que por algún motivo pueden quedar en un limbo, al desinscribirse la persona jurídica que sea titular de ellos.

La Ley N°9428 conlleva diversos efectos, que se reflejan en una problemática actual, en la que se ven afectados integrantes de personas jurídicas, gestores de las disposiciones de la Ley y también terceros, siendo así, la presente investigación servirá de insumo para poder dilucidar las dudas que puedan surgir durante la vigencia de la misma.

Pertinencia Social y Pertinencia Académica.

1. Social.

La polémica que gira en torno a la nueva Ley de Impuesto a las Personas Jurídica, además de ser producto de los cambios drásticos que produce en el paradigma de socios y representantes legales; deviene también de la falta de entendimiento de dichos efectos impulsada por reformas y nuevas leyes relacionadas con el cobro del impuesto en cuestión.

La presente investigación tiene relevancia social debido a que es una herramienta jurídica orientada tanto hacia profesionales que se relacionan con la aplicación de la Ley N°9428, como a los representantes legales y accionistas de sociedades anónimas costarricenses;

²⁷ II Congreso Master Lex 2017. Programa consultable en <https://www.masterlex.com/wp-content/uploads/2017/11/1.1programa-con-expositores-II-CONGRESO-MLX3.pdf>

además, es un insumo que abarca no solo un análisis jurídico sino además criterios actuales y relevantes sobre los efectos producidos por la Ley de marras.

2. Académica.

La investigación planteada es un instrumento de estudio jurídico que se configura como importante aporte a la doctrina del Derecho Tributario de Costa Rica; siendo que la Ley N°9428, no se ha sometido a un escrutinio y análisis que amplíe acerca de sus principales repercusiones legales y tributarias en los accionistas y representantes legales de sociedades anónimas.

Metodología.

1. Tipo de Estudio:

Para el desarrollo de este proyecto, se considera necesario dar un enfoque de investigación aplicada para “responder [sic] preguntas o problemas concretos que se presentan al investigador con el objeto de encontrar soluciones o respuestas que puedan aplicarse de manera inmediata en contextos o situaciones específicas”²⁸. El tipo de investigación aplicada es necesaria para plantear de forma concreta, cuáles son las repercusiones que ocasiona la Ley N°9428 a los accionistas y representantes legales de las sociedades anónimas.

2. Método y Enfoque de Investigación.

La presente investigación contiene elementos de tipo descriptivo, ya que se detallarán cuáles son las repercusiones de la Ley N° 9428 en los accionistas y representantes legales de las sociedades anónimas, a través del desarrollo de los objetivos planteados en esta investigación.

²⁸ Métodos de Investigación. México D.F. Universidad Nacional Autónoma de México. Escuela de Psicología. Consultado el día 9 de noviembre de 2017. <http://www.psicol.unam.mx/Investigacion2/pdf/METO2F.pdf>. Pág. 2.

La Universidad Autónoma de México menciona que la investigación de tipo descriptivo tiene el objeto de,

describir las características más importantes de un determinado objeto de estudio con respecto a su aparición y comportamiento, o simplemente el investigador buscará describir las maneras o formas en que éste se parece o diferencia de él mismo en otra situación o contexto dado. Los estudios descriptivos también proporcionan información para el planteamiento de nuevas investigaciones y para desarrollar formas [sic] más adecuadas de enfrentarse a ellas²⁹.

Asimismo, se implementa el método analítico, que, según la profesora Marilú Rodríguez, “consiste en descomponer un todo en sus partes, para poder estudiar con mayor profundidad cada una de sus partes y las relaciones de ellas con el todo. Este método es importante porque para comprender un fenómeno hay que conocer sus elementos”³⁰.

Además, se aplica el método deductivo, que “Parte [sic] de conocimientos o fenómenos generales para inferir conclusiones particulares. Del caso genérico pasa al específico: de la norma al hecho. Deducción significa conclusión, inferencia, consecuencia”³¹; siendo que en la presente investigación se parte de conceptos generales, para dar conclusiones específicas con el fin de cumplir los objetivos planteados; logrando así definir repercusiones concretas que dan respuesta al problema en estudio.

Con el fin de analizar y desarrollar las repercusiones que ocasiona la Ley N°9428 en los integrantes de las sociedades anónimas, se considera necesario dar un enfoque de investigación cualitativo. El enfoque antes indicado se centra en la recopilación de textos

²⁹ Métodos de Investigación. México D.F. Universidad Nacional Autónoma de México. Escuela de Psicología. Consultado el día 9 de noviembre de 2017. <http://www.psicol.unam.mx/Investigacion2/pdf/METO2F.pdf>. Pág. 2.

³⁰ Rodríguez Araya Marilú. Guía Práctica para Elaborar el Proyecto de Tesis. Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. Consultado el domingo 16 de junio del 2019. https://derecho.ucr.ac.cr/sites/default/files/documents/investigacion/GUIA_PRACTICA_ELABORACION_PROYECTO_TESIS.pdf

³¹ *Ibíd.*

para posteriormente analizar su contenido y determinar si dicha información se acopla a los objetivos de esta investigación.

Según el autor Gonzalo Garcés G., “el método cualitativo se basa en la recolección de datos desde un enfoque descriptivo, sin recurrir a resultados certeros o cuantificables, sino que el enfoque cualitativo busca profundizar en los objetivos que el autor desea desarrollar.”³².

3. Estrategia metodológica.

La presente investigación toma como referencia, el análisis documental de cuerpos normativos relacionados con el objeto de estudio. Para estudiar las repercusiones de la Ley N° 9428 en los accionistas y representantes legales de las sociedades anónimas, es necesario recopilar información de múltiples fuentes bibliográficas, tales como: a) leyes, b) reglamentos, c) jurisprudencia nacional, d) doctrina, e) libros, f) artículos de revistas, g) artículos de periódicos, h) enlaces de Internet.

En primera instancia, esta investigación requiere un amplio estudio doctrinario para identificar y explicar las repercusiones de la Ley N°9428. Lo anterior, debe complementarse con un análisis de las leyes relacionadas, al impuesto a las personas jurídicas; de la mano con datos, entrevistas, conclusiones y aportes de seminarios o talleres; impartidos por profesionales en Derecho Tributario y Comercial donde hacen referencia a la Ley de marras.

El avance de esta investigación implica un amplio análisis de legislación nacional, tesis académicas y documentación legal; con el fin de obtener las herramientas necesarias para dar un criterio fundamentado sobre las repercusiones más relevantes que ocasiona la Ley N°9428 a los accionistas y representantes legales de las sociedades anónimas costarricenses.

³² Gonzalo Garcés G. Marco Metodológico. Consultado el día 9 de noviembre de 2017. <https://diversidadlocal.files.wordpress.com/2013/07/marco-metodolc3b3gico.pdf>

Capítulo I. El Impuesto a las Personas Jurídicas en el Derecho Tributario Costarricense: ¿Un Impuesto Estrictamente Definido?

Sección I. Estudio de los Tributos en Costa Rica.

En esta sección se conceptualizará la figura del tributo y sus clasificaciones a la luz del ordenamiento jurídico nacional, doctrina internacional y trabajos de investigación; con el propósito de sentar las bases teóricas que faciliten, en los capítulos siguientes la identificación y el análisis de las repercusiones legales tributarias derivadas del impuesto a las personas jurídicas.

I. Aproximaciones al Concepto del Tributo.

Según el **Código de Normas y de Procedimientos Tributarios (1971)** los tributos son prestaciones en dinero, que el Estado exige en su poder de imperio para obtener recursos económicos. Ahora bien, antes de analizar este concepto con mayor profundidad, resulta conveniente plantearse las siguientes interrogantes: ¿Cómo se crean los tributos?, ¿Qué actividades tipifican los tributos?, ¿Quiénes se encargan de pagar los tributos? y ¿Cuándo nace la obligación de pagar los tributos?

De acuerdo con el artículo 5° del Código de Normas y de Procedimientos Tributarios (1971), los tributos, así como sus hechos generadores, tarifas, bases de cálculos, sujetos activos y pasivos; son creados, modificados y suprimidos por Ley. De la mano con la definición anterior, el autor **Pérez Royo (citado por la autora Truque Salto)** menciona que “es necesaria una Ley formal para el establecimiento de los tributos (...)”³³. Lo anterior, en virtud de que los tributos según el autor Pérez Royo se rigen mediante el principio de reserva de Ley.

³³ Truque Salto Adriana. La Fiscalidad de los No Residentes en Costa Rica y Su Aplicación en el Estado Actual Costarricense. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2011. Pág. 21.

Una vez determinado como se crean los tributos; se aclara conforme al artículo 4° del **Código de Normas y de Procedimientos Tributarios (1971)**, que las actividades tipificadas por los tributos van a variar según las clasificaciones tributarias existentes (impuestos, tasas y contribuciones especiales); las cuales se desarrollarán en los incisos posteriores de la presente sección.

En cuanto a quiénes son las personas encargadas de pagar los tributos, los artículos: 4°, 13° y 15° del **Código de Normas y de Procedimientos Tributarios (1971)**, estipulan que corresponde al sujeto pasivo tipificado por Ley; cumplir con el pago de las tarifas especificadas en los tributos, cuando llevan a cabo su respectivo hecho generador.

Siguiendo con la ilativa del párrafo anterior, el autor Pablo González Montoya indica que la obligación tributaria,

nace al momento de producirse en la realidad el hecho generador previsto en la norma carácter *ex lege* [sic], debe concluirse ineludiblemente que el acto de determinación o liquidación tiene una doble “función declarativa”.

- De reconocimiento de la existencia, a cargo de un determinado sujeto, de la obligación antedicha;
- De la fijación de la cuantía del débito³⁴.

Es decir, que los tributos únicamente pueden cobrarse, cuando el sujeto pasivo realiza la actividad que está tipificada en su hecho generador; dando nacimiento a la obligación tributaria. A partir de dicho momento, el sujeto pasivo tiene el deber de reconocer la existencia de la deuda y realizar el pago del monto adeudado (afirmación basada en lo ya analizado en párrafos anteriores).

³⁴ González Montoya Pablo José. El Delito de Defraudación Tributaria en Costa Rica, Relación con la Evasión, Elusión y el Fraude de Ley. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2010. Pág. 60 – 61.

Con base en los párrafos anteriores se infiere que el tributo es una obligación creada por Ley, que únicamente puede ser cobrada por la Administración cuando el sujeto pasivo realiza la actividad descrita en el hecho generador. Finalmente es importante determinar ¿Con que fin se recaudan los tributos? Según el artículo 4° del **Código de Normas y Procedimientos Tributarios (1971)**, el Estado exige el pago de los tributos para obtener recursos económicos que le permitan realizar sus fines. El autor PÉREZ ROYO (citado por la autora Marín Salas) reafirma lo anterior al indicar que “los tributos son ingresos públicos, (...) cuyo fin principal es la obtención de recursos para la obtención de gastos públicos”³⁵.

II. Conceptualización de Impuesto.

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios define al impuesto como “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.”³⁶. Por consiguiente, los impuestos se constituyen a partir de las actividades privadas que realicen los contribuyentes; y bajo ningún concepto estarán ligados a una prestación o servicio estatal.

El abogado e historiador Guillermo Canabellas de Torres (2001), define al impuesto como “una contribución, gravamen, carga o tributo que se ha de pagar, casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, industrias, activos para sostener los gastos del Estado y de las restantes corporaciones públicas”³⁷. De acuerdo con la definición anterior, el Estado cobra impuestos a los administrados para sufragar los gastos derivados de la ejecución de sus competencias. El mismo autor indica además que el impuesto es “el gravamen que pesa sobre

³⁵ Salas Melissa Marín. Alcances de la Acción Siete del “Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés)” de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en el Concepto Actual de Establecimiento Permanente en Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2015. Pág. 19.

³⁶ Asamblea Legislativa. “Ley Número 4755 Código de Normas y Procedimientos Tributarios”. Publicada en La Gaceta Número 117 del día 04 de junio de 1971, SINALEVI. Artículo 4.

³⁷ Guillermo Canabellas de Torres. Diccionario Jurídico Elemental. Buenos Aires, Argentina. Editorial Heliasta. 2001. Pág. 196.

determinadas transmisiones de bienes, ínter [sic] vivos o mortis causa, y por el otorgamiento de ciertos instrumentos públicos³⁸.

El señor Canabellas de Torres no solo estudia el concepto genérico del impuesto, sino que también clasifica las clases de impuestos que existen en el ordenamiento jurídico. Para efectos de esta investigación se citan las siguientes,

(...) **DIRECTO**. El establecido de manera inmediata sobre las personas o los bienes, recaudado de conformidad con las listas nominales de los contribuyentes u objetos gravados, y cuyo importe es percibido del contribuyente por el agente encargado de la cobranza (V. IMPUESTO DIRECTO). (...) **PROGRESIVO**. El que aumenta el porcentaje que la Administración exige a medida que son mayores los ingresos brutos o los beneficios netos de un contribuyente. (...) **PROPORCIONAL**. El establecido según un tanto por ciento o por mil, sean los que sean los recursos del contribuyente; y que, no obstante, su aparente justicia matemática, se estima más gravoso para el pobre, por el valor que la diferencia libre absoluta significa para el rico. (...) **SOBRE LA RENTA**. Quedan sujetos al mismo diversos ingresos (...) ³⁹.

Por otra parte, las estudiantes de Derecho Sofía Cob Briceño y Natalia Hernández Castro (2017), citan la definición normativa del impuesto en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios como “los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”⁴⁰.

³⁸ Guillermo Canabellas de Torres. Diccionario Jurídico Elemental. Buenos Aires, Argentina. Editorial Heliasta. 2001. Pág. 196.

³⁹ Ibíd. Pág. 196 - 197.

⁴⁰ Sofía Cob Briceño, Natalia Hernández Castro. Tributación y energía sostenible: incentivos fiscales de carácter ambiental para promover el uso de energías alternativas al combustible fósil vehicular en medios de transporte particular en Costa Rica. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2017. Pág. 76.

Para el Tributarista **Adrián Torrealba Navas (citado por Cob Briceño Sofía, Hernández Castro Natalia),**

el impuesto no necesariamente se debe ligar con un hecho generador que consista en manifestaciones de capacidad económica; sin embargo, esto se deriva del respeto que el impuesto debe tener del principio constitucional de capacidad tributaria. Cabe afirmar entonces que, si un impuesto no viene a gravar una determinada manifestación de capacidad económica, la consecuencia no será que este deje de ser impuesto, sino corre el riesgo de ser declarado inconstitucional.⁴¹

Los impuestos deben respetar la capacidad tributaria de los contribuyentes, por consiguiente, únicamente se aplicarán a los administrados que estén en condiciones de realizar los aportes tributarios correspondientes. En caso que un impuesto vaya dirigido a una población que no cuenta con los medios para cumplir con el pago del hecho generador, el administrado tendrá la facultad de solicitar la inconstitucionalidad del impuesto respectivo, por no adecuarse al principio constitucional de capacidad tributaria que menciona el señor Torrealba Navas.

La Facultad de Economía de la Universidad Autónoma de México, define al impuesto como “la aportación coercitiva que los particulares hacen al sector público, sin especificación concreta de las contraprestaciones que deberán recibir”.⁴² El impuesto se caracteriza por su carácter coercitivo; los administrados no tienen más opción que hacer el pago de los impuestos cuyo hecho generador se adecua a su actividad mercantil. Sin embargo, el impuesto al no estar ligado con la actividad objeto del hecho generador, faculta al Estado a no estar en la obligación de destinar ese impuesto para la actividad que se está gravando.

⁴¹ Sofía Cob Briceño, Natalia Hernández Castro. *Tributación y energía sostenible: incentivos fiscales de carácter ambiental para promover el uso de energías alternativas al combustible fósil vehicular en medios de transporte particular en Costa Rica*. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2017. Pág. 76.

⁴² Facultad de Economía. *Impuestos*. U.N.A.M. México D.F. México. Consultado el día 26 de noviembre de 2017. <http://www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/BonillaLI/cap1.pdf>

III. Caracterización de Tasa.

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios tipifica a la tasa como el “tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye la razón de ser de la obligación⁴³”. Las tasas son el cobro de un servicio que brinda la Administración a los administrados o contribuyentes. A modo de ejemplo, se menciona las tasas que cobran las Municipalidades para brindar el servicio de recolección de basura a los administrados; o los timbres que cobra el Registro Nacional Público a los administrados para emitir documentos públicos o tramitar la inscripción de los mismos.

En relación con la idea antes expuesta, la misma norma hace la salvedad de que “no es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado”⁴⁴. A contrario sensu, es tasa toda aquella contraprestación recibida del usuario en pago de servicios inherentes al Estado. También se puede interpretar, que no se considerará un impuesto aquel que tenga como hecho generador la prestación efectiva de un servicio estatal.

El autor Pérez de Ayala define a la tasa como “un tributo que se establece expresamente por Ley a [sic] favor del Estado u otro ente público y exigible cuando se presta efectivamente un determinado servicio en forma individual siendo el prestatario el obligado al pago del tributo”⁴⁵. De la cita anterior, se extrae que el cobro de la tasa se hace exigible cuando el Estado presta el servicio público correspondiente, en favor del administrado que solicite su realización.

El autor Pérez Royo extiende el concepto de este tributo al especificar que “a diferencia de los impuestos, se inspiran en el principio del beneficio, según el cual el coste de estos

⁴³ Asamblea Legislativa. “Ley Número 4755 Código de Normas y Procedimientos Tributarios”. Publicada en La Gaceta Número 117 del día 04 de junio de 1971, SINALEVI. Artículo 4.

⁴⁴ *Ibíd.* Artículo 4.

⁴⁵ Pérez de Ayala José Luis. Derecho Tributario I. Madrid, España. 1968. Editorial de Derecho Financiero Madrid – 1. Pág. 57.

servicios debe satisfacerse, total o parcialmente, mediante una prestación exigida a sus usuarios”⁴⁶. Es decir, que mientras en los impuestos el administrado se obliga a pagar el importe del tributo sin derecho a una contraprestación por la actividad prevista en el hecho generador. En la tasa el administrado está pagando al Estado por la ejecución de un servicio público y que el impago de dicho tributo faculta a la Administración para dejar de ejecutar la prestación correspondiente.

El profesor Cazorla Prieto al citar el artículo 2.2 a) de la Ley General Tributaria Española, define a las tasas como,

los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público en la prestación de servicios o en la realización de actividades en régimen de Derecho Público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando por los servicios no sean de solicitud o recepción voluntaria por los obligados tributarios o se presten o realicen en el sector privado⁴⁷.

De este análisis conceptual, se rescata que el hecho generador de las tasas recae en la prestación de un servicio exclusivo del Estado, el cual, está sujeto al régimen de Derecho público. Las tasas establecen una obligación legal que beneficia o afecta a los obligados tributarios sujetos a dichos tributos. Bajo ningún concepto la tasa recaerá sobre aquellos servicios privados que realice el contribuyente tributario o aquellos servicios Estatales que no sean de sujeción obligatoria.

⁴⁶ Pérez Royo Fernando. Derecho Tributario y Financiero Parte General 10º Edición. Madrid, España. 2000. Editorial Civitas S.A. Pág. 113.

⁴⁷ Cazorla Prieto Luis María. Derecho Financiero y Tributario Parte General 12º Edición. Pamplona, España. 2012. Editorial Arazandi S.A. Pág. 200.

Los autores Murillo López y Rojas Carro extraen de la definición de tasa prevista en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, las siguientes conclusiones,

- Primero, su relación con determinada actividad individualizable por parte de la Administración, (...). Como parte de este elemento, se agrega, (...) que el producto del tributo debe tener como fin exclusivo las necesidades financieras del servicio correspondiente. (...).
- Segundo, se excluye de la definición de tasa, la “contraprestación” recibida en pago de los servicios no inherentes al Estado. (...). TORREALBA [sic], siguiendo a VALDÉZ COSTA [sic], destaca que son inherentes al Estado los actos de autorización, permiso e inspección y de policía general y de administración de justicia. (...), son de naturaleza económica los actos prestados en razón de oportunidad o conveniencia, como la provisión de electricidad, el servicio de telefonía y servicios portuarios. (...)⁴⁸.

De las conclusiones supra citadas, se rescata lo siguiente: i) la tasa tiene como fin exclusivo cobrar la prestación de los servicios brindados al administrado; y ii) que dichos servicios constituirán el hecho generador de la tasa, cuando sean inherentes o propios de la Entidad que los presta.

IV. Sobre las contribuciones especiales.

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios la define como “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales, ejercidas en forma descentralizada o no; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o de las actividades que

⁴⁸ Murillo López, Rojas Carro. Análisis Tributario de las Prestaciones Económicas Previstas en la Ley General de Telecomunicaciones. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2011. Págs. 15 - 16.

constituyen la razón de ser de la obligación”⁴⁹. Este tributo permite a la Administración recaudar de los administrados, una contribución que permita al Estado obtener ganancias de una determinada obra o actividad Estatal.

El autor Pérez Royo describe a las Contribuciones Especiales como los tributos que similar a las tasas se “emplean también para la financiación de actividades o actuaciones de la Administración. Pero se trata, no ya de sufragar gastos corrientes, sino gastos de inversión. Bien sea que esta inversión se materialice en obras públicas o en el establecimiento o ampliación de servicios”⁵⁰. Según las definiciones anteriores, se debe entender a la Contribución Especial como el tributo que permite a la Administración obtener recursos de los Contribuyentes, para financiar la ejecución o el costo de obras públicas o actividades de naturaleza estatal.

El profesor Cazorla Prieto al citar el artículo 2.2 b) de la Ley General Tributaria Española, define a las contribuciones especiales como, “los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos”⁵¹. Este concepto es similar al que indica el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Pues ambas normas coinciden que el fin de la contribución especial, es la de financiar las inversiones públicas que haga el Estado.

⁴⁹ Asamblea Legislativa. “Ley Número 4755 Código de Normas y Procedimientos Tributarios”. Publicada en La Gaceta Número 117 del día 04 de junio de 1971, SINALEVI. Consultado el 13 de agosto de 2017. Artículo 4.

⁵⁰ Pérez Royo Fernando. Derecho Tributario y Financiero Parte General 10º Edición. Madrid, España. 2000. Editorial Civitas S.A. Pág. 116.

⁵¹ Cazorla Prieto Luis María. Derecho Financiero y Tributario Parte General 12º Edición. Pamplona, España. 2012. Editorial Arazandi S.A. Pág. 207.

Sección II. Un Desglose Analítico de la Estructura del Impuesto a las Personas Jurídicas.

En esta sección se describirá el hecho generador del impuesto a las personas jurídicas y sus diferentes elementos: subjetivos, objetivos y temporales del mismo. Con el fin de identificar y estudiar: i) como está compuesto el hecho imponible del impuesto de marras; ii) quiénes son los sujetos de la obligación tributaria, derivada de la Ley N°9428; iii) cuáles son las actividades que dan origen al devengo del tributo; iv) si el aspecto material del impuesto da indicios de capacidad contributiva; v) de qué modo se computa y devenga el impuesto; y vi) el plazo y la forma de pago del tributo antes dicho.

La información resultante de los puntos supra indicados, será empleada en capítulos siguientes para identificar y desarrollar las principales repercusiones legales tributarias que sufren los accionistas y representantes legales de las sociedades anónimas, producto de la entrada en vigencia de la Ley N°9428. Finalmente cabe aclarar que la indagación sobre el hecho generador y elementos del impuesto, está delimitado a las sociedades anónimas, por ser estas el objeto de estudio de esta investigación.

I. Descripción del Hecho Generador del Impuesto a las Personas Jurídicas.

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios de la República de Costa Rica, define al hecho generador como “el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación”⁵². De esta definición legal se extrae lo siguiente: i) que el hecho generador crea la obligación tributaria al definir sus elementos subjetivos y objetivos; ii) las obligaciones tributarias se crean únicamente por Ley, evitando así la posibilidad que los tributos puedan constituirse mediante reglamentos o decretos; y iii) la Administración tributaria podrá cobrar el tributo respectivo, cuando los contribuyentes adecuen su conducta a los presupuestos objetivos del hecho generador.

⁵² Asamblea Legislativa. “Ley Número 4755 Código de Normas y Procedimientos Tributarios”. Publicada en La Gaceta Número 117 del día 04 de junio de 1971, SINALEVI. Artículo 31.

Las autoras **Mónica Romero Chacón y Carla Rojas Vázquez (Citadas por el Centro de Información Jurídica en Línea)**, definen al hecho generador como “el que genera una determinada obligación tributaria, y que abarca de la razón por la que fue creada un impuesto específico, como el hecho de hacer exigible tal obligación, además de incluir en el mismo, cuáles son los sujetos - activo y pasivo - que lo conforman”⁵³. De conformidad con dicha definición, el hecho generador debe describir la situación que hace exigible una determinada obligación tributaria. También, tiene que identificar a la entidad recaudadora de dicho tributo y los sujetos pasivos que den génesis a dicha obligación tributaria.

El autor **Pérez Ayala (citado por Centro de Investigación y Formación Hacendaria del Ministerio de Hacienda)**, define al hecho generador como,

el hecho jurídico tipificado previamente en la ley, en cuanto síntoma o indicio de capacidad contributiva y cuya realización determina el nacimiento de una obligación tributaria. Entiéndase por obligación tributaria como el vínculo jurídico que sale de un hecho, acto o situación la cual la ley vincula la situación del particular (persona física o jurídica) de pagar una prestación pecuniaria. Dicha ley tiene su fundamento en la potestad soberana del Estado, que acuerda a este el derecho de imposición y de coerción.⁵⁴

El concepto dado por el autor Pérez Ayala adiciona a la definición legal supra indicada, que el hecho generador aplica para aquellos contribuyentes que desarrollen la actividad tipificada en el tributo respectivo; siempre y cuando, cuenten con los recursos económicos suficientes para asumir el costo de la tarifa de dicho tributo.

⁵³ Centro de Información Jurídica en Línea. Características del Sistema Tributario Costarricense. Universidad de Costa Rica. Consultado el día 30 de mayo del año 2018. <https://cijulenlinea.ucr.ac.cr/condicion.htm>

⁵⁴ Ministerio de Hacienda. Hecho Generador de la Obligación Tributaria. San José, Costa Rica. Centro de Investigación y Formación Hacendaria. Consultado el día 26 de noviembre de 2017. http://campusvirtual.hacienda.go.cr/Recursos/Global/Recurso0000234/CNPT_HECHO%20GENERADOR%20DE%20LA%20OBLIGACION%20TRIBUTARIA.pdf

Habiendo aclarado el alcance conceptual del hecho generador, se procede a analizar el hecho generador del impuesto a las personas jurídicas; el cual, según el artículo segundo de la Ley N°9428 (2017), grava a: i) las sociedades anónimas que se encuentran inscritas en el Registro de Personas Jurídicas del Registro Nacional; y ii) las sociedades anónimas que se encuentren en proceso de inscripción al Registro de Personas Jurídicas del Registro Nacional y posteriormente se inscriban.

De acuerdo con lo anterior, la forma en que ocurre el hecho generador variará dependiendo si quien lo realiza es una sociedad anónima inscrita o una sociedad anónima en proceso de inscripción ante el Registro de Personas Jurídicas. Para corroborar si esta premisa es cierta, conviene estudiar bajo qué circunstancias ocurre el hecho generador de la Ley supra indicada.

Según la **Ley N°9428 (2017)** el hecho generador para las sociedades anónimas inscritas en el Registro Nacional, ocurre los días 1° de enero de cada año en que dichas entidades mantengan vigente su inscripción en el Registro Mercantil⁵⁵. No obstante, lo anterior no aplica para las sociedades anónimas en proceso de inscripción; ya que el artículo antes mencionado muestra que el hecho generador de dichas entidades, ocurre a partir de su presentación al Registro Nacional.

Aunado lo anterior, se tiene por demostrado que el hecho generador del impuesto ocurre en distintos momentos. Por consiguiente, se procede a determinar sucintamente la actividad que da origen al hecho generador del impuesto a las personas jurídicas. En el caso de las sociedades anónimas inscritas, el hecho generador se origina anualmente y de forma periódica, por la mera existencia de dichas entidades en el Registro de Personas Jurídicas. Mientras que, para las sociedades por inscribir, el hecho imponible ocurre cuando estas entidades presentan la Escritura Constitutiva en el Registro de Personas Jurídicas del Registro Nacional; siempre y cuando logren inscribirse ante dicha institución.

⁵⁵ Asamblea Legislativa. “Ley Número 3284 Código de Comercio”. Publicada en La Gaceta Número 117 del día 27 de mayo de 1964, SINALEVI. Consultado el día 13 de agosto de 2017. Artículo 20.

II. Elemento Subjetivo del Impuesto a las Personas Jurídicas.

De acuerdo con el Ministerio de Hacienda el elemento subjetivo hace alusión a la “relación preestablecida por ley, en la que debe encontrarse el sujeto pasivo con el elemento objetivo, para que pueda surgir el crédito impositivo”⁵⁶. El elemento subjetivo permite identificar al deudor tributario; quien, al adecuar su conducta a los presupuestos objetivos del hecho generador, da nacimiento a una determinada obligación tributaria.

El autor **Pérez Royo (citado por Truque Salto)** menciona que el elemento subjetivo es “la relación jurídica en que debe encontrarse respecto del elemento material del tributo la persona obligada a satisfacerlo”⁵⁷. En otras palabras, es el sujeto tipificado por la Ley que está relacionado con el elemento objetivo del tributo.

Por otra parte, las autoras **Rodríguez Quirós y Chacón Morera (2016)**⁵⁸, establecen que el elemento subjetivo se refiere al sujeto que realiza el hecho generador; el cual, se compone de los siguientes elementos: i) material que corresponde a las características legales y estructurales que componen al deudor tributario; ii) temporal que hace referencia a la obligación del deudor de mantenerse en una situación determinada por un tiempo establecido; y iii) espacial que establece el deber del sujeto pasivo para permanecer en un determinado lugar, cuando se comprueba la realización de la obligación tributaria.

Conforme con los párrafos anteriores, se entiende que el elemento subjetivo identifica al deudor de la obligación tributaria. Para tal efecto, la Ley respectiva tipifica las cualidades del sujeto pasivo; así como también determina las condiciones temporales y especiales que debe

⁵⁶ Ministerio de Hacienda. Hecho Generador de la Obligación Tributaria. San José, Costa Rica. Centro de Investigación y Formación Hacendaria. Consultado el día 26 de noviembre de 2017. http://campusvirtual.hacienda.go.cr/Recursos/Global/Recurso0000234/CNPT_HECHO%20GENERADOR%20DE%20LA%20OBLIGACION%20TRIBUTARIA.pdf

⁵⁷ Truque Salto Adriana. La Fiscalidad de los No Residentes en Costa Rica y Su Aplicación en el Estado Actual Costarricense. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2011. Pág. 83.

⁵⁸ Rodríguez Quirós Wendy y Chacón Morera Miriam. El Derecho de Defensa y del Debido Proceso del Contribuyente a la Luz del Nuevo Procedimiento de Determinación de la Obligación Tributaria Costarricense. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2016. Pág. 16.

tener el deudor, para realizar los presupuestos objetivos del hecho generador. Más cabe resaltar que el elemento subjetivo no solo abarca al sujeto pasivo, sino que también contempla la figura del sujeto activo que según Truque Salto “es quien posee el poder tributario, que lo dota de capacidad para ser titular del derecho de crédito del tributo. Es decir, en materia tributaria, es el ente público quien establece y recauda el tributo, que en el caso costarricense, es el Estado propiamente o una Municipalidad”⁵⁹.

Tal y como se indica en los párrafos anteriores, el elemento subjetivo establece un vínculo obligacional que existe entre el sujeto activo quien es el acreedor tributario, con el sujeto pasivo por ser quien realiza el hecho generador del tributo. Lo anterior, se aprecia en el artículo 11 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, ya que según esta norma la obligación tributaria “surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley; y constituye, un vínculo de carácter personal (...)”⁶⁰.

Determinado el concepto del elemento subjetivo, se procede a identificar los sujetos de la obligación tributaria en el impuesto a las personas jurídicas. Para tal efecto, en los apartados siguientes se analizará tanto la figura del sujeto activo, como del sujeto pasivo; a la luz de la normativa aplicable y específicamente de la Ley N°9428.

A. Sujeto Activo.

Según el artículo 14 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el sujeto activo es el acreedor del tributo.

⁵⁹ Truque Salto Adriana. La Fiscalidad de los No Residentes en Costa Rica y Su Aplicación en el Estado Actual Costarricense. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2011. Pág. 84.

⁶⁰ Asamblea Legislativa. “Ley Número 4755 Código de Normas y Procedimientos Tributarios”. Publicada en La Gaceta Número 117 del día 04 de junio de 1971, SINALEVI.

Aunado lo anterior, se pueden identificar tesis que hacen referencia a que el sujeto activo puede no coincidir con el titular del Poder Tributario; tal es el caso del jurista Torrealba Navas que indica lo siguiente,

[...] será sujeto activo el ente público titular de las potestades administrativas de gestión y recaudación del tributo, aun cuando ostente o no la potestad tributaria. Tal es el caso de las Administraciones Tributarias, las cuales ejercen función de entes administradores y recaudadores de los tributos, o el caso de la Municipalidad o Alcaldías, las que son sujetos activos que reúnen en sí tanto la potestad tributaria, como las potestades de administración y recaudación⁶¹.

De acuerdo a la cita anterior, en Costa Rica la potestad tributaria se le atribuye al Estado, el cual actúa mediante la Administración Tributaria, que en palabras de Rodríguez y Chacón “(...) el órgano administrativo encargado de gestionar y fiscalizar los tributos, se trate del fisco o de otros entes públicos que sean sujetos activos (...)”⁶².

En el caso del impuesto que nos ocupa, la Ley N°9428 delega la potestad tributaria en el artículo 10, al indicar que la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda es el ente encargado de la recaudación administración, fiscalización y cobro del impuesto. Por tanto, en el impuesto a las personas jurídicas, se logra identificar de manera expresa que el sujeto activo es la Administración Tributaria.

B. Sujeto Pasivo.

En el artículo 15 del Código Tributario, se conceptualiza al sujeto pasivo como “la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o

⁶¹ Torrealba Navas Adrián. Derecho Tributario Iberoamericano: A la luz de la versión 2015 del Modelo de Código Tributario del CIAT. Bogotá, Colombia. Editorial Instituto Colombiano de Derecho Tributario. 2017. Pág. 303.

⁶² Rodríguez Quirós Wendy y Chacón Morera Miriam. El Derecho de Defensa y del Debido Proceso del Contribuyente a la Luz del Nuevo Procedimiento de Determinación de la Obligación Tributaria Costarricense. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2016. Pág. 19

de responsable”⁶³. Es decir, la normativa clasifica obligado tributario en diferentes actores que intervienen de manera distinta en la relación tributaria, pero manteniendo el denominador común de configurarse como obligados tributarios.

Villalobos (citado por Rodríguez Quirós y Chacón Morera) menciona que “el sujeto del tributo (el contribuyente) es el sujeto de la obligación pero en ciertos casos particulares la ley fiscal atribuye la condición de sujeto obligado a hacer efectiva la prestación a personas distintas del contribuyente”⁶⁴.

Es importante adicionar que, según Truque Salto, los sujetos pasivos son personas físicas o jurídicas, sobre las cuales recae el cumplimiento de la obligación tributaria y su determinación como sujeto pasivo se encuentra tipificada por Ley. A continuación, se procederá a identificar y analizar a los contribuyentes y responsables de la Ley N°9428.

a. Contribuyentes.

En palabras del autor Torrealba Navas,

el hecho generador o hecho imponible tiene un elemento subjetivo que constituye el vínculo que une a un determinado sujeto con el elemento objetivo. De este modo, cuando el elemento objetivo se verifica respecto de un determinado sujeto, se verifica el hecho imponible y, por tanto, se devenga o nace la obligación tributaria. Lo normal es que este mismo sujeto del elemento subjetivo del hecho generador sea el sujeto deudor en la relación jurídica tributaria. Este es el “contribuyente” [sic] (...) ⁶⁵.

⁶³ Asamblea Legislativa. “Ley Número 4755 Código de Normas y Procedimientos Tributarios”. Publicada en La Gaceta Número 117 del día 04 de junio de 1971, SINALEVI. Artículo 15.

⁶⁴ Rodríguez Quirós Wendy y Chacón Morera Miriam. El Derecho de Defensa y del Debido Proceso del Contribuyente a la Luz del Nuevo Procedimiento de Determinación de la Obligación Tributaria Costarricense. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2016. Pág. 19.

⁶⁵ Torrealba Navas Adrián. Derecho Tributario Iberoamericano: A la luz de la versión 2015 del Modelo de Código Tributario del CIAT. Bogotá, Colombia. Editorial Instituto Colombiano de Derecho Tributario. 2017. Pág. 309.

Según el texto anterior, el contribuyente es el sujeto tipificado por la Ley que da génesis a la obligación tributaria, al adecuar su conducta a los presupuestos subjetivos y objetivos de un determinado hecho generador. Cuando esto ocurre, el contribuyente asume la condición de principal obligado tributario frente al sujeto activo.

La autora Truque Salto indica que “el contribuyente es el obligado a la satisfacción de la prestación tributaria que se deriva del hecho imponible del tributo, al ser en principio, el titular de la capacidad económica manifiesta por la realización del hecho generador”⁶⁶. Según esta afirmación, el contribuyente es la persona titular de la capacidad económica que se manifiesta en el aspecto material del hecho generador. Por ende, solo será contribuyente de un determinado tributo, quien ostente la capacidad contributiva suficiente para hacer frente a la deuda tributaria que se le imputa. Lo anterior se estudiará con mayor detalle en párrafos posteriores.

Ahora bien, al tener en cuenta las ideas previamente citadas; se procede a analizar la figura del contribuyente a la luz de la Ley N°9428. Según lo explicado en párrafos anteriores, el impuesto a las personas jurídicas cuenta con dos hechos generadores; que ocurren en diferentes momentos y tipifican a sujetos distintos. El primer hecho generador tipificado en el artículo 2 de la Ley N°9428; establece que aplicará para todas las sociedades mercantiles (entre ellas las sociedades anónimas) que se encuentren inscritas en el Registro Nacional de Personas Jurídicas, cada año a partir del día primero de enero. Mientras que el segundo hecho imponible del artículo ya señalado, estipula que el impuesto a las personas jurídicas ocurrirá a partir de la presentación de las sociedades mercantiles (entre ellas las sociedades anónimas) que se inscriban en un futuro.

Según los hechos generadores parafraseados en el párrafo inmediatamente anterior, el impuesto a las personas jurídicas tipifica dos contribuyentes. El primer contribuyente que se

⁶⁶ Truque Salto Adriana. La Fiscalidad de los No Residentes en Costa Rica y Su Aplicación en el Estado Actual Costarricense. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2011. Pág. 86.

identifica para los efectos de esta investigación, es toda aquella sociedad anónima inscrita en el Registro Mercantil. El segundo contribuyente de este impuesto, es igualmente una sociedad anónima con la particularidad de no haberse constituido en el momento de realizar el hecho generador, sino que se encuentra en vías de inscripción ante el Registro Nacional Público.

Ambos contribuyentes del impuesto a las personas jurídicas serán los principales obligados tributarios ante la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda, cuando realicen los presupuestos objetivos del respectivo hecho generador donde se encuentran tipificados.

b. Responsables.

El jurista Torrealba Navas menciona que con “la finalidad de asegurar o garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria, la ley [sic] puede prever un presupuesto paralelo al hecho imponible cuyo elemento subjetivo resulte obligado al pago de la obligación tributaria junto al contribuyente del hecho generador. (...) Esta figura ha sido llamada, (...) responsable”⁶⁷. Según el autor, la figura del responsable debe responder junto al contribuyente por las deudas tributarias que no pague este último. Lo anterior, con el objeto de procurar que el cumplimiento de la obligación tributaria.

En relación con lo anterior, la autora Truque Salto explica que “(...) en los casos en que el responsable solidario responde por la deuda, este tiene derecho al reembolso por parte del contribuyente”⁶⁸. Los pagos que realicen los responsables solidarios en lugar del contribuyente, podrán ser reembolsados por este último.

Asimismo, Truque Salto expone que los responsables solidarios “son terceras personas ajenas al vínculo tributario principal, quienes sin embargo responden por la deuda del

⁶⁷ Torrealba Navas Adrián. Derecho Tributario Iberoamericano: A la luz de la versión 2015 del Modelo de Código Tributario del CIAT. Bogotá, Colombia. Editorial Instituto Colombiano de Derecho Tributario. 2017. Pág. 328.

⁶⁸ *Ibíd.* Pág. 93.

contribuyente. En este sentido, el responsable queda sujeto, no solo al pago material de la obligación, sino al resto de las prestaciones accesorias, incluyendo las formales. No obstante, dicha obligación no abarca las sanciones”⁶⁹. Es decir, que los responsables no solo deben pagar la suma total de la obligación tributaria que omitió cancelar el contribuyente, sino también todos aquellos gastos administrativos o procesales en los que haya incurrido la Administración para hacer efectivo el cobro del tributo pendiente de pagar. Adicionalmente, es importante tener en cuenta que esta responsabilidad, no cubre el pago de los intereses y las sanciones que llegare a imponer la Administración en contra del contribuyente.

Las autoras Rodríguez Quirós y Chacón Morera citando al artículo 20 del Código de Normas y de Procedimientos Tributarios agregan que los responsables “se obligan por una deuda ajena, quienes “(...) [sic] sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir con las obligaciones correspondientes a estos”⁷⁰. Los responsables deben ser tipificados por Ley para así cubrir o pagar las deudas tributarias que omite cancelar el contribuyente.

Aclarado el concepto de “responsable”, conviene estudiar esta figura a la luz de la Ley N°9428. Según los artículos 4 y 7 de la Ley, tanto los representantes legales como los accionistas de las sociedades anónimas son solidariamente responsables por las deudas derivadas de este impuesto.

b.a. Representantes Legales.

En el caso de los representantes legales de las sociedades anónimas, la Ley N°9428 estipula que estos, “(...) serán solidariamente responsables con esta por el no pago del impuesto establecido en la presente ley”⁷¹. Es decir, que las deudas tributarias derivadas del no pago

⁶⁹ Truque Salto Adriana. La Fiscalidad de los No Residentes en Costa Rica y Su Aplicación en el Estado Actual Costarricense. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2011. Pág. 92.

⁷⁰ Rodríguez Quirós Wendy y Chacón Morera Miriam. El Derecho de Defensa y del Debido Proceso del Contribuyente a la Luz del Nuevo Procedimiento de Determinación de la Obligación Tributaria Costarricense. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2016.

⁷¹ Asamblea Legislativa. “Ley Número 9428 Impuesto a las Personas Jurídicas”. Publicada en La Gaceta Número 58 del día 22 de marzo de 2017, SINALEVI. Consultado el 13 de agosto de 2017. Artículo 4.

del impuesto a las personas jurídicas, serán pagadas por los representantes legales a través de su propio peculio. Lo anterior, se trata de un nuevo régimen de responsabilidad solidaria establecido por la Ley N°9428, que difiere de la responsabilidad solidaria establecida en el artículo 21 del Código de Normas y de Procedimientos Tributarios.

Al respecto de lo antedicho, el Dr. Torrealba Navas indica que,

(...) aquí habría que decir que ciertamente esta Ley establece un régimen especial, si lo contrastamos con el régimen del Código Tributario del artículo 21. En el artículo 21 se dice que los representantes legales y esto para todos los tributos del ordenamiento, porque es una norma prevista en el Código Tributario, responden con los bienes que dispongan. (...) en realidad lo que nos está diciendo es, que el representante debe pagar los impuestos como representante que es, utilizando los bienes de la sociedad que estén a su disposición. En otras palabras, en el régimen del artículo 21 del Código Tributario, los representantes legales nunca responden con su propio patrimonio; es decir no hay una responsabilidad solidaria según el artículo 21⁷².

Por ende, cuando las sociedades anónimas contribuyentes del impuesto no paguen el impuesto a las personas jurídicas; la Administración Tributaria podrá cobrar este tributo directamente a los representantes legales de tales entidades. Ahora bien, debido a que la Ley de marras, no define cuáles van a ser los representantes legales obligados a pagar el impuesto; es pertinente definir sucintamente el concepto de representante legal.

De acuerdo con los artículos 181 y 182 del Código de Comercio en relación con los artículos 1251, 1253, 1254, 1255 del Código Civil; los representantes legales son las personas físicas encargadas de actuar a nombre y en representación de las sociedades anónimas. Para tal efecto, deben poseer las facultades suficientes para llevar a cabo la representación judicial

⁷² Torrealba Navas Adrián. Mesa Redonda: Nueva Ley de Impuesto de Sociedades. San José, Costa Rica. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. 2017. Consultado el día 03 de septiembre del año 2019. <https://www.youtube.com/watch?v=wStysSrp758>

y extrajudicial de tales entidades, así como administrar los negocios sociales y hacer frente al pago de las deudas tributarias generadas por la realización de dichas actividades. Esto último conforme a los artículos 15 y 17 del Código de Normas y de Procedimientos Tributarios, en relación ya que los representantes al actuar a nombre de las sociedades anónimas, son los responsables de emplear una parte del patrimonio social para pagar los tributos donde su representada haya realizado el respectivo hecho generador.

En cuanto a quienes pueden ser representantes legales, el artículo 181 del Código de Comercio estipula que “Los [sic] negocios sociales serán administrados y dirigidos por un consejo de administración o una junta directiva, que deberá estar formada por un mínimo de tres miembros, quienes podrán ser o no socios y ostentar las calidades de presidente, secretario y tesorero”⁷³. Si bien no todos los miembros de la Junta Directiva tienen representación legal sobre la sociedad, el artículo 182 de la misma Ley establece que “La [sic] representación judicial y extrajudicial de la sociedad corresponderá al presidente del consejo de administración, así como a los consejeros que se determinen en la escritura social, quienes tendrán las facultades que allí se les asignen”⁷⁴. De los artículos anteriores se infiere que el Legislador instituye al Presidente como el representante legal de las sociedades anónimas; sin embargo, mediante estatutos se puede designar a otros miembros de la Junta Directiva que funjan como representantes legales.

En relación con el concepto supra indicado; el artículo 1 inciso 10) de la Resolución N° DGT-R-08-2018, estipula que para efectos de la Administración Tributaria el representante legal es “Aquel [sic] que ostenta la representación judicial y extrajudicial de una persona jurídica. De allí que toda persona jurídica, en su ley de creación o en su estatuto de constitución debe identificar al funcionario que habrá de ejercer la representación legal”⁷⁵.

⁷³ Asamblea Legislativa. “Ley Número 3284 Código de Comercio”. Publicada en La Gaceta Número 117 del día 27 de mayo de 1964, SINALEVI. Artículo 181.

⁷⁴ *Ibíd.* Artículo 182.

⁷⁵ Dirección General de Tributación. Requisitos para realizar todo tipo de trámite ante la Dirección General de Tributación relacionado con la acreditación representación y el mandato, y con la autenticación de firmas N°

Una vez entendida la definición de representante legal; resulta pertinente destacar que “Las [sic] personas jurídicas deberán acreditar ante el Registro Único Tributario a su representante legal en las condiciones establecidas por el inciso b) del artículo 8° de la resolución DGT-R-60-2017 de 20 de diciembre del 2017”⁷⁶. Para que un representante legal pueda actuar frente Administración Tributaria, en representación de una sociedad anónima inscrita como contribuyente en el RUT; su nombramiento debe estar acreditado ante la Dirección General de Tributación.

Según la **resolución DGT-R-60-2017 de 20 de diciembre del 2017 (2017)**; la acreditación de los representantes legales podrá realizarse de oficio, cuando la Administración Tributaria compruebe que la sociedad que se va a inscribir al RUT, está inscrita y vigente en el Registro Mercantil. No obstante, la Administración Tributaria requerirá una certificación de personería vigente cuando se deba acreditar a un representante legal que: i) sea extranjero y su nombramiento haya sido inscrito con su pasaporte u otro documento distinto del DIMEX; ii) tenga un nombramiento inferior a un mes calendario (aplica de igual manera para la renovación de nombramientos); y iii) ostente una representación legal con cláusula de renovación automática⁷⁷.

Ahora bien, es importante tener presente que el representante legal acreditado “para actuar en nombre del obligado tributario en cualquier trámite ante la Administración Tributaria, el representante legal deberá demostrar tener poder suficiente”⁷⁸. Esto se debe a que según el

DGT-R-08-2018, de las 08:00 horas del día 07 de febrero de 2018. Publicada en la Gaceta Número 45 del día 09 de marzo del año 2018. Artículo 2.

⁷⁶ Dirección General de Tributación. Requisitos para realizar todo tipo de trámite ante la Dirección General de Tributación relacionado con la acreditación representación y el mandato, y con la autenticación de firmas N° DGT-R-08-2018, de las 08:00 horas del día 07 de febrero de 2018. Publicada en la Gaceta Número 45 del día 09 de marzo del año 2018. Artículo 2.

⁷⁷ Dirección General de Tributación. Resolución de Inscripción, Modificación de Datos y Desinscripción en el Registro Único Tributario, N° DGT-R-060-2017, de las 10:00 horas del día 20 de diciembre de 2017. Publicada en el Alcance Número 309 DE la Gaceta Número 242 del día 21 de diciembre del año 2017.

⁷⁸ Dirección General de Tributación. Requisitos para realizar todo tipo de trámite ante la Dirección General de Tributación relacionado con la acreditación representación y el mandato, y con la autenticación de firmas N° DGT-R-08-2018, de las 08:00 horas del día 07 de febrero de 2018. Publicada en la Gaceta Número 45 del día 09 de marzo del año 2018.

artículo 182 del Código de Comercio, las facultades del Presidente, Secretario, o cualquier otro consejero que funja como representante legal, pueden limitarse a través de los estatutos sociales. Por ende, quien ejerza la representación legal ante la Administración Tributaria, debe ostentar facultades de Apoderado Generalísimo sin Límite de Suma (artículo 1253 del Código Civil) o al menos tener los atestados suficientes para actuar ante el Ministerio de Hacienda. Aunado lo anterior, cabe a resaltar que no es objeto de esta investigación, determinar si es aplicable lo dicho en el Voto N° 00489 – 2005 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia; donde se explica que el Presidente de la junta directiva es el cuarto órgano de la sociedad anónima.

En conclusión, el impago del impuesto a las personas jurídicas, faculta a la Dirección General de Tributación a cobrar directamente las sanciones y multas aplicables, en contra de los representantes legales que: i) cuenten con las facultades suficientes para actuar ante la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda; y ii) hayan sido acreditados ante el Registro Único Tributario. Siendo que tales representantes deben haber sido nombrados por estatutos (como es el caso del Secretario, Tesorero, etc.) o mediante Ley (como ocurre con el Presidente de la Junta Directiva).

b.b. Accionistas.

La responsabilidad solidaria de los socios o accionistas de las sociedades anónimas tiene asidero legal tanto en el artículo 7 de la Ley del Impuesto a las Personas Jurídicas; la cual estipula que en “caso de operar la disolución de las sociedades mercantiles (...), y la respectiva cancelación del asiento registral, la Administración Tributaria se encuentra facultada para continuar los procedimientos cobratorios o establecer estos contra los últimos socios oficialmente registrados, quienes se constituirán en responsables solidarios en el pago de este impuesto”⁷⁹; como en el artículo 22 del Código de Normas y Procedimientos

⁷⁹ Asamblea Legislativa. “Ley Número 9428 Impuesto a las Personas Jurídicas”. Publicada en La Gaceta Número 58 del día 22 de marzo de 2017, SINALEVI. Consultado el 09 de agosto de 2019. Artículo 7.

Tributarios que reza lo siguiente “los que sean socios de sociedades liquidadas, al momento de ser liquidadas, serán considerados igualmente responsables solidarios”⁸⁰.

Con base en las dos normas anteriores; se infiere que los accionistas las sociedades anónimas, serán solidariamente responsables por las deudas de dichas sociedades cuando: i) conforme a la Ley N°9428 se disuelva y cancele la presentación de tales entidades, pudiendo la administración establecer los procedimientos cobratorios correspondientes contra los últimos socios oficialmente registrados; y ii) una sociedad se disuelve y por consiguiente, inicia el procedimiento de liquidación de esa sociedad; la Administración podrá cobrar los pasivos tributarios respectivos en contra de los últimos socios registrados. Los puntos previamente señalados, serán analizados con profundidad en los capítulos sucesivos de la presente investigación.

III. Acercamiento a la Estructura del Elemento Objetivo en el Impuesto a las Personas Jurídicas.

En palabras de la autora Priscilla Sánchez Conejo el elemento objetivo del hecho generador “consiste en el acto, hecho, negocio jurídico, contrato, situación o en general la descripción de la conducta, que de confirmarse su realización por parte del sujeto pasivo, dará origen a la obligación tributaria”⁸¹. Del texto anterior, se infiere que el elemento objetivo es la actividad tipificada por la Ley, cuya realización da génesis a la obligación tributaria.

Según la autora antes citada “La [sic] conducta gravable, deberá ser específica e indubitadamente descrita, de manera que su identificación sea completamente inequívoca. (...) No obstante, la descripción de esta conducta no se limita a su realización fáctica sino que además debe ser realizada en la forma, en el lugar, y en el momento que estipula la ley”⁸². Es

⁸⁰ Asamblea Legislativa. “Ley Número 4755 Código de Normas y Procedimientos Tributarios”. Publicada en La Gaceta Número 117 del día 04 de junio de 1971, SINALEVI. Consultado el 13 de agosto de 2017. Artículo 22.

⁸¹ Sánchez Conejo Priscilla. Manual de Derecho Tributario. San José, Costa Rica. Editorial Investigaciones Jurídicas S.A. 2013. Pág. 123.

⁸² *Ibíd.* 2013. Pág. 123.

decir, el génesis de la obligación tributaria únicamente ocurrirá cuando el sujeto pasivo: i) realice la actividad descrita en el hecho generador; y ii) adecue su conducta a los presupuestos objetivos tipificados por Ley.

El autor Adrián Torrealba por otra parte describe al elemento objetivo como “el hecho o comportamiento considerado en sí mismo, sin vinculación personal”⁸³. De acuerdo con el autor Torrealba Navas, el elemento objetivo del hecho generador describe la actividad que crea la obligación tributaria. Asimismo el autor **Torrealba Navas (2017)** indica que el elemento objetivo se compone por un aspecto material, temporal, espacial y cuantitativo⁸⁴; de los cuales únicamente los dos primeros serán desarrollados en párrafos posteriores.

Siguiendo con la idea de los párrafos anteriores; el Centro de Investigación y Formación Hacendaria del Ministerio de Hacienda, define al elemento objetivo como “la cosa, el hecho, e incluso la simple cualidad de la persona que constituye el presupuesto objetivo del impuesto”⁸⁵. Este concepto define al elemento objetivo como: i) el bien o la actividad que se encuentra tipificada en un impuesto respectivo y cuya tenencia o realización faculta a la Administración a hacer efectivo el cobro de dicho gravamen tributario; y ii) la cualidad de un sujeto que permite la realización del hecho generador del impuesto respectivo.

Con base en las definiciones anteriores y el análisis supra indicado del hecho generador del impuesto a las personas jurídicas; se procede a estudiar sucintamente el elemento objetivo del hecho imponible del impuesto a las personas jurídicas; el cual, como ya se indicó en párrafos anteriores; ocurre de forma distinta para las sociedades anónimas inscritas y las sociedades anónimas en proceso de inscripción.

⁸³ Torrealba Navas Adrián. Derecho Tributario Iberoamericano: A la luz de la versión 2015 del Modelo de Código Tributario del CIAT. Bogotá, Colombia. Editorial Instituto Colombiano de Derecho Tributario. 2017. Pág. 256.

⁸⁴ *Ibíd.* Págs. 256 y 257.

⁸⁵ Ministerio de Hacienda. Hecho Generador de la Obligación Tributaria. San José, Costa Rica. Centro de Investigación y Formación Hacendaria. Consultado el día 26 de noviembre de 2017. http://campusvirtual.hacienda.go.cr/Recursos/Global/Recurso0000234/CNPT_HECHO%20GENERADOR%20DE%20LA%20OBLIGACION%20TRIBUTARIA.pdf

Para las sociedades anónimas inscritas el “hecho generador (...) ocurre el 1 ° de enero de cada año”⁸⁶. Del extracto anterior se aprecia que el elemento objetivo del hecho generador del impuesto: i) requiere que sea realizado por una sociedad anónima inscrita en el Registro Mercantil; ii) tiene como objeto gravar la vigencia de la inscripción de dichas entidades en el Registro Nacional; y iii) ocurre anualmente a partir del día primero de enero de cada año.

Por otra parte, para las sociedades anónimas por inscribir el “hecho generador (...) será su presentación al Registro Nacional”⁸⁷. En este caso el elemento objetivo del impuesto: i) aplica para las sociedades anónimas en proceso de inscripción; ii) tiene como aspecto material la presentación de dichas entidades al Registro Mercantil; y iii) ocurre instantáneamente a partir de la realización del objeto.

A. Descubriendo el Aspecto Material del Elemento Objetivo del Impuesto.

El jurista Cazorla Prieto menciona que, “la vertiente material está constituida por los negocios, actos o hechos a los que se refiere el artículo 2.2, c) de la Ley General Tributaria, e incorpora el denominado objeto del tributo”⁸⁸. De acuerdo con la definición anterior, el aspecto material del elemento objetivo, describe el objeto del hecho generador de una determinada obligación tributaria. En el caso de los impuestos, el objeto de su hecho generador recae sobre todas aquellas situaciones ajenas a la actividad estatal; lo anterior de acuerdo al artículo 4 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica.

El autor Pérez Royo añade que el aspecto material, “viene a coincidir con la riqueza o manifestación de capacidad económica incorporada en el propio hecho imponible”⁸⁹. Del extracto anterior, se infiere que el hecho generador viene a gravar la riqueza generada de la actividad gravada. Además, es necesario que el hecho generador dé indicios de la capacidad

⁸⁶ Asamblea Legislativa. “Ley Número 9428 Impuesto a las Personas Jurídicas”. Publicada en La Gaceta Número 58 del día 22 de marzo de 2017, SINALEVI. Consultado el 13 de agosto de 2017. Artículo 2.

⁸⁷ *Ibíd.* Artículo 2.

⁸⁸ Cazorla Prieto Luis María. Derecho Financiero y Tributario Parte General 12° Edición. Pamplona, España. 2012. Editorial Arazandi S.A. Pág. 234.

⁸⁹ Pérez Royo Fernando. Derecho Tributario y Financiero Parte General 10° Edición. Madrid, España. 2000. Editorial Civitas S.A.

económica del contribuyente, para garantizar que este último pueda hacer frente a la obligación tributaria respectiva.

A modo de reforzar los postulados anteriores se cita a la jurista Sánchez Conejo quien indica que “El [sic] aspecto material del elemento objetivo del tributo, se refiere específicamente a la descripción del hecho, acto, contrato, negocio jurídico, o conducta en general en el que el Derecho Tributario ha identificado una manifestación de capacidad económica - contributiva”⁹⁰. Es decir, que el aspecto material del hecho generador tiene que especificar la actividad que da origen a la obligación tributaria y además dar un indicio de la capacidad contributiva del sujeto pasivo encargado de realizarla.

Como excepción a la regla previamente desarrollada, la autora Truque Salto señala que,

a pesar que el aspecto material normalmente manifiesta la capacidad económica gravable del impuesto, el objeto del impuesto y dicha capacidad no son coincidentes. El aspecto material no siempre prescribe la riqueza que pretende gravar. En España, por ejemplo, la ley del impuesto sobre el patrimonio de personas físicas establece que el patrimonio es el aspecto material del hecho imponible del impuesto. No obstante, se colige del conjunto de regulaciones que existen para el impuesto, que la riqueza que realmente pretende gravar el Legislador es la renta generada por dicho patrimonio y no el patrimonio en sí mismo⁹¹.

Del extracto previamente señalado, se rescata que la capacidad económica gravable siempre debe estar presente. Sin embargo, no necesariamente debe coincidir con el aspecto material del hecho generador. Al respecto el autor Torrealba Navas⁹², indica que el aspecto material del no siempre está ligado a la capacidad económica, pero aun cuando el objeto del

⁹⁰ Sánchez Conejo Priscilla. Manual de Derecho Tributario. San José, Costa Rica. Editorial Investigaciones Jurídicas S.A. 2013. Pág. 124.

⁹¹ Truque Salto Adriana. La Fiscalidad de los No Residentes en Costa Rica y Su Aplicación en el Estado Actual Costarricense. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2011.

⁹² Ver cita en páginas anteriores.

tributo no sea gravar la capacidad económica de una actividad, siempre se debe procurar hacer referencia a la misma con el fin de demostrar que el contribuyente puede hacer frente a dicha obligación tributaria.

Con vista en las definiciones previamente señaladas; se infiere que el aspecto material de los elementos objetivos del impuesto a las personas jurídicas, debe describir detalladamente la actividad que da génesis al hecho generador y hacer referencia a la capacidad económica de los contribuyentes. Como bien se analiza en párrafos anteriores, el hecho generador del impuesto tiene dos objetos; el primero busca gravar la vigencia o existencia de las sociedades anónimas inscritas en el Registro Mercantil y el segundo tiene como fin gravar la presentación de las sociedades anónimas por inscribir en el Registro.

Conforme a la información supra indicada, se observa que la Ley no indica con claridad cuáles son las actividades que dan origen al hecho generador del impuesto y cómo se realizan. Tampoco se logra apreciar un indicio de capacidad económica de los contribuyentes. Por tal motivo, resulta pertinente estudiar el alcance normativo de las actividades objeto antes mencionado para definir con precisión el fin de las mismas y analizar el indicio de capacidad contributiva sin entrar a conocer la base imponible, ya que será desarrollada en la Sección III de este capítulo.

a. Inscripción y Vigencia de las Sociedades Anónimas en el Registro Mercantil.

En este apartado se procederá a analizar el aspecto material del impuesto a las personas jurídicas para las sociedades anónimas inscritas a la luz de la Ley N°9428 y al ordenamiento jurídico costarricense. Una vez desarrollada la actividad objeto antes mencionada, se determinará si la misma da indicios de capacidad contributiva.

a.a. Análisis Normativo de la Inscripción y Vigencia de las Sociedades Anónimas en el Registro Mercantil.

Tal y como se observa en párrafos antepuestos, existe una laguna legal sobre la actividad objeto que compete a las sociedades inscritas en el Registro Mercantil, ya que la misma no

se encuentra del todo clara. A simple vista se podría inferir que la Ley busca gravar únicamente la inscripción y vigencia del asiento registral de dichas entidades. Sin embargo, también se podría suponer que la Ley no solo busca gravar la inscripción, sino que como consecuencia de la misma el Estado cobra a las sociedades anónimas el derecho de existir y tener personalidad jurídica.

Debido a que la Ley no aclara si el impuesto a las personas jurídicas, grava únicamente la vigencia de las sociedades anónimas inscritas en el Registro Mercantil o si dicho impuesto también tiene como objeto la existencia, así como la personalidad jurídica de tales entidades. Resulta necesario tener clara la figura de la inscripción registral de las sociedades anónimas para así determinar si la misma contempla la existencia y la personalidad jurídica de las mismas.

Conforme al artículo 1 de la Ley de Inscripción de Documentos en el Registro Público, el Registro Nacional tiene como fin dar seguridad a los documentos que hayan sido presentados, publicados e inscritos; con el objeto de evitar que estos sean alterados y adquiridos por terceras personas. De acuerdo con los artículos 63 y 66 del Reglamento del Registro Público los documentos inscritos en el Registro Público son almacenados en un sistema de tomos y asientos para garantizar al administrado: i) que la documentación inscrita a su nombre no podrá ser modificada, usurpada y/o deteriorada por terceras personas; y ii) que la información inscrita a su nombre será protegida por el Registro Nacional y mantendrá congruencia con los datos publicados en el Registro.

De acuerdo con la doctrina y la jurisprudencia, la inscripción registral puede tener efectos declarativos o constitutivos. Por una parte, la inscripción registral tiene efectos declarativos “cuando no produce el nacimiento, modificación o extinción de un derecho real, que nace, se transmite, modifica y muere fuera del Registro”⁹³. Los derechos reales existen más allá de la realidad registral, siendo que los negocios jurídicos relacionados con dichos bienes ocurren

⁹³ Centro de Información Jurídica en Línea. Principio de Inscripción Registral. Universidad de Costa Rica. Consultado el día 27 de marzo del año 2019. Cita recopilada del autor Óscar Salas Marero.

extra registralmente y se formalizan a través de la inscripción de los actos o contratos que regulan la constitución, traspaso, modificación y extinción de los mismos.

Por otra parte, la inscripción registral tiene efectos constitutivos porque “el Derecho nace con ella, de ahí que requiere como oponibilidad ante terceros la exigencia, ya no de la simple presentación del documento, sino su correspondiente inscripción”⁹⁴. En este contexto, la inscripción registral crea entidades que únicamente existen registralmente; tal es el caso de las sociedades anónimas las cuales, nacen a la vida jurídica cuando se inscriben en el Registro Mercantil.

En concordancia con lo antes expuesto, el Tribunal Segundo Civil, indica que la inscripción constitutiva recae sobre,

la existencia, modificaciones y extinciones de un ente figura como sujeto de derecho derivado de la ficción legal que predomina su justificación como centro de imputación jurídica y en términos similares a la persona física humana. Al conceder el ordenamiento la cualidad de personalidad jurídica a dichas entidades determina que su regulación registral esté enmarcada con el nacimiento o alumbramiento jurídico por medio del registro, sin que pueda imputársele existencia fuera de él⁹⁵.

Según el Tribunal, el fin de la inscripción registral de las sociedades anónimas es la existencia de las mismas, así como la adquisición de su personalidad jurídica para así actuar frente a terceros. Lo anterior encuentra fundamento legal en el artículo 33 del Código Civil que hace referencia a la existencia de las personas jurídicas, la cual, “(...) proviene de la ley o del convenio conforme a la ley”⁹⁶. De acuerdo con el extracto anterior, las sociedades anónimas existen cuando cumplen con todas las formalidades establecidas en los artículos

⁹⁴ Tribunal Segundo Civil de San José, Sección Segunda: voto 444 – 2005 del día 30 de noviembre de 2005, 17:05.

⁹⁵ *Ibíd.*

⁹⁶ Asamblea Legislativa. “Ley Número 63 Código Civil”. Vigente desde el 01 de enero de 1888, SINALEVI. Consultado el día 03 de diciembre de 2017.

18, 19, 104 y siguientes del Código de Comercio, siendo esta la norma creadora de dichas entidades.

Lo antes expuesto es desarrollado en la doctrina nacional por el autor **Brenes Córdoba (citado por la Procuraduría General de la República)**, quien indica que “las sociedades mercantiles, (...) no surgen a la vida del derecho sino en cuanto haya un precepto legal que autorice su existencia y señale las condiciones en que pueden desenvolver sus actividades”⁹⁷. Conforme a lo anterior, como las sociedades anónimas son comerciantes según el artículo 5 del Código de Comercio, para que estas puedan nacer a la vida jurídica deberán: i) cumplir con las formalidades establecidas por dicha Ley para su creación y existencia; y ii) tener personalidad jurídica para ejecutar las actividades objeto descritas en su pacto constitutivo.

Siguiendo con la ilativa de los párrafos anteriores, una vez las sociedades anónimas nacen a la vida jurídica producto de su inscripción en el Registro Nacional, adquieren su personalidad jurídica que en palabras del catedrático **Víctor Pérez (citado por los autores Avendaño Vargas y Sánchez Bertarioni)** es “el resultado de un sustrato material o sea, de un acto de una persona o personas, las cuales se unen y es esa unión a la que se le otorga el estatus de una persona jurídica, en conclusión, es una atribución dada por un conjunto de personas, (...), que buscan un objetivo común”⁹⁸. Del concepto antes indicado, se infiere que la personalidad jurídica permite, que tanto socios como representantes legales de una sociedad anónima, actúen como un solo ente frente a terceros; esto con el fin de llevar a cabo las actividades para las que fue constituida dicha entidad.

En conclusión, el aspecto material del impuesto a las personas jurídicas para las sociedades anónimas inscritas, grava: i) la seguridad jurídica que brinda el Registro Mercantil a los títulos o escrituras inscritas, como es el caso de la escritura constitutiva y demás documentos

⁹⁷ Procuraduría General de la República. Opinión Jurídica: 045 – J del 07/05/2001. 07 de mayo del 2001.

⁹⁸ Avendaño Vargas Luis Diego. Sánchez Bertarioni Ana Laura. “La Responsabilidad del Accionista (Cuotista) en materia Fiscal con el posible ingreso de Costa Rica a la OCDE”. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2015. Pág. 9.

relacionados con las sociedades anónimas existentes⁹⁹; y ii) la existencia y personalidad jurídica de las sociedades anónimas inscritas en el Registro Mercantil. Por ende, se infiere que el impuesto a las personas jurídicas tiene como objeto, cobrar un canon anual a las sociedades anónimas inscritas para que estas puedan seguir existiendo en el Registro Mercantil; con el fin de llevar a cabo las actividades comerciales reguladas en su pacto constitutivo.

a.b. Indicio de Capacidad Contributiva de la Inscripción y Vigencia de las Sociedades Anónimas en el Registro Mercantil.

Para determinar si la inscripción registral de las sociedades anónimas hace alusión a la capacidad contributiva de los administrados, es importante tener presente que según Pérez Royo¹⁰⁰, el aspecto material de un impuesto va a hacer alusión a la capacidad contributiva de los contribuyentes. En el caso del impuesto a las personas jurídicas los artículos 1 y 2 de la Ley N°9428 (ya analizados en párrafos anteriores), no dan por si solos indicio alguno de la capacidad económica de las sociedades anónimas inscritas.

Sin embargo, el artículo 3 de la Ley de marras, menciona que las sociedades anónimas inscritas ante la Dirección General de Tributación deberán pagar un importe equivalente a sus ingresos brutos anuales declarados en el impuesto sobre la renta. Con base en lo anterior, la Ley si da un indicio de capacidad contributiva para las sociedades anónimas inscritas ante Hacienda; ya que según el artículo primero de la **Ley del Impuesto Sobre la Renta (1988)**, dicho impuesto recae sobre las utilidades o ganancias de las sociedades anónimas, que desarrollen actividades lucrativas en territorio costarricense¹⁰¹.

El indicio de capacidad contributiva supra indicado, en principio también aplica para pequeños contribuyentes del impuesto sobre la renta; ya que el artículo 10 del **Reglamento**

⁹⁹ Asamblea Legislativa. “Ley Número 3284 Código de Comercio”. Publicada en La Gaceta Número 117 del día 27 de mayo de 1964, SINALEVI. Artículo 235.

¹⁰⁰ Ver citas en páginas anteriores.

¹⁰¹ Asamblea Legislativa. “Ley Número 7092: Impuesto Sobre de la Renta”. Publicada en La Gaceta Número 96 del día 19 de mayo de 1988, SINALEVI.

a la Ley del Impuesto a las Personas Jurídicas (2017), reza que las sociedades anónimas inscritas al Registro Único Tributario bajo el Régimen Simplificado, deberán cancelar las tarifas que se muestran en el inciso b) del artículo 3 de la Ley N°9428¹⁰².

No obstante, el artículo 10 párrafo 1° del Reglamento de la Ley N°9428; regula que las sociedades anónimas inscritas al Registro Único Tributario que no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta, deberán pagar el impuesto a las personas jurídicas conforme a la tarifa mencionada en el inciso a) del artículo 3 de la Ley N°9428¹⁰³. En principio, la norma citada en cuestión no da un indicio de capacidad contributiva, ya que: i) no demuestra que tales sociedades anónimas generen riqueza por medio de actividades lucrativas; ii) dichas entidades únicamente están inscritas al RUT, porque así lo estipula el Reglamento de la Ley N°9428 en su artículo 5, ya que no pagan otros impuestos directos, al no realizar actividades lucrativas. Lo anterior será analizado a profundidad en el capítulo segundo de esta investigación.

b. Presentación Sociedades Anónimas al Diario del Registro.

A continuación, se procederá a analizar el aspecto material del impuesto a las personas jurídicas para las sociedades anónimas en proceso de inscripción, a la luz de la Ley N°9428 y al ordenamiento jurídico costarricense. Una vez desarrollada la actividad objeto antes mencionada, se determinará si la misma da indicios de capacidad contributiva.

b.a. Análisis Normativo de la Presentación Sociedades Anónimas al Diario del Registro.

En el artículo 2 de la Ley N°9428, únicamente se prevé que la actividad objeto para las sociedades anónimas no inscritas es la presentación de las mismas en el Registro Mercantil; por tanto, se analizará su alcance normativo a la luz del ordenamiento jurídico costarricense.

¹⁰² Ministerio de Hacienda: “Reglamento Número 40417-H Impuesto a Personas Jurídicas”. Publicado en La Gaceta 99 del día 26 de mayo de 2017, SINALEVI. Artículo 10.

¹⁰³ *Ibíd.*

Con respecto de la presentación de documentos al diario el artículo 455 del Código Civil establece lo siguiente “Los [sic] títulos sujetos a inscripción que no estén inscritos no perjudican a tercero [sic], sino desde la fecha de su presentación al Registro”¹⁰⁴. Los títulos presentados en el registro cuentan con prioridad registral y son oponibles a terceros. Sin embargo, es importante mencionar que la oponibilidad antes mencionada es aplicable para bienes muebles o inmuebles ya que estos cuentan con efectos declarativos. En el caso de las sociedades anónimas al estar sujetas a una inscripción con efectos constitutivos, los títulos presentados al Registro Mercantil solo serán oponibles en el momento de su inscripción y existencia (ver lo desarrollado en párrafos anteriores).

Dicho lo anterior, es importante tener en cuenta que las sociedades requieren cumplir con una serie de requisitos para poder inscribirse y constituirse, los cuales, son analizados a partir de la presentación de la escritura constitutiva a la Oficina del Diario del Departamento de Recepción y Entrega del Registro Nacional¹⁰⁵.

Lo dicho en el párrafo anterior, encuentra fundamento legal en los artículos 19 y 235 del Código de Comercio en concordancia con los artículos 11 y 34 del Reglamento del Registro Público. De las normas antedichas, se procede a desarrollar el artículo 34 del Reglamento del Registro Público, el cual expresa lo siguiente,

los títulos que se presentan para su registración, con el objeto de que se registren únicamente los títulos válidos y perfectos, porque los asientos deben ser exactos y concordantes con la realidad jurídica que de ellos se desprende. La calificación de los títulos consiste en el examen, censura, o comprobación que de [sic] la legalidad de los títulos presentados debe hacer el Registrador antes de proceder a la inscripción,

¹⁰⁴ Asamblea Legislativa. “Ley Número 63 Código Civil”. Vigente desde el 01 de enero de 1888, SINALEVI. Consultado el día 03 de diciembre de 2017. Artículo 455.

¹⁰⁵ Ministerio de Justicia y Gracia. “Reglamento Número 26771 - J del Registro Público”. Publicado en La Gaceta Número 54 del día 28 de marzo del año 1998. Artículo 11.

con la facultad de suspender o denegar los que no se ajustan a las disposiciones de nuestro ordenamiento jurídico¹⁰⁶.

La presentación de títulos o escrituras públicas en el caso de las sociedades anónimas, es el acto formal que realizan los interesados con el fin de tramitar la inscripción de dichas entidades en el Registro Nacional. Para tal efecto, el Registro verificará si la escritura constitutiva presentada cumple con los aspectos de forma y fondo requeridos por la Ley para proceder con la inscripción de la misma.

En conclusión, el impuesto a las personas jurídicas grava la presentación de las sociedades por ser el acto formal previo a la inscripción y nacimiento de las mismas. Sin embargo, dentro del artículo 2 de la Ley N°9428 se aclara que el impuesto a las personas jurídicas únicamente ocurrirá para las sociedades que eventualmente se constituyan e inscriban en el Registro Mercantil; dejando de lado a las sociedades anónimas que hayan presentado su pacto social, pero nunca nacieron a la vida jurídica.

b.b. Indicio de Capacidad Contributiva en la Presentación de las Sociedades Anónimas al Diario del Registro.

Similar a como ocurre con las sociedades anónimas inscritas en el Registro Nacional, los artículos 1 y 2 de la Ley N°9428 no dan un indicio de capacidad contributiva de las sociedades anónimas en vías de constitución.

Al analizar el artículo 3 de la Ley antes indicada en concordancia con el artículo 6 del Reglamento a la Ley N°9428, se observa que las sociedades anónimas en vías de inscripción deben pagar el impuesto a las personas jurídicas una vez se inscriban. Sin embargo, la Ley omite señalar los medios por los cuales, dichas entidades generan la riqueza suficiente para sufragar el impuesto. Por lo tanto, se infiere que las normas antes citadas no dan indicio de

¹⁰⁶ Ministerio de Justicia y Gracia. “Reglamento Número 26771 - J del Registro Público”. Publicado en La Gaceta Número 54 del día 28 de marzo del año 1998. Artículo 34.

capacidad contributiva para las sociedades anónimas en vías de constitución. Este punto va a estudiarse con mayor detalle en el capítulo segundo de esta investigación.

B. Características del Aspecto Temporal del Elemento Objetivo del Impuesto a las Personas Jurídicas.

Según la autora Sánchez Conejo, el aspecto temporal del elemento objetivo “consiste en el momento en que se entiende por nacida la obligación tributaria. Este aspecto (...) es relevante en tanto, (...) “*no es considerado deudor, quien tiene plazo*” [sic]. De esta forma, en el momento en que el plazo esté vencido, la obligación tributaria será exigible”¹⁰⁷. Las deudas tributarias nacen, una vez se cumple el plazo establecido por la Ley para hacer el pago efectivo del tributo correspondiente.

Por otra parte, la autora Truque Salto menciona que el aspecto temporal del elemento objetivo “prescribe el momento en que debe ocurrir el hecho generador para que surta efecto la obligación tributaria. (...). En otras palabras, el elemento temporal determina el momento del nacimiento de la obligación tributaria. Asimismo, el aspecto temporal también define la ley aplicable en un momento en el espacio determinado”¹⁰⁸. El aspecto temporal tiene como fin formalizar el cobro del impuesto o tributo que haya sido realizado por el administrado; para tal efecto, la Ley define el período o momento en el que puede ocurrir el hecho generador, así como el día o momento exacto en que esta obligación se hace exigible para el deudor tributario.

Con relación en los párrafos previamente desarrollados, el autor **Torrealba Navas (2017)** explica que el aspecto temporal del hecho generador tiene distintas connotaciones; una de ellas es la diferencia entre: i) el período fiscal que ocurre en los hechos generadores periódicos, “donde el aspecto temporal del hecho generador está circunscrito por el plazo del

¹⁰⁷ Sánchez Conejo Priscilla. Manual de Derecho Tributario. San José, Costa Rica. Editorial Investigaciones Jurídicas S.A. 2013. Págs. 132 – 133.

¹⁰⁸ Truque Salto Adriana. La Fiscalidad de los No Residentes en Costa Rica y Su Aplicación en el Estado Actual Costarricense. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2011. Pág. 140.

período respectivo”¹⁰⁹; y ii) los hechos generadores instantáneos, cuyo aspecto temporal “no viene predefinido en la ley, sino que es un hecho que puede ocurrir de manera aislada en el tiempo y generalmente de manera breve”¹¹⁰. Otra connotación de este aspecto es el devengo, que según la **Ley General Tributaria Española (citada por Torrealba Navas)**, es “el momento en el que se entiende realizado el hecho generador y se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal”¹¹¹.

El aspecto temporal del elemento objetivo del hecho generador del impuesto a las personas jurídicas, se encuentra regulado en el párrafo final del artículo 2 de la Ley N°9428. Dentro de dicha norma se observa que uno de los hechos generadores de dicho tributo está sujeto a un período fiscal, mientras que el otro hecho generador ocurre momentáneamente y no está sujeto a un plazo periódico. También se logra apreciar que ambos hechos generadores tienen una fecha o momento específico para el devengo. Además, el artículo 4 de la Ley, también define cómo debe pagarse el impuesto y a partir de qué momento es exigible. Lo anterior, será desarrollado en los párrafos siguientes.

a. Cómputo del Aspecto Temporal en la Ley N°9428.

Tal como lo indica el autor Torrealba Navas se pueden identificar al menos modalidades en que se puede desarrollar el aspecto temporal. En el artículo 2 de la Ley antes citada, en primera instancia se hace referencia al hecho generador aplicable a las sociedades anónimas inscritas en el Registro Mercantil, el cual, está sujeto a un periodo fiscal anual que ocurre el día primero de enero de cada año, siempre que tales entidades mantengan su inscripción, existencia y personalidad jurídica en el Registro Nacional (período fiscal).

La segunda modalidad del aspecto temporal prevista en la Ley se lleva a cabo de manera instantánea, puesto que plantea que el hecho generador se configurará al momento de la

¹⁰⁹ Torrealba Navas Adrián. Derecho Tributario Iberoamericano: A la luz de la versión 2015 del Modelo de Código Tributario del CIAT. Bogotá, Colombia. Editorial Instituto Colombiano de Derecho Tributario. 2017. Pág. 257.

¹¹⁰ *Ibíd.* Pág. 257.

¹¹¹ *Ibíd.* Pág. 258.

presentación del pacto constitutivo de la sociedad anónima ante el Registro Nacional, siempre y cuando logren inscribirse.

b. Devengo del Impuesto a las Personas Jurídicas.

Según la autora Truque Salto el “devengo plasma el elemento temporal, ya que este manifiesta el instante en que se tiene por realizado el hecho imponible”¹¹². Entonces, el devengo determina dos cosas: i) el momento en que se tiene por realizado el hecho generador, una vez el sujeto pasivo haya adecuado su conducta a los presupuestos objetivos del mismo; y ii) a partir de cuándo el cobro de un tributo se hace exigible para el sujeto pasivo.

En relación con el análisis anterior, la jurista **Sánchez Conejo (2013)**¹¹³ hace una mención tácita al devengo, al indicar que el aspecto temporal del hecho generador determina: i) el momento en que nace una obligación tributaria; y ii) cuando el plazo o instante en el que ocurre el hecho generador vence, este se hace exigible.

De seguido se procede a identificar a la luz del artículo 2 de la Ley N°9428, cuando se devenga el impuesto a las personas jurídicas. En el caso del hecho generador aplicable para las sociedades anónimas inscritas en el Registro Nacional, el impuesto se devengará el día 1° de enero de cada año que permanezcan inscritas. Por otra parte, para las sociedades anónimas en vías de constitución, el hecho generador del impuesto se devengará al momento de su presentación, siempre y cuando dichas entidades logren inscribirse al Registro Mercantil.

Conforme con los párrafos anteriores, se puede concluir que: i) el hecho generador periódico aplicable a las sociedades anónimas inscritas, ocurre y se devenga; el día 1° de enero de cada año que permanezcan inscritas y vigentes; y ii) el hecho generador instantáneo que aplica para las sociedades anónimas en vías de constitución que eventualmente se

¹¹² Truque Salto Adriana. La Fiscalidad de los No Residentes en Costa Rica y Su Aplicación en el Estado Actual Costarricense. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2011. Pág. 141.

¹¹³ Según el artículo 122 del Código de Normas y de Procedimientos Tributarios, una vez haya nacido la obligación tributaria, los sujetos pasivos deberá cumplir con dicha obligación por sí mismos, independiente de si procede o no la intervención de la Administración Tributaria.

inscriban; ocurre y se devenga a partir de su fecha de presentación en el Registro Nacional. Finalmente, cabe por resaltar que la exigibilidad de los hechos generadores antes mencionados, se analizará en el apartado siguiente.

c. Forma y Plazo de Pago del Impuesto a las Personas Jurídicas.

Según el autor **José Antonio Sánchez (citado por la autora Truque Salto)**, “(...) la ley deberá determinar el día concreto, (...), en que se fijaría el momento del devengo; y el momento concreto de la exigibilidad de la obligación tributaria, teniendo en cuenta que el momento del devengo no coincide siempre con la exigibilidad del tributo”¹¹⁴. Con base en el extracto anterior, se procederá a analizar lo siguiente: i) de qué modo se debe pagar el impuesto a las personas jurídicas; ii) a partir de qué momento es exigible el impuesto; y iii) si la exigibilidad del impuesto es coincidente con el devengo.

Conforme con el artículo 4 de la Ley N°9428, el hecho imponible aplicable para las sociedades anónimas inscritas, se pagará conforme con las normas y medios establecidos por la Dirección General de Tributación, en los 30 días naturales posteriores al día 1° de enero de cada año que mantengan vigente su inscripción. Cabe por resaltar, que según la norma previamente indicada, el impuesto vence el día 1° de enero de cada año. Motivo por el cual, se aclara que existe una coincidencia entre el devengo y la fecha de exigibilidad de la presente obligación tributaria.

En el caso del hecho generador aplicable para las sociedades anónimas en vías de inscripción; el artículo 4 de la Ley N°9428 menciona que el impuesto deberá liquidarse ante la Dirección General de Tributación, dentro de los 30 días naturales siguientes a la fecha de presentación. Similar al párrafo anterior, en este caso también existe una coincidencia entre el devengo y la fecha de vencimiento, pues el impuesto se hace exigible a partir de la fecha de presentación (siempre y cuando se confirme su inscripción al Registro Nacional). Cabe

¹¹⁴ Truque Salto Adriana. La Fiscalidad de los No Residentes en Costa Rica y Su Aplicación en el Estado Actual Costarricense. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2011. Pág. 147.

por resaltar que esta situación, se desarrollará más con detalle en el capítulo segundo de la presente investigación.

Sección III. Otras Consideraciones Relevantes e Influyentes del Impuesto a las Personas Jurídicas.

En esta sección se tiene por objeto determinar cuál es la base imponible del impuesto a las personas jurídicas, además de identificar y puntualizar las exenciones, así como los criterios de no sujeción previstos en la Ley. Lo anterior, para lograr comprender a cabalidad cómo funciona el impuesto.

I. Base Imponible.

Conforme al artículo 50 de la **Ley General Tributaria Española (citada por el autor Torrealba Navas)** la base imponible se define como la “magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible”¹¹⁵. Es decir, la base imponible viene a cuantificar el hecho imponible, con base en el indicio de capacidad contributiva que brinda el hecho generador.

Bajo la misma línea de la idea antedicha, el Dr. Torrealba Navas menciona que,

(...) el papel de la base imponible como mecanismo para concretar la capacidad contributiva relativa, esto es, como cuantificación individual de la capacidad económica, de modo que mientras el hecho imponible “concreta una capacidad económica general y abstracta, la base imponible la individualiza y cuantifica para los contribuyentes en particular” [sic]¹¹⁶.

Por ende, mientras el hecho generador da un indicio de capacidad contributiva mediante su elemento objetivo, el cual se vincula con los contribuyentes tipificados en el hecho generador; la base imponible viene a individualizar dicha capacidad económica y a establecer

¹¹⁵ Torrealba Navas Adrián. Derecho Tributario Iberoamericano: A la luz de la versión 2015 del Modelo de Código Tributario del CIAT. Bogotá, Colombia. Editorial Instituto Colombiano de Derecho Tributario. 2017. Pág. 376.

¹¹⁶ *Ibíd.* Pág. 376.

una serie de tarifas que deberán ser pagadas por el respectivo sujeto pasivo que dé génesis a la obligación tributaria.

Lo anterior encuentra sustentado por la doctrina, ya que **Carrión (citado por Rodríguez Quirós y Chacón Morera)** define a la base imponible “(...) como la expresión cifrada y numérica del hecho imponible. Se trata de una magnitud definida en la ley y que expresa la medición del hecho imponible o, más exactamente, de su elemento material, (...)”¹¹⁷. La base imponible es la expresión numérica del aspecto material del hecho generador; siendo este el canon que cobra la Administración Tributaria al contribuyente por realizar el hecho generador. Bajo este supuesto, si dentro de un determinado tributo el aspecto material da el indicio de capacidad contributiva, se presume que el sujeto pasivo cuenta con los medios económicos necesarios para pagar la tarifa establecida en la base imponible.

Aunado lo dicho en párrafos previos; se concluye que en el artículo 3 de la Ley N°9428 se fijan las tarifas que la Dirección General de Tributación, cobrará a los contribuyentes que realicen los presupuestos objetivos de cualquiera de los hechos generadores tipificados en el artículo 2 de la Ley. Según lo analizado en los apartados antepuestos, la base imponible de este impuesto no necesariamente refleja la capacidad contributiva de los contribuyentes; sin embargo, este aspecto será estudiado en capítulos ulteriores. Por ende, únicamente se examinará el alcance de las tarifas que se describen a continuación:

- i. Según el artículo 3 inciso a) de la Ley en concordancia con los artículos 1 inciso a) y 6 del Reglamento de la Ley N°9428; tanto las sociedades anónimas inscritas que no realicen ningún tipo de actividad tributaria, como las sociedades anónimas en vías de constitución que logren inscribirse en el Registro Mercantil; se inscribirán de oficio al Registro Único Tributario y en consecuencia, tendrán que pagar una tarifa deberán pagar un importe equivalente a un 15% de un salario base mensual conforme al artículo 2 de la Ley N°7337.

¹¹⁷ Rodríguez Quirós Wendy y Chacón Morera Miriam. El Derecho de Defensa y del Debido Proceso del Contribuyente a la Luz del Nuevo Procedimiento de Determinación de la Obligación Tributaria Costarricense. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2016. Pág. 19

- ii. Conforme al artículo 3 inciso b) de la Ley, las sociedades anónimas inscritas en el Registro Mercantil que sean declarantes del impuesto sobre la renta y cuyos ingresos brutos anuales sean menores a 120 salarios base; tendrán que pagar un importe equivalente al 25% de un salario base mensual. Es necesario adicionar, que esta tarifa también aplica para las sociedades anónimas acogidas a régimen simplificado, de acuerdo con lo estipulado en el artículo 10 del Reglamento de la Ley N°9428.
- iii. En el artículo 3 inciso c) de la Ley, se tipifica que las sociedades anónimas inscritas en el Registro Mercantil; que sean declarantes del impuesto sobre la renta y cuyos ingresos brutos anuales sean iguales o superiores a 120 salarios base e inferiores a 280 salarios base; pagarán un monto equivalente al 30% de un salario base mensual.
- iv. En el artículo 3 inciso d) de la Ley, se tipifica que las sociedades anónimas inscritas en el Registro Mercantil; que sean declarantes del impuesto sobre la renta y cuyos ingresos brutos anuales sean iguales o superiores a 280 salarios base; pagarán un monto equivalente al 50% de un salario base mensual.

Todos los montos supra indicados serán pagaderos en los 30 días siguientes al 1° de enero de cada año, de conformidad con los artículos 2 y 4 de la Ley N°9428. Dicho lo anterior, es importante acotar que la tarifa del artículo 3 inciso a) del impuesto, podrá pagarse tanto: i) en el plazo antes mencionado cuando los contribuyentes sean sociedades anónimas inscritas con una vigencia superior a un año calendario y que no sean contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta; como ii) en los 30 días siguientes a la fecha de presentación de las sociedades anónimas en vías de constitución que se inscriban al Registro Mercantil, según lo indican los artículo 2 y 4 de la misma Ley.

II. Exenciones y Normas de no Sujeción.

En los apartados siguientes se analizará si la Ley N°9428 tipifica exenciones y normas de no sujeción. Para tal efecto se definirá el alcance normativo de ambas figuras, con el fin de examinarlas a la luz de la Ley.

A. Exenciones.

Según la autora Sánchez Conejo “la exención consiste en primera instancia en afirma [sic] que la obligación tributaria efectivamente nace a la vida jurídica, obstante [sic], en segunda instancia, la exigibilidad de la obligación es dispensada mediante una ley”¹¹⁸. De la aseveración indicada, se deduce que la exención tributaria no evita que la obligación tributaria se configure; sino que aun cuando el sujeto pasivo haya realizado los presupuestos de hecho y de derecho del hecho generador, la Ley le exime de pagar dicha obligación tributaria.

El autor **Torrealba Navas (citado por Sánchez Conejo)** indica que “La [sic] esencia de esta concepción no afecta el momento de nacimiento de la obligación, sino el de su exigibilidad. En consecuencia, existe una separación neta entre el hecho generador de la obligación tributaria y el presupuesto de hecho de la exención, cuya realización determina la no exigibilidad de la obligación derivada del hecho generador”¹¹⁹. Esta postura confirma que la exención, viene a determinar bajo qué supuestos el contribuyente está eximido de la obligación.

Truque Salto que “un supuesto exento implica también una sujeción ante la administración, puesto que el sujeto se encuentra igualmente obligado a ciertas obligaciones patrimoniales y formales, tales como el cálculo del impuesto”¹²⁰. Aun cuando la dispensa de Ley libere al contribuyente de pagar la obligación tributaria; este aún sigue sujeto ante la Administración por haber realizado los presupuestos subjetivos y objetivos del hecho generador; motivo por el cual el contribuyente debe declarar ante el Estado para que este último le aplique la exención.

¹¹⁸ Sánchez Conejo Priscilla. Manual de Derecho Tributario. San José, Costa Rica. Editorial Investigaciones Jurídicas S.A. 2013. Págs. 155 - 156.

¹¹⁹ *Ibíd.* Págs. 155 – 156.

¹²⁰ Truque Salto Adriana. La Fiscalidad de los No Residentes en Costa Rica y Su Aplicación en el Estado Actual Costarricense. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2011. Pág. 152.

En la Ley N°9428, la exención se tipifica en el artículo 16, el cual regula lo siguiente,

Estarán [sic] exonerados los contribuyentes que se encuentren realizando actividades productivas de carácter permanente, clasificadas como micro y pequeñas empresas e inscritas como tales en el registro que al efecto lleva el Ministerio de Economía, Industria y Comercio (MEIC); asimismo, los pequeños y medianos productores agropecuarios inscritos como tales en el registro que a tal efecto lleva el Ministerio de Agricultura y Ganadería (MAG) y que estén debidamente registradas como contribuyentes ante la Dirección General de Tributación, del Ministerio de Hacienda, al momento de producirse el hecho generador del tributo. (...) En el caso de las personas jurídicas que cumplan con las condiciones establecidas en este artículo, la exoneración se aplicará para el periodo fiscal siguiente a su cumplimiento¹²¹.

En la Ley se aprecia que están exentas de pagar el impuesto las sociedades anónimas que: i) se inscriban como PYMES ante el Ministerio de Economía Industria y Comercio; y ii) se inscriban como pequeños y medianos productores ante el Ministerio de Agricultura y Ganadería. En ambos casos los contribuyentes deberán estar inscritos ante la Dirección General de Tributación, en el momento de producirse el hecho generador del impuesto a las personas jurídicas.

Conforme al artículo 5 del Reglamento de la Ley N°9428, tanto las sociedades anónimas inscritas como las sociedades en recién inscritas al Registro Mercantil; serán inscritas al RUT de oficio. Por consiguiente, todos los contribuyentes del impuesto pueden acogerse a la excepción, siempre que acaten los requisitos del artículo 16 del impuesto a las personas jurídicas. No obstante, la exoneración aplicará al período fiscal siguiente en que se corrobore el cumplimiento antes indicado.

¹²¹ Asamblea Legislativa. “Ley Número 9428 Impuesto a las Personas Jurídicas”. Publicada en La Gaceta Número 58 del día 22 de marzo de 2017, SINALEVI. Artículo 16.

B. Normas de no Sujeción.

El artículo 21 del MCTCIAT (citado por Torrealba Navas) señala que “2. La [sic] Ley podrá delimitar el hecho generador mediante la mención de supuestos de no sujeción al tributo. (...). 3. El supuesto de no sujeción se produce cuando el hecho realizado por el obligado tributario no se encuentre comprendido en el presupuesto legal que da origen a la obligación tributaria”¹²².

A pesar de que el concepto de supuesto de no sujeción, tiende a ser confundido con las exenciones, de conformidad con los incisos antes citados, se logra visualizar las diferencias entre dichos términos. Los supuestos de no sujeción se refieren a la no realización del hecho generador, ya sea porque el sujeto no adecua su conducta a los presupuestos objetivos del mismo; o bien porque la Ley de manera expresa lo excluye del ámbito de aplicación del tributo.

De acuerdo con la revista jurídica digital Wolters Kluwer,

Si [sic] el hecho imponible estuviera bien delimitado legalmente, no haría falta incluir ninguna relación de supuestos de no sujeción; en ese sentido podemos decir que son prescindibles, esto es, que la norma que los establece puede no existir, sin que por ello se vea afectado el hecho imponible o varíe de sentido. No obstante, su inserción obedece a una mayor precisión y claridad, tratando de eliminar situaciones limítrofes al hecho imponible o que podrían plantear alguna duda de interpretación.¹²³

El caso de la Ley N°9428 se puede encuadrar en el primer supuesto de la cita anterior, ya que el hecho imponible delimita los criterios de sujeción del impuesto; por ende, el Legislador no consideró necesario prever supuestos de no sujeción. Ahora bien, a pesar de que estos últimos no estén citados de forma expresa, al aplicar una interpretación a contrario

¹²² Torrealba Navas Adrián. Derecho Tributario Iberoamericano: A la luz de la versión 2015 del Modelo de Código Tributario del CIAT. Bogotá, Colombia. Editorial Instituto Colombiano de Derecho Tributario. 2017. Pág. 282.

¹²³ Wolters Kluwer. No Sujeción (fiscalidad). Consultado el día 26 de mayo del año 2019. https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTA AASMTC2NztbLUouLM_DxbIwMDS0NDQ7BAZlqlS35ySGVBqmlaYk5xKgCqecADNQAAAA==WKE

sensu del artículo 2 de la Ley de marras; se concluye que no están sujetas al pago del impuesto las sociedades que se regulan conforme al Código Civil, puesto que el hecho imponible del impuesto busca gravar aquellas sociedades anónimas inscritas y en vías de inscripción (siendo estas entidades de naturaleza mercantil).

Además, resulta necesario hacer referencia a otro supuesto de no sujeción, el cual se configura cuando una sociedad anónima (mercantil) se transforma en una sociedad civil conforme al artículo 225 del Código de Comercio. No obstante, la misma indica lo siguiente “(...) La [sic] transformación no eximirá a los socios de las responsabilidades inherentes a las operaciones efectuadas con anterioridad a ella, que se mantendrán en la misma forma que contempla la ley para los casos de liquidación. (...)”¹²⁴. Tal como lo mencionan los autores **Batalla Garrido y González Roesch (2008)**, a pesar de que cambie la sociedad, los socios no se eximen de las responsabilidades incurridas antes de la transformación¹²⁵.

¹²⁴ Asamblea Legislativa. “Ley Número 3284 Código de Comercio”. Publicada en La Gaceta Número 117 del día 27 de mayo de 1964, SINALEVI. Artículo 235.

¹²⁵ Batalla Garrido Mariano, González Roesch Esteban. “Derecho de Receso: Apuntes sobre sus limitaciones y propuesta para un nuevo marco jurídico comercial”. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2008. Pág. 103.

Capítulo II. Hecho Generador y la Base Imponible de la Ley N°9428: ¿Repercusiones Proporcionales o Desproporcionales?

Sección I. Clasificación Tributaria del Hecho Generador: ¿Un Asunto de Imprecisión Jurídica?

En el capítulo primero de la presente investigación se desarrolla conceptualmente, cada una de las clasificaciones tributarias reguladas en el artículo 4 del Código de Normas y de Procedimientos Tributarios. Según dicha norma los tributos se dividen en impuestos, tasas y contribuciones especiales.

En síntesis, los impuestos se gravan sobre actividades no estatales, que sean realizadas formal y materialmente por los sujetos pasivos de la obligación tributaria. La realización de su hecho imponible no genera contraprestación alguna y por lo tanto el administrado no va a recibir ningún beneficio por el aporte realizado.

Por otra parte, el Código también regula la figura de la tasa, cuyo hecho imponible grava las actividades realizadas por el Estado. En este caso, la obligación tributaria surge cuando el administrado realiza una conducta propia de un servicio estatal y en consecuencia debe pagar a la Administración para que esta última realice la actividad tipificada en el hecho imponible. El pago del administrado genera contraprestación; pues dependiendo de si el contribuyente paga o no, el Estado prestará el servicio gravado en el hecho generador de la tasa tributaria. Finalmente, el Código también tipifica las contribuciones especiales, que para efectos de este capítulo no son relevantes, puesto que no serán analizadas.

Como “figura intermedia entre el impuesto solidario típico y las tasas (...)”¹²⁶; el **Dr. Adrián Torrealba Navas (2017)**¹²⁷, explica que existen los impuestos asignativos que tienen la particularidad de operar bajo un criterio de beneficio. Estos impuestos: i) normalmente se

¹²⁶ Torrealba Navas Adrián. Derecho Tributario Iberoamericano: A la luz de la versión 2015 del Modelo de Código Tributario del CIAT. Bogotá, Colombia. Editorial Instituto Colombiano de Derecho Tributario. 2017. Pág. 68.

¹²⁷ *Ibíd.* Págs. 66 – 70.

regulan en el ámbito municipal; pues “se justifican en buena medida en la necesidad de financiamiento coactivo de los bienes públicos e indivisibles que prestan las municipalidades”¹²⁸; y ii) generan contraprestación, pues el pago del contribuyente es destinado al mantenimiento de bienes y servicios que benefician al mismo contribuyente.

Aun cuando los impuestos asignativos tengan características de impuesto y de tasa, no son relevantes para el desarrollo del presente capítulo; a raíz de que el impuesto a las personas jurídicas es un tributo nacional, al cual en principio le debería aplicar lo establecido en el artículo 4 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. La afirmación anterior se sustenta en lo explicado por el Dr. Torrealba Navas quien manifiesta que,

(...) el fundamento del impuesto de patentes (...) tiene que ver con un principio de beneficio más que de capacidad económica general. En otras palabras lo que grava el impuesto de patentes es, los beneficios que derivan los vecinos municipales de los servicios indivisibles que presta el municipio (...) ese argumento no es aplicable cuando estamos hablando de impuestos nacionales, donde en realidad no hay ninguna correlación entre los beneficios de los servicios públicos y el impuesto que se está pagando¹²⁹.

De lo antes expuesto, se aclara que el impuesto a las personas jurídicas no es compatible con las excepciones establecidas en los impuestos asignativos; por tratarse de un impuesto nacional que en tesis de principio no debería generar contraprestación alguna, entre el monto pagado por los contribuyentes y el destino de tales recursos. Por tal motivo, el análisis sobre la clasificación tributaria de la Ley N°9428, únicamente tomará en cuenta la definición de

¹²⁸ Torrealba Navas Adrián. Derecho Tributario Iberoamericano: A la luz de la versión 2015 del Modelo de Código Tributario del CIAT. Bogotá, Colombia. Editorial Instituto Colombiano de Derecho Tributario. 2017. Pág. 67.

¹²⁹ Torrealba Navas Adrián. Mesa Redonda: Nueva Ley de Impuesto de Sociedades. San José, Costa Rica. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. 2017. Consultado el día 03 de septiembre del año 2019. <https://www.youtube.com/watch?v=wStysSrp758>

impuesto prevista en el artículo 4 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, así como el concepto de tasa regulado en ese mismo cuerpo normativo.

Habiendo descrito los tributos de interés para el presente capítulo; se confirma con base en la información desarrollada en párrafos anteriores, que la clasificación tributaria de la Ley N°9428 es imprecisa al contener elementos de ambos tributos. Afirmación que va a estudiarse mediante el análisis de los conceptos antes dichos, a la luz del hecho generador (especialmente del aspecto material) de la Ley N°9428; con el fin de comprobar si la norma en cuestión cumple o no con los parámetros establecidos en el Código de Normas y de Procedimientos Tributarios.

El presente análisis se complementará con doctrina, investigaciones jurídicas, jurisprudencia y demás normativa que pueda ser aplicable para demostrar que la Ley tiene una clasificación tributaria inexacta. Comprobada dicha aseveración; se procederá a determinar los principales perjuicios que sufren los representantes legales y los accionistas de las sociedades anónimas, producto de la imprecisión jurídica previamente señalada.

I. Apariencia de Impuesto y su Cumplimiento en la Ley N°9428.

Como consta en párrafos anteriores, los tributos clasificados como impuestos se caracterizan por: i) tener un hecho generador que grava actividades realizadas por particulares, tales como: la renta proveniente de actividades lucrativas, traspasos, la propiedad de bienes y cualquiera otra actividad ajena al Estado; y ii) no existe contraprestación o beneficio por el pago del impuesto y, por ende, el Estado no está en la obligación de destinar los recursos de ese tributo para la actividad gravada.

A continuación, se van a analizar los puntos anteriores a la luz de la Ley N°9428, con el objeto de verificar si esta norma se ajusta o no a la clasificación tributaria de impuesto.

A. Inscripción y Presentación de Sociedades Anónimas como Actividades Estatales.

Previo a verificar si las actividades objeto del impuesto a las personas jurídicas son actividades estatales. Conviene definir de forma general ¿Qué es una actividad estatal? Según el Diccionario Jurídico digital coordinado por Óscar Montoya Pérez,

La [sic] actividad del Estado se origina en el conjunto de operaciones, tareas y facultades para actuar –jurídicas, materiales y técnicas–, que le corresponden como persona jurídica de derecho público y que realiza por medio de los órganos que integran la Administración Pública, tanto Federal como local y municipal. Las actividades jurídicas del Estado están encaminadas a la creación y cumplimiento de la ley, las actividades materiales son simples desplazamientos de la voluntad y las actividades técnicas son las acciones y aptitudes subordinadas a conocimientos técnicos, prácticos, instrumentales y científicos, necesarios para el ejercicio de una determinada actividad que capacitan al hombre para mejorar su bienestar¹³⁰.

La actividad del Estado o actividad estatal se define entonces como el conjunto de competencias técnicas y materiales que le corresponde realizar a la Administración Pública. Dichas actividades son establecidas mediante leyes, reglamentos, decretos y demás disposiciones administrativas; que permiten al Estado llevar a cabo sus fines. Estas actuaciones versan sobre distintas materias: municipal, servicios públicos estatales, tributos, inscripciones registrales, etc., que son ejecutadas por la Entidad Pública competente.

El enunciado anterior encuentra sustento doctrinario en la definición aportada por Adriana De Los Santos Morales, quien define a la Actividad Estatal como “el conjunto de actos, operaciones, tareas que conforme a la legislación debe de ejecutar para la realización de sus fines. Por lo tanto las atribuciones serán los medios para alcanzar los fines estatales siendo tan variables como los fines mismos”¹³¹. En el extracto anterior, se agrega que la actividad

¹³⁰ Diccionario Jurídico. “Actividad del Estado”. Coordinado por Óscar Montoya Pérez. Consultado el día 18 de junio de 2019. <http://www.diccionariojuridico.mx/definicion/actividad-del-estado/>

¹³¹ De Los Santos Morales Adriana. “Derecho Administrativo I”. Estado de México, México. Red Tercer Milenio S.C. 2012. Pág. 51.

estatal se realiza con el fin de alcanzar los fines estatales, los cuales deben obedecer siempre al interés público y no al interés privado como ocurre en los actos realizados por personas particulares.

Bajo la misma línea anterior, el autor Daniel Márquez, define a la actividad estatal como “el conjunto de actos materiales y jurídicos, operaciones y tareas que realiza en virtud de las atribuciones que la legislación positiva le otorga”¹³². Las actividades estatales únicamente se establecen mediante la legislación positiva, motivo por el cual, la entidad que lleva a cabo dichos actos debe actuar conforme al Principio de Legalidad. Por ende, los actos del Estado deben realizarse justificadamente y en apego a la normativa aplicable para ejecutarlos.

En el ordenamiento jurídico costarricense la actividad del Estado se tutela en el artículo 11 de la Ley General de la Administración Pública, siendo que dicha norma indica lo siguiente,

1. La Administración Pública actuará sometida al ordenamiento jurídico y sólo podrá realizar aquellos actos o prestar aquellos servicios públicos que autorice dicho ordenamiento, según la escala jerárquica de sus fuentes. (...) 2. Se considerará autorizado el acto regulado expresamente por norma escrita, al menos en cuanto a motivo o contenido, aunque sea en forma imprecisa¹³³.

En la norma antes expuesta, se contemplan los elementos previstos dentro de las definiciones supra indicadas. Por lo tanto, se concluye que las actividades del Estado: i) están previstas por una norma positiva; ii) obedecen a un fin público; iii) son realizadas por Entidades de Derecho Público; y iv) se deben ejecutar conforme al Principio de Legalidad.

El concepto de actividad estatal es bastante extenso y podría abarcar varias secciones o capítulos de la presente investigación. Sin embargo, el análisis con profundidad de esta figura

¹³² Márquez Daniel. “Atribuciones, Función Pública, Servicio Público y Municipio”. AIDA – Opera Prima de Derecho Administrativo – Opus N°15. 2014. Revista que forma parte de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Pág. 25.

¹³³ Asamblea Legislativa. “Ley Número 6227 General de la Administración Pública”. Vigente desde el día 02 de mayo de 1978, SINALEVI.

se sale del objeto de estudio; ya que únicamente se pretende caracterizar en que consiste la actividad del Estado, con objeto de verificar si el aspecto material del impuesto a las personas jurídicas se ajusta a dicha clasificación.

Aunado lo anterior, es importante recapitular el aspecto material de los hechos generadores desarrollados en el capítulo primero de esta investigación. En la Ley N°9428 existen dos actividades objeto: i) la inscripción de las sociedades anónimas en el Registro Mercantil; y ii) la presentación de las sociedades anónimas al Diario del Registro.

Según lo concluido en el capítulo primero, la primera actividad grava el derecho de inscripción, existencia y personalidad jurídica de las sociedades anónimas mediante el cobro de un canon anual. Mientras que la segunda actividad consiste en el cobro de una suma equivalente al 15% de un salario base, producto de la presentación y posterior inscripción que hagan las sociedades anónimas en vías de constitución. En ambos casos, el Registro Nacional es la entidad encargada de garantizar a dichas sociedades, su constitución y existencia; por ser la entidad creada por Ley para brindar dichas actividades.

Entonces ¿Se puede clasificar a la inscripción y presentación de sociedades anónimas como actividades de naturaleza Estatal? Para responder esta interrogante es necesario determinar si las actividades objeto del impuesto, se ajustan a los parámetros desarrollados en el párrafo cuarto de la página anterior. Análisis que se llevará a cabo en los apartados siguientes.

a. La Inscripción y Vigencia de Sociedades Anónimas en el Registro Mercantil como Actividad Estatal.

En aras de verificar si la actividad en estudio es o no de naturaleza Estatal, debe analizarse si la misma: i) está prevista en una norma positiva, ii) obedece un fin público; iii) es realizada por una Entidad de Derecho Público; y iv) si debe ejecutarse conforme al principio de legalidad.

En cuanto si la inscripción y vigencia de sociedades anónimas en el Registro Mercantil, están previstas por una norma positiva; se aclara la inscripción registral encuentra asidero legal en el artículo 1 de la Ley de Inscripción de Documentos en el Registro Público, en concordancia con los artículos 63 y 66 del Reglamento de Registro Público. Mientras que, en el caso de la vigencia de su existencia y personalidad jurídica producto de la inscripción en el Registro, se tutela en los artículos antes dichos en concordancia con el artículo 33 del Código Civil y los artículos 18, 19 y 20 del Código de Comercio. La relación de las normas mencionadas, encuentra sustento en el análisis realizado en el capítulo primero. Por lo tanto, dicha actividad se encuentra regulada por normas de Derecho Positivo.

Respecto a si la actividad bajo estudio obedece a un fin público; se indica conforme con los artículos supra indicados de la Ley de Inscripción de Documentos del Registro Público y el Reglamento del Registro Público, que el fin detrás de la inscripción y vigencia de las sociedades anónimas, es la seguridad jurídica registral que otorga el Registro a la información inscrita a nombre de dichas entidades. Siendo que los documentos registrados ante el Registro Público, no pueden ser modificados, usurpados y deteriorados por ser oponibles ante terceras personas.

De acuerdo con la Procuraduría General de la República,

Es [sic] función del Estado propiciar, mantener, suministrar seguridad a su población. Una de las manifestaciones de esta seguridad es la que brinda un sistema registral. Efectivamente, el establecimiento de un sistema registral en determinado ámbito de la vida social tiene como objeto proporcionar seguridad jurídica. La seguridad registral es el pilar fundamental de nuestro sistema registral¹³⁴.

Menciona la Procuraduría que el fin público detrás de la inscripción registral, es el de proporcionar seguridad jurídica a los administrados que inscriben personas jurídicas, bienes y derechos en el Registro Nacional. Por consiguiente, el sistema registral costarricense

¹³⁴ Procuraduría General de la República. Dictamen: 035 del 09/02/2007. 09 de febrero del año 2007.

procura en que las sociedades anónimas inscritas, estén protegidas de posibles adulteraciones, fraudes o cualquier otra situación que pueda menoscabar la existencia y personalidad de las mismas.

La Procuraduría también indica que “La [sic] seguridad registral implica publicidad y esta se obtiene a partir de la inscripción de los documentos. Cabe considerar que una de las funciones esenciales del sistema registral es, precisamente, la facultad de inscripción de los documentos”¹³⁵.

Aunado lo anterior, también conviene mencionar que la seguridad registral en sociedades anónimas viene a proteger, además, la existencia y personalidad jurídica de tales entidades; puesto que las sociedades nacen a la vida jurídica cuando se inscriben en el Registro Mercantil y producto de dicha inscripción es que pueden llevar a cabo los actos comerciales para los cuales fueron creadas. Es decir, que, gracias a la seguridad registral, es que ninguna otra entidad puede usurpar la identidad de las sociedades anónimas inscritas y disponer de los negocios, derechos, así como las propiedades de estas personas jurídicas. Por lo tanto, el aspecto material del impuesto en estudio, tiene como fin público la seguridad jurídica registral de las sociedades anónimas.

Una vez determinada la idea de que la actividad objeto de investigación está regulada en una norma positiva y tiene un fin público; es procedente analizar si la misma es realizada por una Entidad de Derecho Público. Para tal efecto, se procede a examinar el artículo 1 de la Ley de Creación del Registro Nacional, el cual indica lo siguiente,

Artículo 1º.-Créase el Registro Nacional, dependiente del Ministerio de Justicia, el cual integrará bajo un solo organismo los registros y dependencias que señala el artículo siguiente. Sus fines serán: Unificar criterios en materia de registro, coordinar

¹³⁵ Procuraduría General de la República. Dictamen: 035 del 09/02/2007. 09 de febrero del año 2007.

las funciones, facilitar los trámites a los usuarios, agilizar las labores y mejorar las técnicas de inscripción; para todo lo cual se modernizarán los sistemas¹³⁶.

El Registro Nacional es una entidad dependiente del Ministerio de Justicia, siendo esta última parte del Gobierno Central. Asimismo, el Registro integra como un solo organismo que tiene como órganos dependientes al Registro Inmobiliario, de Personas Jurídicas, Bienes Muebles, Propiedad Intelectual y Gráfico Nacional (según se indica en el artículo 2 de la misma norma). Entre las actividades estatales que brinda el Registro Nacional, se encuentra la inscripción de documentos y la mejora de las técnicas de registración para garantizar la seguridad jurídica registral, tal y como consta en las normas supra citadas.

Lo anterior, resulta concordante con lo expuesto por la autora **Marianela Sáenz Alvarado (citada por el Centro de Investigación Jurídica en Línea)**, al mencionar que el Registro Nacional es,

(...) una entidad de carácter público, una institución nacional, creada por Ley como órgano del Estado adscrito al Ministerio de Justicia. Como tal, su naturaleza jurídica es eminentemente administrativa, prueba de lo cual es que el Registrador tiene una facultad calificadora respaldada por el Estado para la tramitación de los documentos que los usuarios presentan para su inscripción. (...) Al considerar el Registro Nacional como una institución pública, se hace manifiesto el reconocimiento por parte del Estado de la existencia y validez jurídica de lo inscrito¹³⁷.

El Registro Público es entonces una entidad de Derecho Público, que lleva a cabo la actividad bajo análisis. Motivo por el cual, la inscripción registral, así como la existencia y personalidad jurídica de las sociedades anónimas, es un acto dotado de fe pública. Por lo

¹³⁶ Asamblea Legislativa. “Ley Número 5695 de Creación del Registro Nacional”. Vigente a partir del día 28/05/1975, SINALEVI. Artículo 1.

¹³⁷ Centro de Información Jurídica en Línea. “Naturaleza de los Actos del Registro Público”. Universidad de Costa Rica. Consultado el día 19 de junio de 2019.

tanto, la información inscrita en dicha entidad tiene presunción de veracidad y es legítima frente a terceros.

Finalmente, es conveniente corroborar si la actividad objeto de estudio debe ejecutarse conforme al principio de legalidad. Como el Registro Público es una institución estatal y por lo tanto sus funcionarios son servidores públicos según consta en el artículo 111 de la Ley General de la Administración Pública en concordancia con los artículos 20 y 21 de la Ley de Creación del Registro Nacional; esta entidad debe actuar conforme al principio de legalidad descrito en el artículo 11 de la Constitución Política¹³⁸, en relación con el artículo 11 de la Ley General de la Administración Pública.

Las normas antes descritas precisan que tanto la Administración Pública como los funcionarios son simples depositarios de la autoridad y tienen la obligación de actuar de acuerdo con la Ley. Por lo tanto, el Estado no podrá salirse de las competencias que le son establecidas constitucional, legal y reglamentariamente. La Administración no podrá realizar los actos contrarios al interés público y deberá cumplir con los deberes que le son establecidos de forma reglada o discrecional.

El autor **Alex Solís Fallas (citado por el Centro de Investigación Jurídica en Línea)** indica que “El [sic] principio de legalidad supone un sometimiento del poder público al derecho. (...). Cobra especial importancia en el ámbito de la Administración al implicar, entre otras cosas, que las facultades de esta no son ilimitadas, sino que están sometidas a las pautas que la ley establece con el objeto de defender al ciudadano”¹³⁹.

¹³⁸ Artículo 11. Los funcionarios públicos son simples depositarios de la autoridad. Están obligados a cumplir los deberes que la ley les impone y no pueden arrogarse facultades no concedidas en ella. Deben prestar juramento de observar y cumplir esta Constitución y las leyes. La acción para exigirles la responsabilidad penal por sus actos es pública. La Administración Pública en sentido amplio, estará sometida a un procedimiento de evaluación de resultados y rendición de cuentas, con la consecuente responsabilidad personal para los funcionarios en el cumplimiento de sus deberes. La ley señalará los medios para que este control de resultados y rendición de cuentas opere como un sistema que cubra todas las instituciones públicas.

¹³⁹ Centro de Información Jurídica en Línea. “Principios Constitucionales”. Universidad de Costa Rica. Consultado el día 19 de junio de 2019.

El Estado no puede actuar de forma arbitraria, por tal motivo éste siempre está sujeto a las funciones que le son atribuidas mediante norma positiva. Es por eso que las actividades estatales no pueden ser realizadas por particulares, ya que estos últimos no cuentan con fe pública, ni siguen un interés público y tampoco están obligados a rendirle cuentas a los administrados. Por lo tanto y de acuerdo con todo lo antes expuesto, la actividad de estudio al ser de naturaleza administrativa y ser ejecutada por una institución Estatal; necesariamente debe ejecutarse en apego al Principio de Legalidad.

De conformidad con los párrafos desarrollados anteriormente; el aspecto material referente a la inscripción y vigencia de las sociedades anónimas en el Registro Nacional, se debe clasificar como una actividad estatal pues la misma está reglada en normas positivas, que tienen como fin público la seguridad registral de las mismas; además dicha actividad es realizada por una institución pública (como lo es el Registro Público), la cual debe actuar conforme al interés general y sujetarse al principio de legalidad.

b. La Presentación de Sociedades Anónimas en el Diario del Registro como Actividad Estatal.

Al igual que en el apartado anterior, se procede a analizar si la actividad en estudio: i) está prevista en una norma positiva, ii) obedece un fin público; iii) es realizada por una Entidad de Derecho Público; y iv) si debe ejecutarse conforme al principio de legalidad.

En lo que respecta al primer punto, es importante remitir a lo ya establecido en el capítulo primero. Dentro del mismo se establece que la presentación de sociedades anónimas en el Diario de Registro, está normada en los artículos 19 y 235 del Código de Comercio en concordancia con los artículos 11 y 34 del Reglamento del Registro Público. Adicionalmente, puede mencionarse el artículo 2 de la Ley de Inscripción de Documentos del Registro Público, siendo que esta norma menciona lo siguiente “El [sic] Registro Público, por los procedimientos técnicos de que disponga, llevará un sistema de recepción de títulos sujetos

a inscripción, que garantice el estricto orden de presentación en la oficina del diario, y así confeccionará el respectivo asiento”¹⁴⁰.

Según la norma antes citada, la presentación registral es una actividad que lleva a cabo el Registro Público y cuyo fin es la recepción, calificación e inscripción de títulos presentados al Diario. Los títulos calificados que sean aprobados (es decir que durante el examen de documentos, no se encuentre ningún defecto¹⁴¹) podrán inscribirse y como resultado el Registro confeccionará el respectivo asiento. Es importante tener en cuenta, que si bien la actividad objeto bajo análisis consiste en un inicio en la presentación de las sociedades anónimas, la misma está condicionada a la posterior constitución de tales entidades. Por tal motivo, resulta aplicable el artículo previamente señalado. En conclusión, la actividad objeto de estudio se encuentra tutelada por normas de derecho positivo.

Seguidamente se procede a estudiar si la actividad objeto de estudio obedece a un fin público. Al respecto la Procuraduría General de la República menciona que “La [sic] calificación como paso previo a la inscripción y está en tanto determinante de la seguridad registral son actos esenciales de la competencia del Registro de que se trate”¹⁴².

Según la Procuraduría en concordancia con lo antes mencionado; el fin público detrás de la presentación de documentos al Diario de Registro, es el de garantizar la posterior inscripción de aquellos instrumentos públicos que cumplan con los mecanismos de seguridad establecidos en el Código Notarial y el Reglamento del Registro Público, así como con los requisitos legales tutelados en la legislación positiva. Lo anterior, con el fin de procurar que las sociedades anónimas no puedan ser adulteradas o perjudicadas al momento de su eventual

¹⁴⁰ Asamblea Legislativa. “Ley Número 3883 Sobre Inscripción de Documentos en el Registro Público”. Vigente a partir del día 30 de mayo del año 1967.

¹⁴¹ El examen de documentos por parte del Registrador consta en el artículo 35 del Reglamento del Registro Nacional, el cual reza lo siguiente “Recibidos los documentos por los Registradores, procederán a su examen y comprobarán si se cumplen los requisitos legales, generales o especiales requeridos y si estos requisitos coinciden con la información que consta en el Registro, comenzando con el de su presentación y anotación y si contienen los datos necesarios para la práctica de su inscripción respectiva, si no se encontrare ningún defecto sustancial que la impida”.

¹⁴² Procuraduría General de la República. Dictamen: 035 del 09/02/2007. 09 de febrero del año 2007.

constitución. Por consiguiente, la actividad analizada tiene como fin público la seguridad registral de las sociedades presentadas y eventualmente inscritas.

En cuanto al tercer punto acorde con lo explicado ut supra, cabe destacar que el Registro Público es una institución del Estado sujeta al Derecho Público. Entre las actividades que desarrolla el Registro se incluyen la inscripción de documentos y por ende la presentación, así como la calificación de los mismos (por tratarse de actos previos a la inscripción). Lo anterior, es sustentado por la autora **Marianela Sáenz Alvarado (citada por el Centro de Investigación Jurídica en Línea)** al indicar que la naturaleza jurídica del Registro “es eminentemente administrativa, prueba de lo cual es que el registrador tiene una facultad calificadora respaldada por el Estado para la tramitación de documentos que los usuarios presentan para su inscripción”¹⁴³. De acuerdo con lo anterior, la presentación de sociedades anónimas al Registro para su posible inscripción, es una actividad de naturaleza pública llevada a cabo por el Estado, motivo por el cual debe llevarse a cabo de acuerdo con el principio de legalidad.

En conclusión, la presentación de sociedades anónimas al Diario de Registro debe ser clasificada como una actividad Estatal, por estar sujeta al ordenamiento jurídico administrativo y obedecer a un fin público; además de ser ejecutada por una institución pública la cual debe actuar sujeta al principio de legalidad.

B. Inexistencia de Contraprestación Tributaria en la Ley N°9428.

Previo a verificar si existe o no contraprestación por el pago de las actividades objeto del impuesto a las personas jurídicas. Es procedente indagar en la definición de la contraprestación tributaria, así como determinar bajo qué circunstancias aplica dicha figura en los tributos. Una vez identificadas las condiciones necesarias para que un tributo genere contraprestación, debe examinarse si el impuesto a las personas jurídicas cumple o incumple

¹⁴³ Centro de Información Jurídica en Línea. “Naturaleza de los Actos del Registro Público”. Universidad de Costa Rica. Consultado el día 19 de junio de 2019.

con tales puntos; puesto que interesa determinar si existe contraprestación en el impuesto de marras.

a. Definición y Circunstancias en las que Aplica la Contraprestación Tributaria.

El autor **Victoriano Conejo Aguilar** (citado por el **Centro de Información Jurídica en Línea**) menciona que “la contraprestación deriva de un vínculo contractual que liga a las partes y se denomina precio”¹⁴⁴. Lo anterior hace referencia a una relación sinalagmática, donde existe un acreedor (en calidad de prestador de servicios, titular o concesionario de un bien, etc.) y un deudor obligado a pagar el importe del servicio o bien a adquirir, disfrutar o arrendar.

Definido el término de contraprestación desde una óptica general, se procede a estudiar la figura de la contraprestación tributaria. De antemano se aclara que no es objeto de esta investigación, hacer referencia a la contraprestación generada por los cánones administrativos derivados de servicios contractuales con la Administración o concesiones; ni compararla con la contraprestación de la obligación tributaria que ocurre normalmente en las contribuciones especiales¹⁴⁵. Aclarado lo anterior, la Procuraduría General de la República menciona que, en la contraprestación tributaria,

la relación entre el administrado (llamado contribuyente) y la Administración se da en virtud del ejercicio de la potestad tributaria y no media contrato alguno. Asimismo, el contribuyente no recibe una contraprestación directa por el pago del tributo más que el derecho al buen funcionamiento de las funciones y servicios públicos. (...) En síntesis (...) el cobro de un tributo se da en virtud del ejercicio de una potestad de imperio; (...) en virtud de que el obligado tributario es una generalidad de administrados, para el cobro de un tributo no es necesario suscribir un contrato; (...)

¹⁴⁴ Centro de Información Jurídica en Línea. “Definición de Tasa y Precio”. Universidad de Costa Rica. Consultado el día 21 de junio de 2019.

¹⁴⁵ Este tema es desarrollado por los autores Murillo López, Rojas Carro en la Tesis de Licenciatura: Análisis Tributario de las Prestaciones Económicas Previstas en la Ley General de Telecomunicaciones.

el administrado que paga un tributo no lo hace en virtud de una contraprestación sino por el deber de contribuir a las cargas públicas (...)¹⁴⁶.

En la definición anterior; la contraprestación tributaria a diferencia del concepto general aportado al inicio de esta sección, no surge de un vínculo contractual. En los tributos la contraprestación es establecida por la Ley. Otra distinción es que tributariamente no existe una relación sinalagmática, sino que la relación que se da entre el Estado y el administrado deriva de la potestad de imperio. Hay una desigualdad entre las partes, siendo que el Estado es el soberano que cobra a los sujetos privados por los servicios públicos que realiza (en el caso de las tasas).

Es importante destacar que en la contraprestación tributaria, el deudor no recibe un beneficio inmediato o directo por los pagos realizados; sino que asegura la prestación de los servicios públicos gravados, pudiendo el Estado cesar la prestación de los mismos, producto del impago. Finalmente, se aclara que; en la contraprestación contractual el deudor se obliga por voluntad propia, mientras que en la contraprestación tributaria el contribuyente tiene un deber legal de pagar los tributos donde figure como sujeto pasivo y haya adecuado su conducta al hecho imponible respectivo.

Desarrollado el concepto de contraprestación tributaria, se procede a estudiar bajo qué situaciones aplica. Al respecto el autor **Torrealba Navas (citado por Murillo López y Rojas Carro)** afirma lo siguiente “(...) el divorcio entre el monto de la contribución, y el monto de la prestación, (...) excluye la presencia de un verdadero criterio de beneficio o contraprestación (típico de las tasas y las contribuciones especiales en el sentido estricto)”¹⁴⁷.

De acuerdo con lo expresado por el tributarista Torrealba Navas, lo cual concuerda con el concepto supra citado; el criterio de beneficio tributario aplica cuando el pago de la obligación tributaria, tiene como destino financiar la actividad tipificada en el tributo. Es

¹⁴⁶ Procuraduría General de la República. Dictamen: 281 del 14/08/2008. 14 de agosto del año 2008.

¹⁴⁷ Murillo López, Rojas Carro. Análisis Tributario de las Prestaciones Económicas Previstas en la Ley General de Telecomunicaciones. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2011. Págs. 31 – 32.

decir, que la contraprestación opera cuando el obligado tributario paga el servicio gravado y la Administración recibe dichos ingresos para continuar realizando o prestando el acto tipificado en el tributo (siendo que tales ingresos pueden cubrir los gastos asociados a dicha actividad).

El divorcio al que hace referencia Torrealba Navas; ocurre cuando el destino de los fondos recaudados por la realización de la actividad tipificada del tributo, no se relacionan en lo absoluto con esta última. Bajo este escenario, el administrado no obtiene ningún beneficio por los desembolsos que realice, ya que estos no están destinados a mejorar u optimizar la actividad tipificada en el hecho imponible.

Con el fin de brindar ejemplos de la afirmación anterior, se procede a analizar en otras normas, cómo opera la no contraprestación y el criterio de beneficio. Cada caso se estudiará sucintamente, pues el objeto de este apartado no es hacer un análisis extenso de normas distintas al objeto de investigación. Sino que se busca ilustrar cuáles son los criterios que operan para que haya contraprestación y así poder concretar si los mismos se constituyen dentro de la Ley N°9428.

Primero se analiza la no contraprestación tributaria conforme a los artículos 1, 6, 7, 8, 13 y 14 de la **Ley del Impuesto sobre Traspaso de Bienes Inmuebles (1985)**¹⁴⁸, siendo que esta norma grava los traspasos de bienes inmuebles inscritos o no inscritos en el Registro Nacional; suma que deberá ser pagada por el propietario (o poseedor) y el adquirente conforme a las tarifas estipuladas en los artículos previamente dichos. Sin embargo, el destino de los recursos obtenidos por el Estado es ajeno al traspaso de bienes inmuebles, toda vez que dicho dinero se emplea para agilizar y mecanizar la Administración Tributaria, así como para el Fondo Especial para el Financiamiento de la Educación Superior Universitaria Estatal.

Como se aprecia en dicho ejemplo, existe un divorcio entre el aporte tarifario del contribuyente y el destino de los dineros recaudados por dicho impuesto. Por lo tanto, no

¹⁴⁸ Asamblea Legislativa. “Ley Número 6999 del Impuesto sobre el Impuesto al Traspaso de Bienes Inmuebles”. Vigente desde el día 03 de septiembre de 1985, SINALEVI.

existe un criterio de beneficio para el administrado, pues el dinero pagado por este último no viene a optimizar o mejorar los traspasos de inmuebles por ser esta una actividad celebrada entre particulares que es ajena al Estado.

Seguidamente, se examina el criterio de beneficio de acuerdo con la **Ley de Aranceles del Registro Público (1970)**¹⁴⁹; concretamente la contraprestación derivada del servicio de inscripción de documentos (ver los artículos 1, 2, 3 y 7 de la Ley). Esta norma establece que los administrados deberán pagar el arancel registral específico para la inscripción de documentos, so pena que de no hacerlo el Registro se reserva la facultad de cancelar la presentación de los mismos.

Para que el Registro pueda llevar a cabo este servicio, la Ley prevé que los recursos recaudados de esta actividad por los Bancos del Sistema Bancario Nacional; sean transferidos a la Junta Administrativa del Registro Nacional. Entidad que según la **Ley de Creación del Registro Nacional (1975)**¹⁵⁰; es la encargada de dictar las medidas de organización y funcionamiento para la inscripción de documentos, así como administrar los fondos de las dependencias encargadas de inscribir documentos y los ingresos provenientes de la Ley de Aranceles del Registro Público. Es decir, que en este caso sí se cumple el criterio de beneficio, ya que el destino de los recursos obtenidos por el Estado se emplea para brindar y mejorar el servicio de inscripciones registrales.

De acuerdo con lo antes expuesto, se deduce que un tributo tiene contraprestación, cuando simultáneamente se cumplen las siguientes condiciones: i) el contribuyente debe haber realizado el aspecto material del hecho imponible; ii) el pago del tributo debe estar destinado a financiar la actividad gravada en el hecho generador; y iii) la realización de la actividad objeto del tributo, está condicionada directamente al pago de la tarifa.

¹⁴⁹ Asamblea Legislativa. “Ley Número 4564 de Aranceles de Registro Público”. Vigente desde el día 29 de abril de 1970, SINALEVI.

¹⁵⁰ Asamblea Legislativa. “Ley Número 5695 de Creación del Registro Nacional”. Vigente a partir del día 28/05/1975, SINALEVI. Artículos 3 incisos a) y d), 7 y 13.

b. Estudio sobre la Existencia de Contraprestación en el Impuesto a las Personas Jurídicas.

Como se ha explicado a lo largo de esta investigación, la Ley N°9428 tiene dos hechos generadores y a su vez cada uno de estos tiene una actividad objeto. En este apartado se procederá a determinar si los hechos imponible supra indicados, cumplen con todas las condiciones necesarias para generar contraprestación. Para tal efecto, es necesario concordar los hechos imponible con otros artículos de la Ley, específicamente los que hacen referencia a la base imponible, tarifas, sanciones y destino del impuesto.

Subsidiariamente también se verificará si la realización de las actividades gravadas en el tributo, están condicionadas al pago de la tarifa, independientemente de que exista o no contraprestación dentro de la Ley de marras. En virtud, de que en los impuestos tampoco debería existir un condicionamiento para ejercer la actividad gravada; pues al no haber un beneficio por el pago de estos actos, en principio no aplicaría dicha situación.

Ahora bien, para que exista una obligación tributaria dentro de la Ley N°9428, los contribuyentes (entiéndase las sociedades anónimas inscritas y las sociedades anónimas en vías de inscripción), deben realizar los hechos generadores descritos en el artículo 2 de la Ley. Ejecutado el hecho generador respectivo, los sujetos pasivos están en la obligación de pagar las tarifas descritas en el artículo 3 de la Ley, conforme a los plazos previstos en el artículo 4 de dicho cuerpo normativo. Entonces, los contribuyentes se convierten en obligados tributarios, cuando ejecutan el aspecto material del hecho imponible correspondiente (ver párrafos anteriores).

Cumplido el primer punto, es pertinente verificar si el pago del impuesto tiene como destino financiar las actividades objeto del mismo. Conforme al artículo 11 de la Ley N°9428,

Los [sic] recursos provenientes de la recaudación de este impuesto, una vez deducidas las comisiones pagadas a las entidades recaudadoras, serán destinados a financiar los siguientes rubros: (...) **a)** Un noventa por ciento (90%) de la recaudación total de este impuesto será asignado al Ministerio de Seguridad Pública (...) **b)** Un cinco por

ciento (5%) de la recaudación total de este impuesto será asignado al Ministerio de Justicia y Paz para apoyar el financiamiento de la Dirección General de Adaptación Social. (...) c) Un cinco por ciento (5%) de la recaudación total de este impuesto, se destinará al Poder Judicial de la República para que lo asigne al Organismo de Investigación Judicial (OIJ) para la atención del crimen organizado. (...) ¹⁵¹.

Las actividades tipificadas en el impuesto son de naturaleza registral y tienen como fin la vigencia de las sociedades anónimas inscritas y la presentación, así como constitución de las sociedades anónimas en vías de inscripción. Estos actos son ejecutados por el Registro Nacional, específicamente el Registro Mercantil. Como se observa en el artículo 11 del impuesto, el destino de los recursos obtenidos de este tributo es ajeno a los servicios antes mencionados. Las tarifas del impuesto a las personas jurídicas no vienen entonces, a financiar ni a mejorar la realización de los actos tipificados en el impuesto.

Finalmente, se procede a verificar si la realización de las actividades objeto del impuesto a las personas jurídicas, está condicionada al pago de las tarifas tipificadas en la Ley N°9428. En cuanto a la inscripción y vigencia de las sociedades anónimas en el Registro Mercantil; según lo expuesto en el capítulo primero, esta actividad se hace exigible cada año que los contribuyentes permanezcan inscritos en el Registro. Lo anterior, a razón de que la actividad viene a gravar anualmente, la existencia y personalidad jurídica de tales entidades.

El pago anual del impuesto permite a las sociedades existir y tener personalidad jurídica. Sin embargo ¿Qué medidas puede tomar el Registro Nacional en contra de los contribuyentes que dejen de pagar el impuesto? Una consecuencia relacionada al posible condicionamiento de la actividad objeto ya mencionada, producto del impago del impuesto; es la aplicación de sanciones que según el autor Torrealba Navas se catalogan como,

(...) impropias o indirectas, en el sentido de que no se aplican a través de un procedimiento sancionatorio como está previsto en el Código Tributario, para las

¹⁵¹ Asamblea Legislativa. “Ley Número 9428 Impuesto a las Personas Jurídicas”. Publicada en La Gaceta Número 58 del día 22 de marzo de 2017, SINALEVI.

infracciones administrativas (...); sino que son una especie de sanciones impropias que tienen carácter sancionador, pero de alguna manera no se aplican como una verdadera sanción y es digamos la obligación del Registro Nacional de no emitir personerías jurídicas, certificaciones literales ni inscribir documentos a favor del contribuyente del impuesto¹⁵².

En este escenario cuando una sociedad anónima deja de pagar el impuesto, el Registro Nacional puede limitar a título de sanción indirecta el ejercicio de la personalidad jurídica de tales entidades. Acto que el Registro ejecuta mediante: i) la no emisión de personerías jurídicas o certificaciones literales, las cuales son imprescindibles para que las sociedades puedan llevar a cabo negocios o trámites formales ante el Estado; y ii) la cancelación de presentación de documentos públicos de dichas entidades (negocios jurídicos, reformas al pacto constitutivo, emisión y sustitución de poderes, etc.). Este punto será analizado con mayor detalle en el capítulo tercero de esta investigación, por tratarse de una repercusión que podría desnaturalizar la figura de la sociedad anónima.

Otra consecuencia asociada al condicionamiento de la actividad antes dicha por el impago del impuesto a las personas jurídicas; es la cesación de existencia y personalidad jurídica de las sociedades anónimas inscritas. La cual deriva del artículo 7 de la **Ley del Impuesto a las Personas Jurídicas (2017)** en concordancia con el artículo 12 del Reglamento de la Ley N°9428; y aplica cuando la Administración Tributaria solicite al Registro Nacional la disolución y cancelación del asiento de presentación de las sociedades anónimas, que omitan pagar 3 períodos anuales consecutivos. Sin embargo, no se tiene certeza de que la cesación de existencia de tales entidades aplique en la práctica registral. Por consiguiente, en el capítulo tercero de esta investigación se estudiará si el Registro Mercantil, cancela la presentación de las sociedades disueltas conforme a la Ley de marras.

¹⁵² Torrealba Navas Adrián. Mesa Redonda: Nueva Ley de Impuesto de Sociedades. San José, Costa Rica. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. 2017. Consultado el día 03 de septiembre del año 2019. <https://www.youtube.com/watch?v=wStysSrp758>

Analizadas las medidas que de acuerdo con la Ley N°9428 puede tomar el Registro Nacional, para limitar o cesar la prestación del servicio de inscripción y vigencia de las sociedades anónimas inscritas; conforme con lo estudiado en el capítulo primero y esta sección, debe tenerse presente que para condicionar el ejercicio de una actividad estatal gravada mediante un tributo; la institución prestadora del servicio público gravado, debe ser la entidad encargada de administrar el tributo y exigir el cobro de las tarifas adeudadas por los contribuyentes. Siendo que, si el contribuyente omite pagar el servicio brindado por tal entidad, esta última se reserva la potestad de restringir o cesar la prestación del mismo.

De acuerdo con este razonamiento, aun cuando el Registro Nacional es: i) la institución encargada de prestar el servicio público de inscripción de sociedades anónimas, del cual derivan la existencia y personalidad jurídica de las mismas; y ii) la entidad legalmente designada para aplicar las sanciones impropias tipificadas en la Ley de marras y ejecutar la disolución y el cese de existencia de tales entidades. No puede decirse que la realización de tales servicios esté condicionada al pago del impuesto; pues aun cuando tal actividad sea de naturaleza registral, el Legislador establece que el Registro Nacional tiene una participación indirecta en la Ley, ya que no se encarga de administrar el impuesto, así como tampoco exige el cobro de las tarifas adeudadas por los contribuyentes, ni recibe beneficio alguno por limitar la personalidad jurídica y cesar existencia de las sociedades que omitan pagar las tarifas de este tributo.

No obstante, el hecho de que el Registro sea la institución encargada tanto de brindar los servicios antes dichos, como de limitarlos o restringirlos; es una situación que podría confundir a los accionistas y representantes legales de las sociedades anónimas; ya que a simple vista parece que el Registro tiene la potestad de limitar o cesar las actividades de inscripción y vigencia tipificada en la Ley, como prestador de tales servicios públicos.

En cuanto a la presentación de sociedades anónimas en el Diario del Registro, en el primer capítulo se aclara que la misma se hace exigible cuando son presentadas al Diario y logran inscribirse en el Registro Mercantil. Se aclara con base en los artículos 2, 3, 4 y 5 de la Ley

N°9428 en relación con el artículo 6 del Reglamento del Impuesto a las Personas Jurídicas; que la Ley N°9428 no establece ninguna sanción que permita al Registro Nacional, cancelar la presentación y posterior inscripción de las sociedades en vías de constitución. Sin embargo, una vez se hayan inscrito tales sociedades y estas omitan pagar el impuesto; el Registro podrá establecer las sanciones tipificadas en el artículo 5 de la Ley, para limitar a dichas entidades el ejercicio de su personalidad jurídica.

En vista del análisis realizado en el presente apartado, puede afirmarse que no existe una contraprestación tributaria en el impuesto a las personas jurídicas. Ya que aun cuando el contribuyente realice alguno de los hechos generadores del impuesto, los cuales son actividades de naturaleza estatal; lo cierto es que existe un divorcio entre la actividad pagada y el destino del impuesto. Asimismo, el Registro Nacional tampoco tiene la potestad de condicionar la ejecución de las actividades estatales tipificadas en los hechos imposables, pues corresponde a la Administración Tributaria administrar este tributo y exigir el cobro de las tarifas adeudadas por los contribuyentes.

II. Tasa como Posible Clasificación Tributaria del Impuesto a las Personas Jurídicas.

Como se afirma en el capítulo primero y al inicio de este capítulo, los tributos clasificados como tasas se caracterizan por: i) tener un hecho generador que grava la prestación de un servicio público estatal en favor del administrado; ii) que el servicio público gravado es inherente a la entidad que lo presta; y iii) tener una contraprestación o beneficio asociada al pago del tributo, por ende, los recursos recaudados están destinados a financiar la actividad gravada.

Debido a que, en el apartado supra indicado se determina: i) que las actividades objeto del impuesto son de naturaleza estatal inherentes al Registro Nacional; y ii) el alcance conceptual de contraprestación y su aplicación dentro de la Ley N°9428. En este apartado se va a estudiar el concepto de servicio público estatal, así como su aplicación en la tasa tributaria y si el hecho generador del impuesto a las personas jurídicas se ajusta a la clasificación tributaria de tasa.

A. Definición de Servicio Público Estatal y su Aplicación dentro de la Tasa.

Según **Andrés Serra Rojas (citado por De Los Santos Morales)**, un servicio público “es una actividad técnica, directa o indirecta, de la administración pública activa o autorizada a los particulares, que ha sido creada y controlada para asegurar- de una manera permanente, regular, continua, y sin propósitos de lucro-, la satisfacción de una necesidad colectiva de interés general, sujeta a un régimen especial de derecho público”¹⁵³. Los servicios públicos son actividades sujetas al Derecho Público, que son ejecutadas por el Estado o particulares autorizados para garantizar la prestación de una actividad que obedece a una necesidad colectiva de interés público. Tal es el caso de los servicios municipales, de agua potable o cualquier otra actividad que es vital para la ciudadanía.

Lo antes mencionado concuerda con el criterio expuesto en la sentencia número 39 del año 2016, emitida por el **Tribunal Contencioso Administrativo (citada por Díaz Solano y Yang Chen)**, siendo que en la misma el Tribunal menciona que,

se tiene que la sociedad civil requiere la satisfacción de necesidades vitales (salud, educación, alimentación, vivienda) que inciden sobre derechos fundamentales tales como la salud, la vida y el normal desarrollo personal, físico y emocional del individuo, de tal forma que su satisfacción debe ser de forma oportuna, ágil, eficiente, en condiciones de igualdad, continuidad, calidad, cantidad, y confiabilidad. En aras de satisfacer el interés público el Legislador otorgó competencia legal a ciertas administraciones públicas para ejercer actividades que satisfagan algunas de estas necesidades colectivas, quienes pueden ejercer dicha potestad-deber directamente o por medio de terceros en su nombre¹⁵⁴.

¹⁵³ De Los Santos Morales Adriana. “Derecho Administrativo I”. Estado de México, México. Red Tercer Milenio S.C. 2012. Pág. 101.

¹⁵⁴ Díaz Solano Héctor Davis, Yang Chen Tien Wei. “La responsabilidad patrimonial de la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos, como ente regulador de los servicios públicos, por su funcionamiento anormal en la fijación de tarifas, precios y tasas de los servicios públicos y supervisión de calidad”. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2018. Pág. 46.

Según el Tribunal, los servicios públicos son actividades técnicas legalmente atribuidas a la Administración, para que esta última por su cuenta o mediante terceros autorizados para tal efecto, lleve a cabo actividades encaminadas a satisfacer las necesidades de la colectividad de forma continua, legítima, eficiente y eficaz. Es significativo aclarar que no interesa analizar al servicio público brindado por particulares o cualquier otra figura distinta al Estado.

Definido el concepto general de servicio público, resulta importante explicar qué es un servicio público en régimen de Derecho Público. Según los autores Díaz Solano y Yang Chen se trata de “aquellos servicios públicos que son brindados por el Estado, mediante una institución pública, sujetos al régimen del derecho público. En este tipo de servicio, nada se escapa de la esfera de control estatal, ni el marco normativo, ni el medio para la materialización del servicio, ni la final ejecución del mismo”¹⁵⁵.

Del extracto anterior y conforme con lo desarrollado en los apartados previos; se infiere que los servicios públicos brindados por el Estado, son actividades estatales regladas mediante norma positiva que obedecen a un fin público y son ejecutadas por una entidad de Derecho Público sujeta al Principio de Legalidad. Por lo tanto; estos servicios son inherentes a la entidad prestadora, por estar tipificados dentro de las normas positivas (leyes, reglamentos o decretos) que rigen la actuación de tal institución.

Aunado lo anterior, es importante destacar que los servicios públicos ejercidos por entidades de Derecho Público, contienen las mismas características que las actividades del Estado. Por tal motivo, resulta procedente verificar si tales requisitos son aplicables a la tasa tributaria. Según Ortiz Zamora (citado por Murillo López y Rojas Carro), quien menciona que “debe aflorar claramente que, como el artículo 4° del Código de Normas y Procedimientos Tributarios lo que define son los supuestos en que se verifica una tasa, las

¹⁵⁵ Díaz Solano Héctor Davis, Yang Chen Tien Wei. “La responsabilidad patrimonial de la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos, como ente regulador de los servicios públicos, por su funcionamiento anormal en la fijación de tarifas, precios y tasas de los servicios públicos y supervisión de calidad”. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2018. Pág. 51.

referencias a servicio público deben comprenderse en su sentido amplio, es decir, como sinónimo de actividad administrativa y no en su sentido estricto”¹⁵⁶. Como se observa en el extracto antes citado; los servicios públicos estatales tipificados en la tasa, son actividades del Estado que deben cumplir con los requisitos previamente explicados.

B. Verificación del Acatamiento de los Elementos de la Tasa en la Ley N°9428.

Desarrollado el concepto de servicio público estatal, es procedente verificar si la Ley N°9428 cumple con lo siguiente: i) que su hecho generador grave la prestación de un servicio público estatal a favor del contribuyente; ii) que el servicio público tipificado sea inherente a la entidad que lo presta; y iii) exista contraprestación asociada al pago del impuesto.

En cuanto al primer punto, en este capítulo se explica que las actividades gravadas en los hechos generadores del impuesto, son actividades estatales: i) cuyos alcances están tipificados mediante normas positivas, ii) que persiguen como fin público la seguridad registral de las sociedades presentadas e inscritas; iii) las cuales son prestadas por el Registro Público en su condición de institución estatal; y iv) que deben ser ejecutadas de acuerdo con el principio de legalidad. Es importante esclarecer que tales requisitos, también son aplicables a los servicios públicos previstos en el artículo 4 del Código de Normas y de Procedimientos Tributarios. Motivo por el cual, se debe clasificar tanto a la inscripción y vigencia de las sociedades anónimas en el Registro Mercantil, como la presentación de sociedades anónimas en el Diario del Registro; como servicios públicos de naturaleza estatal.

En concordancia con la afirmación anterior, el Centro de Información Jurídica en Línea recopila la siguiente cita,

En [sic] la relación jurídica registral (...). El objeto es una actividad estatal determinada, en forma de función administrativa, para la prestación de un servicio público. (...) Por este servicio se cobran derechos como contraprestación, en pago del

¹⁵⁶ Murillo López, Rojas Carro. Análisis Tributario de las Prestaciones Económicas Previstas en la Ley General de Telecomunicaciones. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2011. Págs. 113 y 114.

servicio (...) prestado por el Estado en favor del sujeto acreedor del derecho inscribible inscrito. (...) Por esta razón, es misión del Estado el crear y organizar los mecanismos idóneos para garantizar este servicio público cuyo beneficiario es la sociedad en general como destinataria de la seguridad jurídica que de él emana, (...) ¹⁵⁷.

Es decir, que las actividades objeto de la Ley N°9428, al ser brindadas por el Registro Nacional con el fin de garantizar su inscripción y seguridad jurídica; deben ser catalogadas como servicios públicos estatales por ser ejecutados en beneficio de los administrados. En el caso de la Ley N°9428, los contribuyentes de los hechos imposables (sociedades inscritas y por inscribir) son los principales beneficiarios, de la prestación de los servicios públicos tipificados en la Ley.

Desarrollado el primer punto de análisis, es necesario aclarar si las actividades objeto de la Ley N°9428 son inherentes al Registro Nacional. Como ya se ha mencionado en este capítulo; la competencia de una institución estatal para llevar a cabo determinados servicios públicos, debe ser atribuida mediante una norma positiva.

Con base en lo anterior; se afirma que las actividades tipificadas en el artículo 2 de la Ley N°9428 son inherentes al Registro Nacional. Los artículos 1 y 2 de la Ley Sobre Inscripción de Documentos en el Registro Público en concordancia con los artículos 11, 34, 63 y 66 del Reglamento del Registro Público; le brindan a dicha entidad la competencia legal para llevar cabo los servicios de presentación, calificación, inscripción de las sociedades anónimas en el Registro Mercantil. Es importante resaltar que como la inscripción la sociedad tiene efectos constitutivos; la actividad del Registro también recae en preservar la existencia y personalidad jurídica de las sociedades anónimas, conforme al artículo 33 del Código Civil en relación con los artículos 18, 19, 20 y 235 del Código de Comercio.

¹⁵⁷ Centro de Información Jurídica en Línea. “Naturaleza de los Actos del Registro Público”. Universidad de Costa Rica. Consultado el día 19 de junio de 2019. Cita recopilada de la autora Marianela Sáenz Alvarado.

Respecto de la existencia de contraprestación relacionada con el pago de las actividades tipificadas en la Ley N°9428, en páginas antepuestas se analiza que dicha norma no genera contraprestación; ya que los recursos obtenidos por el pago de las actividades descritas en el artículo 2 de la Ley, tienen un destino ajeno al financiamiento y mejora de tales servicios. Pues según el artículo 11 de la Ley del Impuesto a las Personas Jurídicas, los dineros provenientes de la recaudación del tributo, se emplean para financiar instituciones distintas al Registro Nacional.

Asimismo, el Registro Nacional no tiene la potestad de exigir el cobro de tales servicios públicos y no puede limitar o cesar tales servicios de forma voluntaria, ya que, para tal efecto, requiere que la Administración Tributaria haya determinado cuáles sociedades están morosas y seguidamente el Registro procederá de manera indirecta a aplicar las sanciones previstas en el apartado anterior.

De los puntos analizados; se señala que aun cuando los hechos generadores de la Ley N°9428 graven servicios públicos estatales y estos sean inherentes al Registro Nacional. Lo cierto es que no existe contraprestación alguna por la ejecución de dichas actividades. Por ende, la Ley de marras no cumple simultáneamente con los elementos esenciales de una tasa.

III. Repercusiones en los Accionistas y Representantes Legales Derivadas de la Imprecisión Jurídica del Hecho Generador.

En este apartado se estudiará la imprecisión jurídica de los hechos generadores del impuesto a las personas jurídicas. A razón que como se afirma a principios de esta sección, dicha norma no cabe dentro de la clasificación tributaria de impuesto ni de tasa. Una vez desarrollados los motivos por los cuales se considera imprecisa esta norma; conviene examinar las principales repercusiones legales que sufren los accionistas y representantes legales de las sociedades anónimas, producto de la inexactitud o imprecisión jurídica de la Ley N°9428.

A. Imprecisión Jurídica de los Hechos Generadores de la Ley N°9428.

Del análisis efectuado en los puntos I. y II. de esta sección, puede afirmarse que la Ley N°9428 no puede ser clasificada como un impuesto. Ya a pesar de que la realización de los dos hechos imponibles no genera contraprestación; contiene elementos ajenos a la clasificación tributaria de impuesto, debido a que los hechos generadores del impuesto gravan servicios públicos de naturaleza estatal. Situación que es contraria al concepto de impuesto previsto en el Código de Normas y de Procedimientos Tributarios, pues conforme esta norma los impuestos recaen sobre actividades ajenas al Estado, como lo son los actos celebrados o realizados por sujetos particulares.

Al parecer, el impuesto a las personas jurídicas tiene características de tasa, más tampoco cabe dentro de dicha clasificación tributaria. Si bien es cierto, los hechos generadores del impuesto contemplan la prestación de servicios públicos inherentes al Registro Nacional, en beneficio de los contribuyentes del tributo. Se debe tener presente que no existe contraprestación por el pago del impuesto.

El Registro no administra el cobro del impuesto y tampoco recibe las ganancias generadas por la prestación de los servicios públicos gravados en la Ley N°9428. Situación que es contraria a la figura de la tasa, ya que según el Código de Normas y de Procedimientos Tributarios; los recursos obtenidos de la tasa no han de tener un destino ajeno al financiamiento de los servicios públicos que originan la obligación tributaria. Es decir, que el Registro Nacional ejecuta los servicios públicos previstos en el impuesto, sin recibir los recursos generados por la prestación de dichas actividades; ya que el destino del dinero recaudado por la realización de los hechos generadores de la Ley N°9428, es totalmente ajeno al aspecto material del elemento objetivo del impuesto.

En vista de que el impuesto a las personas jurídicas no puede ser catalogado dentro de ninguna de las clasificaciones tributarias anteriores resulta procedente indicar de que el impuesto a las personas jurídicas es un tributo impreciso que tiene características tanto de impuesto como de tasa; dicha indeterminación podría atentar contra la seguridad jurídica

tributaria de los contribuyentes, quienes son deudores de un impuesto: i) cuyas actividades objeto no están bien definidas al punto que debe recurrirse a otras normas para aclarar cómo funcionan y de qué modo se realizan; ii) que grava servicios públicos estatales; y iii) que puede ser confuso para los accionistas y representantes legales de los contribuyentes, al establecer que la misma entidad que garantiza el funcionamiento de las actividades objeto del impuesto, sea la encargada de cesarlas y limitarlas (ver explicación en párrafos previos).

B. Quebranto al Principio de Seguridad Jurídica como Repercusión Tributaria derivada de la Imprecisión Normativa.

En relación con la sección anterior, debe estudiarse de qué manera la imprecisión jurídica del impuesto, ocasiona inseguridad jurídica a los contribuyentes del tributo. Para tal efecto, en los párrafos siguientes se va a: i) desarrollar el concepto de la seguridad jurídica tributaria; ii) verificar si la imprecisión del impuesto quebranta el principio antes dichos y iii) analizar el impacto causado por el quebrantamiento de dichos derechos, en los accionistas y representantes legales a la luz de la legislación aplicable.

El autor **Diego Salto Van der Laat (citado por el Centro de Información Jurídica en Línea)** indica que la,

(...) importancia de la seguridad jurídica en el Derecho Tributario se debe, en gran medida, en que en éste confluyen no solo aspectos jurídicos sino también una serie de <<factores no jurídicos>> determinantes de las relaciones económicas y que progresan, evolucionan y se complican día a día, razón de más para exigir una normativa clara y simple, que ofrezca certeza al aplicador del Derecho¹⁵⁸.

De acuerdo con lo explicado por el autor Salto Van der Laat, dado que la normativa tributaria regula aspectos bastante técnicos; es necesario que el Legislador promulgue normas cuyo contenido sea claro y sencillo de entender tanto para los aplicadores del Derecho, como

¹⁵⁸ Centro de Información Jurídica en Línea. “Principios Jurídicos Constitucionales del Derecho Tributario”. Universidad de Costa Rica. Consultado el día 04 de julio de 2019.

para los administrados que están sujetos a la obligación tributaria. Por ende, se podría llegar a la afirmación de que aquellas normas tributarias imprecisas, inexactas u oscuras con enunciados difíciles de entender y cuyo contenido no sea claro para los aplicadores del derecho y los administrados; son contrarias a la seguridad jurídica.

Lo anterior encuentra sustento en la afirmación del **Dr. José Juan Ferreiro Lapatza (citado por Medrano Cornejo)** quien indica que “La [sic] seguridad jurídica es definida en términos de certeza y ésta a su vez en términos de claridad y estabilidad. (...) normas claras y sencillas en la medida de lo posible, estables, de tal forma que los ciudadanos puedan, sin grandes esfuerzos, medir las consecuencias fiscales de sus actuaciones”¹⁵⁹. Las normas tributarias deben estar redactadas en un lenguaje comprensible para los administrados y bajo ningún concepto su redacción puede ser imprecisa, ya que el fin de la seguridad jurídica tributaria es el de garantizar certeza a los contribuyentes.

En aras de ampliar el significado de seguridad jurídica, conviene citar al jurista **Van der Laet (citado por el Centro de Información Jurídica en Línea)**, quien manifiesta que es,

(...) conveniente iniciar el estudio de la seguridad jurídica en el Derecho Tributario tomando en consideración, (...), las reglas fiscales expuestas por Adam Smith (...). De las cuatro reglas propuestas, a saber, economía, certeza, comodidad y justicia, nos interesa lo indicado en la segunda de ellas. Dicha regla establece que << el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier persona.>>¹⁶⁰.

Según el autor, los tributos vigentes en el ordenamiento jurídico costarricense deben crearse y aplicarse de conformidad con el principio de legalidad, siendo que los mismos deben estar

¹⁵⁹ Medrano Cornejo Humberto. “El Principio de Seguridad Jurídica en la Creación y Aplicación del Tributo”. Ponencia General presentada en las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Lima, Perú. 1993. Consultado el 04 de julio de 2019.

¹⁶⁰ Centro de Información Jurídica en Línea. “Principios Jurídicos Constitucionales del Derecho Tributario”. Universidad de Costa Rica. Consultado el día 04 de julio de 2019.

basados en reglas establecidas en normas y principios existentes. Por tal motivo, los tributos costarricenses tienen que adecuarse a las estipulaciones previstas en la Constitución Política, Código de Normas y de Procedimientos Tributarios y los principios del Derecho Tributario. Además, las normas aquí mencionadas no pueden ser oscuras, es decir que el hecho generador de los impuestos, tasas, etc., debe explicar de forma clara y sencilla: i) quiénes son los sujetos de la obligación tributaria; ii) cuáles son las actividades objeto del tributo y en qué consisten las mismas; y iii) detallar sus aspectos temporales, territoriales, cuantitativos, etc.

Aunado a la afirmación anterior, los autores **González García y Lejeune Valcárcel (citados por Balladares Saballos)**, mencionan que,

De [sic] la legalidad se infiere la certeza y objetividad de la norma tributaria, así como la prohibición o la interdicción de la arbitrariedad en materia tributaria. Estas características constituyen el filón material del principio de seguridad jurídica, otorgándole coherentemente, su ámbito y vía de manifestación. Así pues, la seguridad jurídica constituye un aspecto que completa las notas cualificativas del principio de legalidad. (...) En su aspecto positivo, el principio de seguridad jurídica determina que la ley debe constituir un vehículo generador de certeza jurídica, es decir, aquello que en un plano vulgo se identifica con “saber a que atenerse” [sic], mientras que en su aspecto negativo sitúa a la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado¹⁶¹.

Las normas tributarias que no sean constituidas acorde con los mecanismos constitucionales y legales establecidos en la legislación costarricense; corren el riesgo de ser consideradas arbitrarias e imprecisas. Toda vez que la seguridad jurídica busca que las normas tributarias se constituyan conforme al ordenamiento jurídico, con el fin de que su contenido sea claro, sencillo y coherente; para procurar que los administrados sepan con

¹⁶¹ Balladares Saballos Reynaldo. La Reforma Tributaria 2009 en Nicaragua: una visión jurídica. Revista de Derecho (15). pp. 95-123. ISSN 1993-4505.

certeza: i) a qué tipo de tributos pueden estar sujetos; y ii) cuáles son los elementos subjetivos y objetivos del hecho imponible de los mismos.

Comprendido el concepto de seguridad jurídica, prosigue analizar si dicho principio se quebranta en la Ley N°9428. De acuerdo con lo visto tanto en el capítulo primero como en la sección primera del capítulo segundo de esta investigación; puede afirmarse que la redacción de los hechos generadores del impuesto a las personas jurídicas, quebranta la seguridad jurídica tributaria a razón de que: i) existe falta de claridad en la composición de los mismos, a razón de que no se entiende con certeza cuáles son las actividades objeto del impuesto o a raíz de qué acciones en concreto es que ocurren los hechos imponibles; ii) para comprender con exactitud en qué consisten las actividades objeto del impuesto, se debe realizar un complejo ejercicio de interpretación e integración sobre varias normas para entender con precisión qué quiso decir el Legislador; iii) al momento de crear el impuesto el Legislador omite tomar en consideración, las reglas aplicables a las clasificaciones tributarias, siendo que la Ley N°9428 pese con ser formalmente un impuesto tiene características de tasa; y iv) tipifica la existencia de contribuyentes que ni siquiera han nacido a la vida jurídica y no tienen capacidad de actuar para contraer obligaciones tributarias; como es el caso de las sociedades en vías de constitución, las cuales realizan el hecho generador del impuesto antes de nacer y concretan el pago del mismo una vez se constituyen a la vida jurídica (este punto se desarrollará en la segunda sección de este capítulo).

La inseguridad jurídica de la Ley N°9428 recae en la mala técnica legislativa, ya que el Legislador en lugar de constituir el impuesto conforme a la Constitución Política, leyes aplicables y principios del Derecho Tributario; hace caso omiso del principio de legalidad y crea un tributo injusto cuya composición resulta confusa, compleja y ocasiona falta de certeza para los aplicadores del derecho y población en general; tal es la problemática en el entendimiento de la Ley de marras, que al día de hoy el foro jurídico no comprende los alcances del impuesto.

Cabe resaltar que la falta de claridad derivada de la Ley, genera disposiciones contrarias al ordenamiento jurídico; ya que los hechos generadores del impuesto regulan arbitrariamente aspectos como la tipificación de contribuyentes inexistentes (hecho que se ratifica en los considerandos del Reglamento del impuesto) y la imprecisión en la clasificación tributaria del mismo.

Esbozadas las razones por las cuales se quebranta el principio de seguridad jurídica en la Ley N°9428, es procedente analizar los motivos por los que la imprecisión del impuesto transgrede este principio. En primera instancia, se puede afirmar que la inexactitud tributaria de la Ley N°9428, es consecuencia del actuar arbitrario del Legislador, toda vez que este último debe constituir los tributos de conformidad con los artículos 11 y 121 de la Constitución Política en relación con los artículos 4 y 5 del Código de Normas y de Procedimientos Tributarios. Es decir, el Legislador debe crear los tributos actuando conforme al ordenamiento jurídico y sobre todo respetando los elementos esenciales que componen a los impuestos, tasas y contribuciones especiales. Ya que las características antes dichas garantizan que el administrado sepa con exactitud a cuál tipo de tributo está sujeto. Situación que en la Ley de marras no se cumple.

En segundo lugar, la redacción de los tributos y sus hechos imponible debe ser clara y sencilla, precisamente para evitar que el contribuyente malentienda la voluntad del Legislador. Como ya se ha explicado en esta investigación, las actividades gravadas en el impuesto no solo son oscuras y complejas; sino que se tratan de servicios públicos de naturaleza estatal, los cuales son incompatibles a todas luces con la clasificación tributaria de impuesto.

Al ser las actividades objeto del impuesto servicios públicos, pareciera que el Legislador hubiese optado por establecer una especie de criterio de beneficio, al menos con la inscripción y vigencia de sociedades anónimas; ya que se establecen sanciones ligadas a la afectación e interrupción de la personalidad jurídica y existencia de las mismas.

La imprecisión de la clasificación tributaria de la Ley N°9428, quebranta la seguridad jurídica de los contribuyentes del impuesto; es decir, las sociedades anónimas inscritas y las sociedades anónimas en proceso de constitución. Siendo esta una repercusión que recae sobre los accionistas y representantes legales de tales entidades, se procede a estudiar cuáles son los posibles impactos que pueden sufrir dichas personas.

Los accionistas son copropietarios de las sociedades, al ser los dueños del capital social el cual “(...) representa jurídicamente el conjunto de las aportaciones sociales, de las acciones emitidas por la sociedad que constituyen la representación de la participación de los socios; (...)”¹⁶². Situación que les otorga la propiedad del patrimonio social que “es el total de los bienes, (...) incluyendo los activos y pasivos, de la propiedad de la sociedad”¹⁶³.

Al ser las sociedades anónimas supra citadas, contribuyentes del impuesto y los accionistas de las mismas, los dueños tanto de los activos como de las deudas sociales (el dinero aportado para pagar el impuesto a las personas jurídicas pertenece a los socios). Por ende, la propiedad de los accionistas está siendo destinada a pagar un impuesto que cuenta con condiciones arbitrarias, entre ellas la falta de certeza sobre su clasificación tributaria. Situación que violenta además el principio de proporcionalidad en las normas tributarias, mismo que consiste en establecer,

la conformidad, idoneidad y adecuación de los medios para satisfacer los fines constitucionales. Tanto los recursos públicos, como las potestades de los poderes públicos y las obligaciones de los ciudadanos son medios para alcanzar la satisfacción de los fines públicos primarios, generalmente contenidos expresa o implícitamente en el texto de la constitución (...). Ahora bien, todos esos medios (recursos, potestades, competencias, deberes, etc [sic]) no solo deben ser proporcionales a los fines públicos que pretende y promete la Constitución, sino también con respecto de los derechos

¹⁶² Pacheco Guerrero Diego A. Tellini Mora Gustavo A. Deficiencias del Derecho Societario costarricense: el derecho de información dentro de las sociedades anónimas. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2008. Pág. 64.

¹⁶³ *Ibíd.* Pág. 64.

fundamentales de los contribuyentes, cuya protección se encuentra en la base de todo interés público primario. En efecto, la proporcionalidad (idoneidad, adecuación, proporción) se mide, por ejemplo, con respecto del derecho de propiedad privada y de la capacidad contributiva que le asiste al contribuyente, desde el cual surge el límite al poder tributario de que no puede violar el contenido esencial del derecho¹⁶⁴.

El fin de la Ley N°9428 es la obtención de recursos públicos, tal y como consta en el artículo 18 de la Constitución Política en concordancia con el artículo 4 del Código de Normas y de Procedimientos Tributarios. Sin embargo, el medio empleado para obtener tales ingresos, es un tributo contrario a la seguridad jurídica que se compone de estipulaciones vagas y además posee una clasificación tributaria imprecisa que viene a causar incertidumbre en los contribuyentes y sus socios.

Los fines del Estado deben obtenerse conforme al principio de legalidad y no deben estar amparados en normas contrarias a la seguridad jurídica. La desproporcionalidad del impuesto a las personas jurídicas, afecta tanto el patrimonio social, el cual es destinado para pagar un tributo impreciso y la capacidad contributiva de las sociedades en vías de inscripción y las sociedades tenedores de bienes (aspecto que será desarrollado en la segunda sección de este capítulo). Por ende, el derecho de propiedad de los socios se ve menoscabado, producto del actuar desproporcionado del Estado.

En cuanto a los representantes legales de las sociedades anónimas contribuyentes, la inseguridad jurídica derivada de la imprecisión jurídica de la clasificación de los hechos generadores de la Ley N°9428, puede afectarles de las siguientes maneras:

- i) cuando estos últimos también son accionistas conforme al artículo 181 del Código de Comercio, se ven perjudicados por los motivos expuestos ut supra;

¹⁶⁴ Centro de Información Jurídica en Línea. “Principios Jurídicos Constitucionales del Derecho Tributario”. Universidad de Costa Rica. Consultado el día 04 de julio de 2019.

- ii) debido a que la Ley de marras atenta contra la seguridad jurídica de los contribuyentes del impuesto (sociedades inscritas y por inscribir), se podría alegar que la responsabilidad solidaria de los representantes legales frente a las deudas derivadas de este impuesto (conforme al artículo 4 de la Ley de N°9428), es desproporcional a razón de que este tributo carece de certeza y es contrario al ordenamiento jurídico costarricense.
- iii) además de las sanciones administrativas y penales que están contempladas en el artículo 5 la Ley N°9428, dicha norma también impone sanciones indirectas o impropias que limitan la personalidad jurídica de las sociedades anónimas, producto del impago del impuesto. Por ende, los representantes no solo deben responder solidariamente por las deudas derivadas de este impuesto; sino que también se ven en la imposibilidad de realizar actividades lucrativas a nombre de su representada.

Con base en lo desarrollado en este apartado, resulta importante destacar que la Ley N°9428 quebranta la seguridad jurídica tanto de los contribuyentes del impuesto a las personas jurídicas, como de los integrantes que conforman estas entidades; ya que tanto esta norma como sus hechos generadores, es desproporcionada a razón de ser contraria al ordenamiento jurídico tributario.

Esta situación afecta el derecho de propiedad tanto de los socios, como el patrimonio individual de los administradores, siendo que estos últimos son quienes responden solidariamente por las deudas derivadas de este impuesto. También se hace acotación que la restricción del ejercicio de la personalidad jurídica de las sociedades, también afecta a los accionistas, toda vez que las mismas no pueden llevar a cabo sus negocios sociales y por ende dejan de generar ingresos. Finalmente se esclarece que todo lo relacionado con la capacidad contributiva, así como la restricción de personalidad jurídica y los puntos ii) y iii) inmediatamente anteriores; será desarrollado más a fondo en las secciones y capítulos siguientes.

Sección II. La Desproporcionalidad en la Base Imponible de la Ley N°9428.

En el capítulo primero se explica que la base imponible viene a cuantificar el hecho generador, a través de una tarifa que debe ser proporcional a la capacidad económica del contribuyente. Sin embargo, al estudiar el indicio de capacidad contributiva en las actividades objeto del impuesto, entiéndase: i) la inscripción y vigencia de las sociedades anónimas en el Registro Mercantil; y ii) la presentación de las sociedades anónimas en el Diario de Registro; se comprueba que solo reflejan un indicio de capacidad contributiva las sociedades anónimas inscritas, que son contribuyentes del impuesto sobre la renta.

En lo que respecta a las sociedades anónimas inactivas, la Ley N°9428 no demuestra que estas generen riqueza por medio de actividades lucrativas; ya que estas únicamente están inscritas en el Registro Único de Tributación, debido a que así lo estipula la Ley de marras y su Reglamento. Asimismo, tampoco existe un indicio de capacidad económica, que demuestre como las sociedades en vías de constitución van a pagar el impuesto una vez se inscriban.

Dicho lo anterior, se puede afirmar que la Ley N°9428 tiene tarifas desproporcionales que atentan contra el patrimonio de los pequeños contribuyentes y sus integrantes (accionistas y representantes legales). En aras de demostrar la aseveración anterior, se procederá a: i) estudiar si las tarifas del impuesto a las personas jurídicas, violentan los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad; y ii) determinar los motivos por los cuales la base imponible del impuesto podría considerarse desproporcionada y como esta situación afecta a los socios y representantes legales de las sociedades anónimas cuya capacidad económica no está contemplada en la Ley.

I. Transgresión a los Principios de Capacidad Económica No Confiscatoriedad en las Tarifas de la Ley N°9428.

En este apartado se definirán los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad. Una vez comprendidos los alcances conceptuales de tales principios, se

hará un análisis sobre las tarifas del impuesto a las personas jurídicas, para determinar por qué tales principios son transgredidos en la Ley N°9428

A. Infracción al Principio de Capacidad Contributiva en la Ley N°9428.

De acuerdo con el autor **Rodolfo Spissio R. (citado por el Centro de Información Jurídica en Línea)** puede entenderse que el principio de capacidad contributiva,

denota una aptitud de las personas para pagar los tributos, es decir, posesión de riqueza en medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal. (...). No existe capacidad de concurrir a los gastos públicos si solo se tiene lo necesario para las exigencias individuales mínimas, ni cuando no se satisfaga el imperativo constitucional de posibilitar una vida digna¹⁶⁵.

Con vista en la cita anterior, se infiere que el principio de capacidad contributiva garantiza que los sujetos pasivos de un determinado tributo, cuenten con los medios económicos suficientes para hacer frente a la obligación fiscal. Además, según lo explicado en párrafos previos; los impuestos deben hacer referencia a un indicio de capacidad contributiva que permita explicar, de donde los administrados obtienen los recursos económicos necesarios para pagar las tarifas establecidas en dichos tributos.

Así mismo, la Sala Constitucional en su Voto número 1226 – 2014, menciona que,

Doctrinalmente [sic], el principio de capacidad contributiva se entiende como aquella aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene a ser establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza que luego de ser sometidos a una valorización por el Legislador y conciliados con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible; (...)¹⁶⁶.

¹⁶⁵ Centro de Información Jurídica en Línea. “Principios Jurídicos Constitucionales del Derecho Tributario”. Universidad de Costa Rica. Consultado el día 04 de julio de 2019.

¹⁶⁶ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Acción de Inconstitucionalidad: voto 1226 – 2014 del día 29 de enero del 2014,16:20. Expediente 10 – 012093 – 0007 – CO.

Según el criterio de la Sala, mediante el principio de capacidad contributiva; se determina si el contribuyente cuenta con las facultades suficientes, para ser sujeto pasivo de la obligación tributaria. Para tal efecto, los contribuyentes deben manifestar indicadores de riqueza; los cuales deben ser contemplados por el Legislador en el momento de crear los impuestos, para que estos sean incluidos dentro del hecho generador o la base imponible de los mismos. Cabe destacar que el principio de capacidad contributiva en concordancia con el principio de proporcionalidad, establece que los medios por los cuales el contribuyente obtiene la riqueza necesaria para pagar sus obligaciones tributarias, deben ser lícitos y estar regulados dentro del ordenamiento jurídico costarricense.

En relación con el indicio de capacidad contributiva que deben tener los impuestos; el Dr. Torrealba Navas menciona que “el deber de contribuir a las cargas públicas encuentra límites sustanciales. Es decir, los poderes públicos pueden y deben imponer tributos, pero no pueden hacerlo de cualquier manera”¹⁶⁷. Por ende, si bien, la potestad de crear un impuesto a las personas jurídicas no se cuestiona, el contenido de dicho impuesto ha demostrado, a lo largo de esta investigación, que se configura en importantes contradicciones con algunos principios rectores del Derecho Tributario.

Aunado lo anterior, se procede a analizar la aplicación del principio de capacidad contributiva en la Ley N°9428, para determinar los motivos por los cuales este impuesto violenta dicho principio. De acuerdo con lo analizado en el capítulo primero de esta investigación, el indicio de capacidad contributiva no consta en el hecho generador de la Ley; sino que se tipifica en su base imponible, la cual se encuentra establecida en su artículo 3°. Por tal motivo, también se estudiarán las tarifas del impuesto, para luego determinar si se respeta o se incumple el principio ya señalado.

Las tarifas del impuesto se cuantifican con base a sumas porcentuales de un salario base mensual, según el artículo 2° de la Ley N°7337. Dicha norma establece que “La

¹⁶⁷ Torrealba Navas Adrián. Derecho Tributario Iberoamericano: A la luz de la versión 2015 del Modelo de Código Tributario del CIAT. Bogotá, Colombia. Editorial Instituto Colombiano de Derecho Tributario. 2017. Pág. 110.

denominación "salario base", contenida en los artículos 209, 212, 216 y 384 del Código Penal, corresponde al monto equivalente al salario base mensual del "Oficinista 1" que aparece en la relación de puestos de la Ley de Presupuesto Ordinario de la República, aprobada en el mes de noviembre anterior a la fecha de consumación del delito. (...)”¹⁶⁸. Tomando en cuenta la definición anterior y de acuerdo con el Histórico Salarios Base de la Dirección de Servicio al Contribuyente del Ministerio de Hacienda, el salario base del año 2019 vigente desde el día 01 de enero del 2019 al 31 de diciembre del 2019¹⁶⁹; es la suma de ₡446.200.00 (cuatrocientos cuarenta y seis mil doscientos colones exactos).

Habiendo definido la suma correspondiente a un salario base, se expondrán en términos monetarios cada uno de los porcentajes especificados en el artículo 3 de la Ley de marras. Según el inciso a) de la norma en análisis, las sociedades anónimas en vías de constitución y las sociedades anónimas sin actividades lucrativas deben pagar un monto equivalente a ₡66.930,00 (sesenta y seis mil novecientos treinta colones exactos).

En cuanto a los incisos b), c) y d) del artículo antes dicho, las sociedades anónimas inscritas que sean contribuyentes del impuesto sobre la renta, cuyas declaraciones se encuentre al día; tienen que pagar las siguientes sumas: i) ₡111.550,00 (ciento once mil quinientos cincuenta colones exactos), cuando dichas entidades presenten utilidades brutas menores a ₡53.544.000,00 (cincuenta y tres millones quinientos cuarenta y cuatro mil colones exactos) o 120 salarios base; ii) ₡133.860,00 (ciento treinta y tres mil ochocientos sesenta colones), cuando esas sociedades declaren tener ingresos brutos superiores a ₡53.544.000,00 o 120 salarios base e inferiores a ₡124.936.000,00 (ciento veinticuatro millones novecientos treinta y seis mil colones), o 280 salarios base; y iii) ₡223.100,00 (doscientos veintitrés mil cien colones exactos), cuando dichas entidades reporten ingresos brutos iguales o superiores a ₡124.936.000,00.

¹⁶⁸ Asamblea Legislativa. “Ley Número 7337 Crea Concepto de Salario Base para Delitos Especiales del Código Penal”. Vigente desde el día 14 de mayo de 1993, SINALEVI. Consultado el 25 de julio de 2019.

¹⁶⁹ Dirección de Servicio al Contribuyente del Ministerio de Hacienda. “Histórico Salarios Base Actualizado a 2019”. Consultado el 25 de julio de 2019. <https://www.hacienda.go.cr/contenido/13944-historico-salarios-base>

Definidos los montos que deben pagar los contribuyentes del impuesto a las personas jurídicas, se procede a examinar en qué casos se transgrede el principio de capacidad contributiva de los mismos.

a. Sobre el Aparente Cumplimiento del Principio de Capacidad Contributiva en las Sociedades Anónimas Contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta.

En el caso de las tarifas contempladas en los incisos b), c) y d) de la Ley de marras, se observa a simple vista que existe un indicio de capacidad contributiva que permite a los contribuyentes hacer frente al pago del impuesto. Sin embargo, debe considerarse que los contribuyentes del inciso b), quienes reportan a Hacienda un ingreso bruto inferior a 120 salarios base y consecuencia deben pagar ₡111.550,00 por concepto de realizar el hecho imponible del impuesto; podrían estar sujetos a una transgresión del principio de capacidad contributiva.

Lo anterior, se deriva de la Ley N°9428, que establece que dichas sociedades deben pagar la tarifa del impuesto sin importar si los ingresos brutos anuales reportados de las mismas son cercanos o inferiores al mínimo exento del impuesto sobre la renta para personas jurídicas; entiéndase la suma de ₡5.000.000,00 (cinco millones de colones)¹⁷⁰. Puesto que no existe un límite respecto al monto de renta bruta que deben reportar al fisco, para ser considerados como contribuyentes del impuesto a las personas jurídicas.

Aunado a lo anterior, la Sala Constitucional en el **Voto 1226 – 2014 (citando el Voto 4788-93)** ha dicho que,

(...) el tributo debe ser justo, basado en la contribución de todos según su capacidad económica y debe responder a los principios de igualdad (...) y progresividad. Este último principio responde a una aspiración de justicia, que se refleja en la máxima de que paguen proporcionalmente más impuestos quienes cuentan con un mayor nivel

¹⁷⁰ Asamblea Legislativa. “Ley Número 6999 del Impuesto sobre el Impuesto al Traspaso de Bienes Inmuebles”. Vigente desde el día 03 de septiembre de 1985, SINALEVI. Consultado el día 26 de julio del año 2019. Artículo 15.

de renta, lo que lleva implícito, desde luego, el principio de la interdicción del tributo confiscatorio. De conformidad con lo anterior, la llamada a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, debe hacerse efectiva, de acuerdo con la “capacidad contributiva o económica” [sic]¹⁷¹.

Se observa que, en la tarifa en cuestión, existe un quebranto a los principios de capacidad contributiva, igualdad y progresividad; ya que tanto las sociedades que reportan sumas cercanas a los 120 salarios bases como aquellas entidades que declaran una renta bruta cercana o inferior al mínimo exento, deben pagar la misma tarifa.

En el caso de estas últimas sociedades, la Ley N°9428 no explica como sociedades que reportan una suma anual bruta inferior o cercana a los \$5.000.000,00, obtienen los ingresos suficientes para hacer frente a la tarifa señalada ut supra; más si se toma en cuenta que en el Voto 1226 – 2014 el accionante menciona que “la capacidad económica contributiva de los contribuyentes del impuesto a las utilidades, se encuentra directamente relacionada con la renta neta, en razón de que su capacidad real para contribuir con los gastos del Estado va a estar determinada por aquella”¹⁷² (criterio que posteriormente es analizado y ratificado por la Sala).

Asimismo, aun cuando los contribuyentes de los incisos c) y d) de las tarifas antedichas, declaren ingresos superiores a los 120 salarios base; hay que tener en consideración que se trata de la renta bruta de la sociedad, la cual no refleja los ingresos reales o netos de tal entidad.

Bajo esta premisa, las sociedades que tengan un ingreso bruto superior a los 120 salarios base, podrían tener un ingreso neto que diste de las sumas brutas establecidas en el artículo 3 de la Ley N°9428; pues dicha norma no toma en cuenta los gastos en los que debe incurrir la sociedad para llevar a cabo su actividad mercantil. A razón de lo antes dicho, desde una

¹⁷¹ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Acción de Inconstitucionalidad: voto 1226 – 2014 del día 29 de enero del 2014,16:20. Expediente 10 – 012093 – 0007 – CO.

¹⁷² *Ibíd.*

óptica general; las tarifas aquí estudiadas transgreden el principio de capacidad contributiva, pues no se calculan sobre los ingresos reales de los contribuyentes.

b. Quebranto al Principio de Capacidad Contributiva de las Sociedades sin Actividades Lucrativas.

Previo a estudiar si la Ley N°9428 transgrede el principio antes mencionado en perjuicio de las sociedades anónimas sin actividades lucrativas, las cuales deben pagar la tarifa descrita en el inciso a) del artículo 3 de la Ley de marras. Es importante aclarar que, conforme con lo analizado en el capítulo primero; las sociedades sin actividades lucrativas se encuentran registradas en el Registro Único Tributario como entidades no contribuyentes al impuesto sobre la renta. Esto conforme al artículo 5 en concordancia con el artículo 10 y el Transitorio I del Reglamento a la Ley N°9428, las sociedades anónimas inscritas en el Registro Nacional, que no estuviesen obligadas a inscribirse en el RUT previo a la entrada en vigor de la Ley de marras; tuvieron que presentar el formulario D.140 en los plazos previstos dentro de dicho Transitorio, para efectos de ser declarantes del impuesto a las personas jurídicas¹⁷³.

En relación con lo antes dicho, en el portal de la Dirección Servicio al Contribuyente del Ministerio de Hacienda; se observa que a la fecha se cobra la tarifa del 15% de un salario base, a las sociedades anónimas sin actividades lucrativas que no sean declarantes del impuesto sobre la renta¹⁷⁴.

Cabe destacar que las sociedades sin actividades lucrativas, también son conocidas como sociedades detentadoras de bienes o sociedades inactivas; las cuales según la firma de abogados **BLP (citada por el Mundo CR)** son “sociedades que únicamente son utilizadas para la tenencia de casas de habitación y de vehículos”¹⁷⁵, siendo que dichas entidades “no

¹⁷³ Ministerio de Hacienda: “Reglamento Número 40417-H Impuesto a Personas Jurídicas”. Publicado en La Gaceta 99 del día 26 de mayo de 2017, SINALEVI. Artículo 5 y Transitorio I.

¹⁷⁴ Dirección Servicio al Contribuyente. Tarifas del Impuesto a las Personas Jurídicas. Ministerio de Hacienda. Actualizadas a enero 2019. Consultado el 08 de agosto de 2019. <https://www.hacienda.go.cr/contenido/14412-tarifas-del-impuesto-personas-juridicas>

¹⁷⁵ Proyecto de Ley Obligaría a Sociedades Inactivas a Inscribirse ante el Ministerio de Hacienda. El Mundo CR. 2017. Consultado el día 30 de enero del año 2019. <https://www.elmundo.cr/proyecto-de-ley-obligaria-a-sociedades-inactivas-a-inscribirse-ante-el-ministerio-de-hacienda/>

pueden considerarse como personas que ejercen una actividad lucrativa”¹⁷⁶. Por ende, tales sociedades no generan utilidades al no realizar actividades lucrativas; ya que su “propósito es la tenencia de bienes familiares o personales”¹⁷⁷. A la definición antes indicada, se agrega que “Una [sic] sociedad inactiva es aquella constituida en el país que no desarrolla actividad lucrativa de fuente costarricense”¹⁷⁸.

Por ende, de acuerdo con la Ley N°9428, su Reglamento y el portal del Ministerio de Hacienda; las sociedades anónimas sin actividades lucrativas al día de hoy deben pagar la suma anual de ¢66.930,00. No obstante, como bien se menciona en el capítulo primero; la base imponible de la Ley de marras: i) no demuestra que tales sociedades generen riqueza por medio de actividades lucrativas que les permita hacer frente al pago de la tarifa; y ii) las mismas únicamente están inscritas en el RUT porque así lo exige el artículo 5. Por estos motivos, podría indicarse que a grandes rasgos esta tarifa violenta la capacidad contributiva de tales sociedades, ya que las mismas al no ejercer actividades económicas no cuentan con los medios suficientes para pagar el impuesto.

Lo antes afirmado, resulta conforme al Voto 1241 – 2015 de la Sala Constitucional, en el cual se explica que,

el legislador ordinario, al ejercer su potestad tributaria, que no es libérrima o irrestricta, siendo que, por el contrario, tiene límites constitucionales de carácter sustancial como el principio de la capacidad contributiva, debe tomar en consideración la aptitud o capacidad económica efectiva y real de cada persona – física o jurídica— o sus posibilidades patrimoniales y económicas específicas para contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos, de lo contrario, se podría

¹⁷⁶ Proyecto de Ley Obligaría a Sociedades Inactivas a Inscribirse ante el Ministerio de Hacienda. El Mundo CR. 2017. Consultado el día 30 de enero del año 2019. <https://www.elmundo.cr/proyecto-de-ley-obligaria-a-sociedades-inactivas-a-inscribirse-ante-el-ministerio-de-hacienda/>

¹⁷⁷ *Ibíd.*

¹⁷⁸ Flores Brandon. “Sociedades inactivas ya no presentarían declaración de renta”. CRHoy. 2019. Consultado el día 08 de agosto de 2019. <https://www.crhoy.com/economia/sociedades-inactivas-ya-no-presentarian-declaracion-de-renta/>

gravar una riqueza inexistente o que el legislador presume existente, sin oportunidad o posibilidad alguna para los eventuales sujetos pasivos de acreditar lo contrario¹⁷⁹.

Como se ha venido expresando en este capítulo, el Legislador tiene el deber de actuar conforme con los principios de legalidad y seguridad jurídica; siendo que una de sus obligaciones es la de delimitar o definir dentro de un tributo, los indicadores de riqueza que tienen los contribuyentes para hacer frente a los gastos públicos. Si en los impuestos directos no se da un indicio de capacidad contributiva de los sujetos pasivos, dichos tributos podrían estar gravando una riqueza inexistente; situación que dependiendo del caso concreto podría afectar el derecho de propiedad de tales contribuyentes. Situación aplica para las sociedades inactivas, las cuales generalmente no son sujetos generadores de riqueza, ya que son empleadas para la tenencia de bienes personales o familiares.

Al respecto la Sala Constitucional ha dicho que,

Al [sic] no gravarse una manifestación de riqueza e imponerse un impuesto único, variando únicamente, la tarifa o alícuota según se trate de personas jurídicas activas o inactivas se quebranta, flagrantemente, el principio de la capacidad contributiva, por cuanto, se presume la existencia de una riqueza que no ha sido objetivamente verificada y que no necesariamente puede existir de manera real y efectiva. (...). De acuerdo con el principio constitucional de la capacidad contributiva, es responsabilidad del legislador ordinario identificar la fuente de riqueza susceptible de ser gravada y de adaptarla a la capacidad de tributación de cada persona –subjctiva u objetiva-. La circunstancia de estar sometidas las personas jurídicas al principio de la capacidad contributiva objetiva y no subjctiva –que opera para las personas física-, no releva al legislador ordinario de verificar cuál es la riqueza disponible, neta y susceptible de tributación de tales personas morales¹⁸⁰.

¹⁷⁹ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Consulta de Constitucionalidad: voto 1241 - 2015 del día 28 de enero de 2015, 11:31 horas. Expediente 12 - 016277 - 0007 - CO.

¹⁸⁰ *Ibíd.*

Lo dicho por la Sala resulta relevante para este apartado, pues como se explica al inicio de la presente investigación; tanto la Ley N°9024 como su sucesora la Ley N°9428, son mecanismos creados para: i) evitar la mala práctica de inscribir sociedades anónimas sin actividades lucrativas; ii) luchar contra el fraude fiscal, narcotráfico y corrupción; y iii) cumplir con las políticas internacionales de la OCDE, que están encaminadas a la prevención de delitos como el financiamiento del terrorismo, lavado de activos.

Sin embargo, aun cuando la finalidad de esta Ley sea la de prevenir las circunstancias antes dichas; el Legislador no especifica los criterios objetivos que deben cumplir las sociedades inactivas, para ser contribuyentes del impuesto y simplemente se limita a establecer una tarifa anual que grava la mera existencia de las mismas. Por ende, a grandes rasgos se transgrede el principio de capacidad contributiva de estas sociedades.

Finalmente, y en relación con lo dicho en párrafos previos. Se estima oportuno mencionar dos situaciones que se han excluido del análisis de capacidad contributiva de las sociedades inactivas, por tratarse de temas que se salen de los objetivos de esta investigación, pero que dada su importancia, se hará una mención, con el fin de instar al estudio de los mismos, en futuras investigaciones.

En primer lugar, se destaca que la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas se reforma el artículo 2° inciso a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Siendo que, a partir del 1° de julio del año 2019, son contribuyentes del impuesto sobre la renta las sociedades anónimas inscritas que no realizan actividades lucrativas de fuente costarricense.

Previo a la entrada en vigencia de esta Ley, existía incertidumbre sobre si tales sociedades debían presentar la declaración de renta, tal y como lo explicar don Carlos Camacho en el artículo sociedades inactivas de Punto Jurídico¹⁸¹. Pero a mediados del mes de marzo las firmas **Deloitte y Grant Thornton (citadas por CRHoy)** explican que las sociedades inactivas deberán permanecer inscritas en Hacienda, mas no deben presentar la Declaración

¹⁸¹ Camacho Carlos. “Alerta Sociedades Inactivas”. Punto Jurídico. San José, Costa Rica. 2019. Consultado el día 09 de agosto de 2019. <https://www.puntojuridico.com/alerta-sociedades-inactivas/>

de Renta salvo cuando generen actividades lucrativas o detenten bienes muebles o inmuebles que deban reportarse al fisco. Delloite explica que los deberes aplicables a dichas sociedades serán fijados mediante resolución Administrativa. Por último, ambas firmas recomiendan llevar una contabilidad clara en todos los casos¹⁸².

En segundo lugar; es que conforme con el artículo 1° inciso h) del Reglamento de la Ley N°9428, en relación con el Transitorio III de dicha Ley; se sugiere que después del primer año de vigencia de la Ley las sociedades inactivas deben ser declarantes del impuesto sobre la renta y como consecuencia les aplicaría la tarifa del 25%.

No obstante, lo anterior no se aclara ni en la Ley, Reglamento o en el portal digital del Ministerio de Hacienda. Ya que a la fecha Hacienda sigue cobrando la tarifa del 15%, a las sociedades anónimas declarantes que no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y hasta el 1° de julio del año en curso es que dichas entidades son consideradas como contribuyentes de renta, pero aún no se tiene claro de qué forma deberán pagar el impuesto pues al día de hoy, no se ha emitido ninguna resolución al respecto en la página del Ministerio de Hacienda; tal y como lo sugiere el artículo 4° del Reglamento del Impuesto Sobre la Renta¹⁸³.

c. Lesión al Principio de Capacidad Contributiva de las Sociedades Recién Inscritas.

Similar a las sociedades inactivas y según lo analizado en el capítulo primero, las sociedades en vías de constitución que lleguen a inscribirse, deben de pagar la tarifa descrita en el inciso a) del artículo 3 del impuesto a las personas jurídicas. De acuerdo con el portal digital de la Dirección Servicio al Contribuyente, estas sociedades deberán pagar “La [sic] proporción del tiempo que reste entre la fecha de inscripción de la sociedad ante el Registro de Personas Jurídicas del Registro Nacional y el final del periodo aquellas personas jurídicas

¹⁸² Flores Brandon. “Sociedades inactivas ya no presentarían declaración de renta”. CRHoy. 2019. Consultado el día 08 de agosto de 2019. <https://www.crhoy.com/economia/sociedades-inactivas-ya-no-presentarian-declaracion-de-renta/>

¹⁸³ Ministerio de Hacienda: “Reglamento Número 18445-H Impuesto Sobre la Renta”. Publicado en La Gaceta Número 181 del día 23 de setiembre de 1988, SINALEVI. Consultado el 09 de agosto de 2019. Artículo 4.

que se constituyan e inscriban en el transcurso del periodo fiscal, aplicable al quince por ciento (15%) de un salario base mensual¹⁸⁴”.

En relación a lo estipulado en el portal digital del Ministerio de Hacienda, las sociedades en vías de constitución que logren inscribirse; tendrán que pagar un monto similar o menor a ¢66.930,00; dependiendo de la porción de tiempo que reste entre la fecha de constitución de las mismas y el final del período fiscal en el que se inscribieron. La suma que deben pagar las sociedades ya mencionadas, se calcula por medio de la siguiente fórmula “Impuesto proporcional = Impuesto anual a pagar x (31 diciembre 2019 menos fecha de inscripción) / 365”¹⁸⁵. A modo de ejemplo: una sociedad cuya fecha de constitución sea el día 31 de enero del año 2019, debe pagar la suma de ¢61.245,00; mientras que una sociedad que se inscriba el día 1° de diciembre del año 2019, va a pagar el monto ¢5.684,00.

Como se expone en párrafos anteriores; el plazo para pagar el monto antes citado, para las sociedades en vías de constitución, será en los primeros 30 días naturales siguientes a su presentación en la oficina del Diario. Cabe destacar que aparentemente, dicho plazo no aplica en la realidad jurídica, ya que en el Considerando IV del Reglamento de la Ley de marras, el Ministerio de Hacienda aclara,

Que [sic] el Legislador no tomó en consideración que las sociedades no nacen a la vida jurídica antes de su inscripción y que los medios con que cuenta la Dirección General de Tributación para generar una deuda requieren, por el sistema de validación, el número de cédula del obligado tributario; situación que obliga a adoptar una solución que garantice las facultades de control y cobro de la Administración Tributaria y respete los derechos constitucionales de los obligados tributarios¹⁸⁶.

¹⁸⁴ Dirección Servicio al Contribuyente. Tarifas del Impuesto a las Personas Jurídicas. Ministerio de Hacienda. Actualizadas a enero 2019. Consultado el 08 de agosto de 2019. <https://www.hacienda.go.cr/contenido/14412-tarifas-del-impuesto-personas-juridicas>

¹⁸⁵ *Ibíd.*

¹⁸⁶ Ministerio de Hacienda: “Reglamento Número 40417-H Impuesto a Personas Jurídicas”. Publicado en La Gaceta 99 del día 26 de mayo de 2017, SINALEVI.

Con relación en la cita anterior resulta necesario realizar la acotación, de que si bien es cierto se comprueba la omisión del Legislador; el Ministerio de Hacienda establece mediante los artículos 5 y 6 del Reglamento de marras, que las sociedades en vías de constitución paguen el impuesto a las personas jurídicas en los 30 días hábiles siguientes a su inscripción en el Registro Nacional Público.

Para comprender como funciona el plazo antes dicho, se deben tener en cuenta las siguientes consideraciones:

- i)** las sociedades anónimas deben presentar su escritura constitutiva en el Diario de Registro;
- ii)** el pacto constitutivo debe cumplir con las formalidades de Ley, para que tales entidades logren inscribirse en el Registro Mercantil;
- iii)** una vez inscritas dichas sociedades deben presentar la D140 ante la Dirección General de Tributación para gestionar su inscripción en el RUT; a efectos de ser contribuyentes del impuesto a las personas jurídicas;
- iv)** inscritas en el RUT, las sociedades anónimas recién inscritas deben pagar el impuesto dentro de los 30 días hábiles antes mencionados.
- v)** si las sociedades anónimas recién inscritas omiten pagar el impuesto en el plazo de 30 hábiles ya citados; la Administración Tributaria procederá a cobrar el impuesto más los intereses adeudados por el impago del mismo, contados a partir de los 30 días naturales siguientes a la fecha de la realización del hecho generador (la presentación de tales entidades en el Diario de Registro).

Una vez desarrollado cómo y cuánto deben pagar por concepto de impuesto a las personas jurídicas las sociedades recién inscritas; resulta procedente recordar, conforme con lo expuesto en párrafos previos, la aseveración de que la Ley de marras omite señalar el indicio de capacidad contributiva, que deben tener tales entidades para pagar el impuesto.

La Sala Constitucional, aclara que “La [sic] sola circunstancia de conformar una persona jurídica y de inscribirla en el Registro Nacional, no pone de manifiesto una riqueza susceptible de ser gravada, por cuanto, puede suceder que no cuenten con ningún ingreso o ganancia y que los gastos de constitución, inscripción y funcionamiento superen cualquier utilidad”¹⁸⁷.

Como la Ley N°9428 no especifica de forma objetiva los medios generadores de riqueza, que van a emplear las sociedades recién inscritas para hacer frente al pago de la tarifa anteriormente estudiada; se puede afirmar que la Ley de marras transgrede la capacidad contributiva de tales sujetos pasivos (sociedades en vías de constitución o recién inscritas), debido a que la sola inscripción de estas últimas, no pone en evidencia su aptitud para pagar el impuesto.

B. Violación al Principio de No Confiscatoriedad en la Ley N°9428.

El Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Segunda (citado por el Centro de Investigación Jurídica en Línea) indica en su resolución 516 – 2004 que,

la potestad impositiva del legislador no está limitada materialmente (...). Por ello, le está permitido en todo momento hacer uso de la atribución que le da el artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política, dentro de los límites que le imponen la propia Constitución y las otras normas supra legales. Uno de tales límites es la no confiscatoriedad del tributo, que impide al legislador gravar bienes o actividades en forma tan dramática que produzca como efecto la pérdida de hecho del derecho de propiedad sobre el bien o la eliminación del lucro de la actividad realizada. El gravamen no puede ser de tal entidad que resulte para el sujeto pasivo más ventajoso desprenderse

¹⁸⁷ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Consulta de Constitucionalidad: voto 1241 - 2015 del día 28 de enero de 2015, 11:31 horas. Expediente 12 - 016277 - 0007 - CO.

del bien o dejar de efectuar la actividad económica gravada que cumplir sus obligaciones para con el Fisco¹⁸⁸.

Conforme al artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política el Legislador tiene la potestad de establecer los tributos nacionales; siempre y cuando los mismos permitan que el contribuyente cuente con la capacidad económica suficiente, para hacer frente a las cargas tributarias que le sean atribuidas. El Principio de No Confiscatoriedad evita que el Estado abuse del poder tributario y lesione el Derecho de propiedad de los sujetos pasivos de los tributos nacionales.

El jurista **Adrián Torrealba Navas (citado por Carrillo Goyenaga Ana María)** menciona que la forma en como el tributo afecta a los sujetos pasivos “no puede ser tan excesiva como para conculcar las posibilidades de subsistencia del individuo o como para tener alcances confiscatorios; asimismo la riqueza económica sobre la que recae tributación debe ser medida adecuadamente”¹⁸⁹.

Conforme a la línea argumentativa de los párrafos previos, se cita al autor **Rodolfo Spisso R. (citado por el Centro de Investigación Jurídica en Línea)** quien menciona que,

No [sic] se trata de una antinomia entre el derecho de propiedad y el tributo, ya que éste constituye el precio que hay que pagar para vivir en sociedad, lo cual exige sufragar los gastos del gobierno encargado de cumplir y hacer cumplir la Constitución. Sin menoscabo de ello, debe existir un límite a esa facultad de imposición, sin el cual el derecho de propiedad puede llegar a convertirse en sólo [sic] una bella palabra. Ese límite está dado por el principio de no confiscatoriedad de los impuestos, que debe ser precisado conceptual y cuantitativamente¹⁹⁰.

¹⁸⁸ Centro de Información Jurídica en Línea. “Principios Jurídicos Constitucionales del Derecho Tributario”. Universidad de Costa Rica. Consultado el día 04 de julio de 2019.

¹⁸⁹ Carrillo Goyenaga Ana María. “El Principio Constitucional de No Confiscación. Aplicación en el Ordenamiento Jurídico Tributario”. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2014. Pág. 51.

¹⁹⁰ Centro de Información Jurídica en Línea. “Principios Jurídicos Constitucionales del Derecho Tributario”. Universidad de Costa Rica. Consultado el día 04 de julio de 2019.

El Principio de No Confiscatoriedad establece un límite sobre cuánto, puede cobrar el Estado a los administrados sujetos al pago de una determinada obligación tributaria. Para tal efecto, debe entenderse que este principio está ligado al Principio de Capacidad Contributiva; ya que este último determina de forma objetiva, los medios económicos que tiene el contribuyente para pagar sus deberes tributarios.

Específicamente se puede afirmar que los impuestos directos que carezcan de una capacidad contributiva debidamente tipificada, podrían quebrantar el Principio de No Confiscatoriedad; ya que cuando dichas normas no expliquen de qué manera los administrados van a pagar sus obligaciones, estos van a tener que disponer del patrimonio destinado para la subsistencia de tales entidades con el fin de pagar esos impuestos.

En relación a lo anterior, se cita a la **Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina (citada Carrillo Goyenaga Ana María)** la cual menciona “para que la tacha de confiscatoriedad pueda prosperar, es necesaria la demostración de que el gravamen cuestionado excede la capacidad económica o financiera del contribuyente”¹⁹¹. Asimismo la Corte de marras también expresa que la “existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva como indispensable requisito de validez de todo gravamen”¹⁹².

Bajo la línea de como los Principios de no Confiscatoriedad y Capacidad Contributiva deben estar relacionados, la Sala Constitucional en el Voto 5749 – 93 (citado por el Voto 5374 – 2003) estipula que, “Lo [sic] fundamentalmente legítimo es que las personas paguen impuestos en proporción a sus posibilidades económicas, en otras palabras, uno de los cánones del régimen constitucional tributario es justamente, que cada uno contribuya para los gastos públicos de acuerdo con su capacidad contributiva o económica”¹⁹³. Por ende, los

¹⁹¹ Carrillo Goyenaga Ana María. “El Principio Constitucional de No Confiscación. Aplicación en el Ordenamiento Jurídico Tributario”. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2014. Pág. 93.

¹⁹² *Ibíd.* Pág. 93.

¹⁹³ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Acción de Inconstitucionalidad: voto 5374 – 2003 del día 20 de junio del 2003,14:36. Expediente 03 – 003846 – 0007 – CO.

tributos que omitan respetar la capacidad contributiva de los contribuyentes, corren el riesgo de ser considerados confiscatorios.

Estudiados los alcances del Principio de No Confiscatoriedad, es procedente verificar si este se ve violentado en las tarifas de la Ley N°9428. De acuerdo con el análisis de las tarifas supra citado; se concluye que en el caso de las sociedades inactivas, las sociedades recién inscritas y las sociedades anónimas contribuyentes del impuesto de renta que declaren una renta cercana o inferior al mínimo exento.

La ley de marras omite tipificar expresa o tácitamente los mecanismos objetivos por medio de los cuales, las sociedades antes dichas podrían generar los ingresos suficientes para pagar las tarifas previstas en los incisos a) y b) del artículo 3° de la Ley del Impuesto a las Personas Jurídicas. Además, en el caso de las tarifas de los incisos c) y d), puede ocurrir que sociedades con una renta bruta superior a 120 salarios base, declaren una renta neta cercana o inferior al mínimo exento.

Según los criterios anteriormente evaluados, para que un tributo no sea diagnosticado como confiscatorio, se debe demostrar que los contribuyentes cuentan con los medios económicos necesarios para pagar sus obligaciones tributarias, sin tener que emplear el patrimonio necesario para su subsistencia.

En el caso concreto, el impuesto en cuestión no demuestra como las sociedades sujetas al pago, van a recoger el dinero para hacer frente a la tarifa. Sino que la Ley simplemente presume que estas sociedades, tienen la capacidad económica para pagar el impuesto. Esto quiere decir que dichas sociedades podrían pagar el impuesto a través del patrimonio personal de sus representantes, accionistas o incluso del capital social de tales entidades. Dicho en otras palabras, la Ley N°9428 no toma en cuenta los activos netos de estas entidades, los cuales según el caso concreto podrían ser insuficientes para hacer frente a las obligaciones tributarias derivadas del impuesto.

II. Repercusiones de la desproporcionalidad en la Base Imponible de la Ley N°9428.

En el presente apartado se estudiará el alcance del principio de proporcionalidad, de acuerdo con la conceptualización derivada del ordenamiento jurídico costarricense. Posteriormente se verificará si dicho principio, es respetado en las tarifas de la Ley N°9428 y se analizarán las repercusiones derivadas de la no proporcionalidad de tales tarifas.

A. Conceptualización del Principio de Proporcionalidad Tributaria.

Previo a estudiar el cumplimiento del principio de proporcionalidad, e identificar cuáles son las diversas repercusiones de que las tarifas de la Ley en análisis puedan incumplir dicho postulado; resulta necesario en primera instancia rescatar el concepto del principio en análisis, con el fin de entender sus parámetros de cumplimiento. Se retomará la descripción brindada en párrafos anteriores, en donde se establece que la proporcionalidad se relaciona con: “(...) la conformidad, idoneidad y adecuación de los medios para satisfacer los fines constitucionales (...) la proporcionalidad (...) se mide, por ejemplo, con respecto del derecho de propiedad privada y de la capacidad contributiva que le asiste al contribuyente, desde el cual surge el límite al poder tributario de que no puede violar el contenido esencial del derecho”¹⁹⁴.

La Sala Constitucional, se refiere al principio de proporcionalidad de la siguiente manera,

En [sic] reiteradas ocasiones, esta Sala ha señalado que el principio de proporcionalidad consiste en la necesaria relación entre la gravedad de la conducta, el objeto de tutela y la consecuencia jurídica. Además se ha indicado que este principio, junto con el de razonabilidad, constituyen un parámetro de constitucionalidad de los actos sujetos al derecho público (leyes, reglamentos y actos administrativos en general), y, además, los actos o normas privadas, como un requisito de su propia validez constitucional, en el sentido que deben ajustarse, no

¹⁹⁴ Centro de Información Jurídica en Línea. “Principios Jurídicos Constitucionales del Derecho Tributario”. Universidad de Costa Rica. Consultado el día 04 de julio de 2019.

sólo a las normas o preceptos concretos de la Constitución, sino también al sentido de justicia contenido en ésta, el cual implica, a su vez, el cumplimiento de exigencias fundamentales de equidad, proporcionalidad y razonabilidad, entendidas éstas como idoneidad para realizar los fines propuestos, los principios supuestos y los valores presupuestos en el Derecho de la Constitución (sentencia No. 1739-1992 de las once horas cuarenta y cinco minutos del 1° de julio de 1992). Siguiendo la doctrina alemana, esta Sala Constitucional ha considerado que los componentes básicos de la proporcionalidad lo son la legitimidad, la idoneidad, la necesidad y la proporcionalidad en sentido estricto. Así, en la sentencia No. 3933-1998 de las 09:50 hrs. de 12 de junio de 1998, indicó lo siguiente: “(...) La legitimidad se refiere a que el objetivo pretendido con el acto o disposición impugnado, no debe estar al menos legalmente prohibido. La idoneidad indica que la medida estatal cuestionada debe ser apta para alcanzar efectivamente el objetivo pretendido. La necesidad significa que entre varias medidas igualmente aptas para alcanzar tal objetivo, debe la autoridad competente elegir aquella que afecte lo menos posible la esfera jurídica de la persona. La proporcionalidad en sentido estricto dispone que aparte del requisito de que la norma sea apta y necesaria, lo ordenado por ella no debe estar fuera de proporción con respecto al objetivo pretendido, es decir, no le sea "inexigible" al individuo. (...)”. En consecuencia, cuando de restricción de determinados derechos fundamentales se trata, el principio de proporcionalidad impone el deber que dicha limitación se encuentre justificada por una razón de peso suficiente para legitimar su contradicción con el principio general de igualdad¹⁹⁵.

Del criterio brindado por la Sala, se identifican diversos elementos que, según la línea seguida por dicha autoridad, forman parte del principio de proporcionalidad. Por lo tanto, se analizará el cumplimiento del principio en cuestión en las tarifas de la Ley N° 9824 a la luz

¹⁹⁵Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Consulta de Constitucionalidad: voto 16631 - 2012 del día veintiocho de noviembre del dos mil doce, 16:33 horas. Expediente 10-004830-0007- CO. <https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0007-569843>

de cada uno de los componentes descritos en el extracto anterior. El primer componente que se examinará es la legitimidad. Cuyo significado, según Tamayo y Salmoran puede entenderse de la siguiente manera,

El [sic] vocablo ‘legitimidad’ proviene de ‘legítimo’ que, a su vez, deriva del latín legitimus (a, um). El adjetivo latino legitimus, en el lenguaje común, significa ‘conforme con las reglas ‘bien construido’ (Horacio dice legitimum poema para indicar ‘poema construido de conformidad con las reglas de la métrica’). En la literatura jurídica legitimus significa: ‘conforme a derecho’, ‘justo’ (en el discurso en que ius y iustitia aparecen como equivalentes)¹⁹⁶.

Siendo que la legitimidad se relaciona con un sometimiento al orden jurídico, para estudiar la legitimidad de las tarifas establecidas por la Ley de marras, es necesario tener en cuenta que la disposición normativa que dictó dichos montos debe de haberse consignado con apego y respeto a las disposiciones jurídicas que le resulten aplicable. Y debido a que se ha demostrado a lo largo de este capítulo segundo, que el postulado número 3 de la Ley de Impuesto a las Personas Jurídicas, se aleja de los parámetros previstos por principios que rigen los tributos en Costa Rica, como es el caso de la capacidad contributiva y no confiscatoriedad; no es posible catalogar las tarifas como legítimas; toda vez que irrespetan principios tributarios de rango constitucional, al implicar un no apego al orden jurídico que le aplica.

Acerca del elemento de la idoneidad, la Sala ha mencionado que “si el tipo de restricción a ser adoptado cumple o no con la finalidad de satisfacer la necesidad detectada. La idoneidad de la medida nos indicaría que pueden existir otros mecanismos que en mejor

¹⁹⁶Tamayo y Salmorán Rolando. “Legitimidad”. Enciclopedia del Derecho, Historia y las Ciencias Sociales Online Gratis: Española, Mexicana, Argentina, etc. Consultado el 31 de agosto de 2019. <https://leyderecho.org/legitimidad/>

manera solucionen la necesidad existente, pudiendo algunos de ellos cumplir con la finalidad propuesta sin restringir el disfrute del derecho en cuestión”¹⁹⁷.

Al realizar un examen de idoneidad de las tarifas descritas, resulta menester destacar que el no apego al principio de capacidad contributiva y demás presupuestos analizados en el título anterior, y que resultan ser una premisa para confirmar que la medida seleccionada no es la más apta para el cumplimiento del fin perseguido. Toda vez que se ha demostrado que se han violentado principios de rango constitucional que regulan la materia tributaria y si se parte del hecho de que el cobro persigue el destino descrito en el artículo 11 de la Ley N°9428; al materializarse la problemática por el irrespeto a la capacidad contributiva de los obligados, existe un posible escenario en cual el cobro no se asegure, sino más bien se incumplan los pagos y se accionen los procedimientos sancionatorios de la Ley en cuestión.

Por lo anterior, se debe valorar que las tarifas no resultan ser acordes con lo establecido por el postulado de idoneidad en la proporcionalidad. Además del accionamiento de las sanciones por el no pago del impuesto, se debe recordar lo mencionado por el **Dr. Álvaro Hernández (2017)** en el foro de discusión sobre “Disolución de Sociedades Anónimas”, quien destaca que existe una problemática y dudas sobre la manera en que los jueces deberán solucionar estos casos, toda vez que los efectos de la Ley han cambiado el panorama de legislación de las sociedades en Costa Rica y las sanciones que en ella se prevén, nunca antes un impuesto lo había establecido¹⁹⁸, sin embargo este tema será desarrollado en el capítulo tercero de la presente investigación.

¹⁹⁷Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Acción de Constitucionalidad: voto 08858 - 1998 del día 15 de diciembre de 1998, 16:30 horas. Expediente 97-004250-007-CO-V.

¹⁹⁸ Hernández Aguilar Álvaro. Seminario Disolución y Liquidación de Sociedades por no pago de impuestos. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. Consultado el sábado 9 de diciembre del 2017. <https://www.youtube.com/watch?v=dXQrj-w2LZA>

El siguiente elemento que compone la proporcionalidad es la necesidad, que en palabras del tesista Luis Morales se describe como,

que la medida que se utilice sea la menos lesiva para los derechos fundamentales, es decir, el medio adoptado por el legislador será el necesario para conseguir el fin perseguido, que, ante la existencia de varios mecanismos, se elija el que sea indispensable y mejor se adecue al objetivo afectando [sic] al mínimo los derechos. (...) Al respecto señala el Doctor Luis Paulino Mora en su ya mencionada obra en este trabajo que con el principio de necesidad: 23... [sic] se procura que, entre varios, el mecanismo seleccionado no solo sea indispensable, sino que, también, devenga en el que mejor se adecue al objetivo y produzca el mínimo de afectación a los derechos. (...) Lo anterior nos ayuda a colocar el subprincipio de Necesidad como el elemento seleccionador de los medios dentro del Principio de Proporcionalidad, dándole ese requisito que vuelve el medio ineludible, de manera que solo se aplicará en los casos en los que no se pueda alcanzar el fin deseado por la norma¹⁹⁹.

Debido a que las tarifas impuestas trasgreden diversos principios fundamentales, encaminados a brindar de protección a los obligados de actos que puedan llegar a considerarse como arbitrarios y teniendo en cuenta que la necesidad debe de estudiarse contrastando lo que se pretende proteger con lo que necesariamente debe violentarse. En el caso que nos atañe, no se evidencia que el bien jurídico que se pretende proteger de las tarifas que se recaudan con el objeto de financiar las entidades descritas en la Ley, sea superior a los derechos que ya se han reconocido y protegido de los obligados en materia tributaria.

Siendo que si bien es conocido por los tributaristas que las sanciones en esta materia son graves por la importancia de los objetivos que usualmente persiguen los impuestos; la Ley

¹⁹⁹Morales Cortés Luis Carlos. “La Técnica Legislativa y su Eficiencia en el Principio de Proporcionalidad de la Pena”. Liberia, Guanacaste, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2015. Pág. 39.

N°9428 se plantea diversos fines de recaudación, pero la mala técnica legislativa ha ocasionado que se produzcan violaciones a principios y garantías de rango constitucional que han sido reforzados en diversas jurisprudencias.

Finalmente, debe de hacerse referencia a la proporcionalidad en sentido estricto, la cual consiste en que la medida impuesta resulte apta y necesaria en cuando a la exigibilidad que puede hacerse ante al sujeto obligado. En este caso, resulta pertinente aclarar que a lo largo del capítulo segundo se ha utilizado el término “desproporcionalidad” para poner en evidencia la falta de cumplimiento que existe en la Ley con diversos principios del Derecho Tributario. No obstante, atañe en este apartado centrarse en las tarifas de la norma y para llevar a cabo dicho estudio, en necesario ver el comportamiento de las tarifas ante otros postulados que regulan dichos montos.

Al respecto, el jurista Carlos E. Peralta menciona que del principio de capacidad contributiva, se extraen los sub-principios de proporcionalidad, progresividad y otros más²⁰⁰. Siendo así, se debe tener en cuenta la relación que existe entre los diversos principios que se encuentran permeados y deben de ser respetados en las disposiciones tributarias. Siendo indispensable entonces, en el examen de cumplimiento de la proporcionalidad en las tarifas de la Ley de Impuesto a las Personas Jurídicas, tomar en cuenta en qué medida se respetan los demás principios que se vinculan al presente análisis.

En apartados antepuestos, se logró determinar que existe una especie de divorcio entre lo establecido en las diversas tarifas de la Ley de marras y los principios previamente analizados. Tal es el caso de los principios de: capacidad contributiva, no confiscatoriedad, entre otros. Cuyo estudio respectivo, arrojó la conclusión de que no son respetados por las tarifas de dicha Ley.

²⁰⁰E. Peralta Carlos. *Tributación y Derechos Fundamentales Los Principios Constitucionales como Límite Al Poder Tributario. Reflexiones a partir de los Ordenamientos Jurídicos de Brasil y Costa Rica.*

Bajo ese escenario, al no respetarse la capacidad contributiva, los montos no podrían ser proporcionales, toda vez que las cifras impuestas no toman en cuenta los efectos en las partes, es más, ni siquiera se brindan los insumos para hacer un ejercicio numérico y determinar en qué grado no resulta proporcional el tributo en cuestión, ya que simplemente las tarifas del impuesto fijadas, no cuentan con sustento que nos brinden algún indicio de la capacidad contributiva de los obligados, llevando a la idea de que no existe una proporcionalidad en sentido estricto, pues no es posible si quiere determinar qué tan exigible son las tarifas para los sujetos obligados.

B. Consecuencias de la desproporcionalidad tarifaria de la Ley N° 9428.

De acuerdo con estudio de las tarifas previstas en el artículo 3 de la Ley, a la luz de los elementos que componen el principio de proporcionalidad; se logra determinar que no son proporcionales los montos plasmados, toda vez que ninguno de los elementos de dicho principio es acatado en la redacción de la norma. Resulta procedente entonces, rescatar cuáles son algunas de las principales repercusiones para accionistas y representantes legales que se derivan de dicho irrespeto.

El filtro de proporcionalidad es uno de los pilares fundamentales en un estado de derecho. Siendo que dicho principio no solo respalda los derechos para los obligados, sino que además supone una barrera de la potestad de imperio del Estado, poniendo límites hacia una actuación que si bien es cierto el ordenamiento jurídico permite, el abuso de la misma, contradice no solo la proporcionalidad sino una serie de garantías de índole legal y constitucional. Al hablar de repercusiones que se deriven de la desproporcionalidad de las tarifas de la Ley N° 9428, se limitaran a los accionistas y representantes legales de las sociedades anónimas, siendo que es el eje de la presente investigación, sin embargo, no se excluye que otros sujetos que también son obligados de la Ley de marras se vean afectados.

Es importante destacar la relación del principio de proporcionalidad con los derechos que se vinculan a los administrados. Siendo así, el jurista Carlos E. Peralta, menciona,

Esa [sic] nueva perspectiva introduce una nueva visión acerca del tributo, que no será visto de ahora en adelante como un instrumento de dominación. Se entiende que el tributo encuentra su fundamento en los derechos de propiedad y en la libre iniciativa. Se trata del precio que los ciudadanos auto-consintieron para asegurar su libertad. De forma tal, que debemos entender que el Poder [sic] tributario, que nace en el pacto constitucional, no limita la libertad, sino que en realidad, es ésta la que se auto-limita para permitir el ejercicio de esa potestad, que a su vez será limitada por la libertad (...) Siendo contestes [sic] con esa línea de pensamiento, resaltamos como a partir del pos-positivismo, el tema de los Principios Constitucionales Tributarios, en tanto enunciados genéricos que concretizan valores morales, adquiere una nodal importancia en lo que respecta a la elaboración, interpretación y aplicación de las normas tributarias, constituyéndose como verdaderas garantías para los contribuyentes. Se trata de vectores con plena eficacia que orientan, vinculan y delimitan el ejercicio del Poder Tributario, procurando [sic] una justa distribución de la carga tributaria. Son verdaderas limitaciones, formales y materiales al Poder Tributario que es ejercido dentro de aquel espacio que fue autorizado por la libertad. Así las cosas, los principios tienen como objetivo garantizar la seguridad jurídica y las libertades fundamentales de los ciudadanos. En pocas palabras constituyen la primera garantía del Estatuto del Contribuyente (...) De modo que, conforme [sic] expuesto, los principios constitucionales tributarios son un puente entre la moral y el derecho, de gran trascendencia en la elaboración y aplicación de la norma tributaria, constituyéndose como las primeras garantías de los ciudadanos que solidariamente contribuyen con el deber fundamental de pagar tributos²⁰¹.

²⁰¹E. Peralta Carlos. Tributación y Derechos Fundamentales Los Principios Constitucionales como Limite Al Poder Tributario. Reflexiones a partir de los Ordenamientos Jurídicos de Brasil y Costa Rica.

Siguiendo la línea del extracto supra citado, se hace un énfasis en la importancia de los principios, los cuales se vinculan entre sí. Como lo es el caso de la proporcionalidad y la capacidad contributiva, pues el incumplimiento de uno, implica una premisa para inferir el no respeto del otro. Dada la importancia de asegurar el cumplimiento de los principios en cada actuación, la violación a la proporcionalidad puede conllevar consecuencias de diversas índoles. Sin embargo, en este apartado se conocerán aquellas que sean de índole legal, pues no es posible omitir hacer mención a que pueden configurarse repercusiones de carácter económico, social, administrativo, entre otras. Que si bien son importante se salen del margen de la presente investigación.

La Sala Constitucional recuerda la importancia que las disposiciones tributarias sean dictadas con apego al marco de principios constitucionales,

(...) en aplicación de lo anterior, resulta evidente que las directrices que se han declarado inconstitucionales, vulneran el principio de proporcionalidad porque imponen una segunda sanción -impedimento de deducir el gasto- que no cumple con los parámetros establecidos por este Tribunal para considerarlo proporcional, a saber: no son legítimas porque, como se indicó, el objetivo que se persigue vulnera la Constitución; no son idóneas porque la medida estatal impuesta no es apta para alcanzar efectivamente el objetivo pretendido; no cumplen el requisito de ser necesarias porque entre varias medidas que se pudo haber adoptado, se escogió la que producía afectación considerable al agente retenedor y finalmente no son proporcionales en sentido estricto porque están cargando al agente retenedor con una obligación adicional que está fuera de proporción, que es inexigible. De tal manera, si bien es cierto el artículo 18 constitucional establece que los costarricenses deben contribuir con los gastos públicos, también lo es que ello debe ser proporcional y en el caso concreto, las directrices señaladas no cumplen con esa condición porque le suponen cargas excesivas al agente de retención ya que el incumplimiento de su deber de retener y pagar está sancionado por el artículo 81 del Código de Normas y

Procedimientos con una multa del 25% del monto no retenido y pagado, pero además si se niega la deducción del gasto, se está agregando una sanción del 30%, lo cual juntos llega a un total del 55%, estimándose que es definitivamente desproporcionado²⁰².

En la jurisprudencia de cita, la Sala realiza el examen de proporcionalidad y el resultado dio a conocer que la norma que motiva dicho análisis no pasó el filtro del principio en cuestión. Además, el criterio, hace referencia a que si bien es cierto existe una obligación de rango constitucional de acatar las cargas de los tributos, esta última debe de contar con proporcionalidad. Lo anterior sirve de insumo para mencionar la primera repercusión para accionistas y representantes legales, derivada de la desproporcionalidad de las tarifas. Tal y como se ha venido mencionando a lo largo del presente acápite, la proporcionalidad se deriva de nuestra constitucional política, al respecto conviene hacer referencia a lo mencionado por el tesista Luis Morales,

El [sic] Principio Constitucional de Proporcionalidad se basa entonces por una parte, en la dignidad del ser humano y los Derechos Fundamentales y por otra debe ser visto como un pilar de un Estado de Derecho, en donde el Principio de Proporcionalidad constituye un límite al Ius Puniendi del Estado, denominándose también como prohibición de exceso, de manera que vendría a ser un refuerzo absoluto de los derechos humanos y en sí, vendría a proteger la dignidad del ser humano en el cuanto a la imposición de sanciones y restricción de derechos por parte de un Estado (...) El Principio de Proporcionalidad de la Pena se encuentra inmerso en el texto de los artículos 39 y 40 de nuestra Constitución Política, los cuales rezan, en lo que concierne a la presente:

Artículo 39: A nadie se le hará sufrir pena sino por delito, cuasidelito o falta, sancionados por ley anterior y en virtud de sentencia firme dictada por autoridad

²⁰² Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Acción de Constitucionalidad: voto 08858 - 1998 del día 15 de diciembre de 1998, 16:30 horas. Expediente 97-004250-007-CO-V.

competente, previa oportunidad concedida al indiciado para ejercitar su defensa y mediante la necesaria demostración de culpabilidad.

Artículo 40: Nadie será sometido a tratamientos crueles o degradantes ni a penas perpetuas, ni a la pena de confiscación. Toda declaración obtenida por medio de violencia será nula²⁰³.

De los artículos citados y del examen de proporcionalidad antes expuesto, se logra inferir que la desproporcionalidad en las tarifas de la Ley N°9428, impone una obligación que es contraria a la seguridad jurídica de los accionistas y representantes legales de las sociedades anónimas, pues se debe recordar que en la Ley en análisis, les imponen a dichos sujetos, la obligación del pago.

Dicho lo anterior, en este apartado se hará referencia a la posibilidad de que la Ley de marras contenga montos que resulten inconsistentes con los principios del Derecho Tributario previstos en la Constitución Política; pues al tener los antecedentes que sirven de insumo para determinar que no se han cumplido los parámetros de proporcionalidad y este último al ser un postulado en la Carta Magna, resulta imperante arribar a la conclusión de que exista dicho vicio.

En las tarifas bajo análisis existe además un incumplimiento a la seguridad jurídica derivada de la desproporcionalidad de las mismas; por cuanto se está hablando no de un proyecto de Ley, sino de un cuerpo normativo que estuvo sujeto a los análisis, consultas y procedimientos legislativos para emitir un conjunto de disposiciones que representan la voluntad del legislador cuyo principal fundamento debería ser el bien común. Sin embargo, al no cumplirse si quiera los parámetros mínimos que protegen a los sujetos pasivos del impuesto de posibles arbitrariedades, los deja expuestos a situaciones que podrían llegar a

²⁰³Morales Cortés Luis Carlos. “La Técnica Legislativa y su Eficiencia en el Principio de Proporcionalidad de la Pena”. Liberia, Guanacaste, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2015. Pág. 32.

vulnerar el marco de derechos que los acompañan, al generar situaciones donde impere la inseguridad jurídica.

Ahora bien, la desproporcionalidad del impuesto en cuestión, desencadena además una transgresión a los principios de capacidad contributiva y de no confiscatoriedad, al no ser proporcionales las tarifas, pueden configurarse escenarios en donde los obligados a pagar, no cuenten con el peculio necesario para hacer frente a los montos establecidos. Asimismo, puede incurrir en que se vean en la necesidad que utilizar fondos para su propia subsistencia para poder estar al día con el impuesto.

Si bien es cierto, en la introducción del presente trabajo y en este capítulo segundo se hace referencia a que el impuesto a personas jurídicas obedece a las disposiciones de lucha contra fraude fiscal, cumplimiento de parámetros de la OCDE, entre otros. No debe dejarse de lado lo mencionado por diversos especialistas en la materia ya que, al parecer, la premura en el trámite de implementación de la Ley, ocasionó diversas problemáticas en la práctica.

Lo antedicho dio origen a diversos transitorios e incluso a los que se conoce como la Ley Lázaro. Aún y cuando se trabajaron dichas acciones en aras de corregir ciertas dudas y malas prácticas que se hicieron visibles una vez entrada en vigencia la Ley, aspectos de esencial cumplimiento e importancia como el respeto a los principios constitucionales que rigen la materia tributaria, se dejaron casi de lado, pues nada justifica que exista en la actualidad un impuesto, que se aleje de estos parámetros vitales para el respeto a los derechos de los obligados.

C. Sobre la Resolución N° 03262 – 2017 de la Sala Constitucional.

Es importante hacer mención a la postura que se manejó en la Sala Constitucional sobre las tarifas contenidas en el numeral 3 de la Ley en análisis.

Si bien es cierto en el voto N° 1241 del año 2015, se incluyen un análisis sobre el irrespeto de dicha norma con diversos principios de orden constitucional, en el voto derivado de una consulta emitida por varios Diputados, la Sala afirma que,

(...) se impone un monto escalonado del impuesto -de un 25%, 30% y 50% de un salario base mensual, respectivamente-, de conformidad con el monto de los ingresos brutos que se reflejen en la declaración del impuesto sobre la renta inmediatamente anterior a que ocurra el hecho generador del impuesto. Con ello, a juicio de esta Sala, **se cumple el principio de capacidad contributiva**, ya que el legislador se basa en un dato objetivo para la imposición del tributo, sea, el ingreso bruto que tiene la persona jurídica según la declaración del impuesto sobre la renta. Además, en tanto mayor sea el ingreso, mayor también es el porcentaje de su contribución, lo cual, es conforme, también, con los principios de igualdad y proporcionalidad constitucionales, sin que, en modo alguno, pueda considerarse confiscatorio (Resaltado no es parte del texto original)²⁰⁴.

Con vista en el extracto citado, el criterio de la autoridad constitucional es que al haberse creado la escala de tarifas no se está corrompiendo la capacidad contributiva. Se debe recordar que el artículo 3 de la Ley N°9428 es producto de 3 etapas: i) en la primera versión de la norma se creaba un impuesto de un único monto fijo; ii) en el texto sustitutivo en el cual se derogaron algunos artículos por aparentes violaciones a la publicidad se incluían montos diferentes para sociedad activas e inactivas; y iii) en la versión actual de la Ley más reciente se crearon diferentes porcentajes y es en virtud de esta última tipología que dicha autoridad defiende que no se están violentando las capacidades de los sujetos pasivos.

Ahora bien, la presente investigación toma como insumo de trabajo el texto actual de la Ley de Impuesto a Personas Jurídicas y si bien es cierto la Sala Constitucional ya ha emitido una postura sobre la no violación de los principios que se han venido desarrollando; es

²⁰⁴ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Consulta de Constitucionalidad: voto 03262 – 2017 del día 03 de marzo de 2017, 09:05 horas. Expediente 17-000854-0007-CO.

necesario destacar las conclusiones de los títulos anteriores en los cuales, mediante un razonamiento fundamentado, se logra arribar a la conclusión de que las tarifas son desproporcionales por cuanto se aleja de los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad. En concordancia con esta posición, debe destacarse el voto salvado de la resolución supra citada,

(...) Contrario [sic] a lo que considera la mayoría de la Sala, el inciso a), del artículo 3, del Proyecto de Ley bajo examen, contiene una regulación distinta a la de los incisos b), c) y d), de ese mismo numeral, que resulta contraria al Derecho de la Constitución. En efecto, en este caso, se trata de las personas jurídicas que no generan ingresos o, en el mejor de los casos, cuyos ingresos se desconocen, y que, por ende, no están inscritas en el Registro Único Tributario en la Dirección General de Tributación, aunque su inscripción consta en el Registro de Personas Jurídicas del Registro Nacional. En el Proyecto de Ley consultado, se les impone un impuesto equivalente al 15% de un salario base mensual, según el artículo 2, de la Ley N° 7337, Concepto Salario Base para Delitos Especiales del Código Penal, de 5 de mayo de 1993, sin que se cuente con un dato objetivo que permita establecer los ingresos reales de la persona jurídica, ni su capacidad contributiva. En tales condiciones, estimamos que el impuesto en cuestión, sí resulta confiscatorio²⁰⁵.

Resulta necesario entonces, concluir que por criterio de mayoría la Sala Constitucional determinó en su análisis que en las tarifas de la Ley N°9428, no se violenta la capacidad contributiva, sin embargo, con base en el estudio que se realizó en este capítulo segundo se logra demostrar que existe un divorcio de la Ley de marras con dicho principio, con la no confiscatoriedad y con la proporcionalidad que debería imperar en ese texto que repercute en accionistas, representantes legales y demás sujetos pasivos que resulten agravados con la mala técnica de redacción de la norma.

²⁰⁵ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Consulta de Constitucionalidad: voto 03262 – 2017 del día 03 de marzo de 2017, 09:05 horas. Expediente 17-000854-0007-CO.

Capítulo III. La Desnaturalización de la Sociedad Anónima en la Ley N°9428 y sus Efectos en Accionistas y Representantes Legales

Sección I. Ruptura del Anonimato de los Accionistas de la Sociedad Anónima.

De conformidad con el artículo 7 de la Ley N°9428 en relación con el artículo 12 del Reglamento a esa Ley; el Estado tiene la potestad de cobrar a los últimos socios consignados en el Registro de Transparencia y de Beneficiarios Finales de todas aquellas sociedades anónimas, que hayan sido disueltas y desinscritas producto del impago de 3 períodos consecutivos del impuesto a las personas jurídicas.

Si bien el Registro de Transparencia y de Beneficiarios Finales (en adelante abreviado como “RTBF” o simplemente el “Registro”) es una herramienta creada por la Ley N°9416 de Lucha Contra el Fraude Fiscal. Lo cierto es que guarda estrecha relación con la Ley N°9428 ya que: i) tanto la Ley N°9416 como la Ley N°9428 son el producto de las políticas y recomendaciones internacionales de la GAFI y la OCDE; para la lucha contra el narcotráfico y fraude fiscal; y ii) el RTBF es una herramienta empleada por la Ley N°9428 para cobrar el impuesto, contra los últimos socios registrados de sociedades disueltas y desinscritas.

Otro motivo para estudiar el RTBF; es que, al ser bastante reciente en el ordenamiento jurídico nacional, puede ser causa de confusión en accionistas y representantes legales de sociedades anónimas; los cuales son contribuyentes de la Ley N°9428. Ya que hasta la fecha no hay tanta claridad sobre cómo se va a manipular la información de dichos sujetos y bajo esa premisa es que se podría alegar una posible ruptura del anonimato de tales entidades.

De acuerdo con lo antes expuesto, se considera relevante verificar si el RTBF viene a transgredir el anonimato de las sociedades anónimas. Para tal efecto, esta sección va a dividirse en 2 apartados. En el primero va a explicarse: i) como se crea el RTBF y para qué fin; ii) quiénes van a ser los obligados a suministrar la información de los accionistas y bajo cuáles condiciones deben actuar dichas entidades; iii) quiénes van a tener acceso a la

información de los accionistas y bajo qué condiciones se va a utilizarse; y iv) qué consecuencias van a sufrir los accionistas y representantes legales de las sociedades anónimas, producto de la implementación del RTBF.

En el segundo apartado se estudiará si la implementación del RTBF lesiona el anonimato de los socios. En dicho análisis se va a: i) desarrollar el fin y el concepto de anonimato societario; ii) determinar si el RTBF es contrario al anonimato societario; y iii) analizar el quebranto del anonimato societario en la Ley N°9428, producto de la implementación del RTBF.

I. Creación e Implementación del Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales.

Aunado lo anterior, en aras de determinar si el Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales lesiona el anonimato de las sociedades anónimas. Primero debe analizarse como se crea e implementa este Registro en el ordenamiento jurídico costarricense. Situación que va a ser examinada de acuerdo con los puntos supra indicados, los cuales van a ser desarrollados en los apartados siguientes.

Cabe resaltar que este análisis está delimitado únicamente a las sociedades anónimas costarricenses y, además, no es objeto de esta investigación profundizar sobre los mecanismos designados, para determinar a los beneficiarios finales de las sociedades anónimas; por tratarse de un tema asociado a la prevención de fraudes que se sale del objeto de esta investigación.

Asimismo, dentro de esta sección no se van a estudiar las sociedades anónimas, que conforme al artículo 6 de la Ley N°9416 en relación con el artículo 4 del Reglamento 41040 – H; sean consideradas entidades sujetas a la Superintendencia General de Entidades Financieras, Superintendencia General de Valores y Superintendencia General de Pensiones. Tampoco se va a incluir dentro de esta sección, a las sociedades anónimas que figuren como administradores de recursos de terceros, puesto se salen de los objetivos de investigación.

A. Creación y Finalidad del RTBF.

El Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales se crea mediante el capítulo segundo de la Ley N°9416 para Mejorar la Lucha Contra el Fraude Fiscal. Para efectos de esta investigación en dicha norma se regula lo siguiente:

- i) el suministro de información de los accionistas y beneficiarios finales con una participación sustantiva equivalente o superior al 15%, que deben hacer los representantes legales de las sociedades anónimas; el cual está tutelado en el artículo 5° de la Ley antes dicha;
- ii) el tipo de información que el Banco Central de Costa Rica debe requerir a las sociedades anónimas, conforme al artículo 7° de dicha Ley;
- iii) los mecanismos de custodia y acceso que debe implementar el Banco Central de Costa Rica sobre la lista de accionistas y beneficiarios finales de sociedades anónimas; que constan en el artículo 8° de la Ley ya mencionada;
- iv) el deber de confidencialidad que debe tener el BCCR sobre el Registro de Accionistas suministrado por las sociedades anónimas y las causas legítimas que permitan a la Administración Tributaria y al ICD tener acceso a dicha información; conforme al artículo 9° de la Ley de marras;
- v) los requisitos que deben cumplir Hacienda y el ICD para tener acceso a la información suministrada por las sociedades anónimas al BCCR; según lo estipulado por el artículo 10° de la Ley N°9416;
- vi) el deber de verificación que hace Hacienda sobre las sociedades que suministran la lista de sus accionistas al Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales, así como el régimen sancionatorio que aplica a dichas entidades por incumplir con la entrega de información; que se aprecia en los artículos 11° y 13° de la Ley N°9416.
- vii) las garantías que tienen los accionistas y beneficiarios finales de las sociedades anónimas, de acuerdo con el artículo 12° de la Ley de marras;

viii) las sanciones aplicables para los funcionarios públicos de Hacienda, ICD y BCCR que pongan en riesgo la información sensible suministrada por las sociedades anónimas; conforme con los artículos 14° y 15° de la Ley N°9416.

Es por medio de estos artículos que se crea el Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales; el cual según el Transitorio IV de la Ley de Lucha contra el Fraude Fiscal, estaba previsto implementarse a inicios del año 2019. Situación que será analizada más a fondo en los apartados siguientes.

Debe tenerse en cuenta, que para efectos de regular “los mecanismos, funcionamiento, accesos y controles del Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales dispuesto en la Ley para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal”²⁰⁶, el Ministerio de Hacienda decreta el Reglamento del Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales, cuya redacción estuvo a cargo del Equipo Técnico Interinstitucional conformado por el BCCR, ICD y Hacienda.

Habiendo descrito como se crea el Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales; conviene expresar que según la **Editora General de Punto Jurídico la Licda. Silvia Pacheco (2016)**, la finalidad del RTBF y las demás obligaciones establecidas en la Ley N°9416, es la de establecer nuevas obligaciones tributarias para las sociedades anónimas y crear herramientas que faciliten al Ministerio de Hacienda perseguir la evasión fiscal²⁰⁷.

En relación con lo anterior, la Dirección de Servicio al Contribuyente del Ministerio de Hacienda, establece que el RTBF se crea con la finalidad de,

Cumplir [sic] con los estándares y recomendaciones internacionales (OCDE-GAFI) en materia de transparencia tributaria y financiera, en aras de transparentar al beneficiario final de los diversos vehículos jurídicos, permitiendo [sic] así contar con

²⁰⁶ Ministerio de Hacienda: “Reglamento Número 41040 – H del Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales”. Publicado en La Gaceta Número 70 del día 23 de abril de 2018, Alcance 82, SINALEVI. Consultado el 20 de agosto de 2019.

²⁰⁷ Pacheco Silvia. Publican Ley Contra el Fraude Fiscal. San José, Costa Rica. Punto Jurídico. 2016. Consultado el día 20 de agosto de 2019. <https://www.puntojuridico.com/publicada-hoy-en-la-gaceta-nueva-ley-contra-el-fraude-fiscal/>

información actual, relevante y oportuna para la lucha contra: la evasión, el fraude fiscal, la legitimación de capitales y el financiamiento al terrorismo, entre otros delitos conexos²⁰⁸.

Es decir, que mediante el Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales se busca identificar a los socios y los posibles beneficiarios finales de una o varias sociedades, para controlar quiénes son los verdaderos propietarios de las sociedades anónimas activas o inactivas que se prestan para fomentar la evasión, el fraude fiscal, lavado de dinero y financiamiento del terrorismo.

En otras palabras, el RTBF se crea como una herramienta cuya función es la de combatir estas malas prácticas y de ese modo garantizar que el Estado Costarricense cumpla con la normativa internacional establecida por la OCDE y la GAFI. Dicha afirmación es coincidente con lo dicho por la Dirección de Servicio al Contribuyente del Ministerio de Hacienda, la cual menciona que “En [sic] dicho registro se debe identificar a los beneficiarios finales, para lo cual se construyó la herramienta Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales (en adelante RTBF)”²⁰⁹.

Siguiendo la línea argumentativa de los párrafos antepuestos, el Lic. Douglas Soto declara que,

Como [sic] un mecanismo para dotar al Estado de más herramientas para combatir el fraude fiscal y, adicionalmente, para luchar contra la legitimación de capitales, se aprobó la ley N°9416 denominada “Ley para mejorar la lucha contra el fraude fiscal”, (la “Ley”), la cual fue reglamentada mediante el Decreto N°41040-H, “Reglamento del registro de transparencia y beneficiarios finales” (el “Reglamento”). (...) La principal innovación que contiene la Ley es la creación del “Registro de transparencia

²⁰⁸ Dirección Servicio al Contribuyente. Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales. Ministerio de Hacienda. Actualizado a 2019. Consultado el 20 de agosto de 2019. <https://www.hacienda.go.cr/contenido/14847-registro-de-transparencia-y-beneficiarios-finales>

²⁰⁹ *Ibíd.*

o beneficiarios finales”, conocido popularmente como “Registro de Accionistas” (el “Registro”)²¹⁰.

Con base en los extractos anteriormente citados, puede concluirse que la creación del RTBF viene a facilitar al Estado el cobro de los tributos y la persecución de los delitos asociados a la evasión fiscal y el narcotráfico; gracias a lista oficial de accionistas de todas las sociedades registradas en el Registro Mercantil, que al efecto lleva el BCCR para identificar beneficiarios finales de tales entidades.

De este modo, el Estado puede identificar y controlar las sociedades que previo a la promulgación de la Ley N°9416 y la implementación del RTBF; eran utilizadas como vehículos jurídicos para cometer los delitos antes mencionados, a razón de qué producto del anonimato societario era difícil saber: i) quienes eran los dueños de las sociedades; ii) de dónde venían los dineros o activos que forman parte del patrimonio social; y iii) cuáles sociedades eran utilizadas por sus propietarios o beneficiarios finales para lavar dinero, así como para la evasión o el fraude fiscal.

B. Funcionamiento del RTBF para las Sociedades Anónimas Obligadas.

En este apartado analizará de qué forma las sociedades anónimas, deben suministrar la información de sus accionistas al RTBF del BCCR. Para tal efecto, resulta importante verificar: i) si todas las sociedades anónimas están obligadas a entregar sus datos ante el RTBF; ii) por medio de quién se ejecutará la entrega de información; iii) qué tipo de datos deben declararse; iv) cuál es el procedimiento que deben realizar las sociedades anónimas para suministrar la información de sus accionistas; v) cuáles garantías ofrece el RTBF a los accionistas; y vi) a qué tipo de sanciones están expuestas las sociedades que omitan suministrar su información al RTBF.

²¹⁰ Soto Douglas. “Registro de Transparencia o Beneficiarios Finales”. La Republica.net. San José, Costa Rica. 2018. Consultado el 20 de agosto de 2019. <https://www.larepublica.net/noticia/registro-de-transparencia-o-beneficiarios-finales>

a. Entidades Obligadas a Suministrar la Información de Accionistas y Beneficiarios Finales al RTBF.

Conforme con el artículo 5° de la Ley N°9416 “Las [sic] personas jurídicas o estructuras jurídicas domiciliadas en el país, por medio de su representante legal, deberán proporcionar al Banco Central de Costa Rica el registro o la indicación de los accionistas y beneficiarios finales que tengan una participación sustantiva”²¹¹. Es decir, que las sociedades anónimas inscritas en el Registro Nacional de Personas Jurídicas, deben mediante su representante legal suministrar al BCCR la información de todos sus accionistas y sus beneficiarios finales con participación sustantiva de acuerdo con el procedimiento que más adelante se dirá.

En lo que respecta a los beneficiarios finales, la Ley de marras establece que,

Se [sic] entenderá por beneficiario final o efectivo la persona física que ejerce una influencia sustantiva o control, directo o indirecto, sobre la persona jurídica o estructura jurídica de manera que cuente con la mayoría de los derechos de voto de los accionistas o socios, tenga el derecho a designar o cesar a la mayor parte de los órganos de administración, dirección o supervisión, o que posea la condición de control de esa empresa en virtud de sus estatutos²¹².

Al concepto supra indicado; debe agregarse conforme con el artículo 5° párrafo final de la Ley N°9416 en relación con el artículo 2° del Reglamento del RTBF, que tendrán participación sustantiva los beneficiarios finales que sean dueños de un porcentaje igual o superior, al 15% del capital social de las sociedades anónimas donde tengan participación accionaria.

En relación con las definiciones antepuestas, el Lic. Douglas Soto indica que,

La [sic] referencia a beneficiarios finales debe entenderse como aquellas personas físicas que tengan una influencia sustantiva o control, ya sea directo o indirecto, sobre

²¹¹ Asamblea Legislativa. “Ley Número 9416 Para Mejorar la Lucha Contra el Fraude Fiscal”. Publicada en La Gaceta Número 244 del día 20 de diciembre de 2016, SINALEVI. Artículo 5.

²¹² *Ibíd.*

la persona jurídica o estructura jurídica, implicando por ello que: (...) **i)** cuentan con la mayoría de votos, (...) **ii)** tienen el derecho de nombrar o revocar el nombramiento de quienes integran los órganos de administración, dirección o supervisión o; (...) **iii)** poseen las condiciones de control de la compañía en virtud de sus estatutos ²¹³.

Entonces, puede afirmarse que los beneficiarios finales son aquellos socios físicos de sociedades anónimas que ejercen un control directo o indirecto sobre tales entidades. Para tal efecto, los beneficiarios deben tener una participación accionaria igual o superior al 15%; lo cual les permite tener voz y voto dentro de las asambleas, así como designar y revocar a los administradores, representantes legales y fiscales de las sociedades. Al ser propietarios de un porcentaje considerable del capital social, los beneficiarios finales son quienes controlan las sociedades anónimas.

En cuanto al control de las sociedades anónimas, los beneficiarios finales pueden hacerlo de forma directa o indirecta. Al respecto, el Lic. Douglas Soto menciona que “Es [sic] directo cuando la persona física posee acciones o participaciones suficientes para controlar la persona jurídica o la estructura jurídica nacional y, por indirecto, es el control que se tiene sobre la persona jurídica que, a su vez, tiene participación en la persona jurídica o estructura jurídica nacional”²¹⁴. Es decir, que los beneficiarios finales que tienen un control directo, son quienes dentro de una sociedad anónima son accionistas a título personal y poseen una participación accionaria igual o superior al 15% del capital social. Por otra parte, se habla de control indirecto cuando el beneficiario final es propietario de una sociedad anónima, que a su vez puede ser accionista con participación sustantiva de otra sociedad anónima.

La participación indirecta de los beneficiarios finales puede generar una cadena de estructuras jurídicas, que según el artículo 2° del Reglamento de RTBF es una “Agrupación [sic] de personas jurídicas entre las cuales existen participaciones o acciones directas o

²¹³ Soto Douglas. “Registro de Transparencia o Beneficiarios Finales”. La Republica.net. San José, Costa Rica. 2018. Consultado el 20 de agosto de 2019. <https://www.larepublica.net/noticia/registro-de-transparencia-o-beneficiarios-finales>

²¹⁴ *Ibíd.*

indirectas”²¹⁵. En otras palabras, son sociedades relacionadas entre sí mediante uno o varios beneficiarios finales con participación sustantiva.

Habiendo explicado quiénes son los obligados de suministrar información al RTBF y cuál es la definición que brindan las normas antes dichas sobre concepto de beneficiarios finales. Resulta pertinente señalar, que no están sujetas al suministro de información del RTBF “las sociedades cuyas acciones se cotizan en un mercado de valores organizado, nacional o extranjero, a las que les aplicará la normativa reguladora del mercado de valores”²¹⁶. Esta excepción se desarrolla tanto en el Reglamento del RTBF como en la Resolución Conjunta de Alcance General emitida por la DGT y el ICD. Sin embargo, como en este capítulo no se va a estudiar el secreto bursátil, no se considera relevante desarrollar a fondo este tema; salvo en lo que respecta al procedimiento que deben ejecutar estas entidades, para acogerse a la excepción de brindar información al RTBF.

b. Responsables de Entregar la Lista de Accionistas y Beneficiarios Finales al RTBF.

Tal y como lo indica el artículo 5° de la Ley N°9416, el representante legal de las sociedades anónimas inscritas en el Registro Nacional, son los responsables para entregar la lista de accionistas y beneficiarios finales al BCCR. Sin embargo, es importante puntualizar si esta tarea puede gestionarla cualquier apoderado de la sociedad, o necesariamente debe designarse a un representante legal específico para proporcionar la información antes dicha.

El artículo 2° del Reglamento del RTBF, delimita el concepto de representante legal a la “Persona física que ocupa el cargo de Presidente, Gerente o Administrador de las personas o estructuras jurídicas objeto de este reglamento. Para el caso de las sucursales de sociedades

²¹⁵ Ministerio de Hacienda: “Reglamento Número 41040 – H del Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales”. Publicado en La Gaceta Número 70 del día 23 de abril de 2018, Alcance 82, SINALEVI. Consultado el 20 de agosto de 2019. Artículo 2.

²¹⁶ Asamblea Legislativa. “Ley Número 9416 Para Mejorar la Lucha Contra el Fraude Fiscal”. Publicada en La Gaceta Número 244 del día 20 de diciembre de 2016, SINALEVI. Consultado el 13 de agosto de 2017. Artículo 7.

extranjeras será el apoderado generalísimo”²¹⁷. De la cita anterior se infiere que las sociedades anónimas, deben presentar la lista de accionistas y beneficiarios finales a través de su Presidente.

En el artículo 1° de la **Resolución Conjunta de Alcance General para el Registro de Transparencia y de Beneficiarios Finales (2019)**, se confirma que el Presidente es el representante legal autorizado de las sociedades anónimas, para suministrar “la declaración de participaciones y beneficiarios finales en el Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales, disponible en la página web Central Directo del Banco Central de Costa Rica: <https://www.centraldirecto.fi.cr>”²¹⁸.

Conforme con el artículo 5° del Reglamento del RTBF en concordancia con el artículo 2° de la Resolución Conjunta de Alcance General, para que el Presidente de una sociedad anónima pueda suministrar la información antes dicha, tendrá que contar con un certificado de firma digital para personas físicas. Tales certificados pueden obtenerse mediante cualquiera de las oficinas de registro, autorizadas para emitir certificados de la Autoridad Certificadora del SINPE. Siendo que para tal efecto, la Resolución Conjunta facilita la información de dichas oficinas de registro, así como los costos, horario de atención, números de teléfono y demás información relevante; a través del sitio web: <https://www.bccr.fi.cr/seccion-firma-digital/firma-digital/oficinas-de-registro>.

Aunado lo desarrollado en párrafos previos, el artículo 3° de Resolución Conjunta de Alcance General para el Registro de Transparencia y de Beneficiarios Finales, establece que,

Además [sic] del representante legal indicado en el artículo 1 de esta resolución, el suministro de información al Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales podrá hacerse mediante un único apoderado, que debe ser una persona física con facultades

²¹⁷ Ministerio de Hacienda: “Reglamento Número 41040 – H del Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales”. Publicado en La Gaceta Número 70 del día 23 de abril de 2018, Alcance 82, SINALEVI. Consultado el 20 de agosto de 2019. Artículo 2.

²¹⁸ Dirección General de Tributación e Instituto Costarricense sobre Drogas. Resolución Conjunta de Alcance General para el Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales N° DGT-ICD-R-14-2019, de las 08:05 horas del día 08 de marzo de 2019. Publicada en el Alcance Número 78 de la Gaceta 66 del 03 de abril de 2019.

suficientes para el acto, lo que tendrá que acreditarse por medio de un notario público. En caso que se acredite mediante un poder especial, este debe ser otorgado en escritura pública²¹⁹.

Además del Presidente, las sociedades anónimas podrán designar a un único apoderado, pudiendo ser este otro miembro de la Junta Directiva que ostente representación legal o apoderados designados para llevar a cabo el suministro de información. Nombramiento que aplicará “En [sic] caso que exista una imposibilidad material para que el representante legal de los sujetos obligados no pueda dar cumplimiento a su responsabilidad de brindar la información en el RTBF”²²⁰. A efectos de designar al apoderado ya mencionado, la sociedad obligada debe comparecer ante un Notario Público para: i) acreditar que el nombramiento del apoderado designado, le brinda las facultades suficientes para realizar dicho acto; y ii) el otorgamiento de un poder especial en escritura pública, en favor de la persona física responsable del suministro de información.

A efectos de que el apoderado antes mencionado pueda brindar información al BCCR, el artículo 3° de la Resolución Conjunta estipula que,

El [sic] notario público debe ingresar a la funcionalidad del Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales para registrar la persona que suministrará la información a nombre del obligado, adjuntando [sic] la documentación que lo respalde. Para estos efectos el notario público debe contar con un certificado válido de firma digital y debe además consignar los siguientes datos, pero no limitados a estos:

1. Número de cédula jurídica de la persona jurídica obligada.

²¹⁹ Dirección General de Tributación e Instituto Costarricense sobre Drogas. Resolución Conjunta de Alcance General para el Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales N° DGT-ICD-R-14-2019, de las 08:05 horas del día 08 de marzo de 2019. Publicada en el Alcance Número 78 de la Gaceta 66 del 03 de abril de 2019. Artículo 3.

²²⁰ Dirección de Servicio al Contribuyente. “Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales. Ministerio de Hacienda”. Actualizado a 2019. Consultado el 20 de agosto de 2019. <https://www.hacienda.go.cr/contenido/14847-registro-de-transparencia-y-beneficiarios-finales>

2. Número de identidad de la persona física apoderada.

3. Datos del documento donde consta la facultad del apoderado para interactuar con el sistema²²¹.

El artículo antes citado también establece que “En [sic] el ejercicio de esta función, los notarios deben seguir los lineamientos que dicte el Consejo Superior Notarial para la actividad notarial”²²². Es decir, que el Notario Público tiene la responsabilidad de subir al Módulo de Notarios del RTBF, las calidades y facultades del mandatario designado por la sociedad anónima obligada. Siendo que el Notario debe realizar los pasos a seguir en la Ayuda en Línea (Guía de Usuario), cuyo enlace se adjunta al pie de página²²³. Una vez ejecutado este procedimiento, el mandatario designado podrá suministrar la información al RTBF, siempre y cuando cuente con un certificado de firma digital.

c. Tipo de Información a Proveer en el RTBF.

Según el artículo 7° de la Ley N°9416 “Única [sic] y exclusivamente se solicitará identificación de la totalidad de los accionistas o de quienes ostenten participaciones sustantivas de las personas jurídicas o estructuras jurídicas y de los beneficiarios finales o efectivos, así como su composición accionaria”²²⁴. El Presidente o el apoderado designado deberá proveer al BCCR, una lista que identifique a los accionistas y beneficiarios finales de la sociedad a la cual representa, así como beneficiarios finales que ejerzan un control indirecto.

²²¹ Dirección General de Tributación e Instituto Costarricense sobre Drogas. Resolución Conjunta de Alcance General para el Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales N° DGT-ICD-R-14-2019, de las 08:05 horas del día 08 de marzo de 2019. Publicada en el Alcance Número 78 de la Gaceta 66 del 03 de abril de 2019. Artículo 3.

²²² *Ibíd.* Artículo 3.

²²³ Banco Central de Costa Rica. Ayuda en Línea (Guía de Usuario) Módulo de Notarios. Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales. 2019. Consultado el 22 de agosto de 2019. <https://www.dnn.go.cr/sites/default/files/2019-05/El%20servicio%20de%20Registro%20de%20Transparencia%20y%20Beneficiarios%20Finales%20-%20Gu%C3%ADa%20de%20Usuario%20-%20M%C3%B3dulo%20de%20Notarios.pdf>

²²⁴ Asamblea Legislativa. “Ley Número 9416 Para Mejorar la Lucha Contra el Fraude Fiscal”. Publicada en La Gaceta Número 244 del día 20 de diciembre de 2016, SINALEVI. Artículo 7.

El Reglamento del RTBF establece que las sociedades anónimas,

(...) además deben incluir la información que permita identificar a cada una de las participaciones y a sus beneficiarios finales. (...) En caso que las participaciones estén asociadas a alguna cadena de estructuras jurídicas, el responsable del suministro de información debe proveer la información que permita identificar cada participación, así como a los beneficiarios finales de acuerdo con lo indicado en el artículo 6 de este reglamento. (...) En la resolución de alcance general indicada en el artículo 8 del presente reglamento, se establecerá el detalle de la información a suministrar²²⁵.

La norma de marras indica que el responsable del suministro de información, tiene la obligación de proveer los datos necesarios para: i) verificar las calidades de los accionistas y beneficiarios; ii) la propiedad de las acciones; y iii) el porcentaje de participación de cada accionista dentro de las sociedades anónimas. Asimismo, dicha norma hace referencia al artículo 6, en el cual se establece que “la información suministrada tendrá para todos los efectos legales carácter de declaración jurada”²²⁶. Por lo tanto, el representante legal o apoderado responsable, tiene la obligación de que todos los datos brindados al RTBF sean verídicos, de lo contrario podría incurrir en un delito de perjurio.

En concordancia con la afirmación antepuesta, el artículo 12 del Reglamento de marras expresa que,

Todos [sic] los obligados deben suministrar la información correspondiente a la persona física que ejerce una influencia sustantiva o control, directo o indirecto sobre la persona jurídica o estructura jurídica, así como, cuando corresponda: (...) 1. Composición de los derechos de voto (...) 2. Información sobre quien [sic] o quienes [sic] poseen el derecho a designar o cesar a la mayor parte de los órganos de administración, dirección o supervisión. (...) 3. Información sobre quien [sic] o

²²⁵ Ministerio de Hacienda: “Reglamento Número 41040 – H del Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales”. Publicado en La Gaceta Número 70 del día 23 de abril de 2018, Alcance 82, SINALEVI. Artículo 11.

²²⁶ *Ibíd.* Artículo 6 inciso a).

quienes [sic] poseen la condición de control de en virtud de sus estatutos. (...) 4. Composición de las participaciones sociales²²⁷.

Entonces en la declaración rendida ante el BCCR se debe identificar a cada uno de los accionistas de la sociedad. También debe indicarse el porcentaje de participación accionaria que tiene cada socio, así como mencionar si se trata de accionistas físicos o morales y aclarar cuáles son los socios que por estatutos o a través de su participación sustantiva poseen el control social.

Aunado todo lo anterior, en el Anexo Único de la Resolución Conjunta de Alcance General se establece con mayor detalle la información por suministrar. A continuación se va a parafrasear dicho Anexo, en aras de verificar qué datos deben suministrar las sociedades anónimas obligadas; las cuales deben aportar mediante su representante o apoderado: i) los datos de identificación tales como: su número de cédula jurídica, denominación social, nombre comercial, fecha de constitución, país de constitución, actividad económica principal, teléfono, correo para notificaciones y dirección física para su localización; y ii) la composición accionaria en la cual se indica: el tipo de participación, moneda, cantidad total, cantidad distribuida, cantidad en cartera, valor nominal unitario, valor nominal total²²⁸.

Asimismo, las sociedades obligadas tienen el deber de brindar un detalle individualizado por accionista físico o moral. Para el caso de los socios que son personas físicas, el responsable debe suministrar: i) los datos de identificación como: el tipo de documento de identidad (cédula, DIMEX, pasaporte, etc.), número de identificación, nombre completo, fecha y lugar de nacimiento, nacionalidad, teléfono y correo electrónico; y ii) el detalle de las participaciones de cada accionista, entiéndase: la fecha de adquisición de la primera acción que debe corresponder al registro del libro de accionistas, tipo de identificación,

²²⁷ Ministerio de Hacienda: “Reglamento Número 41040 – H del Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales”. Publicado en La Gaceta Número 70 del día 23 de abril de 2018, Alcance 82, SINALEVI. Artículo 12.

²²⁸ Dirección General de Tributación e Instituto Costarricense sobre Drogas. Resolución Conjunta de Alcance General para el Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales N° DGT-ICD-R-14-2019, de las 08:05 horas del día 08 de marzo de 2019. Publicada en el Alcance Número 78 de la Gaceta 66 del 03 de abril de 2019. Anexo Único.

cantidad de acciones y derechos a voto que posee, copropiedad en caso que corresponda; iii) la indicación sobre las condiciones especiales de las acciones, es decir que las mismas estén: en usufructo, pignoradas, a nombre de un tutor o curador, sean parte de un proceso sucesorio, etc.²²⁹.

Cuando las sociedades obligadas cuenten con accionistas que también son sociedades anónimas, los representantes o apoderados responsables tienen el deber de informar: i) los datos de identificación de tales entidades, desarrollada en párrafos anteriores; ii) el detalle de las participaciones (es el mismo que aplica para los accionistas físicos); iii) la indicación sobre las condiciones especiales de las acciones (es el mismo que aplica para accionistas físicos); y iv) los casos de participación sustantiva de dichas sociedades, las cuales deberán brindar la información de sus accionistas y beneficiarios finales en forma directa, tal como lo establece el artículo 6 inciso b) del Reglamento del RTBF²³⁰.

Como parte de las sociedades anónimas obligadas, los representantes legales o apoderados también deben identificarse; siendo que en el momento de brindar la declaración de accionistas y beneficiarios finales ante el BCCR, deben aportar: el tipo y número de identificación, su nombre completo, nacionalidad, lugar de nacimiento, fecha y lugar de nacimiento, teléfono, correo electrónico, país de residencia y dirección física para localización²³¹.

d. Procedimiento para el Suministro de Información en el RTBF.

El Presidente (representante legal) o el apoderado designado para el suministro de información, debe “realizar el proceso de suscripción de la persona jurídica dispuesto para

²²⁹ Dirección General de Tributación e Instituto Costarricense sobre Drogas. Resolución Conjunta de Alcance General para el Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales N° DGT-ICD-R-14-2019, de las 08:05 horas del día 08 de marzo de 2019. Publicada en el Alcance Número 78 de la Gaceta 66 del 03 de abril de 2019. Anexo Único.

²³⁰ *Ibíd.* Anexo Único.

²³¹ *Ibíd.* Anexo Único.

este registro en el sitio web Central Directo del Banco Central de Costa Rica: <https://www.centraldirecto.fi.cr>²³².

Al respecto, el señor Jorge Quirós Cordero en su condición de Ejecutivo de Reglamentación del Sistema de Pagos del Banco Central de Costa Rica, explica que los representantes o apoderados deben realizar,

el proceso de suscripción de la persona jurídica en el portal de Central Directo. (...) seleccionan Central Directo, seguidamente se les presenta la página principal del portal Central Directo. Aquí básicamente lo que tienen que hacer es dar click con su certificado de firma digital y seguir este proceso (...) el representante o apoderado se autentica con el certificado de firma digital, para eso tienen que digitar el número de cédula, DIMEX (...) y firmar digitalmente. Una vez que firma, selecciona la opción otra entidad jurídica, lee y acepta el acuerdo de uso, registra el teléfono y el correo electrónico de la persona jurídica; confirma el correo electrónico, eso es digitar el correo electrónico de la persona jurídica; el sistema le va a enviar un código de verificación al correo que está registrando (...) van y abren ese correo que acaban de registrar y el código de verificación (...) tienen que digitarlo en la pantalla para ese efecto que se les presenta, con eso queda confirmado la suscripción (...). El último paso de la suscripción es actualizar los datos personales de contacto, teléfono y correo electrónico, en este caso el representante legal o apoderado. (...) Seguido (...) a este proceso es la inscripción de persona jurídica propiamente al RTBF al Registro de Accionistas. Aquí básicamente el proceso es muy parecido al que les acabo de mencionar²³³.

²³² Dirección General de Tributación e Instituto Costarricense sobre Drogas. Resolución Conjunta de Alcance General para el Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales N° DGT-ICD-R-14-2019, de las 08:05 horas del día 08 de marzo de 2019. Publicada en el Alcance Número 78 de la Gaceta 66 del 03 de abril de 2019. Artículo 4.

²³³ Araya Camacho Guillermo, Hidalgo Rojas Arturo, Quirós Cordero Jorge y Chavarría Campos Román. “Charla Titulada: Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales, un Acercamiento para Conocer las Obligaciones que establece la Ley N°9416, Ley para Mejorar la Lucha Contra el Fraude Fiscal”. Colegio de

En dicho proceso el representante y apoderado tienen la obligación de aportar los datos descritos en el apartado inmediatamente anterior. Información que según el artículo 6° inciso a) del Reglamento del RTBF en relación con el artículo 9° de la Resolución Conjunta de Alcance General; tiene carácter de declaración jurada. Asimismo, los datos por declarar o suministrar deben contener al menos un beneficiario final de la sociedad obligada, sin importar que se trate de una persona física o jurídica.

Es importante explicar que de acuerdo con el artículo 4° inciso a) del Reglamento del RTBF, en concordancia con los artículos 4° y 12° de la Resolución Conjunta de Alcance General; tanto las sociedades anónimas obligadas, como las sociedades anónimas que cotizan en un mercado de valores autorizado, tienen que registrarse en el RTBF. Para que una sociedad anónima que cotiza en un mercado de valores autorizado, pueda acogerse a la exclusión prevista en el artículo 7° de la Ley N°9416; con el fin de evitar suministrar la información de sus accionistas y beneficiarios finales en declaraciones ordinarias y extraordinarias (ver más adelante); tiene que ingresar por medio de su representante o apoderado designado, al portal de Central Directo durante la primera declaración (ver párrafos siguientes), para,

Indicar [sic] si cotiza en un mercado de valores nacional o extranjero. En caso que sea en el mercado de valores nacional la información será verificada por el sistema por medio de una consulta en tiempo real a la Superintendencia General de Valores. En caso que sea en un mercado de valores extranjero debe adjuntar la documentación probatoria emitida por la autoridad competente debidamente apostillada o con la certificación consular respectiva²³⁴.

Contadores Privados de Costa Rica. Consultado el 27 de agosto del 2019. https://www.youtube.com/watch?v=JV_qZEGLiZs&t=2591s

²³⁴ Dirección General de Tributación e Instituto Costarricense sobre Drogas. Resolución Conjunta de Alcance General para el Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales N° DGT-ICD-R-14-2019, de las 08:05 horas del día 08 de marzo de 2019. Publicada en el Alcance Número 78 de la Gaceta 66 del 03 de abril de 2019. Artículo 12.

El representante legal o apoderado está en la obligación de “brindar una dirección de correo electrónico en la que se le notificará al obligado todos los actos relacionados a este registro, incluso los que se refieran al proceso sancionatorio cuando proceda. (...) se entenderá que la dirección de correo electrónico (...) es el medio oficial de comunicación con el sujeto obligado (...)”²³⁵.

Con base en el artículo 9° del Reglamento del RTBF las sociedades anónimas obligadas tiene el deber de “cumplir anualmente con el suministro de información al Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales, de conformidad con la fecha que se establezca en la resolución conjunta de alcance general establecida en el artículo 8 de este reglamento”²³⁶. La entrega de información se realizará a partir de la entrada en vigencia del RTBF y se ejecutará anualmente en las fechas que establezca la Resolución Conjunta de Alcance General N° DGT-ICD-R-14-2019.

Según el Equipo Técnico Interinstitucional conformado por el BCCR, ICD y Hacienda para la Redacción del Reglamento del RTBF “La [sic] fecha prevista para implementar el Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales, era a partir de marzo de 2019. Sin embargo, no hay fecha límite para su implementación, por lo que actualmente se prevé que la puesta en marcha del RTBF va a ser en septiembre”²³⁷. Sobre este punto el Lic. Hidalgo Rojas agrega que,

en el primer año las fechas de presentación se extienden desde septiembre de 2019 a enero de 2020. Eso está establecido en el transitorio primero de la resolución. Cabe a recordar que cuando salió la consulta de esta resolución, se planteaba que la

²³⁵ Dirección General de Tributación e Instituto Costarricense sobre Drogas. Resolución Conjunta de Alcance General para el Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales N° DGT-ICD-R-14-2019, de las 08:05 horas del día 08 de marzo de 2019. Publicada en el Alcance Número 78 de la Gaceta 66 del 03 de abril de 2019. Artículo 6.

²³⁶ Ministerio de Hacienda: “Reglamento Número 41040 – H del Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales”. Publicado en La Gaceta Número 70 del día 23 de abril de 2018, Alcance 82, SINALEVI. Consultado el 20 de agosto de 2019.

²³⁷ Equipo Técnico Interinstitucional conformado por el BCCR, ICD y Hacienda para la Redacción del Reglamento del RTBF. Entrevista. San José, Costa Rica. Julio 23, 2019.

declaración iba a estar en marzo. Pero, ante las declaraciones recibidas y sobretodo el tema de adquirir el dispositivo de firma digital, (...) se estableció este transitorio extendiendo el plazo de septiembre a enero²³⁸.

En relación con lo dicho por el Lic. Hidalgo Rojas, el Transitorio primero de la **Resolución Conjunta de Alcance General N° DGT-ICD-R-14-2019 (2019)** estipula que para el período 2019, las sociedades anónimas obligadas de realizar la declaración ordinaria de accionistas y beneficiarios finales, tendrán que aportar dicha información a partir del mes de septiembre de acuerdo con el siguiente detalle: i) las sociedades cuya cédula termine en 0 y 1 declaran en septiembre de 2019; ii) las sociedades cuya cédula termine en 2 y 3 declaran en octubre de 2019; iii) las sociedades cuya cédula termine en 4 y 5 declaran en noviembre de 2019; iv) las sociedades cuya cédula termine en 6 y 7 declaran en diciembre de 2019; y v) las sociedades cuya cédula termine en 8 y 9 declaran en enero de 2020. Asimismo, el Lic. Hidalgo Rojas establece que “otra aclaración importante sobre esta primera declaración, es que si bien se estableció un cronograma. A partir del primero de septiembre del 2019 (...) todas las personas jurídicas podrían realizar su declaración o iniciar su declaración o incluso finalizarla”²³⁹.

Concluido el período establecido para la primera declaración; el suministro de información del Registro se hará anualmente mediante declaración ordinaria, la cual según el artículo 13 de la Resolución Conjunta de marras ocurre “Una vez al año, del primero al treinta de abril. Las personas jurídicas que se constituyan con posterioridad a la fecha de cumplimiento de la declaración ordinaria deben suministrar la información dentro de los veinte días hábiles siguientes a que completen el proceso de constitución en el Registro Nacional”²⁴⁰. A partir

²³⁸ Araya Camacho Guillermo, Hidalgo Rojas Arturo, Quirós Cordero Jorge y Chavarría Campos Román. “Charla Titulada: Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales, un Acercamiento para Conocer las Obligaciones que establece la Ley N°9416, Ley para Mejorar la Lucha Contra el Fraude Fiscal”. Colegio de Contadores Privados de Costa Rica. Consultado el 27 de agosto del 2019. https://www.youtube.com/watch?v=JV_qZEGLizs&t=2591s

²³⁹ Dirección General de Tributación e Instituto Costarricense sobre Drogas. Resolución Conjunta de Alcance General para el Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales N° DGT-ICD-R-14-2019, de las 08:05 horas del día 08 de marzo de 2019. Publicada en el Alcance Número 78 de la Gaceta 66 del 03 de abril de 2019.

²⁴⁰ *Ibíd.* Artículo 13 inciso a).

del año 2020, las sociedades tienen la obligación de declarar anualmente durante el mes de abril, asimismo todas las sociedades que se constituyan después del período de declaración ordinaria; tendrán que suministrar la información de sus accionistas y beneficiarios en los 20 días hábiles siguientes a la fecha de su constitución.

Además de la declaración ordinaria, el artículo 13 inciso b) de la Resolución de marras estipula que las sociedades obligadas, también deben llevar a cabo una declaración extraordinaria cuando “Dentro [sic] de los quince días hábiles contados a partir de la fecha de la anotación en el libro oficial en el que se registren estos datos y se constate que alguno de los propietarios de las participaciones igualó o superó el quince por ciento del total de las participaciones de la clase que se registra, ya sean comunes, preferentes u otras”²⁴¹.

Este tipo de declaración está contemplada además en el artículo 9° párrafo tercero del Reglamento del RTBF, siendo que “Cuando se iguale o supere el límite de participación sustantiva, el responsable del suministro de la información debe realizar la actualización de la información dentro del plazo de 15 días hábiles contados a partir de la fecha de la anotación en el Libro de Registro de Accionistas del sujeto obligado”²⁴².

Habiendo ejecutado cualquiera de las declaraciones supra indicadas, el BCCR conforme con el artículo 14° de la Resolución Conjunta de Alcance General “enviará un acuse de confirmación de la recepción de la información al correo electrónico suministrado por el representante legal o apoderado, (...)”²⁴³. Dicha norma también establece que “Si [sic] el obligado no recibe el acuse de recibo durante el día en que suministró la información, debe considerarla como no presentada y por lo tanto, deberá hacerla de nuevo hasta que se logre

²⁴¹ Dirección General de Tributación e Instituto Costarricense sobre Drogas. Resolución Conjunta de Alcance General para el Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales N° DGT-ICD-R-14-2019, de las 08:05 horas del día 08 de marzo de 2019. Publicada en el Alcance Número 78 de la Gaceta 66 del 03 de abril de 2019. Artículo 13 inciso b).

²⁴² Ministerio de Hacienda: “Reglamento Número 41040 – H del Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales”. Publicado en La Gaceta Número 70 del día 23 de abril de 2018, Alcance 82, SINALEVI. Artículo 9.

²⁴³ Dirección General de Tributación e Instituto Costarricense sobre Drogas. Resolución Conjunta de Alcance General para el Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales N° DGT-ICD-R-14-2019, de las 08:05 horas del día 08 de marzo de 2019. Publicada en el Alcance Número 78 de la Gaceta 66 del 03 de abril de 2019. Artículo 14.

presentar de forma exitosa”²⁴⁴. Conforme con lo citado anteriormente, el envío de acuse de recibido se hace de manera inmediata y es obligación de las sociedades anónimas mediante su representante o apoderado, confirmar el acuse de recibido el mismo día en que se hace la declaración, so pena de tener que volver a presentar toda la información. Al respecto la norma ya citada estipula que “Este [sic] acuse de recibo implica únicamente que la declaración fue debidamente registrada en el sistema”²⁴⁵. Una vez se confirma que la declaración se registra de manera exitosa, concluye el procedimiento de suministro de información respectivo (sea este ordinario o extraordinario).

Finalizado el procedimiento supra indicado, el representante legal o apoderado designado tiene el deber de “(...) resguardar toda la documentación que respalde lo declarado en el Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales y deben mantenerla a disposición de la Administración Tributaria y del Instituto Costarricense sobre Drogas para los procesos de control cuando así lo requieran”²⁴⁶.

e. Consulta Ciudadana y Rectificación de Información del RTBF.

En el artículo 23° del Reglamento del Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales, se establece que,

Para [sic] el cumplimiento de las garantías consignadas en la Ley para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal y permitir la depuración de información inexacta en el Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales, el Banco Central de Costa Rica desarrollará una funcionalidad de consulta ciudadana de manera que cualquier persona física pueda conocer si fue incluido o no en este Registro²⁴⁷.

²⁴⁴ Dirección General de Tributación e Instituto Costarricense sobre Drogas. Resolución Conjunta de Alcance General para el Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales N° DGT-ICD-R-14-2019, de las 08:05 horas del día 08 de marzo de 2019. Publicada en el Alcance Número 78 de la Gaceta 66 del 03 de abril de 2019. Artículo 14.

²⁴⁵ *Ibíd.* Artículo 14.

²⁴⁶ *Ibíd.* Artículo 16.

²⁴⁷ Ministerio de Hacienda: “Reglamento Número 41040 – H del Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales”. Publicado en La Gaceta Número 70 del día 23 de abril de 2018, Alcance 82, SINALEVI. Artículo 23.

La consulta ciudadana se crea para: i) velar por el cumplimiento de las garantías previstas en el artículo 12° de la Ley N°9416; ii) implementar un sistema de consulta dirigido tanto al público general, como a los accionistas y beneficiarios finales del RTBF; y iii) permitir la depuración de información inexacta. Estos puntos van a desarrollarse en los párrafos inmediatamente siguientes.

Con base en el artículo 12° de la Ley N°9416 y el artículo 23° del Reglamento de marras, el mecanismo de consulta ciudadana tiene como fin garantizar a los beneficiarios finales: i) el suministro de información actual, veraz y exacta; ii) que se pueda denunciar ante el juez competente, cualquier irregularidad sobre el uso de información contenida en el RTBF por parte del ICD y Hacienda; iii) la confirmación o no de la existencia de datos propios en el RTBF; iv) la rectificación de información que no es actual, veraz y exacta; v) que los funcionarios públicos autorizados de manipular la información suministrada al RTBF, guarden absoluta confidencialidad sobre dichos datos; y vi) que el BCCR, ICD y Hacienda adopten las medidas necesarias suficientes para garantizar la seguridad de los datos suministrados al RTBF y evitar su mal uso, adulteración, destrucción accidental o ilícita, pérdida, tratamiento o acceso no autorizado, etc. El artículo 12° antes citado también menciona que, si dichas garantías son lesionadas, los beneficiarios finales podrán solicitar la rectificación de estas ante el Juez contencioso – administrativo.

En aras de tutelar dichas garantías, el BCCR procede a crear una funcionalidad de consulta ciudadana. Parafraseando al Equipo Técnico Interinstitucional, existen 2 tipos de consulta ciudadana: i) la primera se trata de una funcionalidad básica en la cual, el administrado o ciudadano común digita la cédula para verificar si se encuentra registrado o no en el RTBF; y ii) la segunda se trata de un sistema de consulta mediante firma digital, para que aparezcan registradas en el RTBF, puedan verificar que la información sea correcta.

En lo que respecta a la consulta básica, el artículo 23° del Reglamento de marras establece que el BCCR va a desarrollar una funcionalidad de consulta ciudadana, para que cualquier particular conozca si está o no incluido en el RTBF. En lo que respecta a la consulta ciudadana

básica, el Lic. Hidalgo Rojas expone que “se ha desarrollado en el sistema la posibilidad de que una persona física, pueda realizar la consulta en el sistema a través de su cédula de identidad, para ver si hay información suya en el sistema; en ese momento va a recibir información de un sí o un no, solamente”²⁴⁸.

Por otra parte, la consulta mediante firma digital está regulada en el artículo 23° del Reglamento de marras; el cual estipula que “Para [sic] obtener el detalle de su información personal, el interesado deberá gestionar una solicitud automatizada en el Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales para la cual deberá utilizar un certificado válido de firma digital para personas físicas perteneciente a la jerarquía nacional de certificadores registrados”²⁴⁹.

Conforme con lo antes citado en concordancia con lo expresado por el Lic. Hidalgo Rojas cuando una persona sí realiza la consulta ciudadana básica y “recibe el sí (...) a través de la firma digital podría consultar el dato específico que se ha indicado sobre él, además, tendrá la posibilidad en caso que sea incorrecta de solicitar la corrección de la información que no sea fiel”²⁵⁰.

Es menester aclarar que como lo indica el artículo 23° párrafo final del Reglamento, “El Banco Central de Costa Rica definirá el procedimiento y los requisitos, para el cumplimiento de esta garantía de registro”²⁵¹. Lo anterior, a raíz de que a la fecha no se ha implementado

²⁴⁸ Araya Camacho Guillermo, Hidalgo Rojas Arturo, Quirós Cordero Jorge y Chavarría Campos Román. “Charla Titulada: Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales, un Acercamiento para Conocer las Obligaciones que establece la Ley N°9416, Ley para Mejorar la Lucha Contra el Fraude Fiscal”. Colegio de Contadores Privados de Costa Rica. Consultado el 27 de agosto del 2019. https://www.youtube.com/watch?v=JV_qZEGlLizs&t=2591s

²⁴⁹ Ministerio de Hacienda: “Reglamento Número 41040 – H del Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales”. Publicado en La Gaceta Número 70 del día 23 de abril de 2018, Alcance 82, SINALEVI. Artículo 23.

²⁵⁰ Araya Camacho Guillermo, Hidalgo Rojas Arturo, Quirós Cordero Jorge y Chavarría Campos Román. “Charla Titulada: Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales, un Acercamiento para Conocer las Obligaciones que establece la Ley N°9416, Ley para Mejorar la Lucha Contra el Fraude Fiscal”. Colegio de Contadores Privados de Costa Rica. Consultado el 27 de agosto del 2019. https://www.youtube.com/watch?v=JV_qZEGlLizs&t=2591s

²⁵¹ Ministerio de Hacienda: “Reglamento Número 41040 – H del Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales”. Publicado en La Gaceta Número 70 del día 23 de abril de 2018, Alcance 82, SINALEVI. Artículo 23.

la consulta ciudadana, ya que su funcionamiento según el Equipo Técnico Interinstitucional, está previsto para el mes de mayo del año 2020²⁵².

Cuando se determine por medio de consulta ciudadana que “la información consignada en el Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales no es actual, veraz o exacta”²⁵³, el artículo 24 del Reglamento del RTBF establece que las personas físicas afectadas tendrán dos opciones “(...) a) Solicitar al responsable del suministro de la información las correcciones o rectificaciones del caso. (...) b) Acudir ante un Juez Contencioso Administrativo y solicitar que se ordene, correcciones o rectificaciones del caso”²⁵⁴.

Dichas medidas están contempladas en el artículo 15° de la Resolución Conjunta de Alcance General N°DGT-ICD-R-14-2019. Siendo que ambas opciones o procedimientos pueden ser accionados por una persona física o jurídica que considera que la información suministrada es incorrecta, y por consiguiente debe requerir la corrección de la declaración rendida por la sociedad suministró dicha información inexacta.

El primer procedimiento que establece la norma de marras, estipula que la persona física o jurídica afectada puede solicitar mediante un escrito autenticado por Notario Público o firmado digitalmente, la rectificación de sus datos al representante o apoderado de la sociedad que haya declarado esa información. Seguidamente el responsable del suministro de información, tendrá que llevar a cabo la respectiva declaración de rectificación en el RTBF adjuntando el escrito correspondiente.

El segundo procedimiento indica que el afectado tiene que acudir a la jurisdicción contencioso – administrativa para que el Juez ordene la corrección de información. Una vez dictada la resolución judicial correspondiente, el representante legal de la sociedad obligada

²⁵² Equipo Técnico Interinstitucional conformado por el BCCR, ICD y Hacienda para la Redacción del Reglamento del RTBF. Entrevista. San José, Costa Rica. Julio 23, 2019.

²⁵³ Ministerio de Hacienda: “Reglamento Número 41040 – H del Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales”. Publicado en La Gaceta Número 70 del día 23 de abril de 2018, Alcance 82, SINALEVI. Artículo 24.

²⁵⁴ *Ibíd.* Artículo 24.

a corregir dichos datos, tiene que adjuntar dicha resolución a la declaración de rectificación respectiva.

f. Sanciones Aplicables por el no Suministro de Información al RTBF.

El Lic. Arturo Hidalgo Rojas en su condición de Abogado Director del Ministerio de Hacienda indica que “se establecen sanciones para los obligados que omitan esta declaración. El artículo 84 bis del Código del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, es el artículo que se debe aplicar en este sentido a los incumplidores. Este artículo 84, consiste en una sanción de naturaleza impropia y una pecuniaria”²⁵⁵.

La sanción impropia según el Lic. Hidalgo Rojas,

establece que, de persistir el incumplimiento del suministro de la información, el Registro Nacional no podrá emitir certificaciones de personería jurídica, constituir, inscribir documentos a favor. Por otro lado, los Notarios Públicos deberán consignar en los documentos que emitan, que el obligado al suministro incumple con la Ley para mejorar la lucha contra el Fraude Fiscal; (...) esta es una de las sanciones que puede tener esta norma, lo cual casi que imposibilita a una persona jurídica de realizar negocios o actividades²⁵⁶.

El artículo 25 del Reglamento del RTBF viene a ampliar la aplicación de esta sanción al decir que “El [sic] Registro Nacional no podrá emitir certificaciones de personería jurídica o inscribir documentos a [sic] favor de los sujetos obligados que se encuentren en la lista de incumplidores del artículo 22 de este reglamento, salvo para el caso de inscripción de responsables del suministro de la información”²⁵⁷. De acuerdo al 22 del Reglamento de

²⁵⁵ Araya Camacho Guillermo, Hidalgo Rojas Arturo, Quirós Cordero Jorge y Chavarría Campos Román. “Charla Titulada: Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales, un Acercamiento para Conocer las Obligaciones que establece la Ley N°9416, Ley para Mejorar la Lucha Contra el Fraude Fiscal”. Colegio de Contadores Privados de Costa Rica. Consultado el 27 de agosto del 2019. https://www.youtube.com/watch?v=JV_qZEGLiZs&t=2591s

²⁵⁶ *Ibíd.*

²⁵⁷ Ministerio de Hacienda: “Reglamento Número 41040 – H del Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales”. Publicado en La Gaceta Número 70 del día 23 de abril de 2018, Alcance 82, SINALEVI. Artículo 25.

marras, la lista de incumplidores será generada y suministrada por el BCCR a través de una funcionalidad, cuando venzan los plazos estipulados en el artículo 21 del Reglamento ya mencionado; siendo que dicha lista podrá ser consultada por las autoridades competentes (ICD, Hacienda, Registro Nacional de Notarios). Según esta norma,

El [sic] día inmediato posterior de vencido el plazo para rendir las declaraciones, la Dirección General de Tributación notificará a los obligados que no suministren la información para que normalicen el cumplimiento de su deber de realizar la declaración, para lo cual, de conformidad con el artículo 84 bis del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, dará un plazo de tres días hábiles para corregir su situación. Vencido este plazo, quienes no hayan cumplido con la obligación serán considerados como incumplidores²⁵⁸.

La norma antes citada también estipula que formarán parte de la lista de incumplidores “aquellos sujetos obligados que (...) No [sic] realicen el suministro de información anual (...) Conserven [sic] períodos pendientes del suministro de información (...) Mantengan [sic] dentro de su cadena de estructuras jurídicas sujetos obligados que no hayan realizado el suministro de información correspondiente al período vigente”²⁵⁹. En conclusión, la aplicación de la sanción impropia, se da cuando las sociedades obligadas de realizar cualquiera de las declaraciones ya explicadas en este capítulo, se incluyen en la lista de incumplidores, siendo que estas sociedades se van a ver afectadas en el momento de realizar sus negocios o actividades ordinarias.

Por otra parte, el Lic. Hidalgo Rojas menciona que en cuanto a la sanción pecuniaria “se establece la posibilidad de que la Dirección General de Tributación imponga una multa de un 2% de la cifra de ingresos brutos del impuesto sobre las utilidades del período anterior al

²⁵⁸ Ministerio de Hacienda: “Reglamento Número 41040 – H del Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales”. Publicado en La Gaceta Número 70 del día 23 de abril de 2018, Alcance 82, SINALEVI. Artículo 21.

²⁵⁹ *Ibíd.* Artículo 21.

que se produce la infracción y establece con un mínimo de 3 salarios base y un máximo de 100²⁶⁰.

El artículo 84 bis del Código de Normas y de Procedimientos Tributarios viene a explicar cómo debe aplicarse esta sanción. La cual, va a operar una vez el Ministerio de Hacienda perciba a los incumplidores a suministrar o actualizar la información del RTBF, esto de conformidad con el artículo 21 del Reglamento del RTBF. Es decir, que una vez transcurrido el plazo de 3 días hábiles para cumplir con lo prevenido; quienes no hayan acatado lo requerido por la DGT serán considerados incumplidores y a partir de dicho momento es que Hacienda puede proceder con el cobro de las multas supra citadas.

El procedimiento sancionador que lleva al efecto el Ministerio de Hacienda mediante la Dirección General de Tributación, también puede iniciarse cuando el ICD comunique al Ministerio de Hacienda posibles inconsistencias sobre el suministro de información, esto de acuerdo con el artículo 26 del Reglamento del RTBF.

C. Custodia, Administración, Uso y Confidencialidad de la Información del RTBF.

Según el artículo 8° de la Ley N°9416, corresponde al Banco Central de Costa Rica custodiar y administrar de forma segura, la información de los accionistas y beneficiarios finales suministrada por las sociedades anónimas. Al respecto, el señor Román Chavarría Campos en su condición Jefe de la Unidad de Inteligencia Financiera del ICD, menciona que “(...) todo el padrón de personas jurídicas del país (...) tiene que estar depositado en un ambiente de seguridad, de confiabilidad, de confidencialidad; por eso es que se ha apostado también el legislador a que el Banco Central, sea la instancia en esta materia (...) quien haga

²⁶⁰ Araya Camacho Guillermo, Hidalgo Rojas Arturo, Quirós Cordero Jorge y Chavarría Campos Román. “Charla Titulada: Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales, un Acercamiento para Conocer las Obligaciones que establece la Ley N°9416, Ley para Mejorar la Lucha Contra el Fraude Fiscal”. Colegio de Contadores Privados de Costa Rica. Consultado el 27 de agosto del 2019. https://www.youtube.com/watch?v=JV_qZEGLizs&t=2591s

los desarrollos y mantenga la información (...) bajo custodia y bajo los estándares que tiene el Banco Central”²⁶¹.

Entre las principales funciones que tiene el Banco Central como entidad encargada de la custodia y administración de los datos sensibles suministrados al RTBF. Los artículos 8 y 10 de la Ley N°9416 en concordancia con los artículos 7, 16, 19 y 20 del Reglamento N°41040 – H; tipifican que el Banco Central tiene la potestad de:

- i) admitir, almacenar y brindar seguridad de la información suministrada por las sociedades obligadas, la cual se procura sea auténtica, íntegra y confiable; siendo que dichos datos están respaldados mediante protocolos y normas de seguridad informática aceptados internacionalmente para el manejo de datos confidenciales;
- ii) establecer las pistas de auditoría que permitan definir con certeza el origen del acceso a los datos, la fecha y la hora de la petición, el usuario o el sistema utilizado para la consulta, el tiempo de la sesión de acceso y el listado de los datos visualizados;
- iii) habilitar y controlar los accesos para el Ministerio de Hacienda y el ICD, con el fin de que esas instituciones puedan acceder a los datos suministrados al RTBF y verificar que la solicitud requerida por dichas entidades cumpla con los requisitos legales y reglamentarios respectivos; reservándose la potestad de rechazar el requerimiento de datos sensibles cuando se incumplan tales obligaciones.
- iv) remitir al ICD y el Ministerio de Hacienda las instrucciones de seguridad que estas instituciones deben implementar, para garantizar la integridad, confiabilidad, confidencialidad, trazabilidad y confidencialidad de la información suministrada. Así como auditar el cumplimiento de tales procedimientos.

²⁶¹ Araya Camacho Guillermo, Hidalgo Rojas Arturo, Quirós Cordero Jorge y Chavarría Campos Román. “Charla Titulada: Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales, un Acercamiento para Conocer las Obligaciones que establece la Ley N°9416, Ley para Mejorar la Lucha Contra el Fraude Fiscal”. Colegio de Contadores Privados de Costa Rica. Consultado el 27 de agosto del 2019. https://www.youtube.com/watch?v=JV_qZEGLiZs&t=2591s

v) entregar un reporte anual dirigido a la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda, con el estado de las declaraciones de cada una de las sociedades obligadas a suministrar información. El mismo se enviará al vencimiento de las declaraciones ordinarias, e indicará cuáles sociedades cumplieron o no con la declaración.

vi) implementar un sistema informático que permita la determinación automática de los beneficiarios finales, mediante la identificación de participaciones sustantivas de aquellas sociedades que estén relacionadas entre sí; que obligue a tales sociedades anónimas, a declarar hasta el último beneficiario final.

Como se ha mencionado en párrafos previos, el Banco Central es la entidad encargada de recibir, administrar y custodiar todos los datos sensibles que entregue el padrón de sociedades anónimas inscritas en el Registro Nacional. Para tal efecto, el Banco se ha encargado de implementar sistemas informáticos que garanticen la absoluta confidencialidad de la información societaria inscrita en el RTBF y restrinjan el conocimiento de tales datos a: i) las personas físicas o jurídicas propietarias de dicha información, quienes deben actuar conforme con el procedimiento de Consulta Ciudadana; y ii) al ICD y la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda, quienes para conocer la información del RTBF, deben acogerse a los protocolos de seguridad establecidos por el BCCR y emplearla para los fines que estipula la Ley N°9416, que más adelante se dirán.

En relación con lo antes dicho, el Lic. Hidalgo Rojas menciona que “esta plataforma fue diseñada por el Banco Central, es una base de datos que va a contener el Registro de Transparencia con los estándares más altos de seguridad; la Ley de por sí limitó las personas que pueden tener acceso a esta información y en los casos en los cuales se pueden consultar y el Banco es el garante que esto sea así”²⁶².

²⁶² Araya Camacho Guillermo, Hidalgo Rojas Arturo, Quirós Cordero Jorge y Chavarría Campos Román. “Charla Titulada: Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales, un Acercamiento para Conocer las Obligaciones que establece la Ley N°9416, Ley para Mejorar la Lucha Contra el Fraude Fiscal”. Colegio de

En concordancia con lo antes citado, el Lic. Hidalgo Rojas explica que,

este sistema es un sistema automatizado, que no tiene la participación de algún funcionario verificando que la persona que va a ingresar al sistema, tiene facultades suficientes para realizar la declaración; en ese sentido se realizó una consulta al Registro Nacional con la cual obtuvimos (...) las personas que podían ingresar sin necesidad de hacer una lectura de la certificación de personería²⁶³.

En aras de garantizar la seguridad y confidencialidad de los datos suministrados al BCCR, el Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales va a funcionar de forma automatizada, con el objeto de evitar que la misma sea manipulada y divulgada por terceros. Acorde con el artículo 8° de la Ley N°9416 y el artículo 17° del Reglamento N°41040 – H, esta plataforma va a obtener y verificar en tiempo real la información de las sociedades, socios, beneficiarios finales y representantes o apoderados registrados en el RTBF; de las plataformas tecnológicas del Registro Nacional, Tribunal Supremo de Elecciones, Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto, la Dirección General de Migración y Extranjería, así como cualquier otra institución que mantenga información oficial de identificación de las personas físicas y jurídicas antes dichas.

En otras palabras, el Banco Central es un mero administrador del Registro de Beneficiarios Finales, que actuando conforme al principio de legalidad garantiza el correcto funcionamiento automatizado, así como el mantenimiento del RTBF; evita que la información sea filtrada, adulterada, extraviada, comercializada por terceros y los funcionarios autorizados para el acceso y uso de la información. El Banco también custodia los datos suministrados en su estructura tecnológica que cuenta con protocolos de seguridad

Contadores Privados de Costa Rica. Consultado el 27 de agosto del 2019. https://www.youtube.com/watch?v=JV_qZEGlLizs&t=2591s

²⁶³ Araya Camacho Guillermo, Hidalgo Rojas Arturo, Quirós Cordero Jorge y Chavarría Campos Román. “Charla Titulada: Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales, un Acercamiento para Conocer las Obligaciones que establece la Ley N°9416, Ley para Mejorar la Lucha Contra el Fraude Fiscal”. Colegio de Contadores Privados de Costa Rica. Consultado el 27 de agosto del 2019. https://www.youtube.com/watch?v=JV_qZEGlLizs&t=2591s

de alto nivel; ya según el **Equipo Técnico Interinstitucional (2019)** la información contenida en la lista de accionistas y beneficiarios finales está encriptada, para garantizar que únicamente sea conocida por las personas autorizadas en la Ley N°9416.

Además, el Banco Central en su condición de administrador del RTBF: valida los accesos de las personas autorizadas de ingresar al sistema, verifica que el ICD y Hacienda actúen conforme con los estándares de seguridad emanados por el efecto por el BCCR, determina cuáles sociedades realizan las declaraciones ya explicadas, acepta o rechaza las solicitudes de información estipuladas en el artículo 10° de la Ley N°9416, así como también desarrolla, implementa y garantiza el correcto desempeño de las funcionalidades previstas en los artículos 7, 18, 20, 22 y 23 del Reglamento de marras y el artículo 3 de la Resolución Conjunta de Alcance General N°DGT-ICD-R-14-2019 para facilitar la automatización del RTBF.

Seguidamente se procede a identificar cuáles son los requisitos que deben cumplir el ICD y la DGT para acceder a los datos registrados en el RTBF. De acuerdo con el artículo 10° de la Ley N°9416 en relación con el artículo 18° del Reglamento del RTBF; toda solicitud de información proveniente de las entidades ya mencionadas debe: i) indicar cuál institución y dependencia requiere dichos datos; ii) mencionar cuando así corresponda, el número del expediente o caso administrativo, en el cual se requiere conocer información accionaria de una o varias sociedades; iii) identificar a los funcionarios públicos acreditados para tal efecto; iv) fecha del requerimiento de información; v) llevar la firma digital del o los funcionarios acreditados para dicho procedimiento; vi) facilitar la lista de funcionarios que tendrán acceso a los datos requeridos; vii) en el caso del Ministerio de Hacienda se tiene que detallar cuál es la información requerida y para qué fines va a utilizarla; y viii) cualquier otro que sea establecido vía reglamento.

Acorde con las normas previamente citadas, el incumplimiento de alguno de estos requisitos faculta al BCCR a rechazar la solicitud de información, debiendo este último advertir cuál de estas obligaciones no se está cumpliendo. Asimismo, el ICD y el Ministerio

de Hacienda tienen el deber de requerir los datos sensibles por utilizar, mediante la funcionalidad que al efecto implemente el Banco Central.

En lo que respecta a las competencias legítimas para el uso de la información, el artículo 9° de la Ley N°9416 estipula que la información suministrada al RTBF es de carácter confidencial y únicamente podrá ser utilizada para lo siguiente: i) cuando producto de las competencias legales del ICD, sea necesario el requerimiento de información de la lista de accionistas y beneficiarios finales al BCCR; y ii) para dar cumplimiento a las competencias de la Administración Tributaria del Ministerio de Hacienda.

Para los casos en que el Ministerio de Hacienda solicite información, tendrá que especificar para qué fines tributarios la necesita. En el artículo 9° de la Ley N°9416 describe los siguientes casos: i) para determinar de oficio si una de las sociedades obligadas al suministro de información, es deudora tributario del Ministerio de Hacienda y en caso de ser así proceder con los procedimientos cobratorios correspondientes. Para este caso en concreto Hacienda tuvo que haber notificado una actuación de control a la sociedad, cuya información va a ser consultada; ii) en los casos que sea necesario intercambiar información, de acuerdo con las disposiciones de instrumentos internacionales; iii) Con el fin de llevar a cabo las inspecciones tributarias, mediante los funcionarios asignados particularmente por el Ministerio de Hacienda y sus competencias, para atender y analizar cada caso en concreto; y iv) con el objeto de elaborar planes de gestión de riesgo, según los criterios objetivos que al efecto indique y publique el Ministerio de Hacienda mediante la Dirección General de Tributación. Dichos planes van a estudiar aquellas sociedades sospechosas de defraudar al fisco o incumplir sus deberes tributarios. Siendo que Hacienda designará funcionarios específicos para estudiar a las sociedades de las cuales se tenga sospecha.

En relación con los requisitos y causas legítimas para el uso de información; el Ingeniero Guillermo Araya Camacho en su calidad de Director General del Instituto Costarricense sobre Drogas, explica que,

la información va a ser utilizada por la naturaleza y las competencias que nos da la Ley y no para otros fines. Para ello, contamos hoy en día con una certificación del sistema de seguridad del Banco Central y una verificación positiva de los controles y del cumplimiento de todos los requerimientos de seguridad, tanto para el recinto que se va a habilitar en el Ministerio de Hacienda como para los recintos de la Unidad de Inteligencia Financiera²⁶⁴.

Tanto el Ministerio de Hacienda como el Instituto Costarricense Sobre Drogas, deben actuar en apego al principio de legalidad en el momento de requerir y utilizar los datos registrados dentro del Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales. Ya que la entrega de información, depende de si dichas instituciones cumplen con todos y cada uno de los requisitos tipificados en el artículo 10 de la Ley N°9416. Además, una vez obtenidos los datos de las sociedades anónimas registradas, los funcionarios a cargo de la utilización de dicha información, tienen que emplearlos bajo absoluta confidencialidad y únicamente para llevar a cabo los fines regulados en el artículo 9 de la Ley antes dicha.

De igual forma, cualquier funcionario de las instituciones antes dichas (BCCR, Hacienda, ICD) debe evitar: i) que su certificado de firma digital sea utilizado por cualquier otra persona; ii) acceder a la información confidencial del RTBF cuando no cuenta con la autorización adecuada o la justificación correspondiente; y iii) conservar, copiar, transferir, destruir, utilizar, alterar información contenida en el RTBF mediante programas informáticos.

²⁶⁴ Araya Camacho Guillermo, Hidalgo Rojas Arturo, Quirós Cordero Jorge y Chavarría Campos Román. “Charla Titulada: Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales, un Acercamiento para Conocer las Obligaciones que establece la Ley N°9416, Ley para Mejorar la Lucha Contra el Fraude Fiscal”. Colegio de Contadores Privados de Costa Rica. Consultado el 27 de agosto del 2019. https://www.youtube.com/watch?v=JV_qZEGLiZs&t=2591s

Por ende, cualquiera de los funcionarios o instituciones encargadas de la administración y la utilización de los datos suministrados al Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales; tienen la obligación de actuar con la más absoluta confidencialidad de acuerdo con el artículo 29 del Reglamento N° 41040 – H, pues de lo contrario se exponen a las sanciones y procedimientos establecidos en los artículos 14 y 15 de la Ley N°9416 en relación con el artículo 28 del Reglamento ya citado.

D. Problemática Derivada de las Obligaciones Inherentes del RTBF en Socios y Representantes Legales de Sociedades Anónimas.

A lo largo del primer acápite de la sección primera del presente capítulo tercero, se ha estudiado desde una óptica legal el funcionamiento del RTBF para las sociedades anónimas. Por consiguiente, con base en lo ya analizado se procede a determinar cuáles son las principales obligaciones a las que van a estar sujetos los socios y representantes legales de las sociedades anónimas contribuyentes de la Ley N°9428.

Al recapitular, los representantes legales de las sociedades anónimas van a estar sujetos a nuevas regulaciones que les obligan a: i) obtener un certificado de firma digital con el fin de hacer las declaraciones (tanto la primera declaración, como las declaraciones ordinarias y extraordinarias); ii) registrar a su representada en el portal digital <https://www.centraldirecto.fi.cr>; iii) procurar que en el momento de realizar la declaración, el libro de registro de accionistas de su representada esté al día; iv) acudir ante un Notario Público, para designar a un apoderado que pueda presentar la declaración de accionistas en lugar del Presidente de la Junta Directiva, cuando éste último tenga una imposibilidad material para hacerlo o desee delegar dicha función en alguien más; pudiendo ser un representante legal distinto al Presidente o un apoderado; v) brindar una declaración veraz sobre los datos que debe brindar al RTBF, so pena de ser procesados por el delito de perjurio; vi) subir al portal de Central Directo, la información más actualizada de los accionistas de su representada; vii) guardar toda la información que respalde los datos declarados y tenerlos a disposición de la Administración Tributaria; viii) realizar la declaración de rectificación, cuando esta sea solicitada personalmente por el interesado o exista una resolución judicial

que ordene tal circunstancia; ix) velar porque el Secretario u otro apoderado designado en los estatutos²⁶⁵, lleve al día el registro de socios de su representada, con el fin de brindar información actualizada al RTBF; x) pagar en representación de la sociedad ante la Administración Tributaria, las sumas derivadas del incumplimiento por el no suministro de información al RTBF.

Además de los deberes enumerados en los párrafos anteriores, los cuales acarrear nuevas responsabilidades a los representantes de las sociedades tanto activas como inactivas. La creación e implementación del RTBF sugiere la siguiente problemática:

En el caso de las sociedades anónimas que no tengan bienes, ni realicen actividades lucrativas y tampoco estén asociadas a cadenas de estructuras jurídicas; no se explica de donde van a sacar dinero los representantes de sociedades obligadas, para cubrir: i) los costos asociados a la inscripción del apoderado encargado de hacer la declaración ante el RTBF, cuando fuere necesario hacerlo; y ii) las sanciones derivadas del no suministro de información al RTBF. Lo anterior, también aplica para las sociedades recién inscritas que deben presentar la declaración ordinaria.

Por otra parte, los socios de las sociedades anónimas están obligados a: i) permitir que su información personal sea suministrada al RTBF; ii) reportar los cambios de participación accionaria al Secretario; y iii) obtener firma digital cuando sea necesario revisar en el RTBF, para verificar si sus datos son o no exactos.

Asimismo, la información de los accionistas va a ser consultada por la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda y el Instituto Costarricense sobre Drogas, para llevar a cabo los fines que establece la normativa aplicable. No obstante, este punto será profundizado en el acápite II. de esta Sección.

Finalmente, conviene aclarar que en el caso de las sociedades inactivas y recién inscritas que no cuenten con bienes, dinero, ni realicen actividades lucrativas; es posible que los socios

²⁶⁵ Obligación que se establece en el artículo 253 del Código de Comercio.

o representantes legales deban desembolsar de su propio peculio para pagar los gastos que se detallan en párrafos anteriores. Siendo este un tema que puede ser analizado por futuros investigadores, debido a que actualmente no se cuenta con los datos necesarios para respaldar dicha aseveración.

II. Ruptura del Anonimato Societario y sus Alcances Legales.

Habiendo comprendido cómo funciona el Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales del Banco Central de Costa Rica; resulta necesario analizar brevemente: i) cuál es el fin del anonimato de los accionistas; y ii) cuáles son las características del secreto societario en Costa Rica, previo a la implementación del RTBF. Lo anterior, con el objeto de estudiar si esta herramienta viene a desnaturalizar la figura de la sociedad anónima, mediante la ruptura del anonimato de los accionistas.

A. La Finalidad del Anonimato en las Sociedades Anónimas.

Los tesisistas Avendaño Vargas y Sánchez Bertarioni indican que el,

derecho al anonimato es una cualidad que, como tal no es inherente al concepto de personalidad jurídica (...) sino que se encuentra de manera particular en una de sus principales manifestaciones, la sociedad de capital, en la cual una vez realizado el aporte del socio, el mismo se desvincula de las obligaciones, las cuales pasan a la persona jurídica y permanece oculto²⁶⁶.

La sociedad anónima es un vehículo jurídico cuyo propósito principal, es limitar la responsabilidad de sus accionistas a los aportes realizados. Por tal motivo, el anonimato societario es un mecanismo que permite proteger la identidad de los socios y evitar que los mismos sean perseguidos por acreedores o terceras personas, por las obligaciones que haya adquirido la sociedad de la cual son codueños.

²⁶⁶ Avendaño Vargas Luis Diego. Sánchez Bertarioni Ana Laura. “La Responsabilidad del Accionista (Cuotista) en materia Fiscal con el posible ingreso de Costa Rica a la OCDE”. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2015. Págs. 29 y 30.

Continúan indicando los tesisistas Avendaño Vargas y Sánchez Bertarioni que,

Este [sic] anonimato se debe a que en las sociedades de capital, no tienen relevancia las cualidades personales de sus miembros, sino que lo principal viene a ser el aporte que cada uno realiza para la constitución de la persona social, contrario a las sociedades de personas en las cuales este es un aspecto imperativo, llegando [sic] incluso a su desaparición ante el cambio de alguno de sus miembros, situación que no se presenta en las sociedades de capital debido a que las acciones que la conforman son negociables libremente. (...) Al respecto de este anonimato, el profesor Abram Chayes, indica que mientras la sociedad crece, los miembros parecieran dejar de ser accionistas y convertirse en algo parecido a inversionistas, (...) así permanecen al margen de la “empresa” y su derecho más ejercido es la exigencia del dividendo²⁶⁷.

Como las sociedades anónimas son de tipo capitalista, la identidad de los socios no es importante; ya que la misma está compuesta por títulos valores nominativos llamados acciones, los cuales son transferibles mediante endoso. Los codueños de la sociedad serán quienes sean titulares de una o varias acciones que conforman el patrimonio social y es por esta razón que la sociedad es independiente de sus accionistas, ya que la misma existe para realizar las actividades para las cuales fue creada, sin necesidad de que sus socios intervengan directamente; ya que los actos de administración son ejercidos por el Presidente o los representantes o apoderados nombrados para tal efecto.

En relación con las afirmaciones antepuestas, la Lic. Guadamuz Flores explica que “Con [sic] la S. A. [sic] se logra desvincular por completo el patrimonio personal del [sic] de la persona jurídica. El anonimato, que es la característica principal de las sociedades de capital en Costa Rica, limita por completo la responsabilidad del conjunto societario ante terceras personas”²⁶⁸. En síntesis, la finalidad del anonimato societario es limitar la responsabilidad

²⁶⁷ Avendaño Vargas Luis Diego. Sánchez Bertarioni Ana Laura. “La Responsabilidad del Accionista (Cuotista) en materia Fiscal con el posible ingreso de Costa Rica a la OCDE”. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2015. Págs. 30 y 31.

²⁶⁸ Guadamuz Flores Alina. “Denominación Social: El Nombre de Personas Físicas como Límite Legal, su Distinción de la Razón Social, de la Marca y del Nombre Comercial”. Revista Judicial que forma parte del

entre el socio y la sociedad; siendo que esta última es quien actúa frente terceros y ante cualquier circunstancia responderá con el capital recaudado mediante el aporte de los socios y las actividades lucrativas a las que se dedica dicha entidad.

B. Características del Anonimato Societario en la Legislación Costarricense.

El tesista **Cortés Castro Adrián (2015)** menciona que el anonimato puede clasificarse en absoluto y relativo. En lo que respecta al primero el autor ya mencionado describe que,

El [sic] anonimato absoluto se da cuando no hay forma de conocer la identidad de los accionistas. La manera tradicional con la que se lograba este grado de anonimato era mediante las acciones al portador, pero actualmente en casi todas las legislaciones, por no afirmar que en la totalidad, donde estos títulos son permitidos, se da un alto grado de control gubernamental²⁶⁹.

En relación con lo anterior, el autor Cortés Castro menciona que “En [sic] la mayoría de legislaciones estudiadas, incluyendo la costarricense (...), las acciones al portador son prohibidas”²⁷⁰; situación que también explican los autores Pacheco Guerrero y Tellini Mora al mencionar que “la legislación costarricense limitó en forma definitiva las acciones al portador con la ley número 5901 del 20 de abril de 1976 al prohibir que el capital de las sociedades anónimas esté compuesto de acciones al portador”²⁷¹.

Debido a que en la legislación costarricense no se permite que el capital social de una sociedad, sea conformada por acciones al portador, no resulta de interés para esta investigación profundizar sobre el concepto de anonimato absoluto. Por consiguiente, se procede a describir el anonimato relativo, el cual según el autor Cortés Castro es “cuando la

Poder Judicial de Costa Rica, N°122, págs. 39-52 ISSN, 2215-2377, enero 2018. Consultado el día 17 de septiembre de 2019. <https://pjenlinea3.poder-judicial.go.cr/biblioteca/uploads/Archivos/Articulo/art3.pdf>. Pág. 44.

²⁶⁹ Cortés Castro Adrián. “El Fin del Anonimato de los Accionistas en Costa Rica”. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2015. Pág. 109.

²⁷⁰ *Ibíd.* Pág. 110.

²⁷¹ Pacheco Guerrero Diego A. Tellini Mora Gustavo A. Deficiencias del Derecho Societario costarricense: el derecho de información dentro de las sociedades anónimas. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2008. Pág. 73.

identidad de los accionistas consta en los documentos privados de la sociedad, que no son de acceso público -similar a Costa Rica-, y la identidad de los accionistas necesariamente debe figurar en el libro de registro de accionistas. Pero el único modo de acceder a dicha información es voluntaria u obligatoriamente, en casos excepcionales (...)”²⁷².

En relación con la definición antes citada, se infiere que a diferencia del anonimato absoluto donde las sociedades son completamente anónimas por tener acciones al portador; en las legislaciones donde se regula el anonimato relativo,

las sociedades anónimas en realidad no logran configurar un anonimato de los accionistas completo puesto que sólo existen acciones nominativas que consignan la identidad del dueño en el título y en el libro de registro de accionistas. Esto porque se obliga a los socios que la integran a suscribir únicamente acciones con su identidad, requisito que por naturaleza es más propio de las sociedades de personas que de las sociedades de capital, que es la naturaleza original de las sociedades anónimas²⁷³.

Aunado lo anterior, puede afirmarse que el anonimato relativo tiene como principales características: i) que el capital social esté conformado por acciones nominativas; ii) que se identifique a los socios en el libro de registro de accionistas, el cual también debe indicar el porcentaje en que estos son dueños del capital social; y iii) que la información de los socios normalmente no podrá ser conocida por personas ajenas a la sociedad.

Seguidamente se va examinar si dichas características se cumplen en la legislación mercantil costarricense. En lo que respecta al primer punto, el artículo 120 del Código de Comercio señala que,

La [sic] acción es el título mediante el cual se acredita y transmite la calidad de socio.
Las acciones comunes -también llamadas ordinarias- otorgan idénticos derechos y

²⁷² Cortés Castro Adrián. “El Fin del Anonimato de los Accionistas en Costa Rica”. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2015. Págs. 86 y 87.

²⁷³ Pacheco Guerrero Diego A. Tellini Mora Gustavo A. Deficiencias del Derecho Societario costarricense: el derecho de información dentro de las sociedades anónimas. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2008. Pág. 73.

representan partes iguales del capital social. Está prohibida la emisión de acciones sin valor. Tanto las acciones comunes como las preferentes u otros títulos patrimoniales podrán ser emitidos en moneda nacional o extranjera y deberán ser nominativos²⁷⁴.

En la norma supra citada se aprecia que el capital social de las sociedades anónimas está compuesto por acciones, las cuales pueden ser comunes, preferentes, etc. El requisito para que los socios adquieran acciones, es que éstas sean títulos nominativos. Según el artículo 687 del Código de Comercio, estos títulos se caracterizan por ser “expedidos a favor de persona determinada, cuyo nombre ha de consignarse tanto en el texto del documento como en el registro que deberá llevar al efecto el emisor”²⁷⁵. Como se aprecia en los artículos anteriores; la calidad del socio se atribuye mediante acciones nominativas, las cuales conforman el capital social de una sociedad anónima.

Con respecto de la obligación de anotar el nombre y la participación de los socios en el registro de accionistas; en los artículos 252, 253, 254, 261 y 687 del Código de Comercio se establece que el Secretario en su condición de depositario (o cualquier otro apoderado designado), incluirá dentro del registro de socios el detalle de la acción o acciones que están a nombre de un determinado socio; siendo que debe registrarse el detalle del capital social en orden cronológico, tomando en cuenta a los socios fundadores y todos aquellos cambios que en lo sucesivo se realicen. De acuerdo con lo aquí desarrollado, en el Derecho Costarricense se cumple con la segunda característica del anonimato relativo.

De acuerdo con el autor Cortés Castro,

(...) para poder ejercer los derechos accionarios es obligatorio mostrar el título de acciones, y las calidades completas de los socios deben constar en un asiento inscrito en el libro de registro de accionistas. (...) esos artículos que regulan la identidad de los accionistas tienen efectos únicamente en la esfera interna de la sociedad, ya que

²⁷⁴ Asamblea Legislativa. “Ley Número 3284 Código de Comercio”. Publicada en La Gaceta Número 117 del día 27 de mayo de 1964, SINALEVI. Artículo 120.

²⁷⁵ *Ibíd.* Artículo 687.

nada de esto consta en registros públicos. Los únicos socios que constan en el Registro Nacional son los socios fundadores, pero en la práctica ese registro usualmente se modifica de forma inmediata una vez que la sociedad queda inscrita. (...) Por lo tanto, si se desea conocer de modo preciso quiénes son los propietarios de las acciones en tiempo real, el único modo de hacerlo es teniendo al mismo momento los títulos de acciones válidamente emitidos, y el libro de registro de accionistas actualizado²⁷⁶.

Si bien el anonimato de los socios no viene expresamente regulado en el Código de Comercio; lo cierto es que los artículos 120, 137, 140, 252, 253, 254, 261, 687 y 688 del Código de maras, establecen que la identidad de los socios únicamente consta en los títulos accionarios que de acuerdo al tesista **Cortés Castro (2015)** son custodiados por cada uno de los accionistas, y en el libro de registro de socios que lleva al efecto el Secretario de la Junta Directiva.

Por ende, tomando en cuenta que: i) los títulos accionarios son endosables; ii) el detalle actualizado del capital accionario se encuentra registrado en el Libro de Registro de Socios, el cual es custodiado por el Secretario de la Junta Directiva; y iii) la información personal de cada accionista, así como la cantidad de acciones que respectivamente posean y las cesiones, pagos, así como gravámenes sobre las acciones; está registrada en el libro de accionistas. Puede afirmarse que la información referente a los accionistas es secreta y solo podrá ser conocida por la Junta Directiva, así como por los propios socios quienes “tendrán el derecho de examinar los libros, la correspondencia y demás documentos que comprueben el estado de la sociedad”²⁷⁷.

Esto se debe a que el registro de quienes son propietarios de las acciones que componen el capital social, es para fines internos de la sociedad; ya que frente a terceros dicha entidad actúa con independencia de sus accionistas. La afirmación anterior es sustentada por el autor

²⁷⁶ Cortés Castro Adrián. “El Fin del Anonimato de los Accionistas en Costa Rica”. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2015. Págs. 138 - 148.

²⁷⁷ Asamblea Legislativa. “Ley Número 3284 Código de Comercio”. Publicada en La Gaceta Número 117 del día 27 de mayo de 1964, SINALEVI. Artículo 26.

Cortés Castro, quien menciona que “Desde [sic] el punto de vista del anonimato ante terceros, es decir particulares ajenos a la sociedad, el anonimato se conservara [sic], puesto que los registros internos de las sociedades seguirán siendo privados”²⁷⁸. La privacidad del libro de registro de accionistas viene contemplada en el artículo 265 del Código de Comercio, el cual estipula que “Ninguna [sic] autoridad (...) podrá decretarse la comunicación, entrega o reconocimiento general de libros, correspondencia y demás papeles y documentos, (...)”²⁷⁹. Según dicho artículo, el libro de accionistas y los certificados de acciones no podrán ser conocidos por personas ajenas a la sociedad, así como tampoco serán entregados a terceras personas; salvo cuando apliquen los casos de excepción que más adelante se dirán.

Ahora bien, aun cuando el Código de Comercio no mencione expresamente que la información accionaria es de carácter confidencial, lo cierto es que la misma se ajusta a los supuestos regulados en el artículo 2 de la **Ley N°7975 de Información No Divulgada (2000)**; es decir, el detalle de participación accionaria puede considerarse secreto a razón de: i) ser conocido por un grupo reducido de personas (en este caso la Junta Directiva y los socios), siendo que los colaboradores, proveedores y demás personas relacionadas con la sociedad, normalmente no tendrán acceso a dicha información; ii) estar registrado en el libro de accionistas; que es custodiado por la Junta Directa a través de su Secretario, quien vela porque dicha información se mantenga secreta; y iii) que tiene un valor comercial, ya que dicho detalle indica quienes son los accionistas de una sociedad mercantil y bajo qué porcentaje son dueños del capital social; puede ser vendido a otras compañías, bancos y demás entidades que deseen conocer los bienes, el capital y la participación sustantiva que ostentan los accionistas físicos y jurídicos de una determinada sociedad. Conforme lo ya explicado, la legislación mercantil costarricense cumple con la tercera característica de anonimato relativo.

²⁷⁸ Cortés Castro Adrián. “El Fin del Anonimato de los Accionistas en Costa Rica”. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2015. Pág. 174.

²⁷⁹ Asamblea Legislativa. “Ley Número 3284 Código de Comercio”. Publicada en La Gaceta Número 117 del día 27 de mayo de 1964, SINALEVI. Artículo 265.

En síntesis, el derecho mercantil costarricense establece que las sociedades anónimas cuentan con un anonimato relativo, el cual está sujeto a la emisión de títulos nominativos, que deben registrarse en el libro de registro de accionistas. Siendo que dicha información solo es conocida por la Junta Directiva y los accionistas. No obstante, lo anterior, existen disposiciones legales que permiten a sujetos ajenos a la sociedad, conocer el detalle de participación societaria; las cuales serán analizadas en los párrafos siguientes.

C. Impacto del RTBF en el Anonimato Societario Costarricense.

En apartados previos se ha estudiado tanto la finalidad y características del anonimato societario en la legislación costarricense, como la finalidad y el funcionamiento del Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales. Por tal motivo, en este acápite va a analizarse como afecta el RTBF al anonimato de los socios.

a. Quebranto del Anonimato Societario Previo a la Implementación del RTBF.

En relación con lo ya analizado; previo a la implementación del Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales, la información correspondiente a: la identidad de los accionistas, el detalle del capital accionario y de cuáles socios tienen participación sustantiva; únicamente estaba contenida en los títulos de acciones y el libro de registro de socios, documentos que por mandato legal están bajo la custodia de los accionistas y la Junta Directiva. Asimismo, el detalle de quienes son accionistas y bajo qué porcentaje son dueños del capital social, solo podía ser conocido por: i) los accionistas y miembros de la Junta Directiva; ii) las personas que, por disposición voluntaria de la sociedad, tuviesen acceso a dicha información; y iii) las autoridades judiciales, tributarias y administrativas que se enumeran en los párrafos ulteriores. Los casos enumerados en los incisos ii) y iii), serán explicados en los siguientes párrafos.

Al respecto el autor **Cortés Castro (2015)** indica que la identidad de los accionistas puede conocerse voluntariamente “cuando los accionistas o la junta directiva brindan por decisión propia la información concerniente a los dueños del capital social de la sociedad. (...) el documento que usualmente es utilizado para certificar la identidad de los accionistas es la

mal llamada certificación notarial con vista en el libro de registro de accionistas²⁸⁰”. Esto se debe a que no existe norma expresa, que prohíba a la sociedad brindar dicha información a terceros. Sin embargo, quien reciba dichos datos debe velar porque la misma no sea divulgada a terceras personas, lo anterior de conformidad con los artículos 2 y 5 de la Ley N°7975.

Asimismo, cuando la Ley así lo establezca, las sociedades anónimas deben brindar la información de los accionistas. A continuación, se mencionan algunos casos: i) en el artículo 265 del Código de Comercio, se contempla que la autoridad jurisdiccional competente podrá requerir la exhibición de los títulos accionarios y el libro de registro de socios, o la entrega de una certificación de capital con vista al libro de registro de accionistas; siempre que se realice a través de un proceso judicial; ii) los artículos 105 y 106 inciso b) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios en relación con los artículos 265 y 266, establecen que el Ministerio de Hacienda podrá requerir la información accionaria de una sociedad, cuando se lleve a cabo investigaciones de naturaleza tributaria; iii) los artículos 265 y 271 del Código de Comercio estipulan que la sociedad está obligada a entregar el libro de registro de accionistas al juzgado respectivo cuando se trate de un proceso de quiebra y al liquidador en caso de que dicha entidad haya sido disuelta; y iv) la información accionaria también la pueden solicitar “la administración pública como en el caso de las municipalidades, los bancos públicos y privados”²⁸¹. Las instituciones o personas que tengan acceso a la información accionaria, deberán guardar absoluta confidencialidad sobre la misma.

Cabe destacar que aun cuando previo a la implementación del RTBF, se daba la ruptura del anonimato de los socios por los motivos antes expuestos; la misma no afectaba totalmente el anonimato de tales entidades ya que: i) si bien los certificados de acciones y los libros son exhibidos a las entidades correspondientes, dicha información puede variar en cualquier momento y por ende, tales entidades eventualmente deberán volver a requerir el detalle actualizado de accionistas a la sociedad; ii) similar al caso anterior, cuando se emitan

²⁸⁰ Cortés Castro Adrián. “El Fin del Anonimato de los Accionistas en Costa Rica”. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2015. Pág. 120.

²⁸¹ *Ibíd.* Pág. 144.

certificaciones de participación accionaria, la misma normalmente tiene una vigencia de un mes calendario²⁸²; iii) estos casos “son puntuales (...). Además, la información brindada se resguarda de forma confidencial”²⁸³; y iv) los libros y certificados accionarios, son custodiados por la sociedad mientras esta se encuentre en pleno ejercicio de su personalidad jurídica, ya sea que realice o no actividades lucrativas.

Ahora bien, cuando la sociedad anónima se disuelve y entra en un procedimiento de liquidación, o es declarada judicialmente en quiebra; se restringe la personalidad jurídica de tal entidad y obligatoriamente se deberá entregar la información societaria al juez competente o liquidador. De conformidad con los artículos 202, 206, 207, 209, 210, 214, 216, 265 y 271 del Código de Comercio, la personalidad jurídica de una sociedad anónima disuelta, está limitada únicamente para liquidar del patrimonio social. Siendo que, para tal efecto, el liquidador tendrá a su disposición los documentos sociales, entre ellos los certificados de acciones y el libro de registro de socios. Esta afirmación encuentra sustento doctrinario, ya que **Jorge González Fallas (citado por el Centro de Información Jurídica en Línea)** indica que “La [sic] disolución de la sociedad es la consecuencia natural de su existencia, (...) no es otra cosa que la cesación de las actividades de la (...) sociedad. Sin embargo, esta cesación de actividades no es absoluta, pues después de la disolución viene un período de liquidación como necesaria consecuencia (...) y la sociedad sigue existiendo jurídicamente solo para esos fines”²⁸⁴.

En el caso de la quiebra se establece que,

Después [sic] de decretada (...) por el juez, se decretará que no se inscriba ningún acto, sea venta, hipotecas, prendas, etc [sic] ante el Registro Público, comunicación

²⁸² Dirección Nacional de Notariado. “Lineamientos Para el Ejercicio y Control del Servicio Notarial”. San José, Costa Rica. Aprobados mediante Acuerdo #2013-006-004, tomado en la Sesión del 13 de marzo de 2013, del Consejo Superior Notarial. Consultado el día 19 de septiembre de 2019. <http://consulta.dnn.go.cr/normativa/lineamientos/001-Lineamientos.pdf>. Artículo 20.

²⁸³ Cortés Castro Adrián. “El Fin del Anonimato de los Accionistas en Costa Rica”. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2015. Pág. 127.

²⁸⁴ Centro de Información Jurídica en Línea. “Disolución y Liquidación de Sociedades”. Universidad de Costa Rica. Consultado el día 19 de septiembre del año 2019.

los bancos e instituciones de crédito para que se abstengan de entregar al deudor títulos valores, cualquier correo será enviado al curador (que es el representante en este caso de la empresa en quiebra) y no a la empresa en quiebra, embargo de los bienes propiedad de la sociedad quebrada²⁸⁵.

De acuerdo con los artículos 856, 863, 873 y 876 del Código de Comercio, una vez se decreta la quiebra, la sociedad anónima quebrada no podrá actuar libremente frente a terceros para evitar que el patrimonio quebrado sea defraudado, vendido, etc. Por tal motivo, el juez designa a un curador, quien será la persona encargada de administrar los bienes de la sociedad en quiebra.

Normalmente los libros de la sociedad anónima están en poder de la sociedad; siendo que los únicos casos de excepción donde la legislación prevé la entrega de tal información; es cuando el patrimonio social se liquida en consecuencia de haberse tramitado la disolución o la misma quiebra estando imposibilitada para actuar frente a terceros. Por tal motivo, previo a la entrada en vigor del RTBF; las sociedades anónimas que gozan de plena personalidad jurídica, solamente ven menoscabado su anonimato en situaciones bastante puntuales; que normalmente obedecen a requerimientos de alguna autoridad judicial o administrativa, en aras de garantizar la ejecución de un determinado procedimiento.

b. Consecuencias de la Implementación del RTBF en el Anonimato Societario.

Es importante aclarar que, con la entrada en vigencia de la RTBF, permanecen los demás casos donde se restringe el anonimato (salvo en el caso del Ministerio de Hacienda, el cual ahora se rige por lo dispuesto en el RTBF). Ya que, de acuerdo con lo estudiado en párrafos anteriores; el Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales, procura que la información societaria sea secreta frente a terceras personas y únicamente podrá ser accedida por el Ministerio de Hacienda y el Instituto Costarricense sobre Drogas, cuando tales entidades

²⁸⁵ Pereira Luis. “El Proceso de Quiebra en Costa Rica”. San José, Costa Rica. DYN Bussines Process Outsourcing. Consultado el día 19 de septiembre del año 2019. <http://www.dyncr.com/blog/el-proceso-de-quiebra-en-costa-rica/>

cumplan con los requisitos de seguridad y los fines establecidos en la Ley N°9416 y el Reglamento del RTBF.

A simple vista, pareciera que el caso del RTBF es similar a los requerimientos realizados por otras autoridades judiciales y administrativas. No obstante, es importante verificar si se siguen cumpliendo las características del anonimato relativo.

Al recapitular, las sociedades anónimas costarricenses deben: i) tener certificados accionarios nominativos; ii) llevar un libro de registro de socios donde se anoten los cambios en el capital social y se identifique a los accionistas; iii) la sociedad es la encargada de custodiar la información societaria (libro de accionistas y acciones), mientras esta goce de plena personalidad jurídica; iv) no divulgar el detalle de participación accionaria a terceros, salvo cuando apliquen los casos de excepción.

Con la implementación del Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales; se pretende sustituir el libro de registro de accionistas físico que lleva al efecto cada sociedad anónima, por una herramienta tecnológica que va a contener el detalle de participación accionaria actualizado de cada sociedad anónima registrada en el Registro Nacional Público. Lo cierto es que mediante las declaraciones ordinarias y extraordinarias que deben efectuar los obligados, el Ministerio de Hacienda y el ICD van tener acceso al detalle de participación accionaria totalmente actualizado. Datos que van a estar contenidos en la base de datos del Banco Central de Costa Rica, la cual todavía no se tiene certeza si va a brindar la seguridad necesaria a la información sensible de las sociedades registradas.

Bajo este supuesto el anonimato de las sociedades anónimas sería inexistente frente al Ministerio de Hacienda y el Instituto Costarricense sobre Drogas, ya que prácticamente el libro de registro de socios va a estar dentro de una base de datos estatal. Lo anterior, encuentra fundamento en el artículo 5 de la Ley N°9416, en relación con los artículos 6 inciso a), 9 y 11 del Reglamento del RTBF y el Anexo Único de la Resolución Conjunta de Alcance General N° DGT-ICD-R-14-2019, siendo que dichas normas establecen que el representante

legal o apoderado designado, debe brindar el detalle de participación accionaria actualizada de la sociedad a la cual representa.

Para tal efecto, en la declaración jurada que haga al efecto, debe procurar que tanto la propiedad como el detalle de la totalidad del capital social emitido mediante acciones nominativas, coincida con la información actualizada del libro de accionistas; ya que de no hacerlo podrá ser procesado judicialmente por cometer el delito de perjurio. Asimismo, esta información debe suministrarla anualmente o cuando alguno de los accionistas logre una participación sustantiva, o en el caso de tenerla supere el porcentaje de participación sustantiva brindado en la declaración ordinaria.

Dicho lo anterior, se procede a analizar si el anonimato societario deja de existir solo frente a las entidades ya mencionadas o si también dejará de ser efectivo ante otras instituciones públicas, empresas y terceros en general. Como punto de partida se cita lo dicho por Cortés Castro,

Con [sic] este registro, el Gobierno controlará una base de datos con la información de los accionistas de todas las sociedades anónimas en Costa Rica. Esto implicará el fin del anonimato de los accionistas, por el hecho de que la identidad de todos los accionistas va estar disponible de modo centralizado, lo que puede considerarse un control más, de tinte intervencionista, por parte del Gobierno. (...) el registro de socios que planea crear el Ministerio de Hacienda centralizará la información de todos los accionistas, la cual está revestida de gran sensibilidad²⁸⁶.

Sobre la afirmación supra citada, es menester aclarar que la misma fue hecha cuando el Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales iba a ser administrado por el Ministerio de Hacienda. Siendo este el motivo por el cual se tenía “incertidumbre e inseguridad sobre el resguardo confidencial de una información con un alto nivel de reserva”²⁸⁷. Razón por la

²⁸⁶ Cortés Castro Adrián. “El Fin del Anonimato de los Accionistas en Costa Rica”. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2015. Págs. 126 y 127.

²⁸⁷ *Ibíd.* Pág. 128.

cual, se decidió que el BCCR debía asumir la administración del RTBF, para garantizar la absoluta confidencialidad de los datos suministrados, mediante la implementación de medios tecnológicos y el establecimiento de controles razonables que impidieren a Hacienda tomar la información de manera arbitraria.

Por tal motivo, se debe recurrir a fuentes más actuales. Entre ellas se cita a la Gerente de **KPGM Guiselle Murillo (citada indirectamente por Luis Solís)**, quien “considera que uno de los impactos más relevantes que trae la nueva forma de registro de accionistas es la administración por parte del Estado del anonimato propio del capital social de las sociedades mercantiles inscritas”²⁸⁸. Por otra parte, el Managing Partner de Grant Thornton **German Morales (citado por Luis Solís)** menciona,

que la nueva legislación brinda la transparencia necesaria para que el Instituto Costarricense sobre Drogas (ICD) y la DGT puedan verificar que los accionistas cumplan con todos los requerimientos de la ley. “Estas instituciones van a poder ser más eficientes en casos de lavado de dinero, corrupción, crímenes internacionales y evasión fiscal, entre otros tipos de delitos que se puedan estar cometiendo. Realmente, una sociedad que tenga todo en orden, no debería sentirse amenazada” [sic], apunta²⁸⁹.

En relación con lo anterior, el Tributarista José Antonio Saborío Carrillo expresa que las sociedades “ya no son anónimas, bueno son anónimas entre nosotros el público de a pie, pero para las entidades que están aquí, ya las sociedades no van a ser anónimas, sino que se van a conocer sus accionistas y beneficiarios finales”²⁹⁰. De acuerdo con el Lic. Saborío Carrillo las sociedades anónimas van a seguir ostentando su anonimato frente a terceros; salvo para

²⁸⁸ Solís Luis. “Las nuevas reglas del registro de accionistas en Costa Rica”. San José, Costa Rica. Revista Suma 2019. Consultado el día 20 de septiembre de 2019. <https://revistasumma.com/las-nuevas-reglas-del-registro-de-accionistas-en-costa-rica/>

²⁸⁹ *Ibíd.*

²⁹⁰ Saborío Carrillo José Antonio. “Registro de Accionistas y beneficiarios finales, ley y reglamento”. Charla del Colegio de Contadores Privados de Costa Rica. 2017. Consultado el día 20 de septiembre de 2019. <https://www.youtube.com/watch?v=VTZ05vtSNuA&t=1740s>

el ICD y la DGT de Hacienda, las cuales van a poder acceder a la información actualizada de los accionistas y beneficiarios finales, cuando deban cumplir con los fines previstos en el Reglamento del RTBF.

Esta posición también la comparten los señores **Morales y Murillo (citados por Luis Solís)**, quienes respectivamente indican que,

Las [sic] sociedades anónimas seguirán existiendo, ya que el registro de accionistas y beneficiarios finales no será de acceso público, sino que será administrado por el Estado. El BCCR deberá asegurar que la información facilitada por los obligados sea efectivamente resguardada bajo el deber de confidencialidad y solo podrá ser revelada a la Administración Tributaria y al ICD para fines muy específicos, establecidos en la ley. (...) aducir que las sociedades anónimas dejan de existir es una forma muy ligera de asumirlo porque ningún particular tendrá acceso a la información. “No es que porque yo suba mi registro pueda ver los libros de otras sociedades. Eso está totalmente restringido. De hecho, los funcionarios de la ICD y de la DGT que quieran ver esa información necesitarán de permisos especiales” (...) ²⁹¹.

Tomando en cuenta las afirmaciones anteriores, puede concluirse que el anonimato societario se elimina frente al Ministerio de Hacienda y el Instituto Costarricense sobre Drogas, por los motivos ya expuestos. Sin embargo, esto no quiere decir que va a ser el fin del anonimato societario como se conoce actualmente, ya que frente a terceros las sociedades anónimas van a seguir ostentando su anonimato relativo. Esto se debe a que la Ley N°9416, el Reglamento N°41040 – H, la Resolución de Alcance General N° DGT-ICD-R-14-2019, así como la opinión del Equipo Interinstitucional del BCCR, ICD y Hacienda; establecen que el Registro de Transparencia y de Beneficiarios Finales, es una herramienta tecnológica que funciona de manera automática; la cual que cuenta con mecanismos de seguridad lógicos del

²⁹¹ Solís Luis. “Las nuevas reglas del registro de accionistas en Costa Rica”. San José, Costa Rica. Revista Suma 2019. Consultado el día 20 de septiembre de 2019. <https://revistasumma.com/las-nuevas-reglas-del-registro-de-accionistas-en-costa-rica/>

más alto nivel, para evitar que la información de los accionistas y beneficiarios finales sea conocida por personas ajenas al personal designado por el Ministerio de Hacienda y el ICD.

Lo anterior, con el fin de garantizar la lucha contra el narcotráfico y los delitos e ilícitos fiscales. Aun así, conforme con lo estudiado en párrafos previos, las instituciones antes descritas deberán seguir con los protocolos de seguridad establecidos por el BCCR para poder acceder a los datos suministrados en el RTBF. Por lo tanto, puede decirse que el RTBF no garantiza un acceso irrestricto a los datos de los accionistas; ya que cuando las entidades autorizadas para conocer dicha información, no cumplan con los estándares de seguridad del BCCR, les será denegado el conocimiento a los datos de las sociedades obligadas.

Asimismo, debe tenerse presente que de acuerdo con lo ya abordado en el apartado donde se estudian los mecanismos de consulta ciudadana, las terceras personas no podrán conocer ni el detalle de participación accionaria, la identidad de los accionistas y beneficiarios finales, etc. Este mecanismo se crea con el único fin de garantizar que las personas registradas y los administrados en general vean respetados su derecho de autodeterminación informativa, siendo que de existir datos que estén erróneamente consignados, tendrán derecho de cambiarlos acorde con los procedimientos ya estudiados.

En conclusión, frente a terceros (personas físicas, empresas, instituciones distintas a las mencionadas) las sociedades anónimas seguirán siendo anónimas en razón de que tanto los certificados accionarios y el detalle del libro de registro de accionistas, es información secreta y solo podrá ser conocida por los miembros de la sociedad (accionistas y Junta Directiva), así como por las autoridades que figuran como casos de excepción en el sistema de anonimato relativo; no obstante estas últimas solo podrán conocer información de la sociedad para cosas puntuales y no tienen acceso al RTBF.

Por otra parte, en el caso del RTBF se aclara que la figura de la sociedad anónima se desnaturaliza, ya que se pierde el anonimato ante la DGT y el ICD y por ende se quebranta el fin para el que estas fueron creadas; desligar el capital social de los accionistas físicos o beneficiarios finales, los cuales son el principal objetivo de tales entidades; pues con este

registro se pretende luchar contra cadenas de personas jurídicas que son empleadas para cometer delitos y establecer responsabilidades contra los beneficiarios finales que realicen delitos asociados al narcotráfico y al fraude fiscal.

La desnaturalización de las sociedades anónimas frente al BCCR como administrador de la información accionaria y el ICD, así como Hacienda en su calidad de entidades autorizadas para conocer dichos datos; obedece a motivos de interés público, donde el Estado por mandato de la OCDE y la GAFI, debe garantizar la transparencia de las sociedades anónimas a efectos de luchar contra los delitos antes dichos.

Al respecto el señor Román Chavarría Campos menciona que “el amigo principal de la prevención del lavado de dinero es la transparencia, (...) hemos sido sujetos de evaluación de un organismo internacional, (...) pero uno de los problemas es que el organismo internacional tiene la fuerza y el músculo para poder aplicar sanciones al país”²⁹². Continúa exponiendo el señor Chavarría Campos,

(...) ¿Por qué combatir la legitimación de capitales y el lavado de dinero y la evasión fiscal? Bueno, este es un tema en el cual, que tenemos que tener claro, que los efectos del lavado de dinero genera burbujas inflacionarias; generan problemas serios, generan un espejismo de bienestar; que a la hora de que esos capitales salen y tienen que ser ya reinvertidos en las organizaciones criminales; queda la estela de desempleo, financian delitos a lo interno, aumenta la criminalidad y también es un tema que aparte de cumplir con un estándar internacional, también se atiende una realidad país. Una realidad país desde el punto de vista investigativo, estamos muy limitados todavía; no hay información actualizada y presentamos todavía algunos problemas con respecto al acceso de la información, efectiva, oportuna, veraz y actualizada; son algunas de las características cómo tiene que estar dispuesta la

²⁹² Araya Camacho Guillermo, Hidalgo Rojas Arturo, Quirós Cordero Jorge y Chavarría Campos Román. “Charla Titulada: Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales, un Acercamiento para Conocer las Obligaciones que establece la Ley N°9416, Ley para Mejorar la Lucha Contra el Fraude Fiscal”. Colegio de Contadores Privados de Costa Rica. Consultado el 27 de agosto del 2019. https://www.youtube.com/watch?v=JV_qZEGLIzs&t=2591s

información. En ese sentido, todo el tema de transparencia como un principio fundamental de la lucha contra el lavado de dinero y financiamiento al terrorismo, la revelación de información, la disponibilidad de esa información, es uno de los fundamentos de esta materia (...)²⁹³.

De acuerdo con el señor Chavarría Campos, la eliminación del anonimato o la transparencia de la información de las sociedades anónimas inscritas en el Registro Nacional Público; se debe a que: i) existen políticas en el nivel internacional que exigen a Costa Rica la transparencia de las sociedades anónimas, para evitar cadenas de personas jurídicas que se presten para realizar los delitos supra indicados; so pena que de no acatar tales instrucciones el Estado Costarricense puede ingresar a la lista gris de la OCDE; y ii) para combatir el narcotráfico, terrorismo y la evasión fiscal, el Estado requiere acceder a información veraz, oportuna y actualizada de las sociedades anónimas registradas en el país. Siendo estos los principales motivos por los cuales, se desnaturaliza la figura de la sociedad anónimas frente a las instituciones especificadas a lo largo de esta Sección.

Finalmente, cabe resaltar que aun cuando el RTBF se implemente para satisfacer el interés de la colectividad (siendo este la prevención delitos que ponen en riesgo la economía del país). Los accionistas ven extinguido su anonimato frente a tales instituciones y si bien es cierto que dichos datos van a emplearse para los fines previstos en la Ley N°9428 y sus reglamentos, a la fecha no se tiene certeza cómo va a operar el RTBF en la práctica. Por lo tanto, hasta que no se compruebe la eficiencia y eficacia del BCCR para resguardar la confidencialidad de los datos almacenados en el RTBF; no puede decirse con toda certeza que la implementación del mismo no va repercutir en un futuro el anonimato de las sociedades inscritas en dicho Registro.

²⁹³ Araya Camacho Guillermo, Hidalgo Rojas Arturo, Quirós Cordero Jorge y Chavarría Campos Román. “Charla Titulada: Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales, un Acercamiento para Conocer las Obligaciones que establece la Ley N°9416, Ley para Mejorar la Lucha Contra el Fraude Fiscal”. Colegio de Contadores Privados de Costa Rica. Consultado el 27 de agosto del 2019. https://www.youtube.com/watch?v=JV_qZEGLiZs&t=2591s

c. Aplicación del RTBF en la Ley N°9428.

De acuerdo a lo afirmado en párrafos anteriores, el RTBF elimina el anonimato de todas las sociedades anónimas registradas en el Registro Nacional, salvo por los casos de excepción. Por consiguiente, en este apartado se pretende verificar si los procesos cobratorios establecidos en el artículo 7 de la Ley N°9428 y el artículo 12 del Reglamento, aplican para la totalidad de los contribuyentes del impuesto a las personas jurídicas.

Para tal efecto, se debe tener presente que de conformidad con el artículo 2 de la Ley N°9428, son contribuyentes del impuesto a las personas jurídicas: i) las sociedades anónimas costarricenses inscritas en el Registro Mercantil (sean estas activas o inactivas); y ii) las sociedades anónimas en vías de constitución. Seguidamente, es menester indicar que en relación con el artículo 7 de la Ley N°9428 y el artículo 12 del Reglamento N°40417-H; la Administración Tributaria cobrará las deudas derivadas del impuesto contra los últimos socios registrados en el RTBF, de aquellas sociedades que hayan sido disueltas y cuya presentación haya sido cancelada.

Como la Ley N°9428 no distingue entre sociedades anónimas (activas e inactivas) cuyas acciones estén a nombre de personas físicas o jurídicas; y sociedades anónimas que cotizan acciones en un mercado de valores organizado en el nivel nacional o internacional; se afirma que estas últimas también son contribuyentes del impuesto a las personas jurídicas. Siendo este un problema para la Administración, ya que tales entidades están eximidas de declarar en el RTBF, pero también son contribuyentes de la Ley N°9428; pues las únicas sociedades exentas de pagar el impuesto a las personas jurídicas, son las PYMES y las entidades inscritas ante el MAG. Es decir, que a las sociedades anónimas que cotizan acciones en mercados de valores organizados, no les aplica lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley N°9428; ya que sus socios no se encuentran registrados en el RTBF.

Por ende, se considera que la Administración no va a tener forma de cobrar las deudas derivadas del impuesto a tales entidades, tomando en cuenta que: i) las mismas están sujetas al secreto bursátil; ii) pueden formar parte de una cadena de personas jurídicas creadas para

cotizar acciones en bolsa; y iii) la Ley N°9428 no establece un mecanismo alternativo de cobro para dichas entidades. Siendo ésta una problemática que puede presentarse en el futuro.

Habiendo determinado a cuáles sociedades les aplica el cobro del impuesto a las personas jurídicas. Se procede a establecer si el mismo se establece contra los accionistas y beneficiarios finales, de tales entidades. De acuerdo con el artículo 7 de la Ley N°9428 en relación con el artículo 12 del Reglamento N°40417-H, las deudas que derivan del impuesto se cobran contra los últimos socios registrados en el RTBF.

Según el autor Cortés Castro “los accionistas son únicamente los socios de las sociedades anónimas. Solo este tipo de sociedad puede emitir acciones, en otras palabras, todo accionista es socio pero no todo socio es accionista, concepto básico del derecho societario que los redactores del decreto pasaron por alto”²⁹⁴. En síntesis, la palabra socio incluye tanto a los accionistas de la sociedad anónima, como a los beneficiarios finales quienes son los que ejercen el control directo o indirecto de la sociedad.

La afirmación anterior, es respaldada por la firma BG&A Abogados Corporativos quienes indican que “(...) toda sociedad o entidad jurídica está obligada a reportar la totalidad de sus socios ante el Banco Central de Costa Rica, y en caso que estos socios sean otras compañías, deberá reportarse también sus socios hasta llegar a aquellas personas físicas que posean al menos un 15% del capital social y/o un derecho de voto”²⁹⁵. En conclusión, las deudas de la Ley N°9428 serán cobradas tanto a los accionistas como a los beneficiarios finales de las sociedades anónimas disueltas y desinscrita (que estén obligadas al suministro de información); por no haber pagado 3 períodos consecutivos del impuesto.

²⁹⁴ Cortés Castro Adrián. “El Fin del Anonimato de los Accionistas en Costa Rica”. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2015. Pág. 126.

²⁹⁵ BG&A Abogados Corporativos. “Registro de Socios y Accionistas en Costa Rica: TODO Lo Que Debe Saber Para Prevenir Sanciones”. San José, Costa Rica. Agosto 2019. Consultado el día 22 de septiembre de 2019. <https://www.bgacorp.com/registro-socios-accionistas-costa-rica/>

Sección II: Implicaciones Legales de las Sanciones Previstas en la Ley N° 9428: Restricción del Ejercicio de la Personalidad Jurídica y Disolución de las Sociedades Anónimas.

Como se observa en los capítulos anteriores de la presente investigación, cuando las sociedades anónimas dejan de pagar el impuesto a las personas jurídicas; los artículos 5 y 7 de la Ley N°9428 respectivamente, tipifican que el Registro Nacional está facultado para: i) limitar el ejercicio de la personalidad jurídica, de las sociedades anónimas que adeuden uno o más períodos del impuesto; y ii) disolver y cancelar la inscripción de las sociedades que omitan cancelar 3 períodos consecutivos.

Aparte de las sanciones que aplica el Registro Nacional; el artículo 5 de la Ley de marras contempla que el no pago del impuesto a las personas jurídicas: i) permite la aplicación de las disposiciones contenidas en el capítulo II del título IV, el artículo 57 y el título III; del Código de Normas y Procedimientos Tributarios; ii) impide que las sociedades deudoras de este impuesto, puedan participar en procedimientos de contratación administrativa; y iii) permite a la Administración Tributaria constituir hipoteca legal preferente y prenda preferente sobre los bienes de sociedades morosas.

En párrafos siguientes se analizará: i) el efecto que tienen las sanciones tipificadas en el artículo 5 de la Ley N°9428, en la personalidad jurídica de las sociedades anónimas contribuyentes del impuesto; ii) las diferencias existentes entre la disolución del Código de Comercio y de la Ley de marras; y iii) las inquietudes y dudas asociadas a: las consecuencias producto de la extinción de las sociedades disueltas de pleno derecho, la aplicación de dicha sanción en la práctica, la posible indefensión ocasionada por la notificación mediante edictos, el modo en que van a liquidarse las sociedades disueltas y la aplicación de la responsabilidad solidaria de los accionistas y representantes de sociedades disueltas. No obstante, están excluidas del estudio antes dicho las sanciones que se dirán a continuación.

La constitución de hipoteca legal y prenda preferente, se excluyen de esta sección a raíz de los siguientes motivos: i) aun cuando tales gravámenes se constituyen sobre los bienes de las sociedades morosas, no puede determinarse si limitan la personalidad jurídica de la misma; ya que la inmovilización de estas ocurre en el nivel registral, debido a que el Registro Nacional impide que tales entidades inscriban documentos públicos, entre ellos Escrituras de Compraventa; y ii) pese a que tales gravámenes pueden ser ejecutados durante la existencia de la sociedad o una vez se decreta la disolución de pleno derecho; no se estudiarán los efectos que va a tener esta Ley en los procesos cobratorios del Código Procesal Civil y Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Asimismo, tampoco será objeto de estudio las sanciones previstas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por tratarse de medidas procedimentales que no limitan en sí la personalidad jurídica de las sociedades morosas. No obstante; en el segundo acápite de esta sección se hará referencia a algunas de estas sanciones, en aras de estudiar la responsabilidad solidaria de los representantes legales.

I. Sanciones derivadas del Impuesto y su Efecto en la Personalidad Jurídica de las Sociedades Anónimas.

En la primera sección de este apartado se verificarán las disposiciones contenidas en el artículo 5 de la Ley N° 9428, y las repercusiones de las mismas sobre accionistas y representantes legales de sociedades anónimas, además, se estudia la afectación que existe a la personalidad jurídica como consecuencia de dichas sanciones.

El voto N° 1241 del 20015 de la Sala Constitucional, derogó algunos artículos de la anterior versión de la Ley de Impuesto a Personas Jurídicas, la Ley N°9024. Uno de los numerales derogados fue el artículo 5, el cual consignaba las sanciones producto del no pago del impuesto en cuestión y aunque dicho texto resultó una base para la promulgación de la Ley N° 9428; lo cierto es que en esta última se modifica la redacción de manera significativa respecto de las sanciones previstas que se derivan por el no pago del impuesto correspondiente.

En párrafos posteriores, se estudiarán cada una de las sanciones que se prevén en el artículo N° 5 de la Ley N° 9428 y se determinarán las repercusiones legales más relevantes que afectan a accionistas y representantes legales de sociedades anónimas. Asimismo, se estudiará la posible afectación que se configuraría en la personalidad jurídica de aquellas sociedades que sean sujetos de las sanciones por el impago del impuesto en cuestión.

A. Sanciones que Limitan Actividades Societarias que Implican Efectos Registrales.

Con el fin de poder abarcar cada una de las diferentes sanciones previstas en el artículo 5 de la Ley antes citada, se desglosarán cada uno de los párrafos que componen dicho numeral y que contengan una sanción, con el fin de lograr una mejor comprensión de cada penalidad. En primer lugar, el artículo de marras menciona: “El [sic] Registro Nacional no podrá emitir certificaciones de personería jurídica, certificaciones literales de sociedad, ni inscribir ningún documento a favor de los contribuyentes de este impuesto que no se encuentren al día en su pago”²⁹⁶.

En relación con la cita anterior, resulta importante indicar que la Ley impone una prohibición al Registro Nacional de realizar ciertos actos y dicha actuación se clasificaría como una sanción impropia, tal como se había mencionado en el capítulo segundo de la presente investigación y en palabras del Dr. **Torrealba Navas (2017)**, ese tipo de sanciones no operan según lo previsto en el Código Tributario y se caracterizan porque carecen de un debido procedimiento sancionatorio²⁹⁷.

Bajo la misma línea del párrafo anterior, resulta importante recordar que las sanciones que se califican como impropias no son comunes, aunque se debe reconocer que sí existen en donde se aplican. En el caso de la sanción bajo análisis, el numeral correspondiente indica de manera expresa que no se podrá realizar ningún acto que conlleve efectos registrales, toda vez que se menciona que no se podrán inscribir ningún tipo de documento ante la autoridad

²⁹⁶ Asamblea legislativa. “Ley Número 9428 Impuesto a las Personas Jurídicas”. Publicada en La Gaceta Número 58 del día 22 de marzo de 2017, SINALEVI.

²⁹⁷ Torrealba Navas Adrián. Mesa Redonda: Nueva Ley de Impuesto de Sociedades. San José, Costa Rica. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. 2017. Consultado el día 03 de septiembre del año 2019. <https://www.youtube.com/watch?v=wStysSrp758>

Registral y en el caso de las sociedades anónimas y demás personas jurídicas las que les aplica esta normativa, se debe destacar lo mencionado por el profesor **Hernández Aguilar (2017)**, en cuanto a que al no emitirse certificaciones o personería limita a nivel registral todo lo que involucre movimientos de este tipo²⁹⁸.

Similar al criterio del Dr. Álvaro Hernández Aguilar; el M.Sc. **Eduardo Rojas (2017)** destaca que las sanciones previstas en la Ley resultan ser análogas a lo que un tiempo era “prisión por deudas”²⁹⁹. Las apreciaciones aquí citadas, resultan coherentes desde el punto de vista de las graves consecuencias que conllevan para accionistas y representantes legales, siendo que una sociedad, cuyo nacimiento, vida y extinción en el Derecho Costarricense se ha buscado equiparar con las etapas de una persona física, no puede ejercer movimiento sin demostrar su existencia mediante las certificaciones que el Registro Nacional emite y al sancionarlas por morosidad con la no emisión de dichos documentos, podría incurrir en una limitación al ejercicio de su personalidad jurídica; repercusión que será estudiada en el apartado final de esta sección.

Ahora bien, no solo podría incurrirse en un límite al ejercicio de la personalidad jurídica de la sociedad que se vea sancionada con esta disposición; sino que además la sanción incluye que no pueda inscribirse ningún acto con efecto registral, es decir, a pesar de configurarse un acuerdo de voluntades en los socios de cerrar determinado negocio mediante el traspaso de un algún bien; esa voluntad jamás podría generar los efectos registrales correspondientes mientras se encuentren en morosidad, puesto que el Registro no inscribiría la escritura respectiva.

Resulta importante destacar, un factor que hace inferir que al menos en este apartado, el legislador consideró la gravedad de los efectos de la disposición inicial, toda vez que en las

²⁹⁸ Hernández Aguilar Álvaro. Seminario Disolución y Liquidación de Sociedades por no pago de impuestos. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. Consultado el sábado 9 de diciembre del 2017. <https://www.youtube.com/watch?v=dXQrj-w2LZA>

²⁹⁹ Rojas Sánchez Eduardo. Seminario Disolución y Liquidación de Sociedades por no pago de impuestos. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. Consultado el sábado 9 de diciembre del 2017. <https://www.youtube.com/watch?v=uc0-m2MUu78>

líneas siguientes el artículo 5 se indica: “De igual manera, los notarios públicos que emitan certificaciones de personería jurídica y certificaciones literales de sociedad a los contribuyentes que no se encuentren al día con el pago de este impuesto deberán consignar su condición en el documento respectivo”³⁰⁰.

Esta disposición no estaba prevista en la Ley N°9024; siendo un importante aporte, puesto que impone a los notarios públicos la obligación de plasmar la indicación expresa de que la sociedad se encuentra morosa, en las certificaciones y demás documentos que expidan; e implica una solución de suma importancia para accionistas y representantes legales de sociedades deudoras, que requieren alguna constancia de la existencia de la misma, o alguna otra información que podría ser demostrada mediante documento notarial.

Si bien es cierto, acudir ante un notario público resulta ser una salida para aquellas sociedades que incurran en una morosidad con el impuesto en cuestión; existen algunos casos en los que podría ser que no baste con una certificación notarial. Como resulta en aquellas actividades en donde se especifica que se requiere una certificación emitida por el Registro Nacional, por lo tanto, la certificación notarial no sería un medio idóneo para cumplir dicho requerimiento.

Entonces es necesario mencionar la afectación que se daría en dichos actos en los que no habría manera de que los accionistas y representantes legales puedan adquirir una certificación emitida por la autoridad registral por estar en estado de morosidad y se debe recordar que la misma, no estaría habilitada para efectuar actos con efectos registrales.

Es conveniente destacar aquellos escenarios en los que una sociedad se encuentre en mora con el impuesto a personas jurídicas y que, con el fin de generar liquidez, esté tramitando el traspaso de un bien determinado; siendo que la escritura de traspaso no podría inscribirse mientras se encuentre morosa, por consiguiente, los representantes legales y accionistas

³⁰⁰ Asamblea legislativa. “Ley Número 9428 Impuesto a las Personas Jurídicas”. Publicada en La Gaceta Número 58 del día 22 de marzo de 2017, SINALEVI.

deberán buscar de alguna manera contar con el dinero para poder realizar el pago correspondiente.

Por ende, surge la siguiente interrogante: ¿Existe la posibilidad de que deban utilizar fondos personales para hacer frente a la erogación correspondiente derivada del impago del impuesto? En el capítulo segundo, de la presente investigación, se comenta la situación respecto de las tarifas del impuesto y la probabilidad de que pueda ser calificado como confiscatorio y desproporcional y bajo el supuesto escenario antes descrito, no solo generaría afectación el monto de la tarifa impuesta, ya que dependiendo de la clasificación que le correspondan pagar, podría incurrirse en los casos que se mencionaron en el capítulo antes citado y darse una posible desproporcionalidad del monto impuesto, pero además la sanción misma producida por el impago podría resultar ser exagerada, toda vez que los socios y representantes legales, se verían obligados a utilizar sus fondos personales para hacer frente al pago del impuesto.

Ahora bien, otra sanción contenida en el artículo 5 de la Ley N.º 9428 y que se relaciona con actividades registrales, es la siguiente: “Para [sic] estos efectos, los funcionarios encargados de la inscripción de documentos estarán en la obligación de consultar la base de datos que levantará al efecto la Dirección General de Tributación, debiendo cancelarle la presentación a los documentos de los morosos”³⁰¹

La cita anterior implica que, si ya se había realizado la presentación de algún documento ante el Registro Nacional, se cancelará la misma, situación que, en la práctica se verificará mediante las plataformas que se habilitarán para realizar las consultas de estado de pago de impuesto a personas jurídicas. Al día de hoy el Registro Nacional habilitó mediante su sitio web una interfaz para realizar la consulta correspondiente.

En este caso, al igual que la sanción desarrollada en primera instancia; el tema de discusión recae en la gravedad de la penalidad de la norma, toda vez que cancelar un documento

³⁰¹ Asamblea Legislativa. “Ley Número 9428 Impuesto a las Personas Jurídicas”. Publicada en La Gaceta Número 58 del día 22 de marzo de 2017, SINALEVI.

presentado, implica una afectación a la voluntad de la agrupación societaria y un desperdicio de lo que se invirtió (tanto tiempo como dinero) para lograr concretar dicha voluntad en una escritura, que se vería cancelada.

B. Sanciones en Contratación Administrativa.

Continuando con el análisis de las sanciones previstas en el artículo 5 de la Ley de Impuesto a Personas Jurídicas, el numeral en cuestión menciona: “Los contribuyentes de este impuesto que se encuentren morosos no podrán contratar con el Estado o cualquier institución pública”³⁰². Debe mencionarse que lo anterior ya estaba previsto en el artículo 10 de la Ley de Contratación Administrativa, al indicar que,

En [sic] cualquier procedimiento de contratación administrativa, el oferente queda plenamente sometido al ordenamiento jurídico costarricense, en especial a los postulados de esta Ley, su Reglamento Ejecutivo, el reglamento institucional correspondiente, el cartel del respectivo procedimiento y, en general, a cualquier otra regulación administrativa relacionada con el procedimiento de contratación de que se trate³⁰³.

De acuerdo con esta norma, los contribuyentes que deseen contratar con el Estado deben someterse al ordenamiento jurídico costarricense; es decir, que el oferente tiene que estar al día con sus obligaciones, entre ellas las cargas tributarias y sociales que por Ley le corresponde pagar. Deberes que son plasmados explícitamente en el artículo 65 del Reglamento a la Ley de Contratación Administrativa; el cual, de acuerdo con el artículo de marras, ha de ser respetado por los oferentes en aras de participar en los procesos de contratación administrativa que lleva al efecto el Estado; pues dicha norma estipula la obligación que tienen los oferentes de encontrarse al día con los impuestos nacionales:

Artículo 65.-Documentos a aportar (...)

³⁰² Asamblea Legislativa. “Ley Número 9428 Impuesto a las Personas Jurídicas”. Publicada en La Gaceta Número 58 del día 22 de marzo de 2017, SINALEVI.

³⁰³ Asamblea Legislativa. “Ley Número 7494 de Contratación Administrativa”. Publicada el día 2 de mayo de 1995, SINALEVI.

- a) Declaración jurada de que se encuentra al día en el pago de los impuestos nacionales.
- b) Declaración jurada de que el oferente no está afectado por ninguna causal de prohibición.
- c) Certificación de que el oferente se encuentra al día en el pago de las obligaciones obrero patronales con la Caja Costarricense de Seguro Social (en adelante CCSS), o bien, que tiene un arreglo de pago aprobado por ésta, vigente al momento de la apertura de las ofertas. La Administración podrá señalar en el cartel en qué casos la certificación de la CCSS no deba aportarse, porque se cuenta con acceso directo al sistema de dicha entidad y pueda verificar por sí misma la condición del participante. En todo caso la Administración podrá constatar en cualquier momento, el cumplimiento de las obligaciones obrero patronales (...) ³⁰⁴.

Es importante resaltar que las normas previamente citadas; conjuntamente establecen el deber de que los interesados en participar en un proceso de contratación administrativa, estén al día con impuestos nacionales como requisito para participar en un proceso de esta modalidad, debiendo demostrarlo mediante declaración jurada. Asimismo, es importante resaltar que, a diferencia del régimen tributario, en cuanto al cumplimiento de las cargas sociales; el Reglamento de Contratación Administrativa va más allá e indica que el requisito de estar al día con esta obligación, será comprobado mediante certificación correspondiente.

Ahora bien, el régimen de compras públicas en principio deberá tramitarse mediante la plataforma de Sistema Integrado de Compras Públicas, denominado SICOP³⁰⁵. En esta página web, a la hora de realizar la apertura de los oferentes interesados en contratar con el estado, el sistema realiza un interfaz con otras plataformas estatales para determinar el cumplimiento de aquellos requisitos obligatorios por presentar. Antes de la promulgación de la Ley N°9428, el sistema mostraba el estado de los oferentes ante sus obligaciones con

³⁰⁴ Presidencia de la República y Ministerio de Hacienda. “Reglamento N° 33411 de la Ley de Contratación Administrativa”. Publicado en La Gaceta Número 210 del día 02 de noviembre de 2006. Vigente desde el día 04 de enero de 2007, SINALEVI.

³⁰⁵ Sistema de Compras Públicas Estatales, <https://www.sicop.go.cr/index.jsp>.

FODESAF y con la CCSSS, sin embargo, al día de hoy se muestra también el estado con el Impuesto a Personas Jurídicas. No hay otro impuesto que se muestre mediante SICOP, únicamente este último se incluye como opción para consulta, el resto se deberán comprobar mediante la declaración jurada aportada por el oferente o bien, visitando los sitios electrónicos correspondientes para verificar el estado de cumplimiento.

Bajo esa línea de ideas, los operadores de Gobierno Digital, quienes son los responsables de la administración de SICOP, colocan el impuesto a personas jurídicas en el mismo nivel de importancia de las obligaciones con el Seguro Social; ya que, si bien estar al día con otros impuestos es un requisito, únicamente el impuesto a personas jurídicas actualmente goza de consulta directa mediante el sistema de compras públicas estatales.

En este caso, es necesario hacer mención a las repercusiones de esta sanción, toda vez que en cuanto al cumplimiento de las deudas con la CCSS la sentencia N.º 23-2018-I, del 7 de marzo del 018 emitida por el Tribunal Contencioso Administrativo indica que la Contraloría General de la República, realizó una interpretación incorrecta y no es subsanable el estar moroso con la CCSS, siendo que los oferentes que al presentar su propuesta y no estén al día serían descalificados, al respecto, el Lic, Solera menciona,

Según [sic] la sentencia N° 23-2018-I del pasado 7 de marzo de 2018, emitida por el Tribunal Contencioso Administrativo, este órgano concluyó que esa interpretación de la Contraloría General es contraria a la ley y dejó sin efecto el pronunciamiento DCA-1982. ¿Qué hacer entonces? Primero que todo, hay que asegurarse de que la sentencia esté firme, pues aún podría interponerse un Recurso de Casación en contra de ella y la Sala Primera podría echarla atrás. En segundo lugar, es indispensable leer el texto completo del pronunciamiento, el cual no se encuentra disponible en SINALEVI al momento de redactar esta nota [sic] En [sic] mi opinión, considero que los criterios de la Contraloría General de la República deben seguirse aplicando hasta tanto dicho fallo no se encuentre firme y luego de un estudio detallado de lo que se haya dicho por parte del Tribunal. Resultaría conveniente incluso realizar una consulta formal al

órgano contralor sobre cómo se debe proceder en estos casos. Recuérdese que esos precedentes sirven de base para subsanar morosidad de FODESAF y también para toda clase de impuestos, por lo que sus efectos son de muy variado alcance³⁰⁶.

Como lo indica el Lic. Solera, aún no hay una sentencia en firme, pues se accionó un recurso contra la resolución de marras, que en el momento de elaboración del presente apartado no ha sido resuelto. Por tanto, el antecedente importante sobre subsanación de morosidades que había venido construyendo la CGR desde el año 2012, se ve interrumpido por la sentencia supra citada y tiene implicaciones en el impuesto a personas jurídicas, toda vez que se encuentra previsto en el mismo artículo que las deudas con la CCSS y, además, ambos están incluidos como consultas de interfaz mediante SICOP.

Se debe entonces, mencionar que, de acuerdo con la interpretación de la CGR la obligación de estar al día con el impuesto de personas jurídicas era un aspecto subsanable; pero al día de hoy no se tiene una certeza si el oferente que desee participar, deberá estar al día en el momento de presentación de su oferta o al resultar adjudicado. Pues históricamente se estaban subsanando este tipo de morosidades, advirtiendo en el momento de aperturas de ofertas a aquellos que presentaban algún adeudo, que debían de ponerse al día en un plazo determinado si querían continuar en la etapa de análisis de ofertas y tener una expectativa de resultar adjudicados.

Hay incerteza sobre si aplicará o no la subsanación de morosidades de la Ley N°9428, en los procesos de contratación administrativa; pero lo cierto es que la obligación de estar al día existe y es una repercusión para aquellas sociedades, cuyo giro comercial principal es la venta de suministros y bienes al Estado; toda vez que les aplicará la presente sanción.

³⁰⁶ Lic. Antonio Solera. Subsanación de morosidad en la CCSS, Arisol Consultores, Consultado el 1 de setiembre del 2019. <http://www.arisolconsultores.com/noticias/subsanacion-de-morosidad-en-la-ccss-opinion-del-licenciado-jose-antonio-solera>

C. Restricciones en el Ejercicio de la Personalidad Jurídica Derivadas de las Sanciones de la Ley N 9428.

Para conocer de qué manera repercuten las sanciones previstas en la Ley N° 9428 en la personalidad jurídica de sociedades anónimas, es necesario retomar la definición de este término, pues a lo largo de esta investigación se han desarrollado temas que guardan relación con esa figura, sin embargo, para los efectos de esta sección, es necesario recopilar las principales atribuciones que se derivan del reconocimiento de personalidad jurídicas a las sociedades.

a. Concepciones sobre Personalidad Jurídica de Sociedades Mercantiles.

Si bien es cierto, en la doctrina pueden identificarse diversas teorías acerca del concepto de personalidad jurídica de las sociedades, para efectos de este apartado, se retomará el concepto que ya se ha mencionado en capítulos anteriores. Al respecto, resulta procedente mencionar lo indicado por **Víctor Pérez (citado por los autores Avendaño Vargas y Sánchez Bertarioni)** quien expresa que la personalidad jurídica es “el resultado de un sustrato material o sea, de un acto de una persona o personas, las cuales se unen y es esa unión a la que se le otorga el estatus de una persona jurídica, en conclusión, es una atribución dada por un conjunto de personas, (...), que buscan un objetivo común”³⁰⁷.

Ahora bien, en la doctrina pueden identificarse diversas posturas que coinciden sobre el hecho de que, al hablar de esta atribución inherente a las sociedades mercantiles, se hace referencia a una ficción jurídica. Lo anterior, gracias al reconocimiento del ordenamiento jurídico que puede configurarse la personalidad jurídica de dichas entidades, además, de que está atribución esta liga con la capacidad de actuar de las mismas.

³⁰⁷ Avendaño Vargas Luis Diego. Sánchez Bertarioni Ana Laura. “La Responsabilidad del Accionista (Cuotista) en materia Fiscal con el posible ingreso de Costa Rica a la OCDE”. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2015. Pág. 9.

Aunado lo anterior, resulta procedente mencionar la siguiente cita,

(...) la capacidad de las personas jurídicas nace de la ley, al igual que en el caso de las físicas. Ergo, las sociedades comerciales como sujetos de derecho son consideradas como personas completamente diferentes y aparte de las personas que la componen. La existencia de una sociedad comercial, entendida como sujeto de derecho, presupone la existencia de individuos que han resuelto actuar colectivamente, o de bienes afectados a un fin, pero en unidad en el campo del derecho. Es gracias a la personalidad jurídica que se produce la unificación de las actividades y de las relaciones de los individuos o de los bienes que componen el esquema de la sociedad. (...) ³⁰⁸.

De acuerdo con los autores Pacheco Guerrero y Tellini Mora, la personalidad jurídica nace del reconocimiento que le otorga el Derecho a una sociedad comercial; siendo un ente constituido por personas físicas con el ánimo fue agruparse y constituir una persona jurídica. Además de estar ligada con la capacidad de actuar del ente societario, la personalidad jurídica conlleva una serie de potestades, que se describen a continuación,

(...) El reconocimiento de la personalidad jurídica de las sociedades trae las siguientes consecuencias: a) El derecho a un nombre que sirve para identificarla y para distinguirla de las personas naturales que la integran. b) El derecho a un domicilio, que servirá fundamentalmente para señalar el lugar donde la sociedad va a actuar y donde se le puede exigir, por regla general, el cumplimiento de las obligaciones que surjan de su actividad económica. c) El derecho a una nacionalidad, que sirve para determinar las leyes que serán aplicables en cuanto a su constitución y existencia. d) El derecho a ser sujeto de derechos y obligaciones, como consecuencia del reconocimiento de la personalidad jurídica. La sociedad tiene entonces capacidad de

³⁰⁸ Pacheco Guerrero Diego. Tellini Mora Gustavo. “Diligencias del Sistema societario Costarricense: El Derecho de Información Dentro de las Sociedades Anónimas. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2008. Págs. 43.

goce y capacidad de ejercicio. e) El derecho a un patrimonio propio, independiente del patrimonio de los socios, que viene a constituirse en la garantía para los terceros que contratan con la sociedad. f) El derecho a su representación legal. La sociedad, persona jurídica, no puede actuar por sí misma, porque es una creación de la ley (...) ³⁰⁹.

Según el extracto antes citado, los aspectos que se derivan del reconocimiento de personalidad jurídica a sociedades; conllevan no solo el reconociendo de un patrimonio independiente al de los socios que la conforman, sino además toda una serie de atribuciones que el ordenamiento jurídico brinda a las personas físicas y esto, concuerda con la evolución histórica de los entes societarios, siendo que en Costa Rica y otros ordenamientos jurídicos como el de España, se ha buscado equiparar el marco de derechos y obligaciones de las personas jurídicas con las físicas.

b. Límites en el ejercicio de la personalidad jurídica de sociedades derivadas de las sanciones de la Ley de Impuesto a las Personas Jurídicas.

La no emisión de certificaciones registrales, la no contratación con el Estado y la cancelación de presentación de documentos para sociedades que se encuentren morosas, con el pago del impuesto a las personas jurídicas; podría propiciar situaciones en donde se genere una afectación económica a los accionistas y representante legales de dichos entes, pero, además, resulta necesario mencionar la afectación en el ejercicio de la personalidad jurídica como consecuencias de las sanciones antes citadas.

Tal como menciona **Luis Carlos Neira (citado por Óscar González Benjumea)**, entre las atribuciones derivadas del reconocimiento de personalidad jurídica a entes societarios, pueden mencionarse el derecho a un nombre, a un domicilio, a derechos y obligaciones, entre

³⁰⁹ Óscar González Benjumea. “Personalidad Jurídica de las Sociedades Mercantiles”. Revista Ratio Juris 23. UNAULA, diciembre del 2016. Pág. 16.

otras atribuciones que, en apariencia, el Estado ha buscado equiparar con las atribuciones de las personas físicas, y según el Dr. Hernández Aguilar,

(...)Es importante determinar si esos derechos son para personas físicas o jurídica, aunque estas últimas sean una ficción jurídica, si bien es cierto es una creatividad del derecho que trata de equipararlas a las personas físicas (...) Hay repercusiones constitucionales importantes: se violenta la libertad de empresa, el derecho al trabajo, el principio de no confiscatoriedad y proporcionalidad (...) aun cuando sea una materia severa, no hay luz verde para traspasar principios (...) Se fractura totalmente el principio de autonomía patrimonial (...) ³¹⁰.

Dichas atribuciones que representan un ejercicio pleno de la personalidad jurídica de las sociedades, se ve limitado al confrontarlas con las sanciones previstas en La Ley de Impuesto a Personas Jurídicas, toda vez que la Ley incluye la no emisión de certificaciones de orden registral y dichos documentos tienen como principal objetivo demostrar la existencia de una sociedad anónima vigente, dar constancia del nombre, de su vigencia, y de entre otras características que son fundamentales en una realidad en donde el comercio es liderado por personas jurídicas.

Teniendo en cuenta que en Costa Rica las sociedades anónimas han representado un importante aporte al comercio; la situación de morosidad y la impregnación de dicha condición en aquellos documentos emitidos por un notario público, podría implicar una afectación en la reputación de aquellas empresas que operan mediante las distintas figuras societarias, toda vez que estarían circulando documentos con carácter de fe pública en los que se les califica de morosas.

Si bien es cierto, que la importancia de cumplir las obligaciones tributarias se deriva del orden constitucional; en este caso a pesar de que la sociedad logre ponerse al día, el hecho

³¹⁰ Hernández Aguilar Álvaro. Seminario Disolución y Liquidación de Sociedades por no pago de impuestos. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. Consultado el sábado 9 de diciembre del 2017. <https://www.youtube.com/watch?v=dXQrj-w2LZA>

de que en algún momento no haya logrado cancelar al tiempo el monto correspondiente, le estaría afectando por un tiempo que no podría determinarse, pues según el Dr. Hernández Aguilar, “(...) la Sala Constitucional ha reconocido que las sociedades sean indemnizadas por daño moral (...) la propia jurisprudencia le da una implicación casi igual que en derecho personalísimo y personas físicas (...) las personas jurídicas incluso tienen un derecho que se llama reputación de la empresa (...)”³¹¹.

En síntesis, las sanciones previstas en la Ley de Impuesto a Personas Jurídicas, podrían catalogarse como abusivas, al limitar el derecho de las sociedades de gozar de su nombre y de comprobar la existencia misma de su personalidad jurídica; al implicar así una restricción al disfrute pleno de su personalidad jurídica.

Ahora bien, resulta necesario también hacer referencia a que el ejercicio de la personalidad jurídica, también se limita a raíz de que los representantes legales que requieran actuar frente a terceros, no podrían llevar a cabo los negocios de la sociedad morosa ni actuar en representación de la misma; producto de la no emisión de certificaciones por parte del Registro.

También es necesario mencionar que las sanciones que se relacionan con la no emisión de documentos registrales, suponen un golpe a la economía de las sociedades y sus integrantes. Ya que solo mediante Notario Público se pueden emitir certificaciones de la sociedad, sus representantes y apoderados; siendo que tales trámites resultan mucho más onerosos que las certificaciones del Registro. Conforme a la aseveración anterior, las certificaciones literales, de personería y poderes emitidos por el Sistema de Certificaciones e Informes Digitales del Registro Nacional, cuestan ₡2.800,00 (dos mil ochocientos colones exactos)³¹²; mientras que

³¹¹ Hernández Aguilar Álvaro. Seminario Disolución y Liquidación de Sociedades por no pago de impuestos. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. Consultado el sábado 9 de diciembre del 2017. <https://www.youtube.com/watch?v=dXQrj-w2LZA>

³¹² Registro Nacional Público de la República de Costa Rica. “Carrito de Compras, Certificaciones Personas Jurídicas”. San José, Costa Rica. Consultado el día 21 de octubre de 2019. <https://www.rnpdigital.com/shopping/index.aspx>

las certificaciones emitidas por un Notario Público tienen un valor mínimo de ₡18.150,00 (dieciocho mil ciento cincuenta colones exactos)³¹³.

Finalmente, y relación con lo aquí expuesto, las sanciones que restringen la inscripción de documentos públicos e impiden a las sociedades deudoras contratar con el Estado; restringen el ejercicio del objeto social de las mismas. Ya que en caso de que una sociedad tenga como objeto la venta de activos (muebles o inmuebles) inscribibles y se encuentre morosa del impuesto; no podrá realizar su actividad lucrativa hasta que pague los períodos adeudados.

De igual forma, una sociedad que comercia con terceros entre ellos el Estado, no será apta para calificar como oferente en un procedimiento de contratación administrativa. Además, la imposibilidad de inscribir documentos públicos al Registro, limita a las sociedades por ejemplo: i) nombrar apoderados para ejecutar o administrar negocios sociales; ii) sustituir el nombramiento de personeros fallecidos, incapaces o cuyo plazo haya expirado; iii) inscribir acuerdos de socios o junta directiva para realizar negocios con terceros; iv) vender, donar, usufructuar, activos de la sociedad; en general cualquier actividad que dependa de la publicidad registral estaría restringida y en consecuencia la sociedad podría ver afectado tanto su margen de actuación como sus finanzas, producto de este tipo de sanciones.

II. Consecuencias Jurídicas de la Disolución de las Sociedades Anónimas Prevista en la Ley N°9428.

En el presente acápite va a estudiarse las figuras de disolución y liquidación reguladas en el Código de Comercio y posteriormente se investigará cómo funciona la disolución tipificada en la Ley N°9428, con el fin de identificar las diferencias con entre ambas figuras y conocer cuáles son las implicaciones que trae este nuevo régimen de disolución de las sociedades anónimas.

³¹³ Pacheco Silvia. “Publican Nuevo Arancel de Honorarios de Abogado y Notario”. San José, Costa Rica. Punto Jurídico, Master Lex. 2019. Consultado el día 21 de octubre de 2019. <https://www.puntojuridico.com/rige-a-partir-de-hoy-nuevo-arancel-de-honorarios-de-abogado-y-notario-2/>

A. Disolución y Liquidación de Sociedades Anónimas en el Código de Comercio.

En este apartado se examinará la disolución tipificada en los incisos a), b), c) y d) del artículo 201 Código de Comercio; para estudiar su relación con la liquidación y la eventual extinción de la sociedad anónima. En los párrafos siguientes va a desarrollarse: i) el concepto de disolución y liquidación; ii) la disolución de pleno derecho por el vencimiento del plazo social; iii) otras causales de disolución del artículo 201 del Código de Comercio y en qué casos procede la liquidación; y iv) la relación entre la disolución, liquidación y cancelación de inscripción de sociedades anónimas.

El desarrollo de estos puntos está delimitado a la disolución tipificada en la norma supra indicada; por ende, no se entrará a conocer aquellos casos en que una sociedad se disuelve producto de una nulidad, quiebra, escisión o fusión por absorción. Tampoco se va a indagar sobre la nueva causa de disolución prevista en el inciso e) del artículo 201 del código de marras.

Se aclara que esta investigación no pretende ahondar en los temas antes dichos, pues la extinción de sociedades anónimas es un tema bastante extenso que podría abarcar toda una tesis de investigación, siendo que ya existen proyectos de investigación que han desarrollado este tema con bastante profundidad. Lo que se procura es tener una idea clara de cómo funciona la disolución y eventual muerte de las sociedades anónimas en el Código de Comercio, para poder analizar el proceso de disolución regulado en el artículo 7 de la Ley N°9428 e identificar las repercusiones legales derivadas del mismo.

a. Conceptualización de Disolución y Liquidación.

El Sr. Carlos Carrera Castillo la define como “la causa que permite desatar o desvincular el contrato societario y la persona jurídica; pero no significa su desaparición como figura

jurídica o como entidad jurídica ¿Por qué? Porque inmediatamente después que ocurre la causal de disolución, (...), se entra inmediatamente a la fase de liquidación”³¹⁴.

En complemento de la cita anterior, el Lic. Miguel Arias explica lo siguiente: “dice el artículo 34 del Código Civil, la entidad jurídica de la persona física termina con la muerte de esta y la de las personas jurídicas cuando dejan de existir conforme a la Ley. Entonces aquí podemos hacer un paralelismo entre, la muerte de la persona física con la disolución y el proceso sucesorio de las personas físicas con la liquidación”³¹⁵.

Según el jurista mexicano **Góngora Pimentel (citado por la autora Alvarado Salazar)**, afirma que la disolución es,

el estado o situación de una persona moral que pierde su capacidad legal para el cumplimiento del fin para el que se creó y que solo subsiste, con miras a la resolución de los vínculos establecidos por la sociedad con terceros, por aquella con los socios y por estos entre sí. La disolución es, pues, la preparación para el fin, más o menos lejano, pero no implica el término de la sociedad ya que una vez disuelta, se pondrá en liquidación y conservará su personalidad jurídica únicamente para esos efectos³¹⁶.

Esta aseveración es respaldada por la autora Arroyo Chacón quien indica que “La [sic] disolución es un proceso previo a la liquidación, que se refiere a las causas por las cuales se puede cerrar una sociedad y que esta “muera” como persona jurídica. La disolución y sus causales se encuentran en el numeral 201 del Código de Comercio, (...)”³¹⁷. Opinión que a

³¹⁴ Carrera Castillo Carlos. “Mesa Redonda: Nueva Ley de Impuesto de Sociedades”. San José, Costa Rica. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. 2017. Consultado el día 25 de septiembre del año 2019. <https://www.youtube.com/watch?v=1V03JSLIHw0&t=1389s>

³¹⁵ Arias Maduro Miguel. Seminario Disolución y Liquidación de Sociedades por no pago de impuestos. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. Consultado el miércoles 6 de diciembre del 2017. <https://www.youtube.com/watch?v=2sNQ7y1YGgM>

³¹⁶ Alvarado Salazar Ana Elena. La disolución y liquidación de sociedades anónimas, propuesta de procedimiento en sede notarial. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2013. Pág. 83.

³¹⁷ Arroyo Chacón Jennifer Isabel. “El ciclo de vida de las sociedades mercantiles”. Derecho en Sociedad N°2. Revista Electrónica de la Facultad de Derecho ULACIT – Costa Rica. 2012. Consultado el 23 de septiembre de 2019. http://www.ulacit.ac.cr/files/revista/articulos/esp/resumen/52_08jenniferisabelarroyochacon5.pdf.

su vez es sustentada por el autor **Jorge González Fallas (citado por el Centro de Información Jurídica en Línea)** quien expresa que “la disolución es un hecho jurídico que se produce en el momento mismo que se cumple alguna de las causas que dan origen a este fenómeno”³¹⁸.

Puede afirmarse entonces, que la disolución es la etapa donde la sociedad anónima muere legalmente y se prepara para su cese de existencia, no sin antes pasar por la liquidación de sus bienes (cuando fuere necesario). No obstante, se hace la salvedad de que las sociedades disueltas mantienen su personalidad jurídica para llevar a cabo la liquidación, por ende, la muerte de la sociedad no acarrea la extinción de la personalidad jurídica de la misma. Este punto va a ser desarrollado en párrafos posteriores.

Cabe destacar que la sociedad muere cuando ocurre alguna de las causales de disolución establecidas en el artículo 201 del Código de Comercio, o por las situaciones mencionadas ut supra. Asimismo, para que la sociedad pueda disolverse se debe inscribir “(...) el acuerdo de disolución o la aclaración hecha por la sociedad de que se ha producido las causales de disolución”³¹⁹, tal y como lo indican los artículos 206 y 235 inciso a) del Código de Comercio. Cabe destacar que lo anterior no aplica cuando la disolución es de pleno derecho, por los motivos que se indican en párrafos ulteriores.

Conforme con lo previamente desarrollado, la disolución busca cesar las actividades de la sociedad anónima, para que deje de surtir efectos jurídicos frente a terceros. Sin embargo, mientras la sociedad está disuelta, sigue manteniendo su personalidad jurídica para llevar a cabo la liquidación de su patrimonio (bienes, acciones, dinero, etc.).

Por otra parte, “La [sic] segunda etapa para la extinción de la sociedad anónima, es la liquidación de esta, la liquidación se encuentra regulada del artículo 209, al artículo 219 del

³¹⁸ Centro de Información Jurídica en Línea. “Disolución y Liquidación de Sociedades”. Universidad de Costa Rica. Consultado el día 19 de septiembre del año 2019.

³¹⁹ Hernández Aguilar Álvaro. Seminario Disolución y Liquidación de Sociedades por no pago de impuestos. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. Consultado el sábado 9 de diciembre del 2017. <https://www.youtube.com/watch?v=dXQrj-w2LZA>

Código de Comercio. Una vez que la sociedad se encuentra disuelta, (...), esta entra en estado de liquidación³²⁰. La liquidación viene a ser el proceso sucesorio de la sociedad tal y como lo indica el Lic. Miguel Arias, quien menciona que,

la liquidación de lo que se trata es de, valga la redundancia, de liquidar el patrimonio de un sujeto, así como la sucesión va dirigida a liquidar el patrimonio de esa persona física, considerando activos y pasivos; deudas y bienes. Entonces para los efectos de la liquidación de una sociedad mercantil, lo que vamos a hacer es, la sucesión de la persona jurídica (...) con un trámite un poco diferente porque no tenemos albacea, sino que tenemos un liquidador³²¹.

De acuerdo con Carlos Carrera la liquidación “consiste en verificar el pasivo de la sociedad, realizar el activo y con el activo se cancelan los pasivos; esa es digamos la posición idónea, ideal, en el sentido de que los activos son suficientes para cancelar los pasivos. En ese caso el remanente se distribuye como derecho de cuota de liquidación a los socios, que es un derecho previsto también en el Código de Comercio³²².”

Asimismo, el autor Jorge González Fallas menciona que “La [sic] liquidación está constituida por todas las operaciones posteriores a la disolución, que son necesarias y precisas para dar fin a los negocios pendientes, pagar el pasivo, cobrar los créditos y reducir a dinero todos los bienes de la sociedad para repartirlo entre los socios³²³.”

Lo anterior es sustentado por la M.Sc. Arroyo Chacón quien explica que “la liquidación se refiere al proceso por el cual se ordenan las cuentas de la sociedad, se pagan las

³²⁰ Alvarado Salazar Ana Elena. La disolución y liquidación de sociedades anónimas, propuesta de procedimiento en sede notarial. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2013. Pág. 101.

³²¹ Arias Maduro Miguel. Seminario Disolución y Liquidación de Sociedades por no pago de impuestos. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. Consultado el miércoles 6 de diciembre del 2017. <https://www.youtube.com/watch?v=2sNQ7y1YGgM>

³²² Carrera Castillo Carlos. “Mesa Redonda: Nueva Ley de Impuesto de Sociedades”. San José, Costa Rica. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. 2017. Consultado el día 25 de septiembre del año 2019. <https://www.youtube.com/watch?v=1V03JSLJHw0&t=1389s>

³²³ Centro de Información Jurídica en Línea. “Disolución y Liquidación de Sociedades”. Universidad de Costa Rica. Consultado el día 19 de septiembre del año 2019.

obligaciones laborales con los empleados, se cancelan pasivos a los acreedores y demás obligaciones de la empresa, se venden los activos y se dividen las utilidades entre los socios; es decir, significa ordenar y aclarar bien las cuentas de una empresa antes de cerrarla”³²⁴.

Habiendo entendido en qué consiste la liquidación, se procede a indicar de conformidad con los artículos 210, 211 y 212 del Código de Comercio; la liquidación de una sociedad anónima podrá llevarla a cabo uno o más liquidadores, los cuales serán designados conforme con lo establecido en el pacto constitutivo y a falta de este mediante acuerdo de socios o a través de una orden judicial. El liquidador deberá liquidar el patrimonio de la sociedad conforme a lo establecido en el pacto constitutivo, y en su defecto lo acordado por los socios o según las estipulaciones del Código de Comercio.

En relación con lo antes dicho, el proceso de liquidación ocurre posterior a la disolución. Este proceso se realiza cuando la sociedad ya se ha inscrito como disuelta en el Registro Mercantil y se ha designado a un liquidador quien de acuerdo con los artículos 265 y 271 del Código de Comercio, se encarga de custodiar los libros sociales, en virtud de que conforme al artículo 209 del Código de Comercio, la personalidad jurídica de la sociedad está limitada para únicamente llevar a cabo la liquidación; entiéndase: ordenar las cuentas, verificar activos y pasivos, vender los bienes de la sociedad para pagar las obligaciones con los acreedores, colaboradores y terceras personas en general, así como distribuir el remanente a los socios, cuando lo hubiere.

b. Disolución de Pleno Derecho Por el Vencimiento del Plazo Social.

En este apartado se va a explicar la causal de disolución de pleno derecho, que opera cuando vence el plazo social. Para tal efecto, se va a recurrir al criterio de autores y abogados especialistas en derecho comercial.

³²⁴ Arroyo Chacón Jennifer Isabel. “El ciclo de vida de las sociedades mercantiles”. Derecho en Sociedad N°2. Revista Electrónica de la Facultad de Derecho ULACIT – Costa Rica. 2012. Consultado el 23 de septiembre de 2019. http://www.ulacit.ac.cr/files/revista/articulos/esp/resumen/52_08jenniferisabelarroyochacon5.pdf.

Conforme con los artículos 201 inciso a), 206 párrafo primero y 235 inciso a) del Código de Comercio, cuando expire el plazo social de una sociedad anónima, esta se disolverá sin la necesidad de inscribir una escritura de disolución en el Registro Mercantil. El autor **Franklin Matamoros Calderón (citado por el Centro de Información Jurídica en Línea)**, menciona que,

Esta [sic] causal de disolución de las sociedades mercantiles opera de pleno derecho, es decir, que produce sus efectos inmediatamente, tanto respecto de los socios como de los terceros, sin necesidad de publicación de la disolución, ya que de conformidad con el artículo 19 del Código de Comercio, la constitución de la sociedad debe publicarse, y en esa publicación en extracto del Diario Oficial va incluido el plazo de duración do [sic] la sociedad y sus posibles prórrogas³²⁵.

Según el autor antes citado, la disolución prevista al vencimiento opera de pleno derecho, ya que no requiere de ningún acto adicional para que ocurra; pues la sola expiración del plazo social tiene como consecuencia la disolución de la sociedad anónima.

Al respecto, la autora Alvarado Salazar explica que,

Esta [sic] causa de disolución opera automáticamente, sin necesidad de acuerdo de la junta. Por esta razón, es que es necesario que el término se encuentre fijado en los estatutos de manera clara, para que pueda ser conocido por socios y terceros por medio de la inscripción en el Registro Mercantil. (...) Por costumbre, en nuestro país, el plazo de las sociedades anónimas es de noventa y nueve años; sin embargo, nada impide que ese plazo pueda ser mayor o menor³²⁶.

Para que esta disolución opere se debe especificar el plazo social en la escritura constitutiva, siendo que los socios, administradores y terceros tienen el deber de verificar el

³²⁵ Centro de Información Jurídica en Línea. “Disolución y Liquidación de Sociedades”. Universidad de Costa Rica. Consultado el día 19 de septiembre del año 2019.

³²⁶ Alvarado Salazar Ana Elena. La disolución y liquidación de sociedades anónimas, propuesta de procedimiento en sede notarial. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2013. Págs. 87 y 88.

tiempo de vida de la sociedad, el cual puede ser consultado mediante una certificación de registro o con vista en el pacto constitutivo. Ya que vencido dicho término, la sociedad estará disuelta.

De acuerdo con el Dr. Álvaro Hernández Aguilar,

el artículo 206 nos habla de que en el caso del inciso a) del 202, el artículo 202 es el que nos ofrece la lista de causales de disolución; (...) vencimiento del plazo señalado en la escritura social, aquí vemos que el vencimiento del plazo es una causal de disolución muy particular, porque es *ipso iure*; no requiere ninguna asamblea, no requiere ninguna constatación de ningún Juez. Una sociedad le venció el plazo el viernes y ya hoy no tiene ya existencia como tal, por cuanto le venció el plazo social; al vencer el plazo social, entra en la fase de liquidación; no es que ya está muerta, sino que, su actividad como tal, (...) un Presidente no puede hoy hacer un negocio en nombre de la sociedad, (...) ³²⁷.

Según lo dicho por el Dr. Hernández Aguilar, cuando vence el plazo social se debe proseguir con el proceso de liquidación. Lo anterior, también lo explica el señor **Franklin Matamoros Calderón (citado por el Centro de Información Jurídica en Línea)**, al indicar que “Una [sic] vez cumplido el plazo previsto en la escritura constitutiva, no hay posibilidad de prorrogarlo, y la sociedad entra en liquidación, conservando su personalidad únicamente para los efectos de esta”³²⁸.

Entonces, puede concluirse que la disolución de pleno derecho ocurre al día siguiente en que vence el plazo social; siendo que una vez acontecida la extinción del mismo, la sociedad debe celebrar la liquidación conforme con lo establecido en la escritura social, acuerdo de

³²⁷ Hernández Aguilar Álvaro. Seminario Disolución y Liquidación de Sociedades por no pago de impuestos. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. Consultado el sábado 9 de diciembre del 2017. <https://www.youtube.com/watch?v=dXQrj-w2LZA>

³²⁸ Centro de Información Jurídica en Línea. “Disolución y Liquidación de Sociedades”. Universidad de Costa Rica. Consultado el día 19 de septiembre del año 2019.

socios o mediante la Ley. Siendo que el liquidador será nombrado ya sea por la orden de un juez o por acuerdo de los socios.

c. Demás Causales de Disolución del Artículo 201 del Código de Comercio y Casos en los que Procede la Liquidación.

De acuerdo con el artículo 201 del Código de Comercio, las sociedades anónimas pueden disolverse por cualquiera de las siguientes causales: a) vencimiento del plazo social; b) consumación del objeto social o imposibilidad de realizarlo; c) pérdida definitiva del cincuenta por ciento del capital social; d) acuerdo de socios y e) cuando un Juez aplique la sanción de disolución prevista, en el artículo 11 de la Ley de Responsabilidad de las Personas Jurídicas sobre Cohechos Domésticos, Soborno Transnacional y Otros Delitos.

Se prosigue a estudiar brevemente las causales de disolución de la norma de marras, para seguidamente determinar en qué casos procede la liquidación del patrimonio social. Lo anterior, salvo en el caso del inciso a) que fue desarrollado ut supra y del inciso e) que no será explicado del todo en la presente investigación por tratarse de una causal bastante reciente que se impone a modo de sanción.

Aunado lo dicho previamente, es procedente analizar la causal de disolución prevista en el artículo 201 inciso b) del Código de Comercio, la cual según el autor **Jorge González Fallas (citado por el Centro de Información Jurídica en Línea)**,

Se [sic] produce esta doble causal, primero, cuando por cualquier circunstancia es material o legalmente imposible continuar ejerciendo la actividad mercantil o industrial que constituía la finalidad de la empresa; y segundo cuando esa finalidad se cumplió, si es que ese objeto por su naturaleza misma quedó concluido, (...) Esta causa de disolución no opera de pleno derecho, (...) sino que producirá sus efectos

una vez haya sido declarada su existencia y haya sido inscrita en el Registro Mercantil la declaración hecha por la sociedad (...) de que se ha producido esa causal (...) ³²⁹.

El Dr. Álvaro Hernández Aguilar viene a explicar que “(...) la imposibilidad de realizar el objeto que persigue la sociedad o la consumación del mismo; ya no hay un interés, porque ya el objeto no se puede mantener, (...) vino una apertura de algún mercado y nos sacó por cuestiones ya que es una empresa muy grande, no podemos seguir en eso porque nos vamos a arruinar; la disolvemos (...) ³³⁰”.

Conforme los artículos 201 inciso b) y 206 párrafo segundo del Código de Comercio; cuando la sociedad no pueda realizar la actividad mercantil para la que fue constituida (producto de situaciones legales o económicas) o la haya consumado o realizado en virtud de tratarse de una obra específica; podrá disolverse siempre que inscriba en el Registro Mercantil, el instrumento público donde se haga constar dicha situación. De no llevarse a cabo el acto antes indicado o un Juez no haya ordenado la disolución cuando así se hubiere dispuesto en un proceso judicial; la sociedad no entrará en la fase de disolución aun cuando la misma se encuentre inactiva, debido a que en este caso la disolución no opera de oficio.

Seguidamente se procede a estudiar la causal tipificada en el inciso c) del artículo 201 del código de marras. Según la autora Alvarado Salazar “El [sic] objetivo de esta causa de disolución es proteger a los terceros que hayan contratado con la sociedad; además, sin el capital suficiente la sociedad no podrá desarrollar las actividades que constituyen su objeto, ya que se encontrará sin medios económicos para continuar su explotación” ³³¹.

³²⁹ Centro de Información Jurídica en Línea. “Disolución y Liquidación de Sociedades”. Universidad de Costa Rica. Consultado el día 19 de septiembre del año 2019.

³³⁰ Hernández Aguilar Álvaro. Seminario Disolución y Liquidación de Sociedades por no pago de impuestos. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. Consultado el sábado 9 de diciembre del 2017. <https://www.youtube.com/watch?v=dXQrj-w2LZA>

³³¹ Alvarado Salazar Ana Elena. La disolución y liquidación de sociedades anónimas, propuesta de procedimiento en sede notarial. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2013. Pág. 92.

El autor **Franklin Matamoros Calderón (citado por el Centro de Información Jurídica en Línea)**, indica que “La regla citada es una causa de disolución que figura en los Códigos de la mayoría de los países, (...) Entre nosotros la disolución no se opera hasta que haya habido declaración de la sociedad de que se ha producido la pérdida del cincuenta por ciento del capital social”³³².

Sobre esta causal **Hubert Steinvorth (citado por Jiménez Zeledón)** menciona que “(...) capital social (...) es la cifra aritmética o contable que representa el valor de las aportaciones realizadas más las prometidas por los socios y coincide con la suma del valor nominal de las acciones de la sociedad”³³³.

En síntesis, la causal tipificada en el inciso c) de la norma supra citada, aplica cuando el capital social de una sociedad anónima se ha perdido en un cincuenta por ciento, siendo que de acuerdo con el 206 del Código de Comercio; se deberá inscribir al Registro el instrumento público donde se determine la pérdida de la mitad del capital social; situación que deja a la sociedad sin medios económicos para llevar a cabo el objeto para el que fue constituida.

En lo que respecta a la causal de disolución tipificada en el inciso d) del artículo 201 del Código de Comercio, al respecto la autora Alvarado Salazar explica que “si los socios de común acuerdo convienen dar por disuelta la sociedad, podrán hacerlo, ya que nadie está obligado a permanecer asociado. Los socios pueden decidir la disolución anticipada, de la sociedad en todos los tipos de sociedades”³³⁴.

El autor **Franklin Matamoros Calderón (citado por el Centro de Información Jurídica en Línea)**, indica que “La disolución no surtirá efectos hasta cumplidos los trámites de

³³² Centro de Información Jurídica en Línea. “Disolución y Liquidación de Sociedades”. Universidad de Costa Rica. Consultado el día 19 de septiembre del año 2019.

³³³ Jiménez Zeledón Mariano. “La Quiebra Técnica en el Código de Comercio”. Revista Judicial, Costa Rica, N°101, septiembre 2011. Consultado el día 27 de septiembre de 2019. https://escuelajudicialpj.poderjudicial.go.cr/Archivos/documentos/revs_juds/revista%20101/pdf/07_quiebra.pdf

³³⁴ Alvarado Salazar Ana Elena. La disolución y liquidación de sociedades anónimas, propuesta de procedimiento en sede notarial. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2013. Pág. 95.

inscripción en el Registro Mercantil, (...) El acuerdo de los socios debe tomarse de conformidad con la escritura constitutiva y con la ley”³³⁵.

Cuando la disolución sea de común acuerdo, los socios deberán celebrar un acta de asamblea extraordinaria de acuerdo con los artículos 156 inciso c) y 201 inciso d) del Código de Comercio; la cual deberá protocolizarse e inscribirse en el Registro Mercantil de acuerdo con los artículos 206 y 235 inciso a) del Código de Comercio.

Estudiadas las causales de disolución se procede a verificar en qué casos aplica la liquidación. Conforme a los artículos 201 incisos b), c) y d); 206, 207 y 209 del Código de Comercio; cuando se inscribe la disolución y se publica el aviso en el Diario Oficial por haberse cumplido cualquiera de las causales previamente señaladas, la sociedad se considerará disuelta y entrará en la fase de liquidación.

Esto quiere decir que la liquidación es procedente cuando se cumple cualquiera de las causales supra citadas. Afirmación que respalda el Lic. Miguel Arias al indicar que, “cuando los socios deciden, disolver la sociedad, hay que hacer un acta en libro de actas de asambleas y tomar el acuerdo y ese acuerdo hay que inscribirlo en el Registro (...). Entonces, no solamente acordamos la disolución, sino hay (...) que optar por, vamos a hacer liquidación o no vamos a hacer liquidación”³³⁶.

De acuerdo con lo explicado por el Lic. Miguel Arias, cuando ocurra cualquiera de las causales tipificadas en los incisos b), c) y d) procede la liquidación; salvo cuando la sociedad no tenga activos y por ende no sea necesario liquidarla. Lo anterior es explicado por el Lic. Miguel Arias quien menciona lo siguiente,

Entonces [sic] cuando a la sociedad se acuerda disolverla y no tiene ningún problemilla ahí, ninguna deuda, ni tiene activos; aunque bueno en principio el primer

³³⁵ Centro de Información Jurídica en Línea. “Disolución y Liquidación de Sociedades”. Universidad de Costa Rica. Consultado el día 19 de septiembre del año 2019.

³³⁶ Arias Maduro Miguel. Seminario Disolución y Liquidación de Sociedades por no pago de impuestos. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. Consultado el miércoles 6 de diciembre del 2017. <https://www.youtube.com/watch?v=2sNQ7y1YGgM>

activo que tienen las sociedades es su capital social; qué bueno además de que, otra forma de prostituir el pacto constitutivo, es que ese capital social nunca existe, o sea el aporte de los socios en efectivo, nunca ingresa, a las cuentas de la compañía, porque las malas prácticas nos han llevado, a que las sociedades funcionen de esa manera. Entonces resulta que es una sociedad de papel que no tiene plata, ni siquiera los 100 mil colones del capital social; no existen (...). Entonces cuando tomamos el acuerdo para disolver la sociedad y esta sociedad, no tiene ningún activo, no tiene nada que repartir, todo el mundo está de acuerdo simplemente (...) en el acta decimos: acuerdan la disolución, no existen pasivos ni activos, no se requiere nombramiento de liquidador, listo no tenemos que hacer liquidación (...) ³³⁷.

Por regla general las causales tipificadas en los incisos a), b), c) y d) del artículo 201 del Código de Comercio, ameritan que la sociedad entre en fase de liquidación. Sin embargo, existen sociedades anónimas que no tienen activos ni pasivos, ni siquiera cuentan con el capital social porque este nunca se depositó en las cuentas de la sociedad. Por ende, en estos casos los socios optan por prescindir de la liquidación, ya que al no existir bienes que repartir, resulta innecesario llevar a cabo dicho proceso.

d. Relación entre la Disolución, Liquidación y la Extinción.

Habiendo explicado tanto el concepto de disolución y liquidación, como las causales de disolución tipificadas en el artículo 201 incisos a), b), c) y d) del Código de Comercio. Se procede a explicar la relación existente entre la disolución, liquidación y extinción. Lo anterior para determinar en qué momento, ocurre la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad anónima.

Conforme con lo ya explicado en párrafos anteriores, la disolución y la liquidación están relacionadas, por cuanto no puede haber liquidación sin antes llevar a cabo la disolución de

³³⁷ Arias Maduro Miguel. Seminario Disolución y Liquidación de Sociedades por no pago de impuestos. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. Consultado el miércoles 6 de diciembre del 2017. <https://www.youtube.com/watch?v=2sNQ7y1YGgM>

la sociedad tal como se establece en los artículos 206, 207 y 209 del Código de Comercio. Asimismo, es importante tener presente que durante la fase de disolución y liquidación la sociedad anónima mantiene su existencia y personalidad jurídica para llevar a cabo los actos liquidatorios. Una vez el patrimonio social ha sido repartido entre los acreedores y los socios; la sociedad finalmente deja de existir.

Al respecto el Dr. Hernández Aguilar explica que “(...) hay una disolución que está relacionada al fin de la extinción de la sociedad mercantil, que es bajo el camino, bajo la hoja de ruta; disolución, liquidación y cancelación registral por así decirlo (...)”³³⁸. La disolución tipificada en el artículo 201 del Código de Comercio, normalmente está asociada con la liquidación y posterior extinción. También debe tenerse en cuenta que en aquellos casos donde no hay liquidación, la sociedad se disuelve y seguidamente debería dejar de existir; sin embargo, en la práctica esto no ocurre tal y como se va a explicar en párrafos siguientes.

El Sr. Carlos Carrera Castillo explica que,

en materia de sociedades mercantiles, decíamos que hay tres que son (...) correlacionadas que son la disolución, la liquidación y la extinción; si nosotros hacemos un paralelismo con la persona física, vamos a encontrar que en la persona física tenemos la causa de muerte, la muerte y la liquidación del patrimonio. Esto significa que, para la persona física, la liquidación de la totalidad de su patrimonio se da hasta después de que se da el hecho natural de la muerte o fallecimiento de la persona. (...) eso no ocurre igual en las sociedades mercantiles, porque en la sociedad mercantil la disolución la podemos equiparar a la causa de muerte, la liquidación (...)

³³⁸ Hernández Aguilar Álvaro. Charla “Disolución y Liquidación de sociedades por deudas tributarias”. Mesa Redonda: Nueva Ley de Impuesto de Sociedades”, San José, Costa Rica. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. 2017. Consultado el día 25 de septiembre del año 2019. <https://www.youtube.com/watch?v=FSSr8d3fpAg&t=933s>

sería la fase que inmediatamente prosigue a la disolución y finalmente tenemos la extinción (...) significa la muerte de la persona jurídica³³⁹.

De acuerdo con lo dicho por Carrera Castillo, la sociedad disuelta no está técnicamente muerta, sino que la misma comienza a agonizar y por consiguiente no puede actuar frente a terceros. Durante la agonía de la sociedad anónima, su personalidad jurídica se restringe para que su patrimonio pueda liquidarse y una vez repartidos los bienes sociales, la misma entra en su última fase; es decir, la muerte que se genera con la extinción o la cancelación de presentación. Siendo que este último punto no se encuentra expresamente regulado en el Código de Comercio.

Sobre la extinción el Dr. Hernández Aguilar explica que “estamos en pañales en muchos aspectos de tipicidad legal, de repercusiones jurídicas, de cómo opera esto de la extinción; porque, en la extinción hace falta para la sociedad, (...) el tema de la cancelación. La cancelación de la sociedad equivale en gran medida al certificado de defunción de la persona humana”³⁴⁰.

Asimismo, el Dr. Carrera Castillo explica que “la extinción opera una vez agotada o vencida la fase de liquidación, claro (...) lo que sucede es que nuestro Código de Comercio, de manera concreta o explícita, no establece que sucede después de la liquidación. Sin embargo, ese es el momento en que se debe proceder a presentar el escrito solicitando la desinscripción de la sociedad”³⁴¹.

³³⁹ Carrera Castillo Carlos. “Mesa Redonda: Nueva Ley de Impuesto de Sociedades”. San José, Costa Rica. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. 2017. Consultado el día 25 de septiembre del año 2019. <https://www.youtube.com/watch?v=1V03JSLIHw0&t=1389s>

³⁴⁰ Hernández Aguilar Álvaro. Charla “Disolución y Liquidación de sociedades por deudas tributarias”. Mesa Redonda: Nueva Ley de Impuesto de Sociedades”, San José, Costa Rica. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. 2017. Consultado el día 25 de septiembre del año 2019. <https://www.youtube.com/watch?v=FSSr8d3fpAg&t=933s>

³⁴¹ Carrera Castillo Carlos. “Mesa Redonda: Nueva Ley de Impuesto de Sociedades”. San José, Costa Rica. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. 2017. Consultado el día 25 de septiembre del año 2019. <https://www.youtube.com/watch?v=1V03JSLIHw0&t=1389s>

Las aseveraciones de los señores Hernández Aguilar y Carrera Castillo vienen a confirmar que después de la disolución y liquidación, el Registro Nacional no cancela el asiento de inscripción, por no existir una norma expresa que explique cómo debe llevarse a cabo dicho proceso. Siendo que dicha situación debería ocurrir en la práctica jurídica, tomando en cuenta que las sociedades anónimas nacen a la vida jurídica mediante su inscripción en el Registro Mercantil; por tanto, la muerte o extinción de las mismas tendría que suceder mediante la cancelación de la presentación de su asiento registral.

B. Características de la Disolución de la Ley N°9428 y Diferencias con las Disolución del artículo 201 del Código de Comercio.

Habiendo estudiado cómo funciona la disolución del Código de Comercio y de qué forma se relaciona con la liquidación, así como con la extinción de la entidad jurídica; en el presente apartado van a estudiarse las principales características de la disolución regulada en el artículo 7 de la Ley N°9428. Acto seguido, se identificarán las principales diferencias que tienen ambos regímenes de disolución.

Según el artículo 7 de la Ley N°9428 en relación con el artículo 12 del Reglamento a dicha Ley; la disolución de la Ley de marras opera cuando un contribuyente deja de pagar el impuesto por 3 períodos anuales y consecutivos. La entidad encargada de constatar esa situación es la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda, la cual debe enviar al Registro Nacional un informe de las sociedades morosas del impuesto. Recibido el informe, el Registro Nacional deberá a publicar el aviso de disolución de tales entidades, las cuales conforme al artículo 207 del Código de Comercio cuentan con un plazo de 30 días siguientes a la publicación del aviso para oponerse judicialmente al mismo.

Transcurrido el plazo supra indicado las sociedades morosas estarán disueltas y seguidamente el Registro Nacional se encargará de cancelar la presentación del asiento registral de dichas entidades. Asimismo, se cancelará la inscripción de los documentos que estén en fase de calificación registral y se anotarán los bienes inscritos a nombre de las sociedades disueltas.

Una vez disueltas e inexistentes las sociedades anónimas morosas del impuesto, la Administración Tributaria, realizará los procedimientos cobratorios correspondientes de acuerdo al 192 y siguientes del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, contra los últimos socios registrados en el Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales.

La disolución de la Ley N°9428 cuenta con las siguientes características: i) opera de pleno derecho como una sanción administrativa, producto del no pago de una deuda tributaria y se ordena la anotación de los bienes societarios; ii) omite el procedimiento de liquidación del Código de Comercio; iii) está relacionada directamente con la extinción de la sociedad; y iv) establece que el pago de los créditos de la Administración Tributaria se realicen en la vía cobratoria, contra los últimos socios registrados de una sociedad inexistente.

A fin de sustentar las características supra indicadas, se cita al Sr. Carlos Carrera Castillo, quien afirma que,

(...) el artículo 7 (...) significa la negación de todo lo que acabamos de estudiar o de lo que acabamos de señalar, ¿por qué? porque el legislador confunde disolución con extinción. Dice que el no pago del impuesto, está bien dentro de la política legislativa, es admisible que se establezcan causales, no hay ninguna discusión en que se puede una sanción (...) por disolución, la sanción por el no pago de los impuestos (...). Lo que es incorrecto es que este mismo artículo ordene que se procederá a la cancelación de la inscripción, porque la cancelación de la inscripción significa la extinción de la sociedad (...)³⁴².

En relación con lo anterior el Dr. Álvaro Hernández Aguilar menciona que,

(...) la Ley, actual (...) nos dice que es una en el artículo 7, disolución de pleno derecho y que además de eso por los 3 años de no pagar el impuesto; inmediatamente se ordena que, se inmovilice prácticamente cualquier tipo de movimiento registral y

³⁴² Carrera Castillo Carlos. “Mesa Redonda: Nueva Ley de Impuesto de Sociedades”. San José, Costa Rica. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. 2017. Consultado el día 25 de septiembre del año 2019. <https://www.youtube.com/watch?v=1V03JSLIHw0&t=1389s>

también se anota sobre los bienes de la sociedad (...) partiendo de esa propuesta un tanto desfasada (...) de pensar que la solución dada es que esa disolución de pleno derecho entierra al ente societario, pues lógicamente que es un auto estrangulamiento para los propios acreedores y desde luego también para la Administración Tributaria ¿Cómo va a continuar los procesos? Si esa sociedad no va a tener representante ¿Cómo va a continuar los procesos? Si esa sociedad está total y absolutamente congelada a nivel de su capacidad de actuación (...) nos dejaría en una situación bajo esa propuesta, total y absolutamente de incertidumbre³⁴³.

Aunado en lo explicado en párrafos anteriores, es menester identificar las principales diferencias que existen entre la disolución del Código de Comercio, con la disolución que plantea la Ley N°9428. En primera instancia, se constata que la disolución de la Ley de marras no es un paso previo para la liquidación, toda vez que se sugiere la cancelación de la inscripción de la sociedad anónima e inmediatamente se interpone un proceso cobratorio en contra de los últimos socios registrados en el Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales.

Otra distinción que se puede denotar, es que mientras en las disoluciones previstas en los incisos a), b), c) y d) del artículo 201 del Código de Comercio; la sociedad entra en agonía conservando su personalidad jurídica, para posteriormente designar un liquidador y repartir el patrimonio de la sociedad entre los acreedores y socios; en la Ley N°9428 la sociedad muere una vez está disuelta; siendo aparentemente inviable proceder con la liquidación pues según el artículo 209 del Código de Comercio, se requiere que la sociedad mantenga su personalidad jurídica para tal efecto.

En la disolución regulada en el Código de Comercio, se permite que los socios puedan solicitar el nombramiento de liquidador ya sea mediante acuerdo de socios o a través de un proceso judicial. Asimismo, los bienes de la sociedad pueden ser vendidos por el liquidador

³⁴³ Hernández Aguilar Álvaro. Seminario Disolución y Liquidación de Sociedades por no pago de impuestos. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. Consultado el sábado 9 de diciembre del 2017. <https://www.youtube.com/watch?v=dXQrj-w2LZA>

con el fin de poder obtener dinero para pagarle a los acreedores y/o a los socios. Mientras tanto, en la Ley N°9428 la sociedad: i) no tiene un representante al no haber un liquidador nombrado, ya que en la fase de disolución los representantes legales dejan de tener facultades para actuar en nombre de dicha entidad; ii) es inutilizada, toda vez que deja de existir y sus bienes son anotados para posteriormente ser embargados en los procedimientos que regula el Código de Normas y de Procedimientos Tributarios; y iii) aparentemente tampoco se podría celebrar el proceso de liquidación previsto en sede notarial según el artículo 129 del Código Notarial, pues la sociedad al parecer es inexistente.

En otras palabras, la disolución regulada en la Ley N°9428, no es el paso previo para la liquidación; donde se conserva la personalidad jurídica para efectos de pagar todas las deudas pendientes y repartir el capital y patrimonio social de los socios. Sino que la disolución de dicha norma es un medio para inmovilizar a la sociedad anónima al impedirle liquidar su patrimonio y cancelar su inscripción; siendo que aparentemente solo la Administración Tributaria podrá cobrar las deudas derivadas del impuesto. Esto a razón de que, al no existir la sociedad, no puede liquidarse y por ende los acreedores reales, alimentarios, quirografarios, etc. aparentemente no puede hacer valer sus acreencias.

C. Interrogantes sobre las Implicaciones de la Disolución Prevista en el Texto Vigente de la Ley N°9428.

Según lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley N°9428 y el artículo 12 del Reglamento de esa Ley; la disolución de pleno derecho ejecutada por el Estado en perjuicio de las sociedades anónimas que no paguen 3 períodos anuales y consecutivos del impuesto a las personas jurídicas; tendrá como consecuencia: i) la extinción del ente societario e inmovilización de las sociedades; y ii) el cobro de las deudas tributarias en contra de los responsables solidarios respectivos.

Sin embargo, aun cuando esas normas hagan mención a dichas consecuencias; lo cierto es que la Ley N°9428 ni su reglamento explican claramente de qué manera se ejecutarán cada una de las repercusiones previstas en los artículos de marras. No alude expresamente que

sucedirá después de la disolución, si la sociedad va a extinguirse o si los socios deben gestionar la liquidación societaria para liquidar el patrimonio. Finalmente, no se explica si el cobro de las deudas de la sociedad contra los socios, aplica cuando dicha entidad esté extinta o en fase de liquidación; y si también se cobrarán dichas deudas a los representantes legales de sociedades disueltas.

La incertidumbre relacionada con estas situaciones, es en sí misma, es una repercusión para los accionistas y representantes legales de las sociedades anónimas; consecuencia de la técnica legislativa empleada en su redacción, toda vez que las leyes tributarias deben ofrecer certeza a los administrados mediante la claridad y sencillez de sus estipulaciones según lo estudiado en el capítulo segundo. Pero lo mencionado no se cumple en el artículo 7 de la Ley N°9428; ya que esta norma es compleja y poco clara incluso para los abogados; tal y como se ha discutido en diversos seminarios impartidos en el Colegio de Abogados y Abogadas, donde se intenta dilucidar cómo es que se podría llevar a cabo la disolución aquí estudiada, pues es bastante confusa. Siendo este un indicativo de que el artículo en cuestión, es contrario a la seguridad jurídica.

En relación con lo anterior, aun cuando: i) se han cumplido 3 períodos anuales y consecutivos, toda vez que según **el Ministerio de Hacienda (2017)** del 1° de setiembre al 2 de octubre del año 2017, se ejecutó el cobro del Impuesto a las Personas Jurídicas correspondiente al período 2017 (setiembre a diciembre de 2017)³⁴⁴; y ii) el día 27 de febrero del año 2019, el **Ministerio de Hacienda (2019)**, anuncia “que solicitará al Registro Nacional la disolución de 74.185 sociedades anónimas, que juntas adeudan al Fisco más de ¢ 10.600 millones por incumplir con el pago del impuesto a las personas jurídicas (IPJ) en tres periodos consecutivos”³⁴⁵; al día de hoy, en la fecha que se redacta este apartado, no se

³⁴⁴ Ministerio de Hacienda. “Impuesto a las Personas Jurídicas 2018”. Información actualizada a diciembre de 2017. Consultado el 02 de octubre de 2019. https://www.hacienda.go.cr/docs/5a3d70ba75036_brochure%20persona%20juridicas.pdf

³⁴⁵ Ministerio de Hacienda. “Hacienda inicia proceso para disolución de más de 74 mil sociedades por incumplir con pago de impuesto a personas jurídicas”. Publicado en febrero de 2019 y sitio actualizado a octubre de 2019. Consultado el día 02 de octubre de 2019. <https://www.hacienda.go.cr/noticias/15003-hacienda-inicia-proceso-para-disolucion-de-mas-de-74-mil-sociedades-por-incumplir-con-pago-de-impuesto-a-personas-juridicas>

han dado casos donde operen las consecuencias antes mencionadas; pues no hay datos oficiales que indiquen: i) que la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda, haya enviado el informe de las sociedades morosas al Registro Nacional para que este proceda con la disolución de las mismas; y ii) que se haya publicado el aviso de disolución de tales entidades y estas se hayan opuesto en vía judicial; toda vez que se ha consultado los Alcances de las Gacetas publicadas entre el día 27 de febrero de 2019 hasta el día 29 de noviembre del año 2019³⁴⁶, las cuales no contienen el aviso de las sociedades por disolver.

Asimismo, según la opinión citada del **Dr. Hernández Aguilar (2017)** al inicio de esta investigación; las consecuencias procedentes de la disolución de sociedades anónimas, tendrán que aclararse en los juzgados, a razón de que la Ley N°9428 no es clara por estar pésimamente redactada.

La verdad es que hay muy poca información al respecto, debido a que ni: i) el Ministerio de Hacienda como entidad encargada de cobrar y administrar el impuesto a las personas jurídicas; y ii) el Registro Nacional como institución responsable tanto de la disolución y extinción de sociedades, como de la anotación y afectación hipotecaria o prendaria de los bienes sociales; han emitido resoluciones y directrices al explicar con detalle cómo operará esta fase.

A razón de no tener certeza de cómo se aplicarán los puntos explicados en párrafos previos; en los literales siguientes analizará cada una de estas situaciones. Para tal fin, se citará doctrina, legislación, jurisprudencia sobre sociedades disueltas de acuerdo con la Ley N°9024 y la opinión de juristas versados en materia comercial y tributaria. Lo antes dicho para brindar una explicación de lo que podría suceder, una vez se inicie con la disolución masiva de sociedades anónimas.

³⁴⁶ Imprenta Nacional Costa Rica. “Compendio de Alcances de Diario Oficial 2019”. San José, Costa Rica. Consultado el 29 de noviembre de 2019. <https://www.imprentanacional.go.cr/Alcances.aspx?year=2019>

a. Disolución y Extinción del Ente Societario e Incertidumbre sobre su Aplicación.

Como ya se ha exteriorizado, a diferencia de lo que ocurre en el Código de Comercio; en la Ley N°9428 se regula la disolución de pleno derecho y con ella la cancelación de extinción de las sociedades anónimas. Este escenario deja una serie de dudas que a continuación se enumerarán para seguidamente desarrollarse: ¿Qué sucedería con las sociedades cuya presentación sea cancelada?, ¿Quedarían las sociedades disueltas de pleno derecho, en estado de indefensión al ser notificadas mediante edictos?, ¿Podría no operar la cancelación de inscripción? de no aplicar la cancelación de inscripción ¿Qué debe hacer una sociedad disuelta de pleno derecho para entrar en la fase de liquidación?

a.a. Confusión Asociada a los Efectos de la Cancelación de Inscripción de Sociedades Anónimas.

En cuanto a los posibles efectos de la extinción de las sociedades anónimas disueltas de pleno derecho, el profesor Carlos Carrera Castillo menciona que,

(...) va a generar una serie de grandes inconvenientes de naturaleza procesal, (...) que van a generar tener una sociedad disuelta, para nuestro legislador extinta, (...) si una sociedad está extinta no existe en el mundo jurídico; podríamos ir al Registro Mercantil a solicitar una certificación de personería y nos van a decir que esa sociedad no existe, con lo cual vamos a tener los inconvenientes para (...) ¿Que sucede con las obligaciones que tenía pendiente esa sociedad? ¿Qué sucede si una sociedad es un sujeto pasivo activo dentro de un proceso judicial? ya sea como actor o como demandado, son problemas que ya le van a corresponder aquí a la judicatura resolver (...) ¿Qué sucede con las acreencias que tiene esa sociedad? ¿Se extinguen? ¿Desaparecen? ¿No se pueden cobrar? Porque la Ley lo único que resolvió fue el problema de cobrar los impuestos, porque autorizó a tributación directa para que,

cuando eso suceda, que se dé por cancelada la inscripción, entonces persiga a los socios³⁴⁷.

En resumidas cuentas, la inexistencia de las sociedades anónimas podría dejar desprotegidos a los acreedores que cobren créditos en procesos judiciales, pues no existiría sociedad a quien cobrarle dichos bienes. Asimismo, las sociedades que sean parte en un proceso jurisdiccional, en teoría no podrían seguir siendo parte por carecer de personalidad jurídica y tampoco podrían inscribir o desinscribir documentos públicos, así como solicitar personerías en el Registro Público por ser inexistentes. La Ley solamente contempla que los saldos pendientes del impuesto serán cobrados a los últimos socios, cobro que se efectúa de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 192 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Siguiendo con las consecuencias derivadas del cese de existencia de las sociedades anónimas, el Dr. Ricardo González explica que,

(...) en Costa Rica tenemos una nueva categoría que es la sociedad disuelta, que no se ha liquidado, ya está deinscrita y todavía tiene bienes registrales, ¡Es una nueva categoría mundial! (...) eso no existe (...) en ningún país existe eso (...). Ninguna de las 2 leyes, ni la anterior ni esta resuelve el problema. En el proyecto original, (...) los bienes quedaban a nombre de los juzgados contenciosos y la corte pegó así brinco diciendo: “que acaso que es función de los juzgados contenciosos administrar bienes que no tienen dueño”. No podían quedar a nombre del Estado porque hubiera sido una expropiación descarada (...) ¿Entonces quedan a nombre de quién? De la sociedad desinscrita³⁴⁸.

³⁴⁷ Carrera Castillo Carlos. “Mesa Redonda: Nueva Ley de Impuesto de Sociedades”. San José, Costa Rica. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. 2017. Consultado el día 25 de septiembre del año 2019. <https://www.youtube.com/watch?v=1V03JSLJHw0&t=1389s>

³⁴⁸ González Mora Ricardo. “Nueva Ley de Impuesto a las Personas Jurídicas N°9024 de reglamento decreto 40417-H”. XXVI Jornada de Derecho Notarial. 8 de mayo 2017. Consultado el 07 de octubre de 2019. <https://www.youtube.com/watch?reload=9&v=dmclKtknqIQ>

Asimismo el Dr. Álvaro Hernández Aguilar agrega que a los bienes de sociedades extintas les aplica “(...) una especie de autoprecepto solvendo, como el despacho de ejecución para que se anote sobre bienes; esto equipararía o tiene la particularidad similar a la de un embargo, la de un embargo”³⁴⁹. Sobre esta situación el Dr. Hernández Aguilar se cuestiona lo siguiente, “(...) ¿Cómo vamos a determinar embargo? El embargo se relaciona con una persona titular de ese patrimonio y si ya está cancelada la inscripción ¿Quién es la titular? Y ¿Cuál es el representante? O sea el embargo queda diluido, el embargo queda en nada si nos iríamos a una interpretación literal de lo que aquí se propone”³⁵⁰.

Siguiendo el criterio de los juristas antes citados, la cancelación de presentación de las sociedades anónimas, deja desprotegidas a las sociedades anónimas, socios y representantes legales; a razón de que por una parte las sociedades dejan de existir, al causar que las mismas no puedan disponer de sus bienes, cobrar sus acreencias, pagar sus deudas, liquidar su patrimonio y realizar cualquier otra actividad necesaria para repartir el aporte de los socios; por carecer de personalidad jurídica y tener sus bienes inmovilizados a raíz de tener anotaciones. Por otra parte, las sociedades extintas siguen manteniendo la titularidad de sus bienes, para que puedan ser anotados en favor de la Administración Tributaria y de ese modo establecer un proceso cobratorio en contra de los socios en su condición de responsables solidarios.

Esta situación es una contradicción que pone en evidencia, la desproporcionalidad de la norma en el momento de cobrar tributos a sociedades extintas, las cuales ven lesionado su derecho de propiedad al perder dinero, negocios, deudores y bienes por estar inutilizadas y además ser parte de un proceso cobratorio que al parecer excluye la figura del liquidador y el proceso de liquidación.

³⁴⁹ Hernández Aguilar Álvaro. Seminario Disolución y Liquidación de Sociedades por no pago de impuestos. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. Consultado el sábado 9 de diciembre del 2017. <https://www.youtube.com/watch?v=dXQrj-w2LZA>

³⁵⁰ *Ibíd.*

a.b. Sociedades Anónimas en Estado de Indefensión Producto de la Disolución Automática.

Estudiadas las posibles consecuencias que pueden sufrir las sociedades anónimas cuya presentación sea desinscrita; es conveniente determinar si la notificación por Edictos regulada en el artículo 7 de la Ley N°9428, deja en estado de indefensión a las sociedades disueltas de pleno derecho. A efectos de analizar esta situación, se citarán sentencias judiciales que entraron a analizar los efectos de la disolución de pleno derecho, tipificada en el artículo 6 de la Ley N°9024, a razón de tener una redacción similar al artículo 7 de la Ley N°9428.

En el Voto N° 08952 – 2017 de la Sala Constitucional, la parte recurrente alega que,

(...) en aplicación del transitorio No. 279 y la Ley No. 9024, que establece que las sociedades con más de tres años de morosidad en el pago del impuesto a las sociedades, serían disueltas, el Registro Público procedió a publicar en el Diario Oficial La Gaceta No. 230 del 30 de noviembre de 2016, la disolución de su representada, por la omisión del pago del impuesto. Sin embargo, acusa que la notificación de esa decisión no cumple con los requisitos establecidos en la Ley de Notificaciones Judiciales, ya que, actualmente, existen medios electrónicos a través de los cuales se pudo notificar a su representada. Añade que en su artículo 20 la ley señala que para notificar a las personas jurídicas existen varios medios, como el correo electrónico o a través del agente residente, y no por una publicación en La Gaceta. En ese sentido, la notificación por edicto dejó en total indefensión a la empresa amparada, en clara violación al debido proceso y derecho de defensa³⁵¹.

En este caso concreto se observa que la sociedad afectada no se da por enterada del Aviso de Disolución y, por ende, la misma no pudo hacer valer su derecho de defensa tal y como lo establece el artículo 207 del Código de Comercio. La parte recurrente alega que el aviso de

³⁵¹ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Recurso de Amparo: voto 8952 – 2017 del día 16 de junio de 2017, 14:00 horas. Expediente 17-005824-0007-CO.

disolución pudo haber sido notificado a través de medios electrónicos. Sobre este alegato el **Director de Personas Jurídicas del Registro Nacional (citado por la Sala Constitucional)**,

(...) sostiene que se actuó conforme a lo indicado en el artículo 6 de la Ley de Impuesto a las Personas Jurídicas, No. 9024, (...). Manifiesta que en el caso de disoluciones de sociedades por la Ley No. 9024, se establece un presupuesto de hecho que es la morosidad en el pago del impuesto a las Personas Jurídicas por tres períodos fiscales consecutivos, que en el supuesto de acreditarse, lo procedente es ejecutar la disolución, y para tales efectos fue definido el correspondiente trámite, precisamente por dicha ley, y dentro del cual se determinó que la forma de notificar a las empresas morosas de dicho impuesto fuera mediante aviso en el Diario oficial [sic] La Gaceta, de conformidad con el artículo 207 del Código de Comercio³⁵².

El Registro sostiene que la notificación por medio de Edictos, es procedente por estar contemplada en la Ley N°9024; argumento que comparte la Sala Constitucional al expresar que,

los actos administrativos dictados por el Registro de Personas Jurídicas en el presente asunto, así como el procedimiento seguido, incluyendo la notificación de lo resuelto, no son arbitrarios ni contrarios a los derechos fundamentales, sino que encuentran su fundamento en el principio de legalidad que consagra el artículo 11 de nuestra Constitución Política, (...). En consecuencia, solo le es permitido lo que esté constitucional y legalmente autorizado en forma expresa y todo lo que no les esté autorizado, les está vedado. De ahí que, por tales hechos, no se le pueda endilgar responsabilidad alguna al Registro accionado, ya que se limitó a cumplir con lo dispuesto por la normativa para supuestos como lo acontecido a la amparada³⁵³.

³⁵² Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Recurso de Amparo: voto 8952 – 2017 del día 16 de junio de 2017, 14:00 horas. Expediente 17-005824-0007-CO.

³⁵³ *Ibíd.*

El criterio supra indicado es reiterado por la Sala Constitucional en los siguientes Votos: N° 14457 – 2017, 19830 – 2017 y N°09631 – 2017. En la primera sentencia se observa que el recurrente alega “que el Registro Nacional no observó previamente un procedimiento administrativo, lesionando por ello, el debido proceso, derecho defensa”³⁵⁴. En la segunda sentencia las sociedades recurrentes argumentan que “(...) la decisión del Registro Nacional de disolver las sociedades amparadas, con base en la Ley N° 9024 (Impuesto a las Personas Jurídicas), de manera automática (...) no observó previamente un procedimiento administrativo, lesionando por ello, el debido proceso, derecho defensa”³⁵⁵. Sobre los dos asuntos anteriores la Sala Constitucional rechazó los recursos por los motivos supra citados.

En el caso de la última sentencia, se observa que la parte recurrente “reclama que la disolución de la sociedad amparada se llevó a cabo sin realizar el debido proceso, ni efectuar comunicación alguna, motivo por el cual su eliminación de los registros de la sociedad del sistema de la Sección Mercantil es arbitraria”³⁵⁶. Al respecto la Sala Constitucional remite al Voto N°8952 – 2017, para resolver lo siguiente: “(...) en el presente caso pues no existen motivos para variar de criterio, motivo por el cual la actuación Registro de Personas Jurídicas en el presente asunto, así como el procedimiento seguido, incluyendo la notificación de lo resuelto, no son arbitrarios ni contrarios a los derechos fundamentales, (...)”³⁵⁷.

Sin embargo, dentro de esta resolución, el Magistrado Ernesto Jinesta Lobo salva parcialmente el voto al manifestar que,

(...) En [sic] el estado actual de la sociedad de la información jalonada por el desarrollo de las nuevas tecnologías de la información y del conocimiento (TIC’s) y caracterizada por la existencia de bases de datos públicas interconectadas que deben

³⁵⁴ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Recurso de Amparo: voto 14457 – 2017 del día 08 de septiembre de 2017, 09:30 horas. Expediente 17-013604-0007-CO.

³⁵⁵ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Recurso de Amparo: voto 19830 – 2017 del día 13 de diciembre de 2017, 13:30 horas. Expediente 17-018908-0007-CO.

³⁵⁶ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Recurso de Amparo: voto 9631 - 2017 del día 23 de junio de 2017, 09:45 horas. Expediente 17-007942-0007-CO.

³⁵⁷ *Ibíd.*

ser accedidas por cualquier entidad pública conforme al principio de la interoperabilidad, resulta, prácticamente, imposible que las administraciones públicas no puedan acceder las mismas para imponerse de las direcciones debidamente actualizadas de los administrados, que ante la penetración intensa y transversal del principio de la publicidad y transparencia se han convertido en “ciudadanos de cristal”, cuyos datos pueden ser fácilmente accedidos. La notificación edictal fue ideada para una sociedad que giraba sobre documentos escritos y tradicionales, no para la sociedad digital. Desde mi perspectiva, la notificación de un acto de gravamen que implique la supresión o modificación de derechos subjetivos o la imposición de obligaciones (como es, en el caso concreto, la disolución de la sociedad en virtud del no pago del impuesto establecido en la ley por tres períodos consecutivos, lo cual, además no puede tenerse como una falta de mera constatación, tal y como estima la mayoría del Tribunal), debe notificarse personalmente, todo en aras del respeto del debido proceso y la defensa. Por las razones expuestas, considero que al recurrente se le debe otorgar plazo para que formule acción de inconstitucionalidad contra lo dispuesto en el artículo 6° de la Ley de Impuesto a las Personas Jurídicas No. 9024³⁵⁸.

Argumenta el Magistrado Jinesta Lobo, que en los tiempos actuales las instituciones públicas cuentan con los medios electrónicos idóneos para mantener una base de datos actualizada de las direcciones de los administrados, para efectos de realizar notificaciones personales cuando se vean afectados derechos subjetivos; toda vez que la notificación por edictos surge en una época histórica donde no existía el Internet y el acceso a la información era limitado para la Administración.

Por ende, el Magistrado Jinesta Lobo, considera necesario que la Administración notifique personalmente a las sociedades anónimas, cuyos derechos se están menoscabando producto de la disolución de pleno derecho contemplada en el artículo 6 de la Ley N°9024 (artículo 7

³⁵⁸ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Recurso de Amparo: voto 9631 - 2017 del día 23 de junio de 2017, 09:45 horas. Expediente 17-007942-0007-CO.

de la actual Ley N°9428); para que estas se den por enteradas de tal situación y puedan acudir a la vía judicial para hacer valer su derecho de defensa.

Conforme con las resoluciones antedichas, se observa que las sociedades anónimas disueltas de manera automática, alegan no haberse enterado de la publicación del Edicto de disolución y, por ende, no pudieron llevar a cabo los trámites de oposición previstos por Ley. Sin embargo, según lo explicado por la Sala y el Registro Nacional, las sociedades anónimas recurrentes sí han sido debidamente notificadas; situación que a criterio de tales entidades no violenta sus derechos subjetivos, ya que la notificación de la disolución automática se realizada conforme con lo dispuesto en la Ley N°9024.

De acuerdo con lo antedicho, puede inferirse que mientras la Sala Constitucional no cambie de criterio; la notificación mediante edicto que se regula actualmente en el artículo 7 de la Ley N°9428, no se consideraría arbitraria por las autoridades y, por ende, las sociedades anónimas que llegasen a disolverse de pleno derecho, no se considerarían en estado de indefensión.

Sin embargo, dejando de lado el criterio de la Sala Constitucional; de acuerdo con lo explicado por Jinesta Lobo y lo alegado por las sociedades anónimas afectadas en las resoluciones referidas; es probable que varias sociedades que lleguen a disolverse conforme a la Ley N°9428, queden en estado de indefensión al no darse por enteradas de la publicación del Edicto y como consecuencia, no tendrán la posibilidad de oponerse judicialmente a dicha disolución.

Lo antes dicho se debe a que el procedimiento del artículo 207 del Código de Comercio, está contemplado para las causales de disolución que requieren del acuerdo o consentimiento de los socios y para que interesados, es decir, terceras personas ajenas a la sociedad o los mismos socios o representantes legales se opongan a la misma. Lo anterior, es respaldado por el autor **Franklin Matamoros Calderón (citado por el Centro de Información Jurídica en Línea)** al exponer que “por haberse publicado el aviso de disolución en “La

Gaceta”, (...), facultando a cualquier interesado para oponerse judicialmente a la disolución que no se base en causa legal o pactada”³⁵⁹.

En la Ley N°9428 el procedimiento supra indicado aplica por una disolución de pleno derecho y el plazo de oposición es para los socios y representantes legales de la sociedad; quienes no tienen manera de saber exactamente cuándo se publicará el aviso de disolución, a razón, de que tanto la Ley N°9024 como la Ley N°9428; no tipifican el momento exacto en que se practicará la publicación del aviso de disolución, una vez recibido el informe emitido por la DGT. Es decir, la norma no explica claramente cuándo operará la disolución; tratándose esta una razón de peso para que el Registro Nacional, implemente a través de una resolución o directriz; un procedimiento de notificación paralelo al aviso de disolución, que llegue a aplicarse el mismo día de publicación del Edicto en la Gaceta y se envíe el archivo PDF del aviso publicado al correo electrónico del representante legal de la sociedad anónima por disolver, para que esta se dé por enterada y proceda a ejercer su derecho de defensa en la vía judicial.

a.c. Inseguridad sobre la Aplicación Práctica de la Cancelación de Inscripción.

Al leer el artículo 7 de la Ley N°9428, surge la interrogante de si aplicará el cese de existencia de las sociedades anónimas una vez estas se encuentren disueltas. Esto se debe a la técnica legislativa empleada, ya que el texto en cuestión tiende a ser oscuro. A efectos de demostrar la aseveración hecha en este párrafo, se citarán los párrafos del artículo de marras que hagan referencia a dicha circunstancia y seguidamente se citarán abogados que han explicado esta situación en seminarios del Colegio de Abogados y Abogadas.

El primer párrafo por examinar reza lo siguiente,

La [sic] Dirección General de Tributación enviará al Registro Nacional un informe que contenga el detalle de las sociedades mercantiles, (...), que no paguen el impuesto

³⁵⁹ Centro de Información Jurídica en Línea. “Disolución y Liquidación de Sociedades”. Universidad de Costa Rica. Consultado el día 19 de septiembre del año 2019.

por tres períodos consecutivos, para que el Registro Nacional envíe el aviso de disolución al diario oficial La Gaceta, (...), y procederá a la cancelación de la inscripción y anotación de bienes³⁶⁰.

El extracto citado puede entenderse de 2 formas: i) que una vez publicado el aviso de disolución, el Registro disuelve las sociedades morosas y simultáneamente cancela la inscripción de los bienes en proceso de calificación y anota los bienes registrados a nombre de la sociedad para efectos cobratorios; y ii) disuelta la sociedad, se cancela su inscripción y se anotan los bienes de la misma. Como se observa, la norma sujeta a análisis no explica claramente que sucede con la sociedad una vez disuelta, dando cabida a que pueda ser interpretada de distintas maneras.

La confusión procedente del párrafo antepuesto, es esclarecida en el artículo 12 del Reglamento de la Ley N°9428; ya que en su párrafo segundo explica que,

El [sic] RPJRN procederá a publicar por única vez el edicto de disolución en el Diario Oficial La Gaceta, y una vez transcurrido el plazo establecido en el artículo 207 del Código de Comercio, ejecutará la cancelación de inscripción de la respectiva entidad jurídica y notificará a las Direcciones de los demás registros que conforman el Registro Nacional, a efecto de que se anote en los bienes que el contribuyente tenga inscritos a su nombre³⁶¹.

El Ministerio de Hacienda pretende subsanar el enunciado del artículo 7 de la Ley de marras, al explicar que posterior a la disolución lo que procede es la cancelación del asiento de presentación de la sociedad y seguidamente el Registro Mercantil tiene que notificar a los demás registros para que se anoten los bienes de la entidad jurídica.

³⁶⁰ Asamblea Legislativa. “Ley Número 9428 Impuesto a las Personas Jurídicas”. Publicada en La Gaceta Número 58 del día 22 de marzo de 2017, SINALEVI. Consultado el 09 de agosto de 2019.

³⁶¹ Ministerio de Hacienda: “Reglamento Número 40417-H Impuesto a Personas Jurídicas”. Publicado en La Gaceta 99 del día 26 de mayo de 2017, SINALEVI. Consultado el 09 de agosto de 2019.

Aun así, sigue llamando la atención, como el Legislador no se preocupó por explicar más a detalle esta situación; motivo por el cual, los mismos abogados no saben qué va a suceder una vez se disuelvan sociedades anónimas a consecuencia de no pagar el impuesto. Mientras en el Reglamento está claro que el Registro debe extinguir a las sociedades disueltas, en la Ley se abre la posibilidad de que únicamente sean disueltas.

De seguida se cita el último párrafo del artículo 7 de la Ley de marras:

En [sic] caso de operar la disolución de las sociedades mercantiles, (...), y la respectiva cancelación del asiento registra! [sic], la Administración Tributaria se encuentra facultada para continuar los procedimientos cobratorios o establecer estos contra los últimos socios oficialmente registrados, quienes se constituirán en responsables solidarios en el pago de este impuesto³⁶².

Al leer este párrafo aisladamente, podría concluirse que en efecto aplicará la extinción de la sociedad una vez esta se encuentre disuelta. El problema surge cuando se intenta armonizar ambos textos, ya que como previamente se explica; el párrafo primero de este artículo pareciera que sugiere tanto la cancelación del asiento registral de bienes, como el cese de existencia de la entidad societaria. Situación que tiende a ser confusa y pone en duda que la cancelación del asiento registral llegue a darse, aun cuando el Ministerio de Hacienda explica reglamentariamente que la disolución y extinción de la sociedad están ligadas.

Seguidamente se abordará esta imprecisión conforme con la opinión de distintos profesionales. En cuanto a la extinción de la sociedad disuelta, de acuerdo con lo citado en párrafos previos, los señores Hernández Aguilar, Carrera Castillo y González Mora han declarado que la Ley de marras, indica que la disolución está ligada a la cancelación de inscripción del asiento de presentación de la sociedad.

³⁶² Asamblea Legislativa. “Ley Número 9428 Impuesto a las Personas Jurídicas”. Publicada en La Gaceta Número 58 del día 22 de marzo de 2017, SINALEVI.

En lo que respecta a la mera disolución de las sociedades, la Licda. Ileana Murillo explica “(...) el otro motivo de extinción de las sociedades es (...) el no pago del impuesto establecido en la presente Ley por 3 períodos consecutivos (...) será causal de disolución de la sociedad mercantil (...) una vez disuelta la sociedad, esta entra en liquidación, etapa que estará a cargo de un liquidador o varios (...)”³⁶³. De acuerdo con la Licda. Murillo, posterior a la disolución de la Ley N°9428, procede la liquidación; situación que solo es posible si el asiento de presentación de la sociedad no ha sido cancelado y esta entidad sigue manteniendo su personalidad jurídica para tal efecto.

Aunado lo anterior, el Dr. Álvaro Hernández Aguilar explica que,

el artículo 7 (...) determina (...) la situación del no pago del impuesto por 3 períodos consecutivos ¿Cuál es el efecto? Cancelación de la inscripción (...) esto es un nuevo paradigma, porque ni la liquidación, ni tampoco la extinción de la sociedad se cancelaba. Ahora esto es nuevo, cancelación de la inscripción, el problema, es que esta cancelación de la inscripción la equiparán o está dentro del mismo artículo de la disolución. Entonces, nos genera toda una confusión mental terrible; tendremos que ir al código, que (...) el código de comercio es el que tiene una regulación, que aunque sea anterior, es sistemática, es codificada y esto es una norma o una Ley especial; de manera que hay que integrar (...) las 2 normativas, para poder llegar eventualmente a una posición más o menos ya clara, pero el punto es bastante confuso (...) muy confuso. (...) supuestamente con esta Ley, la disolución equivale a la cancelación registral de la sociedad y que entonces habría que ver que va a pasar, ante semejante problema, a nivel económico y jurídico sobre todos esos bienes... si hay que interpretar, que a pesar que diga cancelación, siempre hay que hacer la liquidación

³⁶³ Murillo Ileana. Conferencia “Liquidación, disolución de sociedades Ley 9428” Segundo Congreso Registral – Notarial. 21 de febrero 2019. Consultado el día 09 de octubre de 2019. <https://www.youtube.com/watch?v=uNQ5ablGpmc>

(...) y a ver que va a hacer el Registro, porque el Registro también tiene, además de la interpretación de los jueces, una enorme braza en sus manos (...) ³⁶⁴.

Aun cuando la Ley y sobretodo el Reglamento sugieran que la disolución de las sociedades anónimas está relacionada con la extinción. El Dr. Hernández Aguilar, reconoce que esta norma es imprecisa, por lo que desconoce si el Registro únicamente practicará la disolución y seguidamente se deberá celebrar la liquidación, armonizando el artículo 7 de la Ley N°9428 con la regulación del Código de Comercio.

Como se explica en el inicio de este apartado, al día de hoy no se tiene información clara al respecto, a raíz de que el Registro Mercantil no ha emitido directrices ni resoluciones que expliquen si la presentación del asiento de inscripción se cancela o se mantiene para efectos de liquidación. Al respecto, se aclara que se han consultado las siguientes directrices: DPJ 001 – 2017, DPJ 002 -2017, DPJ 001 – 2018, DPJ 002 -2018 y DPJ 001 – 2019³⁶⁵. También se ha recurrido a verificar el contenido de las circulares siguientes: DPJ 001 – 2017 a la DPJ 016 – 2017; DPJ 001 – 2018 a la DPJ 018 – 2018; DPJ 001 – 2019 a la DPJ 016 – 2019³⁶⁶. Documentos que pueden ser consultados en el portal digital del Registro Nacional Público. También se ha indagado en la documentación virtual de la Biblioteca Jurídica del Registro Nacional³⁶⁷ y se han solicitado documentos, pero no hay archivos que se refieran a la disolución de las sociedades por no pagar el impuesto a las personas jurídicas por 3 períodos consecutivos.

Además, también es importante mencionar que consultando la página web del Ministerio de Hacienda, no se logró encontrar información donde se exponga concretamente como

³⁶⁴ Hernández Aguilar Álvaro. Seminario Disolución y Liquidación de Sociedades por no pago de impuestos. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. Consultado el sábado 9 de diciembre del 2017. <https://www.youtube.com/watch?v=dXQrj-w2LZA>

³⁶⁵ Registro de Personas Jurídicas. Normativa “Listado de Circulares, Criterios y Directrices”. Portal Digital del Registro Nacional Público. Consultado el 09 de octubre de 2019. http://www.registronacional.go.cr/personas_juridicas/personas_juridicas_normativa_circulares_criterios.htm

³⁶⁶ *Ibíd.*

³⁶⁷ Biblioteca Jurídica Virtual. “Circulares y Directrices del Registro Nacional: Personas Jurídicas”. Portal Digital del Registro Nacional. Consultado el 09 de octubre de 2019. http://www.registronacional.go.cr/bibl_virtual/circ_direc/index.htm#HERMES_TABS_1_2

aplicará la cancelación del asiento de presentación de las sociedades anónimas que se disuelvan al tenor del artículo 7 de la Ley N°9482, tal y como se observa en los 13 resultados de búsqueda que constan en el enlace adjunto al pie de página³⁶⁸. De las consultas aquí realizadas, se destacan únicamente 2.

La primera hace alusión a la disolución de 74 mil sociedades, siendo que en dicho documento se explica lo siguiente: “Una [sic] vez que la Dirección General de Tributación comunique al Registro Nacional el detalle de las sociedades mercantiles, (...), que adeuden el impuesto por tres períodos consecutivos, el Registro Nacional publicará el aviso de disolución (...) y procederá a la cancelación de la inscripción y anotación de bienes”³⁶⁹. En síntesis, el Ministerio de Hacienda no indica si aplicará o no la extinción de las sociedades disueltas, únicamente cita o copia textualmente el párrafo segundo del artículo 7 de la Ley N°9428, cuyo contenido fue analizado al principio de este apartado.

En el segundo resultado de búsqueda, la Dirección de Servicio al Contribuyente señala que “en caso de que se acumule la no cancelación de tres periodos consecutivos será causal de disolución, previa publicación mediante edicto”³⁷⁰. En este caso únicamente se menciona que opera la disolución después del impago de 3 períodos consecutivos, siendo que se omite mencionar el cese de existencia derivado de dicha situación. Sin embargo, es importante acotar que, en este artículo, la DGT publicita la lista de sociedades morosos actualizada al día 26 de febrero del año 2019³⁷¹.

³⁶⁸ Portal Digital del Ministerio de Hacienda. “Resultados de Búsqueda de la Ley N°9428”. Consultado el día 09 de octubre de 2019. <https://www.hacienda.go.cr/index.php/component/search/?searchword=ley%209428&searchphrase=all&limit=100>

³⁶⁹ Ministerio de Hacienda. “Hacienda inicia proceso para disolución de más de 74 mil sociedades por incumplir con pago de impuesto a personas jurídicas”. Publicado en febrero de 2019 y sitio actualizado a octubre de 2019. Consultado el día 02 de octubre de 2019. <https://www.hacienda.go.cr/noticias/15003-hacienda-inicia-proceso-para-disolucion-de-mas-de-74-mil-sociedades-por-incumplir-con-pago-de-impuesto-a-personas-juridicas>

³⁷⁰ Dirección de Servicio al Contribuyente del Ministerio de Hacienda. “Impuesto a las Personas Jurídicas Actualizado a 2019”. Consultado el 09 de octubre de 2019. <https://www.hacienda.go.cr/contenido/14105-impuesto-a-las-personas-juridicas>

³⁷¹ *Ibíd.*

En virtud, que a la fecha se desconoce sobre la aplicación o no de la extinción de sociedades anónimas disueltas. Esta circunstancia puede ser catalogada como una repercusión para las sociedades anónimas, representantes legales y socios; quienes no tienen certeza de cómo actuarán las autoridades competentes, cuando deba aplicarse la disolución prevista en la Ley N°9428; siendo que la redacción de dicha norma es oscura y asimismo las autoridades tampoco han emitido directrices, publicaciones, resoluciones, etc. donde se explique detalladamente cuál es el paso por seguir una vez que opere la causal de disolución regulada en la Ley de marras.

a.d. Dudas sobre el Nombramiento de Liquidador en las Sociedades Disueltas de Pleno Derecho.

En el título a. c. del presente apartado, se analiza la posibilidad de que no aplique la cancelación de inscripción, de sociedades anónimas disueltas conforme al artículo 7 de la Ley N°9428. Bajo esta premisa las sociedades disueltas de pleno derecho, seguirían existiendo y conservando su personalidad jurídica para celebrar la liquidación de su patrimonio.

De todas las interrogantes que podrían surgir en torno a la liquidación de sociedades anónimas disueltas de pleno derecho, resulta necesario destacar las siguientes: ¿Cómo pueden liquidarse las sociedades anónimas disueltas de pleno derecho? ¿Qué sucede si las sociedades disueltas no tienen libros? ¿Conforme a cuál proceso judicial una sociedad disuelta de pleno derecho puede solicitar el nombramiento de liquidador?

En aras de responder la primera interrogante del párrafo antedicho; se cita a la Licda. Ileana Murillo quien explica que,

(...) se podrá hacer en sede notarial las liquidaciones, no las disoluciones (...) las disoluciones deben estar asentadas en libros (...) hay que sacar libros para disolver (...) ya si la sociedad está disuelta, bueno si fueron de las que se disolvieron por morosidad con 9024, esta es la solución (...). Entonces sí tienen libros, sí fueron de

esas sociedades que se disolvieron con la 9024, se disolvieron por morosidad y tienen libros, pues perfecto; toman el acuerdo, acuérdense en el artículo 209 del Código de Comercio: “disuelta la sociedad esta entrará en liquidación y conservará su personalidad jurídica solamente para los efectos de la liquidación”. Entonces en ese momento, toman los libros y hacen el acuerdo de (...) nombramiento de liquidador y la apertura de la liquidación. Que me quedaron las sociedades disueltas, me las disolvieron y tienen bienes; pues precisamente, inician la liquidación, nombran el liquidador con las facultades del artículo 214 del Código de Comercio y el liquidador en ese momento es el representante, es el responsable de esta fase³⁷².

Conforme con lo explicado por la Licda. Ileana Murillo, las sociedades que tengan bienes a su nombre y sean disueltas de pleno derecho por no pagar 3 períodos consecutivos del impuesto a las personas jurídicas; deberán celebrar una asamblea extraordinaria de socios con el fin de nombrar a un liquidador, brindarle las facultades previstas por Ley, protocolizar dicha actuación e inscribirla en el Registro Mercantil a fin de que se nombre un liquidador y se inicie con la fase de liquidación. Conforme al artículo 211 del Código de Comercio, la designación del liquidador o los liquidadores se realizará de acuerdo con lo establecido en el Pacto Social y en su defecto con base en lo que acuerden los socios. De no existir convenio de accionistas, el nombramiento del liquidador se hace en la vía judicial.

En aras de complementar la aseveración anterior, se cita al Lic. Miguel Arias quien expone lo siguiente: “la (...) forma de nombrar al liquidador es conforme lo establece el estatuto y por acuerdo de socios, si no se ponen de acuerdo, vamos al trámite que es el que está establecido en el 542 y siguientes del Código Procesal Civil (...)”³⁷³.

³⁷² Murillo Ileana. Conferencia “Liquidación, disolución de sociedades Ley 9428” Segundo Congreso Registral – Notarial. 21 de febrero 2019. Consultado el día 09 de octubre de 2019. <https://www.youtube.com/watch?v=uNQ5ablGpmc>

³⁷³ Arias Maduro Miguel. Seminario Disolución y Liquidación de Sociedades por no pago de impuestos. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. Consultado el miércoles 6 de diciembre del 2017. <https://www.youtube.com/watch?v=2sNQ7y1YGgM>

Asimismo, de acuerdo con los artículos 212 del Código de Comercio y 129 del Código Notarial, la liquidación puede celebrarse: i) de acuerdo con lo establecido en el Pacto Social; ii) conforme con los acuerdos tomados por mayoría de socios, a falta de Pacto Social y conforme con las disposiciones del Código de Comercio; y iii) en sede notarial cuando exista acuerdo unánime de socios y no figuren como interesados personas menores de edad o incapaces.

Ahora bien, cuando las sociedades anónimas que deseen liquidar su capital social no cuenten con libros sociales la Licda. Ileana Murillo menciona que,

(...) la Ley 9428 reformó el artículo 129 del Código Notarial y para lo que nos interesa dice: “los notarios públicos podrán tramitar la liquidación de sociedades mercantiles (...) cuando sea solicitada mediante acuerdo unánime de socios, si la sociedad no cuenta con libros legalizados, la solicitud de la liquidación se hará en Escritura Pública (...)” ahora estamos con la Ley N°9428 (...) y entonces, veamos que aquí dice que “se podrá hacer en sede notarial las liquidaciones no las disoluciones” (...) si la sociedad disuelta tiene libros debe realizar la liquidación en los libros respectivos; si la sociedad disuelta no tiene libros, entonces está facultada (...) la solicitud de la liquidación se hará en Escritura Pública (...)”³⁷⁴.

Siempre que no existan menores e incapaces y los socios estén de acuerdo en celebrar la liquidación en sede notarial; cuando las sociedades anónimas no tienen libros legalizados, éstas podrán acudir ante un Notario Público, para que este realice el nombramiento de liquidador mediante Escritura Pública.

Sobre el nombramiento del liquidador en sede judicial; se explica que previo a la entrada en vigencia del nuevo Código Procesal Civil; el Capítulo V del antiguo **Código Procesal Civil (1989)** regulada en sus artículos 542, 543, 544 y 545, el proceso de declaratoria judicial

³⁷⁴ Murillo Ileana. Conferencia “Liquidación, disolución de sociedades Ley 9428” Segundo Congreso Registral – Notarial. 21 de febrero 2019. Consultado el día 09 de octubre de 2019. <https://www.youtube.com/watch?v=uNQ5ablGpmc>

de disolución y nombramiento de liquidador³⁷⁵. En dicho proceso, la demanda podía ser interpuesta por cualquiera de los socios y según el Lic. Miguel Arias “a pesar de que, gramaticalmente hubo una interpretación literal del artículo 542, dice: cualquiera de los socios; la jurisprudencia dice: se extiende la legitimación a personas que tengan un interés legítimo para hacer esa solicitud”³⁷⁶.

Con la promulgación del nuevo Código Procesal Civil, las normas del anterior CPC quedaron derogadas. Ante dicha situación es procedente citar jurisprudencia y sentencias judiciales, que expliquen cómo se lleva a cabo actualmente el nombramiento de liquidador y si dicho proceso siempre puede ser solicitado terceros interesados. Lo anterior, a raíz de que en el actual Código Procesal Civil, solo se indica que “Disuelta [sic] una sociedad el proceso continuará con el liquidador”³⁷⁷, siendo que no se hace mención a la declaratoria judicial de disolución, ni al nombramiento del liquidador. También, interesa verificar si la legislación actual permite que las disoluciones de pleno derecho admiten nombramiento de liquidador en sede judicial y de qué forma se realiza.

Según la Resolución 000285 – 2019, del Tribunal Segundo de Apelación Civil de San José Sección Primera, “(...) el numeral 211 del Código de Comercio, no indica que los únicos legitimados para plantear la solicitud de nombramiento de liquidador, sean los socios. (...) los acreedores (...) cuentan con legitimación, para gestionar el inicio de la cuestión”³⁷⁸. Lo anterior también es expresado por la Sección Segunda del mismo Tribunal en la Sentencia 00154 – 2019, al indicar que “Nuestra [sic] jurisprudencia ha establecido que un tercero con interés legítimo puede solicitar el nombramiento de liquidador”³⁷⁹. Según las resoluciones

³⁷⁵ Asamblea Legislativa. “Ley Número 7130 Código Procesal Civil”. Publicada en La Gaceta Número 208 del día 03 de noviembre de 1989, SINALEVI. Actualmente Derogado.

³⁷⁶ Arias Maduro Miguel. Seminario Disolución y Liquidación de Sociedades por no pago de impuestos. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. Consultado el miércoles 6 de diciembre del 2017. <https://www.youtube.com/watch?v=2sNQ7y1YGgM>

³⁷⁷ Asamblea Legislativa. “Ley Número 9342 Código Procesal Civil”. Publicada en La Gaceta Número 68 del día 08 de abril de 2016, SINALEVI. Vigente desde el 08 de octubre de 2018.

³⁷⁸ Tribunal Segundo de Apelación Civil de San José, Sección Primera: voto 285 – 2019 del día 31 de mayo de 2019, 09:01. Proceso de Disolución y Liquidación de Sociedades. Expediente: 18-000125-0181-CI.

³⁷⁹ Tribunal Segundo de Apelación Civil de San José, Sección Segunda: voto 154 – 2019 del día 28 de marzo de 2019, 13:18. Proceso Ordinario Civil. Expediente: 16-000536-0893-CI.

antes citadas, la jurisprudencia del Tribunal antedicho; sostiene que en la legislación y jurisprudencia actual se contempla que el nombramiento del liquidador, puede ser requerido tanto por los socios como por terceros con un interés legítimo.

Seguidamente se proceden a examinar sentencias que resuelven sobre el nombramiento del liquidador de conformidad al nuevo CPC. En la Resolución 000140 – 2019 del Tribunal Segundo de Apelación Civil de San José, Sección Primera, se falla lo siguiente:

(...) Es [sic] así como, por un aspecto de aplicación del principio constitucional de tutela judicial efectiva previsto en el numeral 41 de la Constitución Política, principios de celeridad (artículo 5.2 del actual Código Procesal), instrumentalidad (2.2 ibídem) y economía procesal, el despacho a quo, a la hora de conocer de la revocatoria, no debió ratificar el rechazo de la presente solicitud y sugerencia de presentar un proceso no contencioso, sino readecuar los procedimientos a las normas del 177 a 178 ya vigentes para esa fecha. Por ello se revocará parcialmente el auto de las 15 horas 40 minutos del 04 de julio de 2018, en cuanto deniega la solicitud de la empresa promovente de nombramiento de un liquidador y sugiere presentar un proceso no contencioso, para en su lugar, ordenar readecuar el procedimiento a este, si otra causa legal no lo impide³⁸⁰.

En ese sentido, la Sentencia 00403 – 2019 del mismo Tribunal estipula que,

El [sic] presente asunto corresponde a un proceso no contencioso, tendiente al nombramiento de un liquidador (...). Fue promovido en el Juzgado Segundo Civil de San José por la mandataria especial judicial de la acreedora Inversiones Doña Berta de Heredia, S.A., quien, en su momento, aportó el pacto constitutivo de la compañía en estado de disolución (...). La cláusula décimo primera de ese acuerdo social, enunció que el nombramiento de liquidador, iba a estar a cargo de la asamblea de socios, y en su defecto, sería competencia de la jurisdicción civil. (...) Contra lo así

³⁸⁰ Tribunal Segundo de Apelación Civil de San José, Sección Primera: voto 140 – 2019 del día 22 de marzo de 2019, 14:48. Proceso de Disolución y Liquidación de Sociedades. Expediente: 18-000124-0181-CI.

dispuesto, la apoderada judicial de la promovente Inversiones Doña Berta de Heredia, S.A., recurrió (memorial escaneado en fecha 27/02/2019 a las 08:03:45 horas). Pone énfasis en que la disolución se da por ley 9024, de pleno derecho e invoca un parecer basado en una resolución del homólogo Tribunal Primero Civil de San José. (...) La cláusula en mención, concurre con el 211 del Código de Comercio y hubiera sido operativa para una compañía en actividad, donde sus socios se pongan de acuerdo en disolverla, no para el presente escenario de disolución de pleno derecho. No sólo eso, ya que el tercero, es dejado en un limbo, dado que no tiene acceso a registro de accionistas para constatar la doble intestación y otras informaciones de organización social. Por principio de acceso a la justicia y para tutelar su posición, el tercero puede accionar y aspirar a dotar de un representante que atienda su demanda hipotecaria, en este caso, un liquidador, designado por un tercero imparcial en un ámbito no contencioso³⁸¹.

De acuerdo con los fallos aludidos; se infiere que el nombramiento del liquidador en sede judicial, actualmente se conoce en el Proceso No Contencioso tipificado en el artículo 177 y siguientes del nuevo CPC. Nombramiento que puede ser solicitado tanto por los socios como por terceras personas con interés legítimo. Además, cabe resaltar que cuando una sociedad anónima es disuelta de pleno derecho, producto del impago del impuesto a las personas jurídicas por 3 períodos consecutivos; la jurisprudencia indica que lo idóneo es que el nombramiento del liquidador se tramite en un Proceso No Contencioso, a fin de que sea escogido por un tercero imparcial y de esa forma se pueda respetar el derecho de acceso a la justicia de los acreedores.

Esto se debe a que según los artículos 207 y 211 del Código de Comercio, la designación de liquidador por acuerdo de socios o conforme al procedimiento del pacto social, se realiza en el mismo momento en que se acuerda o reconozca la disolución, la cual debe ser publicada en el Diario Oficial, a fin de que los terceros interesados puedan oponerse. Como en la Ley

³⁸¹ Tribunal Segundo de Apelación Civil de San José, Sección Primera: voto 403 – 2019 del día 19 de julio de 2019, 13:00. No Contencioso (Liquidación de Sociedad). Expediente: 19-000042-0181-CI.

N°9428, las sociedades se disuelven de pleno derecho, no hay forma de que los terceros puedan oponerse al nombramiento del liquidador.

En síntesis, las sociedades que sean disueltas por el impago del impuesto a las personas jurídicas; pueden nombrar al liquidador ya sea: i) mediante acuerdo de socios si tienen libros; ii) en un Proceso No Contencioso si no hay convenio de accionistas; y iii) a través de una Escritura Pública si la sociedad disuelta no tiene libros. Sobre este último punto, cabe destacar que con la implementación del RTBF, es obligación de las sociedades anónimas tener sus libros debidamente legalizados, en aras de poder llevar a cabo las declaraciones previstas en la Ley N°9416 y la normativa reglamentaria abordada en la sección I de este capítulo. Además, los terceros interesados de que una sociedad disuelta de pleno derecho se liquide y no están de acuerdo con el liquidador escogido mediante convenio de socios; pueden requerir el nombramiento de un liquidador imparcial en la vía judicial.

b. La Incertidumbre Asociada a la Responsabilidad Solidaria en contra de los Accionistas y Representantes Legales.

En vista de lo estudiado en apartados previos, no hay certeza de que llegue a aplicarse la extinción de las sociedades anónimas disueltas de pleno derecho y, por ende, es probable que las mismas deban liquidarse. Bajo este supuesto, conviene estudiar la responsabilidad solidaria de los accionistas; para verificar cuál sería el régimen de responsabilidad aplicable tomando en cuenta, que tanto el artículo 7 de la Ley N°9428 como el artículo 22 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, establecen que los socios son responsables por las deudas de la sociedad.

Subsidiariamente, tomando en cuenta lo analizado en la primera sección de este capítulo, también surge la duda de si el artículo 7 de la Ley N°9428; es aplicable para: i) los beneficiarios finales de las sociedades registradas en el RTBF; y ii) los accionistas de sociedades que cotizan sus acciones en Bolsas de Valores.

Por otra parte, en lo que respecta a la responsabilidad solidaria de los representantes legales, el artículo 4 de la Ley de marras solo alude que estos son solidariamente responsables

con la sociedad. No se explica expresamente a partir de qué momento la Administración puede cobrarles a tales personas y si los mismos también serán responsables una vez la sociedad se encuentre disuelta.

Todos estos puntos serán estudiados en párrafos ulteriores, tomando en cuenta la legislación aplicable, artículos de revista y las opiniones de abogados que han hablado sobre este tema en seminarios organizados por el Colegio de Abogados y Abogadas. Pese a que se ha advertido en el inicio de esta sección; no se pretende estudiar a fondo el proceso cobratorio, por tratarse de un análisis más sustantivo que procesal.

b.a. Responsabilidad Solidaria de los Accionistas y sus Inquietudes.

Según el artículo 7 de la Ley N°9428 y el artículo 12 de su Reglamento, cuando se disuelva y extinga una sociedad anónima, la Administración Tributaria podrá continuar los procesos cobratorios en contra de los últimos socios registrados en el RTBF. Asimismo, según el artículo 22 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, cuando la sociedad se encuentre en su fase de liquidación, aplica la responsabilidad solidaria de los accionistas y de igual modo se cobran las deudas tributarias.

Al respecto el Dr. Torrealba Navas ha explicado que,

la responsabilidad solidaria de socios, se encuentra regulada en el artículo 22 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, para el conjunto del Sistema Tributario. Solo que, esta norma siempre se le ha criticado que doctrinalmente es una imprecisión, decir, que hay una verdadera responsabilidad solidaria. Porque esa responsabilidad se activa para el socio (...) al momento de ser liquidada la sociedad; (...) y por lo tanto el socio no puede tener una responsabilidad solidaria, porque el ente ya no es existente; lo que hay verdaderamente es una sucesión de la obligación tributaria (...). En el caso de la Ley de Personas Jurídicas donde establece su propia norma; quizá aquí lo curioso es que (...) se condiciona a la disolución y cancelación de la inscripción de la sociedad mercantil, es en ese momento que nace la obligación

del socio y nuevamente estaríamos en un caso de responsabilidad solidaria en sentido estricto, sino que es un caso sucesión de la obligación tributaria (...) ³⁸².

El Dr. Ricardo González Mora agrega que “el artículo 22 (...) del Código de Normas y Procedimientos, lo que dice es esto (...) los que sean socios de sociedades liquidadas, (...) al momento de ser liquidadas, entonces (...) no son liquidadas son cuando se estén liquidando; serán considerados igualmente responsables solidarios. Entonces son las sociedades liquidadas que apenas se están liquidando (...)” ³⁸³. Continúa exponiendo el Dr. González Mora,

(...) ¿Qué pasa con esta nueva categoría? Que me voy atrever aquí a decir que hay una nueva categoría societaria en Costa Rica, que no coincide con lo que nos dice don Carlos Carrera ni don Álvaro; no coincide con eso porque la Ley hizo que se apartara, que son sociedades disueltas, desinscritas; pero que no han sido liquidadas y tienen activos y pasivos y todavía hay cosas que hacer con ellas (...) hay una sociedad que se llama así y que está viva; sociedad disuelta desinscrita, pero que tiene activos todavía (...) esa sociedad volvió a ser una sociedad de hecho o una sociedad irregular o le llamaremos sociedad extinguida pero no liquidada ³⁸⁴.

De lo explicado el señor González Mora, se infiere que el artículo 22 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, solo aplica cuando la sociedad se ha disuelto conforme al Código de Comercio y ha optado por la liquidación de su patrimonio; siendo que durante la fase de liquidación la Administración podrá cobrar tanto a la sociedad como a los accionistas, las deudas tributarias que tal entidad tenga pendientes de pagar. Como esta norma surgió previo a la implementación del RTBF, su aplicación tuvo que haberse realizado en

³⁸² Torrealba Navas Adrián. Mesa Redonda: Nueva Ley de Impuesto de Sociedades. San José, Costa Rica. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. 2017. Consultado el día 03 de septiembre del año 2019. <https://www.youtube.com/watch?v=wStysSrp758>

³⁸³ González Mora Ricardo. “Derecho Tributario y Personas Jurídicas”. Mesa Redonda: Nueva Ley de Impuesto de Sociedades. San José, Costa Rica. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. 2017. Consultado el 17 de octubre de 2019. <https://www.youtube.com/watch?v=F6niLTb9DGc&t=587s>

³⁸⁴ *Ibíd.*

contra de los socios registrados en el Libro de Registro de Accionistas. Sin embargo, con la implementación del RTBF, la Administración podrá hacer valer sus acreencias contra los socios registrados.

En el caso de la Ley N°9428, la responsabilidad solidaria aplicaría cuando la sociedad haya dejado de existir. Este problema lo exponen los señores Torrealba Navas y González Mora. El primero explica que, a falta del deudor principal, no puede decirse que exista responsabilidad solidaria, sino que más bien aplica la sucesión de deudas tributarias y el segundo menciona que las sociedades están desinscritas pero tienen bienes a su nombre. En ese sentido, en teoría los socios podrán ser demandados por la Administración, junto a la sociedad desinscrita y extinta para hacer frente a las sumas adeudadas al fisco. Siendo esto último un problema planteado en párrafos previos.

Comparados ambos regímenes de responsabilidad, prosigue verificar cuál de los 2 es aplicable. Para tal efecto, debe tenerse en cuenta que la Ley N°9428 por un lado prevé la cancelación de inscripción de la sociedad y, por otra parte, deja abierta la posibilidad de que las sociedades disueltas de pleno derecho, no dejen de existir y por consiguiente les sea aplicable la liquidación.

Si se aplica el régimen de disolución previsto en el artículo 7 de la Ley de marras, aplica la sucesión de deudas tributarias prevista en la Ley de marras. Por otra parte, en caso de que el Registro no cancele la inscripción de las sociedades disueltas de pleno derecho, debe aplicarse el artículo 22 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios contra los socios registrados en el RTBF, pues la sociedad está viva y su patrimonio debe ser liquidado frente a los acreedores, socios, beneficiarios y la Administración Tributaria. Dicha situación no contradice al proceso cobratorio regulado en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, ya que en su artículo 195 se prevé que la responsabilidad solidaria en Procesos Cobratorios en principio se establece contra los accionistas de sociedades en fase de liquidación; siendo el artículo 7 de la Ley de marras, un caso excepcional que aplica cuando la sociedad deje de existir.

Bajo el supuesto que se aplicara el artículo 7 de la Ley N°9428, existen 2 problemas que han sido identificados en la sección primera de este capítulo. El primero es que la Ley no especifica si la responsabilidad se establece contra accionistas o beneficiarios finales, sin embargo, tal y como se aclara en párrafos anteriores, dentro del artículo de marras, se utiliza la palabra “socio” que hace alusión a accionistas y beneficiarios finales. Por ende, puede decirse que si una sociedad no tiene bienes y los accionistas tampoco tienen la capacidad para pagar, la Administración podría interponer el cobro de los períodos adeudados a los socios con participación sustantiva que sean determinados como beneficiarios finales.

El segundo es que si se aplica al pie de la letra el artículo 7 de la Ley de marras y el 12 de su Reglamento; la Administración únicamente puede cobrarle a los socios de sociedades anónimas inscritas en el RTBF. Siendo que las sociedades que cotizan acciones en un Mercado de Valores organizado, en principio no pueden ser responsables por las deudas del impuesto a las personas jurídicas. Al respecto el Dr. Ricardo González ha dicho que “(...) a los que se les va a poder cobrar, es a los que aparezcan en el Registro del Banco, bueno eso es lo que dice el reglamento (...) espero que tributación no nos diga que a pesar de que la norma dice claramente de donde va a tomar la información, también la vamos a tomar de otros lados”³⁸⁵. Es decir, siempre y cuando se respete lo establecido en el Reglamento de la Ley N°9428, la Administración solo puede cobrar a los socios registrados en el RTBF.

Lo aquí planteado es en sí una repercusión para los socios, pues como se ha reiterado en varias ocasiones, la Ley N°9428 es oscura y compleja; siendo que se debe recurrir a otros cuerpos normativos y la opinión de expertos para entender lo que quiso decir el Legislador. Situación que aplica para el régimen de responsabilidad solidaria de los socios, ya que en el día de hoy no es claro si a los socios les aplicará el artículo 7 de la Ley de marras o el artículo 22 del CNPT; pues todo depende de si se llega a decretar la cancelación de inscripción de las sociedades disueltas de pleno derecho. Tampoco se explica si la responsabilidad del artículo

³⁸⁵ González Mora Ricardo. “Derecho Tributario y Personas Jurídicas”. Mesa Redonda: Nueva Ley de Impuesto de Sociedades. San José, Costa Rica. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. 2017. Consultado el 17 de octubre de 2019. <https://www.youtube.com/watch?v=F6niLTb9DGc&t=587s>

7 de la Ley N°9428, contempla que el cobro sea para los accionistas o si también se puede perseguir a los beneficiarios finales. Mucho menos se aclara si la responsabilidad en cuestión, procede para los socios de sociedades anónimas exentas del RTBF.

b.b. Falta de Claridad Asociada a la Responsabilidad Solidaria de los Representantes Legales.

Como ya se dijo anteriormente, el artículo 4 de la Ley N°9428 estipula que los representantes legales son solidariamente responsables de las deudas que tenga la sociedad. Es decir, desde el momento en que las sociedades activas, inactivas o recién inscritas omiten pagar el impuesto a las personas jurídicas; la Administración Tributaria tiene la facultad cobrar a tales entidades dicho impuesto, así como aplicarles las sanciones y multas previstas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que están mencionadas en el artículo 5 de la Ley de marras. El estatus de morosidad del impuesto a las personas jurídicas, también podrá decretarse cuando las sociedades con actividades lucrativas, omitan hacer la respectiva declaración de renta con base en el artículo 8 del Reglamento de la Ley N°9428.

Las sociedades anónimas que no paguen uno o más períodos del impuesto a las personas jurídicas, “se exponen al pago de intereses y mora, según lo establecido en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios”³⁸⁶. **Luis Chacón socio de Impuestos de BLP (citado por crhoy.com)** indica que “la ley establece una multa por mora o pago tardío, que **corresponde a un 1%, mensual, con máximo de un 20%**”³⁸⁷.

Las multas por mora aplican de la siguiente manera “Pasado [sic] el mes tendrán un recargo por mora que va del 1% hasta un máximo de 20% según el caso, y los intereses son de 13,01%

³⁸⁶ Ministerio de Hacienda. “Sociedades se Exponen a Sanciones por no Pagar el Impuesto a Personas Jurídicas”. Portal Digital del Ministerio de Hacienda. 2017. Consultado el 17 de octubre de 2019. <https://www.hacienda.go.cr/noticias/14271-sociedades-se-exponen-a-sanciones-por-no-pagar-el-impuesto-a-personas-juridicas>

³⁸⁷ Arias Juan Pablo. “A esto se atiene si no paga el impuesto a las sociedades”. CRHoy. Octubre 2017. Consultado el día 17 de octubre de 2019. <https://www.crhoy.com/economia/a-esto-se-atiene-si-no-paga-el-impuesto-a-las-sociedades/>

anual sobre el monto que se adeuda”³⁸⁸. Las multas por mora encuentran sustento legal en el artículo 80 bis del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y los intereses se regulan en el artículo 57 del mismo cuerpo normativo; siendo que la tasa de interés citada está desactualizada pues a la fecha es de un “13,16%”³⁸⁹ de acuerdo con el histórico de tasas de interés de la Dirección de Servicio al Contribuyente. Si la sociedad ha pagado el impuesto a las personas jurídicas, pero omite cancelar o declarar el impuesto sobre la renta; la sociedad deudora tiene la obligación de pagar las multas e intereses asociados a la morosidad del impuesto a las personas jurídicas.

Cuando una sociedad anónima no pague el impuesto; deberá cancelar los períodos adeudados más las multas por mora y los intereses anuales que adeude a la Administración Tributaria. Asimismo, de conformidad con el artículo 4 de la Ley N°9428 en relación con el artículo 20 del Código de Normas y de Procedimientos Tributarios, así como lo explicado en el capítulo primero de esta investigación; el representante legal deberá disponer de su propio peculio, para pagar los períodos adeudados del impuesto a las personas jurídicas. Sin embargo, los representantes no están obligados a pagar los intereses y multas supra indicadas, pues los responsables solidarios únicamente responden por la obligación tributaria principal.

Determinado el momento en que los representantes legales se constituyen como responsables solidarios y expuestas las obligaciones solidarias a las que deben hacer frente. Se procede a determinar si la responsabilidad solidaria del representante legal, aplica una vez la sociedad ha sido disuelta de pleno derecho. Hay que tener en cuenta que “una vez que la

³⁸⁸ Revista Suma. “Costa Rica: No pagar a tiempo los impuestos a las casas de lujo y sociedades le costará graves multas”. Enero 2019. Consultado el día 17 de octubre de 2019. <https://revistasumma.com/costa-rica-no-pagar-a-tiempo-los-impuestos-a-las-casas-de-lujo-y-sociedades-le-costara-graves-multas/>

³⁸⁹ Dirección de Servicio al Contribuyente del Ministerio de Hacienda. “Histórico de Tasas de Interés”. Consultado el 17 de octubre de 2019. <https://www.hacienda.go.cr/contenido/12998-historico-de-tasas-de-interes>

sociedad está declarada su disolución, ya los representantes de la compañía no pueden seguir actuando (...) si la sociedad ya está disuelta, la representación no está vigente”³⁹⁰.

De acuerdo con el Lic. Miguel Arias, disuelta la sociedad los representantes legales pierden sus facultades. Si se observa el artículo 4 de la Ley N°9428, este indica que los representantes son solidariamente responsables junto con la sociedad anónima; esto sugiere que la responsabilidad de los representantes aplica cuando estos cuentan con sus facultades de representación, es decir cuando la sociedad está viva y no ha sido disuelta. Esto último, también se sustenta en los artículos 209, 210, 213, 214 y 219; siendo que la personalidad jurídica de la sociedad disuelta se restringe únicamente para efectos liquidatarios y los representantes legales deben entregar los libros al liquidador para que liquide la sociedad, con las mismas facultades de un representante legal (restringidas a la liquidación).

Por consecuente, una vez la sociedad se disuelve, el régimen de responsabilidad recae sobre los socios tal y como lo estipula el artículo 7 de la Ley N°9428 y el artículo 22 del CNPT; siendo que la responsabilidad de los representantes en teoría no es aplicable cuando la sociedad se disuelve o se extingue.

Similar a los socios, falta de claridad que hay sobre el régimen de responsabilidad solidaria aplicable a los representantes; es una repercusión para estos últimos, ya que deben recurrir a profesionales para entender lo que el Legislador quiso decir; cuando en principio las normas tributarias tienen que ser claras y sencillas para que el contribuyente sepa cómo llevar a cabo sus obligaciones.

Finalmente, surge la inquietud que de seguido se indica, la cual se procede a mencionar mas no desarrollar o analizar. En caso de que no se aplique la extinción de la sociedad y por ende, la misma llegue a liquidarse ¿El régimen de responsabilidad solidaria del representante legal aplicaría para el liquidador? De acuerdo con los artículos supra citados y en especial

³⁹⁰ Arias Maduro Miguel. Seminario Disolución y Liquidación de Sociedades por no pago de impuestos. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. Consultado el miércoles 6 de diciembre del 2017. <https://www.youtube.com/watch?v=2sNQ7y1YGgM>

con el artículo 219 del Código de Comercio, el liquidador es el representante legal de la sociedad durante la fase de liquidación y debido a que a este le aplican las normas referentes a los administradores (entre ellas la representación legal); podría en teoría aplicársele el artículo 4 de la Ley N°9428, para que este pague saldos adeudados de la sociedad disuelta en los procesos cobratorios correspondientes.

Conclusiones y Recomendaciones

I. Conclusiones.

El elemento subjetivo de los hechos generadores de la Ley N°9428, no define precisamente quienes son los responsables solidarios del impuesto. Siendo que tanto la palabra socio como el término representante legal, tienen distintas connotaciones; al punto de ser necesario interpretar que, por “representante legal”, la Ley se refiere al Presidente junto a los miembros de la junta directiva con representación legal; y por “socio” se entiende que van incluidos tanto los accionistas como los beneficiarios finales. Además, que las sociedades anónimas sin actividades lucrativas y en vías de constitución son contribuyentes del impuesto.

El elemento objetivo de la Ley de marras, no explica con claridad las actividades objeto del impuesto; al punto de resultar pertinente interpretar la palabra “inscripción”, para comprender que las sociedades anónimas registradas realizan el hecho generador producto de su existencia y el ejercicio de su personalidad jurídica; pues una sociedad solo puede existir y realizar su objeto social cuando se encuentra inscrita en el Registro Mercantil.

Asimismo, resulta confuso que un impuesto grave con obligaciones de una entidad inexistente, como es el caso de las sociedades en vías de constitución. Motivo por el cual se logra determinar que la presentación se grava por ser el acto formal previo a la inscripción. Sin embargo, el impuesto solo ocurre cuando tales sociedades logran inscribirse en el Registro Mercantil. Estas actividades se cobran con base en la renta bruta de las sociedades contribuyentes de renta y omiten dar un indicio de capacidad contributiva de las sociedades anónimas sin actividades lucrativas y las sociedades anónimas en vías de inscripción.

En cuanto al elemento temporal del hecho imponible; el plazo de pago para las sociedades anónimas en vías de inscripción, no es del todo claro ya que por un lado la Ley define que el impuesto se paga en los 30 días naturales posteriores a la presentación y el Reglamento a dicha Ley, establece que tales sociedades pagan el impuesto en los 30 días hábiles posteriores a su inscripción, debiendo dentro de dicho plazo presentar a la DGT el formulario D140 para

posteriormente pagar el impuesto. Mediante el desarrollo de la presente investigación se logra determinar que las sociedades deben pagar el impuesto conforme al reglamento; ya que el Legislador no tomó en cuenta que solo las sociedades inscritas en el Registro Mercantil y registradas en el RUT pueden ser contribuyentes de impuestos.

La estructura del hecho generador del impuesto a las personas jurídicas, tiene conceptos indeterminados, disposiciones poco claras y contradicciones existentes entre la Ley de marras y su Reglamento. Por ende, se concluye que esta situación repercute a los accionistas y representantes legales de sociedades anónimas; ya que para comprender cómo funciona el hecho generador del impuesto, deberán acudir a especialistas en la materia que logren dilucidar lo que el Legislador quiso plasmar en la Ley N°9428.

También se comprueba que el hecho generador de la Ley N°9428, ostenta una clasificación tributaria indeterminada; toda vez que contiene características tanto de impuestos como de tasa, siendo que por una parte ambas actividades objeto gravan servicios públicos estatales (que es propio de las tasas), pero el pago del presente tributo no genera contraprestación alguna (situación que ocurre normalmente en los impuestos). Situación que atenta contra la seguridad jurídica y el derecho de propiedad de los representantes y accionistas de sociedades anónimas, quienes están obligados a pagar un tributo contrario al ordenamiento jurídico por tener: una clasificación tributaria imprecisa, un hecho imponible compuesto de estipulaciones complejas y tarifas que no toman en cuenta la capacidad contributiva de los contribuyentes.

Las tarifas del impuesto son contrarias al principio de capacidad contributiva; pues por una parte el texto ya mencionado no explica de forma clara y sencilla de qué manera las sociedades anónimas sin actividades lucrativas y en vías de inscripción, van a obtener los recursos suficientes para pagar el impuesto. Además, las tarifas que, si dan un indicio de capacidad contributiva, se cobran con base en la renta bruta de las sociedades anónimas declarantes del impuesto sobre la renta; lo que podría indicar una escasa asesoría técnica de

parte del Legislador al redactar esta Ley, ya que los impuestos sobre las utilidades legalmente se gravan sobre la renta neta.

Otro aspecto que logra demostrarse es que tanto el cobro de un 15% de un salario base a las sociedades que según la Ley no realizan actividades lucrativas; como el cobro de un 25% a un 50%, en proporción a la renta bruta que generan las sociedades contribuyentes del impuesto a las utilidades; violentan el principio de no confiscatoriedad. Esta circunstancia afecta el derecho de propiedad de los socios y representantes legales de sociedades que pueden no tener capacidad contributiva para pagar las tarifas antedichas; pues podrían a emplear su peculio personal para evitar estar morosos con el impuesto.

Las repercusiones ligadas a la violación del principio de capacidad contributiva y la no confiscatoriedad de las tarifas; están relacionadas con la desproporcionalidad de las mismas. Esto se debe a que tales tarifas no solo omiten tomar en cuenta los ingresos de los contribuyentes, sino que además son contrarias al principio de progresividad pues, quienes generan más ingresos pagan menos, en proporción a las sociedades que no tienen actividades lucrativas o generan pocos ingresos; causando un riesgo de violación al derecho de propiedad privada de los integrantes de sociedades anónimas.

La implementación del RTBF afecta el anonimato de los socios frente al Ministerio de Hacienda y el ICD, que son las instituciones autorizadas para acceder a la información contenida en dicho registro. En esta investigación se demuestra que el RTBF es una plataforma tecnológica administrada por el BCCR, la cual es una funcionalidad automatizada y encriptada que cuenta con los más altos estándares de seguridad lógicos; esto en aras de evitar que sean conocidas personas distintas a los funcionarios debidamente autorizados de la DGT de Hacienda y el ICD.

También se comprueba que el acceso a la base de datos del RTBF no es irrestricto, pues las entidades ya mencionadas solo pueden solicitar la información de los socios, cuando sea en aras de cumplir con los fines establecidos en la Ley N°9416. Dicho requerimiento podrá

ser denegado por el BCCR, si tales entidades no se apegan a los requisitos regulados en la norma antes dicha.

Aun cuando el RTBF permita que las entidades supra indicadas conozcan la composición accionaria de las sociedades registradas; tienen absolutamente prohibido divulgar cualquier dato relacionado con la composición accionaria, derecho al voto y participación sustantiva de la sociedad.

La implementación del RTBF no erradica del todo el anonimato societario, pues las sociedades seguirán siendo anónimas frente a terceros y el detalle de participación accionaria, deberá ser conocido por los socios, miembros de la junta directiva y los terceros a los que voluntariamente o producto de una orden judicial o administrativa, se les haga entrega tal información. Sin embargo, de la misma manera que la DGT y el ICD tienen prohibido divulgar estos datos; los terceros antedichos deberán guardar absoluta confidencialidad, de conformidad con el Código de Comercio y la Ley de Información no Divulgada.

En cuanto a las sanciones que establece la Ley de Impuesto a Personas Jurídicas como producto del no pago del impuesto; el Registro Nacional aplica sanciones impropias, que pueden tener repercusiones en el ejercicio pleno de la personalidad jurídica de las sociedades anónimas, a través de la no emisión de certificaciones y la cancelación de presentación de todos aquellos documentos públicos que intenten inscribir las sociedades anónimas morosas.

Conforme con lo investigado, tales sanciones pueden afectar la economía empresarial, a razón de que la personalidad jurídica está ligada a la realización del objeto social. Por ende, este tipo de medidas afectan económicamente tanto a la sociedad como a los socios que son dueños del patrimonio de tal entidad y los administradores que sean socios o terceros asalariados para gestionar las actividades comerciales de tal entidad.

Asimismo, se infiere que la Ley a modo de mitigar el impacto económico que amerita la no emisión de certificaciones registrales; permite que los Notarios Públicos emitan certificaciones notariales de las sociedades morosas, siempre y cuando indiquen que adeudan el pago del impuesto a las personas jurídicas. Pero lejos de ser una solución beneficiosa para

la sociedad, esta situación limita el ejercicio pleno de la personalidad jurídica societaria, a raíz de que únicamente puede demostrar su existencia y las facultades de sus representantes a través de documentos notariales; que no solo son aproximadamente 6 veces más caros que las certificaciones del Registro, sino que también dan fe del estado de morosidad de la sociedad, al afectar su reputación frente a sus clientes, inversionistas e instituciones estatales.

Otra repercusión asociada al no pago del impuesto a las personas jurídicas, es que las sociedades morosas no pueden contratar con el Estado. En algunos casos podría significar la paralización de dichas entidades, siendo que su objeto puede consistir en la venta de servicios al Estado. En otro contexto podría ocurrir que la venta de servicios estatales no sea la principal fuente de ingresos de la sociedad.

Lo cierto es que existe una incertidumbre sobre la subsanación del estatus de morosidad dentro del procedimiento de contratación, pues al igual que la obligación de estar al día con la CCSS, no hay certeza de que, si puede ser un aspecto sujeto a prevención o bien, la morosidad implica una exclusión automática que impida el análisis de la oferta.

La disolución regulada en la Ley N°9428, parece evidenciar una deficiente técnica legislativa; toda vez que el Legislador confunde la disolución de la sociedad anónima con la extinción, al indicar que una vez disuelta la sociedad se cancela su presentación, sin pasar por la fase de liquidación.

La vaguedad de la disolución contemplada en la Ley N°9428, atenta contra la seguridad jurídica de los accionistas y representantes legales; dado que esta norma es omisa en señalar: i) que ocurriría con los bienes de la sociedad desinscrita, una vez concluyan los procesos cobratorios previstos en el CNPT; ii) qué pasaría con los negocios, litigios y actividades realizadas en beneficio de la sociedad; iii) si procede la liquidación de los bienes y el patrimonio, aun cuando la sociedades técnicamente deja de existir; y iv) a quién va a cobrar el Estado los bienes embargados, si la sociedad está muerta y carece de representación.

Tales interrogantes no deberían figurar dentro de una norma tributaria, pues en apego a los principios que rigen dicha materia, las mismas deben ser claras y sencillas para procurar que

el administrado comprenda cuáles son las consecuencias de su inacción o no pago. Tal no es el caso de esta Ley, la cual únicamente aclara como la Administración Tributaria va a anotar los bienes de las sociedades desinscritas, para cobrar sus acreencias en los procesos cobratorios correspondientes.

Se evidencia a la luz de resoluciones judiciales y el Código de Comercio, que la notificación por edictos que realiza el Registro para publicar el aviso de disolución, deja en total estado de indefensión a las sociedades anónimas disueltas de pleno derecho. Esto se debe a que el Legislador no tomó en cuenta que las sanciones, deben ser notificadas personalmente a los medios físicos o electrónicos que tenga el afectado y tanto la notificación por edictos como el procedimiento de oposición al aviso de disolución, está contemplado para las sociedades que se disuelven por acuerdo de socios.

Al ser la disolución de la Ley de marras una sanción por el no pago del impuesto por 3 períodos consecutivos y debido a que dicha norma establece un plazo perentorio en el cual el Registro debió publicar el aviso de disolución, una vez haya recibido el informe de sociedades morosas que emite al efecto la DGT. Se concluye que la notificación por edictos, no es el medio idóneo para qué notificar a las sociedades disueltas de pleno derecho; toda vez que no podrán oponerse judicialmente en contra de dicha decisión y por consiguiente verán menoscabado su derecho al debido proceso y legítima defensa.

Al día de hoy no está claro si las sociedades disueltas por la Ley N°9428, verán cancelado su asiento de presentación; pues la redacción del artículo 7 de la norma de marras es bastante confusa, al generar polémica entre los operadores del Derecho, quienes no tienen certeza de qué ocurrirá realmente.

La Ley de marras deja abierta la posibilidad de que el Registro Nacional decida no cancelar el asiento de presentación y de ser ese el caso, las sociedades conservarían su personalidad jurídica para efectos liquidatarios, pudiendo nombrar un liquidador: ya sea mediante acuerdo de socios si tienen libros, por medio de una Escritura Pública cuando no tengan libros legalizados y judicialmente a través de un proceso abreviado a la luz del nuevo CPC.

Debido a las imprecisiones que han sido identificadas en la redacción y el fondo de los artículos de la Ley N°9428; no se tiene certeza de cual régimen de responsabilidad solidaria aplicará a los socios. Ya que a la fecha no se sabe con exactitud si operará la cancelación del asiento registral de las sociedades; dejando abierta la posibilidad de que aplique la sucesión de deudas tributarias contra los últimos socios registrados en el RTBF de sociedades inexistentes, o se establezca la responsabilidad solidaria contra los socios de sociedades que estén en la fase de liquidación.

Dado que el Legislador omite indicar expresamente en la Ley N°9428, contra cuáles socios se cobran las deudas tributarias de las sociedades disueltas de pleno derecho. Surge la duda de si realmente se cobrarán los adeudos contra los últimos socios registrados en el RTBF, pues esto último se establece vía reglamento. Lo cierto es que no hay seguridad de que Hacienda respete esto último, y decida también cobrar las deudas del impuesto a los accionistas de sociedades que cotizan en un Mercado de Valores organizado, las cuales están exentos de declarar en el RTBF. Circunstancia que figura como una repercusión para dichas sociedades, pues existe inseguridad jurídica relacionada con el cobro de este impuesto.

En cuanto a la responsabilidad solidaria de los Representantes Legales, la redacción de la Ley N°9428 es vaga al no tipificar expresamente en qué casos figuran como responsables; razón por la cual fue necesario efectuar un análisis, del cual se concluye que los Representantes solo deben responder por las deudas de la sociedad cuando la misma no haya sido disuelta; ya que ni el CNPT, Código de Comercio y la Ley de marras establecen que los mismos puedan actuar en nombre de una sociedad disuelta y mucho menos desinscrita.

En razón de todo lo expuesto, se concluye que la presente investigación responde al problema planteado, ya que, mediante el análisis realizado, se evidenciaron las principales repercusiones legales tributarias que afectan a los accionistas y representantes legales. También se comprueba la hipótesis; debido a que este instrumento facilitará tanto a los operadores del Derecho como a los accionistas y representantes legales, la comprensión de dichas repercusiones.

II. Recomendaciones.

En primera instancia, resulta procedente dirigir una recomendación hacia los responsables de revisar y dictaminar las leyes en Costa Rica; es decir, los legisladores. Pues es necesario destacar que se debe mejorar la técnica de redacción que dio como resultado, las innumerables confusiones derivadas de la Ley de Impuesto a Personas Jurídicas. Una alternativa pudo ser, recurrir al gremio jurídico para conocer las posiciones de especialistas sobre el contenido de la norma, pues a pesar de que el Colegio de Abogados emitió algunas recomendaciones, no fueron suficientes como para obtener una norma que logre respetar todos los principios tributarios.

Ahora bien, otra sugerencia es utilizar la herramienta de una reforma reglamentaria que pueda aclarar las imprecisiones o vaguedades asociadas al término “socio” y “representante legal”. También es necesario explicar que los impuestos directos no pueden omitir la capacidad contributiva del contribuyente, siendo necesario que en el caso de las sociedades sin actividades lucrativas y las sociedades en vías de constitución, se delimiten los casos en los cuales deben contribuir al impuesto.

Otro aspecto que debe tener en cuenta el Legislador, es que las obligaciones tributarias solo pueden ser constituidas por personas físicas capaces y personas jurídicas existentes. Motivo por el cual, sería procedente implementar una modificación a la Ley de marras, para aclarar que el impuesto únicamente pueda, ser realizado por sociedades anónimas inscritas en el Registro Nacional y el RUT.

En cuanto al aspecto material del hecho generador, el impuesto a las personas jurídicas actualmente contempla tarifas que gravan las utilidades brutas. Por lo que se recomienda que dicho impuesto se centre en gravar las utilidades netas anuales que generan las sociedades anónimas a razón de estar inscritas en el sistema automatizado del Registro Nacional³⁹¹ y se

³⁹¹ Esta recomendación se basa en lo expuesto por el Dr. Ricardo González Mora en la XXVI Jornada de Derecho Notarial (citada en la Bibliografía de esta investigación); quien indica que el uso de la plataforma jurídica del Registro Nacional por parte de las sociedades anónimas para llevar a cabo sus actividades lucrativas, debe estar sujeto a un impuesto.

exima del cobro del impuesto a las sociedades sin actividades lucrativas o sociedades recién inscritas, salvo cuando el Ministerio de Hacienda compruebe que las mismas son aptas en función de los puntos expuestos en párrafos anteriores.

Al gravar el impuesto a las personas jurídicas con base en las utilidades de las sociedades; este tributo dejaría de tener una clasificación tributaria imprecisa, pues no se estarían gravando servicios públicos de naturaleza Estatal, sino que se cobrarían las utilidades de las sociedades, obtenidas gracias al ejercicio de su personalidad jurídica (la realización de su objeto social), el cual se obtiene a razón de la inscripción y existencia de la sociedad en la plataforma del Registro Nacional. Otra sugerencia que se hace al Legislador, es que se modifiquen las tarifas para evitar que las mismas sean desproporcionales y confiscatorias.

Se considera que las sanciones impropias que restringen el ejercicio de la personalidad jurídica, deben ser erradicadas de la Ley N°9428; ya que actualmente están previstas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, para sancionar a las sociedades que no deseen someterse el RTBF. También debería eliminarse la sanción de contratación administrativa, pues como se ha expuesto en esta investigación, tanto la Ley de Contratación Administrativa como su Reglamento ya prevén esta situación.

Se sugiere al Legislador, aclarar los vacíos legales asociados a la disolución de pleno derecho por el no pago de 3 períodos consecutivos, situación que podría solucionarse haciendo una remisión al proceso de liquidación, para que las sociedades tengan certeza que no van dejar de existir y podrán liquidar su patrimonio.

De igual forma en la Ley se podría indicar que los procesos cobratorios, iniciarán una vez la sociedad tenga un liquidador; pudiendo la Administración solicitar su nombramiento en la vía judicial a la luz del nuevo CPC.

Además, el Legislador podría agregar un plazo perentorio para que el Registro Nacional publique el edicto de disolución, con el fin de que las sociedades y sus miembros sepan en que momento serán notificadas y puedan ejercer su derecho de legítima defensa ante los tribunales correspondientes.

En lo que respecta con la responsabilidad solidaria, se recomienda al Legislador eliminar lo establecido en el párrafo final del artículo 7 de la Ley N°9428. Ya que el cobro a una sociedad disuelta y desinscrita resulta contrario al ordenamiento jurídico y atenta contra la seguridad jurídica de los integrantes de sociedades anónimas. Por cuanto, lo ideal sería que la responsabilidad solidaria de los socios sea establecida cuando la sociedad se encuentre en fase de liquidación (artículo 22 del CNPT).

En el caso de los representantes legales, el Legislador debería aclarar las imprecisiones y explicar que la responsabilidad de los mismos aplica cuando la sociedad no haya sido disuelta de pleno derecho.

Además de las sugerencias dirigidas al Legislador, se estima oportuno que tanto la DGT como entidad encargada de administrar y cobrar el impuesto; como el Registro Nacional en su condición de institución competente para tramitar el aviso de disolución; publiquen aclaraciones, sugerencias y procedimientos que ayuden a mitigar las confusiones derivadas de la Ley de marras.

Es recomendable que el Ministerio de Hacienda publique en su portal digital, explicaciones sobre el modo en que aplican las sanciones de contratación administrativa, a las sociedades anónimas morosas del impuesto que contraten con el Estado. Específicamente, se sugiere que haga énfasis a la subsanación del estatus de morosidad, dentro del procedimiento de contratación administrativa.

El Ministerio de Hacienda también puede explicar vía reglamentaria a los contribuyentes, el modo en que se realizarán los procesos cobratorios contra las sociedades disueltas de pleno derecho por el no pago del impuesto; y los alcances de la responsabilidad solidaria de los accionistas en tales procesos.

Al Registro Nacional se le hace la sugerencia de emitir circulares, directrices o resoluciones que aclaren si va a aplicar o no, la cancelación de inscripción de la sociedad anónima disuelta. Otra recomendación para el Registro es que explique en su portal digital, las formas en que las sociedades disueltas de pleno derecho, pueden designar el

nombramiento del Liquidador (esto en caso que no aplique la cancelación del asiento registral).

De la mano con las sugerencias antedichas, el Registro también debería implementar junto al Ministerio de Hacienda, un procedimiento de notificación paralela a la publicación del edicto de disolución, para garantizar el respeto al derecho del debido proceso y legítima defensa de las sociedades morosas. Otra solución que podría implementarse para garantizar los derechos de las sociedades disueltas de pleno derecho; es que el Ministerio de Hacienda publique en su portal digital, el Alcance o los Alcances de la Gaceta, donde consta la lista de sociedades disueltas.

Seguidamente resulta procedente realizar recomendaciones a los operarios del Derecho e integrantes de sociedades anónimas (accionistas y representantes legales), que tengan interés en entender las principales repercusiones derivadas del impuesto a las personas jurídicas.

Como primera sugerencia se debe tener en cuenta que las vaguedades de la Ley N°9428 vigente al día de hoy; deben dilucidarse acorde con las directrices que han sido emitidas y/o lleguen a ser publicadas el Ministerio de Hacienda y el Registro Nacional, para mitigar la deficiente redacción de la norma antedicha. Los operarios del Derecho e integrantes de sociedades anónimas, podrán conocer tales resoluciones o directrices en las páginas oficiales de dichas instituciones. Siendo aconsejable que se consulten tales sitios de forma periódica.

Tanto los operarios del Derecho como los accionistas y representantes legales de sociedades anónimas; deben tener presente que de acuerdo con las reformas tributarias que se han implementado en los últimos años, a raíz de las políticas internacionales de la OCDE y la GAFI; actualmente no es aconsejable constituir sociedades anónimas para detentar bienes familiares, tales entidades actualmente deben inscribirse al RUT y pagar el impuesto a las personas jurídicas a razón de su naturaleza mercantil. Por ende, se debe tener presente que existe en el ordenamiento jurídico nacional, otro tipo de entes societarios más adecuados para este fin.

Tanto los operarios del Derecho como los accionistas y representantes de sociedades anónimas, podrían recurrir al Registro Nacional y el Ministerio de Hacienda para consultar en qué modo aplicará la disolución de pleno derecho y a partir de cuándo se estaría publicando el aviso de disolución de sociedades morosas de 3 períodos consecutivos.

Además, las sociedades anónimas que estén en esta condición, tienen que revisar diariamente la sección de notificaciones de los Alcances Digitales de las Gacetas que lleguen a publicarse; para verificar si han sido disueltas de pleno derecho y procedan a realizar las oposiciones judiciales correspondientes, dentro del plazo conferido por el artículo 207 del Código de Comercio.

Se recomienda que los accionistas y representantes legales de sociedades anónimas, tengan los libros sociales debidamente legalizados y actualizados. Lo anterior, para: i) llevar a cabo una declaración veraz y actualizada del detalle de accionistas y beneficiarios finales en el RTBF; y ii) poder nombrar al liquidador mediante un acuerdo de socios en el libro de actas de asambleas.

A las sociedades que declaran renta se les advierte, que de acuerdo con el texto vigente del artículo 8 del Reglamento a la Ley N°9428; pueden resultar morosas del impuesto a las personas jurídicas por estar omisos en renta, aun cuando se encuentren al día con el pago de dicho impuesto³⁹². Mientras este texto siga vigente, es aconsejable estar al día con la declaración del impuesto sobre la renta, para evitar que lleguen a aplicarse las sanciones asociadas a la mora del impuesto a las personas jurídicas.

Finalmente se aclara que, a lo largo de la presente investigación, se han identificado varias problemáticas asociadas con este tema, que no pudieron ser desarrolladas por salirse del objeto de investigación. Por ende, se insta a los operarios del Derecho, a realizar otras investigaciones que puedan complementarse con el presente instrumento.

³⁹² Impuesto a las personas jurídicas.

Bibliografía

Boletines:

- Pérez Luño Antonio – Enrique. 2000. La Seguridad Jurídica: Una Garantía del Derecho y la Justicia. Madrid, España. Boletín de la Facultad de Derecho de la Universidad de Sevilla, número, 15.

Cijul en Línea:

- Centro de Información Jurídica en Línea. “Características del Sistema Tributario Costarricense”. Universidad de Costa Rica. Consultado el día 30 de mayo del año 2018.
- Centro de Información Jurídica en Línea. “Definición de Tasa y Precio”. Universidad de Costa Rica. Consultado el día 20 de junio de 2019.
- Centro de Información Jurídica en Línea. “Disolución y Liquidación de Sociedades”. Universidad de Costa Rica. Consultado el día 19 de septiembre del año 2019.
- Centro de Información Jurídica en Línea. “Naturaleza de los Actos del Registro Público”. Universidad de Costa Rica. Consultado el día 19 de junio de 2019.
- Centro de Información Jurídica en Línea. “Personalidad Jurídica”. Universidad de Costa Rica. Consultado el día 25 de enero de 2019.
- Centro de Información Jurídica en Línea. “Principio de Inscripción Registral”. Universidad de Costa Rica. Consultado el día 27 de marzo del año 2019.
- Centro de Información Jurídica en Línea. “Principios Constitucionales”. Universidad de Costa Rica. Consultado el día 19 de junio de 2019.
- Centro de Información Jurídica en Línea. “Principios Jurídicos Constitucionales del Derecho Tributario”. Universidad de Costa Rica. Consultado el día 04 de julio de 2019.
- Centro de Información Jurídica en Línea. “Hipoteca Legal e Hipoteca Convencional”. Universidad de Costa Rica. Consultado el día 13 de octubre de 2019.
- Centro de Información Jurídica en Línea. “Principios Registrales”. Consultado el día 04 de marzo del año 2019.

Entrevistas:

- Equipo Técnico Interinstitucional conformado por el BCCR, ICD y Hacienda para la Redacción del Reglamento del RTBF. Entrevista. San José, Costa Rica. Julio 23, 2019.

Internet:

- Araya Camacho Guillermo, Hidalgo Rojas Arturo, Quirós Cordero Jorge y Chavarría Campos Román. “Charla Titulada: Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales, un Acercamiento para Conocer las Obligaciones que establece la Ley N°9416, Ley para Mejorar la Lucha Contra el Fraude Fiscal”. Colegio de Contadores Privados de Costa Rica. Consultado el 27 de agosto del 2019. https://www.youtube.com/watch?v=JV_qZEGLiZs&t=2591s
- Arias Juan Pablo. “A esto se atiene si no paga el impuesto a las sociedades”. CRHoy. Octubre 2017. Consultado el día 17 de octubre de 2019. <https://www.crhoy.com/economia/a-esto-se-atiene-si-no-paga-el-impuesto-a-las-sociedades/>
- Arias Maduro Miguel. Seminario Disolución y Liquidación de Sociedades por no pago de impuestos. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. Consultado el miércoles 6 de diciembre del 2017. <https://www.youtube.com/watch?v=2sNQ7y1YGgM>.
- Banco Central de Costa Rica. Ayuda en Línea (Guía de Usuario) Módulo de Notarios. Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales. 2019. Consultado el 22 de agosto de 2019. <https://www.dnn.go.cr/sites/default/files/2019-05/El%20servicio%20de%20Registro%20de%20Transparencia%20y%20Beneficiarios%20Finales%20-%20Gu%C3%ADa%20de%20Usuario%20-%20M%C3%B3dulo%20de%20Notarios.pdf>
- Bastidas Ascanio María Fernanda. Los papeles de Panamá y sus implicaciones periodísticas y sociales. Consultado el día 8 de noviembre de 2017. http://gumilla.org/biblioteca/bases/biblo/texto/COM2016174_61-71.pdf

- BG&A Abogados Corporativos. “Registro de Socios y Accionistas en Costa Rica: TODO Lo Que Debe Saber Para Prevenir Sanciones”. San José, Costa Rica. Agosto 2019. Consultado el día 22 de septiembre de 2019. <https://www.bgacorp.com/registro-socios-accionistas-costa-rica/>
- Biblioteca Jurídica Virtual. “Circulares y Directrices del Registro Nacional: Personas Jurídicas”. Portal Digital del Registro Nacional. Consultado el 09 de octubre de 2019. http://www.registronacional.go.cr/bibl_virtual/circ_direc/index.htm#HERMES_TABS_1_2
- Camacho Carlos. “Alerta Sociedades Inactivas”. Punto Jurídico. San José, Costa Rica. 2019. Consultado el día 09 de agosto de 2019. <https://www.puntojuridico.com/alerta-sociedades-inactivas/>
- Carrera Castillo Carlos. “Mesa Redonda: Nueva Ley de Impuesto de Sociedades”. San José, Costa Rica. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. 2017. Consultado el día 25 de septiembre del año 2019. <https://www.youtube.com/watch?v=1V03JSLIHw0&t=1389s>
- Contraloría General de la República de Costa Rica. Compendio de Normas Anticorrupción. San José, Costa Rica. Consultado el día 19 de febrero de 2018. <https://www.csv.go.cr/documents/10179/10843/compendio+normas+anticorrupcion.pdf/330dcbd4-56f3-42c2-acc8-522d8b413a86>
- D Y N Bussiness Process Outsoursing. Sociedades Anónimas y Sociedades de Responsabilidad Limitada en Costa Rica. San José, Costa Rica. Consultado el día 10 de diciembre de 2017. <http://www.dyncr.com/blog/sociedades-anonimas-y-sociedades-de-responsabilidad-limitada-en-costa-rica/>
- Deloitte. Responsabilidad, derechos, obligaciones, prohibiciones y deberes de los Administradores. Consultado el día 10 de diciembre de 2017. <https://www2.deloitte.com/co/es/pages/risk/articles/responsabilidad-derecho-obligaciones-prohibiciones-y-deberes-de-los-admons.html>

- Diccionario Jurídico. “Actividad del Estado”. Coordinado por Óscar Montoya Pérez. Consultado el día 18 de junio de 2019. <http://www.diccionariojuridico.mx/definicion/actividad-del-estado/>
- Dirección de Servicio al Contribuyente del Ministerio de Hacienda. “Impuesto a las Personas Jurídicas Actualizado a 2019”. Consultado el 09 de octubre de 2019. <https://www.hacienda.go.cr/contenido/14105-impuesto-a-las-personas-juridicas>
- Dirección de Servicio al Contribuyente del Ministerio de Hacienda. “Histórico de Tasas de Interés”. Consultado el 17 de octubre de 2019. <https://www.hacienda.go.cr/contenido/12998-historico-de-tasas-de-interes>
- Dirección de Servicio al Contribuyente del Ministerio de Hacienda. “Histórico Salarios Base Actualizado a 2019”. Consultado el 25 de julio de 2019. <https://www.hacienda.go.cr/contenido/13944-historico-salarios-base>
- Dirección de Servicio al Contribuyente. “Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales”. Ministerio de Hacienda. Actualizado a 2019. Consultado el 20 de agosto de 2019. <https://www.hacienda.go.cr/contenido/14847-registro-de-transparencia-y-beneficiarios-finales>
- Dirección de Servicio al Contribuyente. “Tarifas del Impuesto a las Personas Jurídicas”. Ministerio de Hacienda. Actualizadas a enero 2019. Consultado el 08 de agosto de 2019. <https://www.hacienda.go.cr/contenido/14412-tarifas-del-impuesto-personas-juridicas>
- Dirección Nacional de Notariado. “Lineamientos Para el Ejercicio y Control del Servicio Notarial”. San José, Costa Rica. Aprobados mediante Acuerdo #2013-006-004, tomado en la Sesión del 13 de marzo de 2013, del Consejo Superior Notarial. Consultado el día 19 de septiembre de 2019. <http://consulta.dnn.go.cr/normativa/lineamientos/001-Lineamientos.pdf>.
- El Universal. Los Impuestos que Pagamos los Mexicanos. 2016. Consultado el día 21 de noviembre de 2018. <https://www.eluniversal.com.mx/blogs/observatorio-de-libertad-politica-y-economica/2016/09/26/los-impuestos-que-pagamos-los>

- Facultad de Economía. Impuestos. U.N.A.M. México D.F. México. Consultado el día 26 de noviembre de 2017. <http://www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/BonillaLI/cap1.pdf>
- Financiamiento. Tipos de Impuestos en México en 2018. México DF, México. 2018. Consultado el lunes 19 de noviembre del 2018. <https://financiamiento.org.mx/tipos-de-impuestos-en-mexico-en-2016/>
- Flores Brandon. “Sociedades inactivas ya no presentarían declaración de renta”. CRHoy. 2019. Consultado el día 08 de agosto de 2019. <https://www.crhoy.com/economia/sociedades-inactivas-ya-no-presentarian-declaracion-de-renta/>
- Garcés G. Gonzalo. Marco Metodológico. Consultado el día 9 de noviembre de 2017. <https://diversidadlocal.files.wordpress.com/2013/07/marco-metodolc3b3gico.pdf>
- González Mora Ricardo. “Derecho Tributario y Personas Jurídicas”. Mesa Redonda: Nueva Ley de Impuesto de Sociedades. San José, Costa Rica. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. 2017. Consultado el 17 de octubre de 2019. <https://www.youtube.com/watch?v=F6niLTb9DGc&t=587s>
- Greco Marcelo Ariel. Magno Analía Paula. Responsabilidad Solidaria en Materia Tributaria - Alcances de la Reforma Tributaria. 14° simposio sobre la legislación tributaria en Argentina. Buenos Aires, Argentina. 2012. Consultado el día 5 de diciembre de 2017. <http://www.consejo.org.ar/congresos/material/14simposiolegi/Greco.pdf>
- Hernández Aguilar Álvaro. Charla “Disolución y Liquidación de sociedades por deudas tributarias”. Mesa Redonda: Nueva Ley de Impuesto de Sociedades”, San José, Costa Rica. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. 2017. Consultado el día 25 de septiembre del año 2019. <https://www.youtube.com/watch?v=FSSr8d3fpAg&t=933s>
- Hernández Aguilar Álvaro. Seminario Disolución y Liquidación de Sociedades por no pago de impuestos. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. Consultado el sábado 9 de diciembre del 2017. <https://www.youtube.com/watch?v=dXQrj-w2LZA>

- II Congreso Internacional Master Lex. Noviembre 2017. Programa disponible en <https://www.masterlex.com/wp-content/uploads/2017/11/1.1programa-con-expositores-II-CONGRESO-MLX3.pdf>
- Imprenta Nacional Costa Rica. “Compendio de Alcances de Diario Oficial 2019”. San José, Costa Rica. Consultado el 29 de noviembre de 2019. <https://www.imprentanacional.go.cr/Alcances.aspx?year=2019>
- León Blanco Juan. Seminario Disolución y Liquidación de Sociedades por no pago de impuestos. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. Consultado el miércoles 6 de diciembre del 2017. <https://www.youtube.com/watch?v=2yfgWB6q1mk>
- Lic. Antonio Solera. Subsanación de morosidad en la CCSS, Arisol Consultores, Consultado el 1 de setiembre del 2019. <http://www.arisolconsultores.com/noticias/subsanacion-de-morosidad-en-la-ccss-opinion-del-licenciado-jose-antonio-solera>
- Luchena Mozo Gracia. La Relación Jurídico Tributaria. El Hecho Imponible. España, La Mancha. Universidad de Castilla. Consultado el martes 13 de noviembre del 2018. <https://www.uclm.es/-/media/Files/C01.../cief.../06-La-relacin-jurdico-tributaria.ashx>
- Métodos de Investigación. México D.F. Universidad Nacional Autónoma de México. Escuela de Psicología. Consultado el día 9 de noviembre de 2017. <http://www.psicol.unam.mx/Investigacion2/pdf/METO2F.pdf>
- Ministerio de Educación Pública. Instituto Nacional de Aprendizaje. Ingreso de Costa Rica a la OCDE. San José, Costa Rica. Consultado el día 19 de noviembre de 2017. http://www.ina.ac.cr/ocde/ingreso_CR_OCDE.pdf
- Ministerio de Hacienda. “Hacienda inicia proceso para disolución de más de 74 mil sociedades por incumplir con pago de impuesto a personas jurídicas”. Publicado en febrero de 2019 y sitio actualizado a octubre de 2019. Consultado el día 02 de octubre de 2019. <https://www.hacienda.go.cr/noticias/15003-hacienda-inicia-proceso-para->

[disolucion-de-mas-de-74-mil-sociedades-por-incumplir-con-pago-de-impuesto-a-personas-juridicas](#)

- Ministerio de Hacienda. “Impuesto a las Personas Jurídicas 2018”. Información actualizada a diciembre de 2017. Consultado el 02 de octubre de 2019. https://www.hacienda.go.cr/docs/5a3d70ba75036_brochure%20persona%20juridicas.pdf
- Ministerio de Hacienda. “Sociedades se Exponen a Sanciones por no Pagar el Impuesto a Personas Jurídicas”. Portal Digital del Ministerio de Hacienda. 2017. Consultado el 17 de octubre de 2019. <https://www.hacienda.go.cr/noticias/14271-sociedades-se-exponen-a-sanciones-por-no-pagar-el-impuesto-a-personas-juridicas>
- Ministerio de Hacienda. Hecho Generador de la Obligación Tributaria. San José, Costa Rica. Centro de Investigación y Formación Hacendaria. Consultado el día 26 de noviembre de 2017. http://campusvirtual.hacienda.go.cr/Recursos/Global/Recurso0000234/CNPT_HECHO%20GENERADOR%20DE%20LA%20OBLIGACION%20TRIBUTARIA.pdf
- Ministerio de Hacienda. Registro de Accionistas Garantiza Efectiva Disponibilidad Tributaria. San José, Costa Rica. 2016. Consultado el día 5 de diciembre de 2017. <http://www.hacienda.go.cr/noticias/13529-registro-de-accionistas-garantiza-efectiva-disponibilidad-de-la-informacion-tributaria>
- Murillo Ileana. Conferencia “Liquidación, disolución de sociedades Ley 9428” Segundo Congreso Registral – Notarial. 21 de febrero 2019. Consultado el día 09 de octubre de 2019. <https://www.youtube.com/watch?v=uNQ5ablGpmc>
- Oficina de Administración de los Tribunales. Glosario de Términos y Conceptos Jurídicos o Relativos al Poder Judicial. Puerto Rico. Academia Judicial Puertorriqueña. 2015. Consultado el día 26 de noviembre de 2017. <http://www.ramajudicial.pr/orientacion/glosario.pdf>

- Oliveros Ramos Ricardo. Tam Málaga Jorge. Vera Giovanna. Tipos, Métodos y Estrategias de Investigación Científica. Lima. Universidad Ricardo Palma y Universidad Nacional Agraria La Molina. 2008. Consultado el día 9 de noviembre de 2017.
http://www.imarpe.pe/imarpe/archivos/articulos/imarpe/oceanografia/adj_modela_p_a-5-145-tam-2008-investig.pdf
- Pacheco A. Fernán. Sociedades Civiles vs Sociedades Mercantiles. San José, Costa Rica. Punto Jurídico. 2015. Consultado el día 10 de diciembre de 2017.
<https://www.puntojuridico.com/sociedades-civiles-vs-sociedades-mercantiles-2/>
- Pacheco Silvia. “Publican Nuevo Arancel de Honorarios de Abogado y Notario”. San José, Costa Rica. Punto Jurídico, Master Lex. 2019. Consultado el día 21 de octubre de 2019. <https://www.puntojuridico.com/rige-a-partir-de-hoy-nuevo-arancel-de-honorarios-de-abogado-y-notario-2/>
- Pacheco Silvia. Notarios deben indicar en certificaciones si sociedades están morosas al impuesto en Ley N° 9428. San José, Costa Rica. 2017. Consultado el día 19 de noviembre de 2017.<https://www.puntojuridico.com/notarios-deben-indicar-en-certificaciones-si-sociedades-estan-morosas-en-el-impuesto-ley-9428/>
- Pacheco Silvia. Obligados Tributarios ante la Administración Tributaria. San José, Costa Rica. Punto Jurídico. 2014. Consultado el día 5 de diciembre de 2017.
<https://www.puntojuridico.com/obligados-tributarios-ante-la-administracion-tributaria/>
- Pacheco Silvia. Publican Ley Contra el Fraude Fiscal. San José, Costa Rica. Punto Jurídico. 2016. Consultado el día 20 de agosto de 2019.
<https://www.puntojuridico.com/publicada-hoy-en-la-gaceta-nueva-ley-contra-el-fraude-fiscal/>
- Pereira Luis. “El Proceso de Quiebra en Costa Rica”. San José, Costa Rica. DYN Bussines Process Outsourcing. Consultado el día 19 de septiembre del año 2019.
<http://www.dyncr.com/blog/el-proceso-de-quiebra-en-costarica/>

- Portal Digital del Ministerio de Hacienda. “Resultados de Búsqueda de la Ley N°9428”. Consultado el día 09 de octubre de 2019. <https://www.hacienda.go.cr/index.php/component/search/?searchword=ley%209428&searchphrase=all&limit=100>
- Portal Digital del Ministerio de Hacienda. “Resultados de Búsqueda de la Ley N°9428”. Consultado el día 09 de octubre de 2019. <https://www.hacienda.go.cr/index.php/component/search/?searchword=ley%209428&searchphrase=all&limit=100>
- Proyecto de Ley Obligaría a Sociedades Inactivas a Inscribirse ante el Ministerio de Hacienda. El Mundo CR. 2017. Consultado el día 30 de enero del año 2019. <https://www.elmundo.cr/proyecto-de-ley-obligaria-a-sociedades-inactivas-a-inscribirse-ante-el-ministerio-de-hacienda/>
- Registro de Personas Jurídicas. Normativa “Listado de Circulares, Criterios y Directrices”. Portal Digital del Registro Nacional Público. Consultado el 09 de octubre de 2019. http://www.registronacional.go.cr/personas_juridicas/personas_juridicas_normativa_circulares_criterios.htm
- Registro de Personas Jurídicas. Normativa “Listado de Circulares, Criterios y Directrices”. Portal Digital del Registro Nacional Público. Consultado el 09 de octubre de 2019. http://www.registronacional.go.cr/personas_juridicas/personas_juridicas_normativa_circulares_criterios.htm
- Registro Nacional Público de la República de Costa Rica. “Carrito de Compras, Certificaciones Personas Jurídicas”. San José, Costa Rica. Consultado el día 21 de octubre de 2019. <https://www.rnpdigital.com/shopping/index.jspx>
- Revista Suma. “Costa Rica: No pagar a tiempo los impuestos a las casas de lujo y sociedades le costará graves multas”. Enero 2019. Consultado el día 17 de octubre de

2019. <https://revistasumma.com/costa-rica-no-pagar-a-tiempo-los-impuestos-a-las-casas-de-lujo-y-sociedades-le-costara-graves-multas/>
- Rodríguez Araya Marilú. Guía Práctica para Elaborar el Proyecto de Tesis. Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. Consultado el domingo 16 de junio del 2019. https://derecho.ucr.ac.cr/sites/default/files/documents/investigacion/GUIA_PRACTICA_ELABORACION_PROYECTO_TESIS.pdf
 - Rojas Sánchez Eduardo. Seminario Disolución y Liquidación de Sociedades por no pago de impuestos. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. Consultado el sábado 9 de diciembre del 2017. <https://www.youtube.com/watch?v=uc0-m2MUu78>
 - Saborío Carrillo José Antonio. “Registro de Accionistas y beneficiarios finales, ley y reglamento”. Charla del Colegio de Contadores Privados de Costa Rica. 2017. Consultado el día 20 de septiembre de 2019. <https://www.youtube.com/watch?v=VTZ05vtSNuA&t=1740s>
 - Solís Rivera Luis Guillermo. OCDE. Consultado el día 19 de noviembre de 2017. <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/costa-rica-y-la-ocde.htm>
 - T. Vigo Milka. Guía para la preparación de bibliografía según el manual estilo Turabian, 8va ed. Consultado el día 20 de octubre de 2017. <http://www.se-pr.edu/wp-content/uploads/2014/10/Turabian.pdf>
 - Tamayo y Salmorán Rolando. “Legitimidad”. Enciclopedia del Derecho, Historia y las Ciencias Sociales Online Gratis: Española, Mexicana, Argentina, etc. Consultado el 31 de agosto de 2019. <https://leyderecho.org/legitimidad/>
 - Torrealba Navas Adrián. Derecho Tributario: Introducción. Consultado el día 05 de marzo de 2018. <http://campusvirtual.hacienda.go.cr/Recursos/Global/Recurso0000248/Derecho%20Tributario%20Concepto%20y%20Contenido.pdf>
 - Torrealba Navas Adrián. Informe Final: La Equidad en la Discusión de la Reforma Tributaria. Duodécimo Informe Sobre el Estado de la Nación en Desarrollo Humano Sostenible. Consultado el día 05 de marzo de 2018.

http://infofiscal.conare.ac.cr/images/docs/citada/TorrealbaA.%202006%20-%20Equidad_discusion.pdf

- Torrealba Navas Adrián. Mesa Redonda: Nueva Ley de Impuesto de Sociedades. San José, Costa Rica. Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. 2017. Consultado el día 03 de septiembre del año 2019. <https://www.youtube.com/watch?v=wStysSrp758>
- Westreicher Guillermo. Impuesto Regresivo. Economipedia. 2019. Consultado el día 18 de julio de 2019. <https://economipedia.com/definiciones/impuesto-regresivo.html>
- Wolters Kluwer. No Sujesión (fiscalidad). Consultado el día 26 de mayo del año 2019. https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASMTc2NztbLUouLM_DxbIwMDS0NDQ7BAZlqlS35ySGVBqm1aYk5xKgCqecADNQA AAAA==WKE

Jurisprudencia Nacional:

- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Acción de Constitucionalidad: voto 08858 - 1998 del día 15 de diciembre de 1998, 16:30 horas. Expediente 97-004250-007-CO-V.
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Acción de Inconstitucionalidad: voto 1226 – 2014 del día 29 de enero del 2014,16:20. Expediente 10 – 012093 – 0007 – CO.
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Acción de Inconstitucionalidad: voto 5374 – 2003 del día 20 de junio del 2003,14:36. Expediente 03 – 003846 – 0007 – CO.
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Acción de Inconstitucionalidad: voto 4788 – 93 del día 30 de septiembre de 1993, 08:48 horas. Expediente 90 – 002119 – 0007 – CO.
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Consulta de Constitucionalidad: voto 12611 - 2011 del día 21 de septiembre de 2011, 14:30 horas. Expediente 11 - 010600 - 0007 - CO.

- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Consulta de Constitucionalidad: voto 14965 - 2011 del día 02 de noviembre de 2011, 09:34 horas. Expediente 11 - 012369 - 0007 - CO.
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Consulta de Constitucionalidad: voto 9631 - 2017 del día 23 de junio de 2017, 09:45 horas. Expediente 17-007942-0007-CO.
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Consulta de Constitucionalidad: voto 16631 - 2012 del día veintiocho de noviembre del dos mil doce, 16:33 horas. Expediente 10-004830-0007- CO. <https://nexuspj.poderjudicial.go.cr/document/sen-1-0007-569843>
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Consulta de Constitucionalidad: voto 03262 – 2017 del día 03 de marzo de 2017, 09:05 horas. Expediente 17-000854-0007-CO.
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Recurso de Amparo: voto 8952 – 2017 del día 16 de junio de 2017, 14:00 horas. Expediente 17-005824-0007-CO.
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Recurso de Amparo: voto 14457 – 2017 del día 08 de septiembre de 2017, 09:30 horas. Expediente 17-013604-0007-CO.
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Recurso de Amparo: voto 19830 – 2017 del día 13 de diciembre de 2017, 13:30 horas. Expediente 17-018908-0007-CO.
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Recurso de Amparo: voto 9631 - 2017 del día 23 de junio de 2017, 09:45 horas. Expediente 17-007942-0007-CO.
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Recurso de Amparo: voto 1241 - 2015 del día 28 de enero de 2015, 11:31 horas. Expediente 12 - 016277 - 0007 - CO.
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Recurso de Amparo: voto 8952 – 2017 del día 16 de junio de 2017, 14:00 horas. Expediente 17-005824-0007-CO.

- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Recurso de Amparo: voto 14457 – 2017 del día 08 de septiembre de 2017, 09:30 horas. Expediente 17-013604-0007-CO.
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Recurso de Amparo: voto 19830 – 2017 del día 13 de diciembre de 2017, 13:30 horas. Expediente 17-018908-0007-CO.
- Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. Proceso Abreviado: voto 00489 – 2005 del día 13 de julio de 2005, 09:30 horas. Expediente 01-000653-0185-CI.
- Tribunal Segundo Civil de San José, Sección Segunda: voto 444 – 2005 del día 30 de noviembre de 2005, 17:05.
- Tribunal Segundo de Apelación Civil de San José, Sección Primera: voto 285 – 2019 del día 31 de mayo de 2019, 09:01. Proceso de Disolución y Liquidación de Sociedades. Expediente: 18-000125-0181-CI.
- Tribunal Segundo de Apelación Civil de San José, Sección Primera: voto 140 – 2019 del día 22 de marzo de 2019, 14:48. Proceso de Disolución y Liquidación de Sociedades. Expediente: 18-000124-0181-CI.
- Tribunal Segundo de Apelación Civil de San José, Sección Primera: voto 403 – 2019 del día 19 de julio de 2019, 13:00. No Contencioso (Liquidación de Sociedad). Expediente: 19-000042-0181-CI.
- Tribunal Segundo de Apelación Civil de San José, Sección Segunda: voto 154 – 2019 del día 28 de marzo de 2019, 13:18. Proceso Ordinario Civil. Expediente: 16-000536-0893-CI.

Legislación:

I. Actas Legislativas:

- Asamblea Legislativa. Acta de Sesión Plenaria N° 88. San José, Costa Rica. Departamento de Servicios Parlamentarios, Área de Actas, Sonido y Grabación. 2010.

- Asamblea Legislativa. Acta de Sesión Plenaria N° 33. San José, Costa Rica. Departamento de Servicios Parlamentarios, Área de Actas, Sonido y Grabación. 2011.
- Asamblea Legislativa. Acta de Sesión Plenaria N° 50. San José, Costa Rica. Departamento de Servicios Parlamentarios Área de Actas, Sonido y Grabación. 2011.

II. Constitución Política:

- Asamblea Nacional Constituyente. “Constitución Política”. San José, Costa Rica. Vigente desde el 08 de noviembre del año 1949, SINALEVI.

III. Informes Legislativos:

- Asamblea Legislativa. Estimación del Impacto en las Finanzas Públicas del Proyecto de Ley “Impuesto a Personas Jurídicas”. Informe DAP - I - 019 - 2007. San José, Costa Rica. Departamento de Análisis Presupuestario. 2007.
- Asamblea Legislativa. Informe del Impacto Presupuestario del Texto sustitutivo del Expediente 16.303, Impuesto a las Personas Jurídicas. Informe DAP - I - 012 - 08 - 2010. San José, Costa Rica. Departamento de Análisis Presupuestario. 2010.

IV. Leyes:

- Asamblea Legislativa. “Ley Número 3284 Código de Comercio”. Publicada en La Gaceta Número 117 del día 27 de mayo de 1964, SINALEVI.
- Asamblea Legislativa. “Ley Número 3883 Sobre Inscripción de Documentos en el Registro Público”. Vigente a partir del día 30 de mayo del año 1967.
- Asamblea Legislativa. “Ley Número 4564 de Aranceles de Registro Público”. Vigente desde el día 29 de abril de 1970, SINALEVI.
- Asamblea Legislativa. “Ley Número 4755 Código de Normas y Procedimientos Tributarios”. Publicada en La Gaceta Número 117 del día 04 de junio de 1971, SINALEVI.
- Asamblea Legislativa. “Ley Número 5695 de Creación del Registro Nacional”. Vigente a partir del día 28/05/1975, SINALEVI.

- Asamblea Legislativa. “Ley Número 6227 General de la Administración Pública”. Vigente desde el día 02 de mayo de 1978, SINALEVI.
- Asamblea Legislativa. “Ley Número 63 Código Civil”. Vigente desde el 01 de enero de 1888, SINALEVI.
- Asamblea Legislativa. “Ley Número 6999 del Impuesto sobre el Impuesto al Traspaso de Bienes Inmuebles”. Vigente desde el día 03 de septiembre de 1985, SINALEVI.
- Asamblea Legislativa. “Ley Número 7092: Impuesto Sobre de la Renta”. Publicada en La Gaceta Número 96 del día 19 de mayo de 1988, SINALEVI.
- Asamblea Legislativa. “Ley Número 7130 Código Procesal Civil”. Publicada en La Gaceta Número 208 del día 03 de noviembre de 1989, SINALEVI. Actualmente Derogado.
- Asamblea Legislativa. “Ley Número 7337 Crea Concepto de Salario Base para Delitos Especiales del Código Penal”. Vigente desde el día 14 de mayo de 1993, SINALEVI.
- Asamblea Legislativa. “Ley Número 7494 de Contratación Administrativa”. Publicada el día 2 de mayo de 1995, SINALEVI.
- Asamblea Legislativa. “Ley Número 7732 Reguladora del Mercado de Valores”. Publicada en La Gaceta Número 18 del día 27 de enero de 1998, SINALEVI.
- Asamblea Legislativa. “Ley Número 7975 de Información No Divulgada”. Vigente desde el día 18 de enero de 2000, SINALEVI.
- Asamblea Legislativa. “Ley Número 9024 Impuesto a las Personas Jurídicas”. Publicada en La Gaceta Número 249 del día 27 de noviembre de 2011, SINALEVI.
- Asamblea Legislativa. “Ley Número 9068 Para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal”. Publicada en La Gaceta Número 188 del día 28 de septiembre de 2012, SINALEVI.
- Asamblea Legislativa. “Ley Número 9069: Fortalecimiento de la Gestión Tributaria”. Publicada en La Gaceta Número 188 del día 28 de septiembre de 2012, SINALEVI.

- Asamblea Legislativa. “Ley Número 9342 Código Procesal Civil”. Publicada en La Gaceta Número 68 del día 08 de abril de 2016, SINALEVI. Vigente desde el 08 de octubre de 2018.
- Asamblea Legislativa. “Ley Número 9416 Para Mejorar la Lucha Contra el Fraude Fiscal”. Publicada en La Gaceta Número 244 del día 20 de diciembre de 2016, SINALEVI.
- Asamblea Legislativa. “Ley Número 9428 Impuesto a las Personas Jurídicas”. Publicada en La Gaceta Número 58 del día 22 de marzo de 2017, SINALEVI.
- Asamblea Legislativa. “Ley Número 9485 Reforma a Impuesto a Personas Jurídicas”. Publicada en La Gaceta Número 197 del día 19 de octubre de 2017, SINALEVI.

V. Leyes Internacionales:

- Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. Ley del Impuesto Sobre la Renta. Vigente a partir del día 01 de enero del año 2014.
- Congreso de los Diputados. Ley N°27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto Sobre Sociedades. Vigente desde el día 01 de enero del año 2015.

VI. Proyectos de Ley:

- Asamblea Legislativa de Costa Rica: “Expediente N°16.306: Ley al Impuesto de impuesto Personas Jurídicas”. Departamento de Servicios Parlamentarios. 2006.
- Asamblea Legislativa de Costa Rica: “Expediente N°19.818: Ley al Impuesto de Personas Jurídicas”. Departamento de Servicios Parlamentarios. 2015.
- Asamblea Legislativa de Costa Rica: “Expediente N°20.479: Ley al Impuesto de Personas Jurídicas”. Departamento de Servicios Parlamentarios. 2017.
- Asamblea Legislativa. Texto Sustitutivo al Proyecto de Ley N° 16.303. Impuesto a Personas Jurídicas. Emitido el día 16 de agosto del año 2010.

VII. Reglamentos:

- Ministerio de Economía y Comercio: “Reglamento Número 40406-MEIC Reglamento al artículo 3 de Protección al Inversionista Minoritario”. Publicado en La Gaceta Número 95 del día 22 de mayo de 2017, SINALEVI.

- Ministerio de Hacienda: “Reglamento Número 18445-H Impuesto Sobre la Renta”. Publicado en La Gaceta Número 181 del día 23 de setiembre de 1988, SINALEVI.
- Ministerio de Hacienda: “Reglamento Número 40417-H Impuesto a Personas Jurídicas”. Publicado en La Gaceta 99 del día 26 de mayo de 2017, SINALEVI.
- Ministerio de Hacienda: “Reglamento Número 41040 – H del Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales”. Publicado en La Gaceta Número 70 del día 23 de abril de 2018, Alcance 82, SINALEVI.
- Ministerio de Justicia y Gracia. “Reglamento Número 26771 - J del Registro Público”. Publicado en La Gaceta Número 54 del día 28 de marzo del año 1998. Consultado el 22 de agosto del año 2018.
- Presidencia de la República y Ministerio de Hacienda. “Reglamento N° 33411 de la Ley de Contratación Administrativa”. Publicado en La Gaceta Número 210 del día 02 de noviembre de 2006. Vigente desde el día 04 de enero de 2007, SINALEVI.

Libros:

- Alcimar de Araujo Falcao. El Hecho Generador de la Obligación Tributaria. Argentina, Buenos Aires. 1964. Ediciones Depalma Buenos Aires.
- Andino Alarcón Marco. Hacia un Nuevo Sistema de Imposición Directa, El Impuesto Sobre la Renta Para El Ecuador: un sistema distributivo. Ecuador. Departamentos de Estudios Tributarios SRI. Tercera Edición. 2009.
- Brenes Córdoba Alberto. Tratado de los Bienes. San José, Costa Rica. Editorial Juricentro S.A. 1981.
- Canabellas de Torres Guillermo. Diccionario Jurídico Elemental. Buenos Aires, Argentina. Editorial Heliasta. 2001.
- Cazorla Prieto Luis María. Derecho Financiero y Tributario Parte General 12° Edición. Pamplona, España. 2012. Editorial Arazandi S.A.
- Certad Maroto Gastón. Meditaciones a Propósito de Acciones y Cuotas de Sociedades de Capital. San José, Costa Rica. Antología de Derecho Comercial III. (Compilado por la Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica). 11-14.

- De Los Santos Morales Adriana. “Derecho Administrativo I”. Estado de México, México. Red Tercer Milenio S.C. 2012.
- Díez – Picazo Luis Gullón Antonio. “Sistema de Derecho Civil”. Madrid. España. Editorial Tecnos. 13ª edición del año 2016.
- E. Peralta Carlos. Tributación y Derechos Fundamentales Los Principios Constitucionales como Límite Al Poder Tributario. Reflexiones a partir de los Ordenamientos Jurídicos de Brasil y Costa Rica.
- Guardia Sasso Armando Alberto. Comentarios sobre la Obligación Tributaria sus infracciones y obligaciones. Págs 123 - 147.
- Hernández Sampieri C. Roberto, Fernández Collado Carlos, Baptista Lucio Pilar. Metodología de la Investigación. México DF: McGraw-Hill Interamericana de México. 1991.
- Ministerio de Economía y Hacienda del Gobierno de España. El Impuesto sobre Sociedades en 2006. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio. España. E-publicaciones. 2009.
- Muñoz Razo Carlos. Cómo elaborar y asesorar una investigación de tesis. México: Prentice Hall Hispanoamericana S.A. 1998. Información recolectada al ser las 11:05 p.m. del día 20 de octubre de 2017, de la siguiente dirección electrónica: https://books.google.co.cr/books?id=1ycDGW3ph1UC&printsec=frontcover&dq=cómo+plantear+un+problema+tesis+pdf&hl=es&sa=X&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false
- Najera Martínez Alejandro. Derecho Tributario. Distrito Federal, México. 2012. Tecnológico de Estudios Superiores del Oriente del Estado de México. Consultado el día 05 de marzo de 2018.
- Pérez de Ayala José Luis. Derecho Tributario I. Madrid, España. 1968. Editorial de Derecho Financiero Madrid – 1.
- Pérez Royo Fernando. Derecho Tributario y Financiero Parte General 10ª Edición. Madrid, España. 2000. Editorial Civitas S.A.

- Pérez Vargas Víctor. Derecho Privado. San José, Costa Rica. Consultado el día 2 de diciembre de 2017. <http://www.ucipfg.com/Repositorio/MAF/MAF03/Semana2/DERECHO%20PRIVADO02.pdf>
- Principios Desarrollados en la Jurisprudencia Constitucional. Sala Constitucional. Escuela Judicial. Primera Edición. San José, Costa Rica. Poder Judicial. Departamento de Artes Gráficas. 2014.
- Sánchez Conejo Priscilla. Manual de Derecho Tributario. San José, Costa Rica. Editorial Investigaciones Jurídicas S.A. 2013.
- Sodaro Michael J. Política y Ciencia: Una Introducción. España: McGraw-Hill Interamericana de España S.L., 2010), 31-55.
- Soto Douglas. “Registro de Transparencia o Beneficiarios Finales”. La Republica.net. San José, Costa Rica. 2018. Consultado el 20 de agosto de 2019. <https://www.larepublica.net/noticia/registro-de-transparencia-o-beneficiarios-finales>
- Torrealba Navas Adrián. Derecho Tributario Iberoamericano: A la luz de la versión 2015 del Modelo de Código Tributario del CIAT. Bogotá, Colombia. Editorial Instituto Colombiano de Derecho Tributario. 2017.

Pronunciamientos de la Procuraduría General de la República:

- Procuraduría General de la República. Dictamen: 035 del 09/02/2007. 09 de febrero del año 2007.
- Procuraduría General de la República. Dictamen: 281 del 14/08/2008. 14 de agosto del año 2008.
- Procuraduría General de la República. Opinión Jurídica: 045 – J del 07/05/2001. 07 de mayo del 2001.
- Procuraduría General de la República. Opinión Jurídica: 013 - J del 21/02/2001. 21 de febrero del 2001.

Resoluciones Administrativas:

- Dirección General de Tributación e Instituto Costarricense sobre Drogas. Resolución Conjunta de Alcance General para el Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales N° DGT-ICD-R-14-2019, de las 08:05 horas del día 08 de marzo de 2019. Publicada en el Alcance Número 78 de la Gaceta 66 del 03 de abril de 2019.
- Dirección General de Tributación. Requisitos para realizar todo tipo de trámite ante la Dirección General de Tributación relacionado con la acreditación representación y el mandato, y con la autenticación de firmas N° DGT-R-08-2018, de las 08:00 horas del día 07 de febrero de 2018. Publicada en la Gaceta Número 45 del día 09 de marzo del año 2018.
- Dirección General de Tributación. Resolución de Inscripción, Modificación de Datos y Desinscripción en el Registro Único Tributario, N° DGT-R-060-2017, de las 10:00 horas del día 20 de diciembre de 2017. Publicada en el Alcance Número 309 DE la Gaceta Número 242 del día 21 de diciembre del año 2017.

Revistas:

- Arroyo Chacón Jennifer Isabel. “El ciclo de vida de las sociedades mercantiles”. Derecho en Sociedad N°2. Revista Electrónica de la Facultad de Derecho ULACIT – Costa Rica. 2012. Consultado el 23 de septiembre de 2019. http://www.ulacit.ac.cr/files/revista/articulos/esp/resumen/52_08jenniferisabelarroyochoacon5.pdf. Balladares Saballos Reynaldo. La Reforma Tributaria 2009 en Nicaragua: una visión jurídica. Revista de Derecho (15). pp. 95-123. ISSN 1993-4505.
- Fernández González Miguel Ángel. “Principios Constitucionales de Proporcionalidad y Justicia en Materia Tributaria”. Revista Chilena de Derecho, Vol. 27, N°2, pp. 357 – 371 (2000), Sección Estudios. Consultado el día 30 de abril de 2018. <https://repositorio.uc.cl/bitstream/handle/11534/14815/000300262.pdf?sequence=1>

- Guadamuz Flores Alina. “Denominación Social: El Nombre de Personas Físicas como Límite Legal, su Distinción de la Razón Social, de la Marca y del Nombre Comercial”. Revista Judicial que forma parte del Poder Judicial de Costa Rica, N°122, págs. 39-52 ISSN, 2215-2377, enero 2018. Consultado el día 17 de septiembre de 2019. <https://pjenlinea3.poder-judicial.go.cr/biblioteca/uploads/Archivos/Articulo/art3.pdf>
- Jiménez Zeledón Mariano. “La Quiebra Técnica en el Código de Comercio”. Revista Judicial, Costa Rica, N°101, septiembre 2011. Consultado el día 27 de septiembre de 2019. https://escuelajudicialpj.poder-judicial.go.cr/Archivos/documentos/revs_juds/revista%20101/pdf/07_quiebra.pdf
- M’Causland María Cecilia y Ávila Manuel. “Modalidades de Colaboración Empresarial Consagradas en la Ley 80 de 1993. Regulación de Formas de “Joint Venture”. Revista de Derecho Privado, N°3, enero/junio 1998.
- Márquez Daniel. “Atribuciones, Función Pública, Servicio Público y Municipio”. AIDA – Opera Prima de Derecho Administrativo – Opus N°15. 2014. Revista que forma parte de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.
- Óscar González Benjumea. “Personalidad Jurídica de las Sociedades Mercantiles”. Revista Ratio Juris 23. UNAULA, diciembre del 2016.
- Rivas Leyva Enrique. Sociedades inactivas deberán inscribirse como contribuyentes ante la Administración Tributaria. EKA la Revista Empresarial. 2017. Consultado el día 30 de enero del año 2019. <https://www.ekaenlinea.com/sociedades-inactivas-deberan-inscribirse-como-contribuyentes-ante-la-administracion-tributaria/>
- Solís Luis. “Las nuevas reglas del registro de accionistas en Costa Rica”. San José, Costa Rica. Revista Suma 2019. Consultado el día 20 de septiembre de 2019. <https://revistasumma.com/las-nuevas-reglas-del-registro-de-accionistas-en-costarica/>

Tesis:

- Afonso Rodríguez Víctor Elías. Guamán Chulunchana Mayra L. Sociedades Offshore Paraísos Fiscales. San Cristobal de la Laguna, España. Memoria del Trabajo Fin de Grado, Universidad de la Laguna, Facultad de Economía, Empresa y Turismo.
- Alvarado Salazar Ana Elena. La disolución y liquidación de sociedades anónimas, propuesta de procedimiento en sede notarial. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2013.
- Avendaño Vargas Luis Diego. Sánchez Bertarioni Ana Laura. “La Responsabilidad del Accionista (Cuotista) en materia Fiscal con el posible ingreso de Costa Rica a la OCDE”. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2015.
- Batalla Garrido Mariano, González Roesch Esteban. “Derecho de Receso: Apuntes sobre sus limitaciones y propuesta para un nuevo marco jurídico comercial”. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2008.
- Carrillo Goyenaga Ana María. “El Principio Constitucional de No Confiscación. Aplicación en el Ordenamiento Jurídico Tributario”. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2014.
- Cob Briceño Sofía, Hernández Castro Natalia. Tributación y energía sostenible: incentivos fiscales de carácter ambiental para promover el uso de energías alternativas al combustible fósil vehicular en medios de transporte particular en Costa Rica. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2017.
- Cordero Alvarado Rosaura. “El Levantamiento del Velo Social en el Derecho a la Ganancialidad”. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2010.

- Cortés Castro Adrián. “El Fin del Anonimato de los Accionistas en Costa Rica”. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2015.
- Díaz Solano Héctor Davis, Yang Chen Tien Wei. “La responsabilidad patrimonial de la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos, como ente regulador de los servicios públicos, por su funcionamiento anormal en la fijación de tarifas, precios y tasas de los servicios públicos y supervisión de calidad”. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2018.
- Fernández Sequeira Mariana, Paniagua Mora Alina. “Utilización de las Sociedades Offshore, Sociedades Anónimas y Sociedades de Responsabilidad Limitada, con el fin de evadir la responsabilidad fiscal”. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2009.
- Gómez Meza Carlos Luis. Los Principios de Igualdad Tributaria y Capacidad Económica a la Ley del Impuesto de Renta. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2014.
- González Montoya Pablo José. El Delito de Defraudación Tributaria en Costa Rica, Relación con la Evasión, Elusión y el Fraude de Ley. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2010.
- Jiménez Córdoba Gilda, Maynard Fernández Rosemarie. “La Hipoteca Legal en Costa Rica”. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 1992.
- López Franco Laura Mabel. Estudio del Régimen de Responsabilidad Civil de los miembros del Consejo de Administración de Sociedades Anónimas. Santiago de los Caballeros, República Dominicana. Trabajo Final para optar por el Grado de Magíster en Derecho de los Negocios Corporativos, Pontificia Universidad Católica Madre y Maestra, Área de Ciencias Jurídicas. 2012.

- Mora Delgado Víctor, Cervantes Gamboa Edgar. “La Hipoteca”. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 1982
- Morales Cortés Luis Carlos. “La Técnica Legislativa y su Eficiencia en el Principio de Proporcionalidad de la Pena”. Liberia, Guanacaste, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2015.
- Murillo López, Rojas Carro. Análisis Tributario de las Prestaciones Económicas Previstas en la Ley General de Telecomunicaciones. San José, Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2011.
- Núñez Becker Arón Ariel. La Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo de Dino Jarach: Una Comparación con la Práctica Chilena. Memoria para Optar por el Grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile. 2015.
- Pacheco Guerrero Diego A. Tellini Mora Gustavo A. Deficiencias del Derecho Societario costarricense: el derecho de información dentro de las sociedades anónimas. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2008.
- Rodríguez Quirós Wendy y Chacón Morera Miriam. El Derecho de Defensa y del Debido Proceso del Contribuyente a la Luz del Nuevo Procedimiento de Determinación de la Obligación Tributaria Costarricense. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2016.
- Salas Melissa Marín. Alcances de la Acción Siete del “Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés)” de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en el Concepto Actual de Establecimiento Permanente en Costa Rica. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2015.
- Truque Salto Adriana. La Fiscalidad de los No Residentes en Costa Rica y Su Aplicación en el Estado Actual Costarricense. Tesis para optar para Grado de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2011.