

LA EXTINCIÓN DE LA SOCIEDAD MERCANTIL A LA LUZ DE LA LEY IMPUESTO A LA PERSONA JURÍDICA N.º 9428 SOCIEDADES MERCANTILES

MSc. Meicer Magaly Araya Espinoza*

MSc. Mario Felipe Marín Cascante**

MSc. Misanillas Reyes de Orellana***

RESUMEN

Este estudio se enfoca en el fenecimiento de una sociedad mercantil, donde se identifican tres etapas: la disolución, liquidación y la extinción (denominadas como el ABC de la muerte de una persona jurídica). Posteriormente, se aborda la Ley de Impuesto a la Persona Jurídica N.º 9428, especialmente el tema de la disolución de la sociedad de pleno derecho que impone el artículo siete de dicho cuerpo normativo, presentando las aparentes consecuencias que conlleva la implementación de dicha normativa en eventuales procesos judiciales y administrativos.

Palabras claves: Disolución, liquidación y extinción de sociedades, proceso de liquidación, extinción de la personalidad jurídica, impuesto a la persona jurídica, de la Ley de Impuesto a Sociedades.

ABSTRACT

This study focuses on the death of a commercial company, where three stages are identified: dissolution, liquidation and extinction (known as the ABC of the death of a legal entity). Subsequently, the Law of Tax on Legal Persons No. 9428 is addressed, especially the issue of the dissolution of the full-fledged company imposed by article seven of said normative body, presenting the apparent consequences that the implementation of said regulations entails in eventual judicial and administrative processes.

Keywords: Dissolution, liquidation and extinction of companies, - company closure –penalty of non-tax payment –legal implications of company tax law.

Recibido 30 de diciembre de 2020.

Aprobado 4 de marzo de 2021.

* **M. Sc. Meicer Araya Espinoza.** Máster en Administración de Justicia Enfoque Socio jurídico con énfasis en Derecho Civil de la Universidad Nacional de Costa Rica (UNA), Egresada del Programa de Formación Inicial para Aspirantes a la Judicatura (FIAJ) impartido por la Escuela Judicial, Licenciatura en Derecho y Notaria Pública de la Universidad Latina de Costa Rica. Jueza de la República, cargo desempeñado en distintos tribunales del país. marayae@poder-judicial.go.cr

** **M. Sc. Mario Felipe Marín Cascante.** Máster en Administración de Justicia Enfoque Socio jurídico con énfasis en Derecho Civil de la Universidad Nacional de Costa Rica (UNA), Licenciatura en Derecho y Especialidad en Derecho Notarial y Registral, ambas de la Universidad de Costa Rica (UCR). Sus graduaciones de licenciatura y especialidad han sido con distinción. Sus inicios en carrera profesional en el año 2008 se enfocaron en el ámbito del Derecho Penal, como Fiscal en la Fiscalía Especializada de Delitos Económicos, Corrupción y Tributarios. Desde el 2013, es juez de la República y ha desempeñado su cargo en varios tribunales del país, actualmente en la zona de Heredia. A partir del 2015 es profesor de Derecho en la Universidad Hispanoamericana. Correo electrónico: mmarin@abogados.or.cr

*** **M.Sc. Misanillas Reyes de Orellana.** Máster en Administración de Justicia, enfoque Socio-jurídico en énfasis Civil, de la Universidad Nacional de Costa Rica (UNA); Licenciatura en Ciencias Jurídicas de la Universidad Las Américas de El Salvador, en 1993; Especialización en Civil y Mercantil por el Consejo Nacional de la Judicatura (CNJ). Quien ha cursado diferentes diplomados tanto en el área pública y privada. Ejerciendo actualmente el cargo de Juez de Paz, desde 1990, en el departamento de La Paz, de la República de El Salvador. Asimismo, se ha desempeñado como juez suplente en los juzgados de Primera Instancia, Juzgados de Menores, Juzgados de Instrucción y, Juzgados de Sentencia.

La obra maestra de la injusticia es parecer justo sin saberlo.

- Platón-

Sumario: I. Introducción, II. Disolución de la sociedad mercantil con énfasis en la sociedad anónima. III. Liquidación de sociedades. IV Sobre la extinción de la sociedad (cancelación de inscripción ante el Registro). V. Disolución y liquidación de las sociedades a la luz de la Ley de Impuesto a las Personas Jurídicas N.º 9428. VI. Conclusiones. VII Referencias.

I. Introducción

En Costa Rica, mediante la Ley 9428 denominada *Ley de Impuestos a las Personas Jurídicas*, se creó un impuesto sobre toda sociedad mercantil, así como toda sucursal de sociedad extranjera y empresas de responsabilidad limitada que se encuentran inscritas o que, en adelante, se inscriban en el Registro de Personas Jurídicas del Registro Nacional, con la particularidad de que su no pago por tres veces consecutivas le conllevaría efectos nefastos, pues operaría de pleno derecho la disolución de la sociedad.

A efecto de delimitar el presente estudio, se debe aclarar que, si bien es cierto, la base de este artículo se sustenta en la generalidad de las sociedades mercantiles, su profundización se enfoca sobre todo en la de corte anónimo - nacimiento, disolución, liquidación, cancelación de la persona jurídica- para culminar en el tema de impuestos, las implicaciones que genera el numeral 7 de la Ley de Impuesto a la Persona Jurídica, el cual despliega sus efectos con mayor fuerza en la sociedad de capital, dado que esta figura es la más utilizada en el país y es la que a la fecha de manera directa ha enfrentado las

consecuencias de la disolución de pleno derecho en razón de lo impuesto por la Ley de Impuesto a la Persona Jurídica

Para introducir el tema en cuestión, es oportuno realizar una técnica pedagógica similar a la realizada por la autora nacional Jennifer Arroyo (2012) en el artículo llamado *El ciclo de vida de la sociedades mercantiles*, al contrastar las fases vitales de un ser biológico y una persona jurídica. Si realizamos una analogía indicando que así como los seres biológicos vivos, nacen, crecen (se desarrollan) y mueren, de similar manera podríamos apreciar y analizar el ciclo de existencia de una persona jurídica, cuando nace a la vida jurídica (conforme a un acuerdo de al menos dos personas que cumplen una serie de formalidades para lograr su inscripción en el Registro, teniendo efectos constitutivos dicha inscripción) crecen y se desarrollan (durante su periodo de existencia donde el órgano directivo procura el objetivo social, pudiendo llegar a fusionarse y aumentar el capital social y patrimonio o, inclusive, provocarse escisiones) y, finalmente, perecen o llegan a su fin (se extinguen).

De principal interés para esta investigación y entender de mejor manera la “muerte” de la sociedad anónima, analizando lo expuesto por Arroyo en contraste con el orden y la distribución normativa del Código de Comercio Costarricense, podemos identificar tres fases íntimamente ligadas al tema de la muerte de las sociedades, como lo son: **A. Disolución, B. Liquidación, C. Extinción** (Desinscripción o cancelación de asiento registral)¹. Para los efectos del presente trabajo, podríamos denominarlo **el ABC de la muerte de una persona jurídica**.

¹ Se utiliza el término opuesto a su nacimiento, pues si la sociedad anónima nace y adquiere personalidad jurídica con la inscripción ante el Registro, pues fallece, muere o se extingue con su “desinscripción” o “cancelación de asientos registrales”.

II. Disolución de la sociedad mercantil (con énfasis en la sociedad anónima)

De acuerdo con la Real Academia Española, es definida como: “Relajación y rompimiento de los lazos o vínculos existentes entre varias personas”. Lo cierto del caso es que la palabra disolución nos remite a las ideas de ruptura o de separación y, por ello, también es utilizado como sinónimo de estos conceptos.

En este orden de ideas, la razón de ser de una sociedad es la existencia de un acuerdo voluntario de personas que se obligan a poner en común dinero, bienes o industrias, con ánimo de trabajar en conjunto y repartirse entre sí las ganancias, abstrayendo con facilidad que, cuando ya no existe dicha voluntad, no sea posible seguir adelante con el objeto social o porque exista un impedimento para seguir adelante (problemas de patrimonio). En esos escenarios, el Código de Comercio contempla una serie de supuestos para “disolver” la sociedad y dar por terminado dicho acuerdo.

Arroyo (2012) refiere que 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”.

Dicho lo anterior, coincidimos con Arroyo en el hecho de que para, que se materialice la extinción de una persona jurídica, debe transcurrir a través de un proceso que consta de dos fases: la disolución y la liquidación. “[...] la disolución y liquidación son presupuestos necesarios para la extinción del ente social, y tanto una como otra institución, van dirigidas a hacer posible la ruptura del vínculo que une a los accionistas y la desaparición de la persona jurídica social”. (Beltrán, 2013, citado por Alvarado).

Así, revisado nuestro cuerpo normativo, el Código de Comercio regula el tema en cuestión del numeral 201 al 208, y en el artículo 201, es donde expone los cuatro supuestos bajo los cuales una sociedad anónima puede ser disuelta, los cuales serían: a) El vencimiento del plazo señalado en la escritura social; b) la imposibilidad de realizar el objeto que persigue la sociedad, o la consumación de este; c) la pérdida definitiva del cincuenta por ciento del capital social, salvo que los socios repongan dicho capital o convengan en disminuirlo proporcionalmente; y d) el acuerdo de los socios.

Es importante tomar en consideración que, si bien las circunstancias que enumera el artículo 201 son todas causales de disolución de las sociedades mercantiles, únicamente el vencimiento del plazo social opera de pleno derecho (establecido en el inciso A). Esto quiere indicar que produce sus efectos inmediatamente, tanto respecto de los socios como de los terceros, sin necesidad de publicación de la disolución al contrastarlo con el numeral 206.

El resto de las causales concretan la disolución social únicamente después de haber sido inscrito el respectivo acuerdo de disolución o declaración realizada por la misma sociedad, o, en su defecto, por declaración judicial “[...] b) *por derivación de un proceso ordinario donde se acoja la pretensión contenciosa de disolver la sociedad comercial; c) por merced de diligencias judiciales no contenciosas según artículo 177.4 del Código de rito*” (voto n.º 317, Tribunal Segundo de Apelación Civil, Sección Primera. San José, a las quince horas un minuto del veintinueve de abril de dos mil veinte).

Con excepción del supuesto contemplado en el inciso A, estimamos que se requieren dos aspectos trascendentes para hacer efectiva la decisión de disolución, las cuales serían: i. la presentación

del acuerdo formal al registro y ii. la difusión o publicidad del acuerdo ante el público.

Sobre este segundo aspecto, el artículo 207 de la normativa *supra* citada refiere que, en todos y cada uno de los supuestos, se debe dar un aviso de disuelto de la sociedad que debe publicarse una vez en *La Gaceta*, para que, dentro del plazo de treinta días siguientes a la publicación, cualquier persona interesada se pueda oponer judicialmente a la disolución que no se base en una causa, ya sea legal o pactada.

Además, existen causales de disolución dispuestas fuera del numeral 207 del Código de Comercio, en el numeral 20 del Código de Comercio y en el numeral 7 de la Ley del Impuesto a Personas Jurídicas.

En el primer caso, artículo 20 del Código de Comercio, dos supuestos conllevarían la disolución y liquidación de una sociedad: i) la declaratoria de inexistencia o ii. la declaración de nulidad.

Nótese que, aun en estas circunstancias, el legislador fue prudente indicando que los pasos a seguir serían la disolución y la liquidación, razón por la cual, encausaríamos la aplicación práctica de la “extinción de la sociedad” por dicho rumbo a pesar de que “en buena teoría nunca existió o fue declarada nula”.

Por tanto, estimamos que habría que proceder con el aviso de disuelto de la sociedad del numeral 207 del Código de Comercio que debe publicarse una vez en *La Gaceta*, para que, dentro del plazo de treinta días siguientes a la publicación, cualquier persona interesada se pueda oponer judicialmente a la disolución que no se base en una causa, ya sea legal o pactada.

Lo cierto del caso es que esta ampara a las posibles personas (terceras personas) que podrían entrar

en contacto con la sociedad (posibles contratistas y/o acreedores) previendo que hay que tutelar los posibles derechos de los terceros de buena fe que podrían haber actuado al amparo de la fe pública registral.

El artículo 7 de la Ley del Impuesto a Personas Jurídicas (Ley N.º 9428) contempla un nuevo supuesto por el cual se debe disolver una sociedad, muy similar al del inciso a del artículo 207 del Código de Comercio, al indicarse que el no pago del impuesto establecido en la presente ley por tres períodos consecutivos será causal de disolución de la sociedad mercantil, la empresa individual de responsabilidad limitada o la sucursal de una sociedad extranjera o su representante.

Dicho numeral continúa agregando que la Dirección General de Tributación enviará al Registro Nacional un informe que contenga el detalle de las sociedades mercantiles, las empresas individuales de responsabilidad limitada o la sucursal de una sociedad extranjera o su representante que no paguen el impuesto 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 la anotación de bienes.

Pero con la particularidad de que, en caso de operar la disolución de las sociedades mercantiles, las empresas individuales de responsabilidad limitada o la sucursal de una sociedad extranjera y la respectiva cancelación del asiento registral, la Administración tributaria se encuentra facultada para continuar los procedimientos cobratorios o establecerlos contra los últimos socios oficialmente registrados, quienes se constituirán en responsables solidarios en el pago de este impuesto.

Por ahora, es oportuno percatarnos de que el legislador está creando un nuevo supuesto de disolución con la diferencia de que habla de

manera directa de la cancelación del asiento registral junto con la publicación (similar a la contemplada en el 207 del Código de Comercio) dejando de lado y olvidando la liquidación. Las repercusiones de la creación de este numeral 7 serán abordadas de manera puntual más adelante en el presente escrito.

Por último, y no por ello de menor importancia, es menester rescatar que el legislador prevé desde esta primera fase (de disolución) que **los administradores sean solidariamente responsables de operaciones que se efectúen con posterioridad** ya sea del: i. vencimiento del plazo de la sociedad, ii. del acuerdo de disolución o iii. de la declaración de haberse producido alguna de las causales de la disolución. (Artículo 208 del Código de Comercio).

Estimamos que esta disposición normativa es clave independientemente del tipo de causal de disolución, ya sean los contenidos en el numeral 207 del Código de Comercio o ajenos a este, brindando seguridad jurídica con respecto a la imputación de responsabilidad que pueda incurrir la persona jurídica una vez abordado el camino a su eventual muerte o extinción.

Concluimos este apartado, indicando que la disolución es un paso previo a la liquidación o, al menos, ese es el orden normal y correcto por el cual debe pasar una sociedad anónima para su disolución. Una vez verificado y cumplido el elemento fáctico que dio lugar a la disolución (podríamos denominarle causales o motivos de disolución), podemos entrar a la liquidación de la empresa, pues existirán activos y pasivos a los cuales es necesario brindarles un tratamiento. (Numeral 209 del Código de Comercio). La disolución sería la preparación para el fenecimiento de la persona jurídica; pero no implica formalmente la finalización o terminación de la sociedad, ya que, una vez disuelta, se debe poner en estado de liquidación

y, por ello, el legislador previó conservar su personalidad jurídica estricta y únicamente para dichos efectos.

III. Liquidación de sociedades

Guillermo Cabanellas mencionado por Alvarado (2013) la define como “[...] el conjunto de operaciones jurídicas y de contabilidad que tienden a establecer, luego de saldadas las deudas sociales y cumplir sus obligaciones pendientes, el activo divisible entre los socios y la forma en que ha de distribuirse el remanente entre ellos” (p. 101).

Es decir, disuelta la sociedad inscrita, conserva su personalidad jurídica, ya que lo que se modifica es su objeto o fin, por lo que entra en “estado “o período de liquidación e inicia una segunda fase en la que se despliega una serie de operaciones necesarias, encaminadas a saldar y liquidar los compromisos adquiridos por la persona jurídica durante su vida, donde se persigue finiquitar sus propios negocios (Francesco Ferrara, citado por Hernández Aguilar) para, posteriormente, proceder a la división del haber social, entendiéndose el remanente entre los socios (también denominado cuota de liquidación).

La práctica de esas operaciones implica que se dé un cambio en el objeto social, pasando de la explotación de una actividad mercantil a una actividad conservativa y liquidataria, ese objeto o mejor dicho con las palabras de Broseta (1969) la actividad, la empresa o las operaciones para cuya explotación la sociedad se constituye (p. 4) cambia, porque el fin para el que se constituyó la sociedad: 1. Desapareció. 2. Fue alcanzado 3. Se dio alguna de las causas que establece la ley.

En adelante, la vida productiva de la sociedad se paraliza, “no pueden realizarse operaciones de comercio para obtener beneficio, sino las necesarias para eliminar el pasivo social y

permitir la división del residuo neto”². Podría interpretarse que la sociedad queda disminuida.

Entonces podemos concluir que la liquidación es una fase que se da cuando la sociedad tiene relaciones jurídicas que finiquitar³. En el espacio y el tiempo, se materializa con posterioridad a la disolución y termina con la cancelación de la personalidad jurídica a nivel registral y comprende una serie de operaciones necesarias para satisfacer los compromisos adquiridos con los acreedores y con los socios en caso de que exista un remanente patrimonial que repartir.

Analizando integralmente lo hasta aquí expuesto, salta a la vista que el proceso de extinción de una sociedad mercantil tiene su razón de ser en los intereses mismos que están en juego, con el nacimiento de una sociedad y su incursión en el tráfico mercantil, se genera un intercambio de relaciones jurídicas; en ellas, se adquieren compromisos, surgen derechos, nacen obligaciones que, al igual que una persona física, deben quedar resueltas antes de que se dé su definitivo fenecimiento jurídico.

Esquemáticamente, el ciclo de vida de una sociedad mercantil sería el siguiente:

Lo anterior es importante porque veremos que, con la Ley 9428, se desquebraja este sustento formal y sustancial, lo cual tiene implicaciones societarias y procesales trascendentales, pues al indicarse que, ante un supuesto de morosidad, el efecto inmediato es la extinción de la persona jurídica por la cancelación de los asientos registrales, no se explica de ese momento en adelante ¿cómo? y ¿por cuáles medios? se podrá hacer frente a todas esas relaciones jurídicas pendientes.

En este caso, siguiendo la línea que traza la ley en estudio, estaríamos frente a una sociedad que ha desaparecido en el mundo del derecho, con un certificado de defunción irreversible y sobre la cual, en tesis de principio, no existe posibilidad que pueda ser reactivada para ningún efecto, pero que, en la vida real, puede seguir siendo parte de procesos judiciales, poseer bienes en su haber, tener cuentas bancarias, obligaciones crediticias, entre muchas otras obligaciones que pueden estar pendientes de resolver

Obsérvese que, conforme a lo hasta aquí analizado, que el “objeto” de sociedad en periodo de liquidación cambia y que, en esencia, en dicha fase, lo que persigue es básicamente “concluir las operaciones sociales pendientes, como contratos mercantiles, cobrar lo que se adeude a la sociedad, es decir, los créditos y pagar las deudas, vender los bienes sociales de ser necesario y practicar el reparto del haber o patrimonio social entre los socios”. (Alvarado, 2013, p. 103).

Así, la sociedad se extinguirá al terminar el proceso liquidatorio que es el momento en que cumpla con el nuevo objeto, y el proceso finalizará —como ya se indicó— en el momento en que se dé la cancelación de los asientos de inscripción en el registro mercantil.

La pregunta que surge aquí es ¿cuál es la duración de esta etapa? En este sentido, el Código de Comercio no establece plazos, es decir, no existe ningún límite legal, por lo que, en aplicación de la lógica, podemos aseverar que lo que determinará cuánto tiempo se prolongará es básicamente la complejidad, pues cada una de las operaciones que le compete realizar al administrador pueden tornarse dificultosas, y a ello podrían sumársele otros factores de carácter subjetivo, tales como el número de acreedores o los de carácter objetivo

2 Centro de Información Jurídica en Línea. (2010) < www.cijulenlinea.ucr.ac.cr > [Consulta: 26 de enero del 2018].

3 Queda entendido que, en caso de que no existan relaciones jurídicas que liquidar, no será procedente iniciar un proceso de liquidación.

que se refieren al patrimonio social que está en juego y que, en conjunto o por separado, pueden ampliar el plazo.

Se debe tomar en consideración que existe un listado de operaciones necesarias que permiten la materialización de ese nuevo objeto, dentro de las que se pueden mencionar⁴: 1. Determinación de operaciones pendientes. 2. Formación de balances. 3. Plan de liquidación. 4. Pago de obligaciones pendiente. 5. Arreglo de las cuentas de la sociedad con cada uno de los socios. 6. Cobro de créditos. 7. Traducción en dinero de todos los bienes de la sociedad. 8. División del remanente.

Cabanellas clasifica esta lista de operaciones, que debe realizar el liquidador, en dos grupos: una orientada a la liquidación de los pasivos que, de forma amplia, busca la extinción de las obligaciones que tiene la sociedad (pago de obligaciones), y otra enfocada a la liquidación de los activos que, a su vez, se divide en dos partes: primero, el recaudo o percepción de créditos y, segundo, el reparto.

Importa mencionar que hay otras posiciones respecto al concepto de liquidación, de las cuales lo que interesa traer a colación con el fin de tener una perspectiva más amplia es que puede también versele como un estado intermedio entre la disolución de la sociedad y la partición del capital social.

III.1. Práctica del proceso de liquidación

Es importante cuestionarse ¿cómo se debe practicar la liquidación? Al respecto y en lo que interesa, el artículo 212 del Código de Comercio indica:

La liquidación se practicará de acuerdo con las normas de la escritura social. En su defecto, de conformidad con los acuerdos tomados por la mayoría de los socios necesaria para modificar la escritura y con las disposiciones de este Capítulo.

Lo anterior significa que, es en los estatutos, donde se deben fijar las bases respecto a la forma cómo se debe desarrollar el proceso en estudio; es decir, es ahí donde se debe indicar cómo se procederá para realizar el nombramiento de los administradores y las reglas en relación con la distribución del haber social.

En caso de no haberse previsto nada en los estatutos, la norma, con sustento en la autonomía de la voluntad y la libertad contractual, otorga a la potestad a los socios, siempre y cuando los acuerdos se tomen por mayoría y, en todo caso, en ausencia de dichas previsiones y potestades, corresponderá realizarlo conforme lo establece la ley.

III.2. Ámbito de aplicación legal, reglas generales respecto al proceso de liquidación, funciones del liquidador

El proceso de liquidación se encuentra regulado en el Código de Comercio a partir del numeral 209 que es la base legal para iniciar un proceso de liquidación como consecuencia inmediata de una disolución; y en el Código Procesal Civil, el supuesto en que exista oposición de uno o varios socios a la liquidación se ventilaría en un proceso ordinario o debido a las diligencias judiciales no contenciosas según artículo 177.4.

El ordinal 210 se centra en el tema de los liquidadores y, en este punto, se debe recordar que, cuando una sociedad inicia la etapa de liquidación, conserva la personalidad jurídica

4 Esta lista es enunciativa, no taxativa.

(salvo en los casos del artículo 7 de la Ley de Impuesto a la Persona Jurídica), y el efecto inmediato es que cesan las facultades de los administradores y el inicio de las funciones de los liquidadores, en caso de los primeros, iniciada la liquidación.

Tal como lo indica Ruiz de Velasco (2003), los liquidadores no podrán hacer nuevos contratos, contraer nuevas obligaciones y representar a la entidad (p. 362). Sin embargo, debe quedar claro que, a efecto de ejercer formalmente sus funciones, en lo que a la legislación costarricense compete, el nombramiento debe estar debidamente inscrito en el Registro Mercantil, por lo que, hasta que esto se dé, la sociedad no puede quedarse sin el órgano gestor. Entonces, parafraseando a González (1983), los administradores continuarán desempeñando su cargo, desde luego, restringido a la conservación de los bienes sociales.

En tesis de principio y con sustento en lo que enseña el artículo 212, el nombramiento de los liquidadores se dispondrá en los estatutos. Por ello es lógico entender que los administradores deberán cesar en sus funciones cuando el cargo no recaiga en los hombros de las mismas personas. En caso contrario, los administradores continuarán en la función, pero ahora en la calidad de liquidadores. Si no se dejaron previstas las bases para la realización del nombramiento, el artículo 211⁵ da las posibles soluciones al problema que serían:

1. De conformidad con lo previsto en la escritura social.
2. Por convenio de los socios en el mismo momento en el que se acuerde o reconozca la disolución.

3. El juez a gestión de la parte interesada (por los trámites de jurisdicción voluntaria o por el proceso ordinario).

Superados los requisitos formales y realizado el respectivo nombramiento, con base en lo expuesto para entrar en posesión del puesto, es menester que el liquidador:

1. acepte su cargo.
2. se inscriba en el Registro.

Mientras esto no suceda, los administradores permanecerán en el puesto, pues la sociedad no puede quedar acéfala.

Debidamente posesionado, en adelante y para los fines de su función, el liquidador (o liquidadores) será el órgano gestor y representativo de la sociedad disuelta; limitada a realizar las operaciones necesarias para la liquidación de la sociedad (ver artículo 214 del Código de Comercio, sobre sus hombros pesa tal como lo refiere Alvarado, el “deber de obrar con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios” (p. 126) “, por lo que no podrán hacer nuevos contratos, ni contraer nuevas obligaciones en nombre de la sociedad.

Los liquidadores constituyen un órgano social necesario sin el cual no puede realizarse válidamente la liquidación de la sociedad. Ningún otro órgano puede suplir la función que ellos realizan. Técnicamente, pues, deben considerarse a los liquidadores como el órgano al que se encomienda la función de realizar todas aquellas operaciones que en interés de los socios y de los terceros deben practicarse para que

5 Cuando la sociedad se disuelva por vencimiento del plazo o por sentencia, la designación deberá hacerse dentro de los treinta días siguientes a aquel en que terminó el plazo o en que quedó firme la sentencia que ordenó la disolución. En estos dos supuestos, los socios deben hacer la designación, en caso contrario, le corresponderá al juez o a la jueza.

pueda extinguirse la sociedad. (Beltrán mencionado Alvarado, 2013, p. 121).

Las funciones de los liquidadores deben circunscribirse a la finalidad liquidataria que, según se mencionó *supra*, es concluir operaciones, pagar créditos y repartir el haber social restante, por lo que para poder realizar estas funciones, por mandato legal, los administradores deben entregarles todos los bienes que forman el patrimonio de la sociedad, incluyendo libros, correspondencia y todos los documentos de la sociedad, bajo inventario. (Ver numeral 213 del Código de Comercio).

III.3 Repartición de remanente

Según el *Diccionario de la lengua española* de la Real Academia Española, el remanente es “1. adj. Que queda o sobra. El líquido remanente. 2. m. Parte que queda de algo”.

Lo anterior aplicado al tema de la liquidación de las sociedades equivale el capital que queda disponible para ser repartido entre los socios después de haberse honrado todos los compromisos de la sociedad.

No nos detendremos a explicar las formas de distribución del remanente, basta indicar que nuestro ordenamiento los aborda en dos grandes grupos, en el artículo 215, establece las reglas aplicables a sociedades en nombre colectivo, en comandita o de responsabilidad, y el numeral 216 desglosa lo aplicable a la sociedad anónima y a la sociedad en comandita por acciones (esta última modalidad actualmente no existe).

Solamente, después de liquidadas las deudas sociales, el liquidador podrá proceder al reparto del remanente entre los socios en apego a las reglas que establece el Código de Comercio. (Ver sentencia n.º 48-f de las catorce horas del ocho de julio de mil novecientos noventa y cuatro de la

Sala Primera de la Corte, el socio tendrá derecho a recibir una cuota de liquidación).

IV. Sobre la extinción de la sociedad (cancelación de inscripción ante el Registro)

De acuerdo con las fases antes descritas, idealmente una vez canceladas las deudas sociales, dividido y repartido el remanente entre los socios, el liquidador como una consecuencia lógica derivada de sus funciones debe presentar la respectiva solicitud de cancelación de la personalidad jurídica. Acogida la solicitud y cancelados los respectivos asientos registrales, **se produce la extinción de la sociedad** y, con ella, termina el proceso de liquidación. Pero cabe aclarar que este último paso no está regulado en el Código de Comercio en ningún numeral, **es una construcción doctrinal que ha dado respuesta al vacío reglamentario.**

Blanquer (1990), citando a Díez-Picazo y Gullón, nos indica que la extinción es un fenómeno normalmente complejo porque en una sociedad se crea una trama de relaciones duraderas o de tracto sucesivo entre los socios, la sociedad y los terceros. Por ello, más allá de una simple finalización de un contrato lo que existe es “la extinción de muchos contratos [...] en el que es preciso liquidar las relaciones pendientes para hallar el haber social líquido al cual hay que darle un destino”. (p.8)

Efectivamente, como bien lo abordamos líneas atrás, no es hasta que finaliza el proceso liquidatorio cuando podemos entrar de lleno a hablar del término “extinción” que es perfectamente equivalente a la cancelación en el registro de los asientos registrales. Al menos para fines ilustrativos, equiparamos estos dos términos similar a lo realizado por Hernández Aguilar en la charla *Disolución y liquidación de sociedades*

por deudas tributarias. (Colegio de Abogados, 2017).

Para ilustrar mejor el tema de la extinción de una sociedad anónima y la teoría denominada en la presente investigación como el ABC de la muerte de una persona jurídica, transcribimos lo expuesto por Ribas (2002), cuando indica:

[...] La extinción de la sociedad anónima no es un acontecimiento instantáneo, sino el resultado de un proceso que se inicia con la disolución y acaba con la liquidación de las relaciones jurídicas existentes entre la sociedad, los socios y los terceros. Hasta que no haya pagado a los acreedores y se haya acabado de repartir el haber líquido resultante entre los socios, no se puede propiamente decir que la sociedad se haya extinguido. A efectos de la publicidad, hace falta además que se haga constar la extinción en el Registro y que el Registrador proceda a cerrar la hora y cancelar definitivamente los asientos registrales [...]. (p.1)

En algunas ocasiones, como legalmente no se le imponía al liquidador la obligación de presentar la respectiva solicitud de cancelación de asientos registrales, en la práctica, este último eslabón no se materializaba, por lo que las sociedades quedaban liquidadas, pero no canceladas y seguía teniendo personalidad jurídica. Sin embargo, con la Ley 9428, aparece propiamente codificada la figura de la extinción, con la respectiva cancelación de asientos que se prevé en el numeral siete.

Bastando que la sociedad se encuentra en determinados presupuestos, para que sea “liquidada” y se cancelen los asientos registrales, ello significa que literalmente la sociedad muere, pero con una diferencia abismal. ¿Cuál? Que la sociedad se cancela sin que se haya dado el proceso previo de liquidación del haber social que comprende la normativa mercantil; es decir,

brincamos directamente de la disolución de pleno derecho por existir causales objetivas verificables a la extinción.

Por ello, consideramos que la eventual confusión y los múltiples problemas que generará la implementación de esta normativa específica obligarán a mediano o largo plazo a un reajuste y adaptación, pues debe sanarse esa omisión y, obligatoriamente, exigir que para la cancelación de los asientos registrales, necesariamente debe superarse el proceso de liquidación, pues de lo contrario, tal cual está la norma redactada, surgen interrogantes tales como: ¿Si no existe sociedad, si no existe órgano gestor, si no se dio el proceso de liquidación previa? ¿Qué pasa con esos bienes y las obligaciones existentes?; situaciones que procuraremos dar respuesta en el próximo apartado.

V. Disolución, liquidación y extinción de las sociedades a la luz de la Ley de Impuesto a las Personas Jurídicas N.º 9428

V.1 Antecedentes

En el apartado anterior, dejamos varias interrogantes sin responder en referencia con la entrada en vigor de la Ley 9428, y desde ya, es importante indicar que la cuestión no es pacífica, y el tema ha sido ampliamente discutido en los distintos foros de derecho, planteándose pocas soluciones, por lo que se han generado nuevas interrogantes.

Importa mencionar que el 1 de abril de 2011, entró en vigencia la Ley N.º 9024 de Impuesto a la Persona Jurídica. Con ella se creó un tributo nuevo que, en adelante, debía ser cancelado por todas las sociedades mercantiles, las sucursales de una sociedad extranjera o su representante y las empresas individuales de responsabilidad

limitadas inscritas o que en adelante se inscribieran en el Registro de Personas Jurídicas del Registro Nacional

Este impuesto nació para dotar de recursos al Ministerio de Seguridad Pública y al Ministerio de Justicia y Paz para financiar la Dirección General de Adaptación Social, y al Poder Judicial de la República para financiar al Organismo de Investigación Judicial en la atención del crimen organizado (tomado de <http://www.hacienda.go.cr/contenido/14105-impuesto-a-las-personas-juridicas>).

Esta primera ley estuvo vigente desde el 2012 y hasta el 2015. Pero por un recurso que se planteó ante la Sala Constitucional, mediante la resolución n.º 2015-00124⁶ del 28 de enero de 2015, la aplicación de ese cuerpo normativo se suspendió.

Para el 2017, se aprueba un nuevo Proyecto de Ley de Impuesto a la Persona Jurídica en la Asamblea Legislativa y se numera como Ley N.º 9428, la cual se publica en el *Alcance Digital* n.º 64, *La Gaceta* n.º 58 del 22 de marzo de 2017 y rige a partir del 1 de septiembre de 2017, en conjunto con el reglamento emitido mediante el Decreto Ejecutivo n.º 40417-H publicado en el *Alcance Digital* n.º 114, *La Gaceta* n.º 99 del 26 de mayo de 2017. **En esta ley, el artículo 18 deroga la Ley N.º 9024** (lo resaltado no es del original) (tomado de <http://www.hacienda.go.cr/contenido/14105-impuesto-a-las-personas-juridicas>).

Ya con la entrada en vigor de este cuerpo legal, se detectó que esta ley presentaba un serio problema y era el hecho de que extinguía a las sociedades de pleno derecho, sin que se diera una fase de liquidación, entiéndase que cumplidos los presupuestos del artículo 7, automáticamente

se ordena la cancelación del respectivo asiento registral.

En ese contexto, si se extingue la personalidad jurídica, y la sociedad muere, no hay forma de que se pueda realizar el respectivo proceso de disolución y liquidación; es decir, se mata a la persona sin ordenar legalmente los asuntos pendientes, vulnerando con ello la seguridad jurídica y, evidentemente, los intereses de los acreedores, los socios e, irónicamente, es un óbice para el mismo recaudo del impuesto que le da vida.

Para subsanar este problema a nivel legislativo, se promulgó una ley que reforma el transitorio II de la ley en estudio -que será abordada más adelante- para brindar una solución parcial en el tiempo y para determinadas circunstancias, que es el presupuesto específico en el que la sociedad se encuentra disuelta, pero se acreditó que ya pagó el impuesto adeudado; en esos supuestos, se da una resurrección de la sociedad, con la presentación de una solicitud de cese, lo que benefició únicamente a las sociedades que cumplieran con esos presupuestos.

Sin embargo, el inconveniente no termina ahí, pues en el fondo, deja en el limbo a las sociedades inactivas que no participan en el tráfico mercantil, pero que sí poseen bienes que liquidar o aquellas que, participando en el quehacer comercial, simplemente incurrieron en mora y que, por lo tanto, se les cancela la personalidad jurídica.

V.2 Ley 9428

La Ley de Impuestos a las Personas Jurídicas dispone en el artículo 1: Creación:

Se establece un impuesto sobre todas las sociedades mercantiles, así como sobre toda

6 Expediente n.º 12-016277-0007-CO. resolución publicada en el Boletín Judicial n.º 234 del 2 de diciembre de 2015.

sucursal de una sociedad extranjera o su representante y empresas individuales de responsabilidad limitada que se encuentren inscritas o que en adelante se inscriban en el Registro de Personas Jurídicas del Registro Nacional.

Así mismo, en lo que interesa, refiere el numeral 4: Forma y plazo para el pago:

Tratándose de sociedades mercantiles, empresas individuales de responsabilidad limitada, así como de toda sucursal de una sociedad extranjera o su representante, inscritas en el Registro de Personas Jurídicas del Registro Nacional, el impuesto se pagará [...] dentro de los primeros treinta días naturales siguientes al 1 ° de enero de cada año.

Disolución y cancelación de la inscripción artículo 7:

El no pago del impuesto establecido en la presente ley por tres períodos consecutivos será causal de disolución de la sociedad mercantil, la empresa individual de responsabilidad limitada o la sucursal de una sociedad extranjera o su representante.

*La Dirección General de Tributación enviará al Registro Nacional un informe que contenga el detalle de las sociedades mercantiles, las empresas individuales de responsabilidad limitada o la sucursal de una sociedad extranjera o su representante, que no paguen el impuesto por tres períodos consecutivos, para que el Registro Nacional envíe el aviso de disolución al diario oficial La Gaceta, de conformidad con el artículo 207 de la Ley N.º 3284, Código de Comercio, de 30 de abril de 1964, y **procederá a la cancelación de la inscripción y anotación de bienes.***

Ante este cuadro fáctico, tenemos lo siguiente: un impuesto que debe ser pagado dentro de los primeros treinta días naturales siguientes al 1 de enero de cada año y que va a pesar en los hombros de todas las sociedades mercantiles y empresas individuales de responsabilidad limitada que se encuentren inscritas o que se inscriban en el Registro de Personas Jurídicas del Registro Nacional.

Si la sociedad no honra la deuda dentro del plazo establecido por ley por tres períodos consecutivos, será causal de disolución de la sociedad mercantil (entendemos aquí los supuestos de disolución normal y no los que podría darse por causa de una modificación de la sociedad o una mutación debido a una fusión por absorción). Eso significa, aplicando el derecho de fondo y el debido proceso, que entraría al espacio adecuado para que las normas del Código de Comercio entren en el escenario y, por lo tanto, en ese estadio, la sociedad debe empezar el proceso de liquidación por una disolución de pleno derecho, dado que solo basta de forma objetiva constatar el estado de morosidad.

Pero resulta que no, pues en el párrafo siguiente, se detalla que la Dirección General de Tributación enviará al Registro Nacional un informe que contenga el detalle de las sociedades mercantiles, las empresas individuales de responsabilidad limitada o la sucursal de una sociedad extranjera o su representante que no paguen el impuesto 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 bienes.**

Es decir que, sin un proceso previo de liquidación, se cancela la inscripción, entonces muere la sociedad y si muere la sociedad ¿qué va a pasar con los bienes, con los acreedores, con los negocios? ¿Para qué sirve la hipoteca legal, si no existe sociedad contra la cual se puedan

continuar los procedimientos? ¿Quién pagará todas esas obligaciones de la sociedad si esta ya se extinguió?

Nótese que estamos hablando de sociedades mercantiles y empresas de responsabilidad limitada disueltas con bienes y otros activos que quedan en un limbo jurídico. Parafraseando a González Mora, tenemos un nuevo tipo de sociedad: la sociedad disuelta, desinscrita que aún no ha sido liquidada y que aún tiene bienes. (*Charla Disolución y liquidación de las sociedades*. VI Congreso de Actualización Jurídica Notarial).

Ante esta problemática, tal como se indicó en el apartado final del acápite anterior, en aras de sanear el inconveniente generado, el legislador aprobó la Ley N.º 20479 que reforma el Transitorio II de la Ley N.º 9428 y, con ello, se “revive las sociedades “que fueron disueltas por no haber pagado el impuesto a las personas jurídicas (Ley Lázaros”, revirtiendo el estado de disolución con efectos retroactivos que en lo que interesa establece a partir del párrafo segundo:

A las sociedades mercantiles, las subsidiarias de una sociedad extranjera o su representante y las empresas individuales de responsabilidad limitada, que dentro de la fecha de vigencia de la presente ley y hasta el 15 de diciembre de 2017 hayan cancelado las sumas adeudadas por concepto de la Ley N.º 9024, Impuesto a las Personas Jurídicas, de 23 de diciembre de 2011, podrán hacer el pago de los períodos adeudados a partir de los años 2012 al 2015, según la norma anteriormente citada, sin que por ello deban cancelar intereses o multas correspondientes. Las personas jurídicas que hayan sido disueltas y que hayan cancelado las sumas adeudadas a más tardar el 15 de diciembre de 2017 podrán presentar ante el Registro Nacional

la solicitud de cese de su disolución, quedando dichas personas jurídicas en la misma condición jurídica en que se encontraban antes de su disolución, con los efectos retroactivos que ello conlleva. Tendrán tiempo hasta el 15 de enero de 2018 para presentar dicha solicitud ante el Registro Nacional, luego de cancelados los montos adeudados [...].

Desgranemos este transitorio, si la sociedad pagó las sumas adeudadas a más tardar el 15 de diciembre de 2017, en palabras de la licenciada Ivannia Méndez Rodríguez (2007), podía optar por las siguientes opciones:

a. Mantener sus sociedades al día, haciendo pago regular en enero de cada año del monto que a cada una de ellas corresponda por impuesto de personas jurídicas, con base en la Ley N° 9428, debiendo cumplir con el trámite de inscripción ante el Ministerio de Hacienda conforme el cronograma ya establecido por ley.

b. Realizar pago de cualesquiera sumas adeudadas por impuesto de personas jurídicas, con base en lo dispuesto en la Ley N° 9024 y la Ley N° 9428, pudiendo después según el caso concreto e interés de negocio de cada persona:

i) liquidar la sociedad en cuestión, para proceder con el reparto de bienes como parte del proceso de liquidación en caso de que los hubiere, o

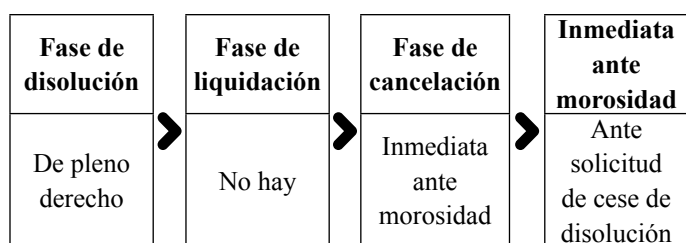
ii) solicitar el cese de su disolución, manteniendo la sociedad con el estatus anterior y por ende con los bienes dentro de su haber patrimonial.

Pero la pregunta que cabe plantear es: ¿Qué pasa si no optó la sociedad por ninguna de esas opciones? La respuesta parece ser que operaría de pleno derecho la causal de disolución ordenada en el numeral 7 de la ley en estudio; es decir, se

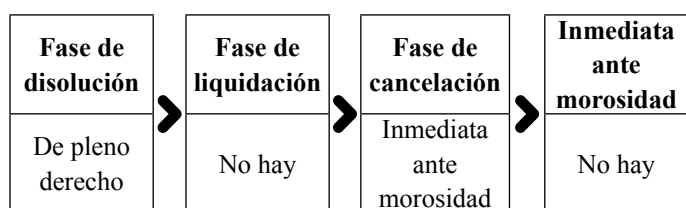
cancela la inscripción y, entonces, se está igual que al principio, una sociedad que se extinguió, sin cumplir con los presupuestos del numeral 201 y siguientes del Código de Comercio, en cuyo caso, si tiene deudas no va a poder honrarlas y, mucho menos, repartir el remanente (si lo hubiera). Pero además tenemos a unos socios solidariamente responsables en el pago del impuesto, solidariamente responsables con una sociedad que no existe y que no pasó por el proceso de liquidación.

Esquemáticamente con la Ley 9428 y su reforma con aplicación de solicitud de cese, lo podemos ver de esta manera:

Esquemáticamente, la Ley 9428 sin solicitud de cese se presenta de esta manera:



V.3 Implicaciones procesales



Ante el panorama planteado, debemos señalar que era y es inimaginable para el derecho mercantil que una ley enfocada al recaudo de impuestos pudiera suprimir la fase de liquidación de una sociedad, olvidando la multiplicidad de intereses que se encuentran inmersos durante la “vida” de la persona jurídica, pues, en buena teoría, ha desplegado una serie de actividades para la consecución de su objeto social.

Con el fin de ilustrar mejor porque hablamos de “multiplicidad de intereses”, presentamos una serie de posibles escenarios que existen en razón de una sociedad. Entre ellos, estarían:

- Los socios que procuran que se desarrolle una actividad económica por la junta administrativa de la sociedad según el pacto constitutivo en aras del cumplir el objeto social, generándose a través de su actividad posibles dividendos para repartir o reinvertir año con año.
- La junta directiva que tiene en sus manos la dirección de la compañía y procura el sano desenvolvimiento de la actividad comercial.
- Los “acreedores” de la sociedad en sentido amplio (por ejemplo: personas proveedoras, entidades financieras, personas trabajadoras, proveedoras de servicios profesionales) que permiten el desenvolvimiento normal de la actividad mercantil desarrollada por la sociedad.
- Las personas consumidoras de los servicios o productos desarrollados por la persona jurídica v. las empresas competidoras que al lado de la persona jurídica conforman parte de una oferta de servicios y productos a un mercado determinado.

Todas estas personas, ejemplificadas muy someramente en diversos escenarios, de alguna manera quedarían desprotegidas ante un escenario de cancelación de asientos del registro, sin la liquidación previa por existir créditos o derechos en su favor y en contra de la sociedad.

Independientemente de la finalidad que el legislador tenía con la creación de un impuesto a personas jurídicas y el aplicar un régimen sancionatorio ante su no pago, estimamos que las implicaciones procesales de esa decisión tomada a la ligera son trascendentales, debido a los eventuales daños presentes o futuros que

pueden ocasionar al comercio y a la seguridad jurídica de un país. Como bien se rescató líneas arriba, el asunto no es un asunto meramente de interés de los socios, existe un conglomerado de personas (terceras personas ajenas al ente social) que pueden resultar desfavorecidos con este tipo de actuaciones.

En otras palabras, observamos, entonces, cómo sin existir un proceso previo de verificación de la razón de no pago de un impuesto, se aplica una sanción que parece que no cumple con parámetros racionales, pues al momento que se encuentren acumulados tres periodos de no pago, se sanciona con la “muerte” a la persona jurídica, desconociendo un proceso previo de verificación para la aplicación de un régimen sancionatorio donde no solo la persona jurídica se ve perjudicada (la sociedad como tal, los socios, entes fiscalizadores, administradores), sino también terceras personas que muchas veces han actuado de buena fe, en la mayoría de los casos, personas acreedoras de la sociedad extinguida.

Nos preguntamos entonces, ¿dónde quedan todas las protecciones que se procura a las personas terceras al amparo de la buena fe registral y comercial, de quienes han realizado negocios con la empresa? ¿Qué incentivo o solución tendrían los socios que han invertido capital para el desarrollo de una actividad económica ante un escenario tan abrupto como este, donde se desaplican los procedimientos normales de disolución y liquidación?

En este punto, es oportuno tomar en cuenta que nuestro Código de Comercio ha previsto una diferenciación clara entre la nulidad derivada del derecho común en contraste con la que pudo haber sido producto de la constitución de una sociedad.

En esta ocasión, los legisladores sí volvieron su mirada en protección de las eventuales personas

terceras que han realizado negocios con la persona jurídica a pesar de que existen vicios o defectos insubsanables en la creación y puesta a la vida de la persona jurídica. Más bien en el artículo 20 del Código de Comercio, ante supuestos de declaratorias de inexistencia o nulidad del acto constitutivo, procuraron disolver y liquidar la sociedad “sin efectos retroactivos”.

Retomando la idea central, para evitar seguir enunciando interrogantes que generan más inquietudes que soluciones, recapitulemos dos posibles consecuencias en el ámbito procesal, procurando concomitantemente brindarle una solución a este (no pretendiendo agotar el tema, pues lo consideramos novedoso) de la siguiente manera:

1. Se evidencian implicaciones de debido proceso producto de haber aplicado una sanción de “cancelación” (extinción) especialmente para los socios de una sociedad, quienes tendrán serias dificultades para hacer valer los derechos de algo inexistente.

En el ámbito formal, tendrían serias dificultades para enderezar la actividad mercantil de la empresa, realizando acuerdos en asambleas de socios para arreglar la mala administración (ya sea culposa o dolosa), pues han sido cancelados los asientos registrales. Al carecer de ellos, sería imposible presentarle al registro los nuevos acuerdos societarios. Aunado a ello, los bienes de la sociedad quedarían respondiendo con hipoteca o prenda legal preferente, sin que los personeros o accionistas puedan actuar en su defensa.

Parece que las personas accionistas tendrían que recurrir a procesos ordinarios para hacer valer sus derechos frente a los administradores, o también a procesos contencioso administrativos frente a la Administración por un quebrando al debido proceso, pues por más que haya sido una

sanción producto de una ley, siempre existe un acto administrativo de por medio donde podría discutirse que posee un vicio de nulidad que supuestamente está verificando el incumplimiento reiterado (de tres periodos consecutivos) y aplicando una sanción, reiteramos, sin un debido proceso.

1. Implica que los procesos judiciales que se encuentren en trámite donde la persona jurídica figura como actora o demandada, al haber sido cancelado su asiento registral (ha “fenecido”) afectarían de manera grave el desenvolvimiento de un debido proceso, pues los administradores o representantes dejarían de serlo ante su fenecimiento. Ante la incertidumbre -pues no hay administradores o apoderados judiciales o extrajudiciales formales según el Registro- el juez o la jueza debe procurar soluciones en aras de no violentar el debido proceso de las partes.

Cabría ver si lo conveniente es llamar al proceso a un curador procesal o más bien, interpretando lo establecido en el numeral 208 del Código de Comercio de que los administradores son solidariamente responsables de las operaciones que se efectúen con posterioridad al vencimiento del plazo sociedad, se les debería permitir que sigan ejerciendo la representación de esta.

Consideramos que este último criterio es el más conveniente, si consideramos que la lógica inmersa en el Código de Comercio derivada de una aplicación del artículo 186 de que la sociedad anónima no debe quedar acéfala (*D’Alolio, Revista Judicial n.º 88, s.f, Documento electrónico*).

Por esta razón, así como en asuntos “normales” de finalización del cargo de un miembro de junta directiva, como por ejemplo, por renuncia o caducidad del nombramiento, no surten efectos

inmediatos, sino que hay que esperar hasta el momento en que sus sucesores puedan ejercer legalmente sus cargos. Con mucha mayor razón, podríamos aplicar esta interpretación de que, en un caso “no normal” o “tan irregular” como el que estamos analizando, se aplique la misma solución, surtiendo efectos hasta el momento en que el consejo de administración o junta directiva sea reconstituida, respetándose la “integridad orgánica” (o última representación formal) **por un asunto de interés público**, todo en atención de los numerales 186 y 208 del Código de Comercio. Es innegable que entraría en discusión ¿cuál sería el paso por seguir? ante estos supuestos para “normalizar” la situación registral de la persona jurídica “extinta”, ya sea volviéndola a la vida o, finalmente, realizando el trámite de liquidación y extinción de la sociedad.

En todo caso, estas son solo algunas ideas o alternativas y tendría que ser valorada su aplicabilidad en el momento oportuno por la autoridad competente.

Además de los anteriores inconvenientes, siempre quedaría en entredicho, ¿cuál sería la situación de los bienes que se encuentran a nombre de la sociedad?, los cuales casualmente pasarían a constituir hipoteca o prenda legal preferente.

El numeral 5 de la ley en comentario refiere que: “[...] *Las deudas derivadas de este impuesto constituirán hipoteca legal preferente o prenda preferente, respectivamente, si se trata de bienes inmuebles o bienes muebles propiedad de las sociedades mercantiles, empresas individuales de responsabilidad limitada o sucursales de una sociedad extranjera o su representante [...]*”.

Parece que la misma Administración tributaria tendría dificultades, pues existiría una hipoteca o prenda legal preferente de un bien, y no se posee un representante legal o apoderado para notificarle y hacer efectivo su cobro. Recordemos que, ante

el eventual proceso de ejecución prendaria e hipotecaria, necesariamente hay que notificar a la persona que figura como propietaria de los bienes ante el Registro Público de la Propiedad. Pensar lo contrario implicaría un criterio confiscatorio que podría afectar derechos fundamentales, como el derecho de propiedad o el de debido proceso.

V.4 Implicaciones societarias

Como ya se esbozó en el acápite anterior, las implicaciones procesales pueden llegar a ser inconmensurables, pues abarcan a una gama importante de personas que puedan llegar a resultar afectadas por tener procesos abiertos en contra de la sociedad.

Parece más bien que la “sanción” contemplada en el numeral 7 más que una propuesta sería y real de que el Estado logre captar recursos y procure pagarse las deudas por invención de un nuevo impuesto, se está provocando que la misma Administración tributaria no pueda recuperar sus fondos generando múltiples consecuencias con su implementación, por lo que se observa que la solución implementada por el legislador para mejorar el déficit fiscal en el país trae consigo inconvenientes prácticos.

Llama la atención la parte final del numeral 7 de la ley en comentario, cuando con el afán de procurar la captación del impuesto en lo que nos interesa, el legislador indica:

*[...] 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 [...]**”. (Resaltado es propio).*

Estimamos que este tipo de propuestas vertidas por el legislador traen abajo la noción separada de patrimonio que debe existir entre el haber societario y el patrimonio de sus socios, máxime en el caso de sociedades anónimas. Al quebrantarse este, se estaría desconociendo la razón de ser de la sociedad anónima, pues de alguna manera se vuelve a fundir en un solo patrimonio del socio con el de la persona jurídica al hacerlo responder de manera solidaria.

Recordemos que al constituirse la sociedad mediante el acto de inscripción registral, esta adquiere personalidad propia producto de las aportaciones que realizaron los socios. En tesis de principio, estarían únicamente obligados al pago de sus aportaciones. (Artículo 102 del Código de Comercio).

En este orden de ideas, vemos cómo las personas jurídicas son sujetos de derecho distintos de sus miembros, y sus patrimonios son independientes. Por tanto, sus miembros no responden individual ni colectivamente de las obligaciones de la entidad, olvidando el legislador un principio que denominaríamos de independencia o separación patrimonial, al hacer responder con el patrimonio del socio la obligación de la persona jurídica.

Otra circunstancia particular que estaría riñendo con los derechos de los accionistas es que no tendrían una fase liquidatoria que les permita ver los balances de la sociedad, verificar el estado de los activos y un verdadero plan que permita determinar cuáles serían los pasos que deben seguir para la cancelación de los posibles acreedores de la sociedad con el fin de tener certeza si quedaría algún dinero en su favor. Sería la forma en que pueden percatarse si existió una buena o mala administración por parte de la junta directiva de la sociedad además de las asambleas ordinarias que podrían haberse celebrado a lo largo de la vida de la persona jurídica, dejando de lado todo el tema de compeler a las personas

a “dar muerte” a la sociedad debido a una deuda tributaria.

Además, resultaría innegable que una sociedad administrada por una junta directiva sin escrúpulos perfectamente podría valerse de esta nueva “causal de disolución” para escudar sus actividades fraudulentas e ilícitas, pues la misma ley les otorgaría una solución rápida y ágil que les serviría como cortina de humo o escudo para entorpecer las posibles acciones legales que puedan hacer los socios en su contra.

Nos gustaría concluir los acápites de las implicaciones procesales y societarias indicando que las personas jurídicas deben estar normadas bajo criterios uniformes, sin dar pie a confusiones en cuanto a su creación, funcionamiento y extinción, por un tema de “utilidad pública” y de “interés general”, debiéndose procurar ante todo la seguridad jurídica de los asociados y de terceras personas. (Esguerra, 2010, p.15).

Estimamos oportuno traer a colación el criterio vertido por Esguerra, pues el tema de la extinción de una sociedad es un asunto de “utilidad pública” y de “interés general”, ya que afecta al entramado social en general, comercial en particular, quien debe tener certeza de que una deuda tributaria no puede abrir la puerta para que los administradores puedan utilizarla como excusa para desaparecer una sociedad anónima sin una previa liquidación.

V.5 Posibles soluciones doctrinarias y en el derecho comparado

Ante esta tesitura, evidentemente el derecho no puede quedarse estático, la sociedad requiere respuesta a los problemas y, por ello, es menester tratar de delinear algunas posibles soluciones que han planteado desde los foros, en la doctrina, la interpretación analógica y el derecho comparado.

Dentro de las primeras posiciones que encontramos, se halla la que equipara a la persona jurídica con la persona física y se sostiene que, al momento de la extinción de cualquiera de estas, puede darse el caso de que posean en su haber una serie de bienes, derechos y obligaciones que no fueron finiquitados y que requieren ser puestos a derecho.

Entonces, de manera análoga en los supuestos de disolución de pleno derecho que establece el numeral 7 de la Ley de Impuesto a la Persona Jurídica, podríamos aplicar el instituto de la reapertura que prevé el proceso sucesorio y que se encuentra regulado en el artículo 942 del Código Procesal Civil, Ley 7130, exclusivamente para los casos en que se den razones concretas y atendibles que justifiquen la reactivación de la sociedad, podríamos denominarlo, según lo expuesto por Hernández Aguilar, en una de sus conferencias, como una especie de “reapertura” en atención a situaciones de hecho o derecho sobrevenidas, similar a lo que eventualmente acontece en temas de derecho sucesorio de personas físicas.

Sin embargo, es importante aclarar que esta figura por sí sola se queda corta, porque sería hablar de una reapertura de qué, si en realidad nunca se dio un proceso de liquidación previo. Asimismo, recordemos que, en el momento en que la sociedad se extingue, por añadidura se queda sin órgano gestor que, para lo que nos interesa, sería el equivalente al liquidador, así que nada hacemos con un proceso de reapertura que al final sería solamente un cascarón, pues no contamos con un procedimiento previo ni un representante que la encabece y lleve a buen término, además de que el proceso de extinción de una persona física no se equipara al de una persona jurídica.

Otra solución es la que se está implementando a nivel registral y, específicamente, se aplica a aquellas sociedades que no aprovecharon el periodo de gracia otorgado por la Ley N.º 20479,

las cuales ya están descritas y respecto de las cuales no hay interés de revivir porque lo único que poseen son bienes que los “socios desean repartir”, pues en realidad nunca desarrollaron alguna actividad con ánimo de lucro.

En estos casos, como son sociedades en la mayoría de los casos de corte familiar, los socios normalmente no cuentan con libros y, si ya no tienen personalidad jurídica, no van a poder obtenerlos, entonces se ha aceptado en la práctica registral reconocer los acuerdos de liquidación y traspaso de bienes que se hagan en el protocolo de un notario y que este sirva de libro de actas. (González Mora, charla, *Disolución y liquidación de las sociedades*. VI Congreso de Actualización Jurídica Notarial).

Lógicamente esto es posible porque, irónicamente, la sociedad sí se cancela a nivel registral, pero los bienes no, sobre estos lo que se hace es anotar la hipoteca o prenda legal preferente.

Por último, queda por resolver el caso de la sociedad disuelta, desinscrita, que aún no ha sido liquidada, que posee bienes, obligaciones, cuentas entre otros, que sí realiza una actividad con fines de lucro y que no aprovechó el periodo de gracia para plantear la solicitud de cese de la disolución.

Parafraseando a Hernández Aguilar, la solución podría ser dada en aplicación del derecho comparado, específicamente el derecho español, en supuestos equiparables a los abordados aquí, donde se ha resuelto que la cancelación registral no debe conllevar la imposibilidad de realización del proceso de liquidación. Así, en los supuestos donde es necesario reactivar la sociedad para que finiquite sus propios negocios, la liquidación sigue, pero con efectos declarativos.

Evidentemente, salvo el supuesto registral que ya se está aplicando, debemos reconocer que

doctrina y judicialmente a nivel nacional no se ha planteado una solución concreta, y consideramos que, efectivamente, haciendo una aplicación integral de las normas constitucionales, de la ley y los principios que tutelan el debido proceso y el principio de realidad económica, es posible pensar en el desarrollo del proceso de liquidación, aun cuando se haya cancelado la personalidad jurídica, pues pese a que la sociedad estaría literalmente muerta, por razones jurídico-procesales, es necesario que finiquite los asuntos pendientes.

La discusión no debe ser enfocada desde el punto de vista registral, sino desde la esfera patrimonial (dado que no se han cancelado los bienes registralmente). Esto podría hacerse nombrando a un liquidador (que funja como lo hace el albacea en el sucesorio), siguiendo los parámetros que establece el párrafo final del artículo 211; es decir, que sea a solicitud de parte, por designación del juez o de la jueza, siguiendo los presupuestos de forma y fondo que establecen el Código Procesal Civil y el Código de Comercio.

Dicho lo anterior y frente a las distintas hipótesis planteadas, la realidad es que el desarrollo jurisprudencial de la mano con la doctrina, la que ira marcando los contornos aplicables a cada caso concreto.

VI Conclusiones

En el tema de extinción de las sociedades mercantiles, para una mayor comprensión, lo primero que debemos decantar es el género de la especie. El género como tal es la extinción y, dentro de él, se pueden desarrollar de dos a tres fases, dependiendo de que la sociedad mercantil tenga relaciones jurídicas que deba hacer frente.

Ahora, dentro de esa gran gama, encontramos tres especies que son propiamente dicho: la disolución, la liquidación y la extinción; y

cada una tiene una razón de ser en el engranaje procesal. El problema que se plantea con la Ley 9428 radica en que cambia a los actores de posición y ubica a la disolución como el género (la cual no necesariamente conlleva a una cancelación de asientos registrales, piénsese en el caso de una fusión por absorción) y la confunde con la extinción, eliminando del todo la fase de liquidación, lo que evidentemente conlleva al caos que enfrentamos en este momento. De allí surge la importancia del uso correcto del lenguaje.

Entonces debe quedar claro que el proceso de extinción de una sociedad mercantil está compuesto por una serie de etapas que se encuentran interrelacionadas y que son necesarias para llegar a buen puerto, sea la “muerte” o “extinción” de la sociedad anónima, con la respectiva cancelación de los asientos registrales. Es necesaria esta concatenación de momentos, según lo que permitimos llamar en la investigación como el ABC de la muerte de una persona jurídica.

Era y es inimaginable para el derecho mercantil que una ley enfocada al recaudo de impuestos pudiera suprimir la fase de liquidación de una sociedad, olvidando la multiplicidad de intereses que se encuentran inmersos durante la “vida” de la persona jurídica.

Esperamos que las buenas intenciones del legislador con la creación de recaudación de impuestos para solventar los problemas fiscales no se vean opacados por los inconvenientes prácticos que podrían haberse generado al momento de su aplicación e implementación; especialmente, en el ámbito de disolución, liquidación y extinción de personas jurídicas.

Las sociedades mercantiles deben estar normadas bajo criterios uniformes, sin dar pie a confusiones en cuanto a su creación, funcionamiento y extinción por temas de “utilidad pública” y de

“interés general”, debiéndose procurar en un Estado de derecho como el costarricense el principio de seguridad jurídica que debe imperar para no desincentivar la inversión nacional o extranjera.

VII Referencias

Alvarado Salazar, A. E. (2013). *La disolución y liquidación de las sociedades anónimas. propuesta de procedimiento en sede notarial*. San José Costa Rica : Tesis de Graduación para optar por el grado académico de Licenciatura en Derecho. Universidad de Costa Rica.

Alvarado, E. (2013). *La disolución y liquidación de las sociedades anónimas. propuesta de procedimiento en sede notarial*. San José, Costa Rica: Tesis de Grado. Universidad de Costa Rica.

Arroyo Arroyo, J. I. (2012). El ciclo de vida de las sociedades mercantiles. *Revista Electrónica de la Facultad de Derecho, ULACIT. San José, Costa Rica*. Disponible en la Web: <http://www.ulacit.ac.cr/file>, 51-53. Obtenido de Revista Electrónica de la Facultad de Derecho, ULACIT. San José, Costa Rica. Pp. 51-53. Disponible en la Web: <http://www.ulacit.ac.cr/file>

Blanker, R. U. (1990) *La disolución, la liquidación y la extinción de la sociedad. Conferencias pronunciada en la Academia Matritense del Notariado el 8 de marzo de 1990. Recuperado de: <http://vlex.com/vid/disolucion-liquidacion-pronunciada-231435>*

Broseta, M. (1969). Determinación e indeterminación del objeto social en la ley y en los estatutos de las sociedades anónimas españolas. *Anales de la Academia Matritense de Notariado*. Tomo XIX, (pp. 1/ 17). Madrid, España.

D’Alolio J., C.A. (s. f.). El principio societario de la continuidad de la representación frente a

la sociedad acéfala. *Revista Judicial*. N.º .88. Documento electrónico. Recuperado de: https://www.poderjudicial.go.cr/escuelajudicial/archivos/documentos/revs_juds/rev_jud_88/principal.htm

Esguerra D. J. P. (2010) Aplicación de las normas de carácter societario en el tiempo. *Revista de Derecho Privado* . Universidad de los Andes. N.º 43.

González, F. (1983). *Curso de legislación mercantil*. San José, Costa Rica: Universidad Estatal a Distancia.

Ribas, A. F. (2002). *La disolución de pleno derecho como sanción: algunos problemas prácticos*. En *Derecho de sociedades: libro homenaje al profesor Fernando Sánchez Calero* (pp. 5147-5172). McGraw-Hill Interamericana de España.

Ruiz de Velasco, A. (2003). *Manual de derecho mercantil*. Madrid, España: Universidd Pontificia.

Páginas web consultadas

Centro de Información Jurídica en Línea. (2010) < www.cijulenlinea.ucr.ac.cr> [Consulta: 26 de enero del 2018].

Guía de calificación registral. (2017). Sección de Personas Jurídicas. Registro Nacional de Costa Rica. Recuperado de: http://www.registronacional.go.cr/personas_juridicas/documentos/GuiaCalificacionRegistral.pdf

Ministerio de Hacienda de Costa Rica <http://www.hacienda.go.cr/contenido/14105-impuesto-a-las-personas-juridicas>

Videos y conferencias

Hernández Aguilar Álvaro. Charla *Disolución y liquidación de sociedades por deudas tributarias*. Mesa Redonda: Nueva Ley de Impuesto de Sociedades: Repercusiones societarias y

tributarias. Auditorio Dr. Pablo Casafont Romero del Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. 29 de junio de 2017.

Hernández Aguilar Álvaro. Charla *Aspectos procesales sobre el cobro del impuesto de personas jurídicas*. Mesa Redonda: Nueva Ley de Impuesto de Sociedades: Repercusiones societarias y tributarias. Auditorio Dr. Pablo Casafont Romero del Colegio de Abogados y Abogadas de costa rica. 29 de junio de 2017.

Charla Disolución y liquidación de las sociedades. VI Congreso de Actualización Jurídica Notarial. Dr. Ricardo González Mora. Lunes 9 octubre, 2017. Auditorio Pablo Casafont.

Normativa

Código de Comercio Ley 3284 del treinta de abril de 1964. Vigente desde 27/05/1964. Versión de la norma 14 de 14 del 07/05/2014. Publicada en: *La Gaceta* n.º 119 del 27/05/1964. *Alcance*: 27.

Ley de Impuesto a las Personas Jurídicas Ley N.º 9428 del 21 de marzo de 2017.

Reforma del transitorio II de la Ley N.º 9428. Impuesto a las personas jurídicas, del 21 de marzo de 2017. Decreto Legislativo n.º 9485. Expediente n.º 20 479.

Votos

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. Sentencia n.º 48-f de las catorce horas del ocho de julio de mil novecientos noventa y cuatro.

Tribunal Primero Civil de San José. Sentencia 1306-G de las siete horas y treinta y cinco minutos del ocho de septiembre de dos mil cuatro.

Tribunal Segundo de Apelación Civil, Sección Primera. San José, sentencia n.º 317 de las quince horas un minuto del veintinueve de abril de dos mil veinte