

24 de agosto de 2016
C-175-2016

Señora
Cecilia Sánchez R.
Ministra
Ministerio de Justicia y Paz

Husa
2:24pm
9F.

Estimada señora:

Con la aprobación de la Dra Magda Inés Rojas Ch. Procuradora General Adjunta, me refiero a su oficio MJP-778-11-2015 de fecha 20 de noviembre de 2015, mediante el cual requiere el criterio técnico de la Procuraduría General respecto a varias inquietudes relacionadas con la Ley del Impuesto a las Personas Jurídicas, Ley N° 9024 de 23 de diciembre de 2011. Las interrogantes que plantea la señora Ministra son:

1. *"¿Es el Ministerio de Justicia y Paz, la Administración Tributaria encargada de administrar, fiscalizar y cobrar el tributo creado por la Ley número 9024 de fecha 23 de diciembre de 2011, denominada "Impuesto a las Personas Jurídicas" y por tanto, le compete reglamentar, lo concerniente a dicho cuerpo normativo y girar instrucciones precisas al Registro Nacional para la administración, fiscalización y cobro del tributo?"*
2. *"¿Debe la Administración Tributaria encargada del cobro del tributo creado por la Ley número 9024 de fecha 23 de diciembre de 2011, aplicar lo establecido en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley número 4755?"*
3. *"¿Resulta procedente aplicar la causal de disolución y cancelación de la inscripción, establecida en el artículo 6 de la Ley número 9024, de fecha 23 de diciembre de 2011, a la sociedad mercantil, empresa individual de responsabilidad limitada o sucursal de una sociedad extranjera o su representante que se encuentre morosa por tres períodos consecutivos del impuesto; sin que de previo la Administración Tributaria realice la gestión cobratoria, tanto administrativa como judicial, establecida en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley número 4755?"*
4. *"¿Corresponde de forma exclusiva a la Administración Tributaria, suscribir los convenios, acuerdos y realizar las contrataciones con otras instituciones públicas o privadas, que se requieran para hacer afectiva la administración, fiscalización y cobro del tributo creado por la Ley número*

Señora
Cecilia Sánchez R.
Ministra
Ministerio de Justicia y Paz

24 de agosto de 2016
C-175-2016
Página 2

9024 de fecha 23 de diciembre de 2011, o puede el Registro Nacional con instrucciones de la Administración Tributaria, a través de su Junta Directiva y de acuerdo a lo establecido en el inciso d) del artículo 3 de la Ley de creación del Registro Nacional, número 5695, realizar legítimamente las suscripciones de convenios, acuerdos y contrataciones señalados?"

I. MARCO JURÍDICO

A efecto de evacuar la presente consulta, resulta menester referirse a la Ley N° 9024 de 23 de diciembre de 2011 tal y como fue promulgada, ya que si bien la Sala Constitucional mediante el Voto N° 2015-0001241 declaró inconstitucionales los artículos 1, 3 y 5, dimensionó que lo resuelto sería aplicable a partir del 2016 a fin de no afectar las finanzas públicas, tal y como lo dispone el Considerando X de la resolución N° 1241-2015: Dice en lo que interesa:

"X.-DIMENSIONAMIENTO EN EL TIEMPO DE LOS EFECTOS DE LA DECLARATORIA DE INCONSTITUCIONALIDAD. Ciertamente a tenor del artículo 91, párrafo 1°, de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, toda declaratoria de inconstitucionalidad, por principio, tiene efectos declarativos y retroactivos a la fecha de vigencia de la norma impugnada, todo sin perjuicio de los derechos adquiridos de buena fe (eficacia extunc·).Empero, el párrafo 2° del mismo numeral 91 de la le de rito constitucional habilita a este Tribunal Constitucional para graduar o dimensionar en el espacio, tiempo o la materia sus efectos retroactivos, dictándose las medidas necesarias para evitar graves dislocaciones de la seguridad, la justicia o la paz social. En materia tributaria, resulta de primordial relevancia el dimensionamiento en el tiempo de un fallo estimatorio de inconstitucionalidad, habida cuenta, que su efecto retroactivo podría generar graves dislocaciones tributarias o financieras, por tratarse de ingresos percibidos por la Hacienda Pública y, en la mayoría de los casos, presupuestados y ejecutados en presupuestos públicos sucesivos. Por lo anterior, se impone dimensionar o graduar en el tiempo la declaratoria de inconstitucionalidad, de manera que la declaratoria de inconstitucionalidad tendrá un efecto prospectivo que se iniciará a partir del período fiscal 2016. De modo, que todos los contribuyentes deben pagar el monto correspondiente al período fiscal 2015 y, obviamente, los anteriores si se encuentran morosos, so pena de

Señora
Cecilia Sánchez R.
Ministra
Ministerio de Justicia y Paz

24 de agosto de 2016
C-175-2016
Página 3

verse sometidos a las multas, intereses y demás sanciones previstas en la ley que ahora se declara inconstitucional."

Siendo así, conviene referirse a la Ley N° 9024 tal cual fue publicada a fin de tener una visión clara de la normativa para responder las preguntas planteadas, partiendo entonces de que dicha ley debe ser aplicada en forma íntegra a los períodos fiscales anteriores al 2015, inclusive.

Mediante el artículo 1° de la ley (declarado inconstitucional), se establece un impuesto sobre las sociedades mercantiles, así como a toda sucursal de sociedades extranjeras, sus representantes y empresas individuales de responsabilidad limitada que se encuentren inscritas o que en adelante se inscriban.

En tanto en el artículo 2° se regula el hecho generador de la obligación tributaria, estableciendo éste con la inscripción registral de las sociedades mercantiles, sucursales de sociedades extranjeras o sus representantes y empresas individuales de responsabilidad limitada, a partir del primero de enero de cada año. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, el legislador, estableció en el párrafo segundo del artículo, que el hecho generador del impuesto en el caso las sociedades mercantiles, sucursales de una sociedad extranjera o su representante y empresas individuales de responsabilidad limitada, que se inscriban a futuro, lo sería la presentación al Registro Nacional.

Asimismo, se regula en el artículo segundo, el período fiscal, y se establece un período fiscal de 1 año, que corre del 1° de enero de un año al 31 de diciembre del mismo.

El artículo 3° (declarado inconstitucional) regula lo concerniente a la tarifa del impuesto, estableciendo para las sociedades mercantiles, sucursales de una sociedad extranjera o su representante y empresas individuales de responsabilidad limitada que se encuentren activas ante la autoridad tributaria, una tarifa equivalente al 50% de un salario base mensual, y para aquellas que no realicen actividades comerciales y que se encuentren inactivas ante la autoridad tributaria, una tarifa del 25% de un salario base mensual.

El artículo 4 está referido al pago, y se regula lo referente al momento en que se ha de hacer el pago y los formularios que se deben emplear, mismos que serán suplidos por el Registro Nacional. Asimismo, se regula el pago del impuesto de aquellas sociedades mercantiles, empresas individuales de responsabilidad limitada, así como

Señora
Cecilia Sánchez R.
Ministra
Ministerio de Justicia y Paz

24 de agosto de 2016
C-175-2016
Página 4

toda sucursal de una sociedad extranjera o su representante, que se encuentren en proceso de inscripción, y se dispone que en tales casos el impuesto debe ser pagado al momento de la presentación del documento al Registro Nacional.

Cabe destacar que, en el párrafo tercero del artículo 4º, se establece la responsabilidad solidaria de los representantes legales de las sociedades mercantiles, empresas individuales de responsabilidad limitada y sucursales de sociedades extranjeras o su representante.

En el artículo 5º (declarado inconstitucional) el legislador establece el sistema sancionatorio en el caso de que se incumpla con las obligaciones derivadas del artículo 1º de la ley, y remite expresamente al Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Dentro de las sanciones que impone directamente la Ley N° 9024 está el no emitir – por parte del Registro Nacional - certificaciones de personería jurídica ni inscribir ningún documento a aquellos contribuyentes del impuesto que no se encuentren al día en el pago del pago. Asimismo, la ley impone como sanción el no poder contratar con el Estado o cualquier otra institución autónoma o semiautónoma, cuando se encuentren morosos en el pago del impuesto.

Mediante el artículo 6º el legislador agrega como causa de disolución de la sociedad mercantil, empresa individual de responsabilidad limitada o sucursal de una sociedad extranjera o su representante legal, el no pago del impuesto establecido en el artículo 1º de la Ley por tres períodos consecutivos. Asimismo, se establece que las deudas derivadas del no pago del impuesto constituyen hipoteca legal preferente o prenda preferente, según se trate de bienes inmuebles o muebles propiedad de los contribuyentes. Se impone la obligación del Registro Nacional de proceder a la cancelación de la inscripción y anotación de bienes conforme al artículo 207 del Código de Comercio.

En los artículos 7 y 8 de la ley se establece por su orden la no deducibilidad del impuesto para efectos del impuesto sobre la renta, y la exoneración del pago del impuesto para aquellos contribuyentes que se encuentren realizando actividades productivas de carácter permanente y que se encuentren clasificadas como micro y pequeñas empresas y que se encuentren debidamente registradas como contribuyentes ante la Dirección General de Tributación al momento de producirse el hecho generador.

En el artículo 9, si bien el legislador no dispone en forma expresa quien es la Administración Tributaria, le otorga al Ministerio de Justicia y Paz las facultades de administración, fiscalización y cobro del impuesto previsto en el artículo 1º, mismas que

Señora
Cecilia Sánchez R.
Ministra
Ministerio de Justicia y Paz

24 de agosto de 2016
C-175-2016
Página 5

ejercerá por medio del Registro Nacional, lo que obviamente la constituye en administración tributaria del impuesto, en tanto los acreedores del impuesto están expresamente definidos en el artículo 11 de la ley.

En cuanto a la utilización de los recursos derivados del pago del impuesto, así como el destino de dichos recursos, los mismos aparecen regulados en los artículos 10 y 11 de la ley, y sujeta los ingresos recaudados al principio de caja única.

Finalmente el artículo 12 impone – sin perjuicio de las responsabilidades civiles o penales – una sanción de multa de diez a quince veces su remuneración total mensual y con la destitución del cargo si se aplicara la multa mayor al funcionario o a los funcionarios o servidores públicos que por dolo o negligencia no cumplan con las obligaciones que les corresponda conforme a la ley.

Finalmente el artículo 13 dispone la obligación del Ministerio de Seguridad Pública de presentar en forma semestral ante la Comisión Especial para el Control de Ingresos y Gasto Públicos de la Asamblea Legislativa, un informe en que se detallen los gastos y las inversiones realizadas por con los recursos generados por el impuesto.

La Ley contiene también cuatro transitorios, en que se regula la forma en cómo se va a aplicar la ley a partir de su entrada en vigencia.

II. ANÁLISIS DE FONDO

Partiendo de lo anterior, procederemos a dar respuesta a las interrogantes planteadas.

En cuanto a la primera interrogante, referente a si el Ministerio de Justicia y Paz, es la Administración Tributaria encargada de administrar, fiscalizar y cobrar el tributo creado por la Ley N° 9024, valga indicar que de conformidad con el artículo 9 de la Ley, corresponde al Ministerio de Justicia y Paz, la administración, fiscalización y cobro del impuesto creado por el artículo 1° de la Ley, competencias que ejercerá a través del Registro Nacional. Dice en lo que interesa el artículo 9°:

“Corresponde al Ministerio de Justicia y Paz, por medio del Registro Nacional, la administración, fiscalización y cobro de este tributo”.

Señora
Cecilia Sánchez R.
Ministra
Ministerio de Justicia y Paz

24 de agosto de 2016
C-175-2016
Página 6

En relación con la potestad reglamentaria, si bien la Junta Administrativa del Registro Nacional, emitió con fundamento en el artículo 3 de la Ley N° 5695 (Ley de Creación del Registro Nacional) un Reglamento para la Aplicación Registral de la Ley al Impuesto de las Personas Jurídicas, en que se regulan diferentes aspectos de la Ley N° 9024, tal y como deriva del artículo 1° dicho Reglamento, es lo cierto, que de conformidad con el artículo 140 inciso 3) de la Constitución Política, la potestad para reglamentar y ejecutar las leyes y velar por su exacto cumplimiento, recae en el Poder Ejecutivo, en el caso de marras corresponde al señor Presidente de la República y a la señora Ministra de Justicia y Paz reglamentar lo concerniente a la Ley N° 9024, tal y como lo advierte en su informe la Unidad de Control y Fiscalización del Registro Nacional.

En cuanto a la segunda interrogante, de si la Administración Tributaria encargada del cobro del tributo creado por la Ley N° 9024, debe aplicar lo establecido en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, valga indicar que de conformidad con el artículo 1° de la Ley N° 4755 (Código de Normas y Procedimientos Tributarios), las disposiciones del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, son aplicables a todos los tributos y las relaciones jurídicas derivadas de ellos, excepto en lo regulado por la legislación especial, no obstante en ausencia de norma expresa, las regulaciones del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, son de aplicación supletoria.

En el caso concreto de la Ley N° 9024, en cuanto a la aplicación de sanciones y multas, expresamente el legislador dispone que en el caso del incumplimiento de las obligaciones que impone la ley, serán aplicables las disposiciones contenidas en el Título III de la Ley N° 4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, asimismo, el párrafo final del artículo 5° dispone que en tratándose de las sociedades mercantiles y empresas individuales de responsabilidad limitada, por su condición de contribuyentes del tributo les serán aplicables las disposiciones del artículo 122 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Lo anterior, implica que salvo las dos referencias expresas indicadas, la aplicación del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, es de carácter supletoria en lo no previsto por el legislador en la Ley N° 9024.

Debe tenerse presente que lo dispuesto en el artículo 5 es aplicable para los períodos fiscales anteriores al 2015 (inclusive), por cuanto dicho artículo fue anulado por la Sala Constitucional mediante el Voto N°1241-2015, y expresamente dispuso que la declaratoria de inconstitucionalidad tendrá un efecto prospectivo que se iniciará a partir del 2016, de modo que los contribuyentes deben pagar el monto correspondiente al período fiscal 2015, y obviamente, los anteriores si se encuentran morosos y por ende les serán aplicables las sanciones previstas por el legislador.

Señora
Cecilia Sánchez R.
Ministra
Ministerio de Justicia y Paz

24 de agosto de 2016
C-175-2016
Página 7

En relación con la tercera interrogante, referente a si resulta procedente aplicar la causal de disolución y cancelación de la inscripción que establece el artículo 6 de la Ley, a las sociedades mercantiles, empresas de responsabilidad limitada o sucursal de una sociedad extranjera o su representante, que se encuentre morosa por tres períodos consecutivos del impuesto, sin que de previo se realice la gestión cobratoria, tanto administrativa como judicial, establecida en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, debe indicarse, que según lo dispone el párrafo primero del artículo 6° de la Ley N° 9024, el no pago del impuesto previsto en el artículo 1° de dicha ley por tres períodos consecutivos, **se constituye en una causa de disolución de la sociedad**, misma que opera de pleno derecho, de suerte tal que acaecida la causa legal se procede a la disolución de la sociedad mercantil, empresa individual de responsabilidad limitada o sucursal de una sociedad extranjera o su representante, y el Registro Nacional, debe enviar el aviso de disolución por el no pago del impuesto al Diario Oficial la Gaceta, de ahí que en el párrafo segundo el legislador disponga que las deudas derivadas del impuesto no pagado constituyen hipoteca legal preferente o prenda preferente, que la administración tributaria puede hacer valer en el proceso de liquidación de la entidad jurídica de que se trate, conforme a las reglas previstas en el Capítulo IX del Código de Comercio. Siendo así, a juicio de esta Procuraduría, resultaría innecesario realizar la gestión cobratoria tanto administrativa como judicial como acto previo a la disolución, por cuanto estamos en presencia de una causa legal de disolución de sociedades mercantiles, empresas individuales de responsabilidad limitada o sucursales de sociedades extranjeras o su representante, en tanto los acreedores del tributo comparecerán con carácter preferente en el proceso de liquidación de la entidad jurídica.

Finalmente en cuanto a la pregunta 4, referida a si corresponde de forma exclusiva a la Administración Tributaria suscribir los convenios, acuerdos y realizar las contrataciones con otras instituciones públicas o privadas, que se requieran para hacer efectiva la administración, fiscalización y cobro del tributo creado por la Ley N° 9024, o si corresponde al Registro Nacional con instrucciones de la Administración Tributaria y con fundamento en el artículo 3 inciso d) de la Ley N° 5695 (Ley de Creación del Registro Nacional), realizar legítimamente las suscripciones de convenios, acuerdos y contrataciones indicadas.

Sobre el particular, siendo que de conformidad con el artículo 9 de la Ley N° 9024, corresponde al Ministerio de Justicia y Paz, la administración, fiscalización y cobro del tributo creado por el artículo 1° de dicha ley, corresponde a dicho Ministerio suscribir los convenios y acuerdos así como realizar las contrataciones necesarias para implementar, por intermedio del Registro Nacional la fiscalización, administración y

Señora
Cecilia Sánchez R.
Ministra
Ministerio de Justicia y Paz

24 de agosto de 2016
C-175-2016
Página 8

cobro del tributo, facultades que le son inherentes a su condición de administración tributaria del tributo. En el presente caso, resulta improcedente la aplicación del artículo 3 inciso d) de la Ley N° 5695, por cuanto el mismo está referido a una de las atribuciones de la Junta Administrativa del Registro Nacional, para administrar los fondos asignados a cada una de las dependencias que conforman el Registro Nacional y cualquier otro ingreso que por otros conceptos perciba; y es lo cierto que los sujetos acreedores del tributo de conformidad con el artículo 11 de la Ley, lo es el Ministerio de Justicia y Paz a quien le corresponde un 5% de los ingresos que se recauden para financiar la adecuada administración, gestión, fiscalización y recaudación del tributo, facultades que ejercerá por medio del Registro Nacional, y el Ministerio de Seguridad Pública a quien corresponde el 95% de los ingresos recaudados. Dice en lo que interesa el artículo 3 inciso d) de la Ley N° 5695:

"El Registro Nacional estará dirigido por una Junta Administrativa, que tendrá personalidad jurídica para el cumplimiento de los fines de esta ley y cuyas funciones generales serán:

(...)

d) Administrar los fondos específicos asignados a cada una de ellas, así como los demás ingresos que por otros conceptos reciba, mediante cuentas separadas, dictando los presupuestos, acordando los gastos, haciendo las inversiones que estime adecuadas, promoviendo y resolviendo las licitaciones que fueren del caso, con sujeción a lo dispuesto por la Ley de la Administración Financiera de la República y la presente ley; y

(...)"

Es decir, el inciso d) del artículo 3° de la Ley N° 5695, está referido a la administración de fondos propios, asignados a cada una de las dependencias que conforman el Registro Nacional, en tanto que los ingresos que derivan del impuesto creado por el artículo 1° de la Ley N° 9024, no son asignados al Registro Nacional.

III. CONCLUSIONES

Con fundamento en todo lo expuesto, es criterio de la Procuraduría General de la República que:

- 1- El Ministerio de Justicia y Paz, de conformidad con el artículo 9 de la Ley N° 9024 es la Administración Tributaria del impuesto previsto en el artículo 1° de dicha ley.

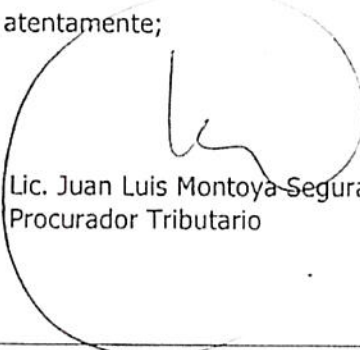
Señora
Cecilia Sánchez R.
Ministra
Ministerio de Justicia y Paz

24 de agosto de 2016
C-175-2016
Página 9

- 2- De conformidad con el artículo 140 inciso 3) de la Constitución Política, corresponde al Poder Ejecutivo (Presidente de la República y Ministra de Justicia y Paz) reglamentar, ejecutar y velar por el exacto cumplimiento de la Ley N° 9024.
- 3- De conformidad con el artículo 5 de la Ley N° 9024, el Título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios es aplicable a los contribuyentes en caso del incumplimiento de las obligaciones establecidas en la ley. Así mismo, a los contribuyentes del impuesto les será aplicable lo dispuesto en el artículo 122 también del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. En defecto de norma expresa y por disposición del artículo 1° del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, éste será de aplicación supletoria.
- 4- De conformidad con el artículo 6 de la Ley N° 9024 el no pago del impuesto previsto en el artículo 1° de dicha ley por tres períodos consecutivos, se constituye en una causa legal de disolución de las sociedades mercantiles, empresas individuales de responsabilidad limitada o sucursal de una sociedad extranjera o su representante, por lo que no se requiere la gestión de cobro administrativo o judicial para proceder a la disolución de las entidades jurídicas indicadas, ello por cuanto conforme al párrafo segundo del artículo 6 y según se trate de bienes inmuebles o bienes muebles, las deudas derivadas del impuesto se constituyen en hipoteca legal preferente o prenda preferente, lo que le garantiza a los acreedores comparecer en como acreedores preferentes en el proceso de liquidación de la entidad jurídica.
- 5- Corresponde al Ministerio de Justicia y Paz suscribir los convenios, acuerdos y realizar las contrataciones con otras instituciones públicas o privadas, que se requieran para hacer efectiva la administración, fiscalización y cobro del tributo creado por el artículo 1° de la Ley N° 9024, y no al Registro Nacional.

Con toda consideración, suscribe atentamente;




Lic. Juan Luis Montoya Segura
Procurador Tributario

JLMS/Kjm
Código N°8646-2015