

9 de enero de 2018
C-003-2018

Licenciado
Luis Jiménez Sancho
Director General
Registro Nacional

Estimado señor:

Con la aprobación del señor Procurador General de la República, me refiero a su oficio DGL-1584-2017 de 7 de diciembre del año en curso mediante el cual solicita el criterio técnico-jurídico de la Procuraduría General respecto al alcance de la función recaudadora que se atribuye al Registro Nacional mediante el Transitorio II de la Ley N° 9428, Impuesto a las Personas Jurídicas.

Se adjunta a la consulta presentada el criterio jurídico emitido por el Departamento de Asesoría Jurídica del Registro Nacional.

I. MARCO JURÍDICO

A efecto de evacuar la presente consulta, resulta menester referirnos al impuesto sobre las personas jurídicas. En su oportunidad la Procuraduría General emitió el dictamen C- 175-2016 mediante el cual se evacuó consulta presentada por la señora Ministra de Justicia, y en el que se trataron temas de importancia referidos al impuesto sobre las personas jurídicas creado por la Ley N° 9024 y que resulta importante referirse a ellos.

Dijo la Procuraduría en lo que interesa:

"(...)

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 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 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 4°, 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 5° (declarado inconstitucional) el legislador establece el sistema sancionatorio en el caso de que se incumpla con las obligaciones derivadas del artículo 1° 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 6° 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 1° 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,

Licenciado
Luis Jiménez Sancho
Director General
Registro Nacional

9 de enero de 2018
C-003-2018
Página 3

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 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 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. (La negrilla no es del original)

(...)"

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 1º 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".

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 1º 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

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

Licenciado
Luis Jiménez Sancho
Director General
Registro Nacional

9 de enero de 2018
C-003-2018
Página 4

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.

(...)

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.

Licenciado
Luis Jiménez Sancho
Director General
Registro Nacional

9 de enero de 2018
C-003-2018
Página 5

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 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 estimare 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.*

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.*

(...)

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.*

(...)"

Como corolario de lo expuesto en el dictamen de cita, a tenor de la Ley 9024 el Ministerio de Justicia y Paz se constituía en la administración tributaria del tributo impuesto a las personas jurídicas, con competencias específicas a saber, administración, fiscalización y cobro del tributo, competencias delegadas expresamente por la misma Ley al Registro Nacional.

Posteriormente la Ley N° 9024 fue sometida al control de constitucionalidad, y mediante el Voto 1241-2015 de 28 de enero de 2015 la Sala Constitucional declara inconstitucionales los artículos 1, 3, y 5, sin embargo al dimensionar los alcances de la sentencia dictada dispuso expresamente que la misma tenía efectos prospectivos, en el sentido de que la anulación de los artículos referidos regiría a partir del período fiscal 2016, lo cual implicaba que los sujetos pasivos del impuesto estaban en la obligación de pagar el tributo hasta el periodo fiscal 2015 inclusive (comprendía los períodos del 2012 al 2015).

Licenciado
Luis Jiménez Sancho
Director General
Registro Nacional

9 de enero de 2018
C-003-2018
Página 7

Lo anterior implicaba, que el Ministerio de Justicia y Paz en tanto estuviera vigente la Ley N° 9024 mantenía la condición de administración tributaria del impuesto previsto en el artículo 1° de la Ley, y las competencias inherentes a tal condición sería ejercidas por el Registro Nacional.

Al ser declarados inconstitucionales los artículos 1, 5, 3 mediante los cuales se establecían por su orden: el tributo, el hecho generador y el sistema sancionatorio, se tramitó un nuevo proyecto de Ley que dio origen a la Ley N° 9428 de 21 de marzo de 2017, que en el fondo mantuvo las mismas regulaciones de la Ley N° 9024, excepto en lo que respecta a la administración tributaria y la distribución del tributo, ya que tal condición de conformidad con el artículo 9 recayó sobre la Dirección General de Tributación, a quien se le asignan las competencias de administración, fiscalización y cobro del tributo. Dice en lo que interesa el artículo 10:

"ARTÍCULO 10.- Administración. Corresponde a la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda la recaudación, la administración, la fiscalización y el cobro de este tributo".

Es importante destacar, que mediante el artículo 18 de la Ley N° 9428 se deroga expresamente la Ley N° 9024, con lo cual el Ministerio de Justicia y Paz pierde su condición de administración tributaria. Sin embargo, mediante el Transitorio II de la Ley se reservó a favor del Registro Nacional el cobro del tributo, pero sin asignar ninguna porción económica del tributo como lo establecía la derogada Ley N° 9024. Dice en lo que interesa el Transitorio II:

"TRANSITORIO II.- Corresponde al Registro Nacional realizar el cobro de las sumas adeudadas en periodos anteriores por concepto del impuesto de la Ley N.º 9024, Impuesto a las Personas Jurídicas, de 23 de diciembre de 2011, a las sociedades mercantiles, las subsidiarias de una sociedad extranjera o su representante y las empresas individuales de responsabilidad limitada. El Registro Nacional trasladará mensualmente las sumas recaudadas a la Dirección General de Tributación con el detalle de este". (La negrilla no es del original)

Posteriormente el Transitorio II de la Ley 9428 fue reformado por la Ley N° 9485, introduciendo un cambio que, aunque parece sin importancia, tiene repercusión jurídica desde el punto de vista operativo, toda vez que se cambia la palabra "cobro" por "recaudación". Dice en lo que interesa el Transitorio II:

*"TRANSITORIO II- Corresponde al Registro Nacional **realizar la recaudación de las sumas adeudadas en periodos anteriores por concepto del impuesto de la Ley N.º 9024, Impuesto a las Personas Jurídicas, de 23 de diciembre de 2011, a las sociedades mercantiles, las subsidiarias de una sociedad extranjera o su representante y las empresas individuales de responsabilidad limitada. El Registro Nacional trasladará mensualmente las sumas recaudadas a la Dirección General de Tributación con el detalle de este.***

II. ANALISIS DE FONDO

No comparte esta Procuraduría el criterio emitido por el Departamento de Asesoría Jurídica del Registro Nacional, en tanto asimila dos conceptos que desde el punto de vista de la doctrina tributaria son diferentes, a saber, cobro y recaudación **para concluir que corresponde al Registro Nacional coordinar funciones, facilitar los trámites a los usuarios y agilizar las labores relacionadas con la recaudación del tributo.**

Debe advertirse que la Ley N° 9024 contenía un error técnico al determinar las competencias de la administración tributaria, entre ellas al referirse al cobro, error que se subsana con la Ley N° 9428, en que expresamente incluye la recaudación como una competencia de la Dirección de Tributación del Ministerio de Hacienda, y decimos que dicha ley contenía un error técnico, por cuanto el cobro se constituye en una etapa de la gestión recaudatoria.

Toda administración tributaria reúne tres competencias esenciales, a saber la gestión de fiscalización, la gestión de liquidación y verificación de la deuda tributaria, y la gestión de recaudación que es la que nos interesa. (CARLOS M. IULIANI FONROUGE.- Derecho Financiero, Volumen I, ediciones Depalma, Buenos Aires, 1978)

Cuando nos referimos a la "recaudación" debemos tener presente que dicho concepto engloba tres funciones que no pueden verse aisladamente, a saber la función recaudatoria, que es aquella función administrativa vinculada directamente con el principio de autotutela, cuya finalidad es hacer efectivo el cobro de los créditos tributarios; la gestión recaudatoria, que implica el desarrollo de las actividades administrativas tendentes a materializar el cobro del crédito tributario y finalmente el procedimiento recaudatorio, entendido como el procedimiento administrativo de naturaleza tributaria y en el cual se establecen los actos que se deben desarrollar para el ejercicio de la función recaudatoria. La competencia para efectuar la recaudación de tributos no puede verse de

Licenciado
Luis Jiménez Sancho
Director General
Registro Nacional

9 de enero de 2018
C-003-2018
Página 9

manera inconexa de la gestión de liquidación, porque son funciones que implican una estrecha vinculación en tanto procuran la correcta aplicación de los mandatos contenidos en las normas tributarias. El cobro entonces, se perfila como el procedimiento necesario para realizar en forma efectiva la gestión recaudatoria, es decir, son conceptos que si bien forman parte del proceso de recaudación, no son lo mismo.

Ahora bien, en el caso de análisis tal y como se indicó la Ley N° 9024 confundió técnicamente ambos conceptos y los asimiló, circunstancia que para deslindar los alcances del Transitorio II de la N° 9485 carece de importancia por cuanto dicha ley fue expresamente derogada, por otra parte el informe jurídico de la Asesoría Jurídica del Registro Nacional, también incurre en otro error de apreciación al afirmar que el Transitorio II de la Ley N° 9485 conlleva una delegación de la competencia recaudatoria, lo cual no es cierto, por cuanto la competencia para recaudar el legislador en el artículo 10 de la Ley N° 9428 la reserva exclusivamente a la Dirección de Tributación del Ministerio de Hacienda. Por su parte El Transitorio II de la Ley N° 9428 reformado por la Ley N°9485 simplemente dispone que corresponde al Registro Nacional realizar la recaudación del impuesto a las personas jurídicas debidos hasta el 2015, disposición que no podemos entenderla como una delegación de competencia, por cuanto sobre el impuesto a las personas jurídicas del 2012 al 2015 la Dirección General de Tributación no ostentaba la condición de administración tributaria. Tampoco puede pensarse en una delación de competencia de parte del Ministerio de Justicia y Paz a favor del Registro nacional por cuanto la Ley N° 9024 fue derogada, de modo que no puede tampoco hablarse de una delegación de competencia del Ministerio de Justicia a favor del Registro Nacional, porque tal competencia ya no existe.

Siendo así, la solución debe de buscarse en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, concretamente en la figura del agente de percepción prevista en el artículo 23, que a la postre dispone que son agentes de retención o de percepción, aquellas personas físicas o jurídicas designadas por ley y que en razón de sus funciones públicas, profesión u oficio participen en actos u operaciones en cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo. Dice el artículo:

*"Artículo 23.- Agentes de retención y de percepción. Son agentes de retención o de percepción, **las personas designadas por la ley, que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente**".*
(La negrilla no es del original)

Licenciado
Luis Jiménez Sancho
Director General
Registro Nacional

9 de enero de 2018
C-003-2018
Página 10

Es decir, que el legislador mediante el Transitorio Segundo de la Ley N° 9428 y su reforma, le asigna al Registro Nacional la competencia de un agente de percepción, es decir, de receptor del crédito tributario, y asume la obligación de entregar al fisco la sumas percibidas, y esa fue precisamente la posición del Registro Nacional al emitir el criterio técnico ante consulta planteada por los señores diputados respecto de la reforma del Transitorio II de la Ley N° 9428 contenida en el expediente N°20.479, al proponer cambiar el concepto de cobro por recaudación, lo cual fue acogido por la Comisión Permanente de Asuntos Jurídicos e incorporada en moción presentada por el Diputado Gerardo Vargas Rojas, quien mediante oficio GVR-127-2017 reafirma el espíritu de la reforma propuesta tanto en la Comisión Permanente de Asuntos Jurídicos como del Plenario Legislativo, de que lo que se pretendía era establecer era un canal que permitiera la percepción de los tributos adeudados en períodos anteriores al 2015 inclusive. Dice en lo que interesa el oficio de referencia:

"En respuesta al oficio DGL-1491-2017 suscrito por su persona, me permito indicarle que fue criterio del legislador, tanto en la Comisión de Asuntos Jurídicos como el Plenario Legislativo que para efectos de la adecuada aplicación de lo encomendado por el legislador al reformar el Transitorio II de la Ley 9428, se confirma que la función encomendada al Registro Nacional está limitada única y exclusivamente a la recaudación, entendida como la habilitación de un canal que permita la percepción de las sumas adeudadas en períodos anteriores por concepto del impuesto de la Ley N° 9024, siendo precisamente por ello que en dicho transitorio cambiamos el término "cobro" por "recaudación".

Por consiguiente, según nuestro criterio, cualquier otro tema relacionado con la derogada Ley N° 9024, tales como arreglos de pago, prescripciones y otro tipo de gestiones cobratorias no son competencia del Registro Nacional.

Espero con la anterior aclaración, no existan dudas respecto a la aplicación de la recaudación en referencia a la Ley 9428".

Resulta evidente entonces que estamos en presencia de lo que el tratadista Sainz De Bujanda califica como la realización de un servicio recaudatorio por un órgano de la administración (SAINZ DE BUJANDA.- Lecciones de Derecho Financiero, IV Edición, Universidad Complutense Madrid, pag.299).

Es decir, en el caso de análisis el Registro Nacional lleva acabo la función recaudatoria, lo cual significa que el importe del tributo derivado de la Ley N° 9024, se percibe directamente por la administración y no a través de entidades intermediarias.

Licenciado
Luis Jiménez Sancho
Director General
Registro Nacional

9 de enero de 2018
C-003-2018
Página 11

III.- CONCLUSION

Con fundamento en todo lo expuesto, es criterio de la Procuraduría General, que la función recaudatoria encomendada por el Legislador mediante el Transitorio II de la Ley N° 9428 y su reforma al Registro Nacional le da el carácter de agente de percepción del tributo (artículo 23 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios), cuya obligación se limita única y exclusivamente a percibir las cuotas tributarias adeudadas por los sujetos pasivos de los períodos 2012 al 2015 conforme lo dispone la Sala Constitucional en el Voto 1241-2015 de 28 de enero de 2015. Ello implica que cualquier otra gestión relacionada con la deuda tributaria (entre otros, arreglos de pago, prescripciones y cualquier otra gestión tendente a ejecutar el cobro de la deuda tributaria) corresponden a quien ostenta la condición de administración tributaria conforme a la Ley N° 9428.

Con toda consideración suscribe atentamente,



Lic. Juan Luis Montoya Segura
Procurador Director

JLMS/Kjm
Código N°16453-2017