

La Responsabilidad Solidaria en la Venta de Acciones

Edgar Barnichta Geara

23 de marzo del 2021

El artículo 11 del Código Tributario, establece sobre la responsabilidad solidaria en materia Tributaria. La pregunta que surge entonces es cuál es el alcance de esta solidaridad fiscal? Existe responsabilidad solidaria entre el emisor o vendedor y el adquiriente de acciones? Veamos a continuación.

I.- Responsabilidad Solidaria de los Socios o Accionistas.

De conformidad con nuestros principios jurídicos en materia tributaria es únicamente la ley quien señala con exactitud cuál es la persona responsable de una obligación tributaria, ya sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable. Siendo así, la solidaridad de la deuda tributaria no se presume, sino que debe estar expresada en la ley y en nuestro régimen tributario la solidaridad aparece en el artículo 11 del Código Tributario.

Este artículo 11 del Código Tributario dominicano establece la responsabilidad solidaria de la obligación tributaria en casos muy limitativos, enunciados de manera expresa en la ley, al señalar que “son solidariamente responsables de la obligación tributaria de los contribuyentes:

- a) Los padres, tutores, curadores de los incapaces y, en general, los representantes legales;
- b) Los presidentes, vicepresidentes, directores, gerentes, administradores o representantes de las personas jurídicas y de los demás entes colectivos con personalidad reconocida;
- c) Los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los entes colectivos y empresas que carecen de personalidad jurídicas, incluso las sucesiones indivisas;
- d) Los mandatarios con administración de bienes;
- e) Los síndicos, liquidadores y representantes de quiebras, con cursos y sociedades en liquidación;
- f) Los socios en caso de liquidación o término de hecho de sociedades de personas o sociedades de hecho y en participación;

g) Las personas y funcionarios que por disposición de la ley o de la Administración Tributaria deben exigir o verificar el cumplimiento de la obligación tributaria, cuando incumplan esta obligación;

h) El agente de retención o percepción, por las sumas que no haya retenido o percibido de acuerdo con la ley, los reglamentos las normas y prácticas tributarias;

i) Los terceros que faciliten las evasiones del tributo por su negligencia o culpa;

j) La persona jurídica o entidad que resulte de la fusión, transformación o incorporación de otra persona jurídica o entidad, por los tributos debidos por ésta hasta la fecha del respectivo acto;

k) En la proporción correspondiente, los adquirientes de bienes afectados por la ley a la deuda tributaria y los adquirientes de establecimientos, de empresas, de entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella, comprendiéndose en aquellos a los socios y accionistas de las sociedades liquidadas, así como los adquirientes de los activos y pasivos de ellas.”

De la lectura de los literales a) hasta la j) de la anterior disposición queda claro que los simples accionistas o socios que no sean a la vez “los presidentes, vicepresidentes, directores, gerentes, administradores o representantes de las personas jurídicas y de los demás entes colectivos con personalidad reconocida”, no son responsables solidarios de las deudas tributarias que pueda tener la sociedad en la cual son socios o accionistas.

En sentido contrario, si esos socios o accionistas fungen a la vez como “presidentes, vicepresidentes, directores, gerentes, administradores o representantes de las personas jurídicas y de los demás entes colectivos con personalidad reconocida”, entonces sí serían responsables solidarios por las deudas de la sociedad, pero no en sus calidades de socios o accionistas, sino en sus calidades de “presidentes, vicepresidentes, directores, gerentes, administradores o representantes de dicha sociedad.

II.- Responsabilidad Solidaria del Adquiriente de Acciones respecto de las Deudas Tributarias de la Sociedad.

Conforme a lo antes indicado podríamos afirmar, en principio, que si los simples socios o accionistas que no son administradores ni pertenecen a la administración de una sociedad, no son solidariamente responsables de las deudas tributarias de esa sociedad, tampoco lo serían los adquirientes de esas acciones o cuotas sociales, pues estos pasarían a ser también simples socios o accionistas.

Sin embargo, el problema no es tan simple a la luz de la redacción del texto del literal k) del indicado artículo 11 del Código Tributario dominicano que establece que son solidariamente responsables de la deuda tributaria, “los adquirientes de bienes afectados por la ley a la deuda tributaria y los adquirientes de establecimientos, de empresas, de entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella, comprendiéndose en aquellos a los socios y accionistas de las sociedades liquidadas, así como los adquirientes de los activos y pasivos de ellas”, con lo cual hay que tratar de determinar si esta disposición se refiere solo al adquiriente de “bienes”, a “los adquirientes de establecimientos, de empresas, de entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella” o también al adquiriente de acciones o cuotas sociales.

En el presente caso debemos hacer las siguientes observaciones:

1) Adquirientes de Bienes.

La ley se refiere a “los adquirientes de bienes”. Sin embargo, las acciones o cuotas sociales de una sociedad no son bienes, sino derechos intangibles.

2) Adquirientes de “bienes afectados por la ley a la deuda tributaria.”

Las cuotas sociales o acciones no están afectadas a ninguna deuda tributaria, pues no existe ningún impuesto que recaiga sobre éstas, a diferencia de los bienes inmuebles sobre los cuales recae el Impuesto a la Propiedad Inmobiliaria y el Impuesto a los Activos de las sociedades. Debemos señalar que para el Impuesto a los Activos la ley excluye de la base imponible de este impuesto las acciones que una sociedad tenga en otras sociedades.

3) Adquirientes de Establecimientos, de Empresas, de Entes Colectivos con Personalidad Jurídica o sin Ella.

La ley convierte en deudores solidarios, en proporción a los bienes que adquieren, a los adquirientes de establecimientos, de empresas, de entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella. De acuerdo con las leyes comerciales dominicanas o extranjeras los establecimientos comerciales o las empresas comerciales pueden estar configurados o no como una sociedad comercial. En este sentido, existe la siguiente diferencia:

a) Un establecimiento o una empresa puede funcionar como una entidad particular, de único dueño, sin necesidad de estatutos o reglamentos, y por tanto no existen acciones. El establecimiento o empresa se confunde con el patrimonio de su dueño. Adquirir un establecimiento o empresa es lo mismo que adquirir un negocio o activos.

b) Una sociedad comercial debe estar legalmente constituida conforme a las leyes de un país, con estatutos y reglamentos propios. Su capital social está conformado por acciones que pertenecen a uno o a distintos inversionistas. Para adquirir una sociedad comercial hay que adquirir las acciones de esa sociedad.

Como la ley no es clara, existe la posibilidad de que la responsabilidad solidaria que ella plantea se refiera a un establecimiento o empresa no constituida como sociedad comercial con personalidad jurídica y por tanto sin emitir acciones, lo que significa que si alguien adquiere esa empresa o establecimiento estaría adquiriendo los activos, pero no sus acciones porque no existen acciones. De ser así, el adquiriente de ese establecimiento o empresa o activos pasaría a ser deudor solidario de las deudas tributarias que tenga ese establecimiento o empresa, pues en estos casos los activos de esos establecimientos o empresas se confunden con los de su dueño para conformar un patrimonio único.

Sin embargo, existe la duda de si este texto legal al hablar de adquiriente de establecimiento o empresa también se refiere al adquiriente de las acciones de una sociedad comercial, pues el texto también habla de adquisición de “entes colectivos con personalidad jurídica”, y no sabemos con exactitud que debe entender en este caso por el vocablo “entes colectivos”.

Es claro que una sociedad comercial legalmente constituida es un ente colectivo que tiene personalidad jurídica y a la vez es emisora de acciones. Sin embargo, surgen las siguientes interrogantes:

a) Si el literal k) del artículo 11 del Código Tributario quiso referirse al adquiriente de acciones de una sociedad comercial por qué no lo dijo directamente y de manera clara?

b) Si en los literales de la a) hasta la j) del señalado artículo 11 del Código Tributario no aparece ninguna responsabilidad solidaria para un simple tenedor de acciones de una sociedad comercial, por qué interpretar que el literal k) de ese mismo artículo 11 convierte en responsable solidario al adquiriente de esas mismas acciones?

Es la redacción de este texto que crea dudas, no solamente respecto a la posibilidad de asimilar los conceptos de establecimiento, empresa y sociedad comercial, sino también en determinar el verdadero concepto de “ente colectivo con personalidad jurídica”.

4) Socios y Accionistas de Empresas Liquidadas:

El literal k) del artículo 11 del Código Tributario también se refiere a que son solidariamente responsables de las deudas tributarias de una sociedad, los socios y accionistas de las sociedades liquidadas. En este sentido, es importante notar dos cosas:

a) Cuando este artículo habla de socios o accionistas lo hace utilizando el término “sociedad”, y no los términos de establecimiento, empresa o ente colectivo, según explicamos antes.

b) Que al referirse a la responsabilidad solidaria de los socios o accionistas la ley únicamente lo hace para referirse a “las sociedades liquidadas” y no a una sociedad normal y en operación.

Cuando se liquida una sociedad, lo primero que debe hacer el liquidador es saldar las deudas que tiene la sociedad con los terceros y con el fisco y luego repartir lo que quede entre los socios o accionistas.

La adquisición de los bienes de una sociedad que se disuelve y liquida pueden hacerla los terceros, como por ejemplo cuando se entrega un bien en dación en pago por deudas que tenga contra la sociedad, o por los socios o accionistas cuando rediman o cancelen sus cuotas o acciones a cambio de recibir bienes de la sociedad, en el proceso de liquidación de la misma.

En ambos casos, el adquiriente de bienes de una sociedad en liquidación es responsable por las deudas tributarias que tenga esa sociedad, pero únicamente en proporción a los bienes que haya adquirido, es decir que si la deuda tributaria es mayor al valor de los bienes adquiridos, solo responderá por el valor de los bienes adquiridos y no por la totalidad de la deuda tributaria de la compañía. Recordemos que incluso el fisco debe cobrar primero, pues tiene un privilegio sobre las deudas, de acuerdo con el artículo 28 del Código Tributario

Por eso el mismo literal k) se refiere también a la responsabilidad solidaria de los adquirentes de los activos y pasivos de una sociedad en disolución y liquidación, o sea no se refiere a los adquirentes de activos o pasivos de una sociedad normal y en cabal funcionamiento, sino a terceros o accionistas que adquieran bienes de una sociedad sometida a un proceso de disolución y liquidación, caso en el cual la responsabilidad solidaria de éstos se limita al valor de los bienes adquiridos.

En síntesis, entendemos que no sería correcto afirmar que quienes adquieran acciones de una sociedad comercial pasan a ser de pleno derecho responsables solidarios de las deudas tributarias de la sociedad de la cual adquirieron acciones.

En síntesis, a nuestro entender no vemos ninguna disposición legal que diga que en tenedor o propietario de acciones o cuotas sociales de una sociedad comercial de responsabilidad limitada es solidariamente responsable de las deudas tributarias que pueda tener esa sociedad comercial.

Más aún, mediante sentencia del Tribunal Superior Administrativo No.0030-02-SEN-00159, de fecha 10 de julio del 2020. Se decidió que los accionistas o socios de las sociedades de Responsabilidad Limitada no son responsables solidarios de las deudas tributarias de estas sociedades, señalando lo siguiente:

“Del estudio combinado de ambos textos se infiere que ciertamente el legislador dispuso por mandato expreso del artículo 11 de la ley 11-92, la posibilidad de cobrar en manos de los responsables solidarios, es decir, los presidentes, vicepresidentes, directores, gerentes, administradores o representantes de las personas jurídicas y de los entes colectivos con personalidad reconocida, los

impuestos dejados de pagar por las sociedades comerciales constituidas de conformidad con las leyes del territorio dominicano, sin embargo, tal y como exponen los recurrentes los señores DAMS y FAMS, tal disposición ha sido modificada por mandato del artículo 89 de la ley 479-08, de Sociedades Comerciales, la cual delimita el compromiso económico que deben asumir los accionistas de las sociedades de responsabilidad limitadas, -SRL-, al disponer que sus socios no responden personalmente de las deudas de la sociedad sino hasta el monto de sus aportes, a lo que debemos agregar, que en su parte infine dicha normativa dispone la derogación de toda norma que le sea contraria, que al ser la ley de sociedades comerciales posterior a la promulgación de la ley 11-92, procede aplicar el mandato del legislador en lo que respecta a la limitación del compromiso de los accionistas de toda sociedad de Responsabilidad Limitada. Del análisis minucioso del legajo de documentos que forman el expediente, las conclusiones presentadas por las partes instanciadas y los textos legales citados, este Colegiado ha podido advertir, que con la referida intimación de pago el Ejecutor Administrativo de la Dirección General de Impuestos Internos pretende que los hoy recurrentes en su calidad de responsables solidarios paguen en su totalidad los valores adeudados por la sociedad BC, pretensión de nulidad que la sustentan en el mandato del artículo 89 de la ley 479-08 de Sociedades Comerciales, planteamiento respecto del cual tal y como se ha indicado se opone la Dirección General de Impuestos Internos, al sostener que su actuación se circunscribe dentro del marco de las diversas situaciones fácticas consagradas en el artículo 11 de la ley 11-92, es decir, que por su calidad de responsables solidarios estos están obligados a pagar el monto de la deuda consignada en el certificado de deuda emitido en perjuicio de la sociedad BC, de igual manera sostienen la administración tributaria, que por mandato del artículo 82 del Código Tributario pueden disponer trabar cuantas medidas sean necesarias a los fines de preservar el cobro efectivo de los tributos. Sin embargo y en aplicación del artículo 89 de la ley 479-08, normativa aplicable al caso, por ser posterior a la ley 11-92, este colegiado ha podido apreciar, que los señores DAMS y FAMS, son dueños el primero de la cantidad de 3,750 cuotas sociales a razón de RD\$100.00 cada una, equivalente a la suma de (RD\$375,000.00); mientras que el segundo, es detentador de 1,250 cuotas sociales equivalentes a la suma de (RD\$125,000.00), para un capital suscrito y pagado de la suma de (RD\$500,000.00), monto al que el legislador ha limitado la responsabilidad de los señores DAMS y FAMS, por ser los únicos accionistas de la sociedad de Responsabilidad Limitada BC, que la nulidad enarbolada por los recurrentes se sustentan en la responsabilidad limitada que confiere a su favor la ley de sociedades comerciales, sin que se pueda apreciar que los mismos controviertan el origen del crédito tributario pretendido por la recurrida Dirección General de Impuestos Internos, quien conforme el artículo 82 del Código Tributario se encuentra habilitada para perseguir el pago de los tributos, en esas atenciones rechaza el recurso contencioso tributario en el aspecto relativo a la nulidad del mandamiento de pago instrumentado por acto núm. 27/2016, de fecha

13/03/2017, a requerimiento de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), manteniendo sus efectos solo por el monto de la inversión de los señores DAMS y FAMS, en la sociedad BC.” (Sentencia TSA 0030-02-SS-EN-00159, del 10 de julio del 2020)

III.- Responsabilidad Solidaria entre el Vendedor y el Comprador de Acciones de una Sociedad.

La venta de acciones de una sociedad puede generar ganancia de capital, de conformidad con los artículos 289 y siguientes del Código Tributario y el vendedor de las mismas, si generó ganancia, debe tributar por las ganancias obtenidas.

La gran pregunta es determinar si el adquiriente de esas acciones, por el solo hecho de adquirir las mismas, pasa a ser responsable solidario por las deudas tributarias que tendría el vendedor.

Anteriormente hemos expresado y explicado que el literal k) del artículo 11 del Código Tributario se refiere a lo siguiente:

1) A los adquirientes de bienes.

Las acciones no son bienes, sino derechos. No obstante, es un asunto de interpretación determinar si en este caso el vocablo “bienes” engloba también el concepto de acciones.

2) Bienes afectados por la ley a la deuda tributaria.

No basta con ser adquiriente de bienes para ser considerado como responsable solidario. Es necesario que los bienes adquiridos estén afectados por la ley a la deuda tributaria. Así, por ejemplo, si se vende un inmueble sujeto al Impuesto a la Propiedad Inmobiliaria, es un inmueble que genera una deuda tributaria. Si por motivo de la propiedad de ese inmueble se generó una deuda tributaria, entonces el adquiriente de ese inmueble es responsable solidario de esa deuda.

Con respecto a las acciones en República Dominicana no existe ningún impuesto que recaiga sobre ellas, pues en nuestro país no existe el Impuesto al patrimonio.

3) Al comprarse acciones no se está adquiriendo un establecimiento ni una empresa, como dijimos antes, pues ni el establecimiento ni la empresa emiten acciones. Solo las sociedades legalmente constituidas emiten acciones.

4) Al comprarse acciones no se están redimiendo ni cancelando acciones de una sociedad en liquidación.

5) Al comprarse acciones no se están adquiriendo los activos y pasivos de los establecimientos y empresas, aunque sí de manera indirecta sobre las sociedades.

En síntesis, entendemos que no sería correcto afirmar que quienes adquieran acciones de una sociedad comercial pasan a ser responsables solidarios de las deudas tributarias generadas por el vendedor de esas acciones, con motivo de una posible ganancia de capital, pues aunque las acciones lleguen a considerarse como “bienes” no existe ningún impuesto que las afecte de manera directa ni son activos de una sociedad (salvo sociedades que se dediquen a la compra y venta de acciones).

Sin embargo, es importante señalar que la anterior opinión no es compartida por la DGII, la cual entiende que en estos casos sí existe responsabilidad solidaria entre vendedor y comprador.

IV.- Responsabilidad Solidaria del Comprador de Acciones de una Sociedad.

Entendemos que nadie puede ser responsable solidario de las deudas que pueda tener una sociedad comercial, por el solo hecho de comprarle a un socio o accionista las acciones o cuotas sociales que otra persona tenga en esa sociedad comercial

En efecto, si mediante la indicada sentencia del Tribunal Superior Administrativo No.0030-02-SEN-00159, de fecha 10 de julio del 2020, se decidió que los accionistas o socios de las sociedades de Responsabilidad Limitada no son responsables solidarios de las deudas tributarias de estas sociedades, con más razón debemos afirmar que tampoco los serían aquellas personas que le compren a un socio o accionista las acciones o cuotas sociales que esa otra persona tenga en esa sociedad comercial.

V.- Responsabilidad Solidaria por No Retención.

El artículo 11, literal h), del Código Tributario dominicano establece la responsabilidad solidaria de la obligación tributaria respecto del agente de retención o percepción, por las sumas que no haya retenido o percibido de acuerdo con la ley, los reglamentos las normas y prácticas tributarias.

La Norma General DGII No.07-11, de fecha 8 de julio del año 2011, designa como Agente de Retención a las Personas Jurídicas, Sociedades o Empresas que Adquieran Acciones o Cuotas Sociales, señalando en su artículo 1 que “se designa como Agente de Retención del Impuesto sobre la ganancia de capital a las Personas Jurídicas que adquieran acciones o cuotas sociales” y que la “retención aplicable será del 1% del valor pagado al vendedor de las acciones o cuotas sociales, ya sea éste persona física, jurídica, nacional o extranjero.”

Lo anterior significa que si el adquirente de acciones o cuotas sociales no le hizo al vendedor la retención del 1% antes indicado, entonces el adquirente de esas acciones o cuotas sociales es solidariamente responsable con el vendedor por “las sumas que no haya retenido o percibido de acuerdo con la ley, los reglamentos las normas y prácticas tributarias.”

Sin embargo, queda claro que la responsabilidad solidaria del adquirente no es por toda la deuda tributaria a cargo del vendedor, sino únicamente por el 1% no retenido e ingresado al Fisco, como bien establece el artículo 11, literal h), del Código Tributario.

Jurisprudencias.

1) Sobre la Interpretación de la Ley Tributaria.

a) La Interpretación Impositiva debe resultar de la Letra de la Ley, de la Intención del Legislador o de la Implicancia de la Norma y debe Practicarse teniendo en cuenta el Contexto General de las Leyes. (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.096-2009, de fecha 28 de octubre del 2009)

b) Las Leyes Tributarias son de Interpretación Estricta en virtud del Principio de Legalidad Tributaria. Donde la Ley No Distingue el Intérprete No puede Distinguir. (Sentencia SCJ No.2, de fecha 7 de julio del 2010, Boletín No.1196)

2) Sobre la Responsabilidad Solidaria.

Aunque no hemos encontrado ninguna jurisprudencia que se refiera al tema tratado en esta consulta, insertamos en la misma dos jurisprudencias sobre la responsabilidad solidaria de los gerentes y administradores de empresas:

a) Administradores y Gerentes. Para que los Administradores y miembros del Consejo de Administración de una Compañía puedan ser Responsables Solidarios de las Deudas Tributarias de una Sociedad, deben tener esa calidad al inicio del Proceso del Embargo. Considerando, que el artículo 6 del Código Tributario establece que es responsable de la obligación tributaria quien sin tener el carácter de contribuyente debe cumplir las obligaciones atribuida a éste, por disposición expresa de este Código de la Ley Tributaria, del Reglamento o de la Norma de la administración tributaria; Considerando, que si bien es cierto que el artículo 11 inciso b), del Código Tributario señala a los presidentes, vicepresidentes, directores, gerentes, administradores o representantes de las personas jurídicas y de los demás entes colectivos con personalidad reconocida como personas solidariamente responsables de la obligación tributaria de los contribuyentes, no menos cierto es que en el caso de la especie la señora MCG al momento del inicio del proceso de embargo no ostentaba la calidad de Vicepresidente de la compañía; Considerando, que en los documentos depositados en el expediente consta de un acta de la Asamblea General de

Accionistas de la DC, de fecha 20 de junio de 1995, donde se demuestra que en los miembros del Consejo de Administración de la compañía no figura la señora MCG como miembro de dicho Consejo, de donde se evidencia que su calidad es sólo de accionista minoritaria, por tanto no puede ser responsable solidario de las obligaciones tributarias de la empresa; Considerando, que del análisis y estudio de las piezas que conforman el expediente se ha podido determinar que los Certificados de Deuda de fechas 6 de septiembre del 2002, emitidos por la Dirección General de Impuestos Internos contra DC y/o MAA y/o MCG no le son oponibles a la señora MCG al no ser miembro del Consejo Directivo de la compañía, en consecuencia de lo cual el Embargo Retentivo trabado contra la misma mediante Acto No.552-02 de fecha 13 de noviembre del 2002, carece de validez jurídica por no estar fundamentado en derecho, y en consecuencia se declara la nulidad por lo que este tribunal procede a revocar la Resolución de Oposición No.7-2002 de fecha 12 de diciembre del 2002, dictada por el Ejecutor Administrativo de la Dirección General de Impuestos Internos en lo que respecta a la inclusión de la recurrente MCG como responsable solidaria de la obligación tributaria de la empresa por improcedente y mal fundada. (Sentencia del TCT No.038-2004, de fecha 23 de septiembre del 2004)

b) Los Administradores son Responsables Solidarios de la Obligación Tributaria de la Empresa que dirigen. Considerando, que en lo referente a lo planteado por los recurrentes, en el sentido de que ellos no ostentaban la administración de SP, y no tenían a su cargo la verificación del cumplimiento de la obligación tributaria, ya que los accionistas de una sociedad comercial sólo responden por las deudas de la compañía hasta el límite de sus aportes, es necesario advertir que el Código Tributario en su artículo 11 literales b) y g) le asigna responsabilidad solidaria de la obligación tributaria a los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los entes jurídicos con personalidad reconocida. De manera pues que a juicio de este tribunal los referidos recurrentes son solidariamente responsables de la obligación tributaria, máxime cuando no se presentan documentos para su exclusión en tales condiciones, por lo que procede rechazar el pedimento solicitado por los mismos por improcedente, mal fundado y carente de base legal. (Sentencia del TCT No.033-2005, de fecha 12 de mayo del 2005)

c) Ver en el texto de este estudio la Sentencia del Tribunal Superior Administrativo No.0030-02-SEN-00159, de fecha 10 de julio del 2020, se decidió que los accionistas o socios de las sociedades de Responsabilidad Limitada no son responsables solidarios de las deudas tributarias de una sociedad.