

EDGAR BARNICHTA GEARA

Responsabilidad Solidaria Tributaria

**Santo domingo, RD
26 agosto 2024**

Responsabilidad Solidaria Tributaria

Edgar Barnichta Geara 26 agosto 2024

CONTENIDO

Capítulo I

**Ley No.25-24 que Modifica el Artículo 11 del
Código Tributario**

Capítulo II

La Responsabilidad Solidaria Tributaria

Capítulo III

**Responsabilidad Solidaria Tributaria
De los Socios o Accionistas**

Responsabilidad Solidaria Tributaria

Capítulo I

Ley No.25-24

Que Modifica el Artículo 11 de la Ley No.11-92 (Código Tributario)

G.O. No.11157 del 30 de julio de 2024.

Considerando primero: Que el régimen tributario está basado en los principios de legalidad, justicia, igualdad y equidad, para que las personas puedan cumplir con el mantenimiento de las cargas públicas;

Considerando segundo: Que el Título I de la Ley No.11-92, del 16 de mayo del 1992, que aprueba el Código Tributario de la República Dominicana, regula la relación tributaria entre el Estado y los sujetos pasivos de la obligación tributaria, estableciendo las disposiciones para garantizar el pago de la deuda tributaria y, en consecuencia, dispone los supuestos en los cuales dicha obligación puede trasladarse a un tercero denominado responsable, quien originalmente no formaba parte de la indicada relación jurídico- tributaria;

Considerando tercero: Que de la naturaleza de la obligación tributaria se desprende que solo la ley puede establecer los criterios que sirvan de base para la identificación tanto del sujeto activo como del pasivo;

Considerando cuarto: Que el Estado dominicano, vía la Administración Tributaria, como acreedor del crédito tributario, tiene la facultad de exigir el pago a un sujeto distinto del contribuyente que, si bien no ha manifestado su capacidad contributiva a través de la realización del hecho generador de la obligación tributaria y tampoco forma parte de ella; ha incidido en los supuestos que señala la ley para ser considerado como responsable;

Considerando quinto: Que resulta necesario delimitar el alcance de la responsabilidad solidaria y así generar certidumbre a los contribuyentes con relación a la aplicación de esta atribución por parte de la Administración Tributaria, al amparo de los principios

tributarios constitucionales, y resguardar el cumplimiento de las atribuciones a cargo de esta en el ejercicio de su función recaudadora, así como las garantías que asisten al propio contribuyente con la delimitación de su responsabilidad fiscal;

Considerando sexto: Que los accionistas, socios y beneficiarios finales de una persona jurídica y de los entes sin personalidad jurídica son quienes efectivamente soportan los beneficios de las sociedades de las cuales forman parte y son responsables de los perjuicios en contra de ellas;

Considerando séptimo: Que, de conformidad con el principio de razonabilidad configurado en el artículo 40, numeral 15), de la Constitución de la República, resulta importante delimitar el grado de responsabilidad fiscal en lo que respecta a las obligaciones solidarias frente a los tributos de los accionistas o socios de una persona jurídica, atendiendo a su participación directa o indirecta en la sociedad de que se trate;

Considerando octavo: Que en el ámbito administrativo, económico y financiero, los presidentes, gerentes, administradores y accionistas de los entes colectivos con o sin personería jurídica son los que administran, dirigen y toman las decisiones necesarias para hacer efectivo el funcionamiento de una sociedad o entidad, las cuales tienen impacto en su dinámica interna y en la generación de obligaciones y responsabilidades a lo externo y frente a terceros, entre ellos, la Administración Tributaria en el caso de la obligación tributaria;

Considerando noveno: Que en la legislación comparada se observan limitantes acerca del alcance de la responsabilidad de la obligación tributaria, disponiendo para ello supuestos de responsabilidad solidaria y de responsabilidad subsidiaria o concurrente;

Considerando décimo: Que, el 27 de diciembre de 2023, el Tribunal Constitucional publicó el comunicado núm. 88/23 y el 16 de mayo de 2023, de forma íntegra la sentencia TC/943/23, a través de los cuales anunció y declaró la aceptación de una acción directa en inconstitucionalidad interpuesta contra el literal b) del artículo 11 del Código Tributario; y, en adhesión, declaró no conformes con la Constitución de la República tanto el literal b) como el literal c) del artículo 11 del referido Código, decisión vinculante y ejecutoria a los poderes y todos los órganos del Estado, que tiene por efecto la exclusión de los referidos literales de la ley que rige la materia tributaria;

Considerando decimoprimer: Que es deber del Poder Ejecutivo, en aras de salvaguardar y propiciar la seguridad jurídica del Estado, promover la adecuación de

las normas tributarias a la decisión adoptada por el Tribunal Constitucional, tratándose de una materia especialmente delicada y que genera un impacto directo en la relación de la Administración Tributaria y la ciudadanía, así como en la buena recaudación de las rentas nacionales, principal fuente de sustento económico del Estado;

Considerando decimosegundo: Que dentro del ejercicio de las funciones y competencias de recaudación de la Administración Tributaria la seguridad jurídica implica la sujeción expresa al principio de juridicidad, en consecuencia, es necesaria la incorporación de disposiciones que precisen el alcance de la responsabilidad solidaria en materia tributaria, tanto para el contribuyente principal como para las personas que la ley identifique como obligadas o responsables solidariamente;

Considerando decimotercero: Que la Administración Tributaria está llamada a velar y a propiciar la estricta salvaguarda del derecho de defensa del contribuyente en el marco del procedimiento de determinación de la obligación tributaria y a verificar la existencia de negligencia o dolo. De igual manera, observar la condición de proporcionalidad a la participación accionaria al momento de la exigencia de la responsabilidad solidaria para el caso de los accionistas o socios de una persona jurídica, entes sin personalidad jurídica y beneficiarios finales directos del lucro de las empresas.

Vista: La Constitución de la República;

Visto: El Decreto- Ley Núm. 2213, del 17 de abril de 1884, que sanciona el Código Civil de la República Dominicana;

Vista: La Ley núm. 11-92, del 16 de mayo de 1992, que aprueba el Código Tributario de la República Dominicana, y sus modificaciones;

Vista: La Ley núm. 166-97, del 27 de julio de 1997, que crea la Dirección General de Impuestos Internos (DGII);

Vista: La Ley núm. 227-06, del 19 de junio de 2006, que otorga personalidad jurídica y autonomía funcional, presupuestaria, administrativa, técnica y patrimonio propio a la Dirección General de Impuestos Internos (DGII);

Vista: La Ley núm. 494-06, del 27 de diciembre de 2006, de Organización del Ministerio de Hacienda, y sus modificaciones;

Vista: La Ley General de las Sociedades Comerciales y Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada, Núm. 479-08, del 11 de diciembre de 2008;

Vista: La Ley Núm. 141-15, del 7 de agosto de 2015, de Reestructuración y Liquidación de Empresas y Personas Físicas Comerciantes;

Vista: La Sentencia del Tribunal Constitucional TC/0943/23, del 27 de diciembre de 2023, publicada el 16 de mayo de 2024.

HA DADO LA SIGUIENTE LEY

Artículo 1.- Objeto. La presente ley tiene por objeto modificar el artículo 11 de la Ley núm. 11-92, del 16 de mayo de 1992, que aprueba el Código Tributario de la República Dominicana.

Artículo 2.- Ámbito de aplicación. La presente ley es de aplicación en todo el territorio nacional.

Artículo 3.- Modificación al Código Tributario. Se modifica el artículo 11 de la Ley Núm. 11-92, que aprueba el Código Tributario de la República Dominicana, para que en lo adelante se lea de la manera siguiente:

“Artículo 11. Responsables solidarios de la obligación tributaria. 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 mandatarios con administración de bienes;

c) Los síndicos, liquidadores y representantes de quiebras, concursos y sociedades en liquidación;

d) Los socios en caso de liquidación o término de hecho de sociedades de personas o sociedades de hecho y en participación;

e) 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;

f) 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;

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

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

i) 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. Cesará, sin embargo, la responsabilidad del adquirente en cuanto a la obligación tributaria no determinada:

j) Tres meses después de operada la transferencia, siempre que el adquirente hubiese comunicado la operación a la Administración Tributaria no menos de quince días antes de efectuarla.

k) En cualquier momento en que la Administración Tributaria reconozca como suficiente la solvencia del cedente en relación con el tributo que pudiere adeudarse. La responsabilidad de los administradores, mandatarios, liquidadores o representantes, de los adquirientes de empresas o de activos y pasivos se limita al valor de los bienes que administren o que reciban respectivamente, a menos que hubiesen actuado con dolo, caso en el cual responderán con sus bienes propios del total de la obligación.

l) Los presidentes, vicepresidentes, directores, gerentes, administradores o representantes de las personas jurídicas y de los demás entes colectivos con personalidad reconocida, así como los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los entes colectivos que carecen de personalidad jurídica, incluso las sucesiones indivisas, cuando estando a su cargo el fiel cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios establecidos en este Código, en las leyes especiales tributarias, en los reglamentos de aplicación y normas generales emitidas por la Administración Tributaria; como directivos de la persona jurídica, hubiesen rehuido u obviado su responsabilidad o consentido el incumplimiento tributario ya sea de manera dolosa o culposa.

m) Los accionistas o socios de una persona jurídica o de un ente sin personalidad jurídica serán responsables solidarios de la deuda tributaria cuando exista negligencia hasta por el límite de su participación accionaria, así como los beneficiarios finales por control legal o control efectivo.

Los agentes de retención o percepción que no hayan cumplido sus obligaciones de retener, percibir y pagar el impuesto serán pasibles de la sanción por la infracción de mora cometida, cuya sanción se establece en este Código.

Párrafo I.- La responsabilidad solidaria tributaria es de naturaleza legal, en consecuencia, solo son responsables solidarios o tendrán esta calidad aquellas personas a las que la ley se las haya atribuido expresamente. Esta responsabilidad no amerita ser declarada por la Administración Tributaria.

Párrafo II.- Para hacer efectiva y oponible la solidaridad tributaria, esta se promoverá para el caso de los procedimientos administrativos contra el contribuyente principal y sobre todas las personas a la que la ley identifique como responsables solidarios.

Párrafo III.- En todo caso, la efectividad y oponibilidad del reclamo de responsabilidad solidaria por parte de la Administración Tributaria estará sujeta a las garantías y respeto del derecho de defensa o debido proceso administrativo. En consecuencia, las personas o entidades contra las cuales se invoca la responsabilidad solidaria podrán utilizar en su defensa los mismos derechos de los que disfrutaban los contribuyentes principales, estando a su disposición todos los recursos establecidos en este Código y leyes complementarias que le sean aplicables a la Administración Tributaria, en especial la Ley No. 107-13, sobre los derechos de las personas en su relación con la Administración.

Párrafo IV.- El incumplimiento de los deberes formales referentes a los datos del Registro Nacional de Contribuyente y su actualización liberará a la Administración Tributaria y hará valer la oponibilidad a la que se refiere el párrafo III de este artículo, por tanto, la persona jurídica, las entidades sin personalidad jurídica, las sucesiones indivisas y los responsables no podrán elevar nulidad de los actos consecuentes tendentes a conservación de crédito tributario o la ejecución de este por falta de oponibilidad.

Párrafo V.- Los responsables solidarios responden con sus propios bienes y solidariamente con el contribuyente por el pago de los tributos, los intereses indemnizatorios y los recargos moratorios a que hubiere lugar.

Párrafo VI.- Los efectos de la responsabilidad solidaria son:

a) La obligación principal puede ser exigida total o, en su caso, parcialmente, tanto al sujeto pasivo deudor principal como a los responsables solidarios. En este último caso, si la Administración Tributaria la requiere parcialmente, tal parcialidad deberá estar justificada y no podrá ser menor a la proporción que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona jurídica o entidad sin personalidad jurídica que dirigen, representan o que tienen participación o beneficios.

b) La responsabilidad solidaria no alcanza a la parte de la deuda tributaria que corresponda a sanciones administrativas, empero queda comprendida en esta el crédito que se origina de una determinación por evasión, caso de los terceros a que se refiere el literal g) de este artículo.

c) El pago íntegro efectuado por uno de los sujetos pasivos libera a los demás.

d) El cumplimiento de un deber formal por parte de uno de los sujetos pasivos libera a los demás, salvo que se trate de deberes que deban ser cumplidos por todos y cada uno de ellos.

e) La exención de las obligaciones tributarias libera a todos los sujetos pasivos, salvo que el beneficio haya sido concedido a determinada persona. En este caso el sujeto activo podrá exigir el cumplimiento a los demás.

f) Los actos de interrupción y suspensión de la prescripción surten efectos para todos los sujetos pasivos.

g) El tercero responsable solidario tiene el derecho de acción en repetición contra el contribuyente por quien efectuó el pago.

Párrafo VII.- Los convenios entre particulares, referentes a la posición del sujeto pasivo y demás elementos de la obligación tributaria, no son oponibles a la Administración Tributaria, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico- privadas.

Párrafo VIII.- Cuando un mismo acto, hecho o situación que origine obligaciones tributarias sea realizado o se verifique respecto de dos o más personas o entidades, todas serán consideradas como contribuyentes por igual y obligadas solidariamente al pago del tributo en su totalidad, salvo el derecho de la Administración Tributaria de dividir proporcionalmente la obligación tributaria a cargo de cada una de ellas.

Párrafo IX.- Los actos, hechos o situaciones en que interviniese una persona o entidad se podrán atribuir también a otra persona o entidad con la cual aquella tenga vinculaciones económicas o jurídicas, cuando de la naturaleza de esas vinculaciones resultare que ambas personas o entidades constituyen una unidad o conjunto económico que hubiere sido adoptado exclusivamente para eludir en todo o en parte obligaciones tributarias. En este caso, ambas personas o entidades se considerarán como contribuyentes, codeudores de los tributos, con responsabilidad solidaria y total.”

Artículo 4.- Derogatoria. La presente ley deroga y sustituye cualquier otra disposición legal que le sea contraria.

Artículo 5.- Entrada en vigencia. La presente ley entrará en vigencia después de su promulgación y publicación, según lo establecido en la Constitución y una vez transcurridos los plazos fijados en el Código Civil de la República Dominicana.

Dada en la Sala de Sesiones de la Cámara de Diputados, Palacio del Congreso Nacional, en Santo Domingo de Guzmán, Distrito Nacional, capital de la República Dominicana, a los once (11) días del mes de julio del año dos mil veinticuatro (2024); años 181 de la Independencia y 161 de la Restauración.

Dada en la Sala de Sesiones del Senado, Palacio del Congreso Nacional, en Santo Domingo de Guzmán, Distrito Nacional, capital de la República Dominicana, a los veintitrés (23) días del mes de julio del año dos mil veinticuatro (2024); años 181 de la Independencia y 161 de la Restauración.

PROMULGO la presente Ley y mando que sea publicada en la Gaceta Oficial, para su conocimiento y cumplimiento. **DADA** en Santo Domingo de Guzmán, Distrito Nacional, capital de la República Dominicana, a los veintinueve (29) días del mes de julio del año dos mil veinticuatro (2024); años 181 de la Independencia y 161 de la Restauración.

Capítulo II

La Responsabilidad Solidaria Tributaria

El Código Tributario establece disposiciones sobre la responsabilidad solidaria en materia Tributaria, principalmente en su artículo 11, el cual fue recientemente modificado por la Ley No.25-24, del 29 de julio del año 2024, a raíz de la sentencia TC/943/23, de fecha 27 de diciembre de 2023, del Tribunal Constitucional, que anuló dos de sus literales por entenderlos inconstitucionales.

En este breve estudio vamos a hacer un sencillo análisis explicativo de este artículo 11 del Código Tributario, ya modificado por la Ley No.25-24.

I.- Responsabilidad Solidaria ex Lege.

De acuerdo con nuestro ordenamiento jurídico un responsable solidario es aquel que puede ser requerido para pagar la deuda originada por otra persona, ya sea por haberse obligado a ello por voluntad propia, como por ejemplo cuando actúa como fiador o garante, o serlo por disposición de la ley, como ocurre cuando es la propia ley que lo designa como responsable solidario, como ocurre en materia tributaria.

Siendo la responsabilidad solidaria tributaria materia exclusiva de la ley, ésta no se presume ni puede consignarse a través de reglamentos o normas generales de la Administración Tributaria, sino que debe estar contenida de manera expresa y clara en la ley. En este sentido, en nuestro régimen tributario la solidaridad aparece principalmente en el artículo 11 del Código Tributario, el cual establece la responsabilidad solidaria en casos muy limitativos, y no enunciativos.

Este principio jurídico de que la responsabilidad solidaria tributaria solo puede ser establecida por ley, aparece incluso en el Párrafo I del nuevo artículo 11 del Código Tributario, al señalar que “la responsabilidad solidaria tributaria es de naturaleza legal, en consecuencia, solo son responsables solidarios o tendrán esta calidad aquellas personas a las que la ley se les haya atribuido expresamente.”

II.- Qué Abarca la Responsabilidad Solidaria Tributaria?

El párrafo capital del nuevo artículo 11 del Código Tributario señala los responsables solidarios de la obligación tributaria, haciendo énfasis en la responsabilidad solidaria

de “la obligación tributaria de los contribuyentes”, y no de la “deuda tributaria” en su conjunto, que es más amplia.

La diferencia es que si el responsable solidario es solo responsable de la obligación tributaria, solo respondería por el tributo debido, pero si es responsable solidario de la deuda tributaria, entonces sería responsable por el tributo debido más los intereses, recargos y sanciones pecuniarias.

Aunque el párrafo capital del artículo 11 del Código Tributario solo habla de responsabilidad solidaria de la obligación tributaria, el Párrafo V de este mismo artículo 11 dispone que “los responsables solidarios responden con sus propios bienes y solidariamente con el contribuyente por el pago de los tributos, los intereses indemnizatorios y los recargos moratorios a que hubiere lugar”, con lo cual entiende que la responsabilidad solidaria no solo se refiere a la obligación tributaria en sí misma, es decir a los tributos debidos, sino también a algunas sanciones por incumplimiento de esa obligación tributaria, como son los intereses indemnizatorios y los recargos por mora, que según el artículo 221 del Código Tributario son sanciones administrativas.

Pero por otra parte esta situación tampoco es clara, pues el párrafo VI, letra b) de este artículo 11, dispone que “la responsabilidad solidaria no alcanza a la parte de la deuda tributaria que corresponda a “sanciones administrativas” y el artículo 221 del Código Tributario, como dijimos, señala que los intereses indemnizatorios y los recargos moratorios son sanciones administrativas, al señalar lo siguiente: “Artículo 221. Las sanciones aplicables a las infracciones tributarias son: 2. Recargos, intereses y otras sanciones pecuniarias.”

Lo cierto es que se trata de un error en la redacción del artículo 11 de la Ley No.25-24 que se presta a gran confusión y que solo los tribunales podrán descifrar este enigma jurídico a través de sus sentencias, señalando en las mismas si la responsabilidad solidaria tributaria se refiere solo a los tributos adeudados o si también incluye los intereses y recargos.

III.- Responsabilidad de los Padres, Tutores, Curadores de los Incapaces y, en general, los Representantes Legales.

Esta disposición del literal a) del artículo 11 del código Tributario viene desde los orígenes del Código en el año 1992 y señala que son responsables solidarios de la obligación tributaria de los contribuyentes, los padres, tutores, curadores de los

incapaces y, en general, los representantes legales, pues de acuerdo con la ley es a ellos a quienes compete por el velar e fiel cumplimiento tributario de los mismos.

Este literal a) del artículo 11 del Código Tributario no sufrió ninguna variación con la Ley No.25-24.

IV.- Responsabilidad de los Mandatarios con Administración de Bienes.

El literal b) de este nuevo artículo 11 del Código Tributario señala que son responsables solidarios de la obligación tributaria de los contribuyentes, los Mandatarios con Administración de Bienes, es decir aquellas personas designadas para administrar los bienes propiedad de terceros.

Al igual que el literal a) anterior, este mismo literal b) ya estaba consagrado desde los inicios del Código Tributario en el año 1992 y no sufrió ninguna variación con la Ley 25-24, excepto un cambio en el orden de su literal.

V.- Responsabilidad de los Síndicos, Liquidadores y Representantes de Quiebras, Concursos y Sociedades en Liquidación.

De acuerdo con nuestra legislación comercial las sociedades comerciales pueden quebrar y en este sentido ser sometidas a un procedimiento de quiebra.

El artículo 11 del Código Tributario dispone que son responsables solidarios de la deuda tributaria los síndicos, liquidadores y representantes de quiebras, concursos y sociedades en liquidación. Es la misma redacción del año 1992. Sin embargo, ya el concepto de síndico fue eliminado en el año 2015, mediante la Ley No.141-15, de Reestructuración y Liquidación de Empresas y Personas Físicas Comerciantes (Quiebra)

VI.- Responsabilidad de los Socios en caso de Liquidación o Término de Hecho de Sociedades de Personas o Sociedades de Hecho y en Participación.

El literal d) del artículo 11 del Código Tributario dispone la responsabilidad solidaria de los socios, pero no en todos los casos, sino solo en el caso de liquidación o término de sociedades de personas o sociedades de hecho y en participación. Es decir, este artículo no se refiere a los socios o accionistas de sociedades comerciales de

responsabilidad limitada constituidas al amparo de la Ley No.479-08, de Sociedades Comerciales, tales como las EIRL, SRL, SA o SAS.

Por lo tanto, para que exista esta responsabilidad solidaria se requiere de las siguientes condiciones esenciales:

- 1) Que se trate de una sociedad de hecho o de personas o en participación; y,
- 2) Que dicha sociedad esté en liquidación o término.

VII.- Responsabilidad de 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.

El literal e) del artículo 11 también fue establecido en el año 1992 y dispone la responsabilidad solidaria tributaria de 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.

Como puede observarse se trata de una responsabilidad un tanto confusa, por lo siguiente:

- 1) La responsabilidad puede recaer sobre cualquier persona o funcionario.
- 2) Esa persona o funcionario puede ser designada por disposición de la ley o de la Administración Tributaria, con lo cual según este artículo el Fisco puede crear responsables solidarios, creando con esto voces en contrario. En efecto, si el propio artículo 11 del Código Tributario dice que solo por ley se pueden crear responsables solidarios, entonces como este literal e) señala que la responsabilidad solidaria puede ser “por disposición de la Ley o de la Administración Tributaria”.
- 3) Cuando la ley designa la persona que debe exigir y verificar el cumplimiento de la obligación tributaria y este incumple con esa designación, entonces esa persona puede ser responsable solidario. Sin embargo, no vemos en la ley ningún caso como este.

VII.- Responsabilidad 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.

De la misma manera que otros literales, este literal f) del artículo 11 también fue establecido en el año 1992 con la puesta en vigencia del Código Tributario (Ley 11-92), y ratificado por la Ley No.25-24, disponiendo la responsabilidad solidaria tributaria 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. Sin embargo, debemos hacer las siguientes aclaraciones:

1) Aunque el Código Tributario en sus artículos 5, 8 y otros permite que por Reglamento o por Norma General de la Administración Tributaria se puedan crear o establecer Agentes de Retención o Percepción, se tratan de disposiciones legales muy cuestionadas desde el punto de vista constitucional, pues por reglamentos o normas generales de la DGII se estarían creando obligaciones sin ley a cargo de terceros y también sin ley se estarían creando responsables solidarios de la deuda tributaria, cuando la misma ley dice que solo por ley se pueden establecer responsables solidarios. Esta situación chocaría con las siguientes disposiciones:

a) El mismo artículo 11 del Código Tributario, modificado por la Ley No.25-24, señala que solo por ley se pueden crear responsables solidarios, pues es de naturaleza ex lege. En consecuencia, ni por reglamentos ni por normas generales del fisco se pueden crear Agentes de Retención o Percepción que son responsables solidarios del tributo.

b) Señala el numeral 15) del artículo 40 de la Constitución que “a nadie se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda”, lo que significa que solo la ley puede obligar a alguien a actuar como Agente de Retención o Percepción y solo la ley puede considerarlo como responsable de una deuda y no un reglamento o norma general de la DGII.

c) De acuerdo con el artículo 93 de la Constitución, son atribuciones exclusivas del Congreso Nacional establecer los impuestos, tributos o contribuciones generales y “determinar el modo de su recaudación” e inversión, lo que significa que solo por ley se puede establecer el modo de recaudación de un tributo, es decir si se recaudará directamente del contribuyente o a través de agentes de percepción o retención.

d) Finalmente, el artículo 4 de la Constitución establece que los “poderes son independientes en el ejercicio de sus respectivas funciones. Sus encargados son responsables y no pueden delegar sus atribuciones, las cuales son únicamente las determinadas por esta Constitución y las leyes.” Esto significa que si la Constitución atribuye el establecimiento de obligaciones o de tributos y sus modos de recaudación al Congreso Nacional, este no podría delegar en el Poder Ejecutivo o en un Director de la DGII la facultad de crear obligaciones tributarias o modos de recaudación a través de Agentes de Retención o Percepción ni responsables solidarios de las deudas tributarias.

2) Según el artículo 8 del Código Tributario, modificado en el año 2006, el agente de retención o percepción es un “responsable directo”, es decir un deudor principal o primario de la deuda, no un responsable solidario, lo cual implica una contradicción con el literal f) del artículo 11 del Código Tributario.

3) Más abajo este mismo artículo 11 dice que “Los agentes de retención o percepción que no hayan cumplido sus obligaciones de retener, percibir y pagar el impuesto serán pasibles de la sanción por la infracción de mora cometida, cuya sanción se establece en este Código”, lo cual puede implicar dos cosas:

a) Se crea la duda de si el Agente de Retención o Percepción es un responsable solidario o si por el contrario es un deudor principal sujeto a la sanción de mora por el no pago oportuno de su obligación tributaria; y,

b) El artículo 237, numeral 6), del Código Tributario, dice que constituye defraudación tributaria “No ingresar dentro de los plazos prescritos, las cantidades retenidas o percibidas por tributos”. En este sentido vale la pena hacerse la siguiente pregunta: ¿Esta disposición del artículo 237 quedó derogada por la Ley 25-24, cuando dice que la sanción que corresponde es la sanción por mora? En otras palabras: Hay defraudación o hay mora o hay ambas sanciones?

IX.- Responsabilidad de los Terceros que Faciliten las Evasiones del Tributo por su Negligencia o Culpa.

Al igual que ocurre con otros literales, este literal g) del artículo 11 también fue establecido en el año 1992 con la puesta en vigencia del Código Tributario (Ley 11-92), y dispone la responsabilidad solidaria tributaria de los Terceros que Faciliten las Evasiones del Tributo por su Negligencia o Culpa.

Para entender esta disposición es primordial definir negligencia y culpa.

1) Negligencia es la falta de cuidado o esfuerzo de una persona en cumplir con sus funciones. Pero, nosotros nos preguntamos:

- a) Debe ser una negligencia una causa de responsabilidad solidaria?
- b) Quién decide si hubo o no negligencia?
- c) Es la negligencia un delito penal?

2) Culpa es la omisión de cumplir con las debidas funciones o diligencias, para evitar un daño o perjuicio. Es decir, un daño que pudo evitarse si el actor no hubiese actuado con dejadez en el cumplimiento de sus deberes. Constituye una falta de actuar cuando la ley lo obliga a actuar. En la culpa no se requiere la intención de causar un daño, pero pudo existir. En estos casos su omisión, imprudencia y dejadez en el cumplimiento de sus deberes ha causado un daño.

Como puede observarse los conceptos de negligencia y culpa son muy parecidos. En muchas legislaciones no son sancionadas y en otras se castigan como una sanción administrativa y en otras como un delito penal. Si en nuestro ordenamiento jurídico la negligencia no es un delito penal, entonces es a la DGII a quien compete entender y probar su existencia. En caso contrario, solo puede decidirlo un tribunal penal.

Por otra parte, este literal g) expresa que hay responsabilidad solidaria en casos de “Evasiones del Tributo”. Y nosotros nos preguntamos: Solo en casos de “Evasión” o también por defraudaciones tributarias y otras infracciones delictuales que disminuyan los tributos a pagar?

X.- Responsabilidad de la Persona Jurídica o Entidad que resulte de la Fusión, Transformación o Incorporación de otra Persona Jurídica o Entidad, por los Tributos Debidos por esta hasta la fecha del respectivo acto.

De acuerdo con la Ley de Sociedades Comerciales e incluso según el artículo 323 del Código Tributario (Reorganización de Sociedades), las personas jurídicas pueden fusionarse con otras o transformarse o incorporarse a otra persona jurídica o entidad.

El literal h) del artículo 11 expresa que en estos casos existe una responsabilidad solidaria tributaria por los tributos debidos hasta la fecha del respectivo acto de fusión, transformación o incorporación de una sociedad a otra.

XI.- Responsabilidad de 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.

A) Responsables Solidarios.

Este literal i) del artículo 11 del Código Tributario se refiere a la responsabilidad solidaria tributaria de los siguientes:

1) De los Adquirientes de Bienes afectados por la Ley a la Deuda Tributaria.

Como por ejemplo los adquirientes de bienes embargados por la DGII o sujetos a una deuda de impuestos o incluso del adquiriente de un inmueble cuyo propietario adeude el Impuesto a la Propiedad Inmobiliaria.

2) De los Adquirientes de Establecimientos, de Empresas, de Entes Colectivos con Personalidad jurídica o sin ella.

Un establecimiento, empresa o ente colectivo es una entidad formada por una o más personas, dedicada a una actividad comercial, y tiene las siguientes características:

a) Puede estar estructurada o no bajo una formalidad legal que le otorgue personalidad jurídica;

b) Aunque puede tener o no personalidad jurídica propia, distinta a la de sus socios, un simple establecimiento, empresas, negocio de único dueño o ente colectivo no es una persona jurídica. Por esto es que el propio artículo 11, en su literal j), del Código Tributario, hace esta diferencia al hablar de:

b.1) La responsabilidad de los presidentes, vicepresidentes, directores, gerentes, administradores o representantes de las “personas jurídicas”; y,

b.2) La responsabilidad de los presidentes, vicepresidentes, directores, gerentes, administradores o representantes de “los demás entes colectivos”.

Por lo tanto, de acuerdo con este artículo 11 del Código Tributario un ente colectivo es distinto a una persona jurídica.

c) Sus socios pueden estar o no dotados de responsabilidad limitada, dependiendo del tipo de sociedad comercial de que se trate. En este sentido, en el caso de los Establecimientos, Empresas, Negocios de Unico Dueño o de Entes Colectivos como sociedades de Hecho o en Participación, la responsabilidad de los socios es ilimitada y alcanza sus propios bienes personales. Sin embargo, si se trata de personas jurídicas de responsabilidad limitada como las SRL, SA, SAS, etc la responsabilidad de los socios o accionista es limitada hasta sus aportes en la sociedad y no alcanza sus propios bienes personales.

Cuando este literal i) del artículo 11 del Código Tributario se refiere a los adquirientes de Establecimientos, de Empresas o de Entes Colectivos con Personalidad jurídica o sin ella, no se está refiriendo a los adquirientes de acciones o cuotas sociales de una sociedad comercial de responsabilidad limitada, sino a los adquirientes de establecimientos o empresas que funcionan como entes colectivos, negocios de único dueño o sociedades de personas, de hecho o en participación y no a los adquirientes de acciones o cuotas sociales de sociedades personas jurídicas de responsabilidad limitada.

3) Socios o Accionistas de Sociedades en Liquidación.

Cuando esta disposición se refiere a los socios o accionistas, solo lo hace refiriéndose textualmente a los “socios y accionistas de las sociedades liquidadas”. Es decir, esta disposición no se refiere a todos los socios o accionistas ni a todos los casos, sino únicamente a aquellos socios o accionistas que adquieran bienes de las sociedades liquidadas de las cuales eran socios o accionistas.

4) Los Adquirientes de los Activos y Pasivos de los Establecimientos, las Empresas y las sociedades liquidadas. Es decir, se refiere a aquellas personas que adquieran los bienes de una empresa, negocio de único dueño, establecimiento comercial o sociedad en liquidación.

B) Responsabilidad Parcial.

Este mismo literal i) del artículo 11 del Código Tributario señala que esta responsabilidad solidaria a que se refiere esta disposición es en proporción a los bienes que adquiera.

C) Cesación de la Responsabilidad Solidaria.

Dispone este literal i) del artículo 11 que cesará, sin embargo, la responsabilidad del adquirente en cuanto a la obligación tributaria no determinada, en los siguientes casos:

1) Tres meses después de operada la transferencia, siempre que el adquirente hubiese comunicado la operación a la Administración Tributaria no menos de quince días antes de efectuarla.

2) En cualquier momento en que la Administración Tributaria reconozca como suficiente la solvencia del cedente en relación con el tributo que pudiere adeudarse. La responsabilidad de los administradores, mandatarios, liquidadores o representantes, de los adquirentes de empresas o de activos y pasivos se limita al valor de los bienes que administren o que reciban respectivamente, a menos que hubiesen actuado con dolo, caso en el cual responderán con sus bienes propios del total de la obligación.

Sobre este particular creemos conveniente hacer los siguientes comentarios, de utilidad para este estudio.

a) La cesación de la responsabilidad solidaria tributaria solo se refiere a la “obligación tributaria no determinada”, lo que significa que si antes de hacerse la adquisición el establecimientos, empresas, negocio de único dueño o sociedad de personas, de hecho o en participación recibió de la DGII una determinación de la obligación tributaria, la cesación o exclusión de la responsabilidad solidaria del adquirente no abarca esta deuda tributaria.

b) El hecho de que una persona que vaya a adquirir cuotas sociales o acciones de una sociedad de responsabilidad limitada le informe con anticipación a la DGII que va a adquirir estas acciones o cuotas sociales, no implica que lo haga para liberarse o eximirse de la responsabilidad solidaria contenida en el citado literal i) del artículo 11, la cual no existe según explicamos, sino que lo hace para “curarse en salud” ante las erróneas interpretaciones jurídicas que suele hacer la DGII del indicado artículo 11, según se indicó, considerando a todo el mundo como responsable solidario de la deuda tributaria.

XII.- Responsabilidad de los presidentes, vicepresidentes, directores, gerentes, administradores o representantes de las personas jurídicas y de los demás entes colectivos.

Dispone el literal j) del artículo 11 del Código Tributario que son responsables solidarios de las deudas tributarias los presidentes, vicepresidentes, directores, gerentes, administradores o representantes de las personas jurídicas y de los demás entes colectivos con personalidad reconocida, así como los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los entes colectivos que carecen de personalidad jurídica, incluso las sucesiones indivisas, cuando estando a su cargo el fiel cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios establecidos en este Código, en las leyes especiales tributarias, en los reglamentos de aplicación y normas generales emitidas por la Administración Tributaria; como directivos de la persona jurídica, hubiesen rehuido u obviado su responsabilidad o consentido el incumplimiento tributario ya sea de manera dolosa o culposa.

A) Posibles Responsables Solidarios.

Según esta norma son responsables solidarios de las deudas tributarias de las personas jurídicas y de los demás entes colectivos, con o sin personalidad jurídica reconocida, incluyendo las sucesiones indivisas, los siguientes:

- 1) Los presidentes, vicepresidentes, directores, gerentes, administradores o representantes de las personas jurídicas;
- 2) Los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de las empresas, establecimientos, negocios de único dueño y demás entes colectivos que carecen de personalidad jurídica, incluyendo las sucesiones indivisas.

B) Requisitos para estos ser Responsables Solidarios.

Anteriormente los presidentes, vicepresidentes, directores, gerentes, administradores eran responsables solidarios por el solo hecho de sus cargos. Con el nuevo artículo 11 de la Ley 25-24 se requiere de lo siguiente:

- 1) Que estas personas tengan u ostenten uno de los cargos antes indicados.
- 2) Que estas personas incumplan el fiel cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios puestos a sus cargos, establecidos en el Código Tributario, en las

leyes especiales tributarias, en los reglamentos de aplicación y en las normas generales emitidas por la Administración Tributaria. Aunque no lo dice, podemos imaginar que se refiere al incumplimiento de la responsabilidad tributaria de la sociedad y que esa persona tiene a su cargo cumplir.

3) Que como directivos de la persona jurídica, hubiesen rehuido u obviado su responsabilidad o consentido el incumplimiento tributario, ya sea de manera dolosa o culposa. Esto último implicaría dos situaciones:

a) En el caso de dolo, se requiere de la existencia de una intención dolosa de consentir o permitir el incumplimiento tributario, lo cual es un delito penal que debe ser conocido y decidido por un tribunal penal.

b) En el caso de la culpa, se trata de la existencia de una omisión o dejadez en cumplir con sus funciones o deberes. De esta manera, si se trata de una negligencia culposa, sin intención manifiesta de defraudar al fisco, y solo se provoca una evasión tributaria o mora, me atreveré a pensar que en este caso se trata de una falta tributaria conocida y sancionada por la Administración Tributaria. Por el contrario, si se trata de una negligencia intencional con el propósito manifiesto de ocasionar una defraudación tributaria, pensaría que en este caso habría un delito tributario que debe ser conocido y sancionado por un tribunal penal.

XIII.- Responsabilidad de los Accionistas o Socios de una Persona Jurídica o de un Ente Sin Personalidad Jurídica cuando exista Negligencia hasta por el Límite de su Participación Accionaria, así como los Beneficiarios Finales por Control Legal o Control Efectivo.

Establece el literal k) del nuevo artículo 11 de la Ley 25-24, la responsabilidad solidaria tributaria de las siguientes personas:

- 1) De los accionistas o socios de una persona jurídica;
- 2) De un Ente sin personalidad jurídica; y,
- 3) De los Beneficiarios Finales por control legal o control efectivo.

Señala que los accionistas o socios de la persona jurídica serán responsables solidarios de la deuda tributaria cuando exista negligencia y hasta por el límite de su participación accionaria,

A) Velo Corporativo.

Antes de entrar en el análisis de esta disposición debemos indicar que si bien es cierto que existe el velo corporativo que establece la Ley No.479-08, de las Sociedades Comerciales y Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada, según el cual los socios o accionistas solo responden por sus aportes a la sociedad y no personalmente con sus bienes por las deudas de la sociedad, en el Derecho Tributario existe lo que se denomina la Autonomía Dogmática del Derecho Tributario, según el cual el derecho tributario es un derecho autónomo y como tal puede crear sus propias normas, con independencia e incluso disparidad con otras ramas del derecho, como el civil, comercial, etc mientras no sean contrarias a la Constitución de la República.

Por lo tanto, si la legislación tributaria así lo decide, ésta puede anular el velo corporativo en ciertos casos y considerar como responsables solidarios de la deuda de la sociedad a los socios o accionistas en determinados casos, para que respondan con sus bienes personales frente a las deudas tributarias de la sociedad.

B) Posibles Responsables Solidarios.

Ya en este caso específico del literal k) del artículo 11 y a diferencia del párrafo capital de este artículo 11, la responsabilidad solidaria no se limita a la obligación tributaria, es decir al tributo adeudado, sino que abarca toda la deuda tributaria, o sea los tributos adeudados, más intereses y recargos.

Sin embargo, los socios o accionistas de personas jurídicas de responsabilidad limitada no son responsables solidarios en todos los casos, sino únicamente en los casos específicos que la ley señala, en este caso por su negligencia, y hasta el límite de sus aportes en la sociedad.

C) Requisitos y Límites.

1) Los socios o accionistas de una persona jurídica.

Los socios o accionistas de una persona jurídica de responsabilidad limitada serán responsables solidarios de la deuda tributaria de la sociedad a la que pertenecen, cuando exista negligencia de su parte y hasta por el límite de su participación accionaria. Sin embargo, debemos analizar lo siguiente:

a) Negligencia. En realidad no entendemos cómo un socio o accionista de una sociedad comercial con personalidad jurídica propia y que no dirige ni administra, puede actuar con negligencia dentro de esa sociedad.

b) Límite de la Responsabilidad. Según este artículo el socio o accionista es responsable solidario hasta por el límite de su participación accionaria, no alcanzando sus bienes personales. Por lo tanto, cuando la sociedad de responsabilidad limitada fracasa, quiebra o pierde su capital entonces el socio o accionista de esa sociedad de responsabilidad limitada solo pierde su participación accionaria en la sociedad, es decir su inversión o aporte en acciones o cuotas sociales. Esto no es responsabilidad solidaria, sino la pérdida de su inversión, pues la DGII no puede acudir a los bienes personales del socio o accionista para cobrar una deuda tributaria de la sociedad comercial en la cual es socio o accionista, a menos que la ley expresamente así lo establezca levantando el velo corporativo y ese no es el caso.

Por lo tanto, si la propia ley dice que la responsabilidad solidaria tributaria del socio o accionista es “hasta por el límite de su participación accionaria”, entonces en este caso no existe la responsabilidad solidaria para el socio o accionista.

2) Responsabilidad de un Ente sin Personalidad Jurídica.

Un Ente sin personalidad jurídica es lo mismo que una empresa, establecimiento comercial o negocio de único dueño, que opera sin una estructura ni formación legal y por tanto no tiene capacidad jurídica para actuar de forma independiente a la de su dueño o socios. No emite acciones ni cuotas sociales. La empresa o establecimiento se confunde con su dueño y opera bajo la personalidad jurídica de su dueño. Las deudas de un Ente sin personalidad jurídica son las deudas de su dueño. Sus activos y pasivos pertenecen a su dueño o socio y por tanto su dueño o socios son solidariamente responsables de las deudas del Ente y responden con sus bienes personales.

En estos casos para que exista responsabilidad solidaria tributaria la ley no exige la existencia de negligencia, pues siendo el Ente y su dueño o socio una misma persona, tanto el Ente como el dueño o socio son un mismo deudor, sin necesidad de que uno de ellos sea responsable solidario de las deudas del otro. Sin embargo, lo que ha hecho la ley en este caso es considerar al Ente y a su dueño o socio como codeudores o responsables solidarios por las deudas tributarias

3) Responsabilidad de los Beneficiarios Finales por control legal o control efectivo.

De acuerdo con el Artículo 50, Literal c), Párrafo II, del Código tributario, se entiende por el beneficiario final a la (s) persona(s) física (s) que ejerce (n) el control efectivo final o es (son) propietario (s) último (s) de una persona jurídica o ente sin personalidad jurídica. También se considerará beneficiario final a la persona física en beneficio de quien se lleva a cabo una transacción, aun cuando la persona física no aparezca como titular o como la persona que formalmente controla esa operación.

Establece el literal k) del artículo 11 de la Ley No.25-24, la responsabilidad solidaria por las deudas tributarias de la sociedad, de los Beneficiarios Finales que tengan el Control Legal o Control Efectivo de la persona jurídica. En estos casos la ley no exige el requisito de la negligencia ni establece límite para la responsabilidad del beneficiario final, de donde se presume que esta responsabilidad solidaria es por la totalidad de la deuda tributaria de la sociedad de la cual es beneficiario final.

Debido a que la redacción de esta disposición legal no es clara, existe confusión en el sentido de saber si la responsabilidad solidaria tributaria del Beneficiario Final sobre las deudas tributarias de la persona jurídica se limita hasta el número de sus aportes en acciones o cuotas sociales o si independientemente del número de sus cuotas sociales o acciones, el beneficiario final de una sociedad es responsable solidario de las deudas de ésta, sin ningún tipo de límite y hasta con sus bienes personales.

XIV.- Responsabilidad Solidaria de los Representantes Locales de Empresas Extranjeras.

Dispone el artículo 282 del Código Tributario, refiriéndose al Impuesto sobre la Renta, que los agentes o representantes en la República de tales compañías serán solidariamente responsables con ellas del pago del impuesto y estarán obligados a presentar declaraciones juradas y a fungir de agentes de retención e información en las formas y plazos que establezcan este Título o el Reglamento para su aplicación.

XV.- Sanción de Mora para los Agentes de Retención o Percepción que No hayan Cumplido sus Obligaciones de Retener, Percibir y Pagar el Impuesto.

Sin ningún tipo de literal o numeración el artículo 11 del Código Tributario señala que los agentes de retención o percepción que no hayan cumplido sus obligaciones de

retener, percibir y pagar el impuesto serán pasibles de la sanción por la infracción de mora cometida, cuya sanción se establece en este Código.

Esta disposición viene desde los inicios del Código Tributario en el año 1992 y debió corregirse con la modificación del artículo 8 del Código Tributario o posteriormente con la Ley 25-24 y no se hizo. Por lo siguiente:

1) Esta disposición nada tiene que ver con la responsabilidad solidaria y por tanto no debió estar insertada en el artículo 11 del Código Tributario;

2) Esta disposición era innecesaria, pues ya el artículo 252 del Código Tributario establece lo siguiente: Artículo 252. Sanción por Mora. La mora será sancionada con recargos del 10% el primer mes o fracción de mes y un 4% adicional por cada mes o fracción de mes subsiguientes. Párrafo I. Agentes de Retención y Percepción. Esta misma sanción será también aplicable a los agentes de retención o percepción, con respecto a la mora en el pago de los impuestos sujetos a retención o percepción.

3) Esta disposición podría dar a entender que el incumplimiento del agente de retención o percepción de no retener o no ingresar al fisco las sumas retenidas solo generará infracción de mora y no el delito de defraudación tributaria.

XVI.- Naturaleza Legal de la Responsabilidad Solidara. Declaración y Prueba.

Señala el Párrafo I del artículo 11 del Código Tributario que la responsabilidad solidaria tributaria es de naturaleza legal. En consecuencia, solo son responsables solidarios o tendrán esta calidad aquellas personas a las que la ley les haya atribuido expresamente esta calidad. Según este artículo 11 esta responsabilidad no amerita ser declarada por la Administración Tributaria.

Es entendible que de acuerdo a nuestra Constitución y las leyes la responsabilidad solidaria tributaria es de naturaleza legal y que en consecuencia, solo son responsables solidarios o tendrán esta calidad aquellas personas a las que la ley les haya atribuido expresamente esta calidad. Sin embargo, esto puede implicar lo siguiente:

1) Si solo la Ley puede crear responsabilidad tributaria solidaria y solo la ley puede atribuir esta calidad, entonces ni por Reglamento ni por Norma General de la DGII se pueden crear agentes retención o percepción, como dicen los artículos 5 y 8 del Código Tributario, pues aunque el artículo 8 del Código Tributario los señala

como deudores principales, este nuevo artículo 11 los declara como responsables solidarios.

2) Quizás este nuevo artículo 11 debe interpretarse en el sentido de que se están modificando los artículos 5 y 8 del Código Tributario para que se interprete que ni por Reglamento ni por Norma General de la Administración Tributaria se pueden crear o establecer Agentes de Retención o Percepción, pues según este nuevo artículo 11 los Agentes de Retención o Percepción son responsables solidarios, pero según el Párrafo I del artículo 11 “solo son responsables solidarios o tendrán esta calidad aquellas personas a las que la ley se les haya atribuido expresamente”, y en el caso mencionado ni un Reglamento ni una Norma General tienen carácter de ley.

3) Por otra parte y contrario a lo que establece esta disposición, entendemos que esta responsabilidad solidaria sí amerita ser declarada por la Administración Tributaria, por lo siguiente:

a) La responsabilidad solidaria tributaria, aunque existe de pleno derecho por disposición de la ley, debe ser invocada por la Administración Tributaria para que pueda aplicarse;

b) La posibilidad de que alguien pueda ser declarado como responsable solidario tributario implica que esa posibilidad debe serle notificada al supuesto responsable solidario por la Administración Tributaria desde el inicio de los procedimientos, incluyendo el procedimiento de determinación de la obligación tributaria, si existe, para que el caso siga su proceso normal de notificación, presentación de pruebas, defensa, recursos y todo lo que significa debido proceso.

c) Tanto en vía administrativa como judicial compete a la Administración Tributaria probar la existencia y aplicación al caso de la responsabilidad solidaria tributaria.

XVII.- Debido Proceso.

El Párrafo II de este nuevo artículo 11 del Código Tributario expresa que para hacer efectiva y oponible la solidaridad tributaria, esta se promoverá para el caso de los procedimientos administrativos contra el contribuyente principal y sobre todas las personas a la que la ley identifique como responsables solidarios.

Por su parte, el Párrafo III de este mismo artículo dispone que en todo caso, la efectividad y oponibilidad del reclamo de responsabilidad solidaria por parte de la Administración Tributaria estará sujeta a las garantías y respeto del derecho de defensa o debido proceso administrativo. En consecuencia, las personas o entidades contra las cuales se invoca la responsabilidad solidaria podrán utilizar en su defensa los mismos derechos de los que disfrutaban los contribuyentes principales, estando a su disposición todos los recursos establecidos en este Código y leyes complementarias que le sean aplicables a la Administración Tributaria, en especial la Ley No.107-13, sobre los derechos de las personas en su relación con la Administración.

No hay dudas de que esta disposición constituye un gran paso de avance en nuestra legislación tributaria y el respeto a los derechos de los contribuyentes, pues anteriormente y en desmedro de la Ley no.107-13 y de la constitución con el debido proceso administrativo, la DGII declaraba responsables solidarios a las personas sin respetar sus derechos de defensa y estos se enteraban cuando la DGII los embargaba, tiempo después de la determinación, de los recursos, etc.

XVIII.- Exclusión del Debido Proceso.

Consagra el Párrafo IV del artículo 11 que el incumplimiento de los deberes formales referentes a los datos del Registro Nacional de Contribuyente y su actualización liberará a la Administración Tributaria y hará valer la oponibilidad a la que se refiere el párrafo III de este artículo, por tanto, la persona jurídica, las entidades sin personalidad jurídica, las sucesiones indivisas y los responsables no podrán elevar nulidad de los actos consecuentes tendentes a conservación de crédito tributario o la ejecución de este por falta de oponibilidad.

Entendemos que ni el incumplimiento a los deberes formales ni la falta de actualización del RNC pueden liberar al Fisco de respetar el debido proceso, que es asunto constitucional. Este párrafo IV no se entiende ni tiene explicación legal.

XIX.- Alcance o Límite de la Responsabilidad Solidaria.

Establece el Párrafo V de este artículo 11 que los responsables solidarios responden con sus propios bienes y solidariamente con el contribuyente por el pago de los tributos, los intereses indemnizatorios y los recargos moratorios a que hubiere lugar.

Es importante reiterar que según el párrafo capital de este artículo 11 la responsabilidad solidaria solo se refiere de manera expresa a la obligación tributaria y no a la deuda tributaria en general. Por lo tanto, la responsabilidad solidaria solo abarcaría la obligación del tributo debido y no los intereses y recargos que según el artículo 221 del Código son sanciones y ameritarían un debido proceso.

Sin embargo, ahora en este Párrafo V se incluyen no solo los tributos, sino también “los intereses indemnizatorios y los recargos moratorios a que hubiere lugar,” surgiendo la pregunta sobre cuál de estas dos disposiciones es la que debe aplicarse. Esto ya lo decidirá un tribunal judicial.

Por otra parte, si bien es cierto que los responsables solidarios responden con sus propios bienes personales, también es cierto que la ley pone limitaciones a esta situación y el propio artículo 11 así lo establece.

Asimismo, la propia ley establece que los responsables solidarios responden solidariamente con el contribuyente por el pago de los tributos, los intereses indemnizatorios y los recargos moratorios a que hubiere lugar, lo que implica que el cobro a uno de ellos libera al otro ante la DGII.

XX.- Efectos de la Responsabilidad Solidaria.

Según el Párrafo VI del artículo 11 del Código Tributario, modificado por la Ley No.25-24, los efectos de la responsabilidad solidaria son los siguientes:

A) La obligación principal puede ser exigida total o, en su caso, parcialmente, tanto al sujeto pasivo deudor principal como a los responsables solidarios.

1) Esto significa que en materia tributaria la solidaridad de la deuda tributaria es indivisible y por tanto el Fisco puede, a su solo juicio y decisión, cobrarle la totalidad o parte de la deuda a quien prefiera, ya sea al deudor principal o al responsable solidario, en el entendido de que el pagador puede demandar en repetición al contribuyente y a los demás responsables solidarios.

2) Este artículo exige que cuando la deuda sea cobrada al responsable solidario y la Administración Tributaria requiera la deuda parcialmente y no la totalidad, sucederá lo siguiente:

a) Este cobro parcial debe estar justificado por la Administración Tributaria, es decir justificar el por qué no se le cobra la deuda total al responsable solidario. No entendemos el por qué de este requisito;

b) Este cobro parcial no podrá ser menor a la proporción que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona jurídica o entidad sin personalidad jurídica que dirigen, representan o que tienen participación o beneficios.

B) La responsabilidad solidaria no alcanza a la parte de la deuda tributaria que corresponda a sanciones administrativas, empero queda comprendida en esta el crédito que se origina de una determinación por evasión, caso de los terceros a que se refiere el literal g) de este artículo.

1) La responsabilidad solidaria no alcanza las sanciones administrativas.

Esto puede implicar una contradicción jurídica. En efecto, anteriormente dijimos que el párrafo capital de este artículo 11 expresa que la responsabilidad solidaria tributaria solo se refiere a la “obligación tributaria”, o sea al tributo adeudado, y no a las sanciones, pero que el Párrafo V de este mismo artículo 11 señala que los responsables solidarios responden también por el pago de los “intereses indemnizatorios y los recargos moratorios a que hubiere lugar”, cuando en realidad los intereses y recargos son sanciones administrativas, según el artículo 221 del mismo Código Tributario. Sin embargo, ahora este literal g) reitera que la responsabilidad solidaria no alcanza las sanciones administrativas.

Es posible, no obstante, que aún cuando exista un error jurídico en su redacción, esta disposición quiso referirse a que la responsabilidad solidaria sí incluye el tributo, los intereses y los recargos por mora, pero no incluye otras sanciones administrativas como las multas y otras. Sin embargo, no es lo que dice la Ley.

2) En la responsabilidad solidaria queda comprendido el crédito que se origina de una determinación por evasión, caso de los terceros a que se refiere el literal g) de este artículo.

El literal g) del artículo 11 se refiere a la responsabilidad solidaria de los terceros que faciliten las evasiones del tributo por su negligencia o culpa.

La verdad es que no entendemos el significado de esta afirmación legal en el sentido de que en la responsabilidad solidaria queda comprendido el crédito que se origina de

una determinación por evasión, en especial en el caso de los terceros que faciliten las evasiones del tributo por su negligencia o culpa, cuando según el propio artículo 11 la responsabilidad solidaria tributaria siempre abarca el crédito tributario, no importa si proviene o no de una evasión.

C) El pago íntegro efectuado por uno de los sujetos pasivos libera a los demás.

Esto es una disposición normal y legalmente válida, que no amerita comentarios, pues el pago de la deuda extingue la obligación tributaria para todos.

D) El cumplimiento de un deber formal por parte de uno de los sujetos pasivos libera a los demás, salvo que se trate de deberes que deban ser cumplidos por todos y cada uno de ellos.

Esto es algo extraño, pues el artículo 11 en su párrafo capital solo se refiere a la responsabilidad solidaria de la “obligación tributaria” y en su Párrafo V a la “deuda tributaria” que incluye tributos, intereses y recargos por mora, pero no se incluyen los deberes formales.

No obstante, los deberes formales no son obligaciones tributarias, pues no se refieren al tributo debido. Como su nombre lo indica son “deberes” que ayudan o contribuyen a que el sujeto pasivo cumpla con su obligación tributaria y su incumplimiento no está sancionado con el pago de tributos ni con intereses ni recargos, sino solo por sanciones administrativas como multas y otras y el mismo artículo 11, párrafo VI, literal b), expresa que “la responsabilidad solidaria no alcanza a la parte de la deuda tributaria que corresponda a sanciones administrativas.”

Por lo tanto, esta disposición es errónea, pues no pueden existir responsabilidades solidarias relativas al no cumplimiento de deberes formales.

E) La exención de las obligaciones tributarias libera a todos los sujetos pasivos, salvo que el beneficio haya sido concedido a determinada persona. En este caso el sujeto activo podrá exigir el cumplimiento a los demás.

Cuando una exención tributaria o exención de pagar impuestos libera del pago a todos los sujetos pasivos de esa obligación, entonces también se liberan todos de cualquier responsabilidad solidaria relativa a esos tributos.

Sin embargo, cuando existen varios sujetos pasivos de un mismo tributo y solo uno de ellos es beneficiario de la exención de pagar ese tributo, entonces solo ese eximido de impuestos puede beneficiarse de la exención o exclusión de la responsabilidad solidaria, pudiendo el Fisco exigirle la responsabilidad solidaria a los demás sujetos pasivos de ese tributo.

F) Los actos de interrupción y suspensión de la prescripción surten efectos para todos los sujetos pasivos.

El Código Tributario en sus artículos 21 y siguientes establece la prescripción, es decir un período de tiempo predeterminado por la ley en el cual el acreedor debe ejercer su acción o de lo contrario pierde sus derechos a exigir su cumplimiento.

A su vez, la prescripción está sujeta a ser interrumpida, caso en el cual el término o plazo de la prescripción empieza a computarse de nuevo, y de suspensión, caso en el cual el plazo de la prescripción se suspende por un determinado período de tiempo, es decir por un tiempo no computable, y se renueva al finalizar el término de la suspensión.

En este sentido, este artículo 11 del Código Tributario establece con acierto que los actos de interrupción y suspensión de la prescripción surten efectos para todos los sujetos pasivos, vale decir para todos los responsables solidarios.

G) El tercero responsable solidario tiene el derecho de acción en repetición contra el contribuyente por quien efectuó el pago.

En materia de derecho civil existe la figura de la repetición, es decir el derecho que tiene una persona que pagó una deuda de otra, de exigirle al deudor que le devuelva o reembolse lo pagado.

En materia tributaria la ley ha querido dejar claro que en el caso del responsable solidario cuando éste paga la deuda del deudor principal, está pagando la deuda de otro y por tanto tiene derecho a exigir su reembolso.

H) Los convenios entre particulares, referentes a la posición del sujeto pasivo y demás elementos de la obligación tributaria, no son oponibles a la Administración Tributaria.

Dispone el Párrafo VII del artículo 11 del Código Tributario que los convenios entre particulares, referentes a la posición del sujeto pasivo y demás elementos de la obligación tributaria, no son oponibles a la Administración Tributaria, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.

Lo anterior no es más que una derivación del principio de que las leyes tributarias son de orden público y no pueden ser cambiadas o adaptadas o modificadas por convenios entre particulares y que si los particulares hacen entre ellos este tipo de convenios los mismos solo surten efectos entre ellos, pero nunca serían oponibles a la Administración Tributaria, la cual puede desconocerlos o rechazarlos.

Por lo tanto, si entre particulares se realiza un convenio mediante el cual se consagra que no existirá responsabilidad solidaria tributaria para uno de ellos, el mismo resultaría inexistente para la Administración Tributaria, la cual simplemente aplicaría lo que dice la ley.

I) Conjunto de Contribuyentes.

Establece el Párrafo VIII de este artículo 11 que cuando un mismo acto, hecho o situación que origine obligaciones tributarias sea realizado o se verifique respecto de dos o más personas o entidades, todas serán consideradas como contribuyentes por igual y obligadas solidariamente al pago del tributo en su totalidad, salvo el derecho de la Administración Tributaria de dividir proporcionalmente la obligación tributaria a cargo de cada una de ellas.

Cuando todos los sujetos pasivos en conjunto y por un mismo acto o hecho gravado, son contribuyentes, entonces todos son responsables del pago de la deuda y por tanto la Administración Tributaria tendría el derecho de cobrarle a uno o varios la totalidad de la deuda.

J) Conjunto Económico.

Señala el artículo 292 del Código Tributario que cuando una persona o empresa, o grupo de personas, estén o no domiciliadas en la República Dominicana, realicen su actividad a través de sociedades o empresas y las operaciones de unas y otras sean conexas y estén controladas o financiadas por aquéllas, la Administración Tributaria

podrá considerar existente un conjunto económico. En este caso, la Administración podrá atribuir, adjudicar o asignar rentas brutas, deducciones, créditos entre dichas organizaciones o empresas si ésta determina que dicha distribución, adjudicación o asignación es necesaria para prevenir la evasión de impuesto o para reflejar claramente la renta de alguna de las referidas organizaciones o empresas.

Por su parte, el Párrafo IX del artículo 11 del mismo Código dispone que los actos, hechos o situaciones en que interviniese una persona o entidad se podrán atribuir también a otra persona o entidad con la cual aquella tenga vinculaciones económicas o jurídicas, cuando de la naturaleza de esas vinculaciones resultare que ambas personas o entidades constituyen una unidad o conjunto económico que hubiere sido adoptado exclusivamente para eludir en todo o en parte obligaciones tributarias. En este caso, ambas personas o entidades se considerarán como contribuyentes, codeudores de los tributos, con responsabilidad solidaria y total.

Es de notar que esta disposición no se refiere a la responsabilidad solidaria tributaria de todos los conjuntos económicos, sino exclusivamente a aquellos que hubieren “sido adoptado exclusivamente para eludir en todo o en parte obligaciones tributarias.”

Capítulo III

Responsabilidad Solidaria Tributaria de los Socios o Accionistas

El artículo 11 del Código Tributario, recién modificado por la Ley No.25-24, establece disposiciones específicas y limitativas sobre los casos en que la responsabilidad solidaria en materia tributaria alcanza a los socios o accionistas de las sociedades comerciales.

I.- Responsabilidad Solidaria Solo por Ley.

En términos sencillos podríamos afirmar que un responsable solidario es aquel a quien puede exigírsele que pague la deuda de otra persona.

En materia tributaria la responsabilidad solidaria está consagrada en el artículo 11 del Código Tributario. Se trata de una responsabilidad solidaria ex lege, según lo consigna el Párrafo I del mismo artículo 11 del Código Tributario, al señalar que “La responsabilidad solidaria tributaria es de naturaleza legal, en consecuencia, solo son responsables solidarios o tendrán esta calidad aquellas personas a las que la ley se les haya atribuido expresamente.”

Es decir, que la responsabilidad solidaria tributaria reúne, entre otras, las siguientes características:

- 1) Solo puede estar establecida por la ley, de manera clara y expresa;
- 2) No puede crearse a través de reglamentos o normas generales de la Administración Tributaria; y,
- 3) No se presume ni puede aplicarse por analogía.

Es por esto que la responsabilidad solidaria tributaria está contenida de manera expresa en el artículo 11 del Código Tributario, señalándose en casos muy limitativos, y no enunciativos.

II.- Diversos Tipos de Sociedades.

De acuerdo con el artículo 3 de la Ley No.479-08, sobre Sociedades Comerciales, modificado por la Ley No.31-11, del año 2011, se reconocerán los siguientes tipos de sociedades:

- a) Las sociedades en nombre colectivo;
- b) Las sociedades en comandita simple;
- c) Las sociedades en comandita por acciones;
- d) Las sociedades de responsabilidad limitada;
- e) Las sociedades anónimas;
- f) Las sociedades anónimas simplificadas (SAS)

Párrafo I.- La ley reconocerá además la sociedad accidental o en participación, la cual no tendrá personalidad jurídica.

Párrafo II.- Esta ley reglamentará, además, la empresa individual de responsabilidad limitada.

Párrafo III.- Las sociedades anónimas simplificadas (SAS) pueden ser constituidas por acto de voluntad de dos o más personas.

Párrafo IV.- Las entidades de intermediación financiera constituidas en forma de sociedades anónimas se registrarán por las disposiciones de la Ley Monetaria y Financiera, los Reglamentos que para su desarrollo dicte la Junta Monetaria y los Instructivos que dicten el Banco Central y la Superintendencia de Bancos en el área de sus respectivas competencias. Las disposiciones de la presente ley, sólo le serán aplicables en lo que no esté expresamente dispuesto en las mismas.

Señala el artículo 4 de esta Ley 479-08 que se reputarán comerciales todas las sociedades que se constituyan en alguna de las formas reconocidas en el Artículo 3 de esta ley. No obstante, la sociedad accidental o en participación sólo será comercial en función de su objeto, agregando en su artículo 5 que las sociedades comerciales gozarán de plena personalidad jurídica a partir de su matriculación en el Registro Mercantil, a excepción de las sociedades accidentales o en participación.

A) Sociedad en Nombre Colectivo.

Expresa el artículo 59 de la Ley 479-08, que la sociedad en nombre colectivo es aquella que existe bajo una razón social y en la que todos los socios tienen la calidad de comerciantes y responden, de manera subsidiaria, ilimitada y solidaria, de las obligaciones sociales, agregando en su párrafo que los acreedores de la sociedad sólo podrán perseguir el pago de las deudas sociales contra un asociado después de haber puesto en mora a la sociedad por acto extrajudicial.

Estas sociedades en Nombre Colectivo reúnen las siguientes características:

- 1) Existen bajo una razón social;
- 2) La sociedad tiene personalidad jurídica;
- 3) Sus miembros son denominados socios y tienen la calidad de comerciantes;
- 4) Sus socios responden de manera subsidiaria, ilimitada y solidaria de las obligaciones de la sociedad. En este sentido, sus socios no tienen una responsabilidad limitada hasta el monto de sus aportes, sino una responsabilidad ilimitada y solidaria con la sociedad, respondiendo con sus propios bienes por las deudas de la sociedad, más allá del monto de sus aportes.
- 5) Un acreedor de la sociedad sólo puede perseguir el pago de las deudas de la sociedad contra uno de los socios, después de haber puesto en mora a la sociedad por acto extrajudicial.

B) Sociedades en Comandita Simple.

Según el artículo 75 de la Ley No.479.08, la sociedad en comandita simple es la que existe bajo una razón social y se compone de uno o varios socios comanditados que responden de manera subsidiaria, ilimitada y solidaria de las obligaciones sociales, y de uno o varios comanditarios que únicamente están obligados al pago de sus aportaciones.

Esto significa que en las sociedades en comandita simple pueden existir dos tipos distintos de socios:

- 1) Unos que responden de manera subsidiaria, ilimitada y solidaria de las obligaciones de la sociedad; y,
- 2) Otros socios que únicamente están obligados de manera limitativa por las deudas de la sociedad, hasta el pago o monto de sus aportaciones.

C) Sociedades de Responsabilidad Limitada (SRL).

1) Socios. Señala el artículo 89 de la Ley No.479-08, modificado por la Ley No.31-11, del año 2011, que la sociedad de responsabilidad limitada es la que se

forma por dos o más personas, bajo una denominación social, mediante aportaciones de todos los socios, quienes no responden personalmente de las deudas sociales y cuya responsabilidad por las pérdidas se limita a sus aportes.

2) Cuotas Sociales. Por su parte el artículo 91 de esta Ley 479-08, modificado por la Ley No.68-19, dispone que los aportes al capital de las sociedades de responsabilidad limitada (SRL) se denominan cuotas sociales, al expresar que el capital social de las sociedades de responsabilidad limitada se dividirá en partes iguales e indivisibles que se denominarán cuotas sociales, las cuales no podrán estar representadas por títulos negociables.

Estas sociedades tienen como característica principales las siguientes:

- a) Se requiere de dos o más personas para su constitución;
- b) Tiene personalidad jurídica propia;
- c) Los aportantes se denominan socios y a cambio de sus aportes al capital social de la sociedad reciben cuotas sociales;
- d) Sus socios no responden personalmente ni con sus bienes propios de las deudas de la sociedad; y,
- e) La responsabilidad de sus socios por las pérdidas de la sociedad se limita a sus aportes o cuotas sociales.

D) Sociedades en Comandita por Acciones.

Dispone el artículo 141 de la Ley No.479-08 que la sociedad en comandita por acciones se compone de uno o varios socios comanditados que tendrán la calidad de comerciantes y responderán indefinida y solidariamente de las deudas sociales, y de socios comanditarios, que tendrán la calidad de accionistas y sólo soportarán las pérdidas en la proporción de sus aportes. Su capital social estará dividido en acciones. El número de los socios comanditarios no podrá ser inferior a tres (3).

Este tipo de sociedad presenta las siguientes características:

- 1) Se pueden constituir con uno o varios socios comanditarios;

2) Tienen personalidad jurídica propia;

3) Su capital social se divide en dos tipos distintos de socios comanditarios:

a) Los socios comanditados comerciantes, que responderán indefinida y solidariamente de las deudas de la sociedad; y,

b) Los socios comanditarios accionistas, que tendrán la calidad de accionistas y sólo soportarán las pérdidas de la sociedad en la proporción de sus aportes o acciones.

E) Sociedades Accidentales o en Participación.

De conformidad con el artículo 149 de la Ley No.479-08, las sociedades accidentales o en participación constituyen un contrato por el cual dos (2) o más personas que tienen la calidad de comerciantes toman interés en una o varias operaciones comerciales determinadas y transitorias, que deberá ejecutar uno de ellos en su solo nombre y bajo su crédito personal, con cargo de rendir cuenta y dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida. Estas sociedades no tendrán personalidad jurídica y carecerán de denominación, patrimonio y domicilio sociales. No estarán sujetas a requisitos de forma ni matriculación y podrán ser probadas por todos los medios.

Como puede observarse, este tipo de sociedad reúne las siguientes características jurídicas:

1) Se trata de un contrato entre dos o más personas que tienen la calidad de comerciantes, para realizar entre ellos una o varias operaciones comerciales;

2) Las ganancias o pérdidas que resulten de sus operaciones serán distribuidas entre ellos en la proporción convenida;

3) Estas sociedades no tienen personalidad jurídica y sus socios responden con sus propios bienes de las pérdidas sociales;

4) Estas sociedades no tienen denominación, patrimonio ni domicilio social;

5) Estas sociedades no están sujetas a requisitos de forma ni matriculación; y,

6) Su formación y existencia puede ser probadas por todos los medios.

F) Sociedades Anónimas (SA)

Establece el artículo 154 de la Ley No.479-08, que la sociedad anónima es la que existe entre dos o más personas bajo una denominación social y se compone exclusivamente de socios cuya responsabilidad por las pérdidas se limita a sus aportes. Su capital estará representado por títulos esencialmente negociables denominados acciones, las cuales deberán ser íntegramente suscritas y pagadas antes de su emisión.

Estas sociedades comerciales tienen las siguientes características:

1) Puede constituirse entre dos o más personas bajo una denominación social;

2) Se compone exclusivamente de socios, también denominados accionistas;

3) La responsabilidad de los socios por las pérdidas de la sociedad se limita a sus aportes;

4) Su capital estará representado por títulos esencialmente negociables denominados acciones;

5) Las acciones deberán ser íntegramente suscritas y pagadas antes de su emisión.

G) Sociedades Anónimas Simplificadas (SAS).

Expresa el artículo 369.1 de la Ley No.379-08, modificado por la Ley 31-11, que la Sociedad Anónima Simplificada podrá constituirse de dos o más personas, quienes sólo serán responsables por el monto de sus respectivos aportes y la cual tendrá personalidad jurídica.

Agrega en su Párrafo I que este tipo de sociedad también puede formarse por una sola persona, pero deberá regularizarse, añadiendo en su párrafo II que si todas las acciones se reúnen en manos de una sola persona, como consecuencia de una cesión de las acciones, ésta podrá optar por mantenerse como una Sociedad Anónima Simplificada o regularizarse o transformar la sociedad o disolverla.

Estas sociedades comerciales tienen las siguientes características:

- 1) Puede constituirse entre dos o más personas bajo una denominación social;
- 2) Tienen personalidad jurídica propia;
- 3) Se compone exclusivamente de socios;
- 4) La responsabilidad de los socios por las pérdidas de la sociedad se limita a sus aportes;
- 5) Su capital estará representado por títulos esencialmente negociables denominados acciones;
- 6) Las acciones deberán ser íntegramente suscritas y pagadas antes de su emisión.

H) Empresa Individual de Responsabilidad Limitada.

Consagra el artículo 450 de la Ley No.379-08, modificado por la Ley No.31-11, que la empresa individual de responsabilidad limitada pertenece a una persona física y es una entidad dotada de personalidad jurídica propia, con capacidad para ser titular de derechos y obligaciones, los cuales forman un patrimonio independiente y separado de los demás bienes de la persona física titular de dicha empresa. Podrá realizar toda clase de operaciones civiles y comerciales, prestación de servicios, actividades industriales y comerciales.

Tiene las siguientes características:

- 1) Pertenece a una persona física;
- 2) Está dotada de personalidad jurídica propia, con capacidad para ser titular de derechos y obligaciones;

3) Tiene un patrimonio independiente y separado de los demás bienes de la persona física titular de dicha empresa;

4) Podrá realizar toda clase de operaciones civiles y comerciales, prestación de servicios, actividades industriales y comerciales.

5) Su denominación deberá ser precedida o seguida de las palabras “Empresa Individual de Responsabilidad Limitada”, o las siglas “E.I.R.L. A falta de una de estas últimas indicaciones, el propietario será solidariamente responsable frente a los terceros.

6) Según el artículo 462 de esta Ley, solo la empresa individual de responsabilidad limitada responderá por sus obligaciones con su patrimonio; el propietario no tendrá responsabilidad cuando cumpla su obligación de aportar el capital.

I) Aclaración.

Sin embargo, debemos indicar que lo anterior es lo previsto en la Ley No.479-08 de Sociedades Comerciales, y que al no ser materia constitucional otras leyes, como las tributarias, pueden cambiar esta situación a los fines impositivos.

III.- Concepto de Socio, Accionista, Acciones y Cuotas Sociales.

1) Socio o Accionista.

La Ley No.379-08 de Sociedades Comerciales, aunque utiliza mucho los términos de socios y accionistas, no define ni distingue los mismos, sino que utiliza indistintamente estos conceptos dependiendo del tipo de sociedad de la cual se trate.

Por esta razón podríamos nosotros afirmar que Socio o Accionista es la persona física o jurídica que adquiere derechos y obligaciones en una sociedad comercial, los cuales se denominan acciones, cuotas sociales o derechos participativos y los recibe en proporción a su aporte a la sociedad.

2) Acciones o Cuotas Sociales.

Las acciones o cuotas sociales representan el monto y porcentaje de participación que tiene una persona en el capital social de una sociedad de responsabilidad limitada y pueden ser adquiridas de una de las siguientes maneras:

- a) Al realizar aportes en el capital social de la sociedad, ya sea al momento de su constitución o después de formada;
- b) Comprándole acciones o cuotas sociales a otro accionista o socio;
- c) Por sucesión o donación.

Sin embargo y como se explicó antes, no todas las sociedades comerciales pueden emitir acciones o cuotas sociales, aún cuando tengan personalidad jurídica propia.

IV.- Responsabilidad Solidaria de los Socios o Accionistas.

De acuerdo a la Ley No.479-08, de Sociedades Comerciales, y en relación a la responsabilidad de los socios o accionistas por las deudas propias de la sociedad comercial a la que pertenecen, esta dependerá del tipo de sociedad comercial de que se trate, según se explicó más arriba. En este sentido, los socios pueden tener una responsabilidad limitada hasta el monto de sus aportes a la sociedad o una responsabilidad ilimitada que no solamente abarque sus aportes a la sociedad, sino también sus propios bienes personales.

No obstante, y como lo anterior se fundamenta en una ley y no en disposiciones constitucionales, lo antes dicho es sólo válido para la materia comercial, pudiendo las leyes impositivas, en base a lo que se conoce como la Autonomía Dogmática del Derecho Tributario, consignar normas distintas sobre la responsabilidad válidas solo para fines impositivos.

Asimismo, y como la responsabilidad solidaria trata de una disposición ex lege, es decir que solo puede ser establecida mediante una ley y de manera clara, expresa y para casos específicos, el artículo 11 del Código Tributario señala cuáles son los casos limitativos de responsabilidad solidaria tributaria de los socios o accionistas, y son los siguientes:

A) Responsabilidad de los Socios en caso de Liquidación o Término de Hecho de Sociedades de Personas o Sociedades de Hecho y en Participación.

El literal d) del artículo 11 del Código Tributario dispone la responsabilidad solidaria de los socios, pero no en todos los casos, sino solo en el caso de “Liquidación o Término de Hecho de Sociedades de Personas o Sociedades de Hecho y en Participación”. Es decir, este artículo no se refiere a los socios o accionistas de sociedades comerciales, tales como las EIRL, SRL, SA o SAS.

Por lo tanto, para que exista esta responsabilidad solidaria se requiere de dos condiciones esenciales:

- 1) Que se trate de una sociedad de hecho o de personas o en participación; y,
- 2) Que dicha sociedad esté en liquidación o término.

B) Responsabilidad de 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.

Hay quienes interpretando el literal i) del artículo 11 del Código Tributario entienden que en todos los casos los socios o accionistas de las sociedades comerciales constituidas al amparo de la Ley No.479-08 son responsables solidarios por las deudas tributarias de las sociedades comerciales en las cuales son socios o accionistas.

Para esto se basan en que la anterior disposición considera como responsables solidarios a los adquirientes de establecimientos, de empresas o de entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella.

En este sentido, analicemos con detenimiento este literal i) del artículo 11 del Código Tributario, el cual se refiere a la responsabilidad solidaria tributaria de las siguientes personas:

1) De los Adquirientes de bienes afectados por la Ley a la Deuda Tributaria. Es decir, se refiere a los adquirientes de bienes afectados por la Ley a la deuda tributaria, como por ejemplo los adquirientes de bienes embargados por la DGII por una deuda tributaria de su propietario o sujetos a una deuda de impuestos o

incluso del adquirente de un inmueble cuyo propietario adeude el Impuesto a la Propiedad Inmobiliaria.

2) De los Adquirientes de Establecimientos, Empresas o de Entes Colectivos con Personalidad Jurídica o sin ella. Un establecimiento o empresa es una entidad dedicada a una actividad comercial. Puede estar estructurada bajo una formalidad legal con o sin personalidad jurídica. En este sentido, esta entidad comercial puede ser una sociedad comercial sujeta a la Ley de Sociedades Comerciales, un negocio de único dueño o una sociedad de personas, de hecho o en participación.

a) Diferencia entre Empresa o Establecimiento y una Sociedad Comercial Legalmente Constituida.

a.1) Empresa o Establecimiento.

Una empresa o establecimiento es una entidad comercial compuesta de una o varias personas, que se dedica a una actividad comercial, industrial, de servicios o de negocios. Puede estar estructurada como un negocio de único dueño o una sociedad de Hecho o en Participación, pero no está estructurada legalmente conforme a las disposiciones de la Ley No.479-08, sobre Sociedades Comerciales y Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada. Por consiguiente, una simple empresa o establecimiento comercial no requiere de registro mercantil ni emite acciones ni cuotas sociales ni tiene accionistas ni paga dividendos.

a.2) Sociedad Comercial Legalmente Constituida.

Es una empresa o entidad comercial legalmente estructurada, formalizada y constituida de acuerdo a las disposiciones de la Ley No.479-08, sobre Sociedades Comerciales y Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada.

En su artículo 13 esta Ley 479-08 establece que “Las sociedades comerciales, a excepción de las sociedades accidentales o en participación, existirán, se formarán y se probarán por escritura pública o privada debidamente inscrita en el Registro Mercantil.”

Asimismo, en el artículo 14 de esta Ley No.479-08, modificado por la Ley 31-11, de fecha 11 de febrero de 2011, se indica que los contratos de sociedad o los estatutos sociales de toda sociedad comercial, deberán contener: g) El monto del capital social y h) La forma de emisión de las acciones, el valor nominal de las mismas. Lo que

implica que las sociedades comerciales emiten acciones o cuotas sociales a sus aportantes o inversionistas.

b) El Código Tributario, la Ley de Sociedades y la Responsabilidad Solidaria.

A nuestro entender, cuando el artículo 11 del Código Tributario se refiere a los adquirentes de Establecimientos, de Empresas o de Entes Colectivos con Personalidad jurídica o sin ella, no se está refiriendo a los adquirentes de acciones o cuotas sociales de una sociedad comercial de responsabilidad limitada, sino a las empresas o sociedades de Unico Dueño, en Nombre Colectivo, de Hecho o en Participación que son entidades comerciales que no emiten acciones ni cuotas sociales, así como a las sociedades en comandita simple solo emiten acciones en algunos casos específicos, por lo siguiente:

b.1) Acciones o Cuotas Sociales. De acuerdo a la Ley No.479-08, de sociedades Comerciales, solo las sociedades comerciales de responsabilidad limitada pueden emitir acciones o cuotas sociales, tales como:

- b.1.a) Las sociedades en comandita por acciones;
- b.1.b) Las sociedades de responsabilidad limitada;
- b.1.c) Las sociedades anónimas;
- b.1.d)) Las sociedades anónimas simplificadas (SAS)

Sin embargo las sociedades en nombre colectivo, de hecho o en participación o las simples empresas o establecimientos no emiten acciones ni cuotas sociales y las sociedades en comandita simple solo en algunos casos específicos. Por lo tanto, no pueden adquirirse acciones ni cuotas sociales de entes en nombre colectivo o de hecho o en participación o de simples empresas o establecimientos porque simplemente en estas entidades comerciales no existen acciones ni cuotas sociales.

b.2) El Ente Jurídico Deudor No Cambia. Al realizarse una adquisición de acciones o cuotas sociales de una sociedad comercial de responsabilidad limitada, ese ente jurídico llamado sociedad que podría ser un deudor tributario, no cambia, sigue siendo el mismo, vale decir que aunque las acciones o cuotas sociales de la sociedad cambien de dueño la sociedad matriz sigue siendo la misma, con su propia e independiente personalidad jurídica, distinta a la de sus socios o accionistas. En otras palabras, la sociedad comercial de responsabilidad limitada tiene una personalidad jurídica propia y los socios y accionistas tienen su propia

personalidad jurídica. Se trata de dos personalidades jurídicas distintas e independientes una de otra.

b.3) En Simples Empresas, Establecimientos, Negocios de Unico Dueño y Otros Entes Colectivos el Deudor Sí Cambia. Contrario a lo antes explicado, en los Establecimientos, Empresas, negocios de Unico Dueño y otros Entes Colectivos distintos a las sociedades comerciales de responsabilidad limitada, la personalidad jurídica del dueño de las mismas se confunde con la personalidad jurídica de dicho Establecimiento, Empresa o Ente Colectivo, siendo esta entidad y su dueño o socio un mismo deudor tributario y donde este dueño o socio es personalmente responsable, con sus propios bienes, de las deudas del referido Establecimiento, Empresa o Ente Colectivo.

Es por esto que cuando una persona adquiere un establecimiento, empresa, negocio de único dueño o ente colectivo sin responsabilidad limitada, existe un verdadero cambio en la propiedad de los activos y pasivos del referido establecimiento, empresa, negocio de único dueño o ente colectivo, que antes eran de una o varias personas y ahora son de otras personas con personalidad jurídica distintas, lo cual no sucede en una sociedad comercial de responsabilidad limitada en la cual el cambio de sus socios o accionistas no hace cambiar la personalidad jurídica de la sociedad a la cual pertenecen ni de sus activos y pasivos.

b.4) Exclusión. Cuando el artículo 11 del Código Tributario quiso hacer solidarios responsables de las deudas tributarias a los socios o accionistas de una sociedad comercial lo dijo de manera expresa y clara en sus distintos literales y a su vez señaló de manera expresa, precisa y contundente los casos específicos en que existiría esta responsabilidad solidaria, sin dejar esto a confusas interpretaciones, y así lo hizo en sus literales d), k) y i) del artículo 11. Veamos:

b.4.a) Literal d). En el caso de liquidación o término de sociedades de personas o sociedades de hecho y en participación.

b.4.b) Literal k). En el caso en que los Accionistas o Socios actúen con Negligencia y de los Beneficiarios Finales.

b.4.c) Literal i). En los casos en que los socios o accionistas adquieran bienes de las sociedades liquidadas.

Por lo tanto, y por tratarse de un asunto ex lege de gran importancia, si ley hubiese querido hacer responsable solidario tributario al propietario o adquirente de acciones

o cuotas sociales en otros casos distintos a los anteriores, así lo hubiese dicho de manera clara y expresa, pero resulta que no lo dijo y ahora hay quienes “interpretan” que sí lo dijo en el literal i) del artículo 11 del Código Tributario.

Por eso entendemos que esta disposición del literal i) del artículo 11 del Código Tributario no se refiere a los adquirentes de acciones o cuotas sociales de sociedades comerciales estructuradas bajo la Ley No.479-08 de Sociedades Comerciales.

c) Conclusión.

De acuerdo a lo anterior, entendemos lo siguiente:

c.1) Cuando una persona adquiere un establecimiento o empresa o negocio de único dueño propiedad de una o varias personas, que no es una sociedad comercial de responsabilidad limitada organizada de conformidad con la Ley No.479-08, sobre Sociedades Comerciales y Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada, y por lo tanto carente de acciones o cuotas sociales, es responsable solidario por las deudas tributarias de esa empresa, establecimiento o negocio de único dueño.

c.2) Si una persona adquiere acciones o cuotas sociales de una sociedad comercial legalmente constituida de acuerdo a la Ley No.479-08, no es responsable solidario de las deudas tributarias de esa sociedad, sino únicamente hasta el límite de sus acciones o cuotas sociales invertidas en esa sociedad y ni siquiera con sus bienes personales, excepto que se levante por fraude el velo corporativo, y solo en los siguientes casos:

c.2.a) Literal d). En el caso de liquidación o término de sociedades de personas o sociedades de hecho y en participación.

c.2.b) Literal k). En el caso en que los Accionistas o Socios actúen con Negligencia y de los Beneficiarios Finales.

c.2.c) Literal i). En los casos en que los socios o accionistas adquieran bienes de las sociedades liquidadas.

c.3) En todo momento este literal i) del artículo 11 del Código Tributario se está refiriendo al “adquiriente”, o sea al comprador o a quien por cualquier forma compra o adquiere una Empresa, Establecimiento, Negocio de Unico Dueño o Ente Colectivo, según vimos antes, y no al poseedor o propietario ya

existente de acciones o cuotas sociales ni al adquiriente o comprador de acciones o cuotas ni al vendedor de acciones o cuotas sociales, que sí podría tener ganancia de capital al vender sus acciones, pero que tal venta o ganancia no implica una responsabilidad solidaria.

3) De los Socios y Accionistas que adquieran bienes de las Sociedades Liquidadas.

La ley no considera que el socio o accionista es responsable solidario en todos los casos por las deudas tributarias de la sociedad en que es socio o accionistas, sino únicamente cuando estos socios o accionistas “adquieran bienes de las sociedades liquidadas,” y en proporción a los bienes adquiridos.

4) De los Adquirientes de los Activos y Pasivos de las Sociedades Liquidadas.

La ley hace responsable solidario a toda persona que adquiera activos o pasivos de las sociedades liquidadas, en proporción a los bienes adquiridos.

Es por esta razón que la DGII, al momento de la liquidación de una sociedad cualquiera, exige una carta de garantía que hace responsable al garante por las posibles deudas tributarias que pueda tener la sociedad que se liquida.

C) Responsabilidad de los Accionistas o Socios de una Persona Jurídica o de un ente Sin Personalidad Jurídica cuando exista Negligencia, hasta por el Límite de su Participación Accionaria, así como los Beneficiarios Finales por Control Legal o Control Efectivo.

Establece el literal k) del nuevo artículo 11 de la Ley 25-24, la responsabilidad solidaria tributaria de los accionistas o socios de una persona jurídica o de un ente sin personalidad jurídica sobre la deuda tributaria de la misma, exista negligencia por parte de los socios o accionistas, hasta por el límite de su participación accionaria, así como a los beneficiarios finales por control legal o control efectivo.

1) Velo Corporativo.

Antes de entrar en el análisis de esta disposición debemos indicar que si bien es cierto que existe el velo corporativo que establece la Ley No.479-08, de las Sociedades Comerciales y Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada, según el cual los

socios o accionistas solo responden por sus aportes a la sociedad y no personalmente con sus bienes por las deudas de la sociedad, en el Derecho Tributario existe lo que se denomina la Autonomía Dogmática del Derecho Tributario, según el cual el derecho tributario es un derecho autónomo y como tal puede crear sus propias normas, con independencia e incluso disparidad con otras ramas del derecho, como el civil, comercial, etc mientras no sean contrarias a la Constitución de la República.

Por lo tanto, si la legislación tributaria así lo decide, ésta puede anular el velo corporativo en ciertos casos y considerar como responsables solidarios de la deuda de la sociedad a los socios o accionistas en determinados casos, para que respondan con sus bienes personales frente a las deudas tributarias de la sociedad.

2) Posibles Responsables Solidarios.

a) Los Accionistas o Socios.

La ley dispone que una persona jurídica o de un ente sin personalidad jurídica serán responsables solidarios de la deuda tributaria (entendemos que se refiere a las deudas de la persona jurídica) cuando exista negligencia de su parte, hasta por el límite de su participación accionaria. Sin embargo, debemos analizar lo siguiente:

a.1) Negligencia. En realidad no entendemos cómo un socio o accionista de una sociedad comercial que no la dirige ni administra puede actuar con negligencia dentro de esa sociedad. Tampoco queda claro a qué tipo de negligencia se refiere, si es tributaria o de otra índole

a.2) Límite de la Responsabilidad. Según este nuevo artículo 11 en caso de negligencia el socio o accionista sería responsable solidario hasta por el límite de su participación accionaria. Sin embargo, entendemos que se trata hasta el límite de su participación accionaria, no alcanzando sus bienes personales, sino únicamente las acciones o cuotas sociales que tenga dentro de esa sociedad. Por lo tanto, cuando la sociedad de responsabilidad limitada fracasa, quiebra o pierde su capital entonces el socio o accionista de esa sociedad de responsabilidad limitada solo pierde su participación accionaria en la sociedad, es decir su inversión en acciones o cuotas sociales.

En este sentido, en realidad no se trata de que el socio o accionista tiene una responsabilidad solidaria por las deudas de la sociedad, sino de la pérdida de sus aportes o inversión en la misma, es decir de sus cuotas o acciones, pues la DGII no

puede acudir a los bienes personales del socio o accionista para cobrar una deuda tributaria de la sociedad comercial en la cual es socio o accionista, a menos que la ley expresamente así lo diga y eso no es lo que dice.

Por lo tanto, si la propia señala que la responsabilidad solidaria tributaria del socio o accionista es “hasta por el límite de su participación accionaria”, entonces no existe la responsabilidad solidaria para el socio o accionista, sino que simplemente este pierde su inversión o aporte en cuotas o acciones, sin que la DGII pueda cobrar esa deuda sobre sus bienes personales.

b) Beneficiarios Finales.

De acuerdo con el Artículo 50, Literal c), Párrafo II, del Código tributario, se entiende por el beneficiario final a la (s) persona(s) física (s) que ejerce (n) el control efectivo final o es (son) propietario (s) último (s) de una persona jurídica o ente sin personalidad jurídica. También se considerará beneficiario final a la persona física en beneficio de quien o quienes se lleva a cabo una transacción, aun cuando la persona física no aparezca como titular o como la persona que formalmente controla esa operación.

Establece el literal k) del artículo 11 de la Ley No.25-24, la responsabilidad solidaria por las deudas tributarias de la sociedad, de los Beneficiarios Finales que tengan el Control Legal o Control Efectivo de la persona jurídica. En estos casos la ley no exige el requisito de la negligencia ni establece límite para la responsabilidad del beneficiario final, de donde se presume que esta responsabilidad solidaria es por la totalidad de la deuda tributaria de la sociedad de la cual es beneficiario final.

Asimismo, antes indicamos que la redacción de esta disposición legal no es clara, existe confusión en el sentido de saber si la responsabilidad solidaria tributaria del Beneficiario Final sobre las deudas tributarias de la persona jurídica se limita hasta el número de sus aportes en acciones o cuotas sociales o si independientemente del número de sus cuotas sociales o acciones, el beneficiario final de una sociedad es responsable solidario de las deudas de ésta, sin ningún tipo de límite y hasta con sus bienes personales.

V.- Conclusión.

A) Casos Específicos de Responsabilidad Solidaria del Socio o Accionista de una sociedad comercial de Responsabilidad Limitada.

1) Según el literal i) del artículo 11 del Código Tributario:

a) Los Socios y Accionistas que adquieran bienes de las Sociedades Liquidadas.

La ley no considera que el socio o accionista es responsable solidario en todos los casos por las deudas tributarias de la sociedad en que es socio o accionistas, sino únicamente cuando estos socios o accionistas “adquieran bienes de las sociedades liquidadas,” y en proporción a los bienes adquiridos.

b) Los Adquirientes de los Activos y Pasivos de las Sociedades Liquidadas.

La ley hace responsable solidario a toda persona que adquiera activos o pasivos de las sociedades liquidadas, en proporción a los bienes adquiridos.

2) Según el literal k) del artículo 11 del Código Tributario.

De acuerdo con esta disposición los únicos casos en que un socio o accionista es responsable solidario de las deudas tributarias de una sociedad comercial de responsabilidad limitada, legalmente constituida al amparo de la Ley No.479-08, de Sociedades Comerciales, y que no esté en proceso de liquidación, son los siguientes:

a) Negligencia. Cuando el socio o accionista actúa con **negligencia**, lo cual es muy confuso y difícil determinar una negligencia de un socio o accionista que no dirige ni administra la sociedad. Además, la ley no dice quién determina si existió o no negligencia ni a qué tipo de negligencia se refiere; y

b) Beneficiario Final. Cuando ese socio o accionista es beneficiario final de la sociedad.

B) No Existe Responsabilidad Solidaria del Vendedor de Acciones o Cuotas.

La ley no establece ninguna responsabilidad solidaria tributaria para el vendedor de acciones o cuotas. Sociales. Aunque su venta puede generarle ganancia de capital, esto no implica responsabilidad solidaria.

C) Responsabilidad Solidaria del Adquiriente de Acciones o Cuotas.

De acuerdo con la Ley no existe la responsabilidad solidaria tributaria por el solo hecho de una persona adquirir acciones o cuotas sociales de una sociedad comercial de responsabilidad limitada constituida de conformidad a la Ley No.479-08, de Sociedades Comerciales, excepto si adquiere bienes de sociedades liquidadas en las cuales es socio o accionista, según el literal i) del artículo 11 del Código Tributario.